

Innehåll

Sammanfattning	5
1 Inledning.....	15
1.1 Uppdraget.....	15
1.2 Genomförande.....	17
1.3 Disposition	17
2 Mervärdesskatten i kommunal verksamhet - en referensram	19
2.1 Allmänt om mervärdesskatten.....	19
2.2 Behovet av en kompensationsordning för kommunsektorn.....	22
2.3 Kommunkontosystemets uppbyggnad och funktionssätt.....	26
2.4 Tidigare kompensationsordningar och ekonomiska regleringar	30
2.5 Mervärdesskatten i ett EU-perspektiv	35
3 Problem med kommunkontosystemet	39

3.1	Kommunkontosystemet och konkurrensneutraliteten	39
3.2	Kommunkontosystemet och omfördelningseffekterna.....	42
3.3	Kommunkontosystemet och underskotten.....	47
3.4	Synpunkter från kommunsektorn.....	48
4	Finansieringsfrågan.....	51
4.1	Vem betalar?	51
4.2	Vem bör betala?	56
5	De alternativa modellerna	61
5.1	Fyra alternativa modeller	61
5.2	En sammanfattande värdering av alternativen	81
	Bilaga	87

Sammanfattning

Inledning

Kommunkontosystemet är en kompensationsordning för mervärdesskatt (moms) i verksamhet som inte medför skatteplikt. Systemet infördes för att utjämna mervärdesskattens konkurrensnedvridande effekter vid kommuners och landstings val mellan att utföra tjänster i egen regi eller att upphandla tjänster från privata entreprenörer.

Allmänt om mervärdesskatten och kompensationsordningarna

Mervärdesskatten tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför karaktäriseras som en flerledsskatt. Varje led svarar för mervärdesskatten på den värdetillväxt - mervärdet - som har tillförts i det egna ledet. Detta uppnås genom att företagen från momsens på den egna omsättningen (den utgående momsens) får dra skatten på förvärven för verksamheten (den ingående momsens). Den verkliga skattebördan skjuts härigenom framåt tills den träffar den slutlige konsumenten.

Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet betraktas som slutkonsument i mervärdesskatte-

hänseende. Exempel på områden som är undantagna från skatteplikt är sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Kommunernas inköp, upphandling och bidragsgivning i verksamhet där kommunen är slutkonsument beräknas innevarande år generera i storleksordningen 30 miljarder kronor i mervärdesskatt för staten.

När kommunen eller landstinget är slutkonsument blir den ingående och dolda mervärdesskatten en kostnad i verksamheten. Därmed uppstår ett incitament att minimera den ingående och dolda mervärdesskatten antingen genom att producera i egen regi eller genom att välja en entreprenör som i sin tur minimerar antalet underentreprenörer och därmed den ingående mervärdesskatten. Mervärdesskattereglerna ger således upphov till en konkurrenssnedvridning.

Från och med år 1991 har olika kompensationsordningar tillämpats för att komma till rätta med de konkurrensneutralitetsproblem rörande kommunsektorn som följer av mervärdesskattebestämmelserna. Från och med 1996 kompenseras kommunsektorn via kommunkontosystemet som består av två räntebärande konton hos Riksgäldskontoret. Från kontona sker utbetalningar mot ansökan från kommuner och landsting för att kompensera för mervärdesskatten. Till kontona betalar kommuner och landsting in en avgift för att täcka uttagen.

Mervärdesskattereglerna är harmoniserade på EU-nivå. Grundprincipen är att mervärdesskatten skall bäras av den som är slutkonsument, dvs. avdragsrätt medges inte. Vad gäller den offentliga sektorn finns inga harmoniserade regler om kompensationsystem e.dyl. Ett system med kompensationsrätt som utgör en finansieringsfråga mellan stat och kommun kan därför inte sägas strida mot EG-rätten så länge det inte utgör ett system med generell avdragsrätt.

Problemen med kommunkontosystemet

Kommunkontosystemet löser merparten av de *konkurrensneutralitetsproblem* rörande kommunsektorn som följer av mervärdesskattebestämmelserna. Kommunkontosystemet kan dock inte helt lösa problemet med en inlåsningseffekt för privata entreprenörer. I vissa fall skapar systemet dessutom i sig konkurrensneutralitetsproblem.

Kommunkontosystemet föranleder av allt att döma som en oavsedd bieffekt en *systematisk och långsiktig omfördelning* av medel mellan kommuner. Det tycks inte ha varit ovanligt med omfördelningseffekter motsvarande åtminstone 45 öre i utdebitering – plus eller minus - för samma enskilda kommuner under vart och ett av åren 1996-1999. Bland de kommuner som enligt RRV totalt sett fått lägst ersättning under åren 1996 – 1999 dominerar mindre landsbygdskommuner i framför allt Götaland. Bland de kommuner som totalt sett fått högst ersättning dominerar kommuner i Norrland. Även storstadskommunerna har fått relativt sett hög ersättning.

Kommunkontosystemet har under en följd av år gått med *underskott*, dvs. avgiften till systemet har varit lägre än uttagen. Regeringen har tillskjutit 3,8 miljarder kronor för att täcka de ackumulerade underskott som uppstått i systemet under åren 1996-2000.

Finansieringsfrågan

Vem betalar?

Det ter sig naturligt att en analys av de finansiella konsekvenserna av olika kompensationsordningar för kommunsektorns ingående och dolda mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet inkluderar de betalningsströmmar som mervärdesskattesystemet ger upphov till. I botten ligger

nämligen mervärdesskattesystemet och den skattebelastning som kommunsektorn påförs via detta system.

Kompensationsordningen ger i sig inte upphov till några nya kostnader för kommunsektorn – även om enskilda kommuner kan vara "vinnare" eller "förlorare". Ordningen omfördelar inom kollektivet de kostnader som motsvarar belastningen på sektorn med mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet, dvs. där kommunen är slutkonsument.

De olika kompensationsordningarna har kombinerats med ekonomiska regleringar i syfte att under införandeåret bibehålla den finansiella ansvarsfördelning mellan staten och kommunsektorn som var rådande året dessförinnan - den s.k. finansieringsprincipen har tillämpats på detta sätt.

När kommunkontosystemet infördes höjdes statsbidragen till kommunsektorn genom en återreglering som återställde den nivå-sänkning som tidigare finansierat de då rådande kompensationsordningarna samtidigt som en avgift infördes som på årsbasis skulle balansera uttagen ur systemet. Det återreglerade beloppet anpassades med ambitionen att utfallet för staten och kommunsektorn 1996 skulle motsvara utfallet för 1995. Det återreglerade beloppet översteg den ursprungliga nivå-sänkningen. Därmed kom staten i viss utsträckning att reducera effekterna av kommunsektorns skattebelastning från mervärdesskatten – reduktionen skedde utanför mervärdesskattesystemet och även utanför kompensationsordningen.

Utan ekonomiska regleringar skulle nettot i relationen mellan staten och kommunsektorn bli lika med den mervärdesskatt som genereras via kommunernas inköp, upphandling och bidragsgivning i verksamhet som inte medför skattskyldighet – dvs. 30 miljarder kronor enligt prognosen för innevarande år.

Värdet av de ekonomiska regleringarna kan bedömas på olika sätt. Klart är emellertid att staten via de ekonomiska regleringarna har lindrat effekterna av kommunernas skattebelastning från mervärdesskatten, dvs. att kommunerna betalar mindre, eller t.o.m. väsentligt mindre, än 30 miljarder kronor. Enligt ett sätt att räkna kommer enligt prognosen för inne-

varande är kommunsektorns samlade belastning från den aktuella mervärdesskatten och avgiften till kommunkontosystemet att uppgå till i storleksordningen 7 miljarder kronor eller drygt 20 procent av mervärdesskattebeloppet.

Vad gäller den finansiella ansvarsfördelningen mellan kommuner kan följande sägas: Avgiften till kommunkontosystemet föranleder som nämnts av allt att döma som en oavsedd bieffekt en systematisk och långsiktig omfördelning av medel mellan kommuner som under en följd av år har högre respektive lägre ingående och dold mervärdesskatt än genomsnittskommunen. Vid en jämförelse med ett tillstånd utan kompensationsordning innebär avgiften i kommunkontosystemet sett på längre sikt emellertid inte någon kostnad för "genomsnittskommunen/landstinget", dvs. för den kommun eller det landsting som på längre sikt per invånare har genomsnittlig ingående och dold mervärdesskatt. Däremot kan även "genomsnittskommunen/landstinget" ett enskilt år vara vinnare eller förlorare på avgiftsuttaget i systemet, vilket då får en resultatpåverkande effekt.

Vem bör betala?

Det har aldrig varit ett uttalat syfte med kommunkontosystemet, eller de övriga kompensationsordningar som tillämpats under 90-talet, att fördela om resurser.

Kommunkontosystemet i sig ändrar inte synen på kommunerna som slutkonsumenter i mervärdesskattehänseende. Systemet låter i praktiken kommunkollektivet vara slutkonsument i stället för den enskilde kommunen eller det enskilda landstinget med enda syfte att åstadkomma konkurrensneutralitet. Systemet är således konstruerat så att "mervärdesskattetrycket" på kommunsektorn bibehålls oförändrat.

Mot bakgrund av ovanstående kan hävdas att kommunsektorn bör stå för kostnaderna för kompensationsordningen så länge kommunerna betraktas som slutkonsumenter i mervärdesskattehänseende.

När kommunkontosystemet infördes var emellertid finansieringsprincipen styrande. Den ekonomiska regleringen utformades som nämnts med ambitionen att den nya ordningen under införandeåret skulle bli finansiellt neutral för staten och kommunsektorn i jämförelse med föregående år.

I praktiken gäller diskussionen om den finansiella ansvarsfördelningen mellan staten och kommunsektorn främst vem som bör betala för de successiva ökningarna av uttagen i systemet – ökningarna som idag betalas av kommunsektorn via höjda avgifter.

Det finns argument för att kommunsektorn även fortsättningsvis bör stå för kostnaderna för de ökade uttagen ur systemet: Om staten övertar det finansiella ansvaret för de framtida ökade uttagen kommer staten efterhand att ytterligare lindra effekterna av kommunernas skattebelastning från mervärdesskatten, förutsatt att det även fortsättningsvis sker en pris- och volymutveckling i systemet.

Det finns också argument för en statlig finansiering av de framtida ökade uttagen ur systemet: Dagens avgiftsbaserade system leder av allt att döma till oavsedda långsiktiga omfördelningseffekter vid sidan av den omfördelning som sker via utjämningsystemet. Ett annat argument för statlig finansiering är att avgiften inte går att påverka eller förutsäga för kommuner och landsting och att detta försämrar planeringsförutsättningarna inom kommunsektorn. Det balanskrav som kommuner och landsting är ålagda innebär att det är särskilt viktigt med bra planeringsförutsättningar.

De alternativa modellerna

Det behövs även framdeles någon form av kompensationsordning för kommunsektorns mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Arbetsgruppen har i första hand haft i uppdrag att belysa och konsekvensbeskriva följande alternativa modeller till dagens system:

1. Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida i kombination med en nivåsenkning av statsbidragen. En variant på förslaget innebär att kommunkontosystemet läggs på utgiftsanslag (brutto-redovisning).
2. Nuvarande system bibehålls, men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen.
3. Med bibehållen kommunal självfinansiering förs kommunkontosystemet in på statsbudgeten. Brutto-redovisning införs.
4. Återgång till den ordning som gällde före 1991.

Ur *konkurrenshänseende* är alternativen 1-3 likvärdiga med dagens kommunkontosystem. Alternativ 4 medför däremot att de grundläggande konkurrensneutralitetsproblem som dagens system löser åter uppstår. Alternativet framstår därför som orealistiskt.

Alternativ 2 innebär ingen skillnad jämfört med en systemenlig tillämpning av dagens system vad gäller de *finansiella konsekvenserna*. Kommunen får även fortsättningsvis via avgiften betala för de successivt ökade uttagen ur systemet. Omfördelningseffekterna består.

Alternativ 3 behöver inte innebära någon skillnad jämfört med idag i fråga om finansiella konsekvenser, men alternativet ger regering och riksdag en möjlighet att sätta lägre avgifter än vad som beräknas betalas ut. Omfördelningseffekterna består.

Alternativ 1 innebär att staten, förutsatt att det sker en pris och volymökning i systemet, till skillnad mot vad som gäller idag får stå för kostnaderna för de successivt ökade uttagen ur systemet samtidigt som kommunsektorn tillförs motsvarande resurser. Detta eftersom nivåsenkningen förväntas motsvara införandeårets uttag. Uttagen beräknas öka med i storleksordningen 1 miljard kronor per år under perioden 2002-2004.

Alternativ 1 innebär att omfördelningseffekterna "fryses" för att därefter avklinga i takt med pris- och volymutvecklingen i systemet. Förklaringen är att nivåsenkningen av statsbidragen

antas komma att motsvara de ackumulerade uttagen under ett visst år - uttag som är ojämnt fördelade över kommunerna - samtidigt som nivå-sänkningen med nödvändighet kommer att fördelas ut med lika belopp per invånare i landets kommuner.

Alternativ 4 innebär att kompensationsordningen avskaffas. Alternativet förändrar inte det finansiella utfallet för staten eller kommunsektorn under införandeåret. Alternativet innebär att kommunerna, i likhet med vad som gäller idag, får stå för kostnaderna för de successivt ökade uttagen ur systemet. Varje enskild kommun får bära sina egna kostnader. Omfördelnings-effekterna upphör. (Alternativet framstår alltså som orealistiskt).

I fråga om *administrativa konsekvenser* kan nämnas att alternativ 1 medför att kommunernas och landstingens planeringsförutsättningar förbättras eftersom osäkerhetsmomenten kring avgiftsuttaget bortfaller. Statens planeringsförutsättningar försämrars i motsvarande mån. Om kommunsektorn använder de tillkommande resurserna till konsumtion kommer den offentliga sektorns finansiella sparande, till vilket saldomålet i budgetpolitiken är knutet, att försvagas. Med ett statligt finansieringsansvar bör uttagen ur systemet redovisas på utgiftsanslag (bruttoredo-visning). Därigenom berörs även utgiftstaket, som är ett annat budgetpolitiskt mål. Uttagen ur kommunkontosystemet kommer att omfattas av de takbegränsade utgifterna, dvs. uttagen bokförs som en utgift under taket. Statens behov av statistik som grund för bl.a. prognoser ökar.

Alternativ 2 bör bli något enklare att administrera för staten och är i stort likvärdigt med dagens system för kommuner och landsting. Alternativ 3 ökar i viss mån statens administration men är för kommuner och landsting i stort sett likvärdigt med dagens system i administrativt hänseende. Alternativ 4 innebär förenklingar av administrationen för staten och för kommuner och landsting i och med att kommunkontosystemet helt bortfaller.

Alla fyra alternativen torde vara *förenliga med EG-rätten*. Alternativ 1, som är ett system på statsbudgeten utan avgifter

innebär inte i materiellt hänseende någon försämring i förhållande till dagsläget. En lösning i enlighet med alternativen 2 eller 4 innebär ingen skillnad i jämförelse med vad som gäller idag med avseende på kongruensen med EU:s regelverk. Även en statsbudgetlösning med bibehållen kommunal självfinansiering i enlighet med alternativ 3 harmonierar med EU:s regler i samma utsträckning som dagens system.

Sammanfattningsvis kan sägas att de väsentligaste skillnaderna mellan alternativen avser dels förmågan att skapa konkurrensneutralitet, dels de finansiella konsekvenserna:

Alternativen 1-3 är möjliga att genomföra utan att konkurrensneutraliteten försämras. Alternativ 4, att avveckla kompensationsordningen, innebär däremot att den konkurrensnedvridning som mervärdesskattelagstiftningen ger upphov till får genomslag. Med hänsyn till konsekvenserna för konkurrensneutraliteten framstår ett förslag om att helt avveckla kompensationsordningen som orealistiskt.

Alternativ 2 och 3 är varianter på dagens avgiftsbaserade system och behöver inte innebära någon skillnad jämfört med idag vad gäller de finansiella konsekvenserna. Kommunerna får även fortsättningsvis via avgiften betala för de successivt ökade uttagen ur systemet. Omfördelningseffekterna består.

Alternativ 1 innebär i stället att staten, till skillnad mot vad som gäller idag, får stå för kostnaderna för de successivt ökade uttagen ur systemet. Omfördelningseffekterna "fryses" men avklingar efterhand.

1 Inledning

1.1 Uppdraget

Kommunkontosystemet är en kompensationsordning för mervärdesskatt (moms) i verksamhet som inte medför skatteplikt. Systemet infördes för att utjämna mervärdesskattens konkurrensnedvridande effekter vid kommuners och landstings val mellan att utföra tjänster i egen regi eller att upphandla tjänster från privata entreprenörer.

Även kommunalförbund, regionförbund och beställarförbund (enligt särskild försöksverksamhet) omfattas av systemet. Nedan refereras för enkelhetens skull som regel endast till "kommuner och landsting" eller "kommunsektorn" när kompensationsordningen behandlas men kompensationsordningen berör alltså även de ovan nämnda förbunden.

Regeringen beslutade vid regeringsammanträde den 26 oktober 2000 (Fi2000/3922) att inom Finansdepartementet tillsätta en arbetsgrupp för att se över kommunkontosystemet. Uppdraget återfinns i sin helhet som bilaga 1.

I arbetsgruppen har ingått Ulf S. Andersson, ordförande, (KE), Marika Dagenbrink (KE), Björn Grönkvist (BA), Eva Olin (KE), Eva Posjnov (SKA), Sofia Wallström (BA) t.o.m. den 12 april 2001 och Magdalena Brasch (BA) fr.o.m. den 12 april 2001.

