

KOMMUNKONTOSYSTEMET och **rättvisan**

– momsens, kommunerna och
konkurrensen

Kommunkontosystemet och rättvisan – momsens, kommunerna och konkurrensen

SOU 1999:133

ISBN 91-7610-768-X ISSN 0375-250X



fakta info direkt

Tel 08-587 671 00. Fax 08-587 671 71.

Box 6430. 113 82 Stockholm.

order@faktainfo.se www.faktainfo.se



REGERINGSKANSLIET

Finansdepartementet

SOU 1999:133



Statens offentliga utredningar

1999:133

Finansdepartementet

Kommunkontosystemet och rättvisan

– momsens, kommunerna och konkurrensen

Slutbetänkande av

Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet

Stockholm 1999

SOU och Ds som ingår i 1999 års nummerserie kan köpas från Fakta Info Direkt. För remissutsändningar av SOU och Ds som ingår i 1999 års nummerserie svarar Fakta Info Direkt på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress: Fakta Info Direkt, Kundservice
Box 6430, 113 82 Stockholm
Tel: 08-587 671 00, Fax: 08-587 671 71
E-post: order@faktainfo.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 1993.
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Information Rosenbad
Regeringskansliet
103 33 Stockholm
Fax: 08-405 42 95
Telefon: 08-405 47 29

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1999

ISBN 91-7610-768-X
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Lars-Erik Lövdén

Den 29 oktober 1998 bemyndigade regeringen chefen för Inrikesdepartementet, statsrådet Lars Engqvist, att tillkalla en särskild utredare med uppgift att analysera vissa frågor inom det s.k. kommunkontosystemet. Med stöd av bemyndigandet förordnades den 11 november 1998 Anders Ljunggren som särskild utredare i utredningen som antog namnet Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet.

Från och med den 1 december 1998 förordnades Magdalena Brasch, Budgetavdelningen vid Finansdepartementet, och Anneli Söderberg, Enheten för kommunal ekonomi vid Finansdepartementet, att biträda utredningen som sakkunniga. Samma dag förordnades Karin Dahlin, Rättsekretariatet vid Finansdepartementet, Ulrika Hansson, Skatteavdelningen vid Finansdepartementet, Anders Hedberg, Landstingsförbundet, Lars Olsson, Riksskatteverket, Ronnie Peterson, Svenska Kommunförbundet, samt Arne Pihl, Komrev, att biträda utredningen som experter. Från och med den 21 december förordnades Anneli Söderberg som sekreterare.

Karin Dahlin entledigades från uppdraget den 1 februari 1999. Anneli Söderberg entledigades från sina uppdrag den 1 mars 1999. Från och med den 31 mars 1999 förordnades Anneli Lagebro, Enheten för kommunal ekonomi vid Finansdepartementet, att biträda utredningen som sakkunnig, samt Olle Högrell, Konkurrensverket, och Gunnar Rabe, Industriförbundet, att biträda utredningen som experter. Den 5 maj förordnades Erik Högdahl, Rättsekretariatet vid Finansdepartementet, att biträda utredningen som expert.

Den 1 april anställdes Peter Håkansson som sekreterare i utredningen. Jan Svensson har biträtt utredningen särskilt vad gäller kapitel 2. Ulrika Hansson har biträtt utredningen särskilt vad gäller kapitel 4 och i utredningens slutskede.

Utredningsarbetets första del redovisades i ett delbetänkande den 11 mars 1999. Delbetänkandet redovisas i bilaga 2.

Särskilda yttranden har avgivits av Magdalena Brasch, Ulrika Hansson, samt Ronnie Peterson och Anders Hedberg.

Härmed överlämnas slutbetänkandet. Uppdraget kan därmed anses slutfört.

Anders Ljunggren

/Peter Håkansson

Innehåll

Sammanfattning	9
1 Mervärdesskatten och konkurrensen	17
1.1 Skattesystemets roll	17
1.2 Utredningens uppdrag och arbete	17
1.2.1 Bakgrund.....	17
1.2.2 Direktiven	18
1.2.3 Utredningens arbete	18
1.2.4 Terminologi.....	19
1.3 Vad är konkurrens?	19
1.3.1 Konkurrenshinder	20
1.3.2 Verkar skola och barnomsorg på en konkurrensmarknad?.....	21
1.4 Mervärdesskattens funktion som skatt.....	22
1.4.1 Kumulativa och konkurrenspåverkande effekter	23
2 Kommunerna, landstingen och mervärdesskatten	24
2.1 Inledning	24
2.2 Mervärdesskattens införande i Sverige.....	24
2.2.1 Fastighetsområdet	26
2.2.2 Offentlig sektor	27
2.3 Frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal	28
2.4 Skattereformen 1991	29
2.5 Ny mervärdesskattelag.....	31
2.6 Sammanfattning och slutsatser	33
3 Kommunkontosystemet	35
3.1 Inledning	35
3.1.1 Den tillfälliga ordningen år 1995.....	35
3.2 Det nuvarande kommunkontosystemet.....	38
3.2.1 Allmänt	38
3.2.2 Kommunkontosystemets utformning.....	39
3.3 Finansiering av kommunkontosystemet	43
3.4 Mervärdesskattens andel av totala kostnader i icke-skattepliktig verksamhet	48
3.5 Finansieringen av kommunkontosystemet.....	49

3.5.1	Läget år 1999	49
3.5.2	Beräkning för perioden år 2000–2010	55
3.5.3	En teoretisk modell av systemet	57
3.5.4	Leder avgifterna till omfördelningar?	60
3.6	Vad tycker kommunerna om kommunkontosystemet?	60
3.7	Slutsatser och sammanfattning	61
4	Mervärdesskattefrågan i ett EU-perspektiv	63
4.1	Allmänt om det europeiska mervärdesskattesystemet	63
4.2	Särskilt om offentligrättsliga organ	64
4.2.1	Skattskyldig person ("taxable person")	64
4.2.2	Transaktioner undantagna från mervärdesskatt – artikel 13 A	65
4.2.3	De svenska reglerna om offentligrättsliga organ i förhållande till EG-rätten	72
4.2.4	Konsekvenserna av EG-rätten för offentligrättsliga organ	74
4.3	Kompensationssystem i andra EU-länder	75
4.3.1	Danmark	77
4.3.2	Finland	79
4.3.3	Storbritannien	80
4.3.4	Holland	82
4.3.5	Belgien	83
4.4	Pågående diskussioner inom EU	84
4.4.1	Ett nytt mervärdesskattesystem inom EU – förändringar för offentligrättsliga organ	84
4.5	Slutsatser utifrån situationen i Sverige	87
5	Kommunerna i förändring	89
5.1	Inledning	89
5.2	Bakgrund	90
5.3	Förändrade styr- och verksamhetsformer	90
5.4	Utvecklingen i riket 1991–1997	91
5.5	Lokal spridning	94
5.6	Sammanfattning och slutsatser	95
6	Privata entreprenörer inom icke-skattepliktig verksamhet	97
6.1	Inledning	97
6.2	Alternativa driftsformer	97
6.3	Anmälningar till Konkurrensverket	99
6.3.1	Konkurrensverkets slutsatser	100
6.4	Utredningens observationer	100
6.4.1	Byggnadsinvestering	102

6.4.2	Friskolor och förskolor	104
6.4.3	Tandläkare.....	107
6.4.4	Sjukvård och äldreomsorg	108
6.5	Idrottsverksamhet.....	112
7	Slutsatser och överväganden	113
7.1	Finansieringsfrågan.....	113
7.1.1	Underskott på kontona.....	113
7.1.2	Ökad kommunal självfinansiering	114
7.1.3	Alternativa modeller för finansieringen.....	114
7.1.3.1	Kommunkontosystemet läggs in på stats- budgetens inkomstsida.....	115
7.1.3.2	Nuvarande system med skärpning av de institutionella ramarna	121
7.1.3.3	Kommunkontosystemet med kommunal självfinansiering förs in på statsbudgeten	123
7.2	Konkurrens- och tillämpningsproblemen	125
7.2.1	Avreglerade marknader: Tandvård.....	126
7.2.2	Alternativa modeller för tandvården.....	126
7.2.2.1	Folktandvården lyfts ut från kommun- kontosystemet	126
7.2.2.2	Privattandläkarna lyfts in i kommun- kontosystemet	127
7.2.2.3	Tandvård görs skattepliktig.....	127
7.2.3	Tillämpningsproblem i nuvarande system.....	129
7.2.4	Konkurrenssnedvridningar för övrig privat icke- skattepliktig sektor.....	130
7.2.5	Politik för konkurrensneutralitet.....	130
7.3	Uppföljning och kontroll	138
7.3.1	Utgångspunkter.....	138
7.3.2	Förslag på utformning av en kontrollfunktion	140
7.3.3	Förslag till förbättrad uppföljning.....	140
	Särskilda yttranden	142
	Bilaga 1.....	145
	Bilaga 2.....	151
	Bilaga 3.....	169
	Bilaga 4.....	176

Sammanfattning

Inledning

Kommunkontosystemet är ett kompensationsystem för kommuners och landstings ingående mervärdesskatt i icke-skattepliktig verksamhet. 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.

Bakgrund

I samband med skattereformen år 1991 infördes en generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för kommuner och landsting i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Denna innebar att kommunerna fick tillbaka all erlagd mervärdesskatt oavsett om denna hänförde sig till inköp i skattepliktig verksamhet eller inköp i den mervärdesskattefria delen av verksamheten.

Den generella avdragsrätten infördes för att utjämna mervärdesskattens konkurrensnedvridande effekter vid valet mellan att utföra tjänster i egen regi och att upphandla motsvarande tjänster från externa entreprenörer. När Sverige blev medlem i den europeiska unionen (EU) ansågs inte rätten för kommuner och landsting att göra avdrag för all sin mervärdesskatt i en vanlig mervärdesskattedeklaration kunna bibehållas. Ett nytt kompensationsystem infördes därför från den 1 januari 1996, det s.k. kommunkontosystemet.

Kommunkontosystemet

Kommunkontosystemet består av två räntebärande konton hos Riksgäldskontoret, ett för kommunerna och ett för landstingen. Ersättning ges för ingående mervärdesskatt då det gäller:

- mervärdesskatt som är hänförlig till en kommuns eller ett landstings egna verksamhet såsom t.ex. gaturenhållning, snöröjning eller parkskötsel för eget behov,
- mervärdesskatt 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 få ersättning för den dolda mervärdesskatt som ligger i priset vid upphandling och bidragsgivning avseende icke-skattepliktig verksamhet den s.k. 6-procentsersättningen.

När kommunkontosystemet infördes skulle en reglering göras mellan staten och kommunsektorn eftersom kommunsektorn därefter skulle ombesörja finansieringen av det nya systemet. Regleringen innebar att nivån på det generella statsbidraget höjdes. Regleringen gjordes år 1996 och nivåhöjningen uppgår år 1999 till 22 937 miljoner kronor. Det nivåhöjda bidraget har behållits nominellt oförändrat.

Kommunkontosystemet kan betraktas som ett system med *kommunal självfinansiering*. Avsikten var att systemet skulle vara stabilt och inte ge upphov till ökade kostnader för staten. Den kommunala självfinansieringen innebär att utbetalningar från kontona skall finansieras genom avgifter från kommuner och landsting.

För att korrigera för konkurrensproblematiken har kommunkontosystemet utformats så att en kommuns avgift till systemet (visst belopp per invånare) *inte* är densamma som kriteriet för utbetalning från systemet. Avgiften är alltså inte kopplad till den enskilda kommunens eller det enskilda landstingets *faktiska* kostnader för mervärdesskatt. Detta innebär rent faktiskt att en del kommuner eller landsting under verksamhetsåret kan få ut mer av systemet än vad man faktiskt tillskjuter medan andra får ut mindre än den egna avgiften.

Under 1998 och 1999 har underskottet på de två kontona ökat. Det totala ackumulerade underskottet inför år 1999 uppgick till 1 135 mkr. I september 1999 var det totala ackumulerade underskottet 1 663 mkr. Om årets utveckling av utbetalningarna (ökning med 5,7 %) fortsätter för de resterande månaderna under innevarande år kommer underskottet att vara 2,3 miljarder vid slutet av 1999. Om ökningen blir 5,7 % även för år 2000 kommer underskottet att vara 3,9 miljarder mot slutet av år 2000.

Att det ackumulerade underskottet i dagsläget är relativt stort beror inte på några enskilt stora utbetalningar under åren sedan systemet infördes. Utbetalningarna har relativt väl följt en linjär trend. Snarare beror underskottet på att avgiften under en följd av år varit för låg.

Den ökade omslutningen kombinerat med dagens finansieringssätt leder till ökad självfinansiering, vilket i sin tur kan innebära att systemet blir mer av ett renodlat omfördelningssystem.

I takt med kommunernas och landstingens ökade upphandling får staten in mervärdesskatt från de entreprenörer som bedriver skattepliktig verksamhet. När kommunerna reagerar på ekonomiska incitament och upphandlar skattskyldiga entreprenörer istället för att producera tjän-

sterna i egen regi ökar omslutningen i kommunkontosystemet. Detta är ingen kostnad för staten. Intäkterna från mervärdesskatten som nu betalas in i det ordinarie mervärdesskattesystemet, hade inte betalats in i samma utsträckning om inte kommunsystemet funnits. Då hade inte kommunen upphandlat den skattepliktiga tjänsten. Genom att upphandlingen nu sker kan samhället tillgodogöra sig en samhällsekonomisk effektivitetsvinst.

EU-perspektivet

EGs sjätte mervärdesskattedirektiv skall säkra en harmoniserad tillämpning av reglerna i de olika medlemsländerna.

För att mervärdesskatt skall betalas enligt det sjätte direktivet krävs således att

1. verksamheten bedrivs av en *skattskyldig person* ("taxable person") som enligt direktivet är en person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat.
2. omsättningen *inte* är särskilt *undantagen* från mervärdesskatt. Som exempel på undantagen omsättning kan nämnas vård- och omsorgstjänster.

Raden av undantag i det sjätte mervärdesskattedirektivet är en uppsamling av de undantag som redan gällde i de olika medlemsländerna innan det sjätte direktivet förhandlades fram. Undantagen delas in i två undergrupper. Grupp A. är de undantag som har en social karaktär, dvs. varor och tjänster som av sociala skäl skulle tillhandahållas till en lägre prisnivå för den enskilde konsumenten. I grupp B. finns undantag för bl.a. bank- och försäkringstjänster. Undantagen på detta område motiverades ofta med att det var för tekniskt komplicerat att beskatta dessa tjänster, t.ex. att urskilja vederlaget för tjänstelementet i en räntebetalning.

Det stod klart vid förhandlingarna om det sjätte direktivet att undantagen skulle vara så få som möjligt och tillämpas restriktivt eftersom mervärdesskatten plötsligt blev en kostnad för den som bedrev en undantagen verksamhet, vilket inte var avsikten med en skatt som endast skulle träffa slutlig privatkonsumtion av varor och tjänster. EG-domstolen har i ett flertal domar också framhållit att undantagen skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag till den allmänna principen om att mervärdesskatt skall utgå på alla tjänster som omsätts mot vederlag av en skattskyldig person. Undantagen kan inskränkas av medlemsländerna.

Privata entreprenörer inom icke-skattepliktig verksamhet

Utvecklingen under 1990-talet har inneburit stora förändringar vad gäller de kommunala verksamhetsformerna. Andelen sysselsatta i alternativa driftsformer (exempelvis friskolor och föräldrakooperativ) inom kommunal och landstingskommunal verksamhet har också ökat avsevärt. De lokala skillnaderna är dock stora.

Kommunkontosystemet är i första hand anpassat för kommunal verksamhet i egen regi. Kommunkontosystemet ger den kommunala verksamheten en möjlighet att på ett konkurrensneutralt sätt välja mellan entreprenören och egenregin, vilket också är syftet med systemet. Denna möjlighet ges inte andra associationsformer med icke-skattepliktig verksamhet, och därför fungerar kommunkontosystemet sämre för verksamheter som drivs i någon annan associationsform.

När den helt dominerande delen av den icke-skattepliktiga verksamheten inom sjukvård, utbildning och social omsorg låg inom kommunsektorn klarade kompensationsystemet av att undanröja effektivitets- och konkurrensproblemen inom detta verksamhetsområde. En allt större del av denna verksamhet produceras nu emellertid av alternativa utförare.

Enligt vad utredningen observerat finns det ett antal problemområden av skiftande karaktär där kommuner och privata entreprenörer inte kan bedriva sin verksamhet på lika villkor.

- *Uthyrning av lokaler till privat entreprenör som bedriver icke-skattepliktig verksamhet.*

Om kommunen hyr ut lokaler (som kommunen byggt) har kommunen dragit av ingående mervärdesskatt på byggkostnaderna i kommunkontosystemet. Om däremot en privat byggherre bygger lokaler och hyr ut till icke-skattepliktig verksamhet blir denna tvungen att ta ut en högre hyra eftersom denna även innehåller dold mervärdesskatt.

- *Bidragsfinansierad verksamhet inom icke-skattepliktig verksamhet.*

Den bidragsberättigade verksamheten har högre kostnader för att driva verksamheten än egenregin, eftersom den privata entreprenören inte har någon möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatten. Om bidraget till den privata entreprenören jämförs med egenregins kostnadsbild bör även kompensation för mervärdesskatt betalas ut till den privata entreprenören för att konkurrensneutralitet skall föreligga.

- *Privattandläkarnas konkurrens med Folktandvården om de vuxna kunderna.*

Den 1 januari 1999 avreglerades vuxentandvården vilket innebar fri prissättning. Detta har lett till att privattandläkarna nu konkurrerar med

Folktandvården på en öppen marknad. Eftersom Folktandvården får ersättning för den ingående mervärdesskatten genom kommunkontosystemet, vilket privattandläkarna inte får, uppstår en konkurrensnackdel för privattandläkarna.

- *Inlåsnings effekter för de privata entreprenörerna.*

En underentreprenör debiterar mervärdesskatt, men den privata entreprenören, som bedriver en icke-skattepliktig verksamhet, kan inte dra av denna. Det betyder att mervärdesskatten blir en kostnad i verksamheten. I valet mellan att lägga ut arbetsuppgifter på underentreprenörer eller att göra det själv, missgynnas underentreprenören. Det innebär att skalfördelar finns eftersom stora företag kan anställa många olika yrkesgrupper och exempelvis ha en egen intern fastighetsjour, städverksamhet eller catering.

- *Jämförelse av anbud.*

När ett anbud från egenregi skall jämföras med ett anbud från en privat entreprenör måste hänsyn tas till dold mervärdesskatt. Vid större upphandlingar är detta troligen inget problem. Problemet inträffar t.ex. vid direktupphandlingar som kräver snabba beslut och där beslutsfattaren inte är väl insatt i kommunkontosystemet.

Slutsatser och överväganden. Finansieringsfrågan

De ackumulerade underskotten på kommun- och landstingskontona utgör ett växande problem. Frågan på kort sikt är hur dessa skall finansieras. Om avgiften för år 2001 skall täcka såväl årets beräknade underskott som beräknat underskott år 2000 och dessutom de ökade utbetalningarna år 2001 skulle avgiften med en trendmässig utveckling behöva höjas med upp till 27 %, vilket motsvarar en höjning av kommunalskatten på ca 0,60 kr. Om avgiften inte höjs så mycket kommer kommuners och landstings skulder att växa, utan möjlighet för den enskilde kommunen att påverka skulduppbyggnaden.

Om systemet, till följd av ökade avgifter, blir ett mer renodlat omfördelningssystem än vad det är i dag, kan kommunernas förtroende för kommunkontosystemet komma att minska.

Man kan tänka sig tre alternativa lösningar på finansieringsproblemen:

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

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 innevarande år och korrigerar avgiften nästkommande år efter detta. På så sätt kan ackumulerade underskott aldrig uppkomma.
3. med bibehållen kommunal självfinansiering förs in på statsbudgeten. Bruttoredovisning införs vilket betyder att de kommunala avgifterna betalas in på en inkomstitel på statsbudgetens inkomstsida och ersättningarna betalas ut från ett utgiftsanslag på statsbudgetens utgiftssida. Avgiften kommer därigenom att beslutas av riksdagen. De politiska prioriteringarna blir tydliga.

Politik för konkurrensneutralitet. Tandvård

Tandvårdsmarknaden har en särställning bland de verksamheter som omfattas av kommunkontosystemet. Eftersom tandvård bedrivs på en avreglerad marknad där fri prissättning (från 1 januari 1999) och fri etableringsrätt råder får en olikformig behandling i skattehänseende större effekter på detta område än för övriga verksamheter.

Man kan tänka sig tre alternativa lösningar:

1. Folk tandvården lyfts ut från kommunkontosystemet, vilket innebär att den konkurrerar med privattandläkarna på lika villkor i mervärdesskattehänseende.
2. Privattandläkarna lyfts in i kommunkontosystemet.
3. Tandvård görs skattepliktig med en reducerad skattesats om 6 %. Detta skulle gälla såväl folk tandvården som privattandvården, och eftersom verksamheten blir skattepliktig finns det således möjlighet att dra av all ingående mervärdesskatt. Enligt huvudreglerna i EG-direktivet är dock tandvård undantaget från skatteplikt. Medlemsländerna har emellertid vissa möjligheter att begränsa undantagets omfattning.

Politik för konkurrensneutralitet Tillämpning och konkurrensnedvridningar

För övrig privat icke-skattepliktig verksamhet förekommer dels tillämpningsproblem, dels konkurrensnedvridningar i varierande grad. Följande *tillämpningsproblem* i kommunkontosystemet har identifierats:

1. Kommuner och landsting tar inte hänsyn till den särskilda ersättning som utgår vid upphandling av och bidragsgivning till icke-skattepliktig

- verksamhet, den s.k. 6-procentsersättningen. Det betyder att privata verksamheter inte blir kompenserade för dold mervärdesskatt.
2. Pristransparens föreligger inte vilket innebär svårigheter att jämföra priser.
 3. Systemet anses av många kommuner vara krångligt och därigenom kostsamt att administrera.

När det gäller konkurrenssnedvridningar för övrig verksamhet i icke-skattepliktig privat sektor är det största problemet troligen de inlåsnings effekter som skapas genom att en verksamhet är icke-skattepliktig. Om undantagen avskaffas och all verksamhet görs skattepliktig skulle, i princip, kommunkontosystemets omfattning reduceras avsevärt. I de fall sociala skäl motiverar en lägre skattesats bör en sådan tillämpas för vissa tjänster. EG-rätten utgör emellertid ett hinder för en sådan ändring av mervärdesskattebestämmelserna. Bestämmelserna i det sjätte direktivet stadgar att viss verksamhet *skall* vara undantagen från skatteplikt. Jag föreslår emellertid att Sverige med kraft driver frågan att få till stånd en ändring av det sjätte direktivet på detta område. Jag anser att en lämplig tidpunkt för ett svenskt agerande är i samband med förberedelserna inför Sveriges ordförandeskap i EU. Detta arbete bör ha hög prioritet.

Eftersom en ändring av det sjätte direktivet troligen tar lång tid att genomföra föreslår jag att en lösning övervägs i avvaktan på en sådan ändring. Denna skulle innebära att så långt möjligt enligt det sjätte direktivet, införa skatteplikt på de områden som i dag är icke-skattepliktiga. Troligen skulle detta främst kunna gälla privat verksamhet.

Om privat verksamhet görs skattepliktig kan schablonersättningarna som utgår vid upphandling av och bidragsgivning till icke-skattepliktig verksamhet slopas. De privata entreprenörerna debiterar mervärdesskatt till kommunen, som får ersättning för ingående mervärdesskatt via kommunkontosystemet. Detta kan leda till en förenklad administration i kommuner och landsting.

Vilka verksamheter som omfattas av undantag regleras i det sjätte direktivet. Tolkningsutrymmet är dock stort. Vad beträffar privat verksamhet kan särskilda regler som begränsar undantagens omfattning införas av medlemsländerna om verksamheten bedrivs på kommersiella villkor. Vidare analyser måste göras på detta område, dessutom måste konsultation ske hos den europeiska kommissionen i detta ärende.

Privat verksamhet som med dagens lagstiftning inte kan bli skattepliktig, kan under en tillfällig period föras in i kommunkontosystemet. Om privata entreprenörer förs in på kommunkontot kan detta leda till förbättrad konkurrensneutralitet och förhindra inlåsnings effekter. Således torde detta vara ett möjligt alternativ. En analys bör dock göras huruvida detta är

förenligt med EG-rätten på mervärdesskatteområdet. Den svenska regeringen bör inhämta och beakta kommissionens synpunkter vid en eventuell beredning av ett sådant förslag.

1 Mervärdesskatten och konkurrensen

1.1 Skattesystemets roll

Statens verksamhet finansieras i huvudsak med skatter. Skattesystemet skall bl.a. vara utformat så, att samhällsekonomiskt effektiva lösningar gynnas. Vidare skall skattesystemet inte gynna en verksamhetsform framför en annan. Det är inte skattesystemet som skall vara avgörande för hurvida en verksamhet skall bedrivas i offentlig regi eller om verksamheten kan läggas ut på privat entreprenad. Detta betänkande handlar om hur mervärdesskattesystemet skall garantera neutralitet och ekonomisk effektivitet inom kommunal och landstingskommunal icke-skattepliktig verksamhet.

Förutsättningarna för den kommunala verksamheten har förändrats på flera punkter. Under 1990-talet har kommunerna:

- Upplevt en genomgripande förändring av inkomstskattesystemet främst genom skattereformen 1991.
- Upplevt minst tre olika statsbidragssystem (med justeringar inom dessa).
- Hanterat tre olika system för kompensation av mervärdesskatt.

De alternativa förslag jag lägger fram i detta betänkande syftar till att vara långsiktigt hållbara. Kommuner och landsting skall ges stabila förutsättningar och villkor att arbeta under.

1.2 Utredningens uppdrag och arbete

1.2.1 Bakgrund

År 1996 infördes ett särskilt system (kommunkontosystemet) för kommunernas och landstingens ersättning för sådan mervärdesskatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen. Bakgrunden till systemet är att reglerna för mervärdesskatt ändrades i samband med skattereformen 1990/91 då flera tjänster än tidigare belades med en enhetlig mervärdesskatt. Med rådande system skulle detta ha inneburit att konkurrensnedvridningar uppstod mellan kommuner och privata entreprenörer till fördel för kommunal verksamhet i egen regi.

1.2.2 Direktiven

Vid regeringssammanträdet den 29 oktober 1998 beslutades att en särskild utredare skulle tillkallas med uppgift att analysera vissa frågor inom systemet för ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting, det s.k. kommunkontosystemet.¹ Den inledande uppgiften var att analysera och förklara orsakerna till de ökade utbetalningarna, samt att analysera den omfördelningseffekt som uppstår till följd av den kollektiva finansieringen. Ett delbetänkande som belyste detta lämnades till regeringen mars 1999 (se bilaga 2).

Enligt kommittédirektiven skall utredaren utvärdera hur väl systemet uppfyller det egentliga syftet, dvs. att skapa konkurrensneutralitet mellan kommunal verksamhet i egen regi respektive verksamhet utförd på entreprenad. En viktig fråga, enligt direktivet, är att analysera effekterna av den kommunala finansieringen mot bakgrund av de ökade utbetalningarna från systemet. Utredaren bör också utvärdera om den ökade omslutningen och omfördelningen till följd av den kollektiva finansieringen har påverkat konkurrensneutraliteten. Vidare skall utredaren lämna förslag till hur uppföljningen och kontrollen i systemet kan förbättras.

1.2.3 Utredningens arbete

Jag vill framhålla att utredningen genomförts under kort tid. Trots detta har ett omfattande arbete vad gäller insamling av data genomförts.

1. En hearing har genomförts. På denna medverkade representanter från intresseorganisationer och företag från privata verksamheter (se vidare kapitel 6.4).
2. En enkät till samtliga kommuner har skickats ut (se bilaga 3).
3. Ett studiebesök till Storbritannien, Holland, Belgien, samt EU-kommissionen har genomförts (se kapitel 4).
4. Regional arbetsmarknadsstatistik har anskaffats från Statistiska centralbyrån (SCB).
5. Statistik från särskilda skattekontoret i Ludvika avseende utvecklingen på kontona har inhämtats.

Det är min uppfattning att denna omfattande datamängd ger ett bra underlag för de analyser som görs.

¹ Dir. 1998:93, se bilaga 1

1.2.4 Terminologi

I betänkandet används ett flertal skattetekniska begrepp och termer. Det har varit min avsikt att vara konsekvent i användandet av dessa begrepp. Med följande begrepp menas:

skattskyldig	– den som betalar mervärdesskatt till staten
icke-skattskyldig	– den som tillhandahåller mervärdesskattefria varor eller tjänster
skattepliktig	– är en vara eller tjänst som det utgår mervärdesskatt på
icke-skattepliktig	– en vara eller tjänst som det <i>inte</i> utgår mervärdesskatt på
kumulativ effekt	– uppstår då en skattskyldig förvärvar från icke-skattskyldig och betalar en ”dold” mervärdesskatt, utan möjlighet till avdrag
sjätte mervärdesskattedirektivet	– EUs mervärdesskattelagstiftning
anslag	– riksdagen anvisar anslag genom fastställande av statsbudgeten
inkomsttitel	– en post i statsbudgeten mot vilken statsinkomster skall redovisas
avdragsrätt	– den ingående mervärdesskatt som den skattskyldige drar av mot den utgående mervärdesskatten
ingående mervärdesskatt	– den ingående mervärdesskatt som köparen betalar
utgående mervärdesskatt	– den mervärdesskatt som säljaren debiterar

1.3 Vad är konkurrens?

Mot bakgrund av uppdraget är det viktigt att definiera vad som i allmänhet menas med konkurrens. Man kan tänka sig två olika konkurrenssituationer. Den traditionella konkurrenssituationen är då säljare konkurrerar på en marknad om en köpare som är en enskild privatperson. I den andra situationen konkurrerar säljare om anbud mot en köpare som är ett ombud för den egentliga slutkonsumenten. Köparen kan även låta egenregin vara med i denna anbudstävlan.

Kommunkontosystemets främsta syfte är att skapa konkurrensneutralitet i valet mellan externt upphandlad verksamhet och verksamhet som bedrivs i egen regi.² Det skulle således handla om den andra situationen

² Prop. 1994/95:150, bil. 7

ovan. Oavsett vilken av de två situationerna ovan som gäller är förutsättningarna för en effektiv konkurrens de samma.

