

**KLAGANDE**

XX kommun

Ombud: Jan Kleerup  
Svalner Skatt & Transaktion KB  
Smålandsgatan 16  
111 46 Stockholm

**MOTPART**

Skatteverket  
771 83 Ludvika

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 10 mars 2010 i mål nr 208-10,  
se bilaga A

**SAKEN**

Ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om  
mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (LMK)  
Ersättningsperioderna januari – december 2005

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten avslår överklagandet.

---

## **YRKANDEN M.M.**

### **XX kommuns talan**

XX kommun (kommunen) överklagar förvaltningsrättens dom och vidhåller i första hand de yrkanden som framställdes i förvaltningsrätten. I andra hand yrkar kommunen ersättning med 54 500 kr.

Kommunen hänvisar till en ny blankett, ytterligare fakturor, sammanställningar, tidigare ansökningar samt specifikationer av det underlag för vilket ersättning söktes från mervärdesskattekontona år 2005. Dessutom anför kommunen bl.a. följande till stöd för sin inställning.

I en utredning (Ds 2009:58) konstateras att andra tillhandahållanden än de som nu framgår av 3 kap. 2 § andra stycket ML kan utgöra ett led i en fastighetsupplåtelse. Förvaltningsrättens definition av lokalkostnad är därför inte förenlig med huvudsaklighetsprincipen. I de fall städning och inventarier ingår i lokalkostnaden och inte debiterats separat utgör dessa moment endast ett nödvändigt led i uthyrarens tillhandahållande (se C-349/96). Då det inte är kommunen som utfärdar fakturorna kan Skatteverket inte kräva att fakturorna ska vara så precisa att varje kostnadselement ska framgå. Det föreligger en differens mellan de belopp som kommunen tidigare ansökt om och de belopp som Skatteverket beviljat. Differensen motsvarar en månads återsökning och beror sannolikt på felperiodisering eller liknande.

### **Skatteverkets inställning**

Skatteverket motsätter sig bifall till överklagandet och anför bl.a. följande till stöd för sin inställning.

Det ankommer på kommunen att ange lokalkostnaderna på ett sådant sätt att de ingående kostnadskomponenterna och belopp framgår. Det framgår inte av materialet att det ingår viss kostnad för lokal utan enbart att det kan ingå, vilket innebär att ytterligare ersättning inte kan ges innan en redogörelse skett för hur kommunen beräknat kostnader för lokal respektive övriga kostnader och vilka kostnadskomponenter som ingår i begreppet lokalkostnader.

Kommunen har till kammarrätten inkommit med olika handlingar i form av en sammanställning avseende förskolor/skolor, ”underlag för utbetalning av momsersättning 2005”, en sammanställning avseende vilka belopp som återsökts enligt fem/arton-modellen tillsammans med kommunens ansökningsblanketter, ansökan om särskilt bidrag till kommun, lokalkostnadens andel för Saltsjöbadens sjukhus, en sammanställning och fakturor. Vad kommunen vill visa med insända handlingar framgår inte av kommunens skrivelser förutom att kommunen önskar bifall till yrkandet om ersättning. Kommunen har för år 2005 erhållit ersättning för sex procent med 45 529 569 kr, 18 procent med 2 460 910 kr och fem procent med 2 343 393 kr samt 18 procent för särskilt boende med 1 338 370 kr. Av kommunens nu insända handlingar kan Skatteverket inte se annat än att de belopp som kommunen enligt nu insända ansökningshandlingar ansökt ersättning för inte överensstämmer med vad kommunen erhållit ersättning för. Möjligen kan divergensen bero på att någon ansökan om ersättning från kommunen inte skett med arton/fem procent för juli. Vilka underlag och handlingar som ingår i de olika beräkningarna kan Skatteverket inte utröna.

Av kommunens nu ingivna handlingar framgår inte med vilka belopp som kommunen menar att ersättning enligt fördelningen arton/fem procent tidigare erhållits ersättning för. Beloppet 970 235 kr har, enligt vad kommunen tidigare angivit till förvaltningsrätten, fördelats på ersättning enligt fakturor med 399 795 kr och blanketter med 570 440 kr. Såvitt Skatteverket kan se har något underlag för denna fördelning inte heller

presenterats. Kommunen har således inte styrkt vad som tidigare ersatts med arton/fem procent och inte heller vad som inte tidigare ansökts om ersättning för.

## **SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

### **Avvisning**

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att överklagandet i förvaltningsrätten ska avvisas i den del yrkandet överstiger ansökt belopp.

### **Bakgrund**

För kommuner och landsting finns sedan år 1996 ett särskilt system för ersättning för viss mervärdesskatt. Syftet med systemet är att ur mervärdesskattesynpunkt åstadkomma konkurrensneutralitet mellan verksamhet som drivs i kommunal regi och sådan som upphandlas från externa näringsidkare. De privata entreprenörerna debiterar mervärdesskatt till kommunen, som får ersättning för ingående mervärdesskatt via systemet.

### **Lagstiftning**

LMK upphävdes den 1 januari 2006 men ska fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2006. Skatteverkets beslut om ersättning för mervärdesskatt avseende åren till och med 2002 kunde enligt LMK överklagas till regeringen. Skatteverkets beslut avseende tiden från och med den 1 januari 2003 överklagas till förvaltningsdomstol.

Enligt 7 § LMK har kommuner och landsting efter ansökan rätt till ersättning från kontona för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 6 §. Rätt till ersättning föreligger också när kommunen och landstinget lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden. Enligt andra stycket utgår ersättning enligt första stycket även till bl.a. kommunalförbund. Av tredje stycket framgår att storleken av ersättningarna beräknas enligt schablon.