Sammanfattningsvis består arbetsgruppens uppdrag i att analysera och belysa frågan om finansieringen av systemet,

belysa de omfördelningseffekter systemet ger upphov till samt ta fram alternativa modeller för att hantera frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt. För modellerna skall konsekvensbeskrivningar göras innehållande effekterna på konkurrensområdet samt effekterna för stat, kommun och landsting – såväl finansiella som andra effekter. Konsekvensbeskrivningarna skall även beröra komplexiteten i respektive alternativ. Vidare skall belysas i vilken utsträckning respektive modell är kongruent med EU:s regelverk.

Arbetsgruppen har haft i uppdrag att belysa och konsekvensbeskriva följande alternativa modeller till dagens system:

1. Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida i kombination med en nivå-sänkning av statsbidragen.
2. Nuvarande system bibehålls, men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen.
3. Med bibehållen kommunal självfinansiering förs kommunkontosystemet in på statsbudgeten. Bruttoredo-visning införs.
4. Återgång till den ordning som gällde före 1991.

De tre förstnämnda alternativa förslagen ovan återfinns i slutbetänkandet av Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet: Kommunkontosystemet och rättvisan—momsen, kommunerna och konkurrensen (SOU 1999:133).

Arbetsgruppen har även enligt uppdraget haft möjlighet att ta fram ytterligare alternativa modeller för att hantera kommunernas och landstingens mervärdesskatt.

1.2 Genomförande

Arbetsgruppen har tagit del av förarbeten, propositioner, lagar, betänkanden och övriga utredningar. Det ovan nämnda slutbetänkandet av Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet (SOU 1999:133) har i hög grad utgjort ett underlag till gruppens arbete.

RRV:s rapport Kommunkontosystemet – en kartläggning (RRV 2001:6), som har utförts efter särskilt uppdrag från regeringen, har utgjort ett underlag för gruppens bedömning av tillämpningsproblemen och omfördelningseffekterna i kommunkontosystemet.

Efter en inledande bredare analys har gruppen avgränsat sitt arbete till att i huvudsak avse finansieringen av kommunkontosystemet. Den finansiella ansvarsfördelningen mellan staten och kommunsektorn berörs men också de finansiella relationerna mellan kommunerna. Med omfördelningseffekter åsyftas endast den omfördelning av avgiften som sker mellan kommunerna, dvs. relationen mellan uttagen ur kommunkontosystemet och avgiften. Gruppen har inte annat än översiktligt bedömt möjligheterna att förändra kompensationsordningens innehåll och räckvidd.

1.3 Disposition

I Kapitel 2 redovisas som en referensram för den fortsatta beskrivningen och analysen olika beskrivningar rörande mervärdesskatten och kompensationsordningarna för kommunal verksamhet.

Först redogörs kortfattat för mervärdesskattens tekniska uppbyggnad och funktion. Därefter förklaras behovet av en kompensationsordning för kommunsektorns mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skatteplikt. Dagens kommunkontosystem beskrivs översiktligt. Vidare beskrivs i kapitlet

kortfattat de ordningar för hantering av mervärdesskatt i kommuner och landsting som tillämpats tidigare. Avslutningsvis beskrivs EG:s mervärdesskattedirektiv och inriktningen av det pågående utvecklingsarbetet avseende direktivet.

I kapitel 3 redogörs för problemen med kommunkontosystemet och mervärdesskatten. Problembeskrivningen berör konkurrensneutralitetsfrågan, omfördelningseffekterna och underskotten i systemet. Synpunkter på kommunkontosystemet från företrädare för kommunsektorn återges också.

I kapitel 4 analyseras finansieringsfrågan, dvs. den finansiella ansvarsfördelningen dels mellan staten och kommunsektorn, dels mellan kommunerna.

Kapitel 5 innehåller en beskrivning och konsekvensanalys av alternativa modeller för hantering av mervärdesskatten i kommuner och landsting. Kapitlet avslutas med en sammanfattande värdering av alternativen.

2 Mervärdesskatten i kommunal verksamhet - en referensram

2.1 Allmänt om mervärdesskatten

Historik

Mervärdesskatt, kallad moms, är en allmän konsumtionsskatt. Den infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

En omfattande reformering av mervärdesskatten gjordes i samband med den stora skattereformen. De flesta av de lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 1991. Skattereformen medförde en utvidgning av beskattningen framför allt inom tjänstesektorn. Beskattningen blev i princip generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster, med några få undantag.

Utredningen om teknisk översyn av mervärdesskattelagen lämnade 1992 förslag till en ny mervärdesskattelag. Avsikten med den nya mervärdesskattelagen (SFS 1994:200) som infördes den 1 juli 1994, var att skapa en så översiktlig lag som möjligt och därmed göra den mer tillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de regler som gäller inom EG.

I samband med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 genomfördes vissa ändringar i mervärdesskattelagen som främst berörde EG-handeln.

Principer och uppbyggnad

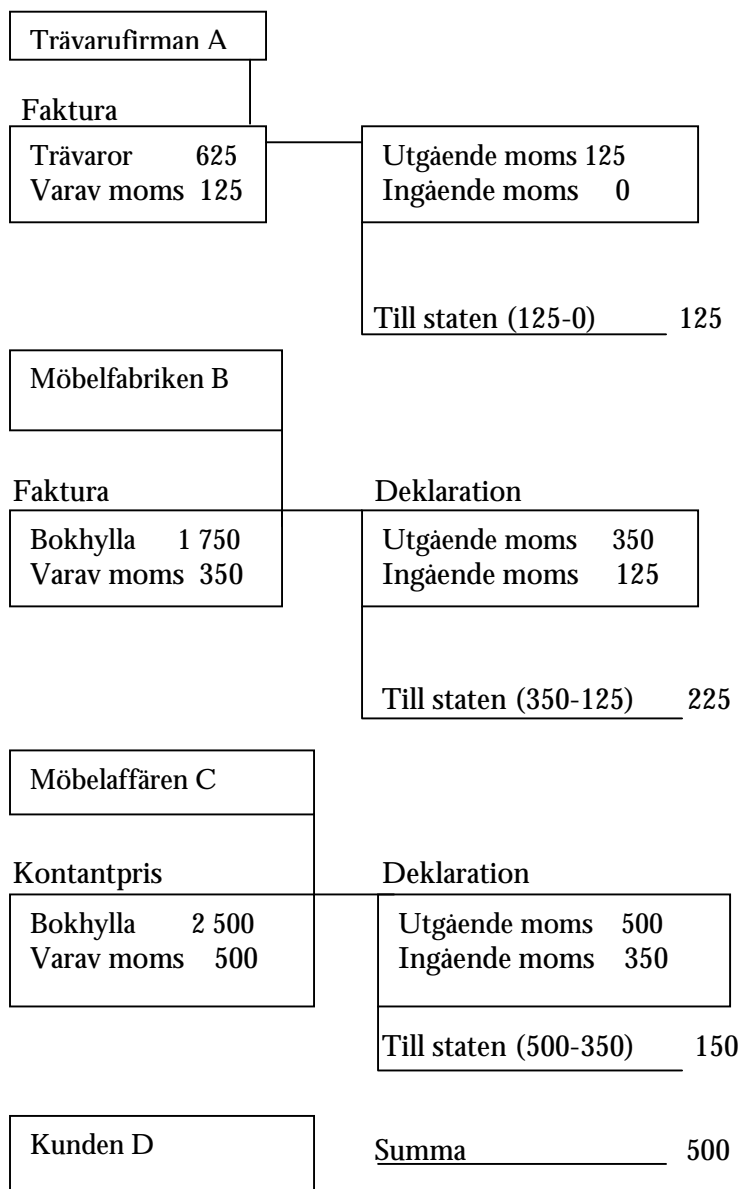
Mervärdesskatt skall betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Mervärdesskatt skall även betalas vid gemenskapsinterna förvärv och vid import.

Mervärdesskatten tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför karaktäriseras som en flerledsskatt. Varje led svarar för momsen på den värdetillväxt – mervärdet – som har tillförts i det egna ledet. Detta uppnås genom att företagen från momsen på den egna omsättningen (den utgående momsen) får dra skatten på förvärven för verksamheten (den ingående momsen). Den verkliga skattebördan skjuts härigenom framåt tills den träffar den slutlige konsumenten som inte har rätt att få momsen återbetald. Konsumenten kan vara en privatperson, men också ett företag eller en kommun förutsatt att deras verksamhet inte medför skattskyldighet och därmed inte avdragsrätt och inte heller rätt till återbetalning av moms.

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras som skattskyldig enligt mervärdesskattelagen skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten. Redovisningsskyldigheten omfattar i de flesta fall en kalendermånad.

I nedanstående figur visas schematiskt hur företag i olika led tar ut moms från nästa led och drar av momsen från det föregående ledet samt betalar in skillnaden till staten.

Figur 1: Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad.



Av figur 1 framgår:

- att den skattskyldige i varje led får göra avdrag i deklarationen för den moms som påförts av närmast föregående led,
- att den skattskyldige härigenom i varje led bara betalar in den moms till staten som belöper på det egna mervärdet,
- att summan av den till staten erlagda momsen från olika led (125 + 225 + 150) överensstämmer med den moms som kunden D fått betala, dvs. 500 kr och
- att momsen inte alls belastar de skattskyldiga företagen utan bara Kunden D, som är slutkonsument.

Sammanfattningsvis berörs aktörerna i figuren av skatten i finansiellt hänseende på följande vis. Mervärdesskattenetto för:

- Trävarufirman A	+/- 0
- Möbelfabriken B	+/- 0
- Möbelaffären C	+/- 0
- Kunden D (slutkonsumenten)	- 500
- Staten	+ 500

Här kan antas att Kunden D i figuren, slutkonsumenten, är en kommun eller ett landsting.

2.2 Behovet av en kompensationsordning för kommunsektorn

Kommunernas skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen

Enligt mervärdesskattelagen utgör kommunernas och landstingens omsättning av varor och tjänster mot ersättning yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej. Kommuner och landsting behandlas i detta avseende på

samma sätt som andra näringsidkare eftersom de i princip kan uppträda som konkurrenter. Exempel på sådana verksamheter är renhållning samt el- och vattenförsörjning.

Detta betyder att kommuner och landsting är skyldiga att debitera utgående mervärdesskatt på det pris eller den avgift som nyttjaren betalar till kommunen/landstinget. Kommuner och landsting har samtidigt i likhet med andra näringsidkare rätt att dra av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som köpts in till verksamheten. Kommuner och landsting är också i likhet med andra näringsidkare statens uppbördsmän och ansvarar för att det värde som tillförts varan eller tjänsten beskattas och betalas in till staten.

För kommuner och landsting liksom för andra verksamhetsutövare gäller dock att deras verksamhet inte alltid medför skattskyldighet. Enligt mervärdesskattelagen är omsättning av vissa tjänster undantagna från skatteplikt. Undantagen gäller för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Från skatteplikt undantas också kommunernas och landstingens uttag av varor och tjänster för eget bruk, exempelvis vid snöröjning och parkverksamhet. Inte heller myndighetsutövning skall beskattas. Kommunen eller landstinget belastas med mervärdesskatten vid inköp, upphandling och bidragsgivning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen.

Kommunernas inköp, upphandling och bidragsgivning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen beräknas innevarande år generera i storleksordningen 30 miljarder kronor i mervärdesskatt för staten.

Två grundläggande konkurrensproblem

I flertalet fall orsakar inte mervärdesskatten några konkurrensproblem eftersom den slutlige konsumenten är en medborgare som inte kan välja en skattefri vara eller tjänst framför en skattebelagd eftersom skattefria alternativ inte existerar annan än

på en svart marknad. Medborgaren har som regel heller inte möjlighet att producera i egen regi.

Ett första grundläggande konkurrensproblem uppstår däremot när priset på varan eller tjänsten i sista ledet är kraftigt subventionerat eller tillhandahålls utan avgift, så som ofta är fallet i offentlig tjänsteproduktion. Subventionen medför att finansiären (som också kan vara producent) av den subventionerade tjänsten, dvs. ofta kommunen eller landstinget, inte kan belasta medborgarna med skatten på det samlade mervärdet. Därmed uppstår ett brott i "mervärdesskattekedjan". Finansiären av den av offentliga medel subventionerade verksamheten kan inte skjuta skattebördan vidare, dvs. kan inte debitera utgående mervärdesskatt, och blir därmed själv slutlig konsument. Brottet i kedjan uppstår således i och med att finansiären belastas med ingående mervärdesskatt.

Den ingående mervärdesskatten blir en kostnad för finansiären, dvs. för kommunen eller landstinget. Finansiären får därmed ett incitament att minimera den ingående mervärdesskatten antingen genom att producera i egen regi eller genom att välja en entreprenör som i sin tur minimerar antalet underentreprenörer och därmed den ingående mervärdesskatten. Således leder subventioneringen även till att entreprenören, som måste konkurrera med andra entreprenörer, får ett incitament att producera i egen regi, dvs. ett incitament att undvika underentreprenörer.

Ett annat grundläggande konkurrensproblemen uppstår därför att vissa verksamheter är undantagna från skatteplikt – av särskild betydelse i detta sammanhang är undantagen för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Undantagen från skatteplikt, som gäller oavsett driftform, leder i grunden till samma konsekvenser som en skattesubvention.

Även i de fall där verksamheten är undantagen från skatteplikt uppstår ett brott i "mervärdesskattekedjan". Brottet i kedjan uppstår här i ett tidigare led. Producenten av den icke skattepliktiga verksamheten belastas med ingående mervärdesskatt som härrör från inköp av varor och tjänster till den verksamhet

som är undantagen från skatteplikt. Denna ingående mervärdesskatt kan inte föras vidare i form av utgående mervärdesskatt och producenten blir därmed själv slutlig konsument i mervärdesskattehanseende. Redan här uppstår alltså brottet i kedjan.

Producenten måste därefter ta ut en merkostnad, en s.k. dold mervärdesskatt, av finansiären för att täcka sina egna kostnader för ingående mervärdesskatt. Finansiären av den verksamhet som är undantagen från skatteplikt belastas således med en dold mervärdesskatt som blir en kostnad för denne.

Även i detta fall uppstår konkurrensproblemet därför att såväl finansiären som i förekommande fall entreprenören får incitament att bedriva verksamhet i egen regi för att minimera den ingående mervärdesskatten.

Det är således ovan nämnda konkurrensproblem som föranlett en särskild kompensationsordning för kommuner och landsting. I praktiken sammanfaller ofta de båda grundläggande konkurrensproblemen, dvs. den verksamhet som är subventionerad är samtidigt ofta icke skattepliktig.

Kommunkontosystemets syfte är att skapa konkurrensneutralitet med hänsyn till mervärdesskattesituationen i valet mellan externt upphandlad verksamhet och verksamhet som bedrivs i egen regi.

En väl fungerande konkurrens innebär att samhällets resurser används på ett effektivt sätt. Den samhällekonomiska betydelsen av att upprätthålla konkurrensneutralitet växer i takt med kommunsektorns ökade marknadsutnyttjande.

Enligt slutrapporten från Svenska Kommunförbundets skattebasberedning (På egna ben - förslag till en reformerad kommunal finansiering) har kommunernas entreprenadvolym ökat från 21 till 36 miljarder kronor under perioden 1995 - 1999. Denna ökning motsvarar en tillväxttakt på drygt 70 procent.

Kommunkontosystemet löser merparten av ovan nämnda konkurrensproblem, men skapar också i sig vissa problem (se vidare nedan).

2.3 Kommunkontosystemets uppbyggnad och funktionssätt

Systemet i korthet

Kommunkontosystemet är som framgått ett kompensations-system för kommunsektorns ingående och dolda mervärdesskatt. Kompensationen avser all kommunal verksamhet som inte medför skattskyldighet. Systemet syftar till att åstadkomma konkurrensneutralitet ur mervärdesskattehänseende mellan kommunsektorn och privata entreprenörer. Systemet regleras i lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (kommunkontolagen).

Kommunkontosystemet består av två räntebärande konton hos Riksgäldskontoret, ett för kommunerna och ett för landstingen. Från kontona sker utbetalningar mot ansökan från kommuner och landsting för att kompensera för mervärdesskatten. Till kontona betalar kommuner och landsting in en avgift för att täcka uttagen. Fordrings- respektive skuldsaldon på kontona är räntebärande. RRV ansvarar för revision av kontona.

Via den enhetliga avgiften fördelas finansieringen av uttagen från en enskild transaktion ut över hela kommunkollektivet. Detta är nödvändigt för att systemet skall fungera, givet att systemet skall avgiftsfinansieras. Om den enskilde kommunens eller landstingets avgift automatiskt skulle sammanfalla med uttagen vore ju systemet meningslöst eftersom det då skulle finnas ett incitament att minimera den ingående eller dolda mervärdesskatten.

Ur konkurrensneutralitetssynpunkt skulle systemet lösa sin uppgift lika väl även utan avgift.

Den som kan kräva ersättning från kontona är som nämnts förutom kommuner och landsting även kommunalförbund,

regionförbund och beställarförbund (enligt särskild försöksverksamhet).

Ersättning till landstingsfria kommuner sker från kommunkontot medan beställarförbundens försöksverksamhet med finansiell samordning inom socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst sker från landstingskontot. Kommunalförbund som både har kommuner och landsting som huvudmän får ansöka om ersättning från respektive konto i proportion till kommunernas respektive landstingens deltagande i förbundets verksamhet.