Vad är då konkurrens och varför är konkurrens bra? Inom den ekonomiska teorin leder fri konkurrens till samhällsekonomisk effektivitet. Genom att de som producerar varor och tjänster är utsatta för konkurrens drivs de till att producera rätt saker, dvs. det som konsumenterna efterfrågar. Konsumenterna uttrycker sina önskemål genom köpbeslut. Konkurrensen driver även producenterna till att producera varor och tjänster rätt, dvs. till så låga kostnader som möjligt. Således tvingas producenterna att hushålla med resurserna och producera varor och tjänster så effektivt som möjligt.³

Motsatsen till konkurrens är, enligt teorin, monopol. I en monopolsituation kan monopolisten tillägna sig monopolvinster, vilket leder till ett högre pris och en högre samhällsekonomiska kostnad.

För att en effektiv konkurrensmarknad skall existera måste flera viktiga villkor vara uppfyllda. Som exempel kan nämnas fri etableringsrätt, fri prissättning, inga naturliga monopol, inga kartellbildningar, fungerande arbets- och kapitalmarknader och en fri rörlighet av varor och tjänster.

Ett begrepp som ofta diskuterats, särskilt när det handlat om avregleringarna inom tele- och elmarknaderna, är pristransparens. Om det inte finns pristransparens är priserna på de olika varorna eller tjänsterna inte jämförbara.

För att en konkurrensmarknad skall vara effektiv måste konsumenten ha information om de alternativ som står till buds. Konsumenten skall vara rationell, aktivt sökande efter de bästa varorna till de lägsta priserna och ha, eller ha möjlighet att ta reda på, all relevant information.

1.3.1 Konkurrenshinder

Hinder mot konkurrens kan vara av tre slag

- offentliga regleringar,
- konkurrensbegränsningar, och
- ”naturliga” konkurrensbarriärer.

När det gäller de verksamheter som traditionellt sett sköts av kommuner och landsting har konkurrensen länge begränsats av offentliga regleringar. Syftet med offentliga regleringar har i många fall varit att skydda individer och hushåll på olika sätt. Kommuner och landsting har genom lagstiftning befunnit sig i en monopolställning.

³ SOU 1991:59, Konkurrens för ökad välfärd, s. 70

Under 1990-talet har dock ett betydande antal legala regleringar tagits bort och marknader som t.ex. el och tele har exponerats för konkurrens. Dock kvarstår en del regleringar och andra hinder som begränsar konkurrensen inom vissa verksamheter.

Konkurrensbegränsningar består av åtgärder och förfaranden som initieras av företag och organisationer själva. Hit hör kartellbildning. Här ingår aktörernas (kan även vara kommuner och landsting) strävanden att nå kontroll över sin omvärld, när man gemensamt kommer överens om ett agerande som sätter konkurrensen ur spel.

Med begreppet ”naturliga” konkurrensbarriärer menas bl.a. skalfördelar, kostnadsfördelar för de etablerade företagen och höga tröskeleffekter. Dessa barriärer gör att det är svårt att nyetablera sig på en marknad eftersom de etablerade företagen har hunnit bli stora och har ett försprång vad gäller marknadskontakter och marknadskänedom.⁴

Flertalet av de verksamheter som behandlas i detta betänkande verkar under ett ringa eller obetydligt konkurrenstryck.⁵

1.3.2 Verkar skola och barnomsorg på en konkurrensmarknad?

Vård, utbildning och omsorg ska enligt grunderna för den politik som det råder bred politisk uppslutning om i Sverige göras tillgänglig i enlighet med var och ens behov – inte i förhållande till köpkraften hos individerna. Med en sådan politik är renodlade marknadslösningar uteslutna. Den politik som målen för välfärdsstaten förutsätter utesluter dock inte att verksamheter inom vård, utbildning, omsorg etc. bedrivs i annan regi än kommuners, landstings eller statens. En uthållig välfärd förutsätter tvärtom att politiken medger att de samhällsekonomiskt mest effektiva lösningarna eftersträvas.

I dagsläget kan inte skolan eller barnomsorgen karaktäriseras som marknader i konkurrens. För det saknas flera villkor för en marknad i konkurrens, bl.a. fri prissättning och fritt val av skolor i andra kommuner.

Grundskolan får inte ta ut avgifter för undervisningen. Det innebär att skolorna inte kan använda priset att konkurrera med. Istället måste skolan konkurrera med t.ex. kvaliteten. Om friskolan har högre kostnader än den kommunala skolan och inte får kompensation för detta, måste detta ses i ett större sammanhang. Med sämre ekonomiska villkor än den kommunala skolan kan kvaliteten påverkas inom friskolan. Det kan således på sikt

⁴ SOU1991:59, Konkurrens för fortsatt välfärd, s. 77–79.

⁵ Undantaget är dock vuxentandvård. Från den 1 januari 1999 råder fri prissättning. På marknaden finns både privatvårdsläkarna och Folk tandvården (landstinget).

betyda en konkurrensnackdel för friskolan i förhållande till den kommunala skolan.

Under överskådlig tid kommer det troligen att vara kommuner och landsting som ansvarar för att vård, utbildning och omsorg tillhandahålls. Den konkurrensneutralitet som används i detta betänkande utgår i huvudsak från den situation som råder då kommunen är upphandlande enhet och privata företag konkurrerar med egenregin om att få driva en verksamhet som kommunen/landstinget satt ramarna för. Denna anbudssituation räcker dock inte för att en konkurrensmarknad skall existera gentemot slutkonsumenten.

1.4 Mervärdesskattens funktion som skatt

Mervärdesskatt är en statlig allmän konsumtionsskatt på varor och tjänster. Den utgår i varje led av produktions- och distributionskedjan och redovisas till staten av skattskyldiga näringsidkare vid skattepliktig omsättning av varor och tjänster. Varje näringsidkare är statens uppbördsmän och ansvarar för att den värdetillväxt (mervärde) som tillförts varan eller tjänsten blir beskattad och betald till staten.

Skatten är generell och ska tas ut vid omsättning av skattepliktiga varor och tjänster till såväl privatpersoner som till skattskyldiga (och icke-skattskyldiga) näringsidkare.

Skattskyldiga har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt dvs. mervärdesskatt på inköp och investeringar i verksamheten. Genom avdragsrätten blir mervärdesskatten inte någon kostnad för de skattskyldiga näringsidkarna.

Vid import från ett land utanför EU tas skatten ut av Tullverket i samband med införseln. Mervärdesskatten vid import är avdragsgill hos den skattskyldige importören. Varan blir därigenom beskattad på samma sätt som om den hade producerats inom landet.

Vid förvärv från annat EU-land gäller övergångsvis destinationsprincipen. Den innebär att en näringsidkare i ett annat EU-land som säljer varor till en svensk skattskyldig näringsidkare inte skall ta ut någon mervärdesskatt på sin försäljning. Den svenske köparen ska i stället förvärvsbeskatta sig själv genom att beräkna svensk mervärdesskatt på fakturavärdet. Motsvarande belopp är avdragsgillt som ingående skatt. Varan blir därigenom beskattad på samma sätt som vid import. Skillnaden är att ingående och utgående skatt utgår samtidigt och summan att inbetala blir noll.

Genom att de skattskyldiga har avdragsrätt uppnås konkurrensneutralitet vid valet att själv tillverka en vara eller att upphandla samma vara från någon annan näringsidkare. Valet påverkas inte av mervärdesskatten. Det blir istället andra faktorer som avgör.

1.4.1 Kumulativa och konkurrenspåverkande effekter

Mervärdesskatten träffar dock inte all konsumtion av varor och tjänster. Undantag från skatteplikt har införts på en rad områden av olika skäl.

Sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är exempel på sådana områden som är undantagna från skatteplikt. Bakgrunden till undantagen torde i allt väsentligt hänga samman med att verksamheten i huvudsak finansieras via skattemedel och traditionellt sett tillhandahållits av det offentliga. Något mervärde att beskatta har därför inte ansetts föreligga. Producenterna av dessa tjänster jämförs således med konsumenter utan avdragsrätt.

Genom att det offentliga i allt större utsträckning valt att konkurrensutsätta egenregiverksamheten och släppa in privata alternativ har mervärdesskattefrågan fått en allt större betydelse. Det främsta syftet till att kommunkontosystemet infördes var för att skapa konkurrensneutralitet mellan externt upphandlad verksamhet och verksamhet som bedrivs i egen regi. I kommunkontosystemet medges ersättning till kommuner och landsting för ingående mervärdesskatt inom icke-skattepliktig verksamhet. Utgångspunkten är att mervärdesskatten i sig inte skall skapa obalans i valet mellan att utföra en skattepliktig städtjänst i egen regi inom t.ex. barnomsorgen eller att upphandla tjänsten från en privat näringsidkare. Om mervärdesskattekomensationen inte skulle erhållas skulle det vara mer förmånligt att utföra tjänsten i egen regi.⁶

Uthyrning av fastighet för bostadsändamål är ett annat område som är undantagen skatteplikt. Fastighetsägarnas ingående skatt måste kalkyleras som en kostnad och tas ut av hyresgästen som en dold mervärdesskatt i hyran. För hyresgäster som inte är skattskyldiga skapar detta inga problem eftersom de ändå hade fått bära mervärdesskatten som en kostnad om tjänsten varit skattepliktig.

Om hyresgästen däremot är skattskyldig till mervärdesskatt och i princip är berättigad till avdrag för ingående skatt får han betala en dold mervärdesskatt på hyran utan möjlighet till avdrag. En kumulativ effekt har uppkommit. Hyresgästen skulle ur ett skatteperspektiv därmed tjäna på att själv välja att äga fastigheten i stället för att hyra den. Konkurrensneutraliteten i detta avseende skulle därigenom påverkas på grund av mervärdesskattereglerna.

För att eliminera mervärdesskattens konkurrenspåverkande effekt har därför regler om frivillig skattskyldighet för fastighetsägare införts vid uthyrning av lokaler till skattskyldiga näringsidkare (se avsnitt 2.2).

⁶ Eftersom man vid upphandling även erlägger mervärdesskatt på lönekostnaden eftersom denna ingår i priset på tjänsten.

2 Kommunerna, landstingen och mervärdesskatten

2.1 Inledning

Det nuvarande kommunkontosystemet kan till viss del förklaras av sin historia. Mervärdesskattens infördes i Sverige 1969. Redan då infördes särskilda reduceringsregler på byggsidan för att inte snedvrیدا konkurrensen mellan verksamhet i egenregi och entreprenad.

Mervärdesskatten är en statlig skatt. Kommuner och landsting finansierar i huvudsak sin verksamhet via kommunalskatt och landstingsskatt. När kommuner och landsting inte är skattskyldiga betraktas de som slutkonsumenter i mervärdesskattehänseende. Detta innebär att när kommuner och landsting betalar ingående mervärdesskatt är detta en betalningsström av kommunala medel från kommunsektorn till staten.

Mervärdesskatten har ständigt varit föremål för revideringar. Den nuvarande mervärdesskattelagen (ML) trädde i kraft den 1 juli 1994. Under den tid lagen varit i kraft har den ändrats ett fyrtiotal gånger. Många ändringar har varit omfattande. Regelverket har varit föremål för ett mycket omfattande utredningsarbete, som dock i några fall inte givit upphov till lagändringar.

Under 1990-talet har frågan om kommunernas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt tagits upp ett flertal gånger. Tidsaxeln i kapitel 3 visar översiktligt utvecklingen från år 1991.

2.2 Mervärdesskattens införande i Sverige

I betänkandet Nytt skattesystem¹ behandlas bl.a. en övergång från allmän varuskatt till mervärdesskatt. Utredningen föreslog att mervärdesskatt, som är en allmän konsumtionsskatt där varje led i produktions- och distributionskedjan skulle redovisa skatt till staten på den värdetillväxt (mervärde) man tillfört en vara eller tjänst, skulle införas. Genom att varje led tillfördes en generell avdragsrätt för ingående skattebelastning för inköp till verksamheten blev mervärdesskatten neutral från konsumtions- och konkurrenssynpunkt. För att detta skulle gälla även internationell handel krävdes att import beskattades och att export kunde ske utan skattebelastning dvs. med full avdragsrätt för ingående skatt.

¹ SOU 1964:25, Nytt skattesystem

Mervärdesskatten skulle således inte komma att utgöra någon kostnad för företagen. Det pris som företagen satte skulle kunna kalkyleras utan mervärdesskatt. Utredningen konstaterade att:

”... en strikt utformad mervärdesskatt icke har någon inverkan på resultatet av de skattskyldigas verksamhet i vidare mån än som följer av de kostnader, som föranleds av själva uppbörden av den skatt som konsumenterna har att stå för”²

Även den räntekostnad som uppkommer för de företag som regelmässigt har skatt att återfå från staten kan dock påverka priset.

Av praktiska och andra skäl ansåg utredningen att det var nödvändigt att undanta vissa varor och tjänster från beskattning. Eftersom avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger i ett sådant system uppkommer en kumulativ effekt i systemet. Skatten blir en kostnad som övervältras till nästa köpare.

Utredningen för ett resonemang om detta problem utifrån vem som är köpare. Om icke-skattepliktig verksamhet riktar sig mot slutliga konsumenter får staten inte in någon skatt på det mervärde som skapats i detta eller eventuella föregående led. Icke-skattepliktig verksamhet kommer att gynnas i den mån den konkurrerar med annan skattepliktig verksamhet. Om icke-skattepliktig verksamhet riktar sig mot skattskyldiga köpare uppkommer en dubbelbeskattnings effekt som motsvarar den ingående skattebelastningen i säljarens icke-skattepliktiga verksamhet. Utredningen drar därför slutsatsen att köparen skulle välja en skattskyldig säljare om en sådan fanns.

Personliga tjänster som sjukvård, tandvård och dåtidens sociala omsorg liksom utbildningstjänster föreslogs bli fortsatt undantagna från skatteplikt. I betänkandet förs ett kort resonemang om hur man ska kunna behålla undantaget från skatteplikt på dessa områden vid övergången till mervärdesskatt. Man konstaterar att den enda möjligheten torde vara att medge återbetalning av den mervärdesskatt som belöper på inköp till sådan verksamhet. Det skulle dock medföra en *”väsentlig ökning av antalet restitutionsfall”* varför utredningen förordade ett oförändrat undantag från skatteplikt. Detta innebar ett undantag utan avdragsrätt för ingående skattebelastning. Huruvida ett sådant undantag skulle medföra konkurrensnedvridningar berörs ej.³

Då det gällde entréavgifter som betalas av allmänheten till främst kommunala badinrättningar ansåg utredningen att undantag från skatteplikt skulle gälla eftersom *”det är här ofta icke fråga om verksamhet, som dri-*

² SOU 1964:25, s.368

³ SOU 1964:25, s. 401

ves i vinstsyfte, och prissättningen torde därför ofta vara sådan, att inget eller endast ringa skattemässigt mervärde skulle uppkomma”. Något motsvarande resonemang fördes inte då man motiverade undantag från skatteplikt inom de betydligt mer omfattande områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

För offentlig verksamhet oavsett i vilken juridisk form den bedrevs uttalades att skattskyldighet skulle gälla sådana varor och tjänster som såldes i konkurrens med det enskilda näringslivet. Statlig och kommunal verksamhet skulle därför betala mervärdesskatt för att undvika snedvridning av konkurrensen.⁴

I betänkandet framhålls att den breddning av skattebasen som skulle bli en följd av övergången från allmän varuskatt till mervärdesskatt också skulle innebära att skattesatsen skulle kunna hållas låg.

2.2.1 Fastighetsområdet

En fråga som belyses särskilt i betänkandet är hur man ska hantera mervärdesskatten inom fastighetsområdet eftersom en av utgångspunkterna var att införandet av mervärdesskatt inte skulle föranleda skärpt beskattning av boendet.

En annan fråga som måste lösas hängde samman med valet mellan att utföra skattepliktiga tjänster i egen regi eller att upphandla motsvarande tjänster avseende fastigheter som användes i icke-skattepliktig verksamhet. Att utföra tjänsten själv med egen anställd personal skulle bli billigare eftersom mervärdesskatt inte skulle belasta den egna lönekostnaden. Mervärdesskatten skulle då utgöra ett kraftfullt incitament för att utöka personalstyrkan ytterligare och utföra mer skattepliktiga tjänster i egen regi. Som en lösning på de problemen föreslog utredningen att speciella reduceringsregler skulle införas. De utformades på ett sådant sätt att mervärdesskatten bara skulle träffa den del av priset som utgjorde materialkostnader. På tjänster som avsåg fastigheter reducerades priset schablonmässigt till 60 % och på tjänster som avsåg mark till 20 % innan mervärdesskatten beräknades. Därigenom ansåg man att produktionsneutraliteten skulle upprätthållas.

Utredningen konstaterade vidare att 60-procentsregeln kunde te sig så oförmånlig för den som bedriver fastighetsförvaltning där materialdelen är väsentligt lägre ”att man i ökad utsträckning skulle gå in för att utföra vissa fastighetsarbeten i egen regi”. Risken för konkurrenssnedvridning ansågs dock i realiteten bara föreligga i de fall fastighetsarbetena var av så-

⁴ SOU 1964:25, s. 412

dan omfattning att full sysselsättning kunde beredas personalen för ändamålet.

Inom entreprenadområden där materialanvändningen var låg (främst vissa markarbeten och arkitekttjänster) infördes en kompletteringsregel, 20-procentsregeln, och därmed ansågs konkurrensproblemet mellan privat- och egenregiverksamhet i huvudsak vara tillgodosett. Alternativet att ta ut full skatt och sedan införa ett återbetalningssystem inom bostadssektorn avvisades.

2.2.2 Offentlig sektor

Beträffande offentlig verksamhet anför departementschefen följande:

”Vid remissbehandlingen har särskilt framhållits betydelsen av att mervärdesskatten erbjuder konkurrens på lika villkor mellan det enskilda näringslivet och statlig och kommunal verksamhet. Det anförs också, att den allmänna varuskatten inte i alla delar tillgodoser detta krav. Man vänder sig bl.a. mot att skatt inte utgår på tvätt från inrättning som drivs gemensamt av staten och kommun och att detta inte heller skulle bli fallet enligt utredningens förslag.

Jag delar både utredningens och remissinstansernas uppfattning, att skattskyldighet bör föreligga för statlig och kommunal verksamhet, som direkt konkurrerar med det enskilda näringslivet på den allmänna marknaden. Det är dock inte enligt min mening motiverat att gå så långt att föreskriva skattskyldighet för all offentlig verksamhet med avseende på skattepliktiga objekt och prestationer. Det får anses vara en helt onödig omgång att under mervärdesskatten inrymma sådan offentlig verksamhet, som endast tillgodoser egna behov. Enligt min mening kan inte heller ett ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller kommuner för gemensam verksamhet i detta syfte anses ha sådan verkan, att den måste inrymmas under mervärdesskatten av konkurrensskäl. Det är här frågan om verksamhet, som säkerligen skulle bedrivas även utan samgående. Jag anser därför inte, att övergången till mervärdesskatt bör föranleda någon ändring av de regler, som redan nu gäller för den allmänna varuskatten. Det bör också beaktas, att den som bedriver verksamhet, som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt, inte heller har möjlighet att lyfta av ingående mervärdesskatt.

Om offentlig verksamhet tillkommit för att tillgodose egna behov, men viss utåtriktad verksamhet likväl sker, har ifrågasatts om inte detta bör medföra skattskyldighet för hela verksamheten. I varuskattehänseende gäller, att endast den utåtriktade verksamheten i dessa fall medför skattskyldighet. Detsamma bör enligt min mening gälla i

mervärdesskattesystemet. Inte heller i dessa fall anser jag således motiverat, att av konkurrensskäl beskatta omsättningen i verksamhet, vars syfte i första hand är att tillgodose egna behov. Det bör vara tillräckligt att skatt utgår på den utåtriktade omsättningen. För denna del av verksamheten bör avdragsrätt för ingående skatt föreligga men inte för den del som avser egna behov. Drivs offentlig verksamhet som aktiebolag eller ekonomisk förening bör dock skattskyldighet föreligga för hela verksamheten enligt de allmänna reglerna.”⁵

Frågan är vad som menas med egna behov här. Troligen avses de fall då offentliga sektorn kan anses vara slutkonsument. Frågan om offentliga sektorn kan anses vara slutkonsument eller inte är i högsta grad aktuell för denna utredning. I kapitel 7 förs ett fortsatt resonemang om synen på vem som kan anses vara slutkonsument när det gäller vård, utbildning och omsorg.

2.3 Frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal infördes från den 1 juli 1979.⁶ Tidigare hade uthyrning av rörelselokaler inte omfattats av någon skattskyldighet, vilket var konkurrenssnedvridande i valet mellan att bedriva skattepliktig verksamhet i förhyrda lokaler jämfört med att bedriva motsvarande verksamhet i egna lokaler. Det innebär att en fastighetsägare måste kalkylera sin mervärdesskattebelastning som en kostnad och ta ut den i hyran för lokalen av hyresgästen. Om hyresgästen bedrev skattepliktig verksamhet innebär detta att han inte hade möjlighet att tillgodoräkna sig avdrag för den dolda mervärdesskatten som ingick i hyran. Om hyresgästen i stället bedrivit sin verksamhet i egna lokaler (egen fastighet) hade motsvarande mervärdesskatt varit avdragsgill för hyresgästen. Regelverket om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal tillkom således för att undanröja denna konkurrenssnedvridning.

Reglerna om frivillig skattskyldighet innebär att en fastighetsägare kan ansöka hos skattemyndigheten om att bli skattskyldig till mervärdesskatt för uthyrning av rörelselokaler till näringsidkare som bedriver skattepliktig verksamhet i lokalerna. Fastighetsägaren får då rätt till avdrag för in-

⁵ prop. 1968:100 sid.122 ff.

⁶ SFS 1979:304

gående mervärdesskatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, underhåll och drift. Hyran måste beläggas med mervärdesskatt men den mervärdesskatten blir avdragsgill hos hyresgästen om lokalerna används i dennes skattepliktiga verksamhet.

Från skattereformens införande 1991 ändrades reglerna så att den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare även omfattade uthyrning av lokaler till stat, kommun och landsting oavsett i vilken verksamhet lokalerna användes. Uthyrning av bostäder omfattades inte av reglerna. Regler om rätt till frivillig skattskyldighet för andrahandsuthyrning av rörelselokaler infördes från 1995. Innebörden är att en andrahandshyresvärd också kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av rörelselokaler till hyresgäster som bedriver skattepliktig verksamhet i lokalerna. Om kommunen hyr lokalen i andra hand måste verksamheten vara skattepliktig för att hyresvärden skall kunna ansöka om frivillig skattskyldighet. Reglerna om frivillig skattskyldighet gäller även bostadsrättsinnehavare.

I betänkandet Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet⁷ föreslås delvis ändrade regler träda i kraft från den 1 juli 2000. Frivillig skattskyldighet ska kunna medges fastighetsägare oavsett om den verksamhet som hyresgästen bedriver i lokalerna medför skattskyldighet eller inte. Bostäder skall enligt utredningens förslag inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet.

2.4 Skattereformen 1991

Betänkandet Reformerad mervärdesskatt⁸ var ett led i den samlade reformeringen av skattesystemet som sedermera ledde fram till den skattereform som trädde i kraft den 1 januari 1991. Utgångspunkten för utredningen var att den skulle lägga fram förslag som ledde till ökade skatteintäkter inom framförallt mervärdesskatteområdet för att finansiera den planerade sänkningen av inkomstskatten för fysiska personer.

Inriktningen var att bredda skattebasen ytterligare genom att föreslå en generell beskattning av varor och tjänster vilket också skulle förbättra konkurrens- och konsumtionsneutraliteten. Utredningen föreslog därför att reduceringsreglerna på byggområdet skulle slopas och en i princip generell tjänstebeskattnings skulle införas. Det enda området som skulle kunna komma ifråga för en lägre skattesats var livsmedelsområdet. Undersökningar som hade gjorts visade dock att en sänkt mervärdesskatt på livsmedel inte hade några fördelningspolitiska effekter. Därför lade kommittén inte fram något förslag om differentierad mervärdesskatt. Vid

⁷ SOU 1999:47, Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet

⁸ SOU 1989:35, Reformerad mervärdesskatt m.m.

skattereforens genomförande blev den enhetliga skattesatsen 25 % på priset exklusive mervärdesskatt.

Övergången till en i princip generell tjänstebeskattning parad med höjda skattesatser ökade problemet med bristande konkurrensneutralitet. Vid valet mellan att utföra tjänster för eget behov med egen personal (egen regi) eller att upphandla motsvarande tjänster innebar förslaget en förskjutning mot att egenregin skulle gynnas. För att lösa detta problem föreslog kommittén att kommunsektorn skulle medges en i princip generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt oavsett om inköpen avsåg skattepliktig eller icke-skattepliktig verksamhet. All ingående mervärdesskatt skulle redovisas i den vanliga mervärdesskattedeklarationen och efter kvittning mot utgående skatt skulle staten återbetala det överskjutande beloppet.

Eftersom kommuner och landsting tidigare var slutkonsument då inköp gjordes till icke-skattepliktig verksamhet var mervärdesskatten en kostnad för denna verksamhet. Finansiering måste ske inom ramen för den ordinarie kommunala budgeten. Utredningens förslag att ge kommuner och landsting avdragsrätt även för denna mervärdesskatt innebar ett inkomstbortfall för staten. För att kompensera staten för detta inkomstbortfall skulle ett motsvarande belopp överföras från kommuner och landsting till staten. Beloppet skulle beräknas på ett sådant sätt att det inte fanns någon direkt koppling mellan den utökade avdragsrätten och kommunernas återbetalning till staten.

Värdet av den utvidgade avdragsrätten för ingående skatt beräknades till 15 miljarder kronor. Kommuner och landsting skulle däremot inte drabbas av den ökade mervärdesskattekostnad som skattereformen orsakade genom basbreddningen och i övergången till en generell skattesats beräknades det belopp som skulle återbetalas till staten därför till 9,8 miljarder kronor (7 miljarder för kommunerna och 2,8 miljarder för landstingen).

Regleringen skedde via den dåvarande avräkningsskatten. Underlaget baserades på kommunernas totala skatteunderlag, dvs. inklusive tillskott enligt lagen om skatteutjämningsbidrag. Beloppets storlek kom således att bli beroende av de förändringar som genomfördes på inkomstskatteområdet avseende fysiska personers beskattning i samband med skattereformen. Avräkningsskatten upphörde vid 1992 års utgång.

I samband med att den generella avdragsrätten infördes den 1 januari 1991, infördes även ett särskilt bidrag till kommuner och landsting.⁹ Bidraget infördes för att inte motverka privata utförare inom de icke-skattepliktiga områden där verksamheten normalt drivits av kommuner och landsting. Ett särskilt statsbidrag skulle då utgå vid kommunal och lands-

⁹ Lagen om särskilt bidrag till kommuner och landsting (SFS 1990:578)

tingskommunal upphandling från eller bidrag till privata entreprenörer som bedrev verksamhet inom dessa områden. Statsbidraget utgick med 6 % på kommunens kostnad för upphandlingen eller bidraget och avsåg att täcka kommunens kostnad för dold mervärdesskatt. Procentsatsen baserades på att mervärdesskattebelagda kostnader i verksamheten utgjorde 30 % av totalkostnaden.

Vid allt övrigt lika kan statsbidraget illustreras på följande sätt.

	Kommun	Privat entreprenör
Lönekostnader	70	70
Mervärdesskattebelagda kostnader	<u>24*</u>	<u>30</u>
Summa kostnad	94	100

* mervärdesskattens kostnadsandel utgör 6 % (20 % * 30)

Genom att statsbidrag på 6 % utgick till kommunerna vid upphandling från eller bidrag till den privata entreprenören blev kommunens kostnad vid upphandling lika stor som om man utfört tjänsten i egen regi. Det privata alternativet missgynnades således inte.

Lagen upphävdes den 1 januari 1995, men principen ligger till grund för den 6-procentsersättning som finns i dag.

2.5 Ny mervärdesskattelag¹⁰

Genom Sveriges medlemskap i EU ansågs inte dåvarande kompensationsordning för kommunsektorn vara möjlig att behålla. Den främsta orsaken var att den utökade kommunala avdragsrätten för ingående skatt som avsåg icke-skattepliktig verksamhet inte stod i överensstämmelse med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv¹¹. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger enligt direktivet endast i verksamhet som medför skattskyldighet. Avgiften till EU baseras också till viss del på medlemsländernas mervärdesskattebas varför en harmonisering av de svenska reglerna med EG:s regler var nödvändig även ur den aspekten. En teknisk översyn av den svenska lagen gjordes också inför medlemskapet i EU¹².

Samtidigt pågick en utredning av kompensationsystemet för kommuner och landsting. Denna skulle kartlägga bristerna i konkurrensneutralitet mellan verksamhet i offentlig regi och motsvarande verksamhet i privat regi.

¹⁰ Behandlar SOU 1992:6, SOU 1993:75, samt prop. 1991/92, prop. 1992/93:190, prop. 1993/94:99

¹¹ 77/388/EEC

¹² SFS 1994:200

I det första delbetänkandet¹³ Vissa mervärdesskattefrågor I föreslogs bland annat en utvidgning av sjukvårdsbegreppet samt förändringar i reglerna för frivillig skattskyldighet vad gäller uthyrning av lokaler. Förslaget innebar att även andrahandsuthyrning till skattskyldig hyresgäst skulle omfattas av reglerna. Förslagen ledde i dessa delar till lagstiftning.

I sitt andra delbetänkande¹⁴ gör utredningen en genomgång av brister i konkurrensneutraliteten som det då gällande kompensationsystemet gav upphov till. Mot bakgrund av att det inte stod i överensstämmelse med EG:s regelverk lade man fram tre alternativa förslag.

1. Skatteplikt införs för vårdtjänster.

Enligt utredningen skulle ett införande av skatteplikt för vårdtjänster vara ett acceptabelt alternativ för konkurrensneutralitet. Den största komplikationen skulle enligt utredningen vara hur beskattningsunderlaget skulle beräknas inom offentlig sektor. Utredningen avvisade dock förslaget på grund av att EG:s direktiv föreskriver undantag från skatteplikt för de aktuella områdena.

2. Partiellt avdragsförbud avseende varor och vissa tjänster på fastighetsområdet för kommunerna

Förslaget innebar att avdrag för ingående skatt inte skulle få göras på inköp som avsåg varor och fastigheter inom de icke-skattepliktiga sektorerna. För tjänster skulle avdragsrätt föreligga i ett slutet system utanför mervärdesskattesystemet för att överensstämmelse med EG:s regelverk skulle råda.

Utredningen avstod från att förorda detta alternativ eftersom man ansåg att hanteringen av mervärdesskatten på tjänster inte helt skulle lösa problemen med konkurrensneutralitet.