Enligt 2 § förordning (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, FMK, lämnas ersättning enligt 7 § LMK med sex procent vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med arton procent för denna del och fem procent för resterande del, samt med arton procent vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 6 § samma lag. Ersättning med arton procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller regionförbund.

Vidare framgår av 14 § LMK att Skatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning.

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket enligt 15 § LMK komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen.

Av 16 § LMK framgår att Skatteverket får besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till

ledning för ersättningsbeslut är riktig. Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas.

### **Frågorna i målet**

Kommunen har tidigare för år 2005 beviljats ersättning med dels sex procent för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommit vid upphandling av och bidragsgivning till verksamhet inom bl.a. sjukvård och utbildning, dels med 18 procent av lokalkostnaderna samt fem procent för resterande del för särskilt boende. Nu har kommunen begärt omprövning av förstnämnda beslut för att få ersättning med arton procent av ytterligare lokalkostnader samt fem procent för resterande del istället för med sex procent.

En fråga i målet är vad som avses med lokalkostnad i 2 § FMK, dvs. vilka kostnader som ska utgöra grund för ersättning med arton procent.

En annan fråga i målet är vilket beslutsunderlag som kan krävas för att kommunen ska få den sökta ersättningen enligt LMK.

### **Begreppet lokalkostnad**

Begreppet lokalkostnad definieras inte i LMK, FMK eller i förarbetena. Kommunens inställning är att om städning och inventarier ingår i den fakturerade lokalkostnaden och inte debiterats separat så är de ett nödvändigt led i uthyrarens tillhandahållande av lokalen. I enlighet med EG-domstolens praxis borde därför dessa tjänster enligt kommunen anses utgöra ett led i fastighetsupplåtelsen och därmed ingå i underlaget för nu ansökt ersättning. Skatteverket menar att kostnader för inventarier och städning inte ska anses ingå i begreppet lokalkostnad i FMK utan att man istället ska söka vägledning i 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Eftersom sökt ersättning avser kompensation för s.k. dold mervärdesskatt ligger det närmast till hands att hämta ledning från ML:s bestämmelser. 3 kap. 2 § ML reglerar vissa undantag från skatteplikt på fastighetsområdet. Av paragrafens andra stycke framgår att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Undantaget från skatteplikt omfattar alltså inte t.ex. städning, inventarier och utrustning. Enligt kammarrättens mening saknas stöd för att anta annat än att avsikten är att sådana kostnader som inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML inte heller ska ingå i den ersättning som utgår från ett mervärdesskattekonto.

För denna tolkning talar även syftet med att införa en rätt till 18 procents ersättning enligt LMK för lokalkostnad. Den sex-procentiga ersättningen är en schablonberäkning av hur stor del av driftutgifterna som utgör mervärdesskatt. Ersättningen täcker emellertid inte större investeringar, såsom när entreprenören bygger lokaler eller hyr relativt nybyggda lokaler, varför det infördes en högre ersättningsnivå för lokaldelen (se Ds 1997:74 s. 60 f).

Någon bestämmelse motsvarande 3 kap. 2 § ML finns inte i mervärdesskattedirektivet. Om en vara eller tjänst ska anses ingå som ett led i ett annat tillhandahållande avgörs istället enligt de principer som fastslagits i EG-domstolens praxis. Ingår ett tillhandahållande som ett led i ett annat huvudsakligt tillhandahållande ska den underordnade tjänsten beskattas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Av EG-domstolens praxis framgår att en tjänst ska anses som underordnad en annan huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den tjänsten i sig utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten. Det har ingen avgörande betydelse att det har fakturerats ett enhetspris. Om

kunderna avser att köpa två olika tjänster bör man dela upp enhetspriset (se C-349/96 Card Protection Plan, REG 1999 s. I-973, punkt 30-31). Det kan inte anses framgå i nu aktuellt mål att de privata vårdgivarna inte efterfrågar tjänster avseende tillhandahållande av städning och inventarier i sig eller att dessa endast skulle vara ett medel att på bästa sätt åtnjuta lokalerna.

Mot denna bakgrund instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning att tillhandahållande av städning och inventarier inte kan anses ingå i begreppet lokalkostnad i LMK. Kammarrätten anser vidare att denna bedömning inte bör påverkas av de bestämmelser om lokalkostnader som kommit att införas i 4 kap. förordningen (1996:1206) om fristående skolor och viss enskild verksamhet, då det inte finns någon direkt koppling därifrån till FMK:s bestämmelser.

### **Beslutsunderlag**

För att kommunen ska kunna få ett underlag till sin bidragsansökan förutsattes vid införandet av den särskilda ersättningsnivån för lokalkostnad att entreprenören lämnar uppgifter till kommunen om hur ersättningen fördelas mellan tjänster och lokalkostnader. Om entreprenören inte lämnar någon uppgift till kommunen om hur ersättningen fördelats mellan tjänster och lokalkostnader skulle den sexprocentiga ersättningen tillämpas rakt igenom (se Ds 1997:74 s. 61). Vidare konstaterades att det i ett system med olika ersättningsnivåer måste finnas möjligheter till kontroll så att de olika ansökningarna kan granskas. En kontroll bör enligt förarbetena till LMK avse, förutom de formella kriterierna för rätt till ersättning, även de materiella förutsättningarna för rätt till ersättning. Kontrollmöjligheter infördes alltså för att Skatteverket ska kunna kontrollera dels att ansökan avser sådana kostnader som berättigar till ersättningar från kommunkontosystemet, dels att beloppen i sig är korrekta (prop. 2001/02:112 s. 22).



*Särskilt boende*

När det gäller ersättning från mervärdesskattekontot vid kostnader för särskilt boende har det förutsatts att en faktura där mervärdesskatten framgår ingår i underlaget för att ersättningen ska betalas ut (prop. 1997/98:153 s. 22). Mot denna bakgrund fann regeringen i beslut den 24 september 2009 att det i ärenden om ersättning enligt den högre nivå som gäller för lokalkostnader måste krävas sådan utredning från kommunen att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler (se Fi2006/3611-3614 och Fi2006/6781).