Mervärdesskatt som kompenseras

Den mervärdesskatt som kan komma i fråga i kommunkontosystemet är:

- mervärdesskatt som är hänförlig till en kommuns eller ett landstings egna verksamhet såsom t.ex. gatuhållning, snöröjning eller parkskötsel för eget behov,
- mervärdesskatt som är hänförlig till myndighetsutövning (t.ex. utfärdande av byggnadslov),
- mervärdesskatt som är hänförlig till icke-skattepliktig omsättning av varor eller tjänster, såsom tillhandahållande av vård- och omsorgstjänster.

Kommuner och landsting har vidare rätt att från kontona få ersättning för den dolda mervärdesskatt som ligger i priset vid upphandling av skattefri verksamhet inom:

- sjukvård,
- tandvård,
- social omsorg,
- utbildning samt
- vid upphandling av vissa boendeformer.

Rätt till ersättning föreligger även när kommun eller landsting lämnar bidrag till näringsidkare som bedriver verksamhet inom dessa områden eftersom bidraget även skall kompensera för den mervärdesskatt som bidragsmottagaren inte kunnat dra av vid anskaffningar till sin icke-skattepliktiga verksamhet.

Upphandling av kultur- och fritidstjänster eller bidragsgivning till sådan verksamhet omfattas emellertid inte av ersättningsrätten.

Vid upphandling och bidragsgivning utgår ersättning med:

- 6 procent av upphandlings- eller bidragssumman eller,
- om det ingår en lokalkostnad i upphandlings- eller bidragssumman med 18 procent av summan för denna del och 5 procent för resterande del av summan,
- 18 procent vid hyra av lokal för äldreboende samt boende för funktionshindrade.

Den öppet redovisade mervärdesskatten dominerar medan schablonersättningarna svarar för en mindre del (se t.ex. RRV:s rapport s. 21).

Uttagen och avgifterna

Kommunkontosystemet är ett system med kommunal självfinansiering. Utbetalningar från kommun- respektive landstingskontona skall som nämnts finansieras genom avgifter från kommuner och landsting.

Inbetalningarna skall så nära som möjligt motsvara utbetalningarna från kontot. Inbetalningarna fastställs av Riksskatteverket (RSV) senast den 10 september varje år. Detta kräver att RSV årligen med utgångspunkt från de ackumulerade totala utbetalningarna detta år uppskattar hur stora utbetalningarna kan komma att bli påföljande år.

I tabell 2 nedan redovisas de totala uttagen ur kommunkontosystemet under perioden 1996-1999. För innevarande år redovisas Finansdepartementets prognos.

Tabell 1 Uttagen ur kommunkontosystemet (miljoner kronor)

	Kommuner	Landsting	Totalt
1996	16 729	6 211	22 940
1997	16 297	6 319	22 616
1998	17 595	7 430	25 025
1999	18 832	8 100	26 932
2000	19 698	8 608	28 306
2001 (prognos)			29 931

I tabell 2 redovisas avgifterna per invånare till kommunkontosystemet under perioden 1996-1999.

Tabell 2 Avgifter till kommunkontosystemet, kronor per invånare

	Kommuner	Landsting
1996	1 614	538
1997	1 808	777
1998	1 808	840
1999	1 970	930
2000	2 080	940
2001	2 273	1 027

Av tabell 1 – 2 framgår att uttagen och avgiften stigit relativt kraftigt under perioden. Ökningen av uttagen har inte helt motsvarats av avgiftsökningar. Därför har underskott uppstått i systemet (se vidare avsnitt 3.3).

RRV:s rapport innehåller uppgifter om hur primärkommunernas inköp av mervärdesskatteanknutna varor och

tjänster under perioden 1996-1999 fördelat sig på ca 20 utgiftsslag enligt Räkenskapssammandraget (RS).

RRV drar slutsatsen att för hela kommunkollektivet kan en stor del av ökningen av ersättning från kommunkontosystemet från 1996 till 1999 förklaras av att de momsanknutna utgifterna inom skola, vård och infrastruktur ökat. Den förklaringen gäller dock nödvändigtvis inte för enskilda primärkommuner.

Av RRV:s redovisning framgår att övriga entreprenader och köp av verksamhet från annan än kommun och landsting står för större delen av primärkommunernas utgiftsökning. Dessa utgifter har ökat med ca 9 miljarder kronor mellan åren 1996 och 1999 och är huvudorsaken till ökningen av ersättningen från kommunkontosystemet.

2.4 Tidigare kompensationsordningar och ekonomiska regleringar

De finansiella relationerna mellan staten och kommunsektorn

Den princip som gällde före skattereformen 1990/91 var att enskilda kommuner och landsting var för sig skulle bära kostnaden för mervärdesskatt i verksamhet som inte medförde skatteplikt. Förutom i den affärsdrivande verksamheten fanns således före 1991 ingen avdragsrätt eller kompensationsordning. Den samlade kostnaden för mervärdesskatt i kommuner och landsting 1990 beräknades till 9,8 miljarder kronor i 1991 års prisnivå.

I samband med skattereformen 1991 breddades mervärdesskattebasen, bl.a. belades bränsle, el, vatten, viss fastighetservice och de flesta tjänster med mervärdesskatt. Samtidigt infördes en generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för kommuner och landsting i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Den generella avdragsrätten infördes för att utjämna mervärdesskattens konkurrenssnedvridande effekter vid valet mellan att

utföra tjänster i egen regi eller att upphandla motsvarande tjänster från externa entreprenörer.

Enligt de beräkningar som gjordes i samband med införandet av skattereformen hade basbreddningen, om inte avdragsrätten funnits, ökat kommunernas kostnader för ingående moms med 5 miljarder kronor. Kommunsektorns avdrag bedömdes därmed vara värt 14,8 miljarder kronor ($9,8 + 5 = 14,8$).

För att kompensera staten för inkomstbortfallet fick kommunerna betala en avräkningsskatt på sitt totala skatteunderlag genom en reglering 1991-1992. Eftersom kommuner och landsting inte skulle drabbas av merkostnader till följd av basbreddningen ingick inte de 5 miljarderna i underlaget för regleringen via avräkningsskatten. Den återföring av medel till staten som gjordes uppgick därför till 9,8 miljarder kronor.

Från och med 1993 växades avräkningsskatten engångsvis mot det generella statsbidraget för kommunerna och mot den allmänna sjukvårdsersättningen för landstingen. Bidragen och ersättningarna till kommunsektorn minskades således med 9,8 miljarder kronor. Kommunsektorn skulle alltså fortfarande betala 9,8 miljarder kronor till staten som kompensation för avdragsrätten, dvs. som ersättning för utebliven mervärdesskatt.

Här kan nämnas att sedan 1993 tillämpas den s.k. finansieringsprincipen mellan staten och kommunsektorn (prop. 1991/92:150, bet.1991/92:FiU29, rskr. 1991/92:345). Utgångspunkten är att kommuner och landsting inte skall ges nya eller utökade obligatoriska uppgifter utan att de samtidigt får möjlighet att finansiera dessa med annat än höjda skatter.

Om ett statligt beslut omfattas av principen sker den ekonomiska regleringen genom att nivån på det generella statsbidraget förändras. I de fall uppgifterna förändras så att kostnaderna ökar höjs nivån på de generella statsbidragen och om kostnaderna minskar görs en motsvarande minskning av statsbidragen.

När Sverige blev medlem i EU ansågs inte avdragsrätten för kommuner och landsting i det ordinarie skattesystemet kunna bibehållas. Under 1995 ersattes det generella avdraget av en

särskild övergångsordning där staten garanterade och betalade ut den mervärdesskatt som belöpte på detta år.

Återbetalningen av mervärdesskatten i skattefri verksamhet ombesörjdes i ett separat system utanför mervärdesskattesystemet. Vad beträffar den finansiella regleringen mellan staten och kommunerna skedde i princip ingen ändring, dvs. den minskning av det generella bidraget om 9,8 miljarder kronor som genomfördes inför 1993 kvarstod.

År 1996 infördes kommunkontosystemet. Regeringen hade dessförinnan konstaterat att avdragets värde ökar i takt med prisutvecklingen och ett ökat entreprenadutnyttjande, men att kommunernas och landstingens återföring till staten, dvs. det minskade statsbidraget om 9,8 miljarder, var oförändrat (prop. 1995/96:64, s. 22). En av ambitionerna när kommunkontosystemet infördes var att få bättre kontroll över statens finanser och inte ha ett finansieringssystem som ökade utgifterna med automatik för staten.

Kommunkontosystemet konstruerades därför som ett system med kommunal självfinansiering, dvs. kommunernas avgifter till systemet skulle täcka uttagen. När kommunkontosystemet infördes gjordes en återreglering mellan staten och kommunsektorn eftersom kommunsektorn på egen hand skulle ombesörja finansieringen av det nya systemet.

Regeringen anförde i kompletteringspropositionen 1994/95 bilaga 7 att återregleringsbeloppet borde uppgå till 14,8 miljarder kronor ($9,8 + 5 = 14,8$) plus uppskrivning, vilket motsvarar det belopp man vid skattereformen 1991 ansåg att den generella avdragsrätten totalt sett var värd. Regeringen konstaterade emellertid att värdet av den generella avdragsrätten hade uppskattats till ett för lågt belopp. Regeringen ansåg istället att regleringen vid kommunkontosystemets införande skulle göras så att kommunernas och landstingens aktuella ersättning i form av utbetalning från 1995 års tillfälliga ordning täcktes.

Ersättningen motsvarade alltså kommunsektorns totala mervärdesskatt i skattefri verksamhet 1995. Den s.k. finansieringsprincipen tillämpades på detta sätt, dvs. regleringen

syftade till att det nya systemet 1996 skulle ge samma finansiella utfall för staten och kommunsektorn som det gamla systemet gjorde 1995.

Beloppet utgjorde vid införandet 1996 för kommunerna 14 250 mkr och för landstingen 4 750 mkr, dvs. totalt 19 miljarder kronor och reglerades i form av en nivåhöjning av det generella statsbidraget till kommuner respektive landsting.

Vissa justeringar gjordes under 1997 och 1998 till följd av huvudmannaskapsförändringar och liknande och det nivåhöjda bidraget uppgår fr.o.m. 1999 till 22 937 mkr.

Sammanfattningsvis kan konstateras att under perioden 1991-1993 balanserades avdragen av en reduktion av kommunernas skatteunderlag. Under 1994 balanserades avdragen av en reduktion av statsbidragen. Även kompensationen genom 1995 års tillfälliga ordning balanserades av en reduktion av statsbidragen. I och med att kommunkontosystemet infördes höjdes statsbidragen genom en s.k. återreglering samtidigt som en avgift infördes som på årsbasis skulle balansera uttagen ur systemet. Det återreglerade beloppet anpassades med ambitionen att utfallet för staten och kommunsektorn 1996 skulle motsvara utfallet för 1995 - finansieringsprincipen tillämpades.

Fördelningseffekter för enskilda kommuner/landsting

De olika kompensationsordningar och ekonomiska regleringar som har tillämpats för att hantera kommunsektorns mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skatteplikt har som framgått haft varierande finansiella effekter för staten respektive kommunkollektivet. Därtill kommer att olika lösningar ger olika fördelningseffekter för enskilda kommuner och landsting.

Den ordning som rådde före skattereformen 1990/91 innebar således att kommuner och landsting själva fick bära kostnaderna för sin egen mervärdesskatt. Kommuners och landstings kostnader för mervärdesskatten stod i direkt proportion till den samlade volymen inköp av varor och tjänster, entreprenad-

upphandlingar, bidrag till friskolor m.m. Kommuner med en hög ingående eller dold mervärdesskatt fick bära en större kostnad för mervärdesskatt medan kommuner med en låg ingående eller dold skatt belastades med en mindre kostnad.

Den generella avdragsrätten som infördes 1991 finansierades som nämnts genom en reduktion av kommunernas skatteunderlag via den avräkningsskatt som då var kopplad till skatteunderlaget.

Avräkningsskatten beslutades av riksdagen i samband med behandlingen av 1990 års kompletteringsproposition (prop. 1989/90:150). Avräkningsskatten användes för att till staten återföra de tillskott av skattemedel som kommunerna fick genom skattereformen. Den generella avdragsrätten var en av flera komponenter som avräkningsskatten kompenserade för.

Avräkningsskatten beräknades på kommunernas respektive landstingens totala skatteunderlag, dvs. eget skatteunderlag plus tillskott i skatteutjämningsystemet.

Det skatteutjämningsystem som då tillämpades innebar att kommuner som hade en strukturellt betingad högre kostnadsnivå, dvs. främst Norrlandskommuner och kommuner i skogslänen, garanterades ett större skatteunderlag än genomsnittet. De kommuner som hade ett mindre skatteunderlag än genomsnittet tillfördes skattekraft upp till genomsnittsnivån för riket.

Avräkningsskatten uppgick 1992 till 1,09 kronor per skatte-krona för kommunerna och 0,65 kronor per skatte-krona för landstingen. En kommun som hade ett större skatteunderlag, exempelvis 120 procent av genomsnittet, fick således betala ett högre belopp per invånare i avräkningsskatt. En kommun som efter tillskott hade 100 procent av den genomsnittliga nivån (lägsta möjliga skattekraft) fick betala ett lägre belopp per invånare i avräkningsskatt.

Kommuner med höga respektive låga strukturellt betingade kostnader kan i allmänhet antas vara "högmomskommuner" respektive "lägmomskommuner" (se avsnitt 3.2).

Med andra ord innebar finansieringen av avdragsrätten under åren 1991-1992 att kommuner som till följd av höga strukturellt

betingade kostnader hade stora avdrag i mervärdesskattesystemet också gav ett större bidrag per invånare till systemets finansiering. För kommuner med strukturellt betingat låga kostnader gällde det omvända. Finansieringen av kompensationsordningen var differentierad och inte lika per invånare.

Avräkningsskatten kvittades bort och reducerade det totala statsbidraget till kommunsektorn för 1993. I och med detta upphörde i princip den differentierade finansieringen av den generella avdragsrätten. Avräkningsskatten minskade nämligen i princip det generella statsbidraget till kommunerna och de särskilda ersättningarna till sjukvårdshuvudmännen med lika stort belopp per invånare i samtliga av landets kommuner respektive landsting.

Den tillfälliga ordningen 1995 föranledde ingen förändring av finansieringen, dvs. även denna ordning finansierades genom den tidigare genomförda nivåsenkningen av statsbidragen med ett lika stort belopp per invånare.

Kommunkontosystemet som infördes 1996 finansieras som framgått med en avgift som är lika stor per invånare.

Sammanfattningsvis kan sägas att värdet per invånare av kompensationen för mervärdesskatten varierar mellan olika kommuner respektive landsting. Men sedan 1993 finansieras kompensationsordningen med ett belopp som är lika stort per invånare för samtliga kommuner respektive landsting.

2.5 Mervärdesskatten i ett EU-perspektiv

Kort om EG:s mervärdesskatteregler

Mervärdesskatt, dvs. en skatt på slutlig konsumtion, finns i samtliga av EU:s medlemsländer.

När EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) antogs av ministerrådet år 1977 togs det hittills viktigaste steget i

fråga om harmonisering av mervärdesskattelagstiftningen. Direktivet är bindande för medlemsstaterna och innehåller detaljerade bestämmelser för bl.a. hur skattebasen för mervärdesskatten, dvs. skattepliktens omfattning, skall vara utformad inom EG.

Grundprincipen är att bördan av mervärdesskatten skall bäras av den som är slutkonsument, dvs. den som inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatten på sina förvärv. Det är ofta den enskilde konsumenten som är slutkonsument. Men även offentliga organ kan vara slutkonsument. Företagen, dvs. de som är skattskyldiga, är statens uppbördsmän av mervärdesskatten.

Bestämmelserna i direktivet är inte omedelbart tillämpliga i respektive medlemsland utan är till sin innebörd bindande regler riktade till medlemsländerna för hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad. Emellertid lämnar direktivets bestämmelser i vissa fall en tämligen vid ram för de enskilda medlemsstaternas utformning av undantagen från skatteplikten. Detta har varit nödvändigt med hänsyn till de olika samhällsförhållandena i medlemsstaterna.

Vid tolkning och tillämpning av direktivet är det två aspekter som särskilt måste beaktas. För det första är reglerna betingade av hänsyn till det handelsmässiga kravet på konkurrensneutralitet inom och mellan medlemsländerna. Konkurrensneutraliteten får alltså inte åsidosättas. För det andra motiveras reglerna av kraven på rättvis fördelning mellan medlemsstaterna av EG:s gemensamma kostnader. EG:s budget baseras nämligen till betydande del på en viss andel av medlemsländernas mervärdesskattebas. Tillämpningen av reglerna om mervärdesskattebasen får alltså inte medföra att skattebasen smalnar. För en närmare redogörelse för EG-rätten inom mervärdesskatteområdet hänvisas till SOU 1999:133, s. 63 ff.

Det kan nämnas att det har påbörjats ett arbete inom EU-kommissionen som syftar till att se över mervärdesskattebestämmelserna rörande offentliga organ. Det går dock inte för närvarande att bedöma vad arbetet kommer att resultera i eller om behovet av kompensationsordningar kommer att påverkas.

EG-rätten och kompensationsordningarna

Inom EG-rätten saknas harmoniserade regler om kompensationsystem för mervärdesskatt för den offentliga sektorn. De olika kompensationsystem som tillämpas i ett flertal EG-länder är samtliga system som juridiskt sett faller utanför det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Systemen torde därför vara förenliga med EG-rätten så länge de inte innebär ett system med generell avdragsrätt för all undantagen verksamhet och därmed ett kringgående av det sjätte direktivets regler (se vidare avsnitt 5.1 – 5.2).