3. Kompensationsordningen för kommunerna slopas.

Förslaget innebar att kommunernas generella avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inom icke-skattepliktiga områden skulle slopas. Kommunerna skulle då i avdragshänseende jämföras med en privat entreprenör som bedriver motsvarande verksamhet. Det särskilda statsbidraget på 6 % kunde då slopas helt.

För att förhindra att kommunal egenregiverksamhet skulle gynnas i förhållande till privat skattepliktig verksamhet föreslog utredningen att en särskild metod för konkurrensutjämning skulle införas vid sidan av mervärdesskattesystemet. Metoden innebar att budgeten för icke-skatteplikt-

¹³ SOU 1992:121, Vissa mervärdesskattefrågor I

¹⁴ SOU 1993:75, Vissa mervärdesskattefrågor II

ga verksamheter skulle belastas med mervärdesskattekostnaden om skattepliktiga tjänster utfördes i egen regi. Belastningen skulle göras som ett procentuellt påslag med lönesumman som underlag. Budgeten skulle räknas upp med den beräknade mervärdesskattebelastningen för att inte det ekonomiska utrymmet skulle minska för verksamheten. Neutralitet skulle därigenom föreligga i valet mellan att utföra en skattepliktig tjänst i egen regi eller att upphandla den från en privat näringsidkare. Den bokföringsmässiga korrigeringen måste göras tvingande.

Utredningen förordade detta alternativ men det genomfördes aldrig. I prop. 1993/94:225 angavs att regeringen skulle återkomma med förslag till riksdagen. I prop. 1993/94:150 avvisas förslaget med hänvisning till det kommande kommunkontosystemet, samt kritiska synpunkter från remissinstanserna.

2.6 Sammanfattning och slutsatser

1964 års momsutredning¹⁵ drog slutsatsen att icke-skattepliktig verksamhet kommer att gynnas i förhållande till skattepliktig verksamhet när den riktar sig mot konsumenter. Effekten för konsumenten kan liknas vid om verksamheten hade varit subventionerad. Förutsatt att skattesatsen sätts så att den överstiger den ingående mervärdesskatten, blir det pris som konsumenten skall betala högre om varan/tjänsten är skattepliktig än om den är icke-skattepliktig. Enligt ekonomisk teori ökar efterfrågan när priset sänks, förutsatt att varan är någorlunda priskänslig. Konsumenten kommer då att konsumera mer av den icke-skattepliktiga varan/tjänsten och mindre av den skattepliktiga.

En annan fråga är eventuella tillämpningsproblem som undantag från skatteplikt kan skapa. Låt säga att två producenter uppfattar undantaget olika trots att samma tjänst tillhandahålls konsumenten. Den ene anser sig bedriva icke-skattepliktig sjukvård (medicinsk fotvård) medan den andre anser sig bedriva skattepliktig skönhetsvård (vanlig fotvård). Skillnader i konsumentpriset som beror på olika tolkning av undantagen från skatteplikt kan minskas genom att lagreglerna förtydligas eller genom att informationen och skattemyndigheternas kontroll förbättras. Den nu beskrivna situationen kan troligen inte helt undvikas så länge undantag från skatteplikt finns. Konkurrenssnedvridningen (prisskillnaden för konsumenten) blir i dessa fall större ju högre andel lönekostnaden utgör av det totala priset.

1964 års momsutredning belyste också den kumulativa effekt som uppkommer då icke-skattepliktig verksamhet riktar sig mot skattskyldiga köpare. Om den skattskyldige köparen kan välja mellan en skattskyldig och

¹⁵ SOU1964:35

en icke-skattskyldig säljare kommer köparen att välja en skattskyldig säljare. Detta beror på att köparen inte kan tillgodogöra sig avdrag för den "dolda" mervärdesskatt som den icke-skattskyldige säljaren måste ta ut i priset. En s.k. kumulativ effekt uppkommer. Det mervärde som tillförs den inköpta varan eller tjänsten träffar också den dolda mervärdesskatten och drabbar konsumenten "dubbelt" jämfört med om inköpet hade gjorts från en skattskyldig säljare. Priset blir därmed högre.

Av de uttalandena som 1964 års momsutredningen gör om offentlig sektor kan man dra den slutsatsen att skattepliktiga varor och tjänster som såldes med vinst i konkurrens med näringslivet skulle beskattas. Eftersom fortsatt undantag från skatteplikt föreslogs inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning trots att man övervägde beskattning för att undvika kumulativa effekter är den troliga slutsatsen att det inte fanns någon konkurrens med den offentliga produktionen av dessa tjänster. Dessutom var tjänsterna kraftigt skattesubventionerade och tillhandahölls utan vinstsyfte. Det enskilda näringslivet skulle inte heller annat än undantagsvis kunna sälja tjänsterna utan skattesubventionering i form av stöd från det allmänna varför någon konkurrenssnedvridning förmodligen inte ansågs föreligga. Oavsett vem som producerade tjänsterna skulle mervärdesskatt inte tas ut på priset och mervärdesskatten på inköp belastade därmed verksamheten som en kostnad. Vid denna tidpunkt ansågs konsumtionsneutralitet råda.

Det saknas dock ett resonemang om produktionsneutralitet baserad på de skilda villkor för prissättning som gällde för offentlig respektive privat sektor. Det skulle kunna haft betydelse för att bedöma hur mervärdesskatten skulle hanteras om fungerande konkurrens hade funnits eller varit önskvärd att uppnå även inom icke-skattepliktiga områden.

3 Kommunkontosystemet

3.1 Inledning

Kommunkontosystemet är en kompensationsordning för mervärdesskatt som 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. Det nuvarande kommunkontosystemet föregicks av två tidigare kompensationsordningar; den generella avdragsrätten för kommuner och landsting inom ramen för det ordinarie mervärdesskattesystemet (som gällde åren 1991–1994) och den tillfälliga ordningen under år 1995. I kapitel 2 har jag beskrivit den generella avdragsrätten för kommuner och landsting inom ramen för det *ordinarie* mervärdesskattesystemet. I detta kapitel beskriver jag närmare utvecklingen av de särskilda kompensationsordningarna för mervärdesskatt för kommuner och landsting som ligger *utanför* det ordinarie systemet. Av tidsaxeln på nästa sida framgår hur olika kompensationsordningar har vuxit fram under 1990-talet.

I kapitlet redogörs närmare för bakgrunden till kommunkontosystemets införande och systemets utformning. Vidare redogörs för målsättningen att skapa ett för stat och kommun neutralt system i finansieringshänseende och hur kommunkontosystemet finansieras idag. Den ekonomiska analysen av systemet görs utifrån grundläggande nationalekonomisk teori.

I kapitel 6 analyseras verkningarna av systemet i konkurrensförhållande med utgångspunkt från de olika slags verksamheter som omfattas av systemet nämligen sjukvård, tandvård, social omsorg och skola.

Mervärdesskatt i kommun- och landstingssektorn från skattereformen 1991 – utredningar och lagändringar

3.1.1 Den tillfälliga ordningen år 1995

I samband med skattereformen år 1991 infördes en generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för kommuner och landsting i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Denna innebar att kommunerna fick tillbaka all erlagd mervärdesskatt oavsett om denna hänförde sig till inköp i skattepliktig verksamhet eller inköp i den mervärdesskattefria delen av verksamheten, dvs. i fall där kommunen/landstinget har ställning av slutkonsument i mervärdesskattehänseende. Vidare fanns ett särskilt statsbidrag som utgick för att kompensera kommuner och landsting för de ökade kostnader som

Mervärdesskatt i kommun- och landstingssektorn från skattereformen 1991 - utredningar och lagändringar

År	Ändring	1993	1995
1991	Skattereform		
	Generell avdragsrätt (SFS 1990:576)		
	Lag om särskilt bidrag till kommuner, (SFS 1990:578)		
1992	Vissa mervärdesskattefrågor I (SOU 1992:121). En utvidgning av sjukvårdsbegreppet föreslogs, vissa delar genomfördes. (prop. 1993/94:225, SFS 1994:498)	Vissa mervärdesskattefrågor II, (SOU 1993:75) Förslag att avdragsrätten och bidraget slopas. Intern bokföringsmässig korrigering för egenregi föreslås. I prop. 1993/94:150 avvisade regeringen detta förslag.	EG-intråde. <i>Avdragsrätten slopas</i> . Lag om särskilt bidrag till kommuner (1990:578) slopas. Lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995 (SFS 1994:1799) införs.
1996	Det nuvarande systemet införs: lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (SFS 1995:1518) samt förordning om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1647)		
	1998, 1 juli		
	Ändring i kontolagen, 1995:1518 (SFS 1998:588)		
	Ersättning införs även för ingående moms hänförlig till boende för vård och omsorg.		
	1998, oktober		
	Utredning av kommunkontosystemet tillsätts. (Dir 1998:93) Första delbetänkande i mars 1999.		

uppkommer vid upphandling av icke-skattepliktig sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.¹ Bidraget utgjorde en schablonberäknad procent (6% av upphandlingspriset) och skulle motsvara den dolda mervärdesskattekostnaden i upphandlingspriset.² Statsbidrag (6% av bidragssumman) utgick vid bidragsgivning av samma skäl som ovan.

Den generella avdragsrätten infördes för att utjämna mervärdesskattens konkurrensnedvridande effekter vid valet mellan att utföra tjänster i egen regi och att upphandla motsvarande tjänster från externa entreprenörer. Se mer om den allmänna avdragsrätten i det ordinarie mervärdesskattesystemet i avsnitt 2.4.

När Sverige blev medlem i den europeiska unionen (EU) ansågs inte rätten för kommuner och landsting att göra avdrag för all sin mervärdesskatt i en vanlig mervärdesskattedeklaration kunna bibehållas. EG:s regelverk på mervärdesskatteområdet tillåter inte någon generell avdragsrätt för verksamhet som inte är skattepliktig. Detta beskrivs mera utförligt i kapitel 4. Andra alternativ för kompensation för mervärdesskatt i sådan verksamhet fick därför övervägas.

På grund av den stora mängd lagändringar som blev nödvändiga genom EU-inträdet hann man inte från regeringens sida vid denna tidpunkt utarbeta någon ny kompensationsmodell för kommuner och landsting. För år 1995 infördes därför en temporär ordning för återbetalning av mervärdesskatt i icke-skattepliktig verksamhet. Ändringen gjordes i lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995.³

Den tillfälliga ordningen innebar att man lät kommunsektorn vända sig till dåvarande Skattemyndigheten i Kopparbergs län (det särskilda skattekontoret i Ludvika) för att begära återbetalning av den mervärdesskatt som man inte fick dra av i det ordinarie systemet. Den tillfälliga lagen för 1995 omfattade även det schabloniserade bidraget om 6% för upphandling och bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Lagen om särskilt bidrag till kommuner m.fl. (1990:578) upphävdes. Den enda skillnaden mellan den tillfälliga ordningen för 1995 och den tidigare generella avdragsrätten var att återbetalning av den mervärdesskatt som kommunerna på grund av EG-rätten inte kunde dra av i det ordinarie mervärdesskattesystemet fick ske på annat sätt än i mervärdesskattedeklarationen. Kompensationsordningen hade med andra ord samma omfattning som tidigare.

¹ Lag om särskilt bidrag till kommuner m.fl. (1990:578)

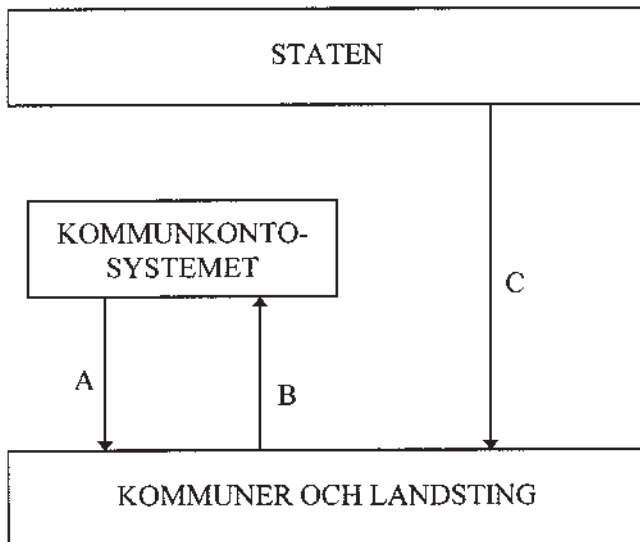
² Genom att säljaren inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kommer denna ingå som en vidarefakturerad kostnad i priset på tjänsten.

³ Prop. 1994/95:57, SFS 1994:1799

3.2 Det nuvarande kommunkontosystemet

3.2.1 Allmänt

Dagens kommunkontosystem infördes från den 1 januari 1996.⁴ Systemets uppbyggnad kan illustreras med följande skiss:



- A Kommuner och landsting får tillbaka mervärdesskatt som erlagts på inköp i icke-skattepliktig verksamhet samt ersättning med viss procent av priset vid upphandling eller bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning. Ersättningen för ingående mervärdesskatt är lika stor som den mervärdesskatt den skattskyldige säljaren uppbär åt staten.
- B Kommuner och landsting får betala en enhetlig avgift till systemet för att finansiera uttagen.
- C Statsbidrag från staten. Det generella statsbidraget till kommuner och landsting höjdes när systemet infördes 1996. Det förhöjda statsbidraget motsvarade det belopp som återbetalats till kommuner och landsting i det tillfälliga systemet för 1995. Beloppet uppgick år 1996 till 19 mdkr. Bidraget uppgår per 1999 till 22,9 mdkr.⁵

⁴ Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518), prop. 1995/96:64 Ett nytt utjämningsystem för kommuner och landsting, m.m.

⁵ Det förhöjda statsbidraget har ökat till följd av vissa huvudmannaskapsförändringar etc. Se utredningen delbetänkande i bilaga 2.

Syftet med systemet är, liksom i systemet med full avdragsrätt i det ordinarie mervärdesskattesystemet från 1991, att skapa konkurrensneutralitet vid valet mellan att upphandla tjänster eller att utföra tjänster i egen regi.

3.2.2 Kommunkontosystemets utformning

Kommunkontosystemet består av två räntebärande konton hos Riksgäldskontoret, ett för kommunerna och ett för landstingen. Fordrings- respektive skuldsaldon på kontona är räntebärande. Riksrevisionsverket (RRV) ansvarar för revision av kontona.

De som kan kräva ersättning från kontona är kommun, landsting, 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.

Den mervärdesskatt som kan rekvireras från kontona är i princip den skatt som kommun- och landstingssektorn inte kan dra av i det ordinarie mervärdesskattesystemet enligt lagen om mervärdesskatt (1994:200).

Den mervärdesskatt som kan komma i fråga i kommunkontosystemet är således:

- mervärdesskatt som är hänförlig till en kommuns eller ett landstings egna verksamhet såsom t.ex. gaturenhållning, snöröjning eller parkskötsel för eget behov,
- mervärdesskatt 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, och

- 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 kommunerna för den mervärdesskatt som bidragsmottagaren har betalat för 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% av upphandlings- eller bidragssumman, eller,
- om det ingår en lokalkostnad i upphandlings- eller bidragssumman, med 18% av summan för denna del och 5% för resterande del av summan,
- 18% vid hyra av lokal för äldreboende samt boende för funktionshindrade.

Som framgår ovan har kommun och landsting en i stort sett generell kompensationsrätt för all mervärdesskatt som inte kan dras av i det ordinarie systemet. Ersättning från kontosystemet kan erhållas vid inköp eller upphandling av skattepliktiga varor och tjänster för den skattefria delen av verksamheten och vid upphandling av ovannämnda skattefria tjänster eller bidragsgivning till sådan verksamhet. Upphandling av skattepliktiga varor och tjänster till skattefri verksamhet kan ske utan att mervärdesskatten blir en kostnad som kan bidra till att man avstår från inköpet.

Vid upphandling av skattefria tjänster skall valet mellan produktion av sådana tjänster i egen regi eller upphandling av motsvarande tjänster vara mervärdesskattemässigt neutralt för kommunen eller landstinget. Den särskilda ersättningen om 6 procent är framräknad som en schabloniserad uppskattnings av hur stor del av driftskostnaden i de skattefria verksamheterna som utgör mervärdesskatt (den 5 procentiga och den 18 procentiga ersättningen kommenteras närmare nedan). Upphandlingssumman neutraliseras genom att anbudspriset med avdrag för ersättningen på 6 procent jämförs med vad det skulle kosta att producera tjänsten i egen regi.⁶

Ersättning vid bidragsgivning utgår på grund av att det numera är möjligt att tillhandahålla samhällsservice i såväl offentlig som privat regi. Kommun eller landsting svarar för finansieringen genom anslag eller bidrag. Som exempel på bidragsgivning som berättigar till ersättning kan

⁶ Se vidare i kapitel 6 om beräkningar av mervärdesskattens andel av totala kostnader i olika icke-skattepliktiga verksamheter.

nämnas skolpeng eller barnomsorgspeng. Vid utbetalning av bidrag till friskolor t.ex., måste detta även täcka den del av bidragsmottagarens kostnader som utgör mervärdesskatt. Om inte ersättning för mervärdesskatt skulle utgå även vid bidragsgivning skulle denna bidra till snedvridning av konkurrensen eftersom kommunen/landstinget, men inte den private entreprenören, har möjlighet att erhålla kompensation för ingående mervärdesskatt.

Om inte ersättning skulle utgå vid bidragsgivning skulle kostnaden för att utge bidraget bli högre för kommunen genom att kommunen vid bidragsgivning till icke-skattepliktig verksamhet även avses täcka bidragsmottagarens mervärdesskatt som denne inte kan dra av.

Särskilt om ersättningsrätten för vissa lokalkostnader

I mervärdesskattelagen (1994:200) råder vissa generella avdragsförbud. Dessa gäller även i kommunkontosystemet. Således kan kommun eller landsting inte få ersättning för mervärdesskatt som avser stadigvarande bostad, köp av personbil samt representation som överstiger avdragsgillt belopp vid inkomsttaxeringen.

Avdragsförbudet för stadigvarande bostad vållade tidigare stora problem inom kommun- och landstingssektorn. Det blev uppenbart sedan Regeringsrätten i en dom i april 1993 (RÅ 1993 ref 30) fastslagit att servicehus och gruppboendestäder för senildementa var att hänföra till stadigvarande bostad. Detta ledde till ett stort antal tvister mellan enskilda kommuner och skattemyndigheterna om var gränsen mellan verksamhetslokaler för vård och omsorg och stadigvarande bostad skulle gå.

För att undvika detta gränsdragningsproblem föreslog regeringen⁷ att kommuner och landsting skulle få rätt till ersättning från kommunkontosystemet för ingående skatt som avsåg äldreboende samt bostäder för funktionshindrade. Ersättning skulle även utgå vid hyra av sådana bostäder. De nya reglerna gäller från den 1 juli 1998.⁸

Lagändringen innebar att de kommuner som själva äger de fastigheter som används för dessa boendeformer kan tillgodogöra sig ersättning i kommunkontosystemet för all mervärdesskatt som belastar verksamheten. Om kommunen hyr motsvarande bostäder kan man ansöka om en särskilt ersättning om 18 % för den dolda mervärdesskatt som ingår i hyreskostnaden. På så sätt avses i detta avseende alternativen att äga eller hyra fastigheterna bli jämställda.

De aktuella boendeformerna räknas dock fortfarande huvudsakligen som bostäder enligt mervärdesskattelagen (1994:200) varför fastighets-

⁷ Prop. 1997/98:153 Vissa kommunala frågor

⁸ Se prop. 1997/98:153 s 9 ff, samt SFS 1998:588.

ägaren inte kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till kommunerna för bostadsdelarna. Dock går detta för lokaldelarna. Genom en ändring i mervärdesskattelagen behöver emellertid inte uttagsbeskattning ske om kommunen låter utföra fastighetsunderhåll m.m. med egen personal på de fastigheter som används för dessa boendeformer.⁹

En förutsättning för att rätt till återbetalning av den särskilda ersättningen ska föreligga är att kommunen hyr äldrebostäderna direkt och att hyran därigenom är en kostnad för kommunen. Innebörden av detta blir att de kommuner som organiserat sin verksamhet på ett sådant sätt att fastighetsägaren, kommunalt eller privat bostadsbolag, hyr ut lägenheterna med förstahandskontrakt direkt till hyresgästerna inte kommer i åtnjutande av något mervärdesskatteavdrag eller ersättning för dessa lägenheter.

I samband med lagändringen beträffande lokaler för äldreboende och boende för funktionshindrade, infördes även en högre ersättning vid upphandling inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning om det i upphandlingssumman ingår lokaler. På lokaldelen kan kommunen eller landstinget få ersättning med 18% på kostnaden och på vård/omsorgs/utbildningsdelen en ersättning med 5% av kostnaden. Anledningen till detta var att ersättningen med 6% inte var tillräcklig om den man upphandlade av exempelvis var tvungen att bygga nya lokaler för verksamheten såsom t.ex. ett nytt daghem. Den ersättning om 6% som erhöles är en schablonberäkning av hur stor del av driftsutgifterna som utgör mervärdesskatt. Ersättningen täcker emellertid inte större investeringar.

Ansökningsförfarande

Ansökan om ersättning skall inges till skattemyndigheten i Gävle (det särskilda skattekontoret i Ludvika). Ansökan skall avse tidsperioder om en kalendermånad eller en period om tre på varandra följande kalendermånader och ska lämnas till skattemyndigheten i Gävle senast den 5:e i den andra månaden efter utgången av den tidsperiod som ansökningen avser.

Ansökan ska grunda sig på kommunens bokförda utgifter för ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen (ML). Denna mervärdesskatt särskiljs i den kommunala redovisningen. Ansökan görs på fastställt formulär. I samma ansökan kan kommunen/landstinget även ansöka om 6-, 18- och 5-procentsersättningen. Skattemyndigheten utbetalar därefter rekviderade belopp. Skattemyndighetens beslut får överklagas till regeringen.

⁹ se not 2 ovan

3.3 Finansiering av kommunkontosystemet

En utgångspunkt för de olika kompensationsordningarna som har tillämpats under 1990-talet har varit att kommuner och landsting skall bära kostnaden för mervärdesskatt i icke-skattepliktig verksamhet. Detta var en princip som även gällde före skattereformen 1990/91.

I de olika förarbetena som ligger till grund för dagens kompensations-system hänvisas till kommunernas och landstingens ställning av slutkonsument i mervärdesskattehänseende i de fall då verksamheten är undantagen från skatteplikt.¹⁰ I sådan verksamhet blir mervärdesskatten en kostnad till följd av mervärdesskattesystemets konstruktion med förekomsten av vissa skattefria verksamheter. Undantag från mervärdesskatt innebär därmed samma ekonomiska konsekvenser för alla aktörer, privata såväl som offentliga.

Nedan redogörs närmare för finansieringen av kommunkontosystemet. Som en bakgrund till dagens finansieringsstruktur redogörs även för finansieringen av de tidigare systemen (den generella avdragsrätten samt den tillfälliga ordningen för 1995).

Skattereformen 1990/1991

När skattereformen genomfördes fick ändringarna på mervärdesskatteområdet följande ekonomiska effekter för kommuner och landsting:¹¹

Den basbreddning som infördes i mervärdesskattesystemet redan från år 1990 höjde kommun- och landstingssektorns utgifter för bränsle, el, vatten, viss fastighetsservice, hyror etc. genom att områdena belades med mervärdesskatt. Vidare bidrog sloandet av reduceringsreglerna inom byggområdet (20- och 60%-reglerna) år 1991 till att utgifterna steg ytterligare. De ökade utgifterna till följd av reformen beräknades till ca 5 miljarder. Dessa kostnader skulle sektorn få reglera genom den generella avdragsrätten.

Genom införandet av den generella avdragsrätten från och med år 1991 fick kommuner och landsting göra avdrag för all ingående mervärdesskatt, dvs. även för verksamhet som var undantagen från skatteplikt. Detta skulle minska utgifterna och därmed förbättra den ekonomiska situationen för kommunsektorn.

Den samlade kostnaden för mervärdesskatt i sektorn före skattereformen beräknades till ca 10 miljarder kronor i 1991 års prisnivå. Med tillägg

¹⁰ Prop. 1989/90:111 Reformerad mervärdesskatt, m.m. s 125 ff, kompletteringsprop. 1993/94:150 s 34 ff, kompletteringsprop. 1994/95:150 s 69 ff samt prop. 1995/96:64 Ett nytt utjämningsssystem för kommuner och landsting, m.m., s 52 ff.

¹¹ Prop. 1989/90:150 bilaga 4, s 14–16

av de 5 mdkr som man antog att kommunsektorn skulle komma att dra av som ingående skatt med anledning av basbreddningen, beräknades det samlade avdragsbeloppet till 15 mdkr.¹²

Nettoeffekten av skattereformen blev att utgifterna för mervärdesskatt för kommun- och landstingssektorn skulle minska med totalt 9,8 miljarder kronor:

Breddad mervärdesskattebas	1991
Generell avdragsrätt	-5 mdkr (ökad utgift)
	+15 mdkr (inklusive avdrag på grund av breddning = minskad utgift)
Nytt statsbidrag vid kommunal upphandling eller bidragsgivning ¹³	-200 mkr (medel från staten som minskar nettoeffekten)
	= 9,8 mdkr

Samtidigt som kommunernas kostnader för mervärdesskatt minskade, sjönk statens nettointäkter av mervärdesskatt till följd av den generella avdragsrätten. Detta föranledde en ekonomisk reglering mellan staten och kommunsektorn. Regeringen anförde i prop. 1989/90:111 Reformerad mervärdesskatt m.m. att återbetalning till staten skulle lösas inom ramen för den *totala ekonomiska relationen* mellan staten och kommunerna så att inte konkurrensneutraliteten sätts ur spel.¹⁴

För att neutralisera effekterna av avdragsrätten i förhållandet mellan staten och kommunsektorn infördes således en särskild avräkningsskatt. Den utgiftsbesparing som kommunsektorn fick återfördes till staten genom en ökning av avräkningsskatten. Eftersom kommuner och landsting inte skulle drabbas av merkostnader till följd av basbreddningarna ingick inte de 5 miljarderna i underlaget för avräkningsskatten.¹⁵ Den återföring av medel till staten som gjordes uppgick därför till 9,8 mdkr (15 mdkr - 200 mkr (statsbidrag för upphandling m.m.) - 5 mdkr = 9,8 mdkr).

År 1993 kvittades avräkningsskatten bort genom att ett flertal specialdestinerade statsbidrag till kommuner och landsting togs bort och ersattes av ett generellt statsbidrag. Det generella statsbidraget minskades således med 9,8 mdkr.¹⁶

¹² I prop. 1994/95:150 bilaga 7 konstaterade regeringen emellertid att denna uppskattning var för låg.

¹³ Lag om särskilt bidrag till kommuner m.fl. (1990:578) (slopades den 1 januari 1995)

¹⁴ Prop. 1989/90:111 s 126-127

¹⁵ Prop. 1989/90:150 Bilaga 4 s. 17

¹⁶ Enligt principen för ekonomiska regleringar mellan stat och kommunsektorn görs en reglering vid ett tillfälle och ligger därefter kvar oavsett om t.ex. volym ändras efter det att regleringen är gjord.

1995 års tillfälliga ordning

Såsom anförts ovan var man på grund av Sveriges inträde i EU tvungen att slopa avdragsrätten för mervärdesskatt hänförlig till icke-skattepliktig verksamhet (vård, omsorg, skola, m.m.). Vad beträffar den finansiella regleringen mellan stat och kommun- och landstingssektorn skedde i princip ingen ändring. Återbetalning av mervärdesskatt i skattefri verksamhet fick ombesörjas i ett separat system utanför mervärdesskattesystemet.

Vad beträffar den ekonomiska regleringen mellan staten och kommunsektorn konstaterar regeringen vid införandet av den tillfälliga ordningen för 1995 att ordningen från 1991 med generell avdragsrätt hade visat sig vara förknippad med en del problem och brister.¹⁷ Kommunernas och landstingens ersättning till staten för den utvidgade avdragsrätten var för det första inte kopplad till den totala inkomstminskningen som belastade staten. Ett nytt system borde, ansåg regeringen, bygga på kommunal självfinansiering. Inte heller, anförde regeringen vidare, ökar återföringen till staten i takt med att avdragsrättens värde ökar. Dessutom leder kompensationsordningen till vissa konkurrensnedvridande effekter och regeringen hänvisade till slutsatserna av utredningen SOU 1993:75 Vissa Mervärdesskattefrågor II – Offentlig verksamhet m.m.

Utredningen SOU 1993:75 hade bland annat konstaterat att det schabloniserade särskilda statsbidraget för upphandling m.m. som infördes 1991 inte fick avsedd effekt. Ett exempel på detta var t.ex. att bidraget inte alltid kanaliserades ned till den enskilda enheten med budgetansvar. Då statsbidraget vid upphandling av skattefri tjänst inte tillförs enheten utan kommer kommunens centrala ekonomi till godo uppstår i praktiken en konkurrensnedvridning till nackdel för det privata företaget. Detta problem kvarstår i dagens kommunkontosystem. Ett annat allvarligt problem rörde hanteringen av mervärdesskatt på fastighetsområdet där kommunen utnyttjade sin generella avdragsrätt för att eliminera sina mervärdesskattekostnader. Något som icke-kommunala organisationer eller företag inom den skattefria sektorn inte kunde göra.

Dagens kommunkontosystem

Med dagens kommunkontosystem infördes en ny finansieringsordning. Det var först genom kommunkontosystemet som ett system med *kommunal självfinansiering* infördes. Avsikten var att systemet skulle vara stabilt och inte ge upphov till ökade kostnader för staten.¹⁸ Den nya finansieringsordningen innebar också ett sätt att uppnå syftet med systemet, nämligen konkurrensneutralitet i valet mellan egen regi och upphandling.

¹⁷ Kompletteringsprop. 1993/94:150 Bilaga 7, s 35 f

¹⁸ prop. 1995/96:64, s 22

För att korrigera för konkurrensproblematiken har kommunkontosystemet utformats så att en kommuns inbetalning till systemet (visst belopp per invånare) *inte* är densamma som kriteriet för utbetalning från systemet (faktiska mervärdesskattekostnader inklusive ersättning med 5, 6 eller 18% av upphandlings- respektive bidragssumma).¹⁹ Inbetalningarna är alltså inte kopplade till den enskilda kommunens eller det enskilda landstingets *faktiska* kostnader för mervärdesskatt. Genom kommun- och landstingssektorns *kollektiva finansiering* av systemet bidrar alla med lika mycket. Detta innebär rent faktiskt att en del kommuner eller landsting under verksamhetsåret kan få ut mer av systemet än vad man faktiskt tillskjuter medan andra får ut mindre än det egna tillskottet. Detta innebär i sin tur att större upphandlingar av externa tjänster inte känns så ekonomiskt betungande i mervärdesskattehänseende för den enskilda kommunen eftersom hela kollektivet är med och finansierar.²⁰

Denna inbyggda omfördelningseffekt i systemet är alltså en *metod* för att åstadkomma *konkurrenskorrigeringen*. Systemet är inte en metod för omfördelning utan systemets syfte är enligt regeringen att så långt som möjligt och utan statligt stöd begränsa den konkurrensnedvridning som kan uppstå inom de mervärdesskattefria områdena.²¹ Omfördelningseffekten gynnar de kommuner och landsting som upphandlar mycket från externa entreprenörer.

