

Till skatteutskottet

Skatteutskottet har berett utbildningsutskottet tillfälle att yttra sig över proposition 1996/97:10 Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet jämte motioner. Med anledning härav behandlar utbildningsutskottet i nedanstående yttrande vissa frågor som har anknytning till utbildningsväsendet. Utskottet får anföra följande.

Bakgrund

De svenska momsreglerna, såvitt gäller skattebas och undantag, överensstämmer i stort sett med EU:s direktiv (rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet). På bl.a. utbildningsområdet återstår dock fortfarande att skapa konformitet.

I Sverige är utbildning generellt skattefri men enligt EU:s regler gäller ett mera begränsat undantag. Enligt det nyss nämnda direktivet undantas i första hand utbildning av barn och ungdom samt skol- och universitetsutbildning. Härmed avses den ordinarie skolutbildningen samt motsvarande grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning (inbegripet omskolning) för såväl barn som vuxna. Utbildningen skall tillhandahållas antingen av ett offentligt subjekt med denna utbildning som mål eller av andra subjekt som av medlemsstaten i fråga ansetts ha liknande syfte.

Regeringen har haft ambitionen att inom direktivets ramar skapa ett så enkelt och konkurrensneutralt system som möjligt för den svenska mervärdesbeskattningen på utbildningsområdet. Med utgångspunkt i att det skattefria området bör hållas så begränsat som möjligt – här stöder regeringen sig på remissinstanserna och bl.a. åberopas Näringslivets Skattedelegation – bör enligt regeringen kommersiellt bedriven utbildning inte omfattas av skattefriheten utan beskattas med full moms (25%). En sådan ordning rimmar enligt regeringens uppfattning bäst med direktivet, skapar en enklare hantering och minimerar gränsdragningsproblemen. Enligt regeringen tillhandahålls sådan kommersiellt bedriven utbildning i huvudsak skattskyldiga med avdragsrätt för ingående skatt som alltså har ett intresse av att skattebeläggning sker.

Momsbeläggningen av körskolor medför en budgetförstärkning på 150 miljoner kronor per år. Däremot innebär momsen på utbildningstjänster som

Regeringens förslag

Regeringen föreslår i propositionen att från skatteplikt skall undantas *dels* grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller av en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, *dels* utbildning som berättigar till studiestöd. Förslaget innebär dessutom att utbildningsrekvisita och andra varor och tjänster som används i utbildningen skall vara skattefria. Vidare bör enligt förslaget även enskilda lärares privatundervisning samt uppdragsutbildning på uppdrag av en uppdragsgivare inom den skattefria sektorn vara skattefria. Vidare undantas idrottsutbildning, t.ex. sådan som bedrivs i rid-, skid- och tennisskolor, samt utbildning inom de kommunala kultur- och musikskolorna. Även den del av studieförbundens verksamhet som bedrivs med stöd av det allmänna föreslås bli undantagen från skatteplikt.

Skatteplikten kommer med regeringens förslag i princip att omfatta all kommersiellt bedriven utbildning som sker utom ramen för den ordinarie skolutbildningen och som inte heller berättigar eleven till studiestöd. Den föreslagna ordningen innebär vidare att t.ex. arbetsmarknadsutbildning som kommuner, folkhögskolor och högskolor säljer till länsarbetsnämnden skall vara skattepliktig. Korskolor blir enligt förslaget skattepliktiga, liksom studieförbund, i den mån de bedriver verksamhet som är jämförbar med annan kommersiellt bedriven utbildning.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1997. En övergångsbestämmelse som innebär att moms skall tas ut på förskottsbetalningar efter den 30 september 1996 kompletterar förslaget.

Motioner

I motionerna 1996/97:Sk9 (yrkande 1) av Bo Lundgren m.fl. (m), 1996/97:Sk11 (yrkande 1) av Isa Halvarsson och Karin Pilsäter (båda fp) och 1996/97:Sk18 (yrkande 1) av Michael Stjernström (kd) yrkas avslag på propositionen i denna del. Motionärerna anser att regeringen har underskattat de negativa konsekvenserna i form av konkurrenssnedvridningar, fördyringar och andra enligt deras mening orimliga effekter för enskilda studerande om förslaget genomförs. Även motion 1996/97:Sk612 av Ulf KristerSSon och Per Bill (båda m) har väckts med syfte att utbildning skall vara befriad från moms. I motion 1996/97:Sk15 av Marianne Samuelsson m.fl. (mp) yrkas i första hand s.k. nollmoms på utbildning (yrkande 1 delvis) och i andra hand, om förstahandsyrkandet avslås, en mera ingående analys av de ekonomiska konsekvenserna av förslaget (yrkande 2 delvis).