*Blanketter och bidragsbeslut*

Såvitt framgår har kommunen grundat sin ansökan om ersättning med 18 procent av lokalkostnadsdelen på den del av kommunens bidrag till fristående skolor som avser lokalkostnad. Skatteverkets inställning är istället att det är de fristående skolornas faktiska lokalkostnad som ska utgöra utgångspunkt för beslut om ersättning enligt LMK. Lagstiftningen (se 7 § LMK och 2 § FMK) är inte helt tydlig i denna del. Även vissa förarbetsuttalanden skulle kunna tala för att det är den delen av kommunens bidrag till fristående skolor som är den lokalkostnad som ska utgöra grunden för ersättning (se t.ex. SOU 1999:133 s. 106-107, SOU 2001:50 s. 34 f och prop. 2001/02:112 s. 17). Kommunens bidrag till fristående skolor beräknas emellertid enligt schablon och motsvarar alltså nödvändigtvis inte skolornas faktiska lokalkostnader. Mot denna bakgrund har regeringen i nyss nämnda beslut bl.a. funnit att en redovisning av lokalkostnadernas andel av bidraget till friskolor inte visar hur stor andel som faktiskt avser lokalkostnader och därför inte är tillräckligt beslutsunderlag. Även i fråga om de aktuella blanketterna – där procentsatsen är en schablon och endast ungefärligen ska avspegla lokalandelen – fann regeringen att kommunens underlag var otillräckligt. Regeringen anförde även att det inte heller är möjligt att i avsaknad av tillförlitlig utredning uppskatta ett skäligt belopp för den högre ersättningsnivån.

Denna kammarrätt har i domar den 3 juli 2008 (se t.ex. mål nr 992–995-07) funnit att lokalkostnad uppskattad enligt schablon på det sätt som var aktuellt (bl.a. bidragsbeslut och blanketter) inte uppfyller lagstiftningens krav.

Det kan även noteras att Skatteverket i ställningstagande den 10 februari 2011 (dnr 131 74236-11/1111) uppgett att man anser att det är de faktiska lokalkostnaderna i den enskilda friskolans verksamhet som ska ligga till grund för beräkningen av ersättningen enligt LMK.

Mot bakgrund av den praxis som sålunda utvecklats stannar kammarrätten för att det inte föreligger tillräckliga skäl att frångå kammarrättens tidigare bedömning i denna del. Kommunen kan därför inte beviljas ytterligare ersättning med stöd av blanketterna eller endast bidragsbeslut.

#### *Fakturor*

Ersättningssystemet i LMK med 18 procents ersättning för lokalkostnader bygger på att kommunen får in specifikationsunderlag från sina entreprenörer. Om kommunen inte får sådant underlag från sina entreprenörer, har lagstiftaren förutsatt att kommunen får nöja sig med en sexprocentig ersättning för allt sammantaget. Systemet bygger också på att Skatteverket ska kunna kontrollera att ansökt ersättning är korrekt, såväl materiellt som formellt. En sådan kontroll ska kunna göras både när brister i ansökan ger anledning till det, som i andra fall.

Det finns inte stöd i LMK för att ställa samma krav på en faktura eller annat ansökningsunderlag som det som gäller enligt ML. Den ersättningsgrundade kostnaden kan dock inte vara en uppskattning eller schablon, utan den måste vara kommunens faktiska kostnad. Såsom tidigare nämnts har regeringen i tidigare beslut uttalat att det måste

krävas sådan utredning från kommunen att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler.

Mot denna bakgrund, och eftersom begreppet lokalkostnad rimligen inte kan ges olika innebörd för olika ansökningar, finner kammarrätten att Skatteverket måste kunna kräva en specifikation av kostnads-komponenterna i ett fakturerat belopp.

Kommunen har kommit in med fakturor från olika uppdragstagare. Av fakturorna framgår att kommunens uppdragstagare lagt olika innebörd i begreppet lokalkostnad. De olika uttryckssätten i fakturorna för att beskriva begreppet lokalkostnad kan i vissa fall inte ens i vanligt språkbruk anses ha samma innebörd. Av en del fakturor framgår klart att fakturerat belopp även inkluderar ”utrustning”. Skatteverket har också invänt att det är omöjligt att utröna vad som innefattas i begreppet. Det finns därför skäl att anta att det i fakturerade belopp för lokaler kan ingå kostnader för sådant som inte omfattas av begreppet lokalkostnad i FMK:s mening. Det måste därför krävas ytterligare utredning som visar vad som ingår i yrkat belopp. Om kommunen inte skulle vara tvungen att ge in preciserade uppgifter har Skatteverket inte möjlighet att kontrollera ansökt belopp. Eftersom kommunen inte inkommit med sådan utredning kan ytterligare ersättning med stöd av fakturorna inte utgå. Mot denna bakgrund ska överklagandet avslås även i denna del.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Gunnar Pettersén  
kammarrättsråd  
ordförande

Didrik Branting  
kammarrättsråd

Åsa Ärlebrant  
kammarrättsråd  
referent

Camilla Wernkvist  
föredragande



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN**  
**I FALUN**  
Helen Andersson  
Föredragande

**DOM**  
2010-03-10  
Meddelad i  
Falun

Mål nr  
208-10  
Rotel 6

**KLAGANDE**  
XX kommun

Ombud: Jan Kleerup  
Svalner Skatt & Transaktion KB  
Ingmar Bergmans gata 4  
114 34 Stockholm

**MOTPART**  
Skatteverket  
Box 23  
771 21 Ludvika

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 1 juni 2006, diariernr 15218-06/774

**SAKEN**

Ersättning för mervärdesskatt enligt lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (LMK), avseende år 2005

---

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten avvisar XX kommuns yrkande om återbetalning i den del det överstiger ursprungligt ansökt belopp enligt Skatteverkets beslut för år 2005 med 970 235 kr.