Den kommunala självfinansieringen innebär att utbetalningar från kommun- respektive landstingskontona skall 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 i en särskild prognos uppskattar, med utgångspunkt från de ackumulerade totala utbetalningarna innevarande år, hur stora utbetalningarna kan komma att bli påföljande år. För år 2000 har Riksskatteverket satt beloppet för kommunerna till 2080 kr/invånare och för landstingen till 940 kr/invånare. Beloppen multipliceras med antalet invånare i kommunen respektive landstinget och därmed erhålles summa att inbetala per kommun respektive landsting. Se tabell 3.8 om inbetalningarnas utveckling. De för år 2000 bestämda beloppen förväntas emellertid inte täcka de negativa saldon som kontona för närvarande uppvisar. Se mer om de ackumulerade saldon på kontona i tabell 3.3.

Inbetalning till kontona sker genom avdrag vid skattemedelsutbetal-

¹⁹ prop. 1995/96:64 s 53

²⁰ Vid beräkning av omfördelningen mellan kommunerna ska hänsyn tas till nivåhöjningen av statsbidraget. Den egentliga omfördelningen utgörs endast av den andel av avgifterna som inte täcks av det nivåhöjda statsbidraget.

²¹ Prop. 1995/96:64, s 53

ningarna till kommuner respektive landsting. Avdragen görs varje månad med en tolfedel av de fastställda årsbeloppen.

Den ekonomiska regleringen mellan staten och kommunsektorn i kommunkontosystemet

När kommunkontosystemet infördes skulle en återreglering göras mellan staten och kommunsektorn eftersom kommunsektorn på egen hand skulle ombesörja finansieringen av det nya systemet. Regeringen anförde i kompletteringspropositionen 1994/95:150 Bilaga 7 att återregleringsbeloppet borde uppgå till 9,8 mdkr + 5 mdkr, dvs. totalt 14,8 mdkr plus uppskrivning, vilket motsvarar den generella avdragsrättens värde, eftersom detta var det belopp som 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 kostnader* för att finansiera systemet täcktes. Regleringsbeloppet blev därför lika stort som den ersättning för ingående mervärdesskatt som kommuner och landsting fått utbetalt enligt den tillfälliga ordningen för 1995 inklusive det särskilda bidraget.²²

Beloppet utgjorde vid införandet år 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.²³

Vissa justeringar gjordes under 1997 och 1998 till följd av huvudmannaskapsförändringar och liknande och det nivåhöjda bidraget uppgår år 1999 till 22 937 mkr.²⁴ Bidraget skall bibehållas nominellt oförändrat.

Det nivåhöjda statsbidraget om 22,9 mdkr i förhållande till de totala utbetalningarna år 1999 ger en faktiskt kommunal självfinansieringsgrad uppgående till 14% (se tabell 3.3). Omslutningen i kommunkontosystemet har stadigt ökat sedan införandet år 1996.²⁵ På grund av ökad omslutning och att det nivåhöjda statsbidraget är nominellt oförändrat kommer kommun och landstingssektorns självfinansiering av systemet att öka successivt.

²² prop. 1994/95:150, Bilaga 7, s.72

²³ prop. 1995/96:64, s. 55

²⁴ Se vidare denna utrednings delbetänkande i bilaga 2.

²⁵ Förklaringar till detta framgår av utredningens delbetänkande i bilaga 2.

3.4 Mervärdesskattens andel av totala kostnader i icke-skattepliktig verksamhet

I samband med införandet av de ändrade mervärdesskattereglerna från 1991 utförde Statistiska Centralbyrån (SCB) beräkningar av hur stor andel av kostnaderna inom de aktuella verksamhetsområdena som utgjordes av mervärdesskatt. Till grund för beräkningarna låg statistik från 1989 års bokslut i kommunsektorn. Man konstaterade då att mervärdesskattens andel varierade mellan de olika verksamhetsområdena. För att slippa olika procentsatser som exempelvis fanns i Danmark, beräknades ett viktat medelvärde. En sammanvägning gjordes av mervärdesskattens andel av kostnaden i förhållande till verksamhetsområdets andel av kommunernas respektive landstingens totalkostnad. Den beräkningen gav att 6 % var en väl avvägd kompensation.

Vid införandet av de ändrade reglerna för kompensation inom äldreboendet och LSS-boendet gjordes nya beräkningar. Tabell 3.1 visar de resultat som beräkningarna gav. Skäl till ändring av procentsatsen ansågs inte föreligga med anledning av dessa beräkningar.

Tabell 3.1
Mervärdesskattekostnad i olika verksamheter

	Momsandel
Barnomsorg	4,9 %
Grund- och gymnasieskola	7,0 %
Vård	7,4 %
Äldreomsorg	4,7 %
Individ- och familjeomsorg	6,6 %
Sjuk- och tandvård	6,9 %

Beräkningar: Björn Larsson, Kommunförbundet
Stockholms län,
Data: Räkenskapsammandragen för år 1996

Som tabell 3.1 tydligt visar är det ingen verksamhet som ligger på exakt 6,0 %. Det betyder att de som ligger under 6,0 % alltid kommer att bli överkompenserade om en ersättning på 6,0 % utgår. På motsvarande sätt kommer alltid de som ligger över 6 % att underkompenseras. Det finns även geografiska variationer. Mervärdesskatteandelen beror på fördelningen mellan kapital, varor och tjänster. Dessa andelar varierar mellan olika verksamheter i kommuner respektive landsting. Slutsatserna är således att vissa verksamheter blir överkompenserade av 6-procentsersättningen och vissa verksamheter blir underkompenserade.

Någon beräkning av de privata entreprenörernas mervärdesskattekostnad inom de aktuella områdena har inte kunnat göras. Ett rimligt antagande är dock att kommunsektorns kostnad speglar den privata entreprenörens kostnad för att bedriva motsvarande verksamhet. I vart fall torde inte några större avvikelser föreligga vad avser de mervärdesskattebelagda kostnadernas andel av totalkostnaden.

3.5 Finansieringen av kommunkontosystemet

Som tidigare beskrivits i detta kapitel finansieras kommunkontosystemet av kommunerna och landstingen genom att dessa betalar en särskild avgift. Denna avgift beräknas som ett enhetligt belopp per invånare för kommuner respektive landsting. Avgiften fastställs av Riksskatteverket varje år senast den 10 september²⁶.

För att kompensera kommunerna för avgiften höjdes nivån på det generella statsbidraget vid införandet av systemet år 1996. Eftersom nivåhöjningen inte justeras efter inflation kommer en ökad omslutning i systemet att innebära att kommunsektorns självfinansiering av systemet ökar efter hand.

3.5.1 Läget år 1999

Under 1999 har underskottet på de två kontona ökat. Tabell 3.2 visar det ackumulerade saldot månad för månad.

Tabell 3.2
Det ackumulerade saldot på kontona, mkr

	Kommun- Kontot	Landstings- kontot	Totalt
Januari	-387	-265	-652
Februari	-1 331	-844	-2 175
Mars	-1 154	-792	-1 946
April	-1 438	-853	-2 291
Maj	-1 297	-784	-2 081
Juni	-1 237	-470	-1 707
Juli	-1 714	-605	-2 319
Augusti	-1 519	-483	-2 002
September	-1 286	-377	-1 663

Källa: RSVs månadsrapporter

²⁶ SFS 1995:1518, Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, 3 §

Som tabellen visar finns det i dagsläget ett stort underskott på kontona. Underskottet beror till stor del på föregående års underskott. Det ackumulerade underskottet förs in som en ingående balans i februari, vilket förklarar det "hopp" som siffrorna i tabellen visar mellan januari och februari. Det totala ackumulerade underskottet inför år 1999 uppgick till 1 135 mkr. När underskottet skall finansieras genom höjda avgifter från kommuner och landsting betyder det att graden av självfinansiering²⁷ ökar. Tabell 3.3 visar kommuners och landstings totala självfinansiering åren 1997 till 1999 med utgångspunkt från utbetalningarna från kontot. Andelen självfinansiering har beräknats som statens nivåhöjning av statsbidraget (22,9 mdkr) i förhållande till de totala utbetalningarna det året. Således visar andelen hur stor självfinansieringen hade varit om kontot alltid hade varit i balans²⁸.

Tabell 3.3
Kommuner och landstings självfinansiering

	Nivåhöjning av statsbidr., mkr	Total utbetalning mkr	Själv- finansiering
1997	22 502	22 616	0,5 %
1998	22 952	25 024	8,3 %
1999	22 823	26 954	14 %

Källa: RSVs månadsrapporter,
Del betänkande 1 (se bilaga 2),
samt egna prognoser

För året 1999 har en beräkning gjorts för de resterande månaderna. Den bygger på att ökningstakten av utbetalningarna oktober till december år 1999 kommer att vara lika stor som ökningstakten mellan 1998 och 1999, januari till september²⁹. Särskild hänsyn har tagits till de nya regler som infördes den 1 juli 1998 vad gäller ingående mervärdesskatt hänförlig till boende för vård och omsorg.³⁰ När en korrigering görs för denna reform kan ökningstakten beräknas till 5,7 %. Mer formellt kan det uttryckas enligt följande:

$$(3.1) \quad Z_{1999, \text{jan-sept}} / Z_{1998, \text{jan-sept}} = Z_{1999, \text{okt-dec}} / Z_{1998, \text{okt-dec}}$$

där

Z = uttag ur systemet

²⁷ Med självfinansiering menas här den del av utbetalningarna som kommuner och landsting måste finansiera själva, dvs. utbetalningar – nivåhöjningen i statsbidraget.

²⁸ Utgångspunkterna vid beräkningarna är således kostnadsmässiga och inte finansiella. Om avgiften hade använts istället för utbetalningarna hade man fått periodiseringar som i huvudsak berott på att avgiften i ett tidigare läge inte motsvarat utbetalningarna.

²⁹ Tester som gjorts med hjälp av regressionsanalys visar att utvecklingen januari–september inte signifikant skiljer sig från utvecklingen oktober–december.

³⁰ Ändring i kontolagen, 1995:1518 (SFS 1998:588)

Varför har underskottet blivit så stort?

Anledningen till att underskottet blivit så stort är att utbetalningarna ökat mer än vad som förutsattes när avgiften fastställdes. Den ökade omslutningen i systemet t.o.m. år 1998 behandlas i delbetänkandet (se bilaga 2). Som föregående avsnitt visat ökade utbetalningarna perioden januari t.o.m. september 1999 med 5,7 % jämfört med motsvarande period 1998. Om en linjär trend anpassas till perioden februari 1996 t.o.m. augusti 1999 har ökningen varit 6,0 %. För denna beräkning har en regressionsanalys gjorts. Den formella regressionslikningen och resultaten från regressionsanalysen visas i tabell 3.4.

Tabell 3.4
Regressionsanalys av utbetalningarna från
kommunkontosystemet

Regressionslikning:		
(3.1)	$Z_{\hat{a},m} = \beta Z_{\hat{a}-1,m}$	
där		
$Z_{\hat{a},m}$	=	Utbetalning år 1, månad 1
$Z_{\hat{a}-1,m}$	=	Utbetalning år 0, månad 1
Resultat:		
	Parametervärde	T-test
β	1,0596	60,3
R ²	0,77	
F-test	101,0	

I likningen antas således att utbetalningarna för en viss månad kan förklaras av utbetalningarna samma månad föregående år. Slutsatserna från regressionsanalysen är att utbetalningarna följer en linjär trend. Samtliga tester visar att resultaten är tillförlitliga³¹.

Parametervärdet visar att det finns en trendmässig ökning i utbetalningarna med 6,0 %. Eftersom ökningen varit 5,7 % januari–september 1999 jämfört med motsvarande period 1998 så överensstämmer den långsiktiga trenden med utvecklingen det senaste året.

Konjunkturinstitutets (KI) prognos³² visar utvecklingen på förbrukning och investeringar (till löpande priser). Mellan åren 1996 till 1999 har den genomsnittliga årliga förändringen varit 7,2 %. Tabell 3.5 visar förbrukning (konsumtion) och investeringar inom kommunsektorn.

³¹ R² visar observationernas avvikelse från den linjära trenden. Värdet på R² ligger mellan 1 och 0, där 1 är perfekt linjär anpassning och 0 ingen linjär anpassning alls. T-testet visar om riktningskoefficienten är signifikant skild från 0. Om så är fallet finns det en trend. Denna kan både vara positiv och negativ. F-testet visar att modellen totalt sett är signifikant skild från 0.

³² Konjunkturinstitutet, augusti 1999, Analysunderlag, s. 116–117.

Tabell 3.5
Förbrukning och investeringar i
kommunsektorn, löpande priser

År	Förbrukning och investeringar, mkr	Procentuell förändring
1996	146 866	
1997	157 271	7,1 %
1998	172 816	9,9 %
1999	180 765	4,5 %
2000	187 231	3,5 %

Källa: Konjunkturinstitutet, augusti 1999, Analysunderlag, s. 116 - 117

Som tabellen visar skedde en relativt stor ökning mellan åren 1997 och 1998. Tabellen visar också den prognos som KI gör för år 2000. Enligt prognosen kommer förbrukning och investeringar att tillsammans öka med 3,5 %. Som tabellen visar är det svårt att se ett omedelbart samband mellan förbrukning/investeringar och utbetalningar från kommunkontosystemet.

EU-bidrag och specialdestinerade bidrag

Har kommuner och landsting fått bidrag som varit svåra att förutse? Har det tillkommit resurser i kommunsektorn som lett till ökade inköp av varor och tjänster?

Tabell 3.6 visar EU-bidrag och specialdestinerade statsbidrag åren 1996 till 1999. För året 1999 används Ekonomistyrningsverkets (ESV) senaste prognos³³.

Tabellen visar att de specialdestinerade statsbidragen till kommunsektorn ökat både 1998 och 1999. Orsaken bakom ökningen är läkemedelsreformen och det nya specialdestinerade bidraget, Bidrag till läkemedel, som utgår till landstingen. Bidraget från staten till landstingen är en ersättning för det högkostnadsskydd som utgår på läkemedel. Receptföreskrivna läkemedel – den stora kostnadsdelen i förmånen – är icke-skattepliktiga. Skatt utgår bara på förbrukningsmaterial (25 %) och speciallivsmedel (12 %). Totalt handlar det, enligt Landstingsförbundet, om ca 200 mkr i mervärdesskatt på årsbasis. Bidraget påverkar således uttaget ur kommunkontosystemet i relativt liten omfattning (för ytterligare information om läkemedel se delbetänkandet, bilaga 2).

Om Bidrag för läkemedel exkluderas är ökningstakten lägre. Det betyder att visserligen är de specialdestinerade bidragen högre 1999 än 1998,

³³ ESV, Budgetprognos 1999:3

Tabell 3.6
EU-bidrag och specialdestinerade statsbidrag till kommunsektorn, mkr

	1996	1997	1998	1999
Specialdestinerat statsbidrag	19 547	14 557	26 667	31 748
- därav Bidrag till läkemedel			10 830	14 212
Skillnad föregående år	-1 997	-4 994	12 113	5 082
Skillnad exkl. Bidrag till läkemedel	-1 997	-4 994	1 284	1 699
EU-bidrag	32	286	476	685

Källa: ESV, Realekonomisk fördelning av statsbudgeten

men skillnaderna är så små att detta inte rimligen kan vara en förklaring till varför omslutningen ökat 1999.³⁴

Avgiften

Tabell 3.7 visar avgiften åren 1997 till 2000. Under den här perioden ökade den totala beräknade inbetalningen (avgiften * befolkningen) med 6,0 %. Om "Total beräknad inbetalning" jämförs med utbetalningen för motsvarande år framkommer att det under år 1998 uppkom ett underskott på 1,5 mdkr. Även under år 1999 uppkommer ett underskott på grund av för låga avgifter. Om årets utveckling fortsätter för de resterande månaderna under innevarande år (5,7 %) kommer underskottet att vara 2,3 mdkr vid slutet av 1999. Oavsett om KIs prognos används som approximation eller om man antar samma utveckling som det senaste året (5,7 %) kommer underskottet under år 2000 att öka ytterligare. Om ökningen blir 5,7 % för

Tabell 3.7
Avgiften kr per invånare

	Avgiften Kommuner kr/inv	Avgiften Landsting kr/inv	Avgiften Totalt Kr/inv	Total beräknad inbetalning
1997	1808	777	2585	22 862
1998	1808	840	2648	23 445
1999	1970	930	2900	25 685
2000	2080	940	3020	26 751

Källa: Delbetänkande 1, RSV samt SCB

³⁴ 1 699 mkr* 6 % = 102 mkr

resten av året kommer underskottet att vara 3,9 mdkr³⁵ mot slutet av år 2000. Om ökningen exempelvis blir 3,6 % (KIs prognos) blir underskottet 3,3 mdkr³⁶.

Slutsats:

Anledningen till att det ackumulerade underskottet i dagsläget är relativt stort beror inte på några enskilt stora utbetalningar under år 1999. Utbetalningarna har relativt väl följt en linjär trend.

I efterhand kan konstateras att avgiften varit för lågt satt. Riksskatteverkets beslut går att överklaga. Landstingsförbundet har vid två tillfällen överklagat/begärt omprövning av RSVs beslut. Ett överklagande ska ställas till regeringen men ges in till RSV. Innan RSV överlämnar ärendet till regeringen ska verket i enlighet med bestämmelserna i förvaltningslagen ompröva det överklagade beslutet. I båda fallen har RSV funnit sakliga skäl för ett ändrat beslut och omprövat detta enligt den klagandes begäran.

Den 29 september 1997 omprövade RSV sitt beslut avseende avgiften för landstingen för år 1998 på begäran av Landstingsförbundet. Omprövningen innebar att avgiften sänktes från 900 kr/invånare till 840 kr/inv. Den 13 oktober 1998 omprövade RSV sitt beslut avseende år 1999 på begäran av Landstingsförbundet från 965 kr/invånare till 930 kr/inv.

År 1998 blev underskottet på landstingskontot 635 mkr. I augusti 1999 var underskottet på landstingskontot 483 mkr. Det är uppenbart att de institutionella ramarna³⁷ är otydliga och har missgynnat balans på kontot. Följande kan anföras:

1. I de fall överklagande gjorts har avgiften sänkts till en nivå som inneburit att underskottet vuxit på kontot.
2. RSVs instruktion kan möjligen anses otydlig när det gäller de hänsyn RSV skall ta vid fastställande av avgiften.
3. Om politisk hänsyn skall tas, bör inte en statlig myndighet utan regering och riksdag fastställa avgiften.
4. RSV har liten erfarenhet av prognosarbete, framförallt när det gäller den kommunala sektorns ekonomi.

De alltför låga avgifterna har således tillåtit underskotten att växa. Vid beslut om avgiften för år 2000 har hänsyn indirekt tagits till hur stora avgifter som kan tas ut av kommunerna. Underskotten föregående år kan förklaras med brister i beslutsunderlaget. Om avgiften för år 2001 skulle sät-

³⁵ $(26\,751 \text{ mkr} - (1,057 * 26\,823 \text{ mkr})) + (-2\,273 \text{ mkr}) = -3\,878 \text{ mkr}$

³⁶ $(26\,751 \text{ mkr} - (1,036 * 26\,823 \text{ mkr})) + (-2\,273 \text{ mkr}) = -3\,310 \text{ mkr}$

³⁷ Med institutionella ramar menas beslutsunderlaget, beslutsprocessen, samt regelverket och dess tillämpning.

tas så att det ackumulerade underskottet täcks, samtidigt som den beräknade ökningen av utbetalningarna för år 2001 skulle täckas leder det med trendmässig ökning av utbetalningarna till en avgiftshöjning upp mot 27 %.³⁸ Om avgiften sätts lägre finns vid en trendmässig ökning av utbetalningarna risk för en allt större skuldsättning för kommunerna, eftersom underskottet på kontot kan betraktas som ett lån från staten till kommunsektorn.

3.5.2 Beräkning för perioden år 2000–2010

För att få en uppfattning om hur kommuners och landstings självfinansiering kan komma att utvecklas på längre sikt har två alternativa beräkningar gjorts. Med tanke på att antagandena grundar sig på en kortvarig erfarenhet av systemet, kan inte beräkningarna tolkas som en prognos. Den första beräkningen förutsätter att utbetalningarna framöver kommer att ligga på samma nivå som de gjort under perioden januari t.o.m. september år 1999 (5,7 %). Den andra beräkningen grundar sig på den regressionsanalys som presenterades i tabell 3.4. Självfinansieringen har beräknats på samma sätt som tidigare (tabell 3.3).

Om utbetalningarna ökar i samma takt som de gjort mellan januari-september 1999 och januari-september 1998 kommer självfinansieringen att överstiga 50 % om tio år, år 2009. Om ökningen blir högre kommer natur-

Tabell 3.8
Beräknad självfinansiering 2000 - 2010
5,7 %-alternativet

År	Beräknad utbetalning mkr	Nivåhöjande statsbidrag mkr	Egenfinansiering
2000	28 355	22 937	19 %
2001	29 975	22 937	23 %
2002	31 688	22 937	28 %
2003	33 499	22 937	32 %
2004	35 413	22 937	35 %
2005	37 437	22 937	39 %
2006	39 576	22 937	42 %
2007	41 837	22 937	45 %
2008	44 228	22 937	48 %
2009	46 755	22 937	51 %
2010	49 426	22 937	54 %

Källa: Egna beräkningar

³⁸ $(3\,878 + 29\,975) / 26\,751 = 1,2655$

Tabell 3.9
Beräknad självfinansiering 2000 - 2010
6,0 %-alternativet

År	Beräknad utbetalning	Nivåhöjande statsbidrag	Egenfinansiering
2000	28 314	22 937	19 %
2001	30 001	22 937	24 %
2002	31 788	22 937	28 %
2003	33 682	22 937	32 %
2004	35 688	22 937	36 %
2005	37 814	22 937	39 %
2006	40 066	22 937	43 %
2007	42 453	22 937	46 %
2008	44 982	22 937	49 %
2009	47 661	22 937	52 %
2010	50 501	22 937	55 %

Källa: Egna beräkningar

ligtvis 50-procentsnivån att passeras tidigare. Med den ökningstakt som finns i tabell 3.9 kommer 50-procentsnivån att passeras samma år.

Är ett antagande om ökade utbetalningar rimligt?

Utvecklingen på kontona under de tre år kommunkontosystemet existerat visar på en ökad omslutning. I de beräkningar som jag redovisar utgår jag från att ökningen kommer att fortsätta. Är detta antagande rimligt?

Samhällsutvecklingen har under lång tid gått från industrisamhälle mot tjänstesamhälle. I Sverige är det i huvudsak kommuner och landsting som ombesörjer tillgången på välfärdstjänster. Det är dock inte självklart att det är kommuner och landsting som producerar dessa tjänster. I kapitel 5 visas att antalet privata utförare ökat avsevärt under 1990-talet, framförallt inom barn- och äldreomsorg, men även inom vård och utbildning. Oavsett om tjänsterna produceras av kommunsektorn eller av privata entreprenörer kommer kommunkontosystemet att belastas. Belastningen kommer troligen att ligga på samma nivå för kommunal egen regi som om en privat entreprenör bedriver verksamheten.

När det gäller de tjänster som kommuner och landsting väljer att utföra i egen regi är trenden att allt fler "stödverksamheter" läggs ut på entreprenad. Det gäller t.ex. städning, diskning, tvättning etc. En ökad upphandling av tjänster leder till ett förändrat konsumtionsmönster inom den kommunala och landstingskommunala sektorn. Det betyder således att det inte nödvändigtvis behöver finnas något samband mellan ökade utbetalningar ur kommunkontosystemet och kommunala sektorns resurser. Det är dock rimligt att anta att resurserna inom den kommunala sektorn kommer att öka de närmaste åren.

I delbetänkandet (se bilaga 2) undersöktes varför omslutningen i systemet ökat. Slutsatsen är att ökningen till stor del kan förklaras med att flera stora investeringsprojekt tillkommit under perioden. Frågan är om dessa investeringar är tillfälliga händelser eller om det kan finnas en trend även här. Med ett fortsatt högt efterfrågetryck på de kommunala tjänsterna talar allt för att även investeringsbehovet framöver kommer att vara stort.

En beräkning som görs i detta kapitel utgår från en regressionsanalys. Analysen grundar sig på tillgänglig data från kommunkontosystemets korta historia (3 år). Denna period har karakteriserats av en stark konjunkturuppgång och ett behov av "återhämtning" från besparingsåren från mitten av 1990-talet. Således finns en risk för att beräkningen överskattar utbetalningarna från kommunkontot. En konjunkturedgång skulle kunna innebära en lägre ökningstakt vad gäller utbetalningarna från kontot. Dock är det troligt att den strukturella ökningstakten kommer att hålla i sig till följd av åldersstrukturen, omvandlingen från industrisamhälle till tjänstesamhälle, fortsatt förändring av styr- och driftsformer i kommuner och landsting etc. Även om det inom den långa tidsperiod som beräknats i detta kapitel skulle finnas konjunktorella svängningar, är det min uppfattning att på lång sikt kommer utbetalningarna från den två kommunkontona att öka.

3.5.3 En teoretisk modell av systemet

För att kunna analysera systemet används i det här avsnittet en enkel teoretisk modell. Modellen är matematisk till sin natur och begränsas av ett antal ekvationer. Den formella modellen specificeras i tabell 3.10. Som alla modeller är denna modell en förenkling av verkligheten för att bättre kunna fokusera på det problem som skall analyseras. I detta avsnitt analyseras särskilt avgiften och dess konstruktion. Modellen utgår från kommunerna. Landstingen kan analyseras i en identisk modell.

Ekvation (3.2) visar den totala nettoeffekten för en enskild kommun vid varje tidpunkt. Uppställningen visar att nettoeffekten bl.a. beror på det nivåhöjda generella statsbidraget. Kommunen själv kan inte påverka denna del. Det nivåhöjda statsbidraget blir då en exogent given konstant. Beloppet räknas inte upp efter inflationen eller efter en ökad omslutning i systemet.

Ekvation (3.3) beskriver hur avgiften sätts. Avgiften grundar sig på dels en prognos över uttaget ur systemet, dvs. utbetalda ersättningar till den egna och alla andra kommuner, dels en korrigering av förra årets avgift.

Avgiften består dels av vad den egna kommunen får i ersättning, dvs. den egna kommunens uttag, dels av vad alla andra kommuner får. Eftersom det totala uttaget är så mycket större än den egna kommunens ut-

Tabell 3.10
Teoretisk modell av kommunkontosystemet

Modellen:	
(3.2)	Total nettoeffekt $_{t,t} = k \cdot (n_t/N_t) + z_t - A_t(n_t/N_t)$
(3.3)	$A_t = E(Z_t) + (Z_{t-1} - E(Z_{t-1}))$
(3.4)	$z_t = t_t \cdot (I_t + G_t)$
(3.5)	År 1 Marginaleffekt $_{t,t+1} = \Delta z_{t+1}$
	År 2 Marginaleffekt $_{t,t+2} = -\Delta z_{t+1} \cdot (n_{t+2}/N_{t+2})$
där	
k	= nivåhöjningen av det generella statsbidraget
n_t	= invånarantalet i kommunen <i>i</i> vid tidpunkten <i>t</i>
N_t	= invånarantalet i riket vid tidpunkten <i>t</i>
A_t	= avgiften (hela det aggregerade beloppet)
z_t	= ersättning till den egna kommunen <i>i</i> från kommunkontosystemet år <i>t</i>
Z_t	= alla kommuners ersättning år <i>t</i> , dvs. $Z_t = \sum z_t$ (där $i = 1, 2, 3 \dots 289$)
$E(Z_t)$	= förväntad (prognosticerad) ersättning åt alla kommuner
t_t	= momsandel för kommun <i>i</i> vid tidpunkt <i>t</i>
I_t	= investeringsutgifter för kommunen <i>i</i> år <i>t</i>
G_t	= kommunal konsumtion för kommunen <i>i</i> år <i>t</i>

tag, är det svårt för den enskilde kommunen att genom sitt beteende påverka avgiften. Den egna kommunens uttag kommer således att delas upp på alla andra kommuner genom n_t/N_t . Således kommer ersättningen till den egna kommunen i mycket ringa grad att påverka den egna kommunens avgift.

Ekvation 3.4 beskriver hur ersättningen till den enskilda kommunen bestäms. Momsandelen beror på fördelningen mellan kapital, varor och tjänster i verksamheten. Olika kommuner kan naturligtvis ha olika sammansättning av konsumtionen. Således är momsandelen individuell för varje kommun och kan också variera över tiden. Investeringar och kommunal konsumtion varierar naturligtvis mellan kommuner respektive mellan landsting.

Leder avgifterna till beteendeförändringar?

Hur påverkas kommunen av systemet på marginalen? Om kommunen söker ersättning för ytterligare ett inköp, ytterligare en investering, hur påverkas kommunen då? Ekvation 3.5 visar marginaleffekten. Den ökade er-

sättningen påverkar kommunen under två år. Det första året får kommunen hela den ökade intäkten som ersättningen ger. Den ökade avgiften som marginalintäkten ger upphov till får kommunen betala först året därpå eftersom den fastställda avgiften inte ändras under innevarande år. Det ökade uttaget som kommunen gör kommer att observeras som ett prognosfel och korrigeras således först året därpå.

Vad visar modellen?

Modellen visar att avgiftsuttaget inte utgör någon återhållande faktor. Avgiften är konstruerad på ett sådant sätt att den enskilda kommunen/landstinget inte kan påverka den. Detta måste gälla om avgiften skall borga för konkurrensneutralitet. Om kommunen kan påverka sin egen avgift kommer avgiften att påverka beslutet att lägga ut verksamhet på entreprenad eller bedriva verksamheten i egen regi. Systemet uppfyller då inte sitt syfte; att garantera konkurrensneutralitet mellan egen regi och privat entreprenad.

Varför finns avgiften?

Frågan är då varför avgiften finns överhuvudtaget. Avgiften är ingen återhållande faktor. Om den hade varit det skulle kommunkontosystemet inte vara konkurrenskorrigering.