I motion 1996/97:Sk20 av Rolf Kenneryd m.fl. (c) begärs ytterligare överväganden av möjligheterna att införa en ny form av statlig tillsyn som ger utbildningsanordnare tillstånd efter en godkänd ansökan att bedriva utbildning med momsbefrielse utan att eleverna därför ges rätt att erhålla

studiemedel. Även i motion 1996/97:Sk626 av Sverre Palm (s) begärs ett tillkännagivande om en prövning av om allmännyttiga utbildningar kan befrias från moms. Enligt motion 1996/97:Sk12 av Per Rosengren m.fl. (v) bör problemen med privata utbildningsanordnare som drabbas av momsplikt kunna lösas inom systemet genom att kursplaner anordnas på så sätt att de berättigar till statligt stöd som gör att utbildningen befrias från moms. Övergångsvis yrkar dock motionärerna att ikraftträdandebestämmelsen utformas så att det blir möjligt att förhandsbetala kursavgifterna fram till årsskiftet utan moms (yrkande 1).

I motionerna 1996/97:Sk9 (yrkande 2) av Bo Lundgren m.fl. (m), 1996/97:Sk11 (yrkande 2) av Isa Halvarsson och Karin Pilsäter (båda fp) och 1996/97:Sk18 (yrkande 3) av Michael Stjernström (kd) krävs dessutom att regeringen tar initiativ inom EU till en ändring av direktivet. I den mån skatt skall införas på utbildning accepterar motionärerna högst 6 %.

Utskottets bedömning

Utbildningsutskottet behandlar i sitt yttrande den del av propositionen som avser moms på utbildning och de motioner som tar upp propositionen i denna del. Främst har utskottet synpunkter på frågan om momsbeläggning av yrkesutbildning i fristående skolor/kompletterande skolor (jfr 2 kap. förordningen om offentligt stöd till fristående skolor, SFS 1993:884).

I princip instämmer utskottet i regeringens uppfattning att Sverige inte längre kan dröja med att anpassa sin mervärdesskatt även på utbildningsområdet till de gemensamt beslutade reglerna inom EU, i det aktuella fallet det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet, som genomförts i andra medlemsländer och för vars undantagsbestämmelser ovan redogjorts. Utskottet har därför i princip ingen invändning mot att utbildningssektorn nu inordnas i momssystemet. Utskottet kan även hålla med regeringen om att en sådan skattebeläggning kan innebära en fördel om utbildningen tillhandahålls skattskyldiga som kan utnyttja avdragsrätten för den ingående momsen. Som bl.a. Näringslivets Skattedelegation framhållit kan förslaget också innebära den fördelen att större företag med närstående utbildningsbolag som svarar för utbildningen inom företagsgruppen, respektive säljer utbildning externt, får bättre möjligheter att bedriva utbildningsverksamhet.

Vid utbildningsutskottets behandling har emellertid framkommit att förslaget om moms inom utbildningsområdet också kan medföra vissa icke önskvärda effekter. Utskottet tänker främst på sådan yrkesutbildning som anordnas av fristående skolor som inte är kompletterande skolor och där utbildningskostnaderna, som ofta är betydande, finansieras av eleverna själva. Det finns bl.a. längre utbildningar av detta slag som till sitt ändamål och sin inriktning är jämförbara med utbildning i det ordinarie skolsystemet eller med sådan utbildning som berättigar till studiestöd. I dessa fall innebär förslaget att utbildningen, som i många delar är likvärdig med undantagen utbildning, kan komma att behandlas annorlunda i mervärdesskattehanseende utan att det finns några egentliga skäl för en sådan särbehandling. Utskottet anser att även utbildningar av nu nämnt slag bör undantas från beskattning och att det inte strider mot EG:s regler att i vissa fall medge dessa utbild-

ningar skattefrihet. För skattefrihet måste dock krävas att utbildningarna, i likhet med de utbildningar som undantas genom regeringens förslag, står under statlig tillsyn och därmed uppfyller vissa krav.