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

**BAKGRUND**

Länsrätten i Dalarnas län har tidigare prövat förevarande fråga (mål nr 1977-06, dom den 26 mars 2007). Domen överklagades till Kammarrätten i Sundsvall. Kammarrätten konstaterade i beslut i mål 1018-07 den 3 juli 2008 bl.a. följande. Länsrätten har funnit att för de fall då faktureringsunderlag med särredovisad lokalkostnad föreligger, ska denna godtas som grund för återbetalning efter uppdelad procentsats. Domen saknar dock uppgift om vilka fakturor som avses och vilket ersättningsbelopp som läns-

Dok.Id 254

---

**Postadress**  
Box 45  
S-791 21 Falun

**Besöksadress**  
Kullen 4

**Telefon**  
023-383 00 00  
**E-post:** forvaltningsrattenifalun@dom.se

**Telefax**  
023-383 00 80

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:00

rätten ansett att kommunen är berättigad till. Med hänsyn härtill kan domen inte tjäna till underlag för Skatteverkets fortsatta handlingsåtgärder och ska målet återförvisas till länsrätten för ny handläggning.

Målet kom in till Länsrätten i Dalarnas län och fick målnummer 1889-08. Sedan Länsrätten i Dalarnas län och Länsrätten i Gävleborgs län slagits samman den 15 februari 2010 till Förvaltningsrätten i Falun, har målet fått målnummer 208-10. Förvaltningsrätten upptar målet till ny prövning.

#### **YRKANDEN M.M.**

**Skatteverket** beslutade den 1 juni 2006 att inte medge ytterligare ersättning för mervärdesskatt med 970 235 kr för år 2005. Beslutet motiverades enligt följande. XX kommun har begärt omprövning av tidigare beslutad ersättning från mervärdesskattekonton för år 2005. Kommunen vill ändra från att ha ersatts med 6 procent för ökade kostnader vid upphandling och bidrag till att få ersättning med 18 procent som avser lokalhyra samt 5 procent för resterande del. Kommunen har inte lämnat någon utredning avseende ifrågavarande lokalkostnader och därmed kan yrkandet om återbetalning inte bifallas.

**XX kommun** överklagar Skatteverkets beslut. I första hand vidhåller kommunen tidigare framställt yrkande om ersättning. I andra hand yrkar kommunen att återbetalning sker med 18 procent av det belopp som Skatteverket anser utgör de egentliga eller faktiska kostnaderna. Av det ursprungligt ansökta beloppet om 970 235 kr avseende år 2005 så är 399 795 kr hänförligt till faktura och 570 440 kr hänförligt till blankett. Kommunen har i yttrande tillagt att man yrkar återbetalning med ytterligare 25 000 kr. Till stöd för talan anför kommunen i huvudsak följande. Det finns tre olika sätt att redogöra för en privat entreprenör/friskolas lokalkostnader. 1. Lokalandelen framgår av faktura. 2. Lokalandelen inhämtas med hjälp av blankett, där även i begreppet lokalkostnad ingående del-

summor specificeras alternativt anges i klumpsumma. 3. Lokalandelen framgår av kommunens bidragsbeslut och är bokfört som en utgift för ingående moms som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Vad gäller bidrag för fristående skolor så får varje skola en summa per elev från kommunen. I denna summa ligger en kostnad för lokalerna. De privata skolorna får som huvudalternativ alltid samma summa som de kommunala skolorna, det vill säga de privata skolorna får ersättning med genomsnittet för de kommunala skolornas lokalkostnader för en viss utbildning. Då beräkningen utgår från ett genomsnitt för andra lokaler är det omöjligt att beräkna exakt kostnad för lokalerna. Även det faktum att hyreskostnaden och andra kostnader ändras under och efter avtalstiden och att samtliga kostnader periodiseras medför att det är omöjligt att få fram exakt kostnad. Begreppet den faktiska kostnaden avseende hyror är därmed egentligen detsamma som en genomsnittlig beräkning. Kommunen har inte någon laglig möjlighet att kräva att få de exakta uppgifterna från friskolorna. Om dessa uppgifter ska kunna erhållas blir det på frivillighetens väg och detta anser kommunen inte vara möjligt eftersom friskolorna inte har något intresse av att lämna ut uppgifterna. Vad gäller ersättning för upphandlad vård och social omsorg så beräknar de privata vårdgivarna själva kostnaderna. Om uppgiften inte tillhandahålls av entreprenören själv så begär kommunen in uppgiften från entreprenören. Blankett för detta ändamål skickas då till vårdgivaren/entreprenören. Kommunen har ingen laglig möjlighet att kräva att få de underliggande delsummorna. Kommunen känner inte till hur beräkningen av lokalkostnaderna går till eller vilka delkomponenter som entreprenören anser ska ingå i begreppet lokalkostnad. Enligt förordning (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting är en förutsättning för att medges ersättning enligt den högre ersättningsnivån om 18 procent respektive 5 procent att det ska ”framgå” att viss del avser lokalkostnader. Begreppet ”framgå” definieras inte i lagtexten och vad som avses med begreppet klargörs heller inte i förarbetena. Kommu-