I prop. 1995/96:64 framgår att motiven för avgiften är att ”... den kostnadsökning som systemet för närvarande innebär för staten skall brytas. Om det nuvarande systemet skulle behållas kommer staten att få svara för hela den ökning av kostnaderna för systemet som uppstår över tiden.”

Alla belopp som betalats ut från systemet som ersättning för ingående mervärdesskatt har tidigare betalats in i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Om kommunerna reagerar på ekonomiska incitament och exempelvis upphandlar skattskyldiga underkonsulter istället för att producera tjänsterna i egen regi ökar omslutningen i systemet. Detta är dock inte en ökad kostnad för staten.

Vad är statens alternativintäkt? Om systemet inte införts hade kommunerna producerat tjänsterna i egen regi, vilket inte ger staten några mervärdesskatteintäkter. Hur stor del av den ökade omslutningen som beror på att kommunerna reagerat rationellt på ekonomiska incitament, respektive hur stor del som kommunerna skulle upphandlat även utan kompensationsystem (dvs. den egentliga alternativintäkten) kan inte beräknas. Det är dock troligt att kompensationsystemet har haft betydelse för kommunernas beteende.

3.5.4 Leder avgifterna till omfördelningar?

Eftersom det inte finns någon koppling mellan varje kommuns uttag ur systemet och den avgift som respektive kommun betalar sker en omfördelning i systemet på kort sikt. Vissa kommuner betalar för andra kommuners ersättningar ur systemet. Kommuner som tvingas dra ner på investeringsprogram och liknande, kommer inte att erhålla lika mycket ur systemet som expansiva kommuner. Kommunkontosystemet ger emellertid endast kompensation till de kommuner och landsting som har haft kostnader för ingående mervärdesskatt. De system som traditionellt brukar betraktas som omfördelningssystem ger på sitt sätt endast ersättning för omkostnader; levnadsomkostnader, bostadskostnader, tandvårdskostnader, etc. Det essentiella är att någon annan, i det här fallet en annan kommun, bidrar till kostnaderna.

Om befolkningsutvecklingen vore statisk, om migration inte fanns, skulle man kunna förvänta sig att varje landsting respektive kommun förr eller senare kommer att behöva bygga ett nytt sjukhus eller renovera skolorna. I så fall skulle omfördelningen endast vara en omfördelning över tiden, att liknas med t.ex. pensionssystemet eller barnbidraget. Så är dock inte fallet.

Till följd av det höjda statsbidraget kan inte kommunkontosystemet karaktäriseras som ett renodlat omfördelningssystem. Alla kommuner tjänar på kommunkontosystemet, när det höjda statsbidraget räknas med. I takt med att självfinansieringen ökar kommer systemet att bli allt mer av ett genuint omfördelningssystem.

3.6 Vad tycker kommunerna om kommunkontosystemet?

Utredningen har i en enkät frågat ekonomicheferna i samtliga kommuner:

” Vilket är, enligt din uppfattning det största problemet med nuvarande kommunkontosystem?”³⁹

Frågan var öppen utan svarsalternativ. Svaren har i efterhand kategoriserats i fyra grupper. Tabell 3.11 redogör för kommunernas svar.

Som framgår av tabellen svarade inte alla ekonomichefer på frågan. Här finns givetvis en viss risk för systematiska fel, dvs. endast de missnöjda svarade på frågan. Svaren skall således tolkas med en viss försiktighet. Av de ekonomichefer (eller motsvarande) som valde att svara på frågan ansåg

³⁹ Kommunkontoenkäten, se bilaga 3

Tabell 3.11
Vilket är det största problemet med
kommunkontosystemet?

Svar	Antal svar	Andel av svar på frågan
Systemet leder till omfördelningar mellan kommuner.	86	41,6 %
Systemet är administrativt krångligt/dyrt/svårt.	59	28,5 %
Annat	40	19,3 %
Finns inga problem i systemet	22	10,6 %
Summa svar på frågan	207	100 %
Antal kommuner som skickat in enkäten	243	
Källa: Kommunkontoenkäten		

41,6 % att systemet ledde till omfördelningar och att detta är det största problemet med systemet. Den upplevda känslan av orättvisa minskar systemets legitimitet.

På andra plats ligger att systemet är administrativt krångligt, dyrt eller svårt att förstå. Detta är allvarlig kritik eftersom den kommer från de som systemet vänder sig till.

I gruppen Annat finns en uppsjö av upplevda problemområden. En del kommuner menar att det fuskas/slarvas och detta får betalas av dem som sköter sig. Vissa menar att systemet totalt sett urholkar kommunernas ekonomi, en del nämner reglerna omkring omsorgsboendet, blockuthyrning och gränsdragningen vad gäller äldreboendet.

3.7 Slutsatser och sammanfattning

Underskotten i kommunkontosystemet ökar, omslutningen likaså och det har visat sig svårt att fastställa en avgift som kompenserar för detta. Riksgäldskontoret måste låna upp pengar för att finansiera skulden, vilket ökar statens lånebehov. Eftersom kommunkontosystemet ligger utanför statsbudgetens anslag och inkomstitlar ligger skulduppbyggnaden utanför riksdagens kontroll.

Den ökade omslutningen kombinerat med dagens finansieringssätt leder till ökad självfinansiering, vilket i sin tur kan innebära att systemet blir mer av ett renodlat omfördelningssystem.

Den enskilda kommunen eller landstinget kan inte själv påverka sin avgift. Således är inte avgiften en återhållande faktor i kommunkontosyste-

met. Avgiften skall inte heller gå att påverka. Hade den gjort det hade inte systemet effektivt korrigerat för de konkurrensnedvridningar som undantag från skatteplikt medför.

Varför infördes kommunal självfinansiering? Argumentet var att den ökade omslutningen inom kompenstationssystemet skulle leda till kostnadsökningar för staten. Den ökade omslutningen i systemet leder i dag till intäktsökningar för staten. I takt med kommunernas och landstingens ökade upphandling får staten in mervärdesskatt från de entreprenörer som bedriver skattepliktig verksamhet. När kommunerna reagerar på ekonomiska incitament och upphandlar skattskyldiga underkonsulter istället för att producera tjänsterna i egen regi ökar omslutningen i kommunkontosystemet. Detta är ingen kostnad för staten. Intäkterna från mervärdesskatten som nu betalas in i det ordinarie mervärdesskattesystemet, hade inte betalats in i samma utsträckning om inte kommunsystemet funnits. Då hade inte kommunen upphandlat den skattepliktiga tjänsten. Genom att upphandlingen nu sker kan samhället tillgodogöra sig en samhällsekonomisk effektivitets vinst.

Statens andel av finansieringen av kommunkontosystemet minskar ständigt. På detta sätt ökar omfördelningen.

4 Mervärdesskattefrågan i ett EU-perspektiv

4.1 Allmänt om det europeiska mervärdesskattesystemet

Genom första och andra mervärdesskattedirektiven (67/227/EEG och 67/228/EEG) infördes från den 1 januari 1970 en gemensam ordning för mervärdesskatten inom den europeiska gemenskapen. Medlemsländer vid denna tidpunkt var Belgien, Nederländerna, Luxemburg, Frankrike, Tyskland och Italien. Tanken med ett gemensamt mervärdesskattesystem var att undvika snedvridningar av konkurrensen på grund av olikformiga regler i medlemsländerna och främja integrationen av den gemensamma marknaden. De första direktiven på mervärdesskatteområdet gav emellertid inga detaljerade regler för skatten. På 1970-talet kom det andra mervärdesskattedirektivet att ersättas med det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG av den 17 maj 1977, härfter det sjätte direktivet, som fortfarande tillämpas inom EU.¹ Direktivet har emellertid ändrats ett flertal gånger sedan tillkomsten på 70-talet.

Det sjätte direktivet innehöll tydligare definitioner och säkrade därmed en mer harmoniserad tillämpning av reglerna i de olika medlemsländerna. Detta var viktigt även mot bakgrund av införandet av det nya finansieringssystemet för EU:s budget på 70-talet (gemenskapen egna medel eller tillgångar). En del av finansieringssystemet baseras på medlemsländernas underlag för mervärdesskatt (den s.k. mervärdesskattebasen) och det är därför av stor vikt att samtliga medlemsländer tillämpar samma regler.

Mervärdesskatt är en skatt på slutlig konsumtion. Detta innebär att bördan av mervärdesskatten bärs av den som är slutkonsument, dvs. den som inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatten på sina förvärv. En ”slutkonsument” utgörs oftast av den enskilde konsumenten. Men även offentligtorgan kan vara slutkonsument. Företagen eller s.k. skattskyldiga personer, är statens uppbördsmän av mervärdesskatten. För att mervärdesskatt skall betalas enligt det sjätte direktivet krävs således att

¹ Anledningen till att det sjätte direktivet inte heter det tredje direktivet är att det under mellantiden kom tre andra direktiv som endast innehöll en rätt för vissa medlemsländer att införa mervärdesskatt något senare än vad som stipulerades i det första direktivet. Enligt det första direktivet skulle mervärdesskatt införas i medlemsländerna senast från och med den 1 januari 1970.

1. verksamheten bedrivs av en *skattskyldig person* ("taxable person") som enligt direktivet är en person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat.
2. omsättningen *inte* är särskilt *undantagen* från mervärdesskatt. Som exempel på undantagen omsättning kan nämnas vård- och omsorgstjänster.

4.2 Särskilt om offentligrättsliga organ

4.2.1 Skattskyldig person ("taxable person")

Ett offentligrättsligt organ² kan enligt det sjätte direktivet utöva ekonomisk verksamhet (yrkesmässig verksamhet) och därmed vara en skattskyldig person och registreras till mervärdesskatt. Om det är fråga om en kommun som bedriver ekonomisk verksamhet och omsättningen av varor eller tjänster inte är särskilt undantagen från skatteplikt (såsom t.ex. vård och omsorg), har kommunen i dessa fall avdragsrätt för ingående skatt.

Enligt artikel 4.5 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) anses emellertid kommuner och andra offentliga subjekt inte såsom skattskyldiga personer "när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar". Det som avgör om ett visst organ skall betraktas som en icke-skattskyldig person är således sättet på vilket verksamheten bedrivs. Detta innebär t.ex. att en kommuns myndighetsutövning inte anses utgöra ekonomisk verksamhet. Undantaget kan även gälla när kommunen utövar en verksamhet som utgör kommunens fundamentala skyldighet och ansvar.

EG-domstolen har uttalat³ att när offentligrättsliga organ uppträder i enlighet med regler i den nationella rätten som endast gäller för dessa organ, omfattas de av undantaget i artikel 4.5. Uppträder dessa organ emellertid under samma rättsliga villkor som de som gäller för privaträttsliga subjekt, kan de inte anses uppträda i *egenskap av offentligrättsliga organ*. Det enda kriterium som enligt domstolen gör det möjligt att med säkerhet avgöra skillnaden mellan dessa två kategorier av verksamhet är rättssystemet enligt den *nationella rätten*. Den nationella domstolen måste således avgöra vilken slags verksamhet som är i fråga mot bakgrund av detta kriterium. Detta innebär att den juridiska formen i sig inte torde vara avgörande

² I artikel 4.5 i det sjätte direktivet (77/388/EEG) i den svenska översättningen används begreppet "offentligrättsliga organ". I den engelska översättningen används begreppet "public bodies". I texten används fortsättningsvis huvudsakligen samma begrepp som i den svenska översättningen.

³ Se de förenade målen *Comune di Carpaneto and others*, C-231/ 87 och 129/ 88.

(dvs. om det är en myndighet, kommun, bolag eller stiftelse etc.), utan om subjektets verksamhet är föremål för en offentligrättslig reglering. Begreppet "body" på engelska kan ju i princip betyda vilken juridisk form som helst.

Om det föreligger en risk för konkurrensnedvridning när det gäller verksamhet som kommunerna eller annat offentligrättsligt organ utför i sin egenskap av offentliga myndigheter skall de enligt direktivet ändå betraktas som skattskyldiga personer. EG-domstolen har uttalat⁴ att medlemsländerna är skyldiga att behandla offentligrättsliga organ som skattskyldiga personer när den verksamhet de bedriver även kan bedrivas i konkurrens med privata subjekt vars verksamhet regleras i privaträtten, under förutsättning att situationen annars skulle kunna få betydande konkurrensnedvridande effekter.

Enligt artikel 4.5 i det sjätte direktivet medför viss verksamhet som utövas av offentligrättsliga organ att dessa *alltid* betraktas som skattskyldiga personer, oavsett om verksamheten endast får bedrivas av ett visst eller vissa offentligrättsliga organ, såvida verksamheten inte utövas i försumbart liten skala. Dessa verksamheter är telekommunikation, tillhandahållande av vatten, gas, elektricitet och ånga, varutransport, hamn- och flygplatstjänster, passagerartransport, tillhandahållande av nya varor tillverkade för försäljning, verksamhet som stödorgan för jordbruket bedriver i enlighet med den gemensamma jordbrukspolitiken, drift av handelsmässor och utställningar, lagringsverksamhet, verksamhet i kommersiella reklamföretag, verksamhet i resebyråer, drift av personalbutiker, kooperativ och industrimatsalar och liknande enheter samt kommersiell radio- och TV-verksamhet. Dessa verksamheter framgår av bilaga D i det sjätte direktivet.

4.2.2 Transaktioner undantagna från mervärdesskatt – artikel 13 A.

Listan med undantag från mervärdesskatt i artikel 13 är en uppsamling av de undantag som redan gällde i de olika medlemsländerna innan det sjätte direktivet förhandlades fram. Undantagen i artikel 13 delas in i två undergrupper. Grupp A. är de undantag som har en social karaktär, dvs. varor och tjänster som av sociala skäl skulle tillhandahållas till en lägre prisnivå för den enskilde konsumenten.⁵ Undantagen i denna grupp speglar en tid då samhällsservice i hög grad utfördes av offentligrättsliga organ. Därför

⁴ Se not tre ovan.

⁵ Se artikel 13 A. i full text i bilaga 4 (svensk, engelsk och fransk version)

undantas i huvudsak verksamhet av offentligrättsliga organ eller andra organ som bedriver verksamheten utan vinstsyfte.

Det bör i sammanhanget erinras om att det i mervärdesskattehänseende alltid krävs att omsättning sker mot vederlag för att en transaktion skall omfattas av lagens tillämpningsområde. Om ett offentligrättsligt organ tillhandahåller sjukvård ”gratis”, dvs. utan att ta ut särskild avgift (ren skattefinansiering alltså), faller transaktionen utanför mervärdesskattesystemet. En friskola i Sverige tar inte ut någon avgift av eleverna. Däremot erhåller skolan ett bidrag från kommunen för att den skall bedriva en viss verksamhet. Detta ”bidrag” kan i mervärdesskattehänseende klassificeras som ett vederlag för en prestation som skall utföras av friskolan, t.ex. en utbildningstjänst eller en administrativ tjänst för kommunens räkning. Detta gör att skolan ändå kan komma att falla inom ramen för mervärdesskattesystemet.

I grupp B. finns undantag för bl.a. bank- och försäkringstjänster. Undantagen på detta område motiverades ofta med att det var för tekniskt komplicerat att beskatta dessa tjänster, t.ex. att urskilja vederlaget för tjänstelementet i en räntebetalning.

Det stod klart vid förhandlingarna av det sjätte direktivet att undantagen skulle vara så få som möjligt och tillämpas restriktivt eftersom mervärdesskatten plötsligt blev en kostnad för den som bedrev en undantagen verksamhet, vilket inte var avsikten med en skatt som endast skulle träffa slutlig privatkonsumtion av varor och tjänster. EG-domstolen har i ett flertal domar också framhållit att undantagen i artikel 13 skall tolkas restriktivt eftersom de utgör undantag till den allmänna principen om att mervärdesskatt skall utgå på alla tjänster som omsätts mot vederlag av en skattskyldig person, se bland annat domen C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties* från 1989 samt C-2/95 *Sparekassernes Datacenter* från 1997.

En målsättning i det gemensamma europeiska mervärdesskattesystemet är att ett undantag från mervärdesskatt skall kopplas till transaktionens art och inte till *vem* som utför transaktionen. Trots denna målsättning har vissa undantag från mervärdesskatt i det sjätte direktivet utformats som en kombination av transaktionens art och vem som tillhandahåller varan eller tjänsten. Ett flertal undantag i artikel 13 i det sjätte direktivet är baserade på att transaktionen tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller liknande av det allmänna erkända organ. Nedanstående redogörelse omfattar endast de undantag som berättigar till ersättning från kommunkontosystemet; sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Artikel 13 A. 1. b

Sjukhusvård, sjukvård som bedrivs av offentligrättsliga organ m.fl.

Enligt artikel 13.A.1. b i det sjätte direktivet skall medlemsländerna undanta *sjukhusvård, sjukvård* och närbesläktade verksamheter som bedrivs

av offentlighetsrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur från mervärdesskatt. Vad som menas med ”under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur” framgår inte av direktivtexten. Detta lämnar sålunda utrymme för det enskilda medlemslandet att ge detta kriterium ett närmare innehåll.

I ett nyligen avdömt mål i EG-domstolen, J Gregg & M Gregg, C-216/97 av den 7 september 1999 tog domstolen ställning till om de begrepp som används i undantagen i artikel 13.A.1. b och 13.A.1. g, ”inrättning”, ”organ” och ”organisation”, endast omfattar juridiska personer. Makarna Gregg drev ett hem som var registrerat som ”sjukhem” och ”vårdhem” i enlighet med den irländska lagstiftningen. Verksamhetsformen utgjordes av ett s.k. ”partnership”, dvs. av två fysiska personer och som inte utgör någon juridisk person. Makarna Gregg önskade registrera sig för mervärdesskatt för att kunna få tillbaka ingående skatt i verksamheten. Detta nekades av den irländska skattemyndigheten med hänvisning till undantaget för sjukvård och social omsorg. EG-domstolen slog fast att principen om skatteneutralitet utgör bland annat ett hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänsende. De begrepp som används i artikel 13 A. 1. b och g skall därför inte utgöra ett hinder för att fysiska personer som driver rörelse skall kunna åberopa undantaget. Domstolen säger också i sin dom att det faktum att undantagen i artikel 13 skall tolkas strikt ändå inte får innebära att endast verksamhet som bedrivs av juridiska personer omfattas av undantagen.

Greggdomen är intressant så till vida att vi har en situation där en skattskyldig person som bedriver rörelse begär att få bli registrerad i mervärdesskattesystemet för att kunna dra av sin ingående skatt, men som tvingas att stå utanför systemet på grund av ett skatteundantag som gäller i det allmännas intresse (se rubriken under artikel 13 A). Makarna Gregg hade förmodligen kommit fram till att det hade varit en ekonomisk fördel att vara registrerad för mervärdesskatt för att på så vis kunna dra av sin ingående skatt och stå friare i valet mellan att utföra vissa tjänster i egen regi eller att upphandla dessa tjänster.

Ett sjukhus som drivs i privat regi omfattas också av undantaget under förutsättning att privatsjukhuset är en av det allmänna erkänd institution. Den nationella lagstiftningen kommer därmed att ha en avgörande betydelse. I vissa länder inom EU, Frankrike t.ex., behandlas sjukhus som drivs av det allmänna som icke skattskyldiga personer med stöd av artikel 4.5. Privata sjukhus omfattas däremot av artikel 13 A. 1. b., dvs. att de utgör skattskyldiga personer vars medicinska tjänster är undantagna.

*Artikel 13 A. 1. c**Sjukvårdande behandling som tillhandahålls av medicinska yrkesutövare*

I denna bestämmelse stadgas undantag för sjukvårdande behandling som utförs av enskilda läkare eller tandläkare som bedriver verksamhet som fria yrkesutövare i exempelvis egen privatpraktik. Det rör sig således om sjukvårdande behandling som tillhandahålls utanför sjukhusen. Om läkaren eller tandläkaren är verksam på en större klinik eller sjukhus omfattas verksamheten av undantaget för sjukhusvård eller sjukvård under artikel 13 A. 1. b. Det är emellertid inte klart var gränsen går. En läkare som exempelvis ingår i ett kollektiv av flera läkare som bedriver verksamhet i form av läkarhus där man har gemensamma lokaler och administration som man bekostar gemensamt, torde falla in under undantaget i c. En skillnad mellan artikel 13 A. 1. b och 13 A. 1. c är att fler tillhandahållanden kan bli undantagna inom ramen för sjukhusvård eller sjukvård i b än vad som kan bli fallet under c. Undantaget i b är uttryckt så att det kan omfatta en lång rad av sjukvårdande aktiviteter som tillhandahålls av sjukvårdsinstitutioner (sjukhus och liknande) och som även kan innefatta vissa varor.

När en läkare eller en tandläkare som omfattas av undantaget i c omsätter varor som har samband med behandlingen har det av EG-domstolen ansetts utgöra en omsättning som *inte* omfattas av undantaget.⁶ Som exempel på detta utgör omsättning av synhjälpmedel och mediciner. I EG-målet pekade man bland annat på att språkversionerna av dessa bestämmelser skiljer sig åt beträffande den franska respektive den engelska versionen.⁷ I den franska versionen under bokstav b talas det om "soins médicaux" och i c talas det om "soins à la personne". I den engelska versionen används samma uttryck i bägge bestämmelser nämligen "medical care". Kommissionen anförde i EG-målet att begreppet "soins à la personne" endast kan omfatta tjänster och hänvisade till att texten i övriga undantagsbestämmelser i artikel 13 uttryckligen nämner "varor" där avsikten varit att dessa skulle omfattas av undantaget. I den svenska versionen används i b "sjukvård" och i c "sjukvårdande behandling". Begreppet "sjukvårdande behandling" i c kan möjligen tolkas i inskränkande mening i förhållande till begreppet "sjukvård" i b.

⁶ Se fördragsbrottsmålet Kommissionen mot UK, C-353/85, där EG-domstolen konstaterade att undantaget i c är mer begränsat än i b och omfattar i princip inte annat än den sjukvårdande tjänsten och inte omsättning av varor i samband med denna.

⁷ Det bör noteras att lagutkastet till det sjätte direktivet skrevs på franska och översattes därefter till övriga språk. Den franska originaltexten är därför mycket intressant vid tolkningen av direktivet.

*Artikel 13. A.1. g**Social omsorg*

Undantaget för *social omsorg* regleras primärt i artikel 13. A.1. g. Undantaget omfattar tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga. Texten på svenska kan läsas som om den endast ger en *exemplifiering* av de subjekt som kan tillhandahålla tjänster och varor som är när kopplade till socialt bistånd etc. Texten i den svenska översättningen är således mycket vid. Det är mycket svårt att tolka ut av texten vilka varor och tjänster som kan anses omfattas av undantaget för social omsorg. De engelska begreppen lyder "welfare" och "social security work". Sverige tillämpas undantaget på social omsorg som faller inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen (SoL, 1980:620) och inom statens ansvarsområde enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS.⁸ Detta innebär att skattefri social omsorg i Sverige t.ex. omfattar äldreomsorg och barnomsorg. I vissa EG-länder finns i princip ingen offentlig barnomsorg (Storbritannien t.ex.). Det är därför mycket svårt att dra några slutsatser om den närmare innebörden av begreppen i denna bestämmelse utifrån situationen i andra medlemsländer. Enligt uppgift från Storbritannien betraktas emellertid privata ålderdomshem som undantagen verksamhet.

Vid en jämförelse mellan den svenska översättningen och den engelska versionen av samma text, finner man att den engelska texten kan läsas på ett sätt som inskränker undantaget till att endast omfatta omsättning av varor och tjänster kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring som görs av antingen offentligrättsliga organ eller av andra organ som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga. I den ovan refererade Greggdomen slog EG-domstolen fast att formuleringen "andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga" i artikel 13 A. 1. g inte enbart omfattar juridiska personer utan även fysiska personer som driver rörelse.

*Artikel 13 A. 1. i**Utbildning*

Även undantaget för *utbildningstjänster* är konstruerat på liknande sätt som för sjukvård och social omsorg. Följande är undantaget: undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbild-

⁸ För närmare information om avgränsningen av området enligt svensk rätt hänvisas till Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 1999, s 98 ff.

ning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften. Undantaget tar sikte på grund- och gymnasieutbildning samt universitets- och högskole-utbildning, yrkesutbildning och vidareutbildning, dvs. den utbildning som tillhandahålls av det allmänna eller av annan organisation med liknande syften (utan vinstsyften). Genom att det enskilda medlemslandet får tillämpa en egen definition av organisationer som organ med "liknande syften", öppnar detta för relativt stor handlingsfrihet. Begreppet "organisation" torde efter Greggdomen kunna anses innefatta såväl juridiska personer som enskilda näringsidkare.

Sverige har utformat undantaget så att utbildning är undantaget om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare. Vidare omfattas utbildning som berättigad eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1973:349).⁹

Inskränkningar av undantagen

– valmöjlighet för medlemsländerna

Undantagen i artikel 13 A.1 kan enligt artikel 13 A.2 inskränkas (eller utvidgas beroende på hur man tolkar undantagens räckvidd i artikel 13 A.1¹⁰) av medlemsländerna genom att man i sin nationella lag kan stadga att undantagen endast kan medges på vissa villkor. Sådana villkor kan bl.a. uppställas för undantagen i artikel 13 A.1 b) (sjukhus), g) (social omsorg) och i) (utbildning) ovan. Villkoren kan dock inte omfatta tjänster som omfattas av c), dvs. enskilda läkare eller tandläkare. Villkoren får inte heller omfatta offentligrättsliga organ och skall gälla vid en bedömning från fall till fall. Villkor som kan uppställas är ett eller flera av följande:

- verksamheten får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls
- verksamheten skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat
- verksamhetens priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål

⁹ Se vidare RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1999, s 103 ff.

¹⁰ Undantagen kan läsas så att omsättningen, i flera fall, är undantagen endast när verksamheten utövas av offentligrättsliga subjekt eller liknande subjekt, se A Guide to the European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, Volume III, Chapter X.,2.19.2 (Exemptions)

för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

- undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrensnedvridningar som skulle försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

Villkoren kan inte omfatta ett sjukhus som drivs av det allmänna. Villkoren skulle däremot kunna omfatta privata sjukhus, privat social omsorg och privata utbildningsföretag. En tillämpning av t.ex. det första villkoret om att verksamheten inte systematiskt får sträva efter att uppnå vinst, skulle kunna innebära att undantag inte medges för ett vinstdrivande privat sjukhus t.ex.

Vidare framgår av artikel 13 A.2 b) att medlemsländerna *inte får* undanta verksamhet under b) (sjukhusvård, sjukvård etc.), g) (social omsorg) samt i) (utbildning)¹¹ om:

- det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna
- det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter år organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Det är oklart vilka situationer som denna bestämmelse skall tillämpas på. Bestämmelsen kan vid en vid tolkning omfatta alla situationer där man finner att det inte är nödvändigt att undanta viss omsättning. En tolkning som förts fram¹² är att bestämmelsen även, till skillnad från villkoren i 13 A. 2. a), omfattar offentligrättsliga subjekt. När verksamhet på dessa områden bedrivs av bl.a. offentligrättsliga organ, och undantaget leder till betydande konkurrensnedvridning skulle, enligt denna tolkning av bestämmelsen, verksamheten inte få undantas.

Av listan i Bilaga H till det sjätte direktivet framgår vidare att medlemsländerna får tillämpa en reducerad skattesats för vissa tjänster såsom sjuk- och tandvårdstjänster (se punkt 16 i bilaga H), när dessa tjänster inte är undantagna enligt artikel 13. Slutsatsen måste bli att dessa tjänster på vissa villkor är beskattningsbara enligt det sjätte direktivet. Här torde det bli nödvändigt att kombinera valmöjligheter i olika bestämmelser t.ex. villkoren i artikel 13.A. 2.

Beträffar EG-rättens regler för uthyrning av fast egendom (inklusive bostadshyra) vill jag hänvisa till den analys av EG-rätten som görs i SOU 1999:47 Mervärdesskatt Frivillig skattskyldighet. Reglerna på fastighetsområdet är för närvarande föremål för översyn.

¹¹ samt verksamhet i h, l, m och n som jag inte går närmare in på här.

¹² A Guide to the European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, Volume III, Chapter X., 2.19.2

4.2.3 De svenska reglerna om offentligrättsliga organ i förhållande till EG-rätten

Yrkesmässig verksamhet

Enligt den svenska mervärdesskattelagen skall mervärdesskatt betalas till staten när omsättning görs i en *yrkesmässig verksamhet*. En verksamhet är enligt 4 kap 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen eller om den bedrivs i näringsliknande former och ersättningen för omsättningen överstiger 30 000 kr per år. I 21 § kommunalskattelagen stadgas: ”Med näringsverksamhet avses yrkesmässig *självständigt* bedriven *förvärvsverksamhet*. – – .”

Denna beskrivning av vem som skall beskattas liknar den som återfinns i artikel 4 i det sjätte direktivet. Enligt huvudregeln i artikel 4.1 skall med skattskyldig person¹³ ”avses varje person som *självständigt* någonstans bedriver någon form av *ekonomisk verksamhet*, – oberoende av syfte eller resultat.”

Av det svenska begreppet ”förvärvsverksamhet” kan man få intryck av att det krävs att vinster alstras, något skall förvärvas, för att verksamheten skall anses yrkesmässig. Detta har också länge varit ett krav i tolkningen av näringsverksamhet såväl på mervärdesskatteområdet som i inkomstskattehänseende. Enligt de s.k. rörelsekriterierna kännetecknas näringsverksamhet av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Kravet på vinstsyfte har emellertid luckrats upp enligt rättspraxis på mervärdesskatteområdet (jfr. RÅ 1996 not 168). I målet ansågs en stiftelse vara yrkesmässig trots att tjänster tillhandahölls till självkostnadspris. I det sjätte direktivet krävs inte att verksamheten skall bedrivas i vinstsyfte. Även en person som bedriver en verksamhet med förlust kan betraktas som en skattskyldig person.

