



Notat

Jura i SKAT
Miljø, energi og motor

13. maj 2013
J.nr. 13-0043176

Undersøgelse om praksis vedrørende afgiftsfritagelse i henhold til registreringsafgiftsloven af busser til specialskoler

1 Indledning

Specialskolen Nyborg Heldagsskole har i artikler i folkeskolen.dk i januar 2013, og i en henvendelse af 11. februar 2013 til skatteministeren gjort gældende, at SKAT har lavet ”en kovending på 360 grader i forhold til tidligere lovpraksis på området”.

Baggrunden herfor, at specialskolen den 29. januar 2013 har fået afslag på ansøgning om afgiftsfritagelse i henhold til registreringsafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 7 a, ved anskaffelse af en bus.

Specialskolen har anført, at man har haft ”20 år med afgiftsfri bus”. Specialskolen har endvidere anført, at en anden fynsk specialskole i sommeren 2011 har fået afgiftsfritagelse i henhold til samme bestemmelse i registreringsafgiftsloven ved køb af en bus. Nyborg Heldagsskole mener, at de to skoler er ens, og at specialskolen derfor også burde have fået afgiftsfritagelse.

Gitte Lillelund Bech (V) har den 5. februar 2013 stillet spørgsmål S 1037:

Hvad er ministerens holdning til, at Skat Odense uden videre ændrer praksis i vurderingen af afgiftsfri bus til f.eks. Nyborg Heldagsskole (en specialskole), der har haft 20 år med afgiftsfri bus, jf. <http://www.folkeskolen.dk/522229/specialskoler-mister-retten-til-afgiftsfri-busser?>

Skatteministeren har den 12. februar 2013 afgivet et foreløbigt svar, hvoraf blandt andet fremgår, at

”SKAT har oplyst, at man i 2011 blev opmærksom på, at en specialskole ikke er et entydigt begreb, idet der kan være stor forskel på grundlaget for skolernes oprettelse og drift, herunder bemanningen af pleje- og behandlerpersonale. Det har desværre ikke været muligt for SKAT indenfor svarfristen, at få afklaret hvilken betydning dette har fået i relati-

on til SKATs vurdering af, om en specialskole kan anses for en ”lignende institution” i registreringslovens fritagelsesbestemmelse.

SKAT vil undersøge dette nærmere. Når SKATs undersøgelse er afsluttet vil jeg vende tilbage med et endeligt svar.”

Nyborg Heldagsskole har i februar 2013 rettet henvendelse til skatteministeren. Henvendelsen er besvaret af SKAT.

1.1 Undersøgelsens indhold

Denne undersøgelse er udarbejdet med henblik på at undersøge, om der er sket en ændring i SKATs vurdering af, om en specialskole kan anses for en ”lignende institution” i fritagelsesbestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 7 a.

Undersøgelsen indeholder

- Afsnit 2: Sammenfatninger og anbefalinger
- Afsnit 3: Hvad er en specialskole
- Afsnit 4: Beskrivelse af lovreglen og forarbejderne hertil.
- Afsnit 5: Beskrivelse af praksis.
- Afsnit 6: Redegørelse fra Motorcenter Odense vedrørende administration af området, herunder gennemgang af de to konkrete afgørelser.

2 Sammenfatning og fremadrettede tiltag

2.1 Sammenfatning

Det kan på grundlag af forarbejderne til registreringsafgiftslovens bestemmelse om afgiftsfritagelse til ”lignende institutioner” lægges til grund, at forarbejderne ikke giver særlige bidrag til forståelsen af ”lignende institutioner”, og at der siden 1983 ikke er sket en ændring af begrebet ”lignende institution” i registreringsafgiftsloven. Der henvises nærmere til afsnit 4.

Det kan endvidere lægges til grund, at SKAT siden 1997 har anvendt et pleje- og behandlingskriterium i forbindelse med fortolkningen af ”lignende institutioner”. Der henvises nærmere til afsnit 5.

Det daværende ToldSkat fastsatte i 1997, at der ved vurderingen af, om en konkret institution kan anses for at være en lignende institution, tages hensyn til, om hovedparten af beboerne/klienterne er pleje- eller behandlingskrævende, at der er ansat eller permanent tilknyttet plejepersonale, og at der foregår en egentlig pleje/behandling. Se nærmere afsnit 5.1.

Højesteret fastslog i en dom fra 2006 (SKM2006.651.HR), at der skal anvendes et pleje- og behandlingskriterium ved fortolkningen af ”lignende institutioner” og stadfæstede således SKATs praksis fra 1997. Højesteret siger i dommen fra 2006 ikke noget sikkert om omfanget og karakteren af den behandling, der skal være tale om på institutionen. Der skal derfor foretages en konkret vurdering af hver enkelt institution. Der henvises nærmere til afsnit 5.2.

Der er ikke grundlag for at konkludere, at SKAT har foretaget en praksisændring vedr. specialskolers køb af busser. Der henvises nærmere til afsnit 6.

SKAT blev i 2011 opmærksom på det forhold, at selv om specialskoler skal sørge for specialundervisning og anden specialpædagogisk bistand til skolernes elever, og i et omfang yder støtte, omsorg og bistand til de enkelte elever, medfører det ikke, at eleverne er visiteret til skolerne for at modtage pleje og behandling. Da SKAT blev opmærksom på dette forhold, indgik det i den konkrete vurdering af hver enkelt institution med fremadrettet virkning.