Utskottet anser att redan de nuvarande bestämmelserna lämnar ett utrymme för ökade möjligheter att ställa fler fristående skolor under statlig tillsyn, vilket bör medföra att många av de utbildningar, som enligt utskottets ovan redovisade uppfattning inte bör vara skattepliktiga, kan undantas. En förutsättning för en sådan utvidgning av tillsynsförfarandet är emellertid att sådan tillsyn inte regelmässigt skall behöva föranleda beslut om att rätt till studiestöd föreligger.

Eftersom de nya bestämmelserna på momsområdet avses börja gälla redan vid årsskiftet, är det angeläget att ett utvidgat tillsynsförfarande kan införas med skyndsamhet. Utskottet vill här erinra om att regeringen i budgetpropositionen har aviserat en utredning om vilka kompletterande skolor som skall få del av statligt stöd och hur tillsynen av och det offentliga stödet till utbildningarna kan förändras (se prop. 1996/97:1 utg.omr. 16 avsnitt 4.3 anslag A 14). Utskottet anser att denna utredning även kan ta upp frågan om de fristående skolornas ställning som kompletterande skolor i ljuset av den nya momslagstiftningen samt vilka kriterier som bör tillmätas betydelse vid bedömningen av om en skola skall ges denna ställning. Med tanke på den ökade betydelse som ett beslut i ett tillsynsärende får för enskilda skolor bör utredningen även pröva om det är möjligt och lämpligt att lägga beslutsbehörigheten på en förvaltningsmyndighet och förena beslutet med rätt till överklagande i allmän förvaltningsdomstol.

Givetvis bör det undvikas att enskilda skolor först blir momsskyldiga och därefter, sedan det klarlagts vilka kriterier som skall gälla i framtiden för tillsyn, avkopplas från momssystemet. Utskottet förutsätter därför att regeringens prövning av tillsynsärendena i avvaktan på utredningsresultatet sker skyndsamt och med en generös tillämpning av gällande bestämmelser. Utskottet förutsätter vidare att regeringen ger den åsyftade utredningen direktiv med den inriktning som här har förordats och i övrigt vidtar de åtgärder som kan visa sig erforderliga.

I samband med ikraftträdandet vill utskottet dessutom ta upp två frågor. Den första gäller tidpunkten för ansökan om att bli förklarad kompletterande skola. I 2 kap. 2 § förordningen (1993:884) om offentligt stöd till fristående skolor anges att ansökan om statlig tillsyn skall lämnas till Statens skolverk senast den 1 april kalenderåret innan tillsynen skall börja. Med hänsyn till att de nya reglerna på mervärdesskatteområdet skall träda i kraft redan den 1 januari 1997 och då en förutsättning för skattefrihet i vissa fall är att skolan har ställts under statlig tillsyn vid detta tillfälle anser utbildningsutskottet att reglerna om senaste ansökningsdatum inte bör tillämpas för kalenderåret 1997. Erforderliga åtgärder i detta syfte kan vidtas av regeringen och ingen särskild åtgärd från riksdagens sida är således påkallad.

Det andra problemet gäller momsplikten för tjänster som betalats i förskott. I propositionen föreslås att skatteplikt inte skall gälla för tjänster som tillhandahålls efter årsskiftet om ersättning erlagts senast den 30 september 1996. Utbildningsutskottet anser att möjligheterna till förskottsbetalning utan moms tagits till för snävt och att konsekvenserna för enskilda elever som

inrättat sig efter en viss utbildningskostnad inte har beaktats i tillräcklig grad. Utskottet föreslår därför att övergångsregeln skall utvidgas i detta avseende. Utbildningstjänst som tillhandahålls elev senast den 30 juni 1997 bör inte medföra skatteplikt om den utbildning som eleven genomgår är en schema-lagd utbildning som påbörjats senast den 15 november 1996 och som skall bedrivas under en sammanhängande tid om minst ett år, och med ett år avses ett läsår (två terminer). För att omsättningen skall undantas från skatteplikt föreslås att ersättning för utbildningen måste betalas senast den 31 december 1996. De utbildningar som i första hand avses omfattas av denna övergångs-regel är sådana som bedrivs enligt läroplan under läsåret 1996/97. Utbild-ningen under vårterminen 1997 utgör i dessa fall en nödvändig fortsättning på studierna som bedrevs under hösten 1996. Utbildningsutskottet föreslår att skatteutskottet förelägger riksdagen ett förslag till ikraftträdande-bestämmelse utformad på det sätt som här har förordats.