Begreppet skattskyldig person har i det sjätte direktivet en mycket vid innebörd. Alla personer, såväl företag som föreningar, kommun, stat och enskilda personer som varaktigt bedriver en viss verksamhet kan omfattas av definitionen, oberoende var i produktions- eller distributionskedjan de befinner sig. Även transaktioner av mer tillfällig karaktär som avser nya hus eller tomtmark får beskattas (här föreligger en valfrihet för medlemslandet). Detta kan avse t.ex. en företagare som låter bebygga en bit mark som han inte har behov av i sin näringsverksamhet. Han säljer det nya hu-

¹³ Begreppet ”skattskyldig person” i det sjätte direktivet skall dock inte förväxlas med skattskyldighetsbegreppet i den svenska mervärdesskattelagen. I det sjätte direktivet betyder ”skattskyldig person” inte alltid att mervärdesskatt skall betalas till staten. Enligt det sjätte direktivet kan en näringsidkare vara en ”skattskyldig person” även om han omsätter skattefria varor eller tjänster.

set och transaktionen, som är av tillfällig karaktär, kan vara skattepliktig. Eftersom man i artikel 4 i det sjätte direktivet beskriver vilka *personer* som kan bli skyldiga att betala skatt (nämligen "den som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk aktivitet" etc.), istället för karaktären på verksamheten som i den svenska lagen (yrkesmässig verksamhet), blir kriteriet "självständigt" mycket viktigt för gränsdragningen mot annan verksamhet, i första hand mot tjänst. I en särskild gränsdragningsregel i artikel 4.4 i det sjätte direktivet stadgas att ordet "självständigt" skall undanta anställda och andra som är bundna till en arbetsgivare.

Särskilt om behandlingen av stat, kommun och landsting

Enligt 4 kap 6 § ML (1994:200) utgör statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor och tjänster mot ersättning yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte. Verksamheten anses emellertid inte som yrkesmässig verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende *myndighetsutövning*.

Enligt RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1999 innebär myndighetsutövning bl.a. att stat eller kommun fattar beslut eller vidtar åtgärder som påverkar medborgare, företag m.fl. utan att något privaträttsligt avtal ingåtts mellan parterna. Definitionen av "myndighetsutövning" är i ett jämförande EU perspektiv ganska snäv i Sverige. De flesta offentlighetsrättsliga subjekts verksamhet blir därmed att betrakta som yrkesmässig i Sverige. Så är inte fallet i alla EU-länder. I direktivtexten används inte begreppet "myndighetsutövning". Istället stadgas att offentlighetsrättsliga organ inte skall anses som skattskyldiga personer när det gäller "verksamhet eller transaktioner *som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter.*" Denna formulering öppnar för en vid tolkning. EG-domstolen har konsekvent vägrat att uttala sig i frågan vad som kan anses ligga i denna formulering. Domstolen har uttalat att vad som tillhör den ena eller den andra kategorien av verksamhet får avgöras utifrån de nationella förutsättningarna för offentlig verksamhet.

Kommissionen anser däremot att utrymmet för att behandla offentliga subjekt som icke skattskyldiga personer är mycket begränsat i det sjätte direktivet. Endast sådan verksamhet som utgör myndighetsutövning ("puissance publique") skall undantas. Kommissionen har därför inlett en fördragsbrottsprocess mot Frankrike (C-276/97) för att Frankrike inte lägger mervärdesskatt på motorvägsavgifter som tas ut på motorvägarna i Frankrike. Frankrike hävdar att verksamheten är undantagen på grund av att tillhandahållandet sker inom ramen för en verksamhet som staten tillhandahåller i sin egenskap av offentlig myndighet. Kommissionen hävdar att denna verksamhet inte faller inom ramen för myndighetsutövning och

att den därmed skall beskattas. Målet är av stor principiell betydelse för Frankrike.

Medlemsländerna har dessutom enligt artikel 4.5 en rätt att välja om de vill betrakta en verksamhet som är undantagen enligt artikel 13 (t.ex. sjukvård som tillhandahålls av ett offentligrättsligt organ), ”såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter”, dvs. en tillämpning av artikel 4.5 istället. Resultatet blir i princip detsamma, ingen mervärdesskatt tas ut och ingen avdragsrätt föreligger för stat eller kommun. Valmöjligheten infördes förmodligen på grund av att offentligrättsliga organs verksamhet bedömdes på olika sätt i medlemsländerna. Valmöjligheten gav därmed länderna en möjlighet att behålla sin egen klassificering och skattemässiga behandling av verksamhet i offentligrättsliga organ.

Sammanfattningsvis kan sägas att man vid en jämförelse av offentligrättsliga organs ställning i mervärdesskattehänseende i svensk rätt med begreppet ”skattskyldig person” i EG-rätten (artikel 4.1-2 samt 4.5 i det sjätte direktivet), finner att, vid en strikt tillämpning av EG-rätten, svensk rätt synes vara konform med EG-rätten. Vi hamnar på en beskattning av offentligrättsliga organ i samma omfattning som skulle bli fallet vid en strikt tillämpning av det sjätte direktivets regler.

Det föreligger däremot stor diskrepans mellan medlemsländerna inom EU vad beträffar den skattemässiga behandlingen av offentligrättsliga organ. Skillnaderna ligger bland annat i sättet på vilket man har valt att undanta viss verksamhet från skatt. En del länder undantar verksamheten med stöd av att det är ett offentlig-rättsligt organ som utför tjänsten, enligt artikel 4.5, andra länder undantar på grund av tjänstens karaktär med stöd av artikel 13. Sverige tillhör den senare gruppen länder. Diskrepansen uppstår på grund av att formuleringen i direktivet är oprecis och lämnar stort tolkningsutrymme. Stora skillnader i förvaltningsstruktur och tradition i de olika EU-länderna gör också att det blir svårt att uppnå en enhetlig tolkning.

4.2.4 Konsekvenserna av EG-rätten för offentligrättsliga organ

Om offentligrättsliga organ inte kan anses vara en skattskyldig person (på grund av att det anses utöva myndighetsutövning t.ex.) eller om verksamheten som bedrivs av det offentliga organet är undantagen från mervärdesskatt på grund av de särskilda skatteundantagen i artikel 13 i det sjätte direktivet, har det offentliga organet inte någon avdragsrätt för ingående skatt. Kompensation för den ekonomiska belastning som mervärdesskatten utgör för dessa organ måste därmed göras utanför mervärdesskattesystemets ramar.

I vissa medlemsländer kan kompensation erhållas genom att medel från statsbudgeten fonderas för att kunna tas i anspråk för att täcka mervärdesskattekostnader i en viss verksamhet eller genom att man i en mervärdesskattedeclaration tillåter ett särskilt avdrag. I andra medlemsländer kompenserar man inte för mervärdesskatten överhuvudtaget. I avsnitt 4.3 nedan följer en redogörelse för situationen i några EU-länder.

4.3 Kompensationssystem i andra EU-länder

Kort sammanfattning av intrycken från utredningens studiebesök i tre andra EU-länder

Som ett led i kartläggningen av andra EU-länders hantering av mervärdesskatt i offentlig sektor företog utredningen en studieresa till tre andra EU-länder; Storbritannien, Belgien och Holland. Utredningen besökte även den europeiska kommissionen, generaldirektorat XXI, enheten för mervärdesskatt. De tre länder som valdes ut för besök representerade tre olika ordningar för hantering av mervärdesskatt i offentlig sektor. Storbritannien har sedan 1973 tillämpat ett system för återbetalning av mervärdesskatt till lokala myndigheter. Holland står i begrepp att införa ett kompensationssystem som dock är betydligt mera begränsat än det brittiska och det svenska systemet och Belgien tillämpar inget kompensations-system över huvud taget.

Utredningen fick vid besöken information om kompensationssystemet som tillämpas i Storbritannien och om det förslag som den holländska regeringen är i färd med att utarbeta och lägga fram för sitt parlament. Utredningen fick vidare en inblick i den offentliga sektorn i Belgien och därmed insyn i bakgrunden till att Belgien inte infört någon kompensationsordning. Se mer om de offentliga systemen i dessa länder i avsnitten som följer.

Efter utredningens besök framträder en viktig skillnad mellan Sverige och de länder som utredningen besökt. I Sverige finansieras det lokala självstyret genom kommunernas och landstingens grundlagsfästa rätt att ta ut egen skatt för att sköta sina uppgifter (1 kap 7 § regeringsformen). Kommunens inkomster består emellertid även av generella statsbidrag. Relationen uppgår till ca 80% egen finansiering och 20% statlig finansiering.

I Storbritannien råder det omvända förhållandet. Här finansieras drygt 80% av verksamheten i de lokala myndigheternas genom statliga anslag och en statligt fastställd lokal näringslivsskatt och resterande 20% av de lokala myndigheterna själva i form av en lokal skatt på fast egendom m.m.

Se vidare i avsnitt 4.3.3 nedan. Likartade förhållanden råder i såväl Belgien som Holland.

I Holland har utvecklingen de senaste drygt hundra åren gått från lokal finansiering av den lokala offentliga verksamheten mot en finansiering genom allmänna och särskilda statsanslag. Anledningen var att skillnaderna i skatteuttag och i kvantitet och kvalitet på det allmännas tjänster blev alltför stora. Stora skillnader mellan olika kommuner förelåg bland annat i kvalitén på vägunderhållning, brandförsvar och grundskola. Staten finansierar idag ca 90% av verksamheten i kommuner och provinser i Holland. Resterande 10% finansieras genom lokala skatter och avgifter. Den viktigaste lokala skatten utgör skatten på nyttjande och ägande av fast egendom. Bland avgifterna utgör avgiften för renhållning den största enskilda intäkten för kommunerna.

I Belgien är samhällsstrukturen komplicerad på grund av att landet har tre ekonomiskt självständiga språkregioner: den flamländska, den franska och den tyska. Men även i Belgien är den lokala och regionala beskattningsrätten begränsad. Statens intäkter, som utgörs av i huvudsak statlig inkomstskatt och mervärdesskatt och andra indirekta skatter, finansierar lokal och regional verksamhet till drygt 90%. Resterande del finansieras genom lokala skatter såsom t.ex. skatt på fast egendom.

I Holland och Belgien får den regionala och den lokala förvaltningen sin finansiering (inklusive täckning för mervärdesskattekostnader) från den statliga budgeten. Genom att staten bidrar med nästan hela finansieringen av den lokala verksamheten blir det mindre fokusering på vem som skall finansiera kostnaden för den statliga mervärdesskatten. Andra problem förknippade med en tilltagande extern upphandling av tjänster dyker emellertid upp. Dessa problem berörs i avsnittet om Holland nedan.

I Sverige är situationen annorlunda. Genom att verksamheten i kommuner och landsting till stor del finansieras genom lokal beskattning påverkar den statliga mervärdesskatten på ett mera påtagligt sätt än i andra (utomnordiska) länder ekonomin i dessa organ. Om avdrag inte kan erhållas för ingående mervärdesskatt i det vanliga mervärdesskattesystemet blir skatten en kostnad som måste finansieras.

Kort om skattesatserna inom EU på mervärdesskatteområdet

Effekten av mervärdesskatten för den offentliga sektorn blir större och mer kännbar ju högre skatten är. En kort redogörelse för normalskattesatsen för mervärdesskatt i de olika EU-länderna är därför av intresse i sammanhanget. Med normalskattesats menas den skattesats som tas ut generellt på varor och tjänster i de olika medlemsländerna. Medlemsländerna skall tillämpa en normalskattesats om lägst 15%. Det finns emellertid ingen övre gräns för skatten enligt EG-rätten. Medlemsländerna får dessutom

Tabell 4.1
Normalskattesatser per 1 januari 1993 och 1 maj 1999:

Medlemsland	1 januari 1993	1 maj 1999
Belgien	19,5	21
Danmark	25	25
Finland	14	22
Frankrike	18,6	20,6
Grekland	18	18
Irland	21	21
Italien	19	20
Luxemburg	15	15
Nederländerna	17,5	17,5
Portugal	16	17
Spanien	15	16
Storbritannien	17,5	17,5
Sverige	25	25
Tyskland	15	16
Österrike	20	20
Medelvärde	18,7	19,4
Standardavvikelse	3,3	3,1
Variationskoefficienten ¹⁵	17,5 %	15,9 %

tillämpa högst två reducerade skattesatser. Den lägsta tillåtna skattesatsen är 5%. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på vissa i bilaga H i det sjätte direktivet uppräknade varor och tjänster. Många medlemsländer har emellertid medgivits särskilda undantag från reglerna om reducerad skattesats och tillämpar lägre skattesatser än 5% och dessutom på annat än vad som finns uppräknat i bilaga H. De särskilda undantagen finns särskilt inskrivna i det sjätte direktivet och framförhandlades som särintressen av dessa medlemsländer. Storbritannien har t.ex. ett särskilt undantag för sin långa lista med 0-skattesatser, dvs. en omsättning där 0 % skatt debiteras men rätt att få tillbaka ingående skatt föreligger.

Mellan åren 1993 och 1999 har normalskattesatsen höjts i sex EU-länder. Eftersom inga länder har sänkt normalskattesatsen har den genomsnittliga skattesatsen höjts och, variationen mellan länderna har minskat med 8,8 %. Som tabell 4.1 visar har Sverige tillsammans med Danmark de högsta normalskattesatserna både år 1993 och år 1999. Antalet länder med en normalskattesats över 20 % har dock fördubblats under tidsperioden, från 4 länder år 1993 till 8 länder år 1999.

4.3.1 Danmark

Danmark tillämpas en kompensationsordning för kommuner och amtskommuner (motsvarar landstingen i Sverige) vad gäller den mervärdes-

¹⁴ Finland tillämpade vid denna tidpunkt en omsättningsskatt, istället för mervärdesskatt.

¹⁵ Variationskoefficienten beräknas som en kvot mellan standardavvikelsen och medelvärdet

skatt som dessa betalar i verksamhet som inte medför skattskyldighet.¹⁶ Kompensationsordningen infördes den 1 januari 1985 (lag nr. 212 av den 16 maj 1984). Den svenska kompensationsordningen är till stor del baserad på den danska modellen.

I kompensationsordningen ingår även en motsvarighet till den särskilda ersättning som i Sverige utgår vid skattefri upphandling och bidragsgivning. I den s.k. positivlistan räknas ett antal skattefria områden upp (för kommunerna 19 och för amtskommunerna 14 verksamheter, t.ex. renhållning, idrotts- och simhallar, arenor och idrottsanläggningar, bidrag till statliga och privata skolor) med angiva procentsatser för andelen mervärdesskatt som beräknas ingå i värdet på den upphandlade tjänsten eller det utbetalda bidraget. Den mervärdesskatt som kommunerna inte kan få tillbaka på grund av att verksamheten är skattefri, kan sökas ur den så kallade kommunala Momsfonden. Utbetalningar och bidragsgivning till de olika verksamhetsområdena berättigar kommunerna till återbetalning från Momsfonden.

Den danska kompensationsordningen kompletteras dessutom med utförliga regler för redovisningen av kommunens mervärdesskatt på konton. Så långt önskade man inte gå i Sverige. I Sverige infördes aldrig några särskilda regler för bokföring och redovisning.

Kompensationsordningen infördes, liksom i Sverige, för att förhindra den konkurrensnedvridning som kan uppstå om kommunen, som inte har avdragsrätt för mervärdesskatt i verksamhet som är skattefri, väljer att utföra skattepliktiga tjänster i egen regi för att hålla kostnaderna nere. Tanken i Danmark var således att det skulle föreligga neutralitet mellan valet att egenproducera vissa tjänster eller att göra en extern upphandling hos privata leverantörer.

Kompensationsordningen är utgiftsneutral för staten genom att kommuner och amtskommuner bidrar till staten med ett uppskattat mervärdesskattebelopp som kommunerna förväntas kräva tillbaka från Momsfonden. Uppskattningen av beloppet görs på grundval av budget- och räkenskapsupplysningar från kommunerna. Den enskilda kommunens bidrag till det samlade mervärdesskattebeloppet fastställs utifrån det samlade budgeterade beskattningsunderlaget under utbetalningsåret. I praktiken går det till på så sätt att Tull- och Skattestyrelsen avräknar mervärdesskattebeloppet mot en del av källskatten som utbetalas till kommunerna varje månad. Kommunerna får återbetalning av bokförd mervärdesskatt en gång i månaden.

Det finns emellertid i det danska systemet vissa *begränsningar* beträf-

¹⁶ den s.k. "momsudligningsordningen"

fande rätten till återbetalning av icke avdragsgill skatt. Av konkurrensskäl har man inte ansett det ändamålsenligt att den mervärdesskatt som ingår vid beräkning av kommunens hyresintäkter skall omfattas av kompensationsordningen. Denna mervärdesskatt avräknas därför genom att ett belopp motsvarande 7,5% av kommunens bokförda hyresintäkter avräknas från den mervärdesskatt som kommunen begär återbetalning för. Vidare justeras för mottagna EU bidrag (från strukturfonderna) samt för lån på särskilt förmånliga villkor och för drifts- och anläggningstillskott från fonder, privata föreningar, institutioner etc. Justeringen sker genom att 17,5% av de samlade externa tillskotten återbetalas till kompensationsordningen.

4.3.2 Finland

I Finland har kommunerna rätt att få tillbaka den mervärdesskatt som de erlagt vid anskaffningar för skattefri verksamhet. Systemet infördes i samband med införandet av mervärdesskattelagen från 1 juni 1994 (lag nr. 1501/93). Även den mervärdesskatt som erlagts på bidrag som direkt anknyter till priset på en vara eller tjänst berättigar till återbetalning. Återbetalning sker månadsvis. I Finland har man, liksom i Danmark och Sverige, således velat motverka mervärdesskattens konkurrenssnedvidande effekter vid val mellan verksamhet i egen regi och i extern regi.

Återbetalningsrätten omfattar inte sådana förvärv för vilka det enligt den finska mervärdesskattelagen råder uttryckligt avdragsförbud. Rätten till återbetalning omfattar således inte anskaffningar som gjorts för privat konsumtion eller för användning som berörs av de särskilda avdragsbegränsningarna i mervärdesskattelagen (förvärv för personalen, representation samt inköp av personbilar, motorcyklar, husvagnar samt fartyg avsedda för sport och nöje) eller för anskaffningar för uthyrning av fastighet.

Enligt det finska systemet skall kommunerna kollektivt betala tillbaka den erhållna momsåterbetalningen till staten. Åren 1994–1996 var dock återbetalningen till staten endast 77,5 %. Detta berodde på att man önskade kompensera kommunerna för den plötsliga stegring av kostnaderna som blev följderna av övergången till mervärdesbeskattning i Finland.

Den avgift som staten kräver från respektive kommun, fastställs som en andel av det totala återbetalningsbeloppet och grundar sig på respektive kommuns invånarantal¹⁷. Kommunen betalar avgiften med en tolfedel varje månad. Betalningsandelarna fastställs av skattestyrelsen och uppbörderna sköts av länsskatteverken. I Finland, liksom i Sverige och i

¹⁷ Avgiften kommunerna skall betala regleras i en särskild lag, L 29.12.1994/1434.

Danmark, graderas inte kommunernas betalningsandelar enligt deras servicestruktur eller någon annan faktor som utvisar användningen av mervärdesskattebelagda tjänster.

4.3.3 Storbritannien

Förvaltningsstruktur

I Storbritannien delas offentlig sektor in i centrala myndigheter ("Government departments") och lokala förvaltningsorgan ("Local government"). De lokala myndigheterna består av så kallade råd eller "councils" på engelska. I Storbritannien finns fyra huvudområden med sina respektive råd: England, Skottland, Wales och Nordirland. De olika områdena med sina respektive råd har stor självständighet. En omorganisation av de lokala myndigheterna ägde rum i perioden 1996–1998.

Den del av respektive råd som ansvarar för politiska riktlinjer och beslut väljs i lokala val och utgör en slags lokal kommunfullmäktige. Det finns olika slags "councils" beroende på vad som ingår i ansvarsområdena. De engelska så kallade "County Councils" har t.ex. ansvar för strategisk planering, motorvägar, trafik, social omsorg, utbildning, bibliotek, brandbekämpning, renhållning och konsumentskydd. De engelska s.k. "District Councils" har ansvar för lokal planering, bostäder, miljö- och hälsovård, mässor och utställningar, renhållning, kyrkogårdsförvaltning och krematorier, fritidsaktiviteter och parker, turism och valregistrering. För London finns ett särskilt råd som heter "the London Borough Council" som har ansvar för förvaltningen i London.

Finansiering

Den lokala förvaltningen i Storbritannien finansieras huvudsakligen på tre olika sätt: dels genom allmänna statsbidrag, dels genom en lokal skatt som tas ut med en viss procent på värdet av fast egendom och dels genom en särskild skatt på det lokala näringslivet som fastställs av staten. Intäkterna fördelar sig enligt följande: 60% av intäkterna kommer genom statliga anslag, 15% erhålls genom den särskilda fastighetsskatten och 22% av intäkterna kommer från den särskilda näringslivsbeskattningen. Resterande del av finansieringen sker genom diverse kommunala avgifter och andra inkomstbringande aktiviteter.

Mervärdesskatt

I Storbritannien tillämpas liksom i Sverige, Danmark och Finland också en kompensationsordning för mervärdesskatt i den offentliga sektorn.

Kompensationsordningen infördes redan 1973 för lokala myndigheter och 1983 för centrala myndigheter. Bakgrunden till ordningen var densamma som i övriga länder med dylika ordningar, nämligen att förhindra att mervärdesskattekostnaden hindrar offentliga organ att upphandla tjänster till verksamheten och därmed orsaka konkurrenssnedvridningar.

I Storbritannien delas offentligrättsliga organ in i tre grupper i mervärdesskattehänseende:

- 1 Lokala myndigheter eller det lokala självstyret ("local authorities), dvs. den verksamhet som bedrivs av "the councils", se ovan.
- 2 Övriga myndigheter som faller in under regleringen för de lokala myndigheterna eller andra specialiserade organ
- 3 "Government Departments", såsom t.ex. departement och andra centrala organ t.ex. skatteförvaltning, hälsomyndigheter inklusive vissa sjukhus, m.m. (dvs. i princip motsvarigheten till Sveriges myndigheter).

I fortsättningen beskrivs endast hanteringen av mervärdesskatt för de organ som faller in under punkt 1 och 2 ovan, dvs. de lokala myndigheterna. Den lokala offentliga förvaltningens verksamhet delas in i näringsverksamhet ("business activity") eller icke-näringsverksamhet ("non-business activity"). Den särskilda kompensationsordningen (återbetalning av skatt) omfattar endast förvaltningens "non-business activity".

Konceptet "non-business activity" utgör verksamhet som inte konkurrerar med andra subjekt. Exempel på "non-business activity" utgör exempelvis bötfällning vid parkeringsförseelse, utfärdande av äktenskapslicenser, offentliga grund- och gymnasieskolor, lån av böcker i bibliotek, biblioteksverksamhet i fängelser och på sjukhus, etc.

Återbetalning av mervärdesskatt till lokala myndigheter för deras "non-business activity" sker i en vanlig mervärdesskattedeklaration (under förutsättning att myndigheten är registrerad för mervärdesskatt). Återbetalning görs således inte som i Sverige i särskild ordning. Om myndigheten inte är registrerad för mervärdesskatt sker återbetalning genom ett enkelt ansökningsförfarande. Återbetalning av mervärdesskatt görs endast under förutsättning att den lokala myndigheten är beställare av varan eller tjänsten och är den till vilken leveransen görs och är den som mottar fakturan med mervärdesskatt och att betalning sker med myndighetens medel.

Om den verksamhet som bedrivs utgör näringsverksamhet ("business activity") faller den in under de vanliga mervärdesskatte-reglerna. Om omsättningen är skattepliktig redovisas mervärdesskatt på omsättningen, om omsättningen är skattefri tas ingen skatt ut men däremot föreligger en begränsad avdragsrätt för ingående skatt. Rätt till avdrag föreligger i undantagen verksamhet om den ingående skatten i denna verksamhet är en obetydlig del av den totala skatt som den lokala myndigheten betalar. Med

obetydlig del menas skatt som inte överstiger i genomsnitt £625 per månad eller £7500 per år, eller om beloppet uppgår till mindre än 5% av den totala skatten som erlagts på inköp för verksamheten inklusive inköp för verksamhet som inte är näringsverksamhet.

4.3.4 Holland

Holland är ett av de sex länder som var medlem i den europeiska gemenskapen när den gemensamma ordningen för mervärdesskatt infördes i början av 1970-talet. Det är därför särskilt intressant att se närmare på hur Holland behandlar offentligrättsliga organ i mervärdesskattehänseende. Genom att studera ett "gammalt" medlemsland kan man oftast få en förklaring till varför den ursprungliga EG-lagstiftningen ser ut som den gör.

I Holland delar man in offentligrättsliga organ i tre grupper i mervärdesskattehänseende:

1. Skattskyldiga personer ("taxable persons") som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet,
2. Skattskyldiga personer som bedriver mervärdesskattefri verksamhet, t.ex. en kommunal bankverksamhet eller utbildningsverksamhet, samt
3. Icke-skattskyldiga personer ("non-taxable persons"), dvs. organ vars verksamhet regleras av offentlig rätt.

I Holland utgörs t. ex. grupp 3 av organ som ombesörjer sophämtningen för privatpersoner eller offentligrättsliga organ som bedriver parkeringsövervakning. När företag köper sophämtningstjänster betraktas denna aktivitet däremot som en aktivitet som det offentliga bedriver i egenskap av skattskyldig person och mervärdesskatt tas ut på vanligt sätt. I Holland betraktas även de organ som uppbär bro- eller tunnelavgifter som icke skattskyldiga personer, och mervärdesskatt tas därför inte ut. I Holland betraktas dessa avgifter som betalning för tjänster som tillhandahålls av det allmänna.

Holland tillämpar för närvarande inget särskilt kompensationsystem för mervärdesskatt för offentligrättsliga organ som inte är beskattningsbara personer och som därför inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Istället sker finansieringen inom ramen för de medel som anslås årligen i statsbudgeten. De organ som är skattskyldiga personer men som bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, t.ex. offentliga skolor, finansierar sin verksamhet (inklusive kostnader för mervärdesskatt) med statsbidrag, egna intäkter och lokala skatter.

Regeringen i Holland ämnar emellertid inom kort överlämna en proposition till det holländska parlamentet om införande av ett särskilt kompen-

sationssystem för ingående mervärdesskatt för lokala offentligrättsliga organ i grupp 3 ovan, dvs. för icke-skattskyldiga personer. De offentliga skattskyldiga personer som tillhandahåller mervärdesskattefria varor eller tjänster, kommer emellertid inte att omfattas av kompensationsystemet. Kompensationsystemet, som enligt förslaget skall börja tillämpas från den 1 januari år 2001, innebär att den lokala offentliga förvaltningen (såsom t.ex. den lokala polismyndigheten, eller rättsväsendet) skall upprätta en särskild deklaration för begäran om återbetalning av erlagd ingående mervärdesskatt. Deklaration skall kunna inlämnas månadsvis. Om de fonderade medlen inte räcker till för att täcka all ingående skatt skall staten på begäran av det icke-beskattningsbara offentliga organet tillföra mer pengar till fonden. Systemet skall ligga utanför det vanliga mervärdesskatte-systemet.

Bakgrunden till idéerna om införande av ett kompensationsystem i Holland

Holland avser att införa en kompensationsordning av i huvudsak två skäl: en tilltagande extern upphandling av skattepliktiga tjänster inom framför allt områdena sophantering, gaturenhållning och parkskötsel samt problem med omfattande skatteplanering i den offentliga fastighetssektorn. Skatteplaneringen i den offentliga förvaltningen utfördes för att komma åt en avdragsrätt för ingående skatt som annars låstes in i systemet. Genom den nya kompensationsordningen hoppas de holländska myndigheterna att skatteplaneringen avtar.

4.3.5 Belgien

I Belgien finns inget kompensationsystem för mervärdesskatt i offentlig sektor. Den mervärdesskatt som icke skattskyldiga organ får betala täcks genom anslag för verksamheten. Belgien kan liknas vid en federal stat med tre olika ekonomiskt självständiga regioner; den flamländska regionen, regionen för huvudstaden Bryssel samt den vallonska regionen. Beräkningen av anslag från den statliga budgeten till de tre olika självständiga regionerna görs med hjälp av ett antal fördelningsnycklar, t.ex. befolkningens mängd och åldersfördelning. Enligt det belgiska finansdepartementet är det oerhört komplicerat att ändra i den fastlagda fördelningen av medel till de tre regionerna. Om staten skulle införa en möjlighet för icke skattepliktiga offentligrättsliga organ att få tillbaka sin erlagda mervärdesskatt från en särskild fond med särskilt avsatta medel för ett sådant ändamål, skulle en ändring av storleken på statsanslagen som blir en nödvändig följdändring bli så politiskt komplicerat att man föredrar att avstå.

Beskattnings av offentligrättsliga organ

Belgien har i sin mervärdesskattelagstiftning ordagrant genomfört första och andra styckena i artikel 4.5 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Den belgiska lagen stadgar att staten, regionerna m.fl. offentligrättsliga organ inte skall betraktas som skattskyldiga personer för den verksamhet de utför i sin egenskap av offentligrättsliga organ. Lagen stadgar vidare att dessa organ ändå kan betraktas som skattskyldiga personer om deras verksamhet i egenskap av icke-skattskyldiga personer medför risk för konkurrenssnedvridningar. I ett särskilt kungligt dekret räknas de organ upp som av konkurrensskäl skall betraktas som skattskyldiga personer. Dessa utgör exempelvis offentliga organ som tillhandahåller vatten, gas el och ånga, eller som tillhandahåller jordbruksprodukter och liknande, etc.

4.4 Pågående diskussioner inom EU

Sedan det sjätte direktivets tillkomst på 1970-talet har mycket hänt inom offentlig sektor i alla medlemsländer. Fler och fler verksamheter som traditionellt sett har varit det offentligas uppgift, läggs ut på privata subjekt. Ökad privatisering av olika aktiviteter inom den offentliga sektorn och tilltagande extern upphandling är tydliga tendenser inom hela den europeiska gemenskapen. Denna utveckling innebär att undantagen från mervärdesskatt för den offentliga sektorns organ som innebär en olikformig skattemässig behandling, blir mer påtagliga än tidigare och de konkurrenssnedvridande effekterna framträder allt tydligare.

4.4.1 Ett nytt mervärdesskattesystem inom EU – förändringar för offentligrättsliga organ

Den Europeiska kommissionen lade i juni 1996 fram ett arbetsprogram¹⁸ för ett nytt mervärdesskattesystem anpassat för den inre marknaden. Tanken med det nya systemet var att skapa enklare regler för att stimulera handeln över gränserna och gynna konkurrensen. Arbetsprogrammet angav bland annat att huvudprinciperna i mervärdesskattesystemet skulle ses över, bland annat definitionen av ”skattskyldig person” och de offentligrättsliga subjektens status i mervärdesskattehänseende.

Arbetsprogrammet var mycket ambitiöst och mottogs med viss skepsis från medlemsländernas sida. Istället för att gå vidare med ett arbetsprogram som inte fick någon förankring hos medlemsländerna har kommis-

¹⁸ KOM(96) 328 slutlig

sionen valt att inrikta sig på att modernisera och förbättra nuvarande system. Frågan om hur offentligrättsliga organ skall hanteras i mervärdesskattehanseende är emellertid fortfarande aktuell och arbetet på detta område har inletts.