3 Problem med kommunkontosystemet

3.1 Kommunkontosystemet och konkurrensneutraliteten

Problem som kommunkontosystemet löser

Kommunkontosystemets enda syfte är att åstadkomma konkurrensneutralitet i valet mellan egen regi och entreprenad inom verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Kommunkontosystemet löser de konkurrensneutralitetsproblem som följer av att priset på varan eller tjänsten i sista ledet är kraftigt subventionerad eller tillhandahålls utan avgift och även de problem som följer av att viss verksamhet är undantagen från skatteplikt (se ovan avsnitt 2.2).

Problemen löses som framgått genom att kommuner och landsting lyfter medel ur kommunkontosystemet till ett belopp som motsvarar den ingående mervärdesskatt som inte får dras i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Kommunen/landstinget får därmed inte incitament av mervärdesskattesituationen till att undvika ingående mervärdesskatt, vilket alltså skulle vara fallet utan kommunkontosystem. Kommunens konkurrensfördel elimineras.

Vid produktion i egen regi lyfter kommunen/landstinget den ingående mervärdesskatt som härrör från inköp av varor till

verksamheten ur kommunkontosystemet. Vid nyttjande av en alternativ anordnare debiterar denne kommunen eller landstinget kostnaden. Kommunen eller landstinget lyfter därefter ett belopp ur kommunkontosystemet som motsvarar den ingående momsens alternativt den dolda ingående momsens (schablonersättningen).

Problem som kommunkontosystemet inte helt kan lösa

De problem som kommunkontosystemet inte helt kan lösa är problemet med en inläsningseffekt för privata entreprenörer. En privat huvudentreprenör som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet kan till skillnad från kommuner och landsting inte dra av den ingående mervärdesskatt som en underentreprenör debiterar. Det betyder att mervärdesskatten blir en kostnad i verksamheten. Vid den privata huvudentreprenörens val mellan att lägga ut arbetsuppgifter på underentreprenörer eller att göra det själv kommer underentreprenören att missgynnas.

I syfte att motverka detta problem har kommuner och landsting rätt till ersättning för dold moms från kommunkontosystemet enligt en schablon vid upphandling och bidragsgivning för verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för vissa boendeformer (se ovan avsnitt 2.3). Men det faktum att ersättningen baseras på en schablon medför en konkurrensnedvridning för den privata entreprenören i valet mellan drift i egen regi och att anlita underentreprenörer.

Kommunen/landstinget har ett intresse av att välja en privat entreprenör som debiterar ett så lågt belopp som möjligt eftersom det belopp som kommunen/landstinget lyfter från kommunkontosystemet baseras på en schablon. Ett sätt för den privata huvudentreprenören att debitera ett lågt belopp är att minimera den ingående mervärdesskatten genom att i största möjliga utsträckning undvika underentreprenörer. Det är således det faktum att ersättningen ur kommunkontosystemet baseras

på en schablon och inte på de verkliga kostnaderna som ställer till med problem. Denna ofullkomlighet i kompensationsordningen leder till att det finns skalfördelar eftersom stora företag kan anställa många olika yrkesgrupper och exempelvis ha en egen intern fastighetsjour, städverksamhet eller catering.

I vissa fall kringgås problemet genom att kommunen i stället för den privata huvudentreprenören tecknar avtal med underentreprenören om exempelvis städning i huvudentreprenörens lokaler.

Problem som kommunkontosystemet skapar

Kommunkontosystemet skapar dessutom ett konkurrensneutralitetsproblem. Problemet uppstår till följd av att det endast är kommuner och landsting som får lyfta medel ur kommunkontosystemet. Detta förhållande skapar en konkurrensnedvridning när kommunen eller landstinget i verksamhet som inte medför skatteplikt konkurrerar med privat verksamhet. Problemet har särskilt uppmärksammats inom tandvården, där landstingets folktandvård konkurrerar med privattandläkarna. Regeringen har emellertid rekommenderat landstingen att frivilligt avstå från att låta ersättning från kommunkontosystemet som härrör från tandvården komma tandvården tillgodo i syfte att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan den allmänna och den privata tandvården (prop.1999/2000:115 s.61).

Problem uppstår även exempelvis om kommunen hyr ut lokaler som kommunen byggt till verksamhet som inte medför skatteplikt. Kommunen har då dragit av ingående mervärdesskatt på byggkostnaderna i kommunkontosystemet. Om däremot en entreprenör bygger en lokal för att bedriva verksamhet som inte medför skatteplikt där får entreprenören en högre kostnad eftersom den ingående mervärdesskatten för entreprenören blir en kostnad i verksamheten.

I SOU 1999:133 beskrivs olika tillämpningsproblem med den s.k. 6-procentsersättningen, dvs. med den ersättning för dold moms som kommunen eller landstinget erhåller när bidrag

lämnas till exempelvis friskolor och föräldrakooperativa daghem. Bland annat framhålls att systemet upplevs som krångligt av tillämparna i kommuner och landsting och att hänsyn inte alltid tas till att ersättningen finns i samband med upphandling och bidragsgivning. Vidare framhålls att den schabloniserade ersättningen kan över- eller underkompensera för de verkliga kostnaderna.

Ett annat tillämpningsproblem uppmärksammas i RRV:s aktuella rapport (RRV 2001:6). RRV redovisar indikationer på att kommuner i viss mån har redovisat mervärdesskatt i fel system. Mervärdesskatt som borde ha redovisats i det ordinarie mervärdesskattesystemet, dvs. mervärdesskatt som härrör från affärsverksamheten, tycks i viss utsträckning i stället ha redovisats i kommunkontosystemet. Om dessa tillämpningsfel verkligen föreligger blir effekten främst att avgiften till kommunkontosystemet stiger.

3.2 Kommunkontosystemet och omfördelningseffekterna

Omfördelningseffekterna - problemets omfattning och karaktär

Storleken på en kommuns ingående och dolda mervärdesskatt per invånare i verksamhet som inte medför skattskyldighet avgörs av den samlade volymen inköp av varor och tjänster, entreprenadupphandlingar och bidrag till friskolor m.m. Kommuner med en hög konsumtionsnivå eller ett högt marknadsutnyttjande får också en hög ingående och dold mervärdesskatt.

Kommunkontosystemet är kommunalt självfinansierat genom att de samlade avgifterna från kommunsektorn under ett år avser att täcka årets uttag. Eftersom uttagen från enskilda kommuner

och landsting varierar kommer det alltid enskilda år att finnas såväl "vinnare" som "förlorare" i systemet.

I kommunkontosystemet finns med andra ord en inbyggd systemenlig omfördelningseffekt. Kommunkontosystemets förmåga att åstadkomma konkurrensneutralitet vilar på att det inte finns något samband mellan uttagen och avgiften. Mätt över ett enskilt år bör således inte omfördelningseffekterna ses som något egentligt fördelningsproblem.

När kommunkontosystemet infördes antogs att omfördelningseffekterna långsiktigt skulle ta ut varandra. Till exempel vid stora investeringsprojekt kan den enskilda kommunen eller landstinget under ett år rekvirera mer i ersättning från systemet än vad som betalas i avgift. Det antogs att det sett över tiden förr eller senare skulle uppstå behov av att göra re- eller nyinvesteringar i alla kommuner och landsting. Om detta fungerade skulle det inte finnas någon oavsiktlig långsiktig omfördelning, dvs. inget omfördelningsproblem. Sett över en längre tidsperiod skulle den sammantagna fördelningsprofilen av mervärdesskatten och avgiften till kommunkontosystemet bli den samma som skattens fördelningsprofil i ett tänkt system utan kompensationsordning. Kommunkontosystemet skulle alltså inte förorsaka någon egen fördelningseffekt.

Omfördelningseffekterna blir fördelningsproblem först om det finns kommuner eller landsting som under en följd av år över- respektive underkompenseras genom att lyfta mer eller mindre ur kommunkontosystemet än vad motsvarande kommuner/landsting betalar i avgift. I sådana fall skapar systemet en oavsedd långsiktig omfördelningseffekt mellan kommuner och mellan landsting.

Detta innebär att kommunkontosystemet i sig självt ger upphov till fördelningseffekter eftersom avgiften till systemet är enhetlig per invånare samtidigt som uttagen varierar mellan kommunerna enligt ett visst mönster – det finns alltså grupper av kommuner som år efter år har höga respektive låga uttag ur systemet. Denna fördelningseffekt är oavsiktlig och oönskad. Om kommunerna finansierar systemet får kommuner med låg

ingående och dold mervärdesskatt i praktiken betala till kommuner med hög ingående och dold skatt (omfördelnings-effekt). Om staten finansierar systemet får i stället staten betala till sistnämnda kommuner. Systemet avlastar i båda fallen, utan att detta varit avsikten, i praktiken en del av skattebördan för kommuner med hög ingående och dold mervärdesskatt, i förstnämnda fall på övriga kommuners bekostnad.

I SOU 1999:133 redovisas resultatet av en enkätundersökning bland kommunernas ekonomichefer. En majoritet av de ekonomichefer som besvarade enkäten ansåg att omfördelnings-effekterna var det största problemet med kommunkontosystemet. Utredningen menar att den upplevda känslan av orättvisa minskar systemets legitimitet.

Av RRV:s rapport (RRV 2001:6) framgår att dagens kommunkontosystem har föranlett en systematisk omfördelning av medel mellan kommuner under åren 1996-1999. Av rapporten framgår att 24 kommuner varje år under perioden 1996 – 1999 fått ersättning som legat minst 20 procent under den genomsnittliga ersättningen per invånare för riket för respektive år. 11 kommuner har varje år under perioden fått ersättning på 120 procent eller mer av riksgenomsnittet.

Det kan i och för sig hävdas att fyra år är en väl kort tidsperiod för att analysera omfördelningseffekter. Men det finns alltså en tydlig tendens i RRV:s material. Det bör också tilläggas att flera av de kommuner som under vart och ett av de fyra aktuella åren har lyft relativt sett hög ersättning är kommuner som har strukturellt betingat höga kostnader t.ex. på grund av geografi, åldersstruktur m.m. Omvänt gäller att flera av de kommuner som lyft relativt låga belopp är kommuner med strukturellt betingat låga kostnader. Det finns alltså anledning att anta att det mönster som RRV påvisat i stort kommer att bestå även kommande år.

För att ge en ungefärlig bild av betydelsen av omfördelnings-effekterna redovisas följande räkneexempel:

Innevarande års avgift till kommunkontosystemet uppgår för kommunerna till 2 273 kronor per invånare. Anta att avgiften

totalt sett motsvarar uttagen, dvs. anta att avgiften per invånare för riket motsvarar den genomsnittliga ersättningen per invånare. En enskild kommun som får en ersättning som understiger riksgenomsnittet med 20 procent lyfter per invånare 455 kronor mindre än vad kommunen betalar in ($2\,273 * 0,2 = 454,6$). En enskild kommun som lyfter 20 procent mer än riksgenomsnittet får i stället per invånare ut 455 kronor mer än vad kommunen betalar in. Förhållandet illustreras i nedanstående tabell.

Tabell 4 Differens mellan avgift och rekvirerat belopp för olika kommuntyper (kronor per invånare)

Kommunkontosystemet	Avgift	Rekvir Kr	% av gm	Diff
"Lågmomskommun"	-2 273	+ 1 818	80	-455
Genomsnittskommun	-2 273	+ 2 273	100	+/-0
"Högmomskommun"	-2 273	+ 2 728	120	+ 455

Med ett grovt mått kan sägas att för en kommun med ett genomsnittligt skatteunderlag motsvarade en krona i utdebitering under perioden 1996-1999 en intäkt på i storleksordningen 1 000 kronor per invånare.

Anta att en genomsnittskommun under vart och ett av åren 1996-1999 gör uttag på en nivå som avviker med 20 procent från riksgenomsnittet och därigenom får ett plus eller minus på omkring 450 kronor per invånare - dvs. anta en omfördelningseffekt som uppgår till detta belopp. En omfördelningseffekt i den storleksordningen motsvarade under den aktuella tidsperioden således för genomsnittskommunen - med ett grovt mått - omkring 45 öre i kommunalskatt (1 000 kronor per invånare motsvarar 100 öre i utdebitering. 450 kronor motsvarar därmed 45 öre i utdebitering).

En försiktig slutsats som kan dras av räkneexemplet ovan är att det inte tycks ha varit ovanligt med omfördelningseffekter

motsvarande åtminstone 45 öre i utdebitering – plus eller minus - för samma enskilda kommuner under vart och ett av åren 1996-1999.

Bland de kommuner som enligt RRV totalt sett fått lägst ersättning under åren 1996 – 1999 dominerar mindre landsbygdskommuner i framför allt Götaland. Bland de kommuner som totalt sett fått högst ersättning dominerar kommuner i Norrland. Även storstadskommunerna har fått relativt sett hög ersättning.

Här kan tilläggas att det finns en alternativ tolkningsmöjlighet rörande omfördelningseffekten: Staten har via den ekonomiska regleringen subventionerat avgiften (se avsnitt 4.1). Enligt ett sätt att räkna belastas kommunsektorn innevarande år med ca. 7 miljarder kronor eller motsvarande drygt 20 procent av avgiften. Med detta synsätt är merparten av de belopp som omfördelas i själva verket "statliga medel". Omfördelningseffekten mellan kommunerna i exemplet ovan reduceras till motsvarande ca 9 öre i utdebitering ($45 * 0,20 = 9$). Den fördelningseffekt i övrigt som systemet ger upphov till skulle alltså finansieras av staten. Det bör dock noteras att de medel som återreglerades i samband med införandet av kommunkontosystemet tillfördes kommunerna genom en nivåhöjning av det generella statsbidraget – givetvis utan "öronmärkning". Till skillnad från den långsiktiga omfördelningseffekten representerar inte den systemenliga kortsiktiga omfördelningseffekten i sig ett fördelningsproblem. Även en omfördelningseffekt mätt över ett enskilt år utgör emellertid ett problem om den har stor omfattning. Omfördelningseffekter enskilt år utgör alltså inget egentligt fördelningsproblem men i stället ett resurs- och planeringsproblem för de berörda kommunerna.

Det faktum att den enskilde kommunen eller landstinget inte kan påverka avgiften och heller inte kan förutsäga den - kommunen får besked om kommande års avgift först i september månad - är problematiskt sett ur kommunal-ekonomisk synvinkel. Den opåverkbara avgiften är givetvis särskilt besvärande för den kommun eller det landsting som ett

enskilt år genomför besparingar för att få ekonomin i balans. Ett år då avgiften stiger kommer kommuner och landsting som inte ökar sina inköp av varor och tjänster att bli "förlorare". Detta således på grund av att andra kommuner och landsting ökat sin konsumtionsnivå.

3.3 Kommunkontosystemet och underskotten

Finansieringsmodellen för kommunkontosystemet har inte fungerat på det sätt som avsågs när systemet trädde i kraft 1996. Avsikten var att kommunerna som kollektivt fullt ut skulle finansiera uttagen ur systemet genom en särskild avgift. Så har det inte blivit. Avgiften har under en följd av år varit lägre än uttagen.

Storleken på inbetalningarna från kommuner och landsting till systemet fastställs av RSV senast den 10 september varje år. RSV uppskattar med utgångspunkt från de ackumulerade totala inbetalningarna innevarande år, hur stora utbetalningarna kan komma att bli påföljande år.

Den 11 september 2000 fastställde RSV avgiften för kommuner avseende 2001 till 2 273 kronor/invånare och för landsting till 1 104 kronor/invånare. Landstingsförbundet, Norrbottens läns landsting och Skåne läns landsting överklagade beslutet och begärde att avgiften för landstingen skulle ligga kvar på oförändrad nivå. Regeringen ändrade RSV:s beslut så att tillskottet till mervärdesskattekontot för landstingen för 2001 fastställdes till 1 027 kronor/invånare.

Regeringen har tillskjutit 3,8 miljarder kronor för att täcka de ackumulerade underskott som uppstått i systemet under åren 1996-2000. I tabell 5 nedan redovisas för primärkommunerna den genomsnittliga ersättningen, dvs. uttagen, per år och motsvarande avgift under perioden 1996 – 1999.

Tabell 5. Genomsnittlig ersättning per år och avgift per 1996-1999 (kr/inv.)

	1996	1997	1998	1999	Summa
Genomsnittlig					
ersättning	1 856	1 843	1 982	2 110	7 791
Avgift	1 614	1 808	1 808	1 970	7 200

3.4 Synpunkter från kommunsektorn

Nedan redogörs för hur olika företrädare för kommunsektorn ser på problemen med kommunkontosystemet och mervärdes-skattefrågan. Synpunkterna utgör ett referat från olika remissyttranden över SOU 1999:133. I remissomgången har givetvis synpunkter framförts även från företrädare för näringsliv och andra alternativa anordnare. Dessa synpunkter berör dock i huvudsak inte finansieringen av kompensationsordningen och redovisas därför inte här.

Från kommunsektorns företrädare har framförts kritik mot finansieringsmodellen för kommunkontosystemet. Kommunförbundet och Landstingsförbundet anser att staten, efter en ny ekonomisk reglering via statsbidragen, bör ta det fulla ekonomiska ansvaret för finansieringen av kompensationsordningen. Förbunden förordar alternativ 1 i SOU 1999:133, dvs. att lägga kommunkontosystemet på statsbudgetens inkomstsida i kombination med en nivåsänkning av statsbidragen.