SKAT har foretaget forskellige tiltag med henblik på, at sikre, at der træffes ensartede afgørelser. I 2009 blev behandlingen af anmodninger om afgiftsfritagelse af busser således samlet ved 2 motorcentre mod tidligere 4 motorcentre. Der er en løbende og tæt kontakt mellem de 2 motorcentre. Endvidere er der sket en større strukturændring i SKAT pr. 1. april 2013, hvor hele motoropgaven er organiseret som én landsdækkende enhed, hvilket forventes at sikre yderligere ensartethed i administrationen.

SKAT har i perioden 2010 – 2012 givet afslag på 205 ansøgninger om afgiftsfritagelse fra forskellige typer af institutioner. I perioden 1. januar 2011 til 28. februar 2013 er der givet afslag til i alt 25 specialskoler drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2. SKAT har i samme periode i mindst et tilfælde givet en specialskole afgiftsfritagelse, hvilket ikke er en korrekt afgørelse.

Det bemærkes, at konsekvenserne af en forkert afgørelse er, at afgørelsen ikke kan laves om, da der er tale om en begunstigende afgørelse, der ikke er åbenbart ulovlig, da det beror på et konkret skøn, om skolen er omfattet af ”lignede institution”. Omvendt kan en specialskole, der har fået afslag ikke støtte ret på afgørelsen, og forlange afgiftsfritagelse, idet man ikke kan støtte ret på afgørelser, der er forkerte.

Det er selvfølgelig beklageligt, at SKAT har truffet forkerte afgørelser. Der er dog ikke noget, der tyder på, at SKAT fejlagtigt har givet afslag og/eller tilsagn om afgiftsfritagelse i et omfang, der ligger udover hvad der kan forventes på et område, hvor en afgørelse ikke skal træffes efter objektive kriterier, men derimod på grundlag af en konkret vægning og vurdering af en række forhold.

2.2 SKATs fremadrettede tiltag

SKAT vil fremadrettet tage følgende initiativer:

- a) Der udarbejdes senest 1. august 2013 et styresignal (juridisk bindende meddelelse), der med udgangspunkt i Højesterets dom og de seneste afgørelser fra Landsskatteretten præciserer, hvad der skal forstås ved ”lignende institutioner”, samt fastlægger de kriterier, der skal indgå i bedømmelsen af, hvornår der foreligger en lignende institution i registreringsafgiftslovens forstand.

Det vurderes, at et styresignal dels vil øge gennemsigtigheden på området og dermed forudsigeligheden for de enkelte institutioner, dels vil mindske risikoen for utilsigtet forskelsbehandling.

Det skal naturligvis sikres, at styresignalet ikke sætter ”skøn under regel” og dermed begrænser eller afskærer det skøn, der skal udøves. Der bliver derfor nødt til fortsat at være plads til en individuel vurdering af den enkelte institution.

- b) Der iværksættes yderligere tiltag med henblik på at sikre, at samtlige afgørelser vedrørende anmodning om afgiftsfritagelse godkendes af den ansvarlige funktionsleder, inden afgørelsen sendes ud, således, at ansøgninger om afgiftsfritagelse fra ”lignende institutioner” behandles ensartet. Det bemærkes, at der pr. 1. april 2013 er sket en større strukturændring i SKAT, hvor hele motoropgaven nu er organiseret som én landsdækkende enhed. Der vil således kun være én funktionsleder, der får ansvaret for godkendelse af afgørelser.
- c) Fremover vil det endvidere, som følge af SKATs nye struktur pr. 1. april 2013, være SKATs landsdækkende juridiske enhed, der håndterer alle klagesager vedrørende afslag på afgiftsfritagelse, der behandles i Landskatteretten.

3 Hvad er en specialskole

Som specialskoler anses skoler efter folkeskolelovens § 20, stk. 2. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

Det påhviler kommunalbestyrelsen at sørge for specialundervisning og anden socialpædagogisk bistand, jf. § 3, stk. 2, til de i stk. 1 nævnte børn og unge. Endvidere påhviler det kommunalbestyrelsen at sørge for specialpædagogisk bistand til børn, der endnu ikke har påbegyndt skolegangen.

Følgende fremgår af folkeskolelovens § 3, stk. 2, 1. pkt.

Børn hvis udvikling kræver særlig hensynstagen eller støtte gives specialundervisning og anden specialpædagogisk bistand i specialklasser og specialskoler.

Den socialpædagogiske behandling og familiebehandlingen som børnene på skolerne modtager, bliver givet efter § 32 i lov om social service:

Kommunalbestyrelsen træffer afgørelse om hjælp til børn, der på grund af betydelig og varigt nedsat fysisk eller psykisk funktions-evne har behov for hjælp eller særlig støtte. Hjælpen kan tilrettelægges i særlige dagtilbud, jf. stk. 3, i særlige klubtilbud, jf. § 36, eller i forbindelse med tilbud efter denne lov eller dagtilbudsloven. Hjælpen kan også udføres helt eller delvist af forældrene i hjemmet, jf. stk. 6 – 8.

4 Lovgrundlaget

Registreringsafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 7 a, har følgende ordlyd:

§ 2. Fritaget for afgift er:

.....

7) køretøjer, som omhandlet i § 5 a, stk. 1, der

a) af plejehjem, ældrecentre og lignende institutioner, eventuelt med reduceret sædetal, anvendes til befordring af egne beboere eller hjemmeboende ældre, der er visiteret til aktiviteter på institutionen for at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder,

Køretøjer, som er omhandlet i registreringsafgiftslovens § 5 a, stk. 1, er busser:

§ 5 a, stk. 1. For køretøjer, der utvivlsomt er konstrueret og indrettet til befordring af mere end 9 personer, føreren indbefattet, har et til køretøjet svarende antal passagersæder og ikke er indrettet til andet formål end personbefordring (busser), udgør afgiften 0 kr. af de første 12.100 kr. af den afgiftspligtige værdi og 60 pct. af resten.