I slutet av 1997 tog kommissionen upp frågan om den skattemässiga behandlingen av offentligrättsliga organ till diskussion med medlemsländerna. Kommissionen föreslog i diskussioner med medlemsländerna att offentligrättsliga subjekt alltid skulle betraktas som skattskyldiga personer

- när de tillhandahåller varor och tjänster utan anknytning till myndighetsutövning
- när det föreligger en direkt koppling mellan omsättning av vara eller tjänst och mottaget vederlag
- när de utövar ekonomisk aktivitet.

Medlemsländerna ansåg liksom kommissionen att direktivet måste ändras i syfte att vidga definitionen av skattskyldig person, men önskade i samband med en sådan ändring även en översyn av utformningen av undantagen i artikel 13 (utbildning, vård, omsorg, m.m.) eftersom dessa undantag är utformade så att undantagen gäller under förutsättning att tjänsterna tillhandahålls av offentliga organ eller andra erkända liknande organ. Denna parallella reglering i direktivet gör undantagen svårtolkade. Istället borde undantagen omformuleras och eventuellt ändras.

Som en uppföljning till denna inledande diskussion med medlemsländerna lät kommissionen utföra en studie av olika metoder för beskattning av offentligrättsliga organ. I rapporten studerades fyra olika alternativ:

- 1 Behandla offentligrättsliga subjekt som skattskyldiga personer, beskatta *all* aktivitet med full skattesats och medge full avdragsrätt. Denna modell tillämpas på Nya Zeeland.
- 2 Behandla offentligrättsliga subjekt som skattskyldiga personer, beskatta tjänster som kräver förmånlig behandling (vård, utbildning, kultur, barnomsorg, etc.) med lägre skattesats eller med 0-skattesats och medge full avdragsrätt för alla subjekt.
- 3 Undantagsalternativet: Behandla offentligrättsliga subjekt som skattskyldiga personer, behåll undantaget för tjänster som kräver förmånlig behandling (vård, etc.), slopa listan med skattepliktiga transaktioner, lägg till på undantagssidan avgifter för obligatoriska tjänster såsom tillståndsgivning, utfärdande av pass, fastighetsregistrering, rättegångskostnader, m.m. (vilka undantas idag på grund av att de faller utanför lagens tillämpningsområde, "outside the scope of the tax") och ge offentligrättsliga organ rabatt, helt eller delvis, med erlagd mervärdesskatt. Denna modell tillämpas i Canada.

- 4 Rent undantag: Behandla offentligrättsliga subjekt som skattskyldiga personer, slopa listan med skattepliktiga transaktioner i Annex D i det sjätte direktivet (se punkt 4.2.1 ovan), behåll listan med undantag och lägg till sådant som tidigare låg utanför mervärdesbeskattning (på grund av att det offentligrättsliga organet inte ansågs vara en skattskyldig person) och ge ingen rabatt på ingående mervärdesskatt.

Samtliga alternativ innebär att offentligrättsliga organ alltid skall betraktas som skattskyldiga personer. Detta innebär att gränsdragningsproblemet med att urskilja ”verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenkap av offentliga myndigheter – –” som innebär att de ej anses som skattskyldiga personer, och övrig verksamhet som innebär att de betraktas som skattskyldiga personer, undanröjs.

Av alternativen ovan ansågs enligt rapporten alternativ 2 vara bäst. Offentligrättsliga organ bör enligt detta alternativ betraktas som vilket mellanled som helst i produktions- och distributionskedjan och medges avdrag för ingående skatt som är hänförlig till den skattepliktiga aktiviteten. En svårighet med denna lösning blir att definiera vederlaget vid omsättning av varor och tjänster. Enligt nuvarande mervärdesskatteprinciper skall betalning inklusive bidrag kopplade till priset ingå i vederlaget. För enkelhetens skull bör med detta alternativ alla slags bidrag ingå i definitionen av vederlag. Detta skulle inte bli någon belastning för den som betalar ut bidraget då även denna person skulle ha avdragsrätt för ingående skatt. Av politiska skäl, framhålls i rapporten, torde en möjlighet att tillämpa 0-skattesats eller reducerad skattesats på vissa tjänster såsom vård, omsorg, utbildning, och liknande, vara att föredra framför full beskattning med normalskattesats. Detta minskar även skattens regressiva effekt.

Studien har ännu inte diskuterats med medlemsländerna. Det är oklart när kommissionen kommer att ta upp temat om beskattningsmetoder för offentligrättsliga organ igen.

I en nyligen publicerad artikel¹⁹ redogör en representant från kommissionen tillsammans med studiens upphovsman för studiens innehåll och ger sin syn på saken. Författarna argumenterar för en utvidgad beskattning av offentliga organ för att motverka inlåsnings effekter och gränsdragningsproblem. I Sverige är gränsdragningsproblemen vad beträffar bedömningen av om offentliga organs aktivitet faller inom respektive utanför lagens tillämpningsområde inte så stora eftersom all aktivitet av offentligrättsliga organ i Sverige i princip är yrkesmässig (med undantag för myndighetsutövning).

Andra problem som författarna berör rör behandling av bidrag i verksamheten och tillämpning av reglerna för avdragsrätt.

¹⁹ VAT Monitor, Volume 10, Number 4, 1999, s. 144

4.5 Slutsatser utifrån situationen i Sverige

Den svenska förvaltningsstrukturen skiljer sig på många sätt från andra länder inom EU. I Sverige är central respektive lokal förvaltning finansiellt och administrativt åtskild genom den kommunala självstyrelsen. Kommuner och landsting har som ansvariga för merparten av de samhällsuppgifter som berör de enskilda medborgarna en i ett internationellt perspektiv mera framträdande roll inom den offentliga sektorn än vad som är vanligt i de flesta andra länder.

Inom ramen för mervärdesskattesystemet (här bortses från kommunkontosystemet) behandlas kommuner och landsting i Sverige på samma sätt som andra näringsidkare, dvs. att de registreras som skattskyldiga om de bedriver skattepliktig verksamhet. I andra EU-länder är det emellertid vanligt att offentliga organ behandlas som icke-skattskyldiga personer ("non-taxable persons"). Detta leder ofta till gränsdragningsproblem när uppdelning av verksamheten i skattepliktig verksamhet, icke-skattepliktig verksamhet och verksamhet som faller utanför lagens tillämpningsområde ("out of scope") måste göras. I Sverige blir dessa problem mindre eftersom alla offentligrättsliga organs verksamhet i princip faller inom lagens tillämpningsområde, dvs. anses yrkesmässig, med undantag för myndighetsutövning.

Eftersom kommuner och landsting är stora aktörer på den svenska marknaden och fattar egna beslut inom sitt område beträffande investeringar, upphandling av tjänster, bidragsgivning m.m. är det särskilt viktigt att kommuner och landsting inte särbehandlas i mervärdesskattehanteringen. Vid en jämförelse mellan EG-reglerna och svensk rätt beträffande definitionen av "skattskyldig person" finner utredningen att det svenska yrkesmässighetsbegreppet och skatteplikten för offentligrättsliga organ i allt väsentligt överensstämmer med bestämmelserna i det sjätte direktivet.

Undantagsbestämmelserna i artikel 13 öppnar för en mängd olika tolkningsmöjligheter. Det är omöjligt att göra en bokstavstolkning av texten för att få fram bestämmelsernas innebörd och räckvidd. Reglerna får istället tolkas utifrån ett förmodat syfte.

Som framgår ovan har utredningen funnit att undantagen i artikel 13 kan inskränkas respektive utvidgas inom vissa ramar. Flera verksamheter kan göras skattepliktiga om villkoren för undantagen som gäller idag görs snävare med tillämpning av artikel 13 A. 2. En nackdel är att skatteplikten inte kan bli generell på dessa områden med tillämpning av dagens regler i det sjätte direktivet.

De problem som undantagen från mervärdesskatten orsakar i form av inlåsnings effekter och högre kostnadsnivå som i sin tur leder till konkurrensnedvridningar och ineffektivt resursutnyttjande, talar för att en framtida modernisering och utveckling av direktivet bör gå mot en breddning av

skattebasen genom slopandet av samtliga eller en del av undantagen i artikel 13. För att sänka kostnaderna på vissa tjänster av sociala skäl kan istället en lägre skattesats väljas. Om man inte av t.ex. statsfinansiella eller andra skäl önskar införa en reducerad skattesats bör man inom EU i vart fall diskutera hur texten skall ändras för att tydliggöra och avgränsa undantagens omfattning. Jag anser att Sverige bör gå bränschen för en sådan diskussion.

Slutligen bör tilläggas att det på EG-rättens område saknas harmoniserade regler om kompensationssystem för mervärdesskatt för den offentliga sektorn. De olika kompensationssystem som tillämpas i ett flertal EG-länder är samtliga system som juridiskt sett faller utanför det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Därför strider inte heller sådana system mot EG-rätten så länge de inte liknar ett system med generell avdragsrätt för all undantagen verksamhet och därmed ett kringgående av det sjätte direktivets regler.

Som framgår av redogörelsen i detta kapitel upplever flera EU-länder att de får problem med reglerna om offentliga myndigheter som icke-skattskyldiga personer i artikel 4.5 och reglerna i artikel 13 om skatteundantagen, när offentligt bedriven verksamhet läggs ut på entreprenad (s.k. "out-sourcing" på engelska). Framväxten av olika kompensationssystem i olika länder inom EU utgör ett bevis på detta.

Kommissionen har uttalat att dessa problem måste lösas. Kommissionens förslag kommer att läggas fram inom ramen för det gemensamma mervärdesskattesystemet med stöd av grundfördraget som stadgar att rådet enhälligt på förslag av kommissionen skall anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter.²⁰ Med denna formulering avses det gemensamma mervärdesskattesystemet i form av det sjätte direktivet m.fl. direktiv.

²⁰ Artikel 93 i Romfördraget

5 Kommunerna i förändring

5.1 Inledning

Under 1990-talet har den kommunala verksamheten förändrats. Inte minst gäller det för de verksamheter som tidigare traditionellt drivits enbart i kommunal regi. Alternativa driftsformer och konkurrensutsättning av verksamheter har inneburit att det privata inslaget har ökat inom exempelvis vård och utbildning. Begreppet "outsourcing" är i dag något som diskuteras i hela Europa. Stödverksamheter (t.ex. städning, fastighetsskötsel, posthantering etc.) har lämnats ut till en eller flera underentreprenörer.

Dagens kommunkontosystem har till stor del sin grund i den generella avdragsrätt som infördes 1991. De förändringar som genomförts av kommunsektorns kompensationsystem efter 1991 har i stort sett utgått från samma perspektiv på kommunsektorns verksamhet som användes inför införandet 1991. Frågan är då om utvecklingen under 1990-talet har inneburit att förutsättningarna för kommunkontosystemet förändrats? Det är svårt att få ett helt entydigt svar på den frågan. Inom skattepliktig arbetsintensiv verksamhet hade alternativa driftsformer troligen inte valts i sådan hastighet om de upphandlade tjänsterna belastat den kommunala ekonomin med 25 % mervärdesskatt. Vad gäller den icke-skattepliktiga verksamheten kan möjligen hävdas att utvecklingen visar att systemet fungerar. Det är emellertid svårt att avgöra i vilken grad kommunkontosystemet påverkat kommunernas beteende. I många kommuner och landsting har privatiseringarna gjorts utifrån ideologiska utgångspunkter. Vi vet inte hur utvecklingen sett ut utan kommunkontosystem eller med ett annat kompensationsystem.

Syftet med kommunkontosystemet är att likställa förutsättningarna för valet mellan att bedriva den kommunala verksamheten i egen regi och upphandla motsvarande verksamhet av fristående tjänsteproducenter.

Kommunkontosystemet ger den kommunala verksamheten en möjlighet att på ett skattemässigt konkurrensneutralt sätt välja mellan entreprenad och egen regi. Denna möjlighet ges inte andra associationsformer med icke-skattepliktig verksamhet i de fall dessa vill upphandla en underentreprenör.

Ett annat problem uppstår utifrån konkurrenssynpunkt när ett verksamhetsområde avregleras. Eftersom privata aktörer inte omfattas av kommunkontosystemet konkurrerar de inte på lika villkor med den kommunala alternativt den landstingskommunala verksamheten som får ersättning för sin ingående mervärdesskatt. När allmänheten ges möjlighet att välja

mellan kommunal tjänsteproduktion och en alternativ producent av samma tjänst måste likformiga förutsättningar gälla. Ett exempel är avregleringen av tandvårdsmarknaden (se kapitel 6).

5.2 Bakgrund

Två händelser har haft stor betydelse för de förändrade styr- och verksamhetsformer inom den kommunala sektorn som vi ser i dag. Enligt Fölster¹ var det socialdemokratiska partiets 90-talsprogram ett trendbrott inom socialdemokratien. I programmet fördes förslaget fram om konkurrens inom den offentliga sektorn. Under åren 1990–91 togs en del viktiga steg mot dagens situation. Personalkooperativ tilläts inom barnomsorgen, skolväsendet decentraliserades till kommunerna och ansökan om medlemskap i EG lämnades in. Efter valet 1991 initierade den nya borgerliga regeringen en omprövning på ytterligare många områden. En förändring var att underlätta för privat barnomsorg, utbildning och andra kommunala tjänster.

5.3 Förändrade styr- och verksamhetsformer

Under 1990-talet har styr- och verksamhetsformerna förändrats i kommunerna. Målet har varit ökad effektivitet, men det har även funnits ideologiska orsaker bakom privatiseringarna.²

Reformer som haft betydelse för förändrade styr och verksamhetsformer 1989-1992

- Avregleringar inom taxi, busstrafiken, flyg, jordbruk, TV och radio.
- Privatisering av kommunala tjänster tillåts.
- Kommunala omorganisationer innebär avskaffandet av kommundelsnämnder i ett flertal kommuner till förmån för beställar-utförarorganisationer
- Statsbidragsreformen
- Landstingens ansvarsområde minskar genom Ädelreformen

Källa: Fölster, 1993

¹ Fölster, Stefan (m.fl.), Sveriges systemskifte i fara, 1993.

² För en genomgång av alternativa driftsformer se avsnitt 6.2

De förändrade styr- och verksamhetsformerna har tagit sig olika uttryck:

- decentraliserade ekonomiska beslut och incitament i form av resultatenheter, internprissättning, modeller för fördelning av gemensamma kostnader etc.
- mål- och resultatstyrningsmodeller
- alternativa driftsformer t.ex. privatiseringar, bolagiseringar, föräldra-konstitutiv, driftsentreprenader etc.
- en förändrad kommunal organisation i kommunalnämnder och andra former för en decentraliserad organisation

Vad har då de förändrade styr- och verksamhetsformerna inneburit när det gäller valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi eller bedriva verksamheten i alternativa driftsformer? Några exempel:

- Kommuner har infört ett checksystem som ställer krav på konkurrensneutralitet.
- En decentraliserad organisation medför att beslutsfattaren skall kunna jämföra priser på rätt sätt. För detta krävs bl.a. att denne är insatt i hur kommunkontosystemet fungerar.
- Internprissättningen måste vara utformad på ett sådant sätt att korssubventionering, suboptimering och konkurrenssnedvridning undviks.

Ofta har förändringen i styr- och verksamhetsformerna gått ut på att hitta marknadslika förhållanden där det inte existerar någon egentlig marknad, t.ex. vid internprissättning. Målet har varit att skapa beteenden som gynnar kostnadsmedvetenhet och effektiva lösningar. Denna fråga ligger dock utanför utredningens uppdrag och behandlas inte vidare i detta betänkande.

5.4 Utvecklingen i riket 1991–1997

För att analysera utvecklingen under 1990-talet har jag valt att analysera antalet sysselsatta inom respektive verksamhet och sektor. Statistiska centralbyrån (SCB) har på utredningens uppdrag tagit fram siffror för åren 1991 och 1997 (det senast tillgängliga året). Statistiken grundar sig på kontrolluppgifterna³ och är en totalundersökning. Statistiken kan således brytas ned till kommunnivå utan stora felmarginaler, vilket ofta är fallet med urvalsundersökningar.

³ ... som ligger till grund för inkomstskatten.

Ett påpekande bör dock göras. Sammanställningen bygger på att alla som är anställda på samma arbetsplats (exempelvis Danderyds sjukhus) får samma kod. Det betyder att alla anställda på Danderyds sjukhus betraktas som sysselsatta inom slutna sjukvård. När sjukhuset lägger ut "kringverksamheten" (städning, diskning, tvättning etc.) på en underentreprenör kommer de anställda däremot att kodas som anställda i städbranschen etc, trots att det kan vara samma personer som gör samma saker. Det faktum att alla på en arbetsplats (med samma arbetsgivare) ges samma kod innebär att personer som inte alls är verksamma med arbetsplatsens huvudsakliga uppgifter ändå kommer att kodas som om så vore fallet. Det betyder att denna statistik inte kan jämföras med exempelvis yrkesstatistik.

Tabellerna 5.1 och 5.2 visar sysselsatta i 11 verksamheter som traditionellt kan betraktas som kommunala/landstingskommunala verksamheter för åren 1991 och 1997. Privata alternativ motsvarar här aktiebolag, handelsbolag, enskilda firmor, kommunala och statliga bolag, samt ekonomiska och ideella föreningar.

Tabell 5.1
Sysselsatta inom 11 verksamheter år 1991

Verksamhet	Antal inom privat alt.	Antal totalt	Andel sysselsatta i privat alt.
Barnomsorg inom förskola	3 635	147 703	2,5 %
Annan barnomsorg	730	54 654	1,3 %
Sluten sjukvård	7 452	302 436	2,5 %
Läkarmottagningar och vårdcentraler	11 068	95 145	11,6 %
Annan hälso- och sjukvård (laboratorier, blodcentraler, tandhygienister etc.)	5 570	14 405	38,7 %
Tandvård	9 754	33 455	29,2 %
Vård och service till boende i servicehus och ålderdomshem	1 670	86 154	1,9 %
Hemtjänst, dagcenter och handikapptransporter	1 519	85 312	1,8 %
Grundskoleutbildning	1 077	169 093	0,6 %
Gymnasial yrkesutbildning	364	19 793	1,8 %
Studieförberedande gymnasial utbildning	396	33 573	1,2 %
Summa	43 235	1 041 723	4,2 %

Källa: Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik, SCB

Tabell 5.2
Sysselsatta inom 11 verksamheter år 1997

Verksamhet	Antal inom privat sekt.	Antal totalt	Andel sysselsatta i privat sekt.
Barnomsorg inom förskola	9 833	107 391	9,2 %
Annan barnomsorg	1 037	28 233	3,7 %
Sluten sjukvård	9 913	223 504	4,4 %
Läkarmottagningar och vårdcentraler	10 153	49 556	20,5 %
Annan hälso- och sjukvård (laboratorier, blodcentraler, tandhygienister etc.)	8 947	13 532	66,1 %
Tandvård	9 206	21 364	43,1 %
Vård och service till boende i servicehus och ålderdomshem	10 183	112 065	9,1 %
Hemtjänst, dagcenter och handikapptransporter	6 808	85 876	7,9 %
Grundskoleutbildning	4 041	153 553	2,6 %
Gymnasial yrkesutbildning	992	10 555	9,4 %
Studieförberedande gymnasial utbildning	529	32 917	1,6 %
Summa	71 642	838 546	8,5 %

Källa: Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik, SCB

Tabellerna visar att privata alternativ ökat sina andelar inom samtliga verksamheter. Inom vissa verksamheter har dock sysselsättningsökningar vad gäller privata alternativ sysselsättningsökningar varit ytterst måttfulla. Detta gäller t.ex. grundskoleutbildning och den studieförberedande gymnasieskolan. Även privata sektorns andelar inom sluten sjukvård (sjukhus) och annan barnomsorg (dagmammor, fritidshem och parklek) kan anses vara blygsamma, även om dessa två verksamheter tillsammans sysselsatte drygt 10 000 personer från privata sektorn år 1997. I vissa fall motsvaras inte privata alternativs andelsökningar av ett ökat antal sysselsatta. Privata alternativs andelsökning beror då på att offentliga sektorn dragit ner antalet anställda. Det gäller främst sysselsatta inom tandvård och läkarmottagningar/vårdcentraler.

Ovan beskrivna verksamheter är icke-skattepliktiga. Om den bedrivs av kommuner eller landsting kan dessa få ersättning för den ingående mervärdesskatten via kommunkontosystemet. Om kommunen eller landstinget använder sig av en privat utförare eller lämnar bidrag till en privat utförare kan kommunen/landstinget ansöka om den så kallade 6-procentersättningen.

År 1991, när 6-procentsbidraget infördes, var förekomsten av privata entreprenörer inom dessa icke-skattepliktiga verksamheter relativt blygsamt. Mellan 1991 och 1997 har dock sysselsättningsandelen inom privata alternativ ökat avsevärt inom vissa verksamheter; mer blygsamt inom andra.

5.5 Lokal spridning

Det finns en stor spridning inom kommunsektorn när det gäller konkurrensutsättning och alternativa driftsformer. En anledning är att vissa kommuner genomfört konkurrensutsättning av ideologiska orsaker.

Tabell 5.4 visar andelen sysselsatta inom privata alternativ och förändringar av dessa för de 11 verksamheter som beskrevs i föregående avsnitt. Tabellen visar de tio kommuner som har haft den största ökningen av privat sektor mellan åren 1991 och 1997.

Tabell 5.5 visar kommunerna i fem grupper för att se hur spridningen mellan kommunerna fördelar sig. Tabellen visar att för den största gruppen kommuner har andelen sysselsatta i privat sektor varit konstant. Den näst största gruppen har haft en ökning av den privata alternativ på mellan 2 och 9 procentenheter. Endast ett fåtal kommuner har upplevt en större ökning (över 10 procentenheter) eller en minskning av privata alternativs andel.

Även standardavvikelsen visar att utvecklingen varit asymmetrisk, dvs. att andelen sysselsatta privata alternativ ökat mycket i ett fåtal kommuner

Tabell 5.4
De tio kommunerna med störst
ökning av sysselsatta i privata alternativ,
1991 - 1997

Kommun	Privata alternativs andel 1991	Privata alternativs andel 1997	Ökning i procentenh.
Östhammar	3 %	38 %	35
Sollentuna	5 %	26 %	21
Vaxholm	5 %	26 %	21
Stockholm	10 %	31 %	21
Täby	4 %	23 %	19
Nacka	7 %	24 %	16
Botkyrka	1 %	14 %	13
Vellinge	4 %	17 %	13
Finspång	1 %	14 %	13
Höör	12 %	24 %	12

Källa: Registerbaserad
arbetsmarknadsstatistik, SCB

Tabell 5.5
Kommunerna grupperade.
Förändring av sysselsatta i privata alternativ,
1991 - 1997

Förändring i procentenheter	Antal kommuner
10 procenth. och däröver	18 st
9 till 2 procentenh.	104 st
1 till (-1) procentenh.	144 st
(-2) till (-9) procentenh.	16 st
under (-10)	3 st

Källa: Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik, SCB

och inget alls i många. Tabell 5.6 visar privata alternativs andel på riksnivå samt standardavvikelsen mellan kommunerna. Tabellen visar att samtidigt som den privata alternativs andel inom de berörda verksamheterna har ökat har spridningen mellan kommunerna ökat.

5.6 Sammanfattning och slutsatser

Utvecklingen under 1990-talet har inneburit stora förändringar vad gäller de kommunala verksamhetsformerna. Andelen sysselsatta i privata alternativ inom kommunal och lands,tingskommunal verksamhet varierar dock kraftigt.

Frågan är om verkligheten förändrats så att förutsättningarna för systemet rubbats. Systemet är i första hand anpassat för kommunal verksamhet i egen regi och fungerar sämre för verksamheter som drivs i någon annan associationsform. Kommunkontosystemet ger den kommunala verksamheten en möjlighet att på ett konkurrensneutralt sätt välja mellan entrepre-

Tabell 5.6
Spridningen mellan kommunerna, vad gäller privata alternativ i de 11 verksamheterna

	1991	1997
Privata alternativ	4,2 %	8,5 %
Standardavvikelse	3,1 %	5,3 %

Källa: Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik, SCB

nören och egenregin, vilket också är syftet med systemet. Denna möjlighet ges inte andra associationsformer med icke-skattepliktig verksamhet.

När den huvudsakliga delen av den icke-skattepliktiga verksamheten inom sjukvård, utbildning och social omsorg låg inom kommunsektorn klarade kompensationsystemet av att undanröja effektivitets- och konkurrensproblemen *inom* detta verksamhetsområde. En allt större del av denna verksamhet produceras nu emellertid av alternativa utförare.

6 Privata entreprenörer inom icke-skattepliktig verksamhet

6.1 Inledning

Som tidigare nämnts är frågan om konkurrensneutralitet den huvudsakliga anledningen till nuvarande kommunkontosystem. Frågan är då hur de privata entreprenörer som utför verksamhet åt kommunen upplever konkurrensen med den kommunala egenregin. De fallstudier som beskrivs i detta kapitel har främst inriktats mot de verksamheter som är undantagna från skatteplikt. Perspektivet i detta kapitel är i huvudsak den privata entreprenörens och den fristående bidragsfinansierade verksamheten och de konkurrenssnedvridningsproblem kommunkontosystemet kan skapa för dem.

6.2 Alternativa driftsformer

Det finns en mängd olika driftsformer som kallas alternativa. De är alternativa i den meningen att de inte motsvarar den traditionella formen av egenregi. Enligt Svenska kommunförbundet¹ föreligger alternativa driftsformer ”när en verksamhet som har drivits eller kan drivas i förvaltningsform drivs av någon annan än kommunen, i regel en privaträttslig organisation och helt eller delvis finansieras av kommunen.”

När kommunen driver en icke-skattepliktig verksamhet (t.ex. utbildning, vård och omsorg) kan kommunen få kompensation för ingående mervärdesskatt i kommunkontosystemet. Organisationer som inte omfattas av kommunkontosystemet har inte denna möjlighet. Tanken är att de organisationer som säljer verksamhet till kommunen skall få täckning för sina mervärdesskattkostnader genom ett högre pris till kommunen. Det pris kommunen får betala innehåller således även dold mervärdesskatt. För att åstadkomma konkurrensneutralitet får kommunen en ersättning på 6 % av entreprenadkostnaden från kommunkontosystemet.²

Nedan följer en genomgång av alternativa driftsformer med avseende på möjligheterna till ersättning från kommunkontosystemet.

¹ Svenska kommunförbundet 1999, *Konkurrens för fortsatt välfärd*, s. 13

² För en bakgrund till 6-procentsersättningen, samt hur det beräknats, se kapitel 2.

- *Kommunala företag*

Som exempel kan nämnas kommunala bostadsföretag och energiföretag. Företaget ägs av kommunen ofta i form av aktiebolag och är då ett privaträttsligt objekt som lyder under aktiebolagslagen. Kommunala företag omfattas inte av kommunkontosystemet.

- *Kommunala driftentreprenader*

Privata eller kommunala företag driver verksamheten på uppdrag av kommunen. Upphandlingen skall göras enligt lagen om offentlig upphandling (LOU). Kommunen utger ersättning för utförda prestationer enligt ett avtal med entreprenören. Entreprenören omfattas inte av kommunkontosystemet. Kommunen kan dock få ersättning för dold mervärdesskatt via den s.k. 6-procentsersättningen.

- *Bidragsfinansierad enskild verksamhet*

Föräldrakooperativ inom barnomsorgen och friskolor drivs ofta genom att kommunen ger ett bidrag för drift. Bidraget utgör inte en ersättning för utförda prestationer, men innehåller ofta ett villkor. Exempel kan vara att man bedriver en av Skolverket godkänd verksamhet eller att man kommer överens med kommunen att bedriva barnomsorg. Det finns inget tidsbegränsat uppdrag från kommunen. Föreningen/företaget är själv huvudman för verksamheten. Entreprenören omfattas inte av kommunkontosystemet. Kommunen kan dock få ersättning för dold mervärdesskatt via den s.k. 6-procentsersättningen.

- *Kundvals-system med check*

Kommunen bjuder in privata utförare att på lika villkor konkurrera med kommunens egenregiverksamhet. Kommunen prövar och ger auktorisation till privata entreprenörer, som sedan har möjlighet att ta emot och lösa in checkarna hos kommunen. Entreprenören omfattas inte av kommunkontosystemet. Kommunen kan dock få ersättning för dold mervärdesskatt via den s.k. 6-procentsersättningen.

- *Platser på enskild institution*

Platserna köps styckevis eller avropas från ett ramavtal som slutits med leverantören. Konstruktionen är vanligast inom missbrukarvården och för akuta situationer som är svåra att förutse, bl.a. när det gäller korttidsplatser inom vården. Entreprenören omfattas inte av kommunkontosystemet. Kommunen kan dock få ersättning för dold mervärdesskatt via den s.k. 6-procentsersättningen.

6.3 Anmälningar till Konkurrensverket

Konkurrensverket fick år 1998 regeringens uppdrag att med utgångspunkt från klagomål om konkurrenssnedvridande skatteregler inventera och beskriva olika skattereglers inverkan på konkurrensituationen. Utredningen om kommunkontosystemet har varit i kontakt med Konkurrensverket och tagit del av en del av det underlag som Konkurrensverket använt vid sin beredning av regeringsuppdraget³.

Konkurrensverkets inventering av klagomål rörande konkurrenssnedvridande skatteregler har skett genom sökningar i Konkurrensverkets diariesystem och i databasen för inkomna telefontips. Sökningen omfattar samtliga diarieförda klagomålsärenden under perioden 1992 till och med maj månad 1999. De ärenden som framkommit ger en bild av vilka olika företeelser som är föremål för klagomål i avseende på konkurrenssnedvridande skatteregler. Tabell 6.1 är en sammanställning av de klagomål som hanterats.

När det gäller konkurrenssnedvridande skatteregler utgör klagomål på mervärdesskatten den klart övervägande delen av klagomålen. Av klagomålen på mervärdesskatt avser den största enskilda gruppen klagomål på mervärdesskatteregler inom sjukvård, tandvård och undervisning hänförliga till undantagen från skatteplikt⁴.

Övriga klagomål som gäller mervärdesskatteregler får anses utgöra en

Tabell 6.1
Anmälningar till Konkurrensverket angående mervärdesskatt

	Antal anmälningar
Konkurrenssnedvridande effekter inom sjukvård, tandvård och undervisning	15 st
Övriga klagomål på konkurrenssnedvridande momsregler	16 st
Totalt	31 st
- därav hänförliga till kommunkontosystemet	10 st
Källa: Konkurrensverket	

³ Konkurrensverket 1999:5, Konkurrenssnedvridande skatteregler – En inventering av klagomål.