Med vad utskottet här har anfört och med den ändring i övergångsbestäm-melsen till de nya bestämmelserna i mervärdesskattelagen som har föreslagits är utskottet berett att tillstyrka propositionen. Utskottet föreslår således att skatteutskottet med anledning av propositionen och motionerna 1996/97:Sk626 (s), 1996/97:Sk9 och 1996/97:Sk612 (båda m), 1996/97:Sk20 (c), 1996/97:Sk11 (fp), 1996/97:Sk12 (v), 1996/97:Sk15 (mp) och 1996/97:Sk18 (kd) i nu aktuella delar föreslår riksdagen att besluta i enlighet med det anförda.

Stockholm den 5 november 1996

På utbildningsutskottets vägnar

Jan Björkman

I beslutet har deltagit: Jan Björkman (s), Beatrice Ask (m), Bengt Silfverstrand (s), Eva Johansson (s), Ingegerd Wärnersson (s), Rune Rydén (m), Agneta Lundberg (s), Andreas Carlgren (c), Torgny Danielsson (s), Ulf Melin (m), Tomas Eneroth (s), Britt-Marie Danestig-Olofsson (v), Majléne Westerlund Panke (s), Hans Hjortzberg-Nordlund (m), Gunnar Goude (mp), Inger Davidson (kd) och Ola Ström (fp).

Avvikande mening

Beatrice Ask (m), Rune Rydén (m), Ulf Melin (m), Hans Hjortzberg-Nordlund (m), Inger Davidson (kd) och Ola Ström (fp) anför följande:

Propositionen innebär att privata utbildningsanordnare blir momspliktiga, vilket medför kraftigt ökade kostnader för en rad utbildningar där eleverna själva bekostar utbildningen och inte får studiemedel. Konsekvenserna av det är att elever kan tvingas avbryta pågående utbildning och ej kan skaffa sig angelägen kompetens samt att man kan tvingas lägga ner utbildning av hög kvalitet. De flesta utbildningar som berörs är yrkesutbildningar. I flera fall

saknas helt alternativ eller motsvarigheter inom det offentliga utbildningsväsendet.

1996/97:UbU4y

Utöver att många enskilda vuxenstuderande drabbas innebär förslaget oacceptabla konkurrensnackdelar för fristående utbildningsanordnare i förhållande till offentliga skolor och i förhållande till utbildningar i andra länder. Förslaget kan dessutom få orättvisa konsekvenser för likvärdiga utbildningar inom samma skola. Sammantaget anser vi att förslaget går stick i stäv mot ambitionen att höja utbildningsnivån och stimulera ett livslångt lärande.

I den utredning som ligger till grund för regeringens förslag – Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88) – föreslogs skattefrihet för yrkesutbildning och omskolning. Utredningens förslag ligger i linje med EG:s direktiv. Några skäl för riksdagen att inta en annan ståndpunkt kan vi inte se.

Utbildningsutskottets majoritet har tagit visst intryck av den massiva kritiken från berörda och föreslår förändringar av regeringens förslag. En mer generös tillämpning av reglerna för statlig tillsyn föreslås, liksom olika övergångsregler. Trots detta kvarstår risken för gränsdragningsproblem. Vi menar att det enda rimliga, om man inte avvisar mervärdesskatt på yrkesutbildningar och för omskolning, är att avvakta resultatet av den utredning om reglerna för kompletterande skolor som aviserats och som majoriteten vill ge ett vidgat uppdrag.

Det anförda innebär att vi avstyrker propositionen i denna del och att vi följaktligen tillstyrker avslagsyrkandena i motionerna 1996/97:Sk9 (m), 1996/97:Sk11 (fp) och 1996/97:Sk18 (kd) i denna del samt motion 1996/97:Sk612 (m). Vi tillstyrker vidare förslagen att regeringen snarast skall ta upp förhandlingar inom EU om en ändring av momsdirektivet avseende utbildningstjänster.