4.1 Forarbejderne

Registreringslovens § 2, stk. 1, nr. 7 a, indeholder ikke en nærmere definition på, hvad der skal forstås ved ”lignende institution”. Forarbejderne til bestemmelsen er derfor gennemgået for at finde fortolkningsbidrag. I nedenstående oversigt er alene medtaget de ændringer af registreringsafgiftsloven, der har haft betydning for forståelsen af ”lignende institutioner”.

- Lov nr. 564/1983

I denne lov blev der indsat en bestemmelse om, at ”busser tilhørende plejehjem og lignende institutioner, og som med reduceret sædeantal skal anvendes til transport af egne patienter og handicappede i kørestole” kunne anskaffes med nedsat afgift (20 %). Det er den første særlige regel for institutions-/handicapbusser.

Der findes ikke nærmere vejledning i forarbejderne om, hvad der forstås ved ”plejehjem og lignende institutioner”, men det fremgår af selve lovteksten, at der sigtes til busser, som anvendes til transport af institutionens egne ”patienter og handicappede i kørestol”.

- Lov 708/1988

Ved denne lov blev der indført generel afgiftsfritagelse af alle busser, uanset om de anvendes til erhvervmæssig eller ikke erhvervmæssig persontransport. Institutionsbusser blev som led i den generelle afgiftsfritagelse tillige afgiftsfritaget.

- Lov 429/1993

Ved denne lov blev afgiftsfritagelsen for busser, der ikke anvendes til erhvervmæssig personbefordring ophævet. Lovforslaget gik ud på at ramme ”busser til privat brug”.

Afgiftsfritagelsen for plejehjemsbusser mv. skulle ikke ophøre. Der blev derfor indsat en særlig bestemmelse, hvorefter busser der ”tilhører plejehjem og lignen-

de institutioner, og som eventuelt med reduceret sædeantal anvendes til befordring af egne patienter”, blev afgiftsfritaget.

Institutionstypen er den samme som i 1983-loven. En gennemgang af forarbejderne viser da også, at det er forudsat, at der ikke er sket nogen ændring på dette punkt, jf.. således Folketingstidende Tillæg A, sp. 9827, hvor der er anført følgende: ”Afgiftsfritagelserne for plejehjemsbusser, sygetransportbusser, teaterbusser og orkesterbusser og busser til privates transport af kørestolsbrugere foreslås opretholdt”.

- Lov 1213/1996

Ved denne lov skete der en udvidelse af området for afgiftsfritagne køretøjer – både i relation til institutionstypen og i relation til passagertypen. Ordet ”patienter” blev afløst af ”beboere”. Hertil kom en helt ny kategori af personer, som ikke var indlagt på institutionen, nemlig de ”hjemmeboende ældre, der er visiteret til aktiviteter på institutionen for at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder”. Hvad angår institutionstypen blev ”ældrecentre” sidestillet med ”plejehjem”.

Folketingstidende 1998-97, Tillæg A, s 1602 omtaler ændringen således: Den nuværende formulering medfører, dels blandt andet dagcentre, der i vidt omfang har overtaget plejehjemmenes funktioner, ikke kan benytte en afgiftsfri bus, dels at der ikke kan medtages hjemmeboende ældre til plejehjem og lignende institutioner, idet de ikke kan betragtes som patienter. Det foreslås at ældrecentre lige-stilles med plejehjem, og at ældre, der er visiteret til aktiviteter på institutioner med det formål at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder lige-stilles med beboerne på plejehjem”.

4.1 Sammenfatning

Det kan på grundlag af ovenstående gennemgang lægges til grund, at

- Der ikke siden bestemmelsens indførelse i 1983 er sket en ændring af begrebet ”lignende institution” i registreringsafgiftsloven.
- Forarbejderne ikke giver særlige bidrag til forståelsen af ”plejehjem og lignende institutioner”.
- Ved lovændringen i 1988 blev der indført generel afgiftsfritagelse af alle busser, uanset om de anvendes til erhvervsmæssig eller ikke erhvervsmæssig persontransport.
- Ved lovændringen i 1993 blev der på ny indført registreringsafgift på ”busser til privat brug”. ”Busser til privat brug” er også busser tilhørende institutioner og foreninger, der anvender dem til befordring, f.eks. kørsel for elever på en efterskole.

5 Praksis

5.1 Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning indeholder i afsnit E.A.8.1.3.3, et afsnit om begrebet ”lignende institution. Det fremgår af afsnittet, at

”Ved vurderingen af om en konkret institution kan anses for at være en lignende institution, bliver der taget hensyn til, om

- hovedparten af beboerne/klienterne er pleje- eller behandlingskrævende
- opholdet ikke overvejende er af midlertidig karakter (under 3-6 måneder), og
- der er ansat eller permanent tilknyttet plejepersonale, og at der foregår en egentlig pleje/behandling.”

Der bliver ikke stillet krav om, at institutionen skal være en døgninstitution. Det betyder eksempelvis, at dagcentre, der på en række områder, har overtaget plejehjemmenes funktioner, kan benytte en afgiftsfri bus, og at der i bussen kan medtages hjemmeboende ældre. Hjemmeboende ældre, der er visiteret til en institution med det formål at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder, bliver dermed ligestillet med beboerne på plejehjem.”

De ovenfor nævnte 3 kriterierne er fastsat i Intern meddelelse af 1. april 1997. Det daværende ToldSkat udsendte meddelelsen som følge af, at der ”Efter lovændringen pr. 1. januar 1997 (Lov 1213/1996) er fremkommet en række spørgsmål om definitionen af ”ældrecentre og lignende institutioner” i relation til plejehjemsbusser”.