nen anser att då regeln klart anger att bara man kan företa en beräkning över lokalkostnaderna där lokalkostnaderna framgår så ska ersättning medges med 18 procent. Enligt kommunen bör ”framgå” tillmätas ett lägre värde på bevisskalan är ”styrkt”. Kommunen får genom inlämnade fakturor, blanketter m.m. anses ha visat att kostnaderna inte är schabloniserade utan framräknade på ett godtagbart sätt som uppfyller beviskravet ”framgå”. Skatteverket hänvisar till 3 kap. 2 § ML när det gäller definitionen av vad som utgör lokalkostnader. Då LMK saknar definition av begreppet lokalkostnad anser kommunen att Statistiska Centralbyråns (SCB) definition av lokalkostnad är den allmänt gällande då den utgör grunden för landets hela statistiska material. Samtliga skolor och kommuner får direktiv av SCB om vad som ska ingå i begreppet lokalkostnad. Kommunen anser att det inte går att neka återbetalning av all ingående mervärdesskatt när det framgår att viss del faktiskt utgör lokalkostnader. Kommunens slutsats är att kommunen får anses ha visat att viss del avser lokalkostnad och att det således finns grund att medge ersättning enligt den högre ersättningsnivån. En annan tillämpning av bestämmelsen skulle medföra att kommunens kostnad för de privata skolornas och de privata vårdgivarnas verksamhet blir betydligt högre samt skulle utgöra en betydelsefull inskränkning i kommunens möjlighet att erhålla ersättning enligt den högre ersättningsnivån.

**Skatteverket** motsätter sig bifall till överklagandet och anför i huvudsak följande. Någon möjlighet att i detta skede utöka prövningen med begäran om ytterligare ersättning med 25 000 kr finns inte. Verket anser dels att det är ML:s begrepp lokalkostnad som gäller och ska tillämpas vid utbetalning av ersättning för mervärdesskatt enligt LMK, dels att kommunen ska komma in med underlag som visar med vilket belopp de olika kostnadselementen ingår i kommunens begrepp lokalkostnad. En uppdelning av kostnaderna är inte tillämplig om lokalen hyrts från stat eller kommun. I sådant fall förutsätts lokalen inte vara belastad med mervärdesskatt. De

kostnader som entreprenören har utöver hyreskostnaden berättigar då endast till kompensation med 6 procent. Som konsekvens av detta och för att uppnå samma effekt, ska entreprenörens kostnader för egen lokal endast beaktas som kostnadselement för sådant som ingår i hyra vid en lokal. I hyra kan ingå ersättning för gas, vatten, elektricitet och värme. Reparation och underhåll kan också åvila uthyraren. Däremot är tillhandahållande av inventarier och städning exempel på sådant som normalt inte ingår i uthyrarens tjänster. I 3 kap. 2 § ML finns en uppräkningslista av tjänster som mervärdesskattmässigt ska bedömas på samma sätt som lokalupplåtelsen om dessa tillhandahållanden är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten till lokalen. I avsaknad av tydliga uttalanden från lagstiftarens sida om vad begreppet lokalkostnad ska innefatta och för att åstadkomma ett materiellt lika resultat vid hyra respektive nyttjande av egen lokal, gör Skatteverket den bedömningen att lokalkostnad endast ska omfatta motsvarande kostnader som en fastighetsägare har för tillhandahållanden som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Kostnader för inventarier och städning ska därför inte anses utgöra lokalkostnad i detta sammanhang. Återbetalningssystemet bygger på schabloniserade beräkningar vad avser procentsatser för kompensationen. Däremot anser Skatteverket till skillnad från kommunen att det inte framgår att kostnadsandelarna kan vara schabloniserade utan dessa ska vara specificerade. Det innebär att när en privat vårdgivare eller utbildningssamordnare fakturerar kommunen ska det finnas en uppgift om hur lokalkostnaden faktiskt beräknats. Verket tolkar aktuell lagstiftning och förarbeten samt förordningen om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK på så sätt att kommunen kan erhålla ersättning med 6 procent på en schabloniserad beräkning. Till skillnad mot kommunen anser Skatteverket inte att det framgår av de schabloniserade intygen och fakturaunderlagen vilken lokalkostnad kommunen haft. Inte heller framgår vilka kostnadskomponenter som ingår i den schabloniserade lokalkostnaden. För att erhålla återbetalning med 18 procent respektive 5 procent krävs att kostnaden preciseras avseende lokaler respektive övriga kostnader. Skatteverket har



gett kommunen möjlighet att komma in med redogörelse hur de har beräknat och kommit fram till de ansökta beloppen avseende lokalkostnad.

Kommunen har skickat in de underlag de uppger att de har tillsammans med ansökan. Underlaget preciserar inte vilka kostnadselement som ingår i debiterad lokalkostnad. Skatteverket anser att en precisering av lokalkostnader och övriga kostnader ska göras för att ytterligare ersättning ska kunna erhållas. För det fall en kommun inte kan uppfylla kravet på sådan precisering av ingående kostnadselement ska någon ersättning från kontot efter fördelningen arton/fem procent inte ske.

### **SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Fråga i målet är om det med stöd av den av kommunen åberopade utredningen finns förutsättningar att bevilja ytterligare ersättning från mervärdesskattekonto avseende lokalkostnader.

#### **Aktuella bestämmelser**

Enligt 5 § första stycket LMK har kommuner och landsting, efter ansökan, rätt till ersättning från kontona för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen som inte får dras av enligt den lagen. Av tredje stycket framgår vidare, såvitt nu är aktuellt, att vad som sägs i första stycket om ingående mervärdesskatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen även gäller sådan ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen för vilken rätt till återbetalning enligt samma lag inte föreligger.

Enligt 7 § LMK har kommuner och landsting efter ansökan rätt till ersättning från kontona för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 6 §. Rätt till ersättning föreligger också när kommunen och landstinget lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Av 2 § förordning (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK framgår att ersättning enligt 7 § LMK lämnas med sex procent vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med arton procent för denna del och fem procent för resterande del.