Kommunförbundens motiverar sitt ställningstagande i finansieringsfrågan med att det allmänt sett är en statlig uppgift att tillse att konkurrensneutraliteten upprätthålls och att syftet med kompensationsordningen är att neutralisera kostnads-effekten av en statlig skatt.

Vidare anför förbunden att det nuvarande systemet leder till omfördelningseffekter mellan kommuner och mellan landsting.

Förbunden framhåller också att kommunsektorn som helhet riskerar att straffas ekonomiskt om fler kommuner väljer att i

större utsträckning upphandla momspliktig verksamhet i stället för att sköta den i egen regi. Detta eftersom besparingen genom att välja entreprenad framför egen regi kan understiga kostnaden för den ingående moms som kommunsektorn debiteras av entreprenören.

Ytterligare ett argument som framhålls från kommunsektorns företrädare är att obalanserna i systemet utgör en belastning utifrån det balanskrav som kommunsektorn måste hantera framöver.

Föreningen Sveriges kommunalekonomer framhåller att de ekonomiska relationerna mellan stat och kommunsektorn om möjligt bör koncentreras till de generella statsbidragen. Föreningen uttrycker tveksamhet till ett system som vid sidan av utjämnningssystemet leder till ytterligare omfördelning mellan kommunerna. Föreningen anför att det innebär betydande svårigheter att bedöma om den sammantagna omfördelnings-effekten av båda systemen är rättvis.

4 Finansieringsfrågan

4.1 Vem betalar?

Fördelningen mellan staten och kommunsektorn

Det ter sig naturligt att en analys av de finansiella konsekvenserna av olika kompensationsordningar för kommunsektorns ingående och dolda mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet inkluderar de betalningsströmmar som mervärdesskattesystemet ger upphov till. I botten ligger nämligen mervärdesskattesystemet och den skattebelastning som kommunsektorn påförs via detta system.

Kompensationsordningen ger i sig inte upphov till några nya kostnader för kommunsektorn – även om enskilda kommuner kan vara "vinnare" eller "förlorare". Ordningen omfördelar inom kollektivet de kostnader som motsvarar belastningen på sektorn med mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet, dvs. där kommunen är slutkonsument.

De olika kompensationsordningarna har som nämnts kombinerats med ekonomiska regleringar i syfte att under införandeåret bibehålla den finansiella ansvarsfördelning mellan staten och kommunsektorn som var rådande året dessförinnan - den s.k. finansieringsprincipen har tillämpats på detta sätt.

Utan ekonomiska regleringar skulle nettot i relationen mellan staten och kommunsektorn bli lika med den mervärdesskatt som genereras via kommunernas inköp, upphandling och bidragsgivning i verksamhet som inte medför skattskyldighet – dvs. 30 miljarder kronor enligt prognosen för innevarande år.

När kommunkontosystemet infördes höjdes som framgått statsbidragen till kommunsektorn genom en återreglering som återställde den nivåsenkning som tidigare finansierat de då rådande kompensationsordningarna samtidigt som en avgift infördes som på årsbasis skulle balansera uttagen ur systemet. Det återreglerade beloppet anpassades med ambitionen att utfallet för staten och kommunsektorn 1996 skulle motsvara utfallet för 1995. Det återreglerade beloppet översteg den ursprungliga nivåsenkningen. Därmed kom staten i viss utsträckning att reducera effekterna av kommunsektorns skattebelastning från mervärdesskatten – reduktionen skedde utanför mervärdesskattesystemet och även utanför kompensationsordningen.

År 1995 finansierade kommunsektorn uttagen ur den då gällande kompensationsordningen med 9,8 miljarder kronor via den nivåsenkning av statsbidragen som genomfördes 1993. År 1996 kompengades kommunsektorn via återregleringen för hela avgiften till kommunkontosystemet. Därmed kom belastningen även detta år att stanna vid ca 9,8 miljarder kronor (uttryckt i 1991 års penningvärde) trots att avgiften summerade till ca 23 miljarder kronor.

Efter införandeåret har kommunernas kostnader systemenligt ökat i takt med att avgiften stigit, en avgift som alltså följer nivån på uttagen ur systemet. Hur mycket betalar kommunsektorn idag?

Innevarande år beräknas avgiften och uttagen uppgå till omkring 30 miljarder kronor. Kommunsektorn betalar således ca 30 miljarder kronor i avgift men har erhållit 22,9 miljarder i bidrag. Efter avdrag för den ursprungliga nivåsenkningen på 9,8 miljarder (som återreglerades) blir nettot omkring 17 miljarder kronor ($22,9 - 9,8 = 13,1$. $30 - 13,1 = 16,9$). För

enkelhetens skull redovisas posterna i nominella tal, alltså utan nuvärdesberäkning med hjälp av prisindex. Här bortses även från att staten tillskjutit 3,8 miljarder kronor för att täcka de ackumulerade underskotten i systemet.

Enligt ett synsätt som anammats av flera aktörer betraktas den ursprungliga avräkningsskatten/nivåsänkningen som överspelad i samband med att kommunkontosystemet införs. Tankegången är närmast att det skett så många förändringar i övrigt i relationerna mellan staten och kommunsektorn att det inte längre är meningsfullt att beakta den ursprungliga avräkningsskatten eller den nivåsänkning som skatten växlades mot inför år 1993.

Med detta synsätt börjar den kommunala självfinansieringen först när avgiften överstiger regleringsbeloppet, som alltså uppgick till 22,9 miljarder. Exempelvis hävdas i SOU 1999:133 (s. 47 f.) att kommunal självfinansiering råder endast för de uttag som överstiger det återreglerade beloppet om 22,9 miljarder kronor. Kommunförbundet har liksom Landstingsförbundet i olika sammanhang anammat detta sätt att se på avgiften. Med detta synsätt betalar kommunsektorn innevarande år 7,1 miljarder kronor ($30 - 22,9 = 7,1$).

Mot detta synsätt kan invändas att om den ursprungliga nivåsänkningen skall betraktas som överspelad borde i konsekvensens namn även återregleringsbeloppet om 22,9 miljarder betraktas på samma sätt. Detta skulle innebära att kommunsektorn helt enkelt anses finansiera uttagen ur systemet krona för krona via avgiften. Kommunsektorn skulle alltså innevarande år betala 30 miljarder kronor.

Värdet av de ekonomiska regleringarna kan bedömas på olika sätt. Klart är emellertid att staten via de ekonomiska regleringarna har lindrat effekterna av kommunernas skattebelastning från mervärdesskatten, dvs. att kommunerna betalar mindre, eller t.o.m. väsentligt mindre, än 30 miljarder kronor. Enligt ett sätt att räkna kommer enligt prognosen för innevarande år kommunsektorns samlade belastning från den aktuella mervärdesskatten och avgiften till kommunkonto-

systemet att uppgå till i storleksordningen 7 miljarder kronor eller drygt 20 procent av mervärdesskattebeloppet.

Så långt om hur ansvaret för finansieringen fördelas mellan staten och kommunsektorn. Nedan redogörs för den omfördelning som sker av avgiften mellan kommuner och mellan landsting.

Fördelningen mellan kommuner

Den enhetliga avgift per invånare som kommunerna respektive landstingen betalar avser alltså att täcka uttagen ur systemet. Avgiften bokförs under löpande år som en kostnad i resultaträkningen för respektive kommun/landsting.

Om de medel som rekviderats under året exakt motsvarar avgiften till systemet det aktuella året påverkar avgiften överhuvudtaget inte årets resultat, dvs. nettot mellan avgiften och uttagen blir noll. Om däremot avgiften överstiger uttagen kommer nettot att belasta årets resultat - kostnaderna för avgiften överstiger intäkterna från de rekviderade medlen. Omvänt gäller att om uttagen överstiger avgiften kommer nettot att förbättra årets resultat - intäkterna från de rekviderade medlen överstiger kostnaderna som härrör från avgiften till systemet.

Av ovanstående följer att det enskilda år alltid kommer att finnas enskilda kommuner och landsting som är "vinnare" respektive "förlorare" i systemet. Det är i sammanhanget viktigt att erinra om att den omfördelningseffekt som finns inbyggd i systemet är en förutsättning för dess funktionalitet. Om den enskilde kommunens eller landstingets avgift automatiskt skulle sammanfalla med uttagen vore ju systemet meningslöst eftersom det då skulle finnas ett incitament att minimera den ingående eller dolda mervärdesskatten (se avsnitt 2.4).

Det faktum att den enskilde kommunen eller landstinget inte kan påverka avgiften och heller inte kan förutsäga den - kommunen får besked om kommande års avgift först i september månad - är som nämnts problematiskt sett ur

kommunalekonomisk synvinkel. Den opåverkbara avgiften är särskilt besvärande för den kommun eller det landsting som ett enskilt år genomför besparingar för att få ekonomin i balans.

En viktig fråga är att det av allt att döma finns kommuner och landsting som under en följd av år över- respektive underkompenseras genom att lyfta mer eller mindre ur kommunkontosystemet än vad motsvarande kommuner betalar i avgift. Därmed skapar systemet en oavsedd långsiktig omfördelnings-effekt mellan kommuner och mellan landsting (se avsnitt 3.2).

Sammanfattningsvis kan sägas att avgiften till kommunkontosystemet av allt att döma föranleder en oavsedd långsiktig omfördelning av medel mellan kommuner som under en följd av år har högre respektive lägre ingående och dold mervärdesskatt än genomsnittskommunen. Vid en jämförelse med ett tillstånd utan kompensationsordning innebär avgiften i kommunkontosystemet sett på längre sikt emellertid inte någon kostnad för "genomsnittskommunen/landstinget", dvs. för den kommun eller det landsting som på längre sikt per invånare har genomsnittlig ingående och dold mervärdesskatt. Däremot kan även "genomsnittskommunen/landstinget" ett enskilt år vara vinnare eller förlorare på avgiftsuttaget i systemet, vilket då får en resultatpåverkande effekt.

En annan sak är att många som är verksamma i kommuner och landsting, enligt vad arbetsgruppen erfarit, inte ser system-sambandet mellan avgiften och uttagen. Det finns alltså en benägenhet att betrakta avgiften som en kostnad utan att man ser uttagen som motsvarande intäkt. Uttagen betraktas av en del kommunalt verksamma snarast som en "naturlig rättighet" för kommuner och landsting. Sannolikt beror detta på okunskap om systemets konstruktion.

4.2 Vem bör betala?

Det har aldrig varit ett uttalat syfte med kommunkontosystemet, eller de övriga kompensationsordningar som tillämpats under 90-talet, att fördela om resurser.

Kommunkontosystemet i sig ändrar inte synen på kommunerna som slutkonsument i mervärdesskattelhänseende. Systemet låter i praktiken kommunkollektivet vara slutkonsument i stället för den enskilde kommunen eller det enskilda landstinget med enda syfte att åstadkomma konkurrensneutralitet. Systemet är således konstruerat så att "mervärdesskattetrycket" på kommunsektorn bibehålls oförändrat.

Mot bakgrund av ovanstående kan hävdas att kommunsektorn bör stå för kostnaderna för kompensationsordningen så länge kommunerna betraktas som slutkonsument i mervärdesskattelhänseende.

När kommunkontosystemet infördes var emellertid finansieringsprincipen styrande. Den ekonomiska regleringen utformades som nämnts med ambitionen att den nya ordningen under införandeåret skulle bli finansiellt neutral för staten och kommunsektorn i jämförelse med föregående år.

I praktiken gäller diskussionen om den finansiella ansvarsfördelningen mellan staten och kommunsektorn främst vem som bör betala för de successiva ökningarna av uttagen i systemet – ökningarna som idag betalas av kommunsektorn via höjda avgifter.

Företrädare för kommunsektorn anser att staten bör ta ansvaret för finansieringen av kommunkontosystemet samtidigt som en ny ekonomisk reglering genomförs mellan staten och kommunsektorn. En sådan reglering skulle kunna innebära att staten minskar de generella statsbidragen med ett belopp som motsvarar uttagen i systemet, dvs. med i storleksordningen 30 miljarder kronor (beroende på bl.a. införandeåret). Därmed skulle staten kunna överta finansieringsansvaret för kommunkontosystemet utan att kostnader under införandeåret övervältras från kommunsektorn till staten. Staten skulle däremot stå för kostnaderna för kommande års ökade uttag ur systemet. I sammanhanget kan erinras om att, som tidigare nämnts, det låg i

motivbilden när kommunkontosystemet infördes 1996 att regeringen hade konstaterat att avdragens värde ökar i takt med prisutvecklingen och ett ökat entreprenadutnyttjande, men att kommunernas och landstingens återföring till staten, dvs. det minskade statsbidraget om 9,8 miljarder kronor, var oförändrat (prop. 1995/96:64, s. 22).

Det kan hävdas att det är en statlig uppgift att tillse att konkurrensneutraliteten upprätthålls. Det är givetvis också riktigt att kommunkontosystemet syftar till att neutralisera kostnads-effekten av en statlig skatt – som framgått förs båda dessa argument fram av kommunförbunden. Dessa argument talar alltså för statlig finansiering.

I SOU 1999:133 s 24, påpekas att kommuner och landsting i huvudsak finansierar sin verksamhet via kommunalskatt respektive landstingsskatt, att mervärdesskatt är en statlig skatt och att "när kommuner och landsting betalar ingående mervärdesskatt är detta en betalningsström av kommunala medel från kommunsektorn till staten." Detta är givetvis ett riktigt påpekande. Men att kommuner och landsting betalar mervärdesskatt till staten är ju inte principiellt annorlunda än att kommunsektorn betalar andra statliga skatter och avgifter, såsom exempelvis arbetsgivaravgifter.

Kommunförbundet och Landstingsförbundet framhåller att kommunens/landstinget besparing genom att välja entreprenad framför egen regi kan understiga kostnaden för den ingående mervärdesskatt som debiteras av entreprenören – samtidigt som kommunsektorn via avgiften till kommunkontosystemet måste betala ett belopp som motsvarar denna skatt. Kommunsektorn som helhet riskerar därmed, menar förbunden, att straffas ekonomiskt. Den ekonomiska belastning som förbunden refererar till kan dock ses som en naturlig konsekvens av att kommunerna betraktas som slutkonsumenter i mervärdesskattehänseende.

Det faktum att besparingen kan understiga den ingående mervärdesskatten utgör i praktiken ett problem endast om enskilda kommuner därför ändrar sitt beteende och avstår från

en god affär med hänsyn till kommunkollektivets ekonomiska vinning. Det förefaller dock enligt arbetsgruppens mening osannolikt att så skulle ske.

Från kommunsektorns företrädare framhålls även att obalanserna i systemet utgör en belastning utifrån det s.k. balanskrav som kommunsektorn måste hantera. Balanskravet regleras i 8 kap. 4 § i kommunallagen (SFS 1991:900). Där stadgas att: "Budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna." Balanskravet medför således att resultatet enligt kommunernas och landstingens resultaträkning måste överstiga noll.

Ytterligare ett argument för statlig finansiering är att de ekonomiska relationerna mellan stat och kommunsektorn om möjligt bör koncentreras till de generella statsbidragen. Utjämnning mellan kommunerna skall ske via utjämnings-systemet. Det är givetvis inte bra att ett kommunkontosystem vid sidan av utjämningsystemet leder till ytterligare omfördelning mellan kommunerna.

Diskussionen gäller som nämnts vem som bör stå för kostnaderna för de successivt ökade uttagen ur systemet. Före skattereformen 1990/91 bar kommuner och landsting kostnaden för mervärdesskatt i verksamhet som inte medförde skatteplikt. När den generella avdragsrätten i det ordinarie mervärdesskattesystemet infördes i samband med skattereformen 1991 kom staten via ett inkomstbortfall att stå för kostnaderna för de successivt ökade uttagen under de närmast följande åren. I och med att kommunkontosystemet infördes kom i stället kommunsektorn att via avgiften stå för motsvarande belopp.

Det finns således argument för att kommunsektorn även fortsättningsvis bör stå för kostnaderna för de ökade uttagen ur systemet: Om staten övertar det finansiella ansvaret för de framtida ökade uttagen kommer staten efterhand att ytterligare lindra effekterna av kommunernas skattebelastning från mervärdesskatten, förutsatt att det även fortsättningsvis sker en pris- och volymutveckling i systemet. Detta eftersom den engångsvisa

ekonomiska regleringen inte förmår att kompensera för framtida ökade uttag.

Det finns också argument för en statlig finansiering av de framtida ökade uttagen ur systemet. Dagens avgiftsbaserade system leder av allt att döma till oavsedda långsiktiga omfördelningseffekter vid sidan av den omfördelning som sker via utjämnningssystemet. Ett annat argument för statlig finansiering är att avgiften inte går att påverka eller förutsäga för kommuner och landsting och att detta försämrar planeringsförutsättningarna inom kommunsektorn. Det balanskrav som kommuner och landsting är ålagda innebär att det är särskilt viktigt med bra planeringsförutsättningar.

Det finns alltså inte något enkelt och självklart svar på frågan vem som bör finansiera en kompensationsordning för kommunsektorns ingående mervärdesskatt. Det går att hitta argument för såväl statlig som kommunal finansiering. Ytterst är givetvis frågan om "vem som bör betala" en politisk fråga som arbetsgruppen inte har anledning att ha synpunkter på.

Det bör understrykas att kommunkontosystemet ingår som en del i ett större sammanhang som inkluderar flera olika ekonomiska relationer mellan staten och kommunsektorn. I samband med den återkommande bedömningen av nivån på de generella statsbidragen beaktas en rad olika faktorer.