Den interne meddelelse blev indarbejdet i den daværende juridiske vejledning og kriterierne har stået i vejledningen lige siden.

Den juridiske vejledning indeholder endvidere i afsnit E.A.8.1.3.3, en gengivelse af en række afgørelser, som Landsskatteretten tidligere har truffet, og som ikke er offentliggjort. Afgørelserne er indsat som eksempler. Ikke så meget som eksempler på hvilke konkrete institutioner, der må anses for omfattet af begrebet ”lignende institutioner”, men derimod som eksempler på hvilke forhold der skal indgå i den konkrete vurdering af ”lignende institutioner”. Én af afgørelserne vedrører en fritidsordning, som børnene er visiteret til efter folkeskolelovens § 20, stk. 2:

- En fritidsordning for udviklingshæmmede børn, tilknyttet en bestemt skole, er anset som "en lignende institution".

Der er tilknyttet 13 børn til ordningen, og der er ansat 7 specialpædagoger. Børnene er visiteret til ordningen efter folkeskolelovens § 20, stk. 2. Børnene, der er hjemmeboende, er aspergere og autister, og de er ikke i stand til selv at færdes på egen hånd. De følges tæt i forløbet i fritidsordningen såvel af en psykolog som af en handicapkonsulent. Børnene er pleje- og behandlingskrævende, og de er tilknyttet ordningen gennem en længere periode.

Landsskatteretten har truffet afgørelse om, at institutionen må anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen for plejehjem og lignende institutioner. Der er lagt afgørende vægt på den faktiske aktivitet, der udøves på institutionen, med vedligeholdelse og udvikling af børnenes fysiske og psykiske behov. Endvidere er der lagt vægt på, at karakteren af børnenes handicap indebærer et behov for intensiv pleje, hvilket bl.a. har givet sig

udslag i normeringen med 7 specialpædagoger til 13 børn. Institutionen anses for at udføre opgaver med egentlig pleje af de tilknyttede børn, der ganske må ligestilles med de opgaver, der varetages på plejehjem og ældrecentre.

5.2 Højesterets dom i SKM2006.651.HR

Højesteret tog i 2006 i dommen SKM2006.651.HR stilling til fortolkningen af begrebet "lignede institution".

Højesteretssagen vedrørte en døgninstitution til børn og unge i aldersgruppen 9 - 18 år (såvel piger som drenge), der var anbragt uden for hjemmet i henhold til lov om social service § 40, stk. 2, nr. 11, eller § 42, med eller uden samtykke fra forældremyndighedsindehaveren. Institutionen blev drevet efter lov om social service § 51 og var ejet af Københavns Kommune. Anbringelse skete efter visitation fra Københavns Kommunes socialcentre. Der var plads til 24 børn og unge i alt, som alle boede på institutionen. Ca. 1/3 heraf modtog undervisning i institutionens interne skole, mens ca. 2/3 modtog undervisning i det kommunale skolevæsen.

Institutionens målgruppe var sorg-kriseramte børn og unge, elever med svage jeg-funktioner, mobningsofre, elever der havde overtaget voksenansvaret i familien, elever fra hjem med narko- og alkoholmisbrugende forældre, samt tvangsfjernede børn og unge. Den gennemsnitlige opholdstid var imellem 3 og 4 år.

Behandling og pleje bestod i daglig omsorg, pleje og behandling af psykiske-, sociale- og adfærdsmæssige problemer på selve institutionen, mens der i konkrete tilfælde skete behandling og særlig pleje uden for institutionen af læge, psykolog, psykiater og eventuelt ergoterapeut.

Institutionen havde i alt 31 ansatte, hvoraf de 24 er pleje- og pædagogisk personale. Der var således bl.a. ansat 17 socialpædagoger, 3 lærere og 1 socialrådgiver, hvortil kom et psykologteam.

Af de grunde der var anført af Østre Landsret, fandt Højesteret ikke, at institutionen var omfattet af "lignende institutioner" i registreringsafgiftsloven. Af Østre Landsrets begrundelse fremgår blandt andet følgende:

"Efter det oplyste blev der ved administrationen af, hvorledes "lignende institutioner" skulle forstås, anvendt et pleje- og behandlingskriterium, jf. herved også ordet "patienter", der svarer til det i den nugældende Punktvejledning anførte.

I bemærkningerne til ændringen af § 2, stk. 1, nr. 6, litra a, til den i det væsentlige - nugældende formulering (lov nr. 1213 af 27. december 1996), hvor "ældrecentre" indsattes og hvor "egne patienter" udgik og erstattedes af "egne beboere eller hjemmeboende ældre, der er visiteret til aktiviteter på institutionen for at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder", anføres det, jf. FT 1996-97, tillæg A, sp. 1602:

"Efter den gældende bestemmelse er busser, der tilhører plejehjem og lignende institutioner, og som anvendes til befordring af egne patienter, fritaget for registreringsafgift. Den nuværende formulering medfører, dels at bl.a. dagscentre, der i vidt omfang har overtaget plejehjemmenes funktioner, ikke kan benytte en afgiftsfri bus, dels at der ikke kan medtages hjemmeboende ældre til plejehjem og lignende institutioner, idet de ikke betragtes som patienter. Det foreslås, at ældrecentre ligestilles med plejehjem, og at ældre, der er visiteret til aktiviteter på institutioner med det formål at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder, ligestilles med beboerne på plejehjem."

Landsretten finder hverken efter bestemmelsens nugældende ordlyd eller de anførte bemærkninger grundlag for at antage, at det ved ændringen af "patienter" til "beboere" m.v. har været tilsigtet, at der ikke skulle anvendes et pleje- og behandlingskriterium ved fortolkningen af "lignende institutioner".