Enligt 3 kap. 2 § ML undantas från skatteplikt omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar även upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

#### **Förarbeten m.m.**

Av förarbetena (prop. 1997/98:153) framgår att nu aktuella bestämmelser om möjlighet till högre ersättningsnivå såvitt avser mervärdesskatt hänförlig till lokaldel, tillkom i samband med att rätten till ersättning sträcktes ut till att även omfatta ingående mervärdesskatt avseende sådana boendeformer som reglerades i 20 och 21 §§ i den tidigare socialtjänstlagen (1980:620), SoL, samt i 9 § 8 och 9 lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade (1993:387), LSS (anförd prop. s. 13). Såvitt gäller kommunens avdragsrätt uttalade regeringen följande (anförd prop. s. 12). Det avgörande för rätten till återbetalning är enligt förslaget om mervärdesskatten avser ett sådant boende som anges i SoL eller LSS. Kommunen bör vid behov kunna styrka detta genom att uppvisa ett beslut att inrätta en sådan särskild boendeform som anges i någon av lagarna eller ett beslut om att tillhandahålla en sådan boendeform. I författningskommentarerna uttalade regeringen vidare att kommunen bör vid behov utöver en faktura där mervärdesskatten framgår kunna visa att mervärdesskatten avser en sådan boendeform som anges i lagrummet (anförd prop. s. 22). Frågan om kon-

kurrensneutralitet i fallet då kommuner hyr s.k. omsorgsbostäder bör lösas genom att en särskild ersättning för hyreskostnader vid hyra av omsorgsbostäder införs i kommunkontosystemet. Nivån på ersättningen avses regleras genom en ändring i förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK (anförd prop. s. 15).

Frågan om de olika ersättningsnivåerna berörs även i den departementspromemoria som låg till grund för regeringens förslag (Ds 1997:74 – Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting). I sammanfattningen av aktuell promemoria uttalas bl.a. följande. Beträffande frågan om konkurrensneutralitet och 6-procentsbidraget kan en lösning övervägas där kommunen i det fall den handlar upp vård eller omsorgsverksamhet från en entreprenör som tillhandahåller verksamheten i egen eller förhyrd lokal ges möjlighet att ansöka om särskild ersättning från kommunkontosystemet. På lokaldelen skulle kommunen kunna söka särskild ersättning med 18 procent på kostnaden och på vård/omsorgsdelen ersättning med 5 procent av kostnaden. I det fall entreprenören inte delar upp sin kostnad/ersättning skulle kommunen kunna få ersättning med 6 procent enligt nuvarande regelverk. Detta förslag innebär att konkurrensneutraliteten mellan privata entreprenörer och kommunal verksamhet inom de skattefria områdena förbättras. En nackdel är att det kommer att finnas tre olika ersättningsnivåer i kommunkontosystemet, vilket som nämndes ovan kan behöva kombineras med en ökad kontroll av ansökningarna (anförd Ds s. 11).

#### **Utredningen i målet**

Den 25 juni 2008 har det hållits muntlig förhandling i målet, varvid i huvudsak följande anförts.

Kommunen: Enligt lagtexten ska det framgå vad som avser lokalkostnad. Frågan är vad lokalkostnad är och vad som krävs för att det ska framgå att

viss kostnad avser lokaler. Leverantörerna tar normalt inte med lokalkostnaden på fakturan, utan den döljs i kostnaden för tjänsten vid faktureringshanteringen. Leverantörerna är heller inte skyldiga att uppge lokalkostnaderna på fakturan, men uppmanas till det. Lokalrevisioner AB har på olika sätt hjälpt kommunen att ta fram underlag för att visa storleken på kostnaden. Detta har skett genom fakturor, blanketter och bidragsbeslut. Lokalrevisioner AB började med att gå igenom fakturor för att se om lokalkostnaden framgick, det gjorde den bara i 4-6 procent av alla fakturor. Eftersom det övergripande målet med konkurrensneutralitet är viktigt kontaktades vårdgivare och friskolor för att få fram uppgifterna. Lokalrevisioner AB använde Statistiska centralbyrån (SCB) och skolornas definition av begreppet lokalkostnad, sedan tog de fram en blankett där SCB:s begrepp av lokalkostnad användes. På blanketten skrev de att lokalkostnaderna skulle anges som en procentsats i schablon. Det var ett sätt att få leverantörerna att titta i bokföringen. Blanketten ska verka som ett komplement till fakturan. Istället för att använda blanketten så kan leverantören skriva ut lokalkostnaden på fakturan. Detta görs nu på ca 15-20 procent av alla fakturor.

– Kommunens kostnad för den egna verksamheten baseras på bidrag. Friskolor med liknande verksamhet får samma bidrag. Det är skolans verkliga kostnader som ska ligga till grund för ersättningen av lokalkostnader enligt Skatteverket. Om kommunen ger t.ex. ett bidrag till friskolan på 10 000 kr, så är den verkliga kostnaden för kommunen 10 000 kr. För friskolan är kostnaden kanske 20 000 kr, men kommunen kan inte söka ersättning med 18 procent av 20 000 kr eftersom deras verkliga kostnad bara är 10 000 kr. – För att få fram kostnaderna så är första steget att gå in i kommunernas reskontra för att se hur mycket varje leverantör levererar för ett kalenderår. Sedan letar Lokalrevisioner AB i pärmar efter ett exemplar på faktura från leverantören där lokalkostnaden framgår. Om de inte hittar någon information om lokalkostnaderna på fakturan så går de till steg 2 och skickar ut en blankett med uppgifter om hur den ska fyllas i. – Begreppet lokalkostnad måste vara vidare är att bara avse ren hyra. Det bör vara

SCB:s definition av lokalkostnader som ska gälla. I begreppet för lokalkostnad måste även städning, bevakning, vaktmästeri m.m. ingå; städningen har ett närmare samband med lokalkostnaden än med själva vårdtjänsten eller lärartjänsten.