5 De alternativa modellerna

I detta kapitel redovisas innebörden och konsekvenserna av fyra alternativ för hantering av kommunsektorns ingående och dolda mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Alternativen redovisas i tur och ordning. Först redovisas själva förslaget. Därefter redovisas konsekvenserna av förslaget för konkurrensneutraliteten och de administrativa konsekvenserna samt hur förslaget förhåller sig till EU:s regelverk. Slutligen redovisas de finansiella konsekvenserna.

De tre förstnämnda alternativa förslagen nedan återfinns som nämnts i sina grunddrag i SOU 1999:133. Förslagen förtydligas och utvecklas i det följande. Beskrivningen av alternativ 4 baseras helt på arbetsgruppens egen analys.

Avslutningsvis i kapitlet redovisas en sammanfattande värdering av alternativen.

5.1 Fyra alternativa modeller

1. Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida alternativt på ett utgiftsanslag.

Förslaget

- Kommunkontot förs in som en undertitel till inkomstiteln 1411 Mervärdesskatt på statsbudgetens inkomstsida. Netto-redovisning tillämpas, dvs. såväl inbetalningar som utbetalningar redovisas på inkomstiteln. En variant av detta alternativ som är att föredra

ur budgetteknisk synvinkel innebär att utbetalning från kommunkontot i stället redovisas på ett utgiftsanslag. Därmed tillämpas bruttoredovisning

- En ny ekonomisk reglering görs genom att nivån på det generella statsbidraget till kommunsektorn sänks och sektorns avgifter till kommunkontot tas bort. Regleringsbeloppet bibehålls nominellt oförändrat åren efter införandeåret.
- Kommunkontot och landstingskontot slås ihop. Ersättningarna för ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet, respektive 6-, 18- och 5-procentersättningarna rekvireras på samma sätt som tidigare.

Konsekvenser av förslaget ur konkurrenshänseende

En statsbudgetlösning i enlighet med alternativ 1 berör endast finansieringen av systemet. Systemets förmåga att kompensera kommuner och landsting för mervärdesskatten i verksamhet som inte medför skattskyldighet berörs inte. Förslaget innebär därför inte någon skillnad i förhållande till dagens kommunkontosystem vad gäller förmåga att skapa konkurrensneutralitet.

Förslaget löser konkurrensneutralitetsproblemen i samma utsträckning som dagens system. Förslaget medför också att de problem med konkurrensneutralitet som dagens system inte kan lösa respektive de problem som systemet genererar kvarstår (se avsnitt 3.1).

Administrativa konsekvenser

Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten i enlighet med alternativ 1 medför att kommunernas och landstingens planeringsförutsättningar förbättras eftersom osäkerhetsmomenten kring avgiftsuttaget bortfaller (se vidare nedan under Finansiella konsekvenser).

Ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgifter innebär konsekvenser för statsbudgeten och de budgetpolitiska målen. Idag fungerar kommunkontosystemet med en systemenlig tillämpning som ett slutet system utanför statsbudgeten – avgiften till systemet avser att täcka uttagen.

Om avgiften tas bort måste uttagen ur kommunkontosystemet betraktas som en utgift för staten, låt vara att utgiften för införandeåret kompenseras av en nivå-sänkning av statsbidragen.

Enligt huvudregeln bör statens utgifter redovisas brutto på statsbudgeten. Därmed erhålls en samlad syn på statens bidrag till kommunsektorn. Både uttagen som kompenseras för mervärdesskatt och de generella statsbidragen kommer att ligga på utgiftssidan. Med en bruttoredovisning kommer det tydligt att framgå vilka utgifter staten har för att ta över finansieringen av volymökningar i kommunkontosystemet (se vidare nedan under rubriken Särskilt om budgetlagen och de budgetpolitiska målen).

Om alternativ 1 genomförs med nettoredovisning i enlighet med förslaget i SOU 1999:133 kommer inte uttagen att redovisas som en utgift, något som alltså är i strid med huvudregeln för hur utgifter bör hanteras enligt budgetlagens intentioner. Den praktiska konsekvensen av alternativ 1 med nettoredovisning blir att utgiftstaket inte kommer att beröras efter den ekonomiska reglering som görs när systemet genomförs eftersom ökade uttag ur kommunkontosystemet endast resulterar i minskade mervärdesskatteintäkter för staten.

För den händelse alternativ 1 skall genomföras är som nämnts varianten med användande av utgiftsanslag, dvs. med bruttoredovisning, att föredra. Därigenom blir förslaget förenligt med den huvudregel som säger att statens utgifter bör redovisas brutto på statsbudgeten. Uttagen ur kommunkontosystemet kommer att omfattas av de takbegränsade utgifterna och oförutsedda volymökningar i systemet kommer att ta i anspråk utrymme under utgiftstaket.

Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgetens inkomstsida torde inte innebära någon väsentlig skillnad i förhållande till

dagens system vad gäller den administrativa belastningen för staten och kommunsektorn. Statens behov av statistik som grund för bl.a. prognoser ökar emellertid eftersom ersättningen till kommunsektorn kan påverka saldomålet och vid brutto-redovisning även utgiftstaket. Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten i enlighet med alternativ 1 förebygger i sig inte förekomsten av eventuella felredovisningar, dvs. att kommunerna redovisar mervärdesskatt i fel system (se avsnitt 3.1). Men effekterna av felredovisningarna blir mindre i ett system utan avgifter. Den mest påtagliga effekten av en eventuell överströmning från det ordinarie mervärdesskattesystemet till dagens kommunkontosystem är som nämnts just att avgiften stiger. Utredningen om kontroll i kommunkontosystemet (dir. 2000:98) utreder för närvarande frågan om kontroll och omprövning av beslut om utbetalning i kommunkontosystemet.

Enligt vad arbetsgruppen erfarit kan finnas en risk för att en kompensation för mervärdesskatten över statsbudgeten medför att staten i viss utsträckning tar över kostnader för verksamhet som idag stannar hos kommunerna. Före kommunkontosystemet, när kompensation gavs över statsbudgeten, fanns enligt vissa bedömare indikationer som tydde på att reglerna uppmuntrade till skatteplanering på ett sätt som inte var avsett. Exempelvis kunde en kommun i stället för att betala ut bidrag till en idrottsförening åta sig att uppföra en anläggning för samma belopp, för att få återbetalning från staten för mervärdesskatten.

Det kan konstateras att ett system med fri återbetalningsrätt utan kollektivt ansvar medför att det inte finns någon återhållande faktor. Det skulle alltså kunna finnas en risk för skatteplanering på statens bekostnad. Med dagens kommunkontosystem finns ändå via avgiften ett kollektivt ansvar för utgifterna.

Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten utan avgifter förutsätter givetvis lagändringar, dvs. att kommunkontolagen revideras.

Förhållandet till EU:s regler

Varken EG-kommissionen eller EG-domstolen har prövat i vilken utsträckning de olika kompensationsordningar som tillämpas av medlemsländerna är kongruenta med EG-rätten.

Frågan är om ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgift i kombination med en nivå-sänkning av statsbidragen harmonierar med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv åtminstone i samma utsträckning som dagens system.

Det finns argument som talar för att ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgift skulle vara mindre kongruent med EG-rätten än dagens system. Ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgift får inte på samma sätt karaktären av ett slutet och kommunalt självfinansierat system. Det faktum att en engångsvis nivå-sänkning av statsbidragen inte förmår att kompensera för kommande års utgiftsökningar kan tolkas som att kommunerna får en avdragsrätt på belopp som överstiger regleringsbeloppet – något som EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv alltså inte medger.

Å andra sidan kan sägas att uppfyllandet av de krav som EU ställer på reglerna inte påverkas negativt vid en övergång från dagens avgiftsbaserade system till ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgift men med en nivå-sänkning av statsbidragen.

Konkurrensneutraliteten skulle inte påverkas. I likhet med dagens kommunkontosystem skulle ett system på statsbudgeten utan avgifter i huvudsak lösa konkurrensneutralitetsproblemet. Systemet skulle också i likhet med dagens system i sig skapa en del konkurrensneutralitetsproblem.

En engångsvis nivå-sänkning av statsbidragen förmår visserligen inte att kompensera för kommande års utgiftsökningar. Men det faktum att kommunerna i praktiken kan anses få avdragsrätt på belopp som med tiden överstiger regleringsbeloppet ger inte i sig upphov till någon konkurrensnedvridning utöver den som eventuellt kan finnas i dagens system.

Den rätt att lyfta medel ur kommunkontosystemet som finns i dagens system skapar i sig ett konkurrensneutralitetsproblem

som dock i huvudsak korrigeras av schablonersättningarna (se avsnitt 2.3 och 3.1). Med ett system på statsbudgeten skulle schablonersättningarna korrigera för snedvridningen i samma utsträckning som i dagens system. Avgiften saknar i detta sammanhang betydelse.

Finansieringsfrågan, dvs. i vilken utsträckning kommunsektorn belastas med avgifter eller sänkta bidrag för att täcka inkomstbortfallet från mervärdesskatten, saknar betydelse för konkurrensneutraliteten. Avgörande är i stället i vilken utsträckning rätten att lyfta medel ur kompensationsordningen inklusive schablonersättningarna fungerar så som avsetts.

Mervärdesskatteintäkterna och därmed avgiften till EU påverkas inte heller vid en övergång från dagens system till ett system på statsbudgeten utan avgift. Redovisningen till EU av momsintäkterna kommer att inkludera nettointäkterna från mervärdesskattesystemet före det belopp som kommunerna lyfter.

Sammanfattningsvis kan sägas att det inte går att med säkerhet veta om ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgifter men med en nivåsenkning av statsbidragen vid en prövning skulle anses vara förenligt med EG-rätten. Men ett system på statsbudgeten utan avgifter skulle inte i materiellt hänseende innebära någon försämring i förhållande till dagsläget, dvs. de som EU vill uppnå med regleringen skulle uppnås i samma utsträckning som med dagens system.

Finansiella konsekvenser

Om kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens utan avgift men i kombination med en engångsvis nivåsenkning av statsbidragen, allt i enlighet med alternativ 1, är det finansiella utfallet beroende av dels nivån på den ekonomiska regleringen, dels kommunernas kostnader för ingående och dold moms – kostnader som i sin tur motsvaras av det belopp som rekvireras från staten.

Ett belopp måste således fastställas för den ekonomiska regleringen. Om finansieringsprincipen åberopas i samband med den nya regleringen kan det reglerade beloppet exempelvis komma att motsvara det senaste årets uttag ur systemet alternativt ett belopp som motsvarar de prognostiserade uttagen för införandeåret. Nivåsänkningen av statsbidraget fördelas lämpligen ut på kommunerna och landstingen med ett lika stort belopp per invånare.

Om övergången till ett nytt system i enlighet med alternativ 1 skulle ske 2002 kan regleringsbeloppet exempelvis uppgå till 30 - 31 miljarder kronor (jämför Finansdepartementets prognos nedan). Den ekonomiska regleringen, dvs. nivåsänkningen av statsbidraget, förutsätts vara nominellt oförändrad åren efter införandeåret.

Anta att kommunkontosystemet läggs in på statsbudgeten i kombination med en engångsvis nivåsänkning av statsbidragen som motsvarar värdet av de förväntade uttagen under införandeåret. Förutsatt att det framgent sker en pris- eller volymutveckling i systemet kommer då som en önskad bieffekt eller en utgiftsökning successivt att uppstå för staten samtidigt som kommunsektorn avlastas motsvarande börda (allt i förhållande till om dagens system består). Detta eftersom den engångsvisa ekonomiska regleringen inte förmår att kompensera för framtida ökade uttag.

Enligt Finansdepartementets prognos kommer kommunsektorns avgift till kommunkontosystemet 2001 att uppgå till 29 243 miljoner kronor. Motsvarande prognos för 2002, 2003 och 2004 uppgår till 29 931, 30 857 respektive 31 814 miljoner kronor.

Anta att systemet läggs in på statsbudgeten från och med 2002 i kombination med en nivåsänkning av statsbidraget som motsvarar prognosen för uttagen ur systemet detta år och som åren därefter är nominellt oförändrad. Detta innebär således ingen förändring i det finansiella utfallet för staten respektive för kommunsektorn under införandeåret, men väl för åren därefter.

I förhållande till om dagens system bibehålls med en systemenlig tillämpning kommer statens utgiftsökning att uppgå till 926 miljoner kronor 2003 ($30\,857 - 29\,931 = 926$). Motsvarande belopp kommer att utgöra en resursförstärkning för kommunsektorn. Åren därefter kommer således ytterligare för staten respektive resursförstärkning för kommunsektorn att uppstå förutsatt att kommunernas uttag ur systemet fortsätter att öka.

Statens respektive kommunsektorns resursförstärkning kan således 2003 komma att uppgå till nära en miljard kronor. Utgiftsökningen försvagar statens finansiella sparande. Om kommunsektorn använder de tillkommande resurserna till konsumtion kommer den offentliga sektorns finansiella sparande, till vilket saldomålet i budgetpolitiken är knutet, att försvagas. Om alternativ 1 genomförs enligt varianten med ett utgiftsanslag (bruttoredovisning) berörs som nämnts även utgiftstaket.

Finansdepartementets bedömning av "momsavgiften" de närmaste åren överensstämmer med vad Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet redovisar i sina senaste ekonomirapporter. Det bör ändå betonas att en prognos givetvis kan slå fel. Prognosen baseras på antaganden om ökade uttag med i storleksordningen 2-3,5 procent per år under åren 2001-2004. Ökningen av uttagen ur systemet var på årsbasis mellan 1998 och 1999 ca 7,5 procent. Motsvarande ökning mellan 1999 och 2000 var ca 5 procent.

Det är i princip möjligt att kombinera kommunkontosystemet på statsbudgeten med en fortlöpande revidering av den ekonomiska regleringen med hänsyn till pris- och volymutvecklingen avseende uttagen ur systemet. Detta krävs för att alternativet skall anses vara ett finansierat förslag ur ett statsbudgetperspektiv. Förutsatt att det även fortsättningsvis sker en ökning av uttagen skulle detta således innebära fortlöpande nivåsenkningar av de generella statsbidragen.

Det är dock inte uppenbart att det finns några egentliga fördelar jämfört med dagens system med att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten i kombination med en åter-

kommande och systematisk nedjustering av nivån på det generella statsbidraget i takt med att uttagen i systemet ökar. En sådan lösning skulle leda till samma oönskade bieffekter som finns i dagens avgiftsbaserade system, dvs. såväl omfördelnings-effekterna som resurs- och planeringsproblemen för enskilda kommuner skulle bestå.

Det bör också sägas att huvudregeln är att regleringar inom ramen för det generella statsbidraget görs engångsvis och att beloppet därefter bibehålls nominellt oförändrat; en ordning som är ämnad att öka transparensen och förenkla tillämpningen av systemet.

Om kommunkontosystemet läggs in på statsbudgeten i kombination med en nivåsenkning av statsbidragen skulle som nämnts frågan om utvecklingen av uttagen ur systemet givetvis ändå vägas in som en faktor bland andra i samband med den återkommande prövningen av storleken på det generella statsbidraget som sker i samband med regeringens vårproposition. Men systematiska nivåsenkningar av de generella statsbidragen i takt med att uttagen ur kommunkontosystemet ökar skulle också leda till att de oönskade bieffekterna av dagens system består.

Särskilt om budgetlagen och de budgetpolitiska målen

Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten innebär således att budgetlagen och de budgetpolitiska målen berörs. Här är på sin plats med en redogörelse för vissa delar av budgetlagen och de budgetpolitiska målen. Följande text baseras på Utvärdering och vidareutveckling av budgetprocessen (SOU 2000:61, s. 33 ff.) och 2001 års ekonomiska vårproposition (prop. 2000/01:100 s. 59 ff.).

Statsbudgetens avgränsning

Budgetlagen (SFS: 1996:1059) trädde i kraft den 1 januari 1997. Lagen ger ett fastare regelverk för statens budgetprocess. Syftet är bl.a. att strama upp budgetprocessen.

Budgetlagen innehåller bl.a. bestämmelser som knyter an till statsbudgetens avgränsning: Regeringens skall enligt 9 kap. 6 § regeringsformen lämna förslag till statsbudget till riksdagen. I 16-19 §§ budgetlagen finns närmare bestämmelser om vad som ska ingå i förslaget till statsbudget.

En grundregel är att statsbudgeten skall omfatta alla inkomster och utgifter samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov. Med inkomster och utgifter avses sådant som redovisas mot inkomstitel och anslag, medan andra betalningar avser t.ex. kassamässiga justeringar och interna lån och krediter i Riksgäldskontoret. Från denna grundregel görs dock ett undantag. En verksamhet där statens kostnader helt skall täckas med verksamhetens intäkter, skall inte alls budgeteras och inte heller redovisas på anslag eller inkomstitlar.

För de verksamheter som inte undantas från budgetering och redovisning på anslag eller inkomstitlar, är huvudregeln att statens inkomster och utgifter skall redovisas brutto på statsbudgeten. Det innebär att utgifter inte får minskas med inkomster och att inkomster inte får minskas med utgifter.

De budgetpolitiska målen

På senare år har budgetpolitiken inriktats på två övergripande och fleråriga mål, dels utgiftstaket för staten, dels den offentliga sektorns sparande (saldomålet). De budgetpolitiska mål som riksdagen har beslutat kan sammanfattas på följande sätt:

- De takbegränsade utgifterna skall rymmas inom beslutade utgiftstak för staten.
- Den offentliga sektorns finansiella sparande skall uppgå till 2 procent av bruttonationalprodukten (BNP) igenomsnitt över en konjunkturcykel.