Efter de foreliggende oplysninger om beboerne på H1, finder landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens afgørelse, hvorefter beboerne på H1 ikke har behov for en så intensiv og konstant pleje, at institutionen er omfattet af "lignende institution" i registreringsafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 6, litra a."

Højesterets dom slår således fast, at der skal anvendes et pleje- og behandlingskriterium ved fortolkningen af "lignende institutioner".

Højesterets dom er offentliggjort, og den blev indarbejdet i den daværende juridiske vejledning, og er således en del af SKATs grundlag ved administration af registreringsafgiftslovens bestemmelser.

5.3 Landsskatterettens offentliggjorte afgørelser fra 2011

Landsskatteretten har i 2011 taget stilling til begrebet "lignende institutioner" i relation til 3 konkrete institutioner. I alle 3 sager havde SKAT givet afslag på afgiftsfritagelse. Landsskatteretten stadfæster 2 af afgørelserne, men ændrer en tredje afgørelse. Alle 3 afgørelser fra Landsskatteretten er offentliggjort og indarbejdet i den juridiske vejledning.

Det blev ikke overvejet, at indbringe SKM2011.423.LSR, der ændrede SKATs afgørelse, for domstolene, da SKAT vurderede, at den ikke var uforenelig med administrativ praksis.

Landsskatteretten angiver i sine kendelser, at afgørelserne er truffet på baggrund af det oplyste om pleje- og behandlingsbehovet hos beboerne i institutionen, normeringen og den bistand, der ydes af personalet, det vil sige på baggrund af en konkret vurdering af de faktiske forhold.

Med henblik på nærmere at belyse, hvilke forhold, der fører til Landsskatterettens forskellige afgørelser, er der nedenfor foretaget en sammenligning af de faktiske forhold i de 3 afgørelser:

<p>SKM2011.423.LSR Afgiftsfritagelse (Ændrer SKATs afgørelse)</p> <p>Det anses på baggrund af det oplyste om pleje- og behandlingsbehovet hos beboerne i institutionen, normeringen og den bistand, der ydes af personalet, for dokumenteret, at forudsætningerne for afgiftsfritagelse i henhold til bestemmelsen kan anses for opfyldt.</p>	<p>SKM2011.424.LSR Ikke afgiftsfritagelse (Stadfæster SKATs afgørelse)</p> <p>Det anses på baggrund af det oplyste om pleje- og behandlingsbehovet hos beboerne, normeringen og den bistand, der ydes af personalet, samt den forventede varighed af de visiteredes ophold på institutionen ikke for dokumenteret, at forudsætningerne for afgiftsfritagelse i henhold til bestemmelsen kan anses for opfyldt.</p>	<p>SKM2011.425.LSR Ikke afgiftsfritagelse (Stadfæster SKATs afgørelse)</p> <p>Det er ikke ved det oplyste om pleje- og behandlingsbehovet hos de børn og unge, der er visiteret, normeringen og den bistand, der ydes af personalet, samt institutionens virke, tilstrækkelig dokumenteret, at forudsætningerne for afgiftsfritagelse i henhold til bestemmelsen kan anses for opfyldt.</p>
--	---	--

<p>Faktiske omstændigheder</p> <p><u>Institutionens karakter</u></p> <p>Godkendt af kommunen til at drive døgnåbent opholdssted i henhold til servicelovens § 142, stk. 5. En privat behandlings- og opholdsinstitution for normalt begavede børn og unge med ADHD og ASF og såkaldte dobbeltdiagnoser.</p> <p><u>Antal beboere</u></p> <p>8 beboere.</p> <p><u>Opholdets varighed</u></p> <p>Beboerne bor på institutionen og er på institutionen i en periode på 1 - 6 år.</p>	<p>Faktiske omstændigheder</p> <p><u>Institutionens karakter</u></p> <p>Døgnbehandlingsinstitution til behandling af stofmisbrug efter lov om social service § 101, hvor beboerne har midlertidigt ophold i boform efter lovens § 107, stk. 2, og hvor der sker lægelig behandling af stofmisbrug efter sundhedslovens § 142.</p> <p><u>Antal beboere</u></p> <p>3 beboere.</p> <p><u>Opholdets varighed</u></p> <p>Beboerne er typisk tilknyttet institutionen i ca. 6 måneder, enkelte op til 12</p>	<p>Faktiske omstændigheder</p> <p><u>Institutionens karakter</u></p> <p>Godkendt efter servicelovens § 142, stk. 5, om opholdssteder for børn og unge, § 144 om private botilbud og § 107 om midlertidige ophold. Aflastningsinstitution.</p> <p><u>Antal beboere</u></p> <p>20 børn og unge.</p> <p><u>Opholdets varighed</u></p> <p>Børn og unge er typisk tilknyttet institutionen 10 - 12 weekends og</p>
---	---	--