Skatteverket: Beträffande bidragsbesluten så hanterar olika kommuner dessa på olika sätt. Vissa kommuner ersätter skolan med skolans verkliga kostnader, andra inte. Kostnaderna kan bl.a. benämnas lokalkostnad, fastighetskostnad eller lokalandel, varför det finns en oerhörd spännvidd på terminologin. Frågan är vad som innefattas och vad det är kommunen söker 18 respektive 5 procent ersättning på. Vad som avses med begreppet lokalkostnad kan inte hämtas från SCB, leverantörerna eller skolvärlden. Eftersom lagstiftaren inte sagt något om lokalkostnader och det gäller ersättning för moms – dold moms, så är det naturligare att gå till ML istället och definitionen i 3 kap. 2 § ML. Där ingår el, vatten och värme, men inte inventarier och städning. Skatteverket motsätter sig inte återbetalning när det framgår att viss del avser lokalkostnad och vad lokalkostnadskomponenterna består av. Det ska dock inte glömmas att kommunen har fått ersättning med 6 procent.

Efter förhandlingen har skriftväxlingen fortsatt mellan parterna. Kommunen har inkommit med kompletterande material i form av fakturor och blanketter till styrkande att de har rätt till ytterligare ersättning.

**Skatteverket** yttrar sig och anför bl.a. att verket vitsordar kommunens beloppsmässiga yrkande enligt fördelningen mellan faktura och blankett utifrån kommunens tidigare ansökta belopp med den reservationen att Skatteverket inte vet vilka kostnadsdelar som ingår i vad kommunen anger som lokalkostnad. Skatteverket har inkommit med följande synpunkter på insänt material.

*Blanketter år 2005*

Enligt kommunen avser en viss del av totalt begärd ersättning, ersättning som kan härledas från brevsvar för andra kommuner samt e-mail och muntligt. Sammanlagt ger inkomna sammanställning en differens på 1 819 kr mot tidigare yrkat belopp. Vad avser brevsvaren för kommunen så är blanketterna inte utställda till XX utan ett allmänt svar. På flertalet av blanketterna överensstämmer inte procentsatsen i svaret med använd procentsats. För muntliga uppgifter och e-mail finns inga underlag.

*Fakturor år 2005*

Enligt kommunen avser en viss del av totalt begärd ersättning, ersättning som kan härledas från fakturaunderlag ställda till andra kommuner. Vad avser fakturor ställda till kommunen så avser KK enbart hyra för lägenhet, det finns inget som visat att det utgör ersättningsberättigande upphandling eller bidrag. På fakturor avseende AA AB har kommunen valt att använda lokalkostnaden som inkluderar inventarier och städning.

**Kommunen** har i yttrande framfört bl.a. följande. Att vissa underlag avser uppdelningen på lokaldel, som är hämtad från annan kommun beror på att leverantörerna av tjänsterna naturligtvis har samma lokalkostnad för sina tjänster avsett vilken kommun eller förbund som faktureras.

**Förvaltningsrättens bedömning**

Kommunen har, så som den slutligen bestämt sin talan, yrkat återbetalning med ett högre belopp än vad Skattverkets avslagsbeslut avser. Kommunen har ansökt om återbetalning med ett visst belopp. Skatteverket har sedan prövat om kommunen haft rätt till återbetalning av ansökt belopp. Förvaltningsrätten anser därför att det är Skatteverkets avslagsbeslut som ska ligga till grund för prövningen. Kommunens yrkande, till den del det går utöver Skatteverkets avslagsbeslut, kan således inte prövas av förvaltningsrätten

som första instans. Kommunens yrkande i denna del ska därför avvisas. För år 2005 prövar förvaltningsrätten således om kommunen har rätt till ytterligare ersättning med högst 970 235 kr.

Syftet med det s.k. kommunkontosystemet är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan verksamhet som drivs i kommunal regi och sådan som upphandlas från privata entreprenörer. Bestämmelserna har till syfte att kompensera kommuner för merkostnader till följd av s.k. dold mervärdesskatt. Bestämmelserna synes i detta avseende främst få genomslag då en kommun upphandlar en verksamhet och säljaren fakturerar kommunen utifrån principer om kostnadstäckning och vinst. Den s.k. dolda mervärdesskatten torde då få fullt genomslag på kommunens kostnad för köpt service.

Förvaltningsrätten konstaterar att själva konstruktionen av kommunkontosystemet talar för att en schabloniserad ersättningsnivå är avsedd att tillgodose kommunens behov av kompensation, eftersom kommunens kostnad i sig är grundad på schabloniserade beräkningar. Vid en individuell prövning om förutsättningar föreligger för alternativ beräkning utifrån faktiska kostnader för lokaler, bör därför ställas konkreta krav på att kommunen förmår visa hur stor del av underlaget som avser lokaler. Av lydelsen i 2 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK framgår att den del som avser lokalkostnader ska kunna beräknas. Såvitt gäller beviskravets styrka borde vägledning kunna hämtas av förarbetsuttalandena som gäller ersättning från kommunkonto vid kostnader för särskilt boende. Som framgår ovan har därvid förutsatts att kommunen grundar sitt ersättningsanspråk på faktura där mervärdesskatten framgår. Mot den bakgrunden får det, enligt förvaltningsrättens mening, förutsättas att kommunen styrker sin rätt till högre ersättning med handling som klart och tydligt visar hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler.

*Underlag i form av blanketter*

Kommunen har till stöd för sitt yrkande om ytterligare återbetalning gett in och åberopat förtryckta blanketter, ifyllda av skolor eller vårdgivare. Där anges kostnaden som procentuell andel av årsintäkten. Något underlag för skolans/vårdgivarens beräkningar finns inte. Av blanketterna framgår vidare att procentsatsen är en schablon och ska ungefärligen avspegla lokalkostnaderna i förhållande till årsintäkten.