Utgiftstaket ger budgetpolitiken en långsiktig inriktning och underlättar möjligheten att nå de uppsatta överskotts målen för den offentliga sektorn. Riksdagen fastställer utgiftstaket tre år i förväg, vilket sätter en gräns för nivån på statens utgifter.

Utgiftstaket för staten omfattar dels de egentliga utgifterna på statsbudgeten exklusive statsskuldräntor (utgiftsområde 1-25 samt 27), dels utgifterna för ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten samt en budgeteringsmarginal. De utgifter som utgiftstaket omfattar kallas takbegränsade utgifter och utgörs av faktiskt förbrukade anslagsmedel, vilket innebär att myndigheternas utnyttjande av anslagssparande och anslagskredit också ingår. Skillnaden mellan utgiftstaket och de takbegränsade utgifterna utgör budgeteringsmarginalen.

Budgeteringsmarginalen skall utgöra en buffert mot såväl makroekonomisk osäkerhet som den osäkerhet som finns kring redan fattade ekonomiska beslut. Prognososäkerheten är betydande och ökar med avståndet till prognoshorisonten. Om budgeteringsmarginalen tas i anspråk innebär det att överskottet i de offentliga finanserna försämras i motsvarande mån.

Under 2000 var utgiftstaket för staten 765 miljarder kronor. De takbegränsade utgifterna (utfallet) uppgick till 760 miljarder kronor.

Det andra budgetpolitiska målet, som avser den offentliga sektorns finansiella sparande, omfattar hela den offentliga sektorn som den definieras i nationalräkenskaperna. Förutom staten ingår även ålderspensionssystemet och kommunsektorn. Den offentliga sektorns finansiella sparande visar den förändring i den offentliga sektorns finansiella nettoförmögenhet som beror på reala transaktioner. Finansiella transaktioner, såsom köp och försäljning av aktier och andra finansiella tillgångar, påverkar således inte det finansiella sparandet. Detsamma gäller värdeförändringar av tillgångar och skulder.

Målet för den offentliga sektorns sparande har hittills överträffats med god marginal. År 2000 uppgick överskottet för den offentliga sektorn preliminärt till ca 85 miljarder kronor eller till 4,1 procent av BNP, vilket alltså var betydligt högre än målet på 2 procent.

Fördelningseffekter

Det bör nämnas att problemen med fördelningseffekter mellan kommuner inte helt försvinner med ett icke avgiftsbaserat kommunkontosystem på statsbudgeten som kombineras med en ekonomisk reglering.

Om finansieringsprincipen skall upprätthållas kommer regleringsbeloppet, dvs. nivån på den engångsvisa nivå-sänkningen av statsbidragen, att motsvara de förväntade uttagen för införandeåret. Uttagen är som framgått ojämnt fördelade över kommunerna men nivå-sänkningen kommer med nödvändighet att fördelas ut med lika belopp per invånare i landets kommuner. Därmed kommer den omfördelningseffekt som finns i dagens system i viss mening att bibehållas. Omfördelningseffekten "fryses".

Exempelvis kommer den kommun som under en följd av år per invånare fått ersättning motsvarande 80 procent av riksgenomsnittet och som därför kan antas komma att lyfta ungefärligen samma låga belopp även införandeåret och ären närmast därefter att belastas av en permanent nivå-sänkning av statsbidraget som per invånare överstiger nivån på de kommande uttagen. Om kommunen ökar sitt uttag över tid kommer dock kommunens negativa netto att minska efter hand för att till slut förbytas i ett positivt netto, förutsatt att det inte sker nya ekonomiska regleringar.

Den kommun som under en följd av år gjort uttag som motsvarat exempelvis 120 procent av riksgenomsnittet och som därför kan antas komma att lyfta höga belopp även fortsättningsvis kommer redan från början att gynnas i och med att den permanenta nivå-sänkningen av statsbidraget per invånare kommer att understiga kommunens uttag ur systemet.

2. Nuvarande system bibehålls, men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen

Förslaget

- Beräkningsmetoden lagfästs i kommunkontolagen eller i förordningen.
- En uppräkningsfaktor beräknas genom att ökningstakten beräknas för utbetalningarna från perioden januari – juli föregående år till perioden januari–juli innevarande år. Denna uppräkningsfaktor används sedan dels för att göra en prognos för de kvarvarande månaderna för innevarande år, dels för att beräkna utfallet för nästa år. Avgiften kommer på detta sätt att omfatta både en prognos för nästa år och det beräknade underskottet för innevarande år. Prognosfel justeras automatiskt genom formeln.
- Avgifternas enda syfte är att kontona skall balansera. Kommunernas och landstingens ekonomiska läge, politiska prioriteringar eller politiska lämplighetsbedömningar får ske via andra instrument och regleringar.

Konsekvenser av förslaget ur konkurrenshänseende

En ordning enligt vilken nuvarande system bibehålls men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen i enlighet med alternativ 2 innebär inte någon skillnad i förhållande till det kommunkontosystem som tillämpas idag vad gäller förmåga att skapa konkurrensneutralitet.

Administrativa konsekvenser

Ett system med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen i enlighet med alternativ 2 bör bli något enklare att administrera för staten. Dels förenklas RSV:s administration eftersom avgiften fastställs "med automatik", dels blir regeringen sannolikt inte inblandad i samma utsträckning som idag.

Förslaget är i stort likvärdigt med dagens system i administrativt hänseende för kommuner och landsting.

De tillämpningsfel som tycks förekomma i dagens system består. Konsekvensen av eventuella tillämpningsfel som innebär en överströmning från det ordinarie mervärdesskattesystemet till kommunkontosystemet blir som nämnts bl.a. att avgiften till kommunkontosystemet stiger (se avsnitt 3.1).

En lösning i enlighet med alternativ 2 förutsätter ändringar i kommunkontolagen.

Förhållandet till EU:s regler

En lösning i enlighet med alternativ 2 innebär ingen skillnad i jämförelse med vad som gäller idag med avseende på kongruensen med EU:s regelverk.

Finansiella konsekvenser

De finansiella konsekvenserna av alternativ 2 avviker inte från de konsekvenser som följer av en systemenlig tillämpning av dagens kommunkontosystem. Systemet fastställer avgiften med automatik. Systemet blir helt och hållet ett inomkommunalt system utan effekter för statens finanser. Avgifterna ökar i samma takt som utbetalningarna till kontot.

De långsiktiga omfördelningseffekterna mellan kommuner och mellan landsting kvarstår liksom även den systemenliga kortsiktiga omfördelningseffekt som finns i dagens system. Denna effekt representerar som nämnts inte i sig ett fördelningsproblem men kan utgöra ett resurs- och planeringsproblem för enskilda kommuner (se avsnitt 3.2).

En skärpning av de institutionella ramarna kring kommunkontosystemet kommer således innebära att möjligheten att hävda en systemenlig tillämpning av systemet förstärks – förut-sättningarna för en avgiftssättning som täcker uttagen ökar. Med

andra ord ökar förutsättningarna för att undvika underskott i systemet (se avsnitt 3.3).

Samtidigt kommer statens möjligheter att göra politiska avvägningar och ta hänsyn till exempelvis kommunsektorns ansträngda ekonomiska läge att minska.

Det är en öppen fråga om det överhuvudtaget är möjligt att genom förstärkta institutionella ramar "avpolitisera" frågan om avgiftsättningen i kommunkontosystemet.

Det finns ett statsfinansiellt intresse av att ha avgifter som är följ samma mot pris- och volymutvecklingen i systemet. Detta intresse står delvis i motsättning till kommunsektorns intresse av stabila planeringsförutsättningar.

Är det möjligt att hitta ett system för avgiftsättning som på ett bättre sätt än dagens system kan förena dessa intressen?

En möjlighet är att låsa avgiften för exempelvis en treårsperiod med utgångspunkt från en prognos om uttagen för den aktuella perioden och med ambitionen att nå balans mellan avgifter och uttag under hela perioden.

3. Med bibehållen kommunal självfinansiering förs kommunkontosystemet in på statsbudgeten. Bruttoredovisning införs.

Förslaget

- En inkomstitel skapas för de avgifter som kommuner och landsting betalar in och ett utgiftsanslag där ersättningen till kommunkontosystemet betalas ut. Beloppen under inkomstiteln och anslaget kan budgeteras så att systemet blir statsfinansiellt neutralt.
- RSV föreslår en avgift för regeringen. Regeringen kan i sin tur antingen föreslå RSV:s avgift för riksdagen eller göra vissa politiska prioriteringar och föreslå en avgift för riksdagen i enlighet med dessa. Riksdagen fastställer formellt avgiften i samband med att statsbudgeten beslutas.

Konsekvenser av förslaget ur konkurrenshänseende

Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten med bibehållen kommunal självfinansiering i enlighet med alternativ 3 innebär inte någon skillnad i förhållande till dagens system ur konkurrenshänseende (se avsnitt 3.1).

Administrativa konsekvenser

Att med bibehållen kommunal självfinansiering föra in kommunkontosystemet på statsbudgeten i enlighet med alternativ 3 ökar i viss mån statens administration. Förslaget innebär att saldomålet och utgiftstaket inom budgetpolitiken berörs av insättningar och uttagen i systemet. Förslaget innebär även att systemet årligen omfattas av en proposition med påföljande riksdagsbehandling.

För kommuner och landsting är förslaget i stort sett likvärdigt med dagens system i administrativt hänseende. Statens behov av statistik som grund för bl.a. prognoser ökar emellertid eftersom ersättningen till kommunsektorn kan påverka saldomålet och utgiftstaket. (jämför alternativ 1 ovan).

En lösning i enlighet med alternativ 3 förutsätter lagändringar.

Förhållandet till EU:s regler

En statsbudgetlösning med bibehållen kommunal självfinansiering i enlighet med alternativ 3 harmonierar med EU:s regler i samma utsträckning som dagens system. Om däremot regering och riksdag bestämmer avgifterna till en lägre nivå än motsvarande uttag kan saken komma i ett annat läge (se vidare nedan under Finansiella konsekvenser).

Om staten väljer att i viss utsträckning finansiera kompensationsordningen genom att låta avgiften understiga uttagen uppstår ett underskott som kan tolkas som att kommunerna får en avdragsrätt på belopp som överstiger

regleringsbeloppet. Som framgått medger inte EU:s sjätte mervärdesskattedirektiv ett sådant avdrag.

Men en statsbudgetlösning i enlighet med alternativ tre skulle inte förändra vare sig betingelserna för konkurrensneutraliteten eller medlemsavgiften till EU. Detta alltså även om systemet medvetet underfinansieras (se motsvarande diskussionen i anslutning till alternativ 1 ovan).

Finansiella konsekvenser

De statsfinansiella effekterna av en statsbudgetlösning i enlighet med alternativ 3 är beroende av de politiska prioriteringarna som görs av regering och riksdag. Om regering och riksdag anser att de beräknade avgifterna blir för höga, finns det en möjlighet att sätta lägre avgifter än vad som beräknas betalas ut. Om så är fallet kommer utgiftsanslaget att överstiga inkomsttiteln. Regeringen måste då i budgetpropositionen motivera varför staten skall bidra till finansieringen. Den politiska prioriteringen blir således tydlig och offentlig.

Ett problem med dagens system är att underskottet är undandraget från riksdagens kontroll eftersom underskottet endast påverkar Riksgäldskontorets nettoupplåning och inte statsbudgetens anslag och inkomsttitlar. Förslaget löser detta problem genom att kommunkontosystemet lyfts in på anslag och inkomsttitel på statsbudgeten.

De långsiktiga omfördelningseffekterna mellan kommuner och mellan landsting kvarstår (se avsnitt 3.2).

4. Återgång till den ordning som gällde före 1991

Förslaget

- Kommunerna och landstingen fräntas möjligheten till kompensation för ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet. Samtidigt försvinner givetvis avgiften till systemet. Därmed skapas en ordning motsvarande den som gällde före 1991. Det bör

noteras att det inte är möjligt att helt och hållet återgå till den ordning som gällde före 1991. Detta eftersom skattereformen 1990/91 innehöll en basbreddning i mervärdesskattesystemet. I samband med skattereformen höjdes kommunsektorns utgifter för bland annat bränsle, el, vatten, viss fastighetservice och hyror genom att områdena belades med mervärdesskatt.

Konsekvenser av förslaget ur konkurrenshänseende

Redan när mervärdesskatten infördes fanns en medvetenhet om att skattebestämmelser rörande mervärdesskatt i vissa fall skapade konkurrenssnedvridningar till fördel för offentliga aktörer. Problemen har tillmätts en större betydelse i takt med att offentlig verksamhet i ökad utsträckning bedrivs i alternativa driftformer.

Den första kompensationsordningen som infördes 1991 innebar en generell avdragsrätt som växlades mot en nivå-sänkning av statsbidragen. Avdragsrätten ansågs vid denna tidpunkt som framgått vara värd 14,8 miljarder kronor. Innevarande år beräknas som nämnts motsvarande kompensation via kommunkontosystemet uppgå till i storleksordningen 30 miljarder kronor.

Den främsta anledningen till ökningen är att såväl den kommunala konsumtionen som andelen entreprenadupphandlingar har ökat.

Av RRV:s rapport framgår att ökningen av ersättningen till primärkommunerna från kommunkontosystemet under perioden 1996-1999 i huvudsak förklaras av att kommunernas entreprenadvolym (entreprenader och köpt verksamhet exkl. köp från kommuner och landsting) har ökat med ca 9 miljarder kronor under samma period.

Omslutningen i kompensationsordningen ger en indikation på de problem som uppstår om kompensationsordningen avvecklas – ju större omslutning desto större problem.

Arbetsgruppen har även genomfört vissa översiktliga analyser av effekterna av att avveckla kompensationsordningen.

Slutsatsen blir att vid en fullständig återgång till den ordning som gällde före 1991 (alternativ 4) skulle de problem med konkurrenssnedvridningar som blir följderna vara av större omfattning och ha större samhällsekonomiska implikationer än motsvarande problem 1990 som alltså var det senaste året utan kompensationsordning.

Till följd av en frivillig överenskommelse har flertalet landsting undandragit den erhållna ersättningen från tandvården. Därigenom kunde ett av de konkurrensneutralitetsproblem som kommunkontosystemet skapat undanröjas. Omslutningen i systemet har dock inte minskat till följd av särlösningen för tandvården. Lösningen innebär endast att landstingen undandrar ersättningen från tandvården. Landstingen lyfter fortfarande ersättningen.

Frågan är om det finns möjlighet att lyfta ut fler områden ur kompensationsordningen utan att effekten blir en avgörande försämring av konkurrensneutraliteten och om det även är möjligt att minska omslutningen i systemet.

Ett kommunkontosystem med en mindre omslutning skulle innebära att de oönskade bieffekterna mildrades – oavsett om dagens avgiftsbaserade system bibehålls men utvecklas eller om systemet läggs in på statsbudgeten i kombination med en nivåsenkning av statsbidragen.

Omfördelningseffekten i dagens avgiftsbaserade system och i liknande system blir mindre i absoluta tal och därmed mindre betungande om omslutningen i systemet minskar. Detsamma gäller den successiva resursöverföring från staten till kommunsektorn som förväntas bli följderna av att lägga systemet på statsbudgeten i kombination med en nivåsenkning av statsbidragen.

Som framgått skapar dagens system i sig en del konkurrensneutralitetsproblem; en bieffekt som består även om systemet läggs på statsbudgeten. Om det är möjligt att avveckla kompensationsordningen inom några av de områden där

systemet idag skapar konkurrensproblem kommer även dessa oönskade bieffekter att mildras. Arbetsgruppen har dock inte på den tid som funnits till gruppens förfogande haft möjlighet att bedöma om det är möjligt eller lämpligt att inom några specifika områden lägga ett sådant förslag.

Sammanfattningsvis framstår med hänsyn till konsekvenserna för konkurrensneutraliteten ett förslag om att helt avveckla kompensationsordningen som orealistiskt. Att avveckla delar av systemet framstår allmänt sett som ett mer realistiskt alternativ.

Administrativa konsekvenser

Förslaget innebär förenklingar av administrationen för staten och för kommuner och landsting i och med att kommunkontosystemet helt bortfaller.

En lösning i enlighet med alternativ 4, dvs. att helt eller delvis avveckla kompensationsordningen, förutsätter lagändringar.

Förhållandet till EU:s regler

En lösning i enlighet med alternativ 4 – att helt eller delvis återgå till den ordning som gällde före 1991 - skulle harmoniera med EU:s regler.

Finansiella konsekvenser

Att i enlighet med alternativ 4 avveckla kompensationsordningen skulle inte förändra det finansiella utfallet för staten eller kommunsektorn. Däremot skulle omfördelningseffekterna försvinna. Varje enskild kommun skulle i egenskap av slutkonsument bära bördan av sin egen mervärdesskatt.

Staten skulle dock via en förnyad ekonomisk reglering kunna kompenseras för hela eller delar av det regleringsbelopp om 22,9 miljarder som utgick i samband med införandet av kommunkontosystemet (se avsnitt 2.4 och 4.1).

5.2 En sammanfattande värdering av alternativen

Det behövs som framgått även framdeles någon form av kompensationsordning för kommunsektorns mervärdesskatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Varje tänkbar kompensationsordning medför oönskade bieffekter och även vissa problem i övrigt. Vid valet av framtida kompensationsordning måste därför en värdering göras av betydelsen av de oönskade bieffekter och problem som följer av respektive alternativ till framtida ordning. Den ordning som väljs måste givetvis vara förenlig med EG-rätten.