<p><u>Visitering</u></p> <p>Beboerne visiteres fra kommunerne.</p> <p><u>Pleje og behandling</u></p> <p>De fleste af beboerne kræver særlig pleje og er medicinerede. Beboerne har betydeligt varigt nedsat psykisk funktionsevne og har derfor behov for konstant opsyn og pleje.</p> <p><u>Personalenormering</u></p> <p>Personalet består af 9,5 personer. De arbejder som</p> <ul style="list-style-type: none"> • miljøterapeuter, • uddannet pædagoger, social og sundhedsassistenter, sygeplejersker, fysioterapeuter, psykolog og psykiater. <p>Behovet for intensiv behandling og pleje gør at normeringen er 1:1,3.</p> <p><u>Transportbehov</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aktiviteter uden for institutionen, 	<p>måneder og enkelte kortere end de 6 måneder.</p> <p><u>Visitering</u></p> <p>Beboerne visiteres fra kommunen.</p> <p><u>Pleje og behandling:</u></p> <p>Stoffri døgnbehandling. Behandlingen tilrettelægges med udgangspunkt i den enkeltes psykosociale problemstillinger og behov for rehabilitering. Behandlingen er baseret på kognitiv adfærds- og psykoterapi samt socialfaglige metoder. Behandlingen foregår i et terapeutisk miljø, hvor der anvendes individuelle samtaler, gruppesamtaler og pædagogiske aktiviteter i tilknytning til det terapeutiske miljø.</p> <p><u>Personalenormering</u></p> <p>Personalet består af 12 ansatte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1 leder, • 1 sekretær (4 timer pr. uge), • 1 psykolog (1 time pr. uge), • 1 socialrådgiver, • 1 programleder, • 1 økonoma, • 4 omsorgsmedarbejdere, der er pædagog, socialpædagog, omsorgsassistent, praktikant eller pædagogstuderende. <p><u>Transportbehovet:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Besøg hos tandlæger, fysioterapeu- 	<p>nogle dage i ferierne.</p> <p><u>Visitering</u></p> <p>Børn og unge visiteres fra kommunen.</p> <p><u>Pleje og behandling</u></p> <p>Hovedvægten ligger på det socialfaglige arbejde, hvor der gives individuel socialfaglig støtte til børnene / de unge. Det primære arbejde er vedligeholdelse og udvikling af funktioner hos børnene og de unge, der alle er plejekrævende. Til at foretage plejen i form af madlavning, sonderensning, blekskift m.v. er ansat fortrinsvis socialpædagoger.</p> <p><u>Personalenormering</u></p> <p>Personalet består af 22 personer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1 leder, • 11 pædagoger, • 1 pædagogisk assistent, • 3 lærere, • 1 ergoterapeut, • 1 fysioterapeut, • 4 medhjælpere. <p><u>Transportbehov</u></p>
--	---	---

<p>da offentlig transport medfører risiko for selvmords-truende adfærd, angst anfald.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Specialskoler, særlige uddannelser, beskyttende arbejdspladser. • Hjemmebesøg. • Akutte afleveringer og afhentninger i tilfælde af psykotiske udbrud eller ved selvmordsforsøg. • Lægeaftaler. 	<p>ter m.v.,</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Institutionen er en matrikelløs institution, der tager handicappede børn og unge med på oplevelses- og aktivitetsture.
---	------------------	--

5.4 Sammenfatning

Det kan på baggrund af ovenstående gennemgang konkluderes, at:

- Praksis siden 1997 har været, at ved vurderingen af, om en konkret institution kan anses for at være en lignende institution, skal der tages hensyn til, om
 - hovedparten af beboerne/klienterne er pleje- eller behandlingskrævende,
 - opholdet ikke overvejende er af midlertidig karakter (under 3-6 måneder), og
 - der er ansat eller permanent tilknyttet plejepersonale, og at der foregår en egentlig pleje/behandling.
- Højesteret har i SKM2006.651.HR slået fast, at der skal anvendes et pleje- og behandlingskriterium ved fortolkningen af "lignende institutioner". Højesteret stadfæster herved SKATs praksis. Højesteret har ikke i dommen sagt noget sikkert om omfanget og karakteren af den pleje og behandling, der skal være tale om.
- Landsskatterettens offentliggjorte afgørelser fra 2011 viser, at Landsskatteretten, i afgørelsen af, om der foreligger en lignende institution, foretager en vurdering af blandt andet pleje- og behandlingsbehovet hos beboerne i institutionen, normeringen og den bistand, der ydes af personalet. Landsskatterettens praksis viser ligeledes, at det beror på en konkret vurdering i hver enkelt sag, om forudsætningerne for afgiftsfritagelse er opfyldt.
- Der er i den juridiske vejledning gengivet en ikke-offentliggjort Landsskatteretskendelse, hvor en fritidsordning, hvor børnene er visiteret til

ordningen efter folkeskolelovens § 20, stk. 2, blev anset som en "lignende institution" i registreringsafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 7 a. Der er tale om et eksempel. Ikke så meget et eksempel på hvilke konkrete institutioner, der må anses for omfattet af begrebet "lignende institutioner", men derimod som et eksempel på hvilke forhold, der skal indgå i den konkrete vurdering af "lignende institutioner". Landsskatteretten foretog en konkret vurdering, hvor der blev lagt vægt på, at karakteren af børnenes handicap indebar et behov for intensiv pleje, hvilket bl.a. har givet sig udslag i normeringen med 7 specialpædagoger til 13 børn.

Det kan endvidere lægges til grund, at

- Der kan gives afgiftsfritagelse for busser til institutioner, hvis institutionen anses for at udføre opgaver med en egentlig pleje af de tilknyttede børn, der ganske må sidestilles med de opgaver, der varetages på plejehjem og ældrecentre.
- Børnene skal på en eller anden måde være visiteret til behandling eller kræve en særlig pleje for, at institutionen kan anses for at være omfattet af fritagelsesbestemmelsen som en "lignende institution".
- Hvis der er tale om en institution, der har både pleje- og behandlingskrævende børn og normalt fungerende børn, er det en forudsætning for afgiftsfritagelse, at de pleje- og behandlingskrævende børn normalt udgør mere end halvdelen af institutionens samlede antal børn.

6 Spørgsmålet om praksisændring

Der er til brug for udarbejdelsen af denne undersøgelse indhentet en udtalelse fra Motorcenter Odense om organiseringen og administration af opgaven vedrørende afgiftsfritagelser til "lignende institutioner".