Mot bakgrund av vad som anförts anser förvaltningsrätten inte att utredningen i form av ifyllda blanketter med uppgifter om schablonmässigt beräknad lokalkostnad utgör tillräckligt stöd för att kunna bestämma lokalkostnadernas andel av aktuellt underlag. Kommunens överklagande ska därför avslås i denna del.

*Underlag i form av fakturor*

Kommunen har förevisat fakturaunderlag från vissa vårdgivare. Skatteverket har anført att lokalkostnad ska ges samma innebörd som i 3 kap. 2 § ML samt att kommunen ska presentera underlag där det framgår att viss del avser lokalkostnad och vad lokalkostnadskomponenterna består av. Förvaltningsrätten anser dels att en faktura har ett högre bevisvärde än inskickade intyg och sammanställningar av bidragsbeslut, dels att Skatteverkets invändningar måste sättas i relation till hur LMK tillämpas. Om det i varje enskilt fall skulle krävas utredning om exakt vilka kostnadskomponenter som fakturaställaren innefattar vid beräkningen av lokalkostnadens andel skulle det i princip vara omöjligt för kommunerna att erhålla ersättning från kontot efter fördelningen arton och fem procent. En sådan tillämpning skulle strida mot syftet med lagen. Mot bakgrund därav anser förvaltningsrätten att det är tillräckligt att sökanden förevisar fakturaunderlag där lokalkostnaden framgår för att differentierad ersättning ska kunna beviljas.



I vissa fall har fakturautställaren delat upp lokalkostnaden i en del som inkluderar och en del som exkluderar städning och inventarier alternativt uppgett lokalandelen med utrustning till en viss procent. Då det inte finns någon enhetlig definition av begreppet lokalkostnad och då det inte heller av förarbeten och liknande går att utläsa någon annat än att det är kostnaden för hyran eller lokalen som avses så ligger det närmast till hands att titta på definitionen i 3 kap. 2 § ML då det hela rör sig om dold mervärdes-skatt. Enligt 3 kap. 2 § ML kan ersättning för bl.a. gas, vatten, elektricitet och värme ingå i hyran. Däremot ingår inte städning och inventarier eller utrustning. Med hänsyn därtill anser förvaltningsrätten att för de fall lokalkostnaden är uppdelad i en del som inkluderar och en del som exkluderar städning och inventarier så har kommunen rätt till den högre ersättningsnivån på den lokalkostnaden som exkluderar städning och inventarier. Vidare finner förvaltningsrätten att i det fall lokalandelen med utrustning anges till en viss procent så kan kommunen inte erhålla någon ersättning då det inte framgår hur stor lokalkostnaden är.

Kommunen har till förvaltningsrätten lämnat in diverse fakturor ihop med en sammanställning över totalt belopp som kommunen betalat till varje vårdgivare. Syftet är att fakturorna ska styrka det totala beloppet i sammanställningen. Bland de inlämnade fakturorna finns emellertid vissa fakturor som är utställda till andra kommuner eller andra år. Vissa fakturor finns inte heller med i sammanställningen. Av vissa fakturor framgår även att vårdgivarens lokalkostnader under året förändras och kan skilja sig både mellan olika månader och mellan vilken typ av boende det rör sig om. Det finns således stora brister i det inskickade materialet. En grundläggande förutsättning för att kunna beviljas ersättning måste enligt förvaltningsrättens mening anses vara att kommunen inkommit med fakturor utställda till kommunen för rätt år. Det kan inte anses tillräckligt att kommunen visat fakturor utställda till andra kommuner eller andra år. Fakturor av detta slag kan därför inte godkännas. Fakturor utställda till kommunen och för rätt år

får däremot anses uppfylla de krav som ställs. I de fall lokalkostnaden är uppdelad i en del som inkluderar och den del som exkluderar städning och inventarier så har kommunen enligt ovan nämnt resonemang rätt till den högre ersättningsnivån för lokalkostnaden som exkluderar städning och inventarier. I de fall lokalandelen med utrustning har angetts med en viss procent så kan förvaltningsrätten, enligt ovan, inte godta dessa fakturor.

Av Skatteverkets beslut för år 2005 framgår att XX kommun tidigare ersatts enligt alternativ 2 (18+5 procents ersättning). Det framgår inte av beslutet vad kommunen redan erhållit ersättning för däremot framgår det att ersättning har utbetalts med 2 460 910 kr enligt 18 procent och med 4 041 454 kr enligt 5 procent. Vid en genomgång av de fakturor som lämnats in till förvaltningsrätten framgår att fakturornas totala belopp uppgår till 2 108 511 kr varav 50 729 kr avser ersättning med 18 procent och 91 334 kr avser ersättning med 5 procent, se bilaga A. För att kunna erhålla ytterligare ersättning anser förvaltningsrätten dels att XX kommun måste styrka vad kommunen redan fått ersättning för dels visa att det nu är fråga om ersättning som inte tidigare ansökts om. Kommunen har varken med inkomna fakturor eller på annat sätt visat att kommunen skulle ha rätt till ytterligare ersättning än vad som redan utbetalts. Förvaltningsrätten avslår därför överklagandet även i denna del.

**Hur man överklagar**, se bilaga B (Dv 3109/1c).

Per-Olov Larsson  
kammarrättsassessor

I avgörandet har även nämndemännen Martis Stig Eriksson, Jonas Frödin och Anna Granlund deltagit.

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen fordras att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

**Skrivelsen med överklagande ska undertecknas av klaganden eller dennes ombud och ges in i original samt innehålla följande uppgifter;**

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.