Ovan har beskrivits de fyra alternativens konsekvenser ur konkurrenshänseende, de administrativa konsekvenserna, förhållandet till EU:s regler samt de finansiella konsekvenserna.

Nedan sammanfattas beskrivningen ur ett jämförande perspektiv. De aktuella alternativen är således:

1. Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgeten i kombination med en nivåsänkning av statsbidragen.
2. Nuvarande system bibehålls, men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen.
3. Med bibehållen kommunal självfinansiering förs kommunkontosystemet in på statsbudgeten. Bruttoredovisning införs.
4. Återgång till den ordning som gällde före 1991.

Ur konkurrenshänseende är alternativen 1-3 sinsemellan likvärdiga och även likvärdiga med dagens kommunkontosystem. I likhet med dagens system löser alternativen 1-3 merparten av konkurrensproblemen. Vissa av problemen löses dock inte helt. I vissa fall skapar systemen i sig konkurrensneutralitetsproblem. Alternativ 4, som alltså innebär att kompensationsordningen avvecklas, medför att de grundläggande konkurrensneutralitetsproblem som dagens system löser åter uppstår (se avsnitt 3.1).

Att i enlighet med alternativ 4 helt avveckla kompensationsordningen skulle få betydande negativa konsekvenser för konkurrensneutraliteten.

Vad gäller de finansiella konsekvenserna kan sägas att alternativ 2 och 3 representerar olika varianter på dagens avgiftsbaserade system. Alternativen behöver inte innebära någon skillnad jämfört med en systemlig tillämpning av dagens system. Den finansiella ansvarsfördelningen mellan staten och kommunsektorn bibehålls samtidigt som omfördelnings-effekterna består. Kommunsektorn belastas precis som idag via avgiften med kostnaderna för de successivt ökade uttagen ur systemet. Staten får därmed så att säga behålla den intäktsökning som sker i det ordinarie mervärdesskattesystemet.

Det bör dock understrykas att syftet med att stärka de institutionella ramarna i enlighet med alternativ 2 är att undvika att underskott uppstår i systemet. Om detta skulle lyckas uppstår i praktiken en skillnad jämfört med dagens system, där som framgått staten täckt de underskott som ackumulerats i systemet.

Det bör också nämnas att de statsfinansiella effekterna av en statsbudgetlösning i enlighet med alternativ 3 är beroende av de politiska prioriteringarna som görs av regering och riksdag. Om regering och riksdag anser att de beräknade avgifterna blir för höga, finns det en möjlighet att sätta lägre avgifter än vad som beräknas betalas ut. Om så är fallet kommer utgiftsanslaget att överstiga inkomsttiteln. Med andra ord ger alternativ 3 en möjlighet till en planerad subvention av avgiftsuttaget, vilken om den utnyttjas givetvis leder till finansiella konsekvenser.

Att lägga kommunkontosystemet på statsbudgeten i enlighet med alternativ 1 innebär ingen skillnad vad gäller den finansiella ansvarsfördelningen mellan staten och kommunsektorn under införandeåret. Däremot kommer staten att belastas med en utgiftsökning och kommunsektorn att tillföras motsvarande resurser, vid en jämförelse med ett tänkt utfall av dagens system, för den händelse att det kommande år sker en pris- och volymutveckling i systemet. Staten får alltså i praktiken inte

behålla den intäktsökning som sker i det ordinarie mervärdesskattesystemet, dvs. intäktsökningen motsvaras av ökade och ofinansierade uttag ur kommunkontosystemet.

En lösning i enlighet med alternativ 1 innebär vidare att omfördelningseffekterna "fryses" för att avklinga efter hand i takt med pris- och volymutvecklingen i systemet.

Att i enlighet med alternativ 4 avveckla kompensationsordningen skulle inte förändra det finansiella utfallet för staten eller kommunsektorn, förutsatt att finansieringsprincipen tillämpas. Under åren som följer kommer, förutsatt att det sker en pris- och volymutveckling i systemet, kommunsektorn att via det ordinarie mervärdesskattesystemet belastas med kostnaderna för de ökade uttagen ur systemet. Den intäktsökning som sker i det ordinarie mervärdesskattesystemet kommer staten till godo.

Alternativ 4 innebär att omfördelningseffekterna upphör. Varje enskild kommun skulle i egenskap av slutkonsument bära bördan av sin egen mervärdesskatt.

Vad gäller de *administrativa konsekvenserna* kan nämnas att kommunkontosystemet på statsbudgeten i enlighet med alternativ 1 medför att kommunernas och landstingens planeringsförutsättningar förbättras eftersom osäkerhetsmomenten kring avgiftsuttaget bortfaller.

Om alternativ 1 genomförs med nettoredovisning kommer inte uttagen att redovisas som en utgift. Utgiftstaket kommer inte att beröras, dvs. ökade uttag ur kommunkontosystemet resulterar endast i minskade mervärdesskatteintäkter för staten. För den händelse alternativ 1 skall genomföras är varianten med användande av utgiftsanslag, dvs. med bruttoredovisning att föredra. Uttagen ur kommunkontosystemet kommer därigenom att omfattas av de takbegränsade utgifterna.

Alternativ 1 torde i övrigt inte innebära någon väsentlig skillnad i förhållande till dagens system vad gäller den administrativa belastningen för staten och kommunsektorn. Statens behov av statistik som grund för bl.a. prognoser ökar emellertid eftersom ersättningen till kommunsektorn kan påverka saldomålet och vid bruttoredovisning även utgiftstaket.

Ett system med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen i enlighet med alternativ 2 bör bli något enklare att administrera för staten. Dels förenklas RSV:s administration eftersom avgiften fastställs ”med automatik”, dels blir regeringen sannolikt inte inblandat i samma utsträckning som idag. Förslaget är i stort likvärdigt med dagens system i administrativt hänseende för kommuner och landsting.

Att med bibehållen kommunal självfinansiering föra in kommunkontosystemet på statsbudgeten i enlighet med alternativ 3 ökar i viss mån statens administration. Förslaget innebär att saldomålet och utgiftstaket inom budgetpolitiken berörs av insättningarna och uttagen i systemet, vilket bl.a. ställer högre krav på uppföljning och kontroll. Förslaget innebär även att systemet årligen omfattas av en proposition med påföljande riksdagsbehandling.

Alternativ 3 är för kommuner och landsting i stort sett likvärdigt med dagens system i administrativt hänseende. Men statens högre krav på uppföljning och kontroll som grund för prognoser kan generera ett visst merarbete för kommunerna.

En lösning i enlighet med alternativ 4 innebär en förenkling av administrationen för staten och för kommuner och landsting i och med att kommunkontosystemet helt tas bort.

Följande kan sägas i fråga om kongruensen med EU-rätten. Det går inte att med säkerhet veta om ett kommunkontosystem på statsbudgeten utan avgifter men med en nivå-sänkning av statsbidragen (alternativ 1) vid en prövning skulle anses vara förenligt med EG-rätten. Men ett system på statsbudgeten utan avgifter skulle inte i materiellt hänseende innebära någon försämring i förhållande till dagsläget, dvs. de krav som EU vill uppnå med regleringen skulle uppnås i samma utsträckning som med dagens system.

En lösning i enlighet med alternativ 2 innebär ingen skillnad i jämförelse med vad som gäller idag med avseende på *kongruensen med EU:s regelverk*. Även en statsbudgetlösning med bibehållen kommunal självfinansiering i enlighet med alternativ 3

harmonierar med EU:s regler i samma utsträckning som dagens system.

Om däremot regering och riksdag vid en lösning i enlighet med alternativ 3 bestämmer avgifterna till en lägre nivå än motsvarande uttag kan saken komma i ett annat läge. Om staten väljer att i viss utsträckning finansiera kompensationsordningen genom att låta avgiften understiga uttagen uppstår ett underskott som kan tolkas som att kommunerna får en avdragsrätt på belopp som överstiger regleringsbeloppet. Som framgått medger inte EU:s sjätte mervärdesskattedirektiv ett sådant avdrag.

Men en statsbudgetlösning i enlighet med alternativ 3 skulle inte förändra vare sig betingelserna för konkurrensneutraliteten eller medlemsavgiften till EU. Detta alltså även om systemet medvetet underfinansieras.

En lösning i enlighet med alternativ 4 – att helt eller delvis återgå till den ordning som gällde före 1991 - skulle harmoniera med EU:s regler.

Sammanfattningsvis kan sägas att ett viktigt val står mellan att bibehålla men utveckla dagens avgiftsbaserade system (alternativ 2-3) och att lägga in kommunkontosystemet på statsbudgeten i kombination med en ekonomisk reglering som innebär en nivåsenkning av statsbidragen (alternativ 1).

Alternativ 4, att avveckla kompensationsordningen, innebär att den konkurrensnedvridning som mervärdesskattelagstiftningen ger upphov till får genomslag och framstår därför som orealistiskt.

Bilaga

Protokoll 16
Vid regeringssammanträde
2000-10-26 Fi2000/3922

Finansdepartementet

Arbetsgrupp för översyn av kommunkontosystemet

1 bilaga

Regeringen beslutar att det inom Finansdepartementet skall tillsättas en arbetsgrupp för att se över systemet för återbetalning av mervärdesskatt till kommuner och landsting (kommunkontosystemet). Arbetsgruppen skall analysera och belysa finansieringsfrågan och omfördelningseffekterna. Gruppen skall också ta fram alternativa modeller för att hantera kommuner och landstings ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet (se bilaga). Uppdraget skall vara slutfört den 1 mars 2001.

Arbetsgruppen skall bestå av företrädare för Finansdepartementet. Regeringen uppdrar åt det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om kommunal ekonomi eller den han sätter i sitt ställe att utse ledamöterna i gruppen.

Kostnaderna skall belasta det under utgiftsområde 1 uppförda anslaget C1 Regeringskansliet m.m. anslagsposten 5.1 och det under utgiftsområde 25 uppförda anslaget 91:2 Bidrag till särskilda insatser i vissa kommuner och landsting, under förutsättning av riksdagens godkännande av berörda förslag i budgetpropositionen för 2001.

Utdrag till:
Statsrådsberedningen
Finansdepartementet, Ba
Finansdepartementet, S
Utbildningsdepartementet
Socialdepartementet
Justitiedepartementet, K
Näringsdepartementet
Svenska Kommunförbundet
Landstingsförbundet

Bilaga till
regeringsbeslut
2000-10-26

Översyn av kommunkontosystemet

Sammanfattning av uppdraget

I budgetpropositionen för 2001 aviserade regeringen att en arbetsgrupp skulle tillsättas för att se över systemet för återbetalning av mervärdesskatt till kommuner och landsting (kommunkontosystemet).

Kommunkontosystemet är ett kompenationssystem för kommuners och landstings ingående mervärdesskatt i icke

skattepliktig verksamhet. Sammanfattningsvis skall arbetsgruppen

- analysera och belysa frågan om finansieringen av systemet,
- belysa de omfördelningseffekter systemet ger upphov till.
- ta fram och föreslå alternativa modeller för att hantera frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt, varvid konsekvensbeskrivningar skall göras för modellerna innehållande effekter för stat, kommun och landsting och förhållandet till EU:s regler skall speglas.

Bakgrund

Den princip som gällde före skattereformen 1990/91 var att kommuner och landsting skulle bära kostnaden för mervärdesskatt i icke-skattepliktig verksamhet. I samband med skattereformen 1991 infördes en generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för kommuner och landsting i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Den generella avdragsrätten infördes för att utjämna mervärdesskattens konkurrenssnedvridande effekter vid valet mellan att utföra tjänster i egen regi eller att upphandla motsvarande tjänster från externa entreprenörer. För att kompensera staten för inkomstbortfallet skedde en reglering 1991-1992 via den dåvarande avräkningsskatten som var kopplad till skatteunderlaget. Fr.o.m. 1993 växlades avräkningsskatten engångvis mot "påsen" för kommunerna och mot "Dagmarersättning" för landstingen. Därmed kom staten att stå för kostnadsökningen.

Till följd av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (EU) 1995, anpassades det svenska regelverket till EU:s regelverk och den del av kommunsektorns verksamhet som inte är skattepliktig lyftes därmed ut ur det ordinarie mervärdesskattesystemet. Kompensationsordningen hade samma omfattning som tidigare.

För att även fortsättningsvis säkerställa konkurrensneutralitet i valet mellan att bedriva en viss verksamhet i egen regi eller annan regi skapades en särskild kompensationsordning för kommuner och landsting, det s.k. kommunkontosystemet. Tanken var att systemet inte skulle vara en metod för omfördelning. Det fanns även statsfinansiella skäl eftersom staten i tidigare system skulle svara för hela den ökning av kostnaderna i systemet som uppstår över tiden. Systemet, som infördes 1996, bygger på att kommuner och landsting själva står för finansieringen. För att kompensera kommunerna för avgiften vid införandet höjdes nivån för statsbidraget. I Riksgäldskontoret finns ett räntebärande konto för kommuner och ett för landsting, till vilka kommuner och landsting månatligen betalar genom avdrag vid skattemedelsutbetalningarna till kommuner resp. landsting. Varje år fastställer Riksskatteverket det tillskott, i kronor/invånare, som kommuner respektive landsting skall betala till kontona. Enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting skall Riksskatteverket beräkna tillskotten så att de sammanlagda inbetalningarna till kontona inkl. räntan så nära som möjligt motsvarar utbetalningarna från kontona. Ansökan om utbetalning för erlagd mervärdesskatt ges in till Riksskatteverket.

Riksskatteverket beslutade nyligen om nivån på tillskotten för 2001. För kommunerna höjdes nivån jämfört med i år med ca 9,3 procent till 2 273 kronor per invånare, och för landstingen fastställdes tillskottet för 2001 till 1 104 kronor/invånare, vilket är en höjning med 17,4 procent jämfört med i år. De totala inbetalningarna 2001 kommer att uppgå till ca 20,1 miljarder kronor för kommunerna och 9,8 miljarder kronor för landstingen.

Kommuner och landsting har även rätt att från kontona få ersättning för den s.k. dolda mervärdesskatt som ligger i priset vid upphandling av skattefri verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Vid upphandling och bidragsgivning utgår ersättning med 6 procent av upphandlings- eller bidragssumman eller 18 procent vid hyra av lokal för äldreboende samt boende för funktionshindrade. Syftet är att kostnaden skall bli densamma för kommunen eller landstinget jämfört med om tjänsten skulle ha utförts i egen regi.

1998 tillsattes en utredning för att utvärdera kommunkontosystemet (dir 1998:93) med uppdrag att analysera och förklara orsakerna till att utbetalningarna från systemet hade ökat, analysera den omfördelningseffekt som uppstår till följd av den kollektiva finansieringen, utvärdera konkurrensneutraliteten och vid behov föreslå alternativa lösningar eller förändringar i det nuvarande systemet. Utredningen skulle dessutom lämna förslag till förbättrad uppföljning och kontroll i systemet. I slutet av 1999 kom utredningen med sitt betänkande. I betänkandet Kommunkontosystemet och rättvisan -momsen, kommunerna och

konkurrensen (SOU 1999:133) föreslogs tre alternativa lösningar av finansieringsproblemen:

1. Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida. Därigenom får kompenationssystemet samma konstruktion som i det statliga kompenationssystemet. Avgifterna tas bort och istället görs en reglering genom att det generella statsbidraget sänks.

2. Nuvarande system bibehålls, men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen, vilket innebär att beräkningsmetoden för att fastställa avgiften blir lagfäst. Beräkningsmetoden tar hänsyn till underskottet under innevarande år och korrigerar avgiften för nästkommande år efter detta. På så sätt kan något ackumulerat underskott aldrig uppkomma.

3. Med bibehållen kommunal självfinansiering förs kommunkontosystemet in på statsbudgeten. Brutto-redovisning införs vilket betyder att de kommunala avgifterna betalas in på en inkomsttitel på statsbudgetens inkomstsida och ersättningarna betalas ut från ett utgiftslag på statsbudgetens utgiftssida. Avgiften kommer därigenom att beslutas av riksdagen. De politiska prioriteringarna blir tydliga.

Utredningsuppdraget

Vid införandet av kommunkontosystemet 1996 höjdes nivån för statsbidraget för att kompensera kommunerna för avgiften.

De totala utbetalningarna från kommunkontosystemet har ökat sedan starten 1996. Detta har medfört att kommunernas och landstingens avgifter har stigit. Hade 1991 års ordning med 1993 års reglering bibehållits hade motsvarande ökning drabbat staten i form av minskade intäkter. Finansieringsfrågan skall analyseras och beskrivas.

Arbetsgruppen bör ytterligare belysa de omfördelnings-effekter som kommunkontosystemet ger upphov till. Riksrevisionsverket har getts i uppdrag att utreda omfördelningseffekter och en del uppgifter bör kunna inhämtas därifrån.

Arbetsgruppen bör utgå från de modeller som presenterades i betänkandet SOU 1999:133, men även ta fram alternativa modeller för att hantera kommunernas och landstingens mervärdesskatt om arbetsgruppen finner att så är lämpligt. Arbetsgruppen skall även analysera effekterna av en återgång till den ordning som gällde före 1991. För modellerna skall konsekvensbeskrivningar göras innehållande effekterna för staten respektive kommuner och landsting. Hur modellerna förhåller sig till konkurrensneutraliteten, komplexiteten och EU:s regelverk skall också beaktas.

Redovisning av uppdraget

Arbetsgruppen skall redovisa sitt arbete senast den 1 mars 2001.