6.1 SKATs organisering af opgaven

SKAT Nordsjælland, Motorcenter Odense, har i notater af 15. og 18. februar 2013 oplyst følgende om organiseringen af området:

"Indtil 1.maj 2009 blev henvendelser, herunder ansøgninger om afgiftsfritagelse af busser til plejehjem, ældrecentre og lignende institutioner behandlet ved alle 4 motorcentre.

I april 2009 besluttede Ledelsesudvalg Motor, at opgaven fra 1.maj 2009 skulle løses ved Motorcenter Ålborg og Motorcenter Odense i forening. Et af de vigtigste mål med samlingen af opgaven vedr. afgiftsfritagelse af busser til plejehjem, ældrecentre og lignende institutioner pr. 1. maj 2009 var at få ensartethed i afgørelserne.

Opgaveløsningen gennemføres i et tæt samarbejde mellem de 2 motorcentre, hvor såvel mere generelle problemstillinger som konkrete sager bliver drøftet. Der er således en løbende dialog mellem de 2 motorcentre. Dette sker bl.a. for at sikre ensartethed i afgørelserne. Det skal nævnes, at i tilfælde, hvor der er tvivl, bliver KOP (Koordinerings- og Planlægningsenheden i Motor) spurgt til råd."

6.2 Administration af området

SKAT Nordsjælland, Motorcenter Odense, har i notater af 15. og 18. februar 2013 oplyst følgende om administration af området:

”Ved ”lignende institutioner” i relation til plejehjem og ældrecentre lægger motorcentrene ved afgørelser vægt på, at beboerne / brugerne er visiteret til pleje og behandling på den enkelte institution.

En afgørelse om hvorvidt en institution kan anses som en ”lignende institution” i forhold til plejehjem og ældrecentre, træffer motorcentrene efter en konkret vurdering af de foreliggende oplysninger om institutionen. Herunder om de oplyste forhold på institutionens hjemmeside og på tilbudsportalen.dk (som administreres af Servicestyrelsen). Herudover bliver der set til dommen fra Østre Landsret (SKM2005.181.ØLR), som er stadfæstet af Højesteret (SKM2006.651.HR) Landsretten fandt, at der ved fortolkningen af ”lignende institutioner” indgår et ”pleje- og behandlingskriterium”.

Efter Højesterets dom i 2006 er pleje og behandlingskriteriet vedrørende ”lignende institutioner” i relation til plejehjem og ældrecentre løbende blevet indarbejdet i sagsbehandlingen. Denne indarbejdelse har bl.a. medført, at motorcentrene er blevet opmærksomme på, at skoler ikke er et entydigt begreb.

Det er opfattelsen, at skoler, der bliver drevet efter folkeskolelovens § 20 stk. 2, har som forpligtigelse at sørge for specialundervisning og anden specialpædagogisk bistand til skolens elever. Eleverne er ikke visiteret til pleje og behandling, men til undervisning. Det forhold at skolerne - for at kunne gennemføre undervisningen - yder støtte, omsorg og bistand til de enkelte elever, medfører ikke, at eleverne er visiteret til skolerne for at modtage pleje og behandling.

Eleverne modtager den egentlige pleje og behandling, hvor de bor - typisk hos egen familie, plejefamilie eller på institution. Ofte vil de pågældende familier / institutioner – når der er tale om svært fysisk og / eller psykisk handicappede børn - i forvejen have afgiftsfritagelse for busser til børnene.

Der skete ikke noget specielt på området i 2011. Som sædvanlig var der løbende og tæt kontakt mellem de 2 motorcentre. På et tidspunkt havde vi en drøftelse af skoler som lignende institutioner set i relation til fritagelsesbestemmelserne i registreringsafgiftslovens § 2 stk. 1 nr.7 litra a.

Her blev vi opmærksomme på specialskoler, der bliver drevet efter folkeskolelovens bestemmelser. Her er det opfattelsen, at de har som forpligtigelse at sørge for specialundervisning og anden specialpædagogisk bistand til skolernes elever. Eleverne er ikke visiteret til pleje og behandling.

Der er ikke ændret praksis på området. Der bliver fortsat administreret ud fra kriterierne, som er nævnt i afsnit E.A.8.1.3.3 i Juridisk Vejledning.”

6.3 Afgørelser vedr. specialskoler

Siden 2009 har motorcentrene ved udgangen af hvert kalenderår udfærdiget en status / opgørelse over modtagne ansøgninger om afgiftsfritagelse for plejehjems- og institutionsbusser og resultatet af behandlingen af ansøgningerne.

Opgørelsen viser følgende:

ÅR	Medhold	Afslag	I alt
1.maj – 31.dec 2009	160	49	209
2010	224	81	305
2011	264	71	335
2012	246	53	299

Det har ikke været muligt i SKATs journalsystem Captia at udsøge oplysninger om antallet af tilladelser henholdsvis afslag til specialskoler, drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2, i periode 2010 - 2012. Hvis disse oplysninger skal fremskaffes, vil det kræve, at der foretages en manuel gennemgang af alle sagerne i den nævnte periode.

Motorcenter Odense og Motorcenter Aalborg har, som det mindre i det mere, manuelt gennemgået alle afsluttede sager i perioden 1. januar 2011 til 28. februar 2013, hvor der er givet afslag på afgiftsfritagelse. Gennemgangen er foretaget med henblik på at undersøge, om der blandt de institutioner, der har fået afslag på afgiftsfritagelse, findes specialskoler drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2.

Undersøgelsen viser, at der i perioden 1. januar 2011 til 28. februar 2013, er givet afslag på afgiftsfritagelse til i alt 25 specialskoler, drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2:

År	Motorcenter Odense	Motorcenter Aalborg	I alt
2011	6	7	13
2012	3	4	7
2013 (januar og februar)	2	3	5

6.4 Klagebehandling af SKATs afgørelser - Landsskatteretten

Der er på grundlag af Landsskatterettens afgørelsesdatabase foretaget en udsøgning af afgørelser fra Landsskatteretten vedrørende klager over afslag på afgiftsfritagelse. Afgørelserne omfatter både de tre offentliggjorte Landsskatteretsafgørelser fra 2011, og ikke-offentliggjorte afgørelser. Ingen af de undersøgte afgørelser har vedrørt specialskoler.

Antallet og udfaldet af Landsskatterettens afgørelser i perioden 2010 – 2012 er følgende:

År	Stadfæstet	Ændret	Antal afgørelser
2010	9	0	9
2011	2	4	6
2012	3	1	4

Det fremgår af oversigten, at der er tale om et begrænset antal klagesager på området set i forhold til det samlede antal 1. instansafgørelser vedr. afslag på afgiftsfritagelse, og at der alene i meget begrænset omfang sker ændring af SKATs afgørelser.

Motorcenter Odense har oplyst, at når motorcentret modtager en kendelse fra Landskatteretten, så gennemgår og drøfter motorcentret kendelsen, ligesom Landsskatterettens kendelser indgår i det daglige arbejde ved behandling af ansøgninger om afgiftsfritagelse.

6.6 Sammenfatning

Det er i afsnit 5.4 konkluderet, at

- Der skal anvendes et pleje- og behandlingskriterium ved fortolkningen af "lignende institutioner", jf. Højesterets dom i SKM2006.651.HR.
- Højesteret ikke har sagt noget sikkert om omfanget og karakteren af den pleje og behandling, der skal være tale om. Der skal dog udføres opgaver med en egentlig pleje af de tilknyttede beboere/klienter, der ganske må sidestilles med de opgaver, der varetages på plejehjem og ældrecentre. Det beror derfor på en konkret vurdering i hver enkelt sag om forudsætningerne for afgiftsfritagelse er opfyldt, jf. også Landsskatterettens praksis.
- Eksemplet i den juridiske vejledning om en fritidsordning, hvor børnene er visiteret til ordningen efter folkeskolelovens § 20, stk. 2, er ikke et eksempel på hvilke konkrete institutioner, der er omfattet af begrebet "lignende institutioner", men derimod et eksempel på at der skal lægges vægt på karakteren af børnenes handicap og personalenormeringen.

Der er, jf. afsnit 6.4 og 6.5, foretaget

- En manuel gennemgang af alle afsluttede sager i perioden 1. januar 2011 til 28. februar 2013, hvor der er givet afslag på afgiftsfritagelse med henblik på at undersøge, om der blandt afslagene findes specialskoler drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2.
- En gennemlæsning af Landsskatterettens afgørelser af påklagede afslag om afgiftsfritagelse i perioden 2010 til 2012.

De foretagne undersøgelser viser, at

- der i perioden 1. januar 2011 til 28. februar 2013, er givet afslag på afgiftsfritagelse til i alt 25 specialskoler, drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2.
- SKAT i de påklagede afgørelser (der ikke vedrører specialskoler) har anvendt de kriterier, herunder kriteriet om pleje og behandling, der fremgår af den juridiske vejledning. Dette bestyrker formodningen for, at disse kriterier også er anvendt i relation til ansøgninger fra specialskoler.

Det må sammenfattende konkluderes, at der ikke er grundlag for at lægge til grund, at SKAT har foretaget en praksisændring vedr. afgiftsfritagelse af specialskolers køb af busser.

SKAT blev i 2011 opmærksom på det forhold, at selv om specialskoler skal sørge for specialundervisning og anden specialpædagogisk bistand til skolernes elever, og i et omfang yder støtte, omsorg og bistand til de enkelte elever, medfører det ikke, at eleverne er visiteret til skolerne for at modtage pleje og behandling. Da SKAT blev opmærksom på dette forhold, indgik det i den konkrete vurdering af hver enkelt institution med fremadrettet virkning.

Det må endvidere sammenfattende konkluderes, at der er grundlag for at lægge til grund, at der er givet afslag på afgiftsfritagelse i det omfang og efter de kriterier, der følger af højesteretsdommen. SKAT har således i perioden 2010 – 2012 givet afslag på 205 ansøgninger om afgiftsfritagelse. I perioden 1. januar 2011 til 28. februar 2013 er der givet afslag til i alt 25 specialskoler drevet efter folkeskolelovens § 20, stk. 2.

Det må endelig konkluderes, at SKAT i samme periode i mindst et tilfælde har givet en specialskole, afgiftsfritagelse. Det er selvfølgelig beklageligt, at SKAT har truffet en forkert afgørelse. Der er dog ikke noget der tyder på, at SKAT fejlagtigt har givet afslag og/eller tilsagn om afgiftsfritagelse i et omfang, der ligger udover, hvad der kan forventes på et område, hvor en afgørelse ikke skal træffes efter objektive kriterier, men derimod på grundlag af en konkret vægtning og vurdering af en række forhold.

Det skal for god ordens skyld bemærkes, at konsekvenserne af en forkert afgørelse er, at afgørelsen ikke kan laves om, da der er tale om en begunstigende afgørelse, der ikke er åbenbart ulovlig da det beror på et konkret skøn, om skolen er omfattet af ”lignede institution”. Omvendt kan en specialskole, der har fået afslag ikke støtte ret på afgørelsen, og forlange afgiftsfritagelse, idet man ikke kan støtte ret på afgørelser, der er forkerte.

Else Veggerby