⁴ Mervärdesskattelagen 3 kap. 4 – 7 §§

provkarta på olika verkliga eller upplevda snedvridningseffekter av de undantag från skatteplikt, som stadgas i lagen om mervärdesskatt. Sålunda finns klagomål på olikheter i förutsättningarna då ideella föreningar av olika slag konkurrerar med näringsverksamhet, t.ex. privat vandrarhemsverksamhet som konkurrerar med liknande verksamhet bedriven av Svenska Turistföreningen, uthyrning av barnbilstolar i konkurrens med försäkringsbolag, som enligt mervärdesskattelagen är undantaget från skatteplikt, försäljning av konfektion i konkurrens med Svenska Scoutförbundet etc.

6.3.1 Konkurrensverkets slutsatser

Bland de problem som framkommit i Konkurrensverkets rapport är kommunkontosystemet det största problemet när det gäller konkurrensnedvridande skatteregler. Särskilt för tandvårdsmarknaden är det angeläget att regelverket skyndsamt ändras så att tandläkare får en likformig skattemässig behandling oavsett i vems regi verksamheten bedrivs, enligt Konkurrensverket. Beträffande övriga icke-skattepliktig verksamhet utgör kommunkontosystemet ett av flera legala hinder mot en effektiv konkurrens i konsumentledet.

Enligt Konkurrensverket är det bästa sättet att undanröja konkurrensnedvridande effekter vad gäller skattelagstiftningen att utvidga skatteplikten till exempelvis vård- och undervisningsområdena. EG-direktivet omöjliggör dock en sådan reform. En utvidgad skatteplikt bör föras fram inom ramen för det europeiska samarbetet.

6.4 Utredningens observationer

Hur upplever de privata entreprenörerna konkurrensen med kommuner och landsting? För att ta reda på det bjöd utredningen in ett antal representanter för de privata entreprenörerna till en hearing. Denna ägde rum den 21 maj 1999. Följande inbjudna representanter var närvarande:

Krister Sandström	Privattandläkarna
Lennart Nordgren	Privattandläkarna
Staffan Renström	Byggentreprenörerna
Jan Edling	Privatvårdens arbetsgivareförbund
Sigvard Eriksson	Medilab Kliniska Laboratorier AB
Hans Peter Larsson	Företagarnas riksorganisation
Ulla Werkell	Sveriges fastighetsägareförbund
Johanna Tunhammar	Friskolornas riksförbund
Lennart Palm	SAF

Lars Hjalmarson
Gunilla Holte

Praktikertjänst
Partena Care AB

Enligt vad utredningen observerat, bl.a. genom hearingen den 21 maj, finns det ett antal problemområden av skiftande karaktär där kommuner och privata entreprenörer inte bedriver sin verksamhet på lika villkor.

- *Uthyrning av lokaler till privat entreprenör som bedriver icke-skattepliktig verksamhet.*

Om kommunen hyr ut lokaler (som kommunen byggt) har kommunen dragit av ingående mervärdesskatt på byggkostnaderna i kommunkontosystemet. Om däremot en privat byggherre bygger lokaler och hyr ut till icke-skattepliktig verksamhet blir denna tvungen att ta ut en högre hyra, eftersom den privata byggherren inte kan dra av ingående mervärdesskatt. Detsamma gäller då en entreprenör bygger en lokal för att bedriva icke-skattepliktig verksamhet där.⁵

- *Bidragsfinansierad verksamhet inom icke-skattepliktig verksamhet.*

Den bidragsberättigade verksamheten har högre kostnader för att driva verksamheten än egenregin, eftersom den privata entreprenören inte har någon möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatten. Om bidraget till den privata entreprenören beräknas efter egenregins kostnadsbild borde kompensation för mervärdesskatt betalas ut till den privata entreprenören. Vid hearingen angavs att vissa kommuner betalar ut ett mindre belopp än vad som motsvarar 6-procentsersättningen.

- *Privattandläkarnas konkurrens med Folk tandvården om de vuxna kunderna.*

Den 1 januari 1999 avreglerades vuxentandvården och en ny prissättning trädde i kraft. Detta har lett till att privattandläkarna nu konkurrerar med Folk tandvården på en öppen marknad. Eftersom Folk tandvården får ersättning för den ingående mervärdesskatten genom kommunkontosystemet, vilket privattandläkarna inte får, uppstår en konkurrensnackdel för privattandläkarna.

⁵ Frågan om mervärdesskatt på fastigheter behandlas i betänkandet Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet (SOU 1999:47)

- *Inlåsnings effekter för de privata entreprenörerna.*

En underentreprenör debiterar mervärdesskatt, men den privata entreprenören, som bedriver en icke-skattepliktig verksamhet, kan inte dra av denna. Det betyder att mervärdesskatten blir en kostnad i verksamheten. I valet mellan att lägga ut arbetsuppgifter på underentreprenörer eller att göra det själv, missgynnas underentreprenören. Det innebär att skalfördelar finns eftersom stora företag kan anställa många olika yrkesgrupper och exempelvis ha en egen intern fastighetsjour, städverksamhet eller catering.

- *Jämförelse av anbud.*

När ett anbud från egenregi skall jämföras med ett anbud från en privat entreprenör måste hänsyn tas till mervärdesskatten. Vid större upphandlingar är detta troligen inget problem. Problemet inträffar t.ex. vid direktupphandlingar som kräver snabba beslut och där beslutsfattaren inte är väl insatt i kommunkontosystemet. Som exempel kan nämnas akutplatser eller korttidsplatser för äldre (se vidare avsnitt 6.4.4).

6.4.1 Byggnadsinvestering

När det gäller byggnadsinvesteringar har privat respektive kommunal/landstingskommunal verksamhet olika förutsättningar. Tabell 6.2 visar på ett överskådligt sätt hur skillnaderna ser ut. En kommunal/landstingskommunal byggherre kan få ersättning för all ingående mervärdesskatt från kommunkontosystemet. Detta påverkar byggnadskostnaden och förutsatt fri konkurrens och fri hyressättning kan den kommunala/landstingskommunala hyresvärden ha en lägre hyra än den privata.

Den privata byggherren som hyr ut till en kommunal/landstingskommunal verksamhet kan ansöka om frivillig skattskyldighet, förutsatt att fastigheten inte används som stadigvarande bostad. Byggherren drar då av all ingående mervärdesskatt i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Han måste dock även debitera utgående mervärdesskatt. Denna kostnad för mervärdesskatten får kommunen/landstinget ersättning för genom kommunkontosystemet.

Tabellen visar hur förutsättningarna skiljer sig åt mellan olika verksamheter. Om byggherren är kommunen/landstinget får man ersättning för all ingående mervärdesskatt under byggnationen från kommunkontosystemet. Ersättningen betalas på byggnadsinvesteringen. Detta kan betraktas som en direkt ersättning. Mervärdesskatten kommer inte att bli dold i priset.

Tabell 6.2
Jämförelse mellan privat verksamhet
och egenregi i hyrd lokal

	Privat fastighetsägare	Kommunal/landstingskommunal fastighetsägare
Privat icke-skattepliktig verksamhet, som hyr lokal	Fastighetsägaren kan inte ansöka om frivillig skattskyldighet → kan inte dra av ingående moms → hyra med dold moms	Kommunen drar av ingående moms i kommunkontosystemet → hyra utan dold moms
Kommunal icke-skattepliktig verksamhet i egenregi	Byggherren kan ansöka om frivillig skattskyldighet → drar av ingående moms → hyra utan dold moms	Kommunen drar av ingående moms i kommunkontosystemet → hyra utan dold moms

Om hyresgästen är en privat entreprenör kan den private fastighetsägaren inte ansöka om frivillig skattskyldighet. Mervärdesskatten på bygginvesteringen måste då tas ut av hyresgästen via hyran. Den private fastighetsägaren missgynnas då i förhållande till kommuner och landsting.

För privat icke-skattepliktig verksamhet som kommunen upphandlar (alternativt ger bidrag till) kan kommunen ansöka om den s.k. 18- och 5-procentsersättningen (alternativt 6-procentsersättningen). Eftersom kommunen får detta bidrag för verksamhet där dold mervärdesskatt förekommer, skall hänsyn tas till detta då t.ex. anbud skall "nollställas". Om verksamheten är bidragsfinansierad kan antingen en ersättning för ingående mervärdesskatt ingå i bidraget, eller kan ersättningen lämnas som ett särskilt bidrag som motsvarar kommunens ersättning från staten.

I april 1999 lades ett betänkande från "Utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning" (SOU 1999:47). I betänkandet föreslås att frivillig skattskyldighet skall kunna medges för uthyrning av verksamhetslokaler oavsett om lokalen används för skattepliktig eller icke-skattepliktig verksamhet. Vidare föreslås att skattskyldighet skall kunna medges när en byggnad avsedd för lokaler skall uppföras eller genomgå omfattande till- eller ombyggnad. Det betyder att den private byggherren får samma möjligheter som kommunen, nämligen att få ersättning för ingående mervärdesskatt (byggmomsen) på byggnadsinvesteringen.

Byggherren/hyresvärden kan då debitera en privat entreprenör för utgående mervärdesskatt, även om denne inte är skattskyldig. Den mervärdesskatt som tidigare varit "dold" har då blivit "öppen". För en privat entreprenör som hyr lokalen för icke-skattepliktig verksamhet finns det dock inte möjlighet att få ersättning för den ingående mervärdesskatten. Jämfört

med tidigare system är debiterad utgående mervärdesskatt troligen högre än en ”dold” mervärdesskatt. Jag anser att det därför kan vara angeläget att förändra systemet så att privata entreprenörer har möjlighet att göra avdrag/få ersättning för den faktiskt erlagda ingående mervärdesskatten.

6.4.2 Friskolor och förskolor

Bidrag är den vanligaste finansieringsformen när det gäller friskolorna. Inom förskolan finns det däremot en viss andel av verksamheten som är upphandlad på entreprenad.

Förskolan

De kommunala bidragen bör utgå med belopp som inte oskäligt avviker från kommunens kostnad för motsvarande verksamhet. Med detta menas att den enskilda förskolans bidrag skall vara sådant att dess verksamhet kan bedrivas på lika ekonomiska villkor som de kommunala⁶. Detta bör innebära att effekter av kommunkontosystemet beaktas i samband med avtalet.

I vår kommunkontoenkät⁷ till Sveriges 289 kommuner ställde vi frågan:

”Tar kommunen hänsyn till dold moms då bidraget till en privat entreprenör skall beräknas? Om ja, hur stort påslag görs för respektive verksamhet?”

Det var 243 kommuner som svarade på enkäten. I tabell 6.4 visas resultatet för barnomsorgen och grundskolan. Tabellen visar endast de som svarade att de hade en bidragsfinansierad privat entreprenad. 145 kommuner bedriver bidragsfinansierad privat entreprenad inom barnomsorgen. Motsvarande siffra för grundskolan är 117 kommuner. Det betyder att av de kommuner som svarade på enkäten saknade 98 kommuner inom barnomsorgen och 126 kommuner inom grundskolan bidragsfinansierad privat verksamhet.

Som tabell 6.3 visar är det en majoritet av kommunerna som tar hänsyn till s.k. dold mervärdesskatt. Ett relativt stort antal kommuner tar inte hänsyn till dold mervärdesskatt, eller gör ett påslag som är lägre än 6 %.

Upphandlade entreprenader inom barnomsorgen är inte lika vanligt förekommande, men i de fall där det förekommer är det entreprenören som anger priset och då ingår entreprenörens mervärdesskattekostnader i priset.

⁶ prop. 1993/94:11, s. 37

⁷ Enkäten beskrivs i sin helhet i bilaga 3

Tabell 6.3
Tar kommunen hänsyn till dold moms då bidraget till en privat entreprenör skall beräknas?

Kommuner med bidragsfinansierad verksamhet	Barnomsorg	Grundskola
Ja, hänsyn tas, påslaget är 6 % - Andel	79 st 54 %	63 st 54 %
Ja, hänsyn tas, påslaget är mellan 1 - 5 % - Andel	13 st 9 %	10 st 9 %
Nej, hänsyn tas inte - Andel	53 st 37 %	43 st 37 %
Totalt - Andel	145 100 %	117 100 %
Källa: Kommunkontoenkäten		

Grundskolan

Friskolor som godkänts av Skolverket har rätt till bidrag från elevens hemkommun. Till skillnad från gymnasieskolan saknas här detaljreglering (i form av prislista) för hur bidraget skall bestämmas. Friskolan får ett bidrag som bestäms med hänsyn till elevens behov och skolans åtaganden efter samma grunder som kommunen tillämpar vid fördelning av resurser till de egna grundskolorna. Kommunen beslutar oftast ensam om bidragets storlek med utgångspunkt från genomsnittskostnaden för en elev i den kommunala grundskolan i motsvarande årskurs. I en del kommuner används modellen med en grundresurs som är lika för kommunala och fristående skolor. I prop. 1995/96:200 Fristående skolor m.m. nämns mervärdesskattefrågan explicit.

”Regeringen förutsätter att kommunen beaktar att den fristående skolan har vissa högre kostnader till följd av skillnader i huvudmannaskap, t.ex. vad gäller mervärdesskatt. En särskild ersättning utges därför till kommuner och landsting i syfte att förhindra konkurrensnedvridningar inom de icke-skattepliktiga områdena, exempelvis utbildning. Denna ersättning lämnas i samband med upphandling av tjänster från, eller bidragsgivning till, näringsidkare som inte är skattskyldiga till moms och därför inte kan göra avdrag för sina momskostnader. Den särskilda ersättningen uppgår till sex procent av det bidrag/ersättning kommunen betalar.”⁸

⁸ Prop. 1995/96:200, s. 47

Enligt kommunkontoenkäten (tabell 6.3) ger 37 % av kommunerna ingen kompensation till de privata entreprenörerna för ingående mervärdesskatt.

Även Kommittén för uppföljning av resursfördelning till fristående grundskolor har gått ut med en enkät. De har frågat friskolorna om de får kompensation för dold mervärdesskatt. Resultatet ger samma bild som kommunkontoenkäten.

Tabell 6.4 visar hur stor andel av friskolorna som ansåg att de fick respektive inte fick någon kompensation för mervärdesskatt. Uppgifterna bygger på vad skolorna själva uppgett.

Som tabellen visar minskade andel friskolor mellan 1997 och 1998 som fick ett extra påslag på bidraget. Det som till synes hänt mellan de två åren är att kompensationen för mervärdesskatt i allt större utsträckning ingår i det bidrag som kommunerna ger friskolorna. Detta gör det svårare för friskolan att se hur stor kompensationen för mervärdesskatt verkligen är.

Bland de skolor som svarat att de inte får någon kompensation kan möjligen dölja sig skolor som får kompensationen inkluderad i bidraget utan att de vet om det. I många fall får friskolan ett ospecificerat belopp och det framgår inte alls om det ingår någon mervärdesskattekompensation eller hur stor den i så fall är. Det är dock anmärkningsvärt att så många som 17 % av alla friskolor säger att de inte får någon kompensation för mervärdesskatt. Motsvarande siffra i kommunkontoenkäten är dock högre. Där uppger 37 % av kommunerna att de inte tar hänsyn till dold mervärdesskatt vid bidragsgivningen.

Som tabellen visar betalar flera kommuner ett påslag med en annan procentsats. Ett exempel är Uppsala kommun där friskolorna får 3 % i kompensation för mervärdesskatt. Kompensationen beräknas som ett medel-

Tabell 6.4
Andel friskolor som får kompensation för dold mervärdesskatt

	1997	1998
Extra påslag med 6 % på bidraget	43 %	33 %
Extra påslag, men med andra procentsatser	7 %	7 %
Momskompensationen inkluderad i bidraget	22 %	31 %
Ingen kompensation för dold moms	16 %	17 %
Kompensation för de faktiska momskostnaderna	7 %	7 %
Andra sätt	3 %	4 %

Källa: SOU 1999:96

värde utifrån samtliga verksamheters faktiska mervärdesskattekostnader. Mervärdesskattekomensation från kommunkontosystemet till kommunen betalas dock med 6 % på kommunens bidragsbelopp till friskolan.

Gymnasieskolan

Regeringen fastställer varje år den sk. gymnasieprislistan. Kommer elevens hemkommun och friskolan inte överens om annat skall kommunen betala ett bidrag enligt prislistan. Beloppen enligt denna grundar sig på kostnader från ett urval av kommuner. Numera ingår 6 % mervärdesskattekomensation i beloppen enligt listan. De flesta kommuner betalar prislistans belopp, vilket är det lägsta bidrag en skola kan få. Således finns här inget problem med utebliven mervärdesskattekomensation.

6.4.3 Tandläkare

Tandvården i Sverige bedrivs inom två sektorer, privattandvården och folktandvården. Privattandvården svarar för tandvården för ca 65 % av den vuxna befolkningen (20 – w) medan folktandvården svarar för ca 95 % av barntandvården (0 – 19 år). Landstingen har enligt tandvårdslagen skyldighet att svara för en regelbunden och kostnadsfri tandvård till barn och ungdomar (0 – 19 år) medan vuxentandvården bedrivs på en konkurrerande marknad. Inom fem landstingsområden (Stockholm, Uppsala, Östergötland, Värmland och Skåne) tillämpas fritt tandläkarval för barn vilket innebär att privattandläkarna där är underentreprenörer till landstingen.

Vuxentandvård finansieras genom dels det pris den enskilde betalar, dels genom den statliga tandvårdsförsäkringen. Från statsbudgeten utgår ett anslag till försäkringskassan för att täcka kostnaderna för den statliga tandvårdsförsäkringen. Försäkringskassan betalar ut den statliga ersättningen för tandvården till den enskilde tandläkaren på grundval av dennes redovisning enligt tandvårdsräkningar som upprättas per patient. Det finns ca 50 olika åtgärder med olika fasta taxor. Eftersom det numera råder fri prissättning för tandläkarna, kan man inte längre tala om hur stor andel av patientens tandvårdskostnad som finansieras av staten.⁹ Folktandvården drivs av landstingen. Samma finansieringsordning gäller här som för de privata tandläkarna. Landstingen får samma belopp av den statliga tandvårdsförsäkringen som de privata.

Barntandvården finansieras genom landstingsskatten. Landstingen som inför fritt tandläkarval upphandlar barntandvård via kundvalsmodeller ge-

⁹ Ersättningsrätten för den enskilde regleras i lagen om allmän försäkring (1962:381) 2 kap 3 § ALF.

nom att sluta avtal med privattandläkare. Detta innebär att tandläkaren övertar vårdansvaret mot en fast ersättning per år, en s.k. tandvårdspeng.

Från den 1 januari råder fri prissättning inom vuxentandvården. En effekt av landstingens möjligheter att få ersättning för ingående mervärdesskatt är att folktandvården, allt annat lika, kan hålla lägre priser än privat-tandvården.

Eftersom tandvård är en icke-skattepliktig tjänst betyder det att ingående mervärdesskatt på insatsvaror ingår i produktionskostnaden. Det gäller alla vårdgivare. Landstingen har dock genom kommunkontosystemet möjlighet att få ersättning för all ingående mervärdesskatt. Enligt Sveriges privattandläkarförening innebär nuvarande mervärdesskatteregler en kostnadsfördel för folktandvården i storleksordningen 6 – 8 % per år jämfört med de privata vårdgivarna.

Folktandvårdens hantering av denna situation skiljer sig dock åt mellan de olika landstingen. Enligt Landstingsförbundet låter hälften av landstingen kostnaderna för ingående mervärdesskatt betalas av folktandvården. Ersättningen för folktandvårdens ingående mervärdesskatt går alltså i dessa fall aldrig tillbaka till folktandvården utan stannar i landstinget centralt.

Vidare får landstingen den så kallade 6-procentsersättningen när de anlitar entreprenörer med icke-skattepliktig verksamhet. Detta gäller i de fall där privattandläkaren fungerar som underentreprenör till landstinget, t.ex. i de fem landstingsområden där fritt tandläkarval för barn tillämpas. Alla landsting kompenserar inte entreprenörerna med 6-procentsersättningen. Ett exempel är Stockholms läns landsting som bedömer att effekten av mervärdesskatt endast uppgår till 3,2 % vid nollställning av anbud. Landstinget erhåller dock 6 % från kommunkontosystemet.

Är tandläkarnas problem ett konkurrensproblem?

Jämfört med friskolorna finns det ett mer "genuint" konkurrenssnedvridningsproblem inom vuxentandvården. Detta gäller framförallt de landsting där ersättningen för ingående mervärdesskatt går tillbaka till folktandvården. Det fria valet existerar, fri prissättning råder och även fri etableringsrätt existerar sedan årsskiftet. Allt annat lika kan folktandvården till följd av kommunkontosystemet hålla ett lägre pris än privattandläkarna, vilket påverkar kundens fria val.

6.4.4 Sjukvård och äldreomsorg

När det gäller vårdentreprenader för sjukhem, ålderdomshem och grupp-bostäder är det vanligast att ett fast vårddygnspris betalas av kommunen. I

vårdbyggspriset inkluderas alla kostnader för vården; personalkostnader, förbrukningsartiklar och livsmedel i de fall kost förekommer vid heli-nackordering. Av den totala kostnaden för en vårdentreprenad av detta slag utgör personalkostnaderna ca 85% medan övriga kostnader är ca 15 %.

Om kosten är inkluderad i vårddygnspriset och upphandlas av en underentreprenör belastas priset med 12 % mervärdesskatt (catering, ej servering). Ligger däremot kosten utanför vårddygnspriset och betalas av kommunen kan kommunen få ersättning för den ingående mervärdesskatten (12 %) och vårddygnspriset belastas därmed inte med denna kostnad.

Enligt Partena Care, som medverkade vid utredningens hearing den 21 maj, ställer kommunerna numera krav på att entreprenören skall stå för olika kostnader utanför den egentliga vården, t.ex. datorer, kontorsutrustning, arbetstekniska hjälpmedel såsom sängar, liftar, rullstolar, gåbord, möbler och köksutrustning.

Utredningen kan notera att om kommunerna i allt större utsträckning ställer denna typ av krav, kan mervärdesskatten bli ett problem utifrån konkurrenshänseende. Investeringarna belastas med 25 % mervärdesskatt, vilket måste inräknas när vårddygnspriset fastställs. Eftersom entreprenadtiderna är korta, oftast 3 år med möjlighet till ett eller två års förlängning innebär dessa investeringar en stor belastning för entreprenören vilket givetvis påverkar det pris entreprenören måste ta ut av kommunen. Resultatet kan då bli att den ingående mervärdesskatten överstiger schablonen om 6 %. Således kommer egenregin att vara billigare även om man tar hänsyn till 6-procentsersättningen, vilket innebär en konkurrensfördel för egenregin.

Upphandling

Kommuner och landsting skall vid ett upphandlingsförfarande beakta huvudregeln om affärsmässighet i lagen om offentlig upphandling (LOU)¹⁰, vilket innebär att kommunen respektive landstinget har att ta hänsyn till den 6-procentsersättning som kommunen erhåller genom kommunkontosystemet. För att ta reda på om så är fallet ställde vi följande fråga till landets 289 kommuner¹¹:

”Låt oss anta ett fingerat exempel: Både en privat entreprenör och egenregin har inbjudits att lämna anbud på ett särskilt boende för äldre. Hur jämförs anbuden med varandra?”

Av de kommuner som skulle kunna tänka sig att låta både en privat entre-

¹⁰ Lagen (1992:1528) om offentlig upphandling (LOU, 1 kap., 4§

¹¹ Kommunkontoenkäten, se bilaga 2

prenör och egenregin lämna anbud i en upphandling svarade 89 % att priserna jämförs med hänsyn till att 6-procentsersättning (alt. 18- och 5-procentsersättning) utgår för verksamhet som bedrivs av entreprenören.

Det är antagligen en annan sak när det gäller mindre upphandlingar av mer kortsiktig art, t.ex. akutsjukvård eller korttidsplatser som upphandlas när behovet uppstår. Priset är för det mesta ett dygnspris per plats. Ett exempel är kommunen där den kommunala egenregin konkurrerar med en privat entreprenör när det gäller korttidsplatser för äldre¹². Den privata entreprenörens pris är i exemplet 1.425 kr/dygn. Eftersom kommunen får tillbaka 6 % är detta egentligen inte kommunens kostnad. Kommunens kostnad för den privata entreprenören är således 1.340 kr/dygn. Det är denna kostnad som skall jämföras med kommunens eget pris.

Privata företag säljer även permanenta platser i ett särskilt boende som drivs av ett privat företag. Även när det gäller permanenta plats säljs dessa till ett dygnspris. Här sker alltså ingen upphandling med anbudsämmande. Platserna köps när behov uppstår.

När priset inte motsvarar kostnaden uppstår problem med jämförelser. Det kan *verka* som om priserna är lätta att jämföra, men verkligheten ser annorlunda ut. Personen som skall göra prisjämförelserna måste vara väl insatt i kommunkontosystemet. När det gäller upphandling av korttidsplatser görs detta av biståndshandläggarna i den decentraliserade kommunala organisationen.

Kliniska laboratorier

Kliniska laboratorier kan sägas agera på två olika marknader. Den första kan sägas kännetecknas av att det endast finns en köpare. I det här fallet är det landstinget som upphandlar kliniska laborietjänster. Som exempel kan nämnas att den senaste upphandlingen i Stockholms läns landsting gällde åtaganden i storleksordningen 100 mkr per år under en treårsperiod.

Vid nollställningen av anbud skall enligt LOU landstinget ta hänsyn till 6-procentsersättningen som landstinget erhåller från kommunkontosystemet. Enligt Medilab, som deltog på hearingen, är schablonen 6 % för lågt satt utifrån det privata laboratoriets perspektiv. Laborativ verksamhet är dels en kapitalintensiv verksamhet med kostnader för analysutrustning och datasystem, dels en verksamhet med ett stort användande av insatsvaror (kemikalier).

Den andra marknaden som de kliniska laboratorierna agerar på kan sä-

¹² När den äldre personen anses färdigbehandlad inom sjukvården skickas personen "hem". Personen är dock fortfarande för sjuk för att komma tillbaka till det tidigare gruppboendet, servicelägenheten eller dylikt. Då finns möjligheten med korttidsplatser. Motsvarande finns också för permanent boende i särskilt boende.

gas vara en konkurrensmarknad. Företagshälsovård, försäkringsbolag, läkemedelsföretag och privata vårdgivare upphandlar kliniska laboratorietjänster. Offentliga och privata arbetsgivare upphandlar drogtester som ett led i företagets drogpolicy. På denna växande marknad konkurrerar de privata laboratorierna med landstingens laboratorier.

Detta är således en situation som påminner om tandläkarnas. För denna verksamhet som riktar sig direkt mot slutanvändaren, finns inga 6-procentsersättningar eller liknande. Schablonersättningen utgår endast till kommunen/landstinget då de köper verksamhet från en icke-skattskyldig entreprenör. Landstingens laboratorier får däremot full ersättning för ingående mervärdesskatt på gjorda investeringar och på insatsvaror (t.ex. kemikalier) via kommunkontosystemet.

Underentreprenörer

Anledningen till att kommunernas icke-skattepliktiga verksamhet gavs full avdragsrätt för all ingående mervärdesskatt var att skapa konkurrensneutralitet i valet mellan egenregi och entreprenad. Utan kompensationsystem skulle egenregi gynnas. Om en icke-skattepliktig verksamhet (t.ex. äldreomsorg) skulle upphandla en underentreprenör som utför en skattepliktig tjänst (t.ex. städning) och har valet mellan en privat entreprenör eller att utföra arbetet i egenregi så gynnas egenregi, eftersom entreprenadens pris belastas med mervärdesskatt och blir därför upp till 25 % dyrare. Med nuvarande kompensationsystem kan den kommunala icke-skattepliktiga verksamheten dra av ingående mervärdesskatt och således skapas konkurrensneutralitet på detta område.

Dock upplever de privata entreprenörerna som arbetar inom icke-skattepliktig verksamheter samma problem som de kommunala verksamheterna hade gjort utan kompensationsystem. Om exempelvis städningen kan lösas inom företaget, behöver man inte betala mervärdesskatt på lönekostnaden. Således missgynnas all icke-skattepliktig verksamhet vid anlitan av underentreprenörer.

Ett tydligt exempel på detta är den aktuella bolagiseringen av Danderyds sjukhus. Som ett landstingssjukhus fick Danderyds sjukhus ersättning från kommunkontosystemet för all ingående mervärdesskatt. Danderyds sjukhus valde att lägga all sidoverksamhet (städning, matlagning, tvättning, kioskverksamhet, etc.) på underentreprenörer. Utifrån mervärdesskattehänseende var valet mellan underentreprenör eller egenregi konkurrensneutralt. När Danderyds sjukhus ändrar associations form och blir ett landstingsägt bolag har man inte längre möjligheten att få ersättning för ingående mervärdesskatt via kommunkontosystemet. Allt annat lika kommer det att bli dyrare för Danderyds sjukhus att anlita en underentreprenör än att göra det i egen regi.

När underentreprenörer missgynnas, som i detta fall, gynnas istället skalfördelar. Det faktum att vissa verksamheter inte kan dra av ingående mervärdesskatt har således skapat ett system med inbyggda skalfördelar. Stora företag som kan rymma många olika stödverksamheter, t.ex. fastighetsskötsel, städning, matlagning, telefonväxel etc., gynnas. Små företag som inte har den möjligheten utan är beroende av underleverantörer missgynnas. Detta är således en konkurrenssnedvridning mellan stora och små företag, där de stora gynnas.

Eftersom det finns skalfördelar, så finns det också s.k. tröskeeffekter. Tröskeeffekterna är etableringshinder för mindre företag som vill etablera sig. Således försvåras nyetablering. Kommunkontosystemet löser inga av dessa konkurrenssnedvridningsproblem mellan stora och små företag inom en icke-skattepliktig verksamhet.

6.5 Idrottsverksamhet

Denna fråga vill jag hänvisa till den utredning som skall utreda frågan om ideella föreningars skattskyldighet.¹³ Betänkandet behandlar därför inte idrottsverksamhet som bedrivs av kommun och landsting. Enligt mervärdesskattelagen (ML) är tjänster till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet som bedrivs av stat, kommun eller ideell förening undantagen skatteplikt. Undantaget gäller inte privat verksamhet.¹⁴ Skattesatsen för privat verksamhet är dock reducerad till 6 %.

¹³ Momsutredningen (Fi 1999:03)

¹⁴ Mervärdesskattelagen (1994:200), kap. 3, 11 a §

7 Slutsatser och överväganden

I detta kapitel redogör jag för olika tänkbara lösningar på de problem med kommunkontosystemet som har presenterats i detta betänkande. Jag tar avsiktligt inte ställning till vilket av alternativen som bör förordas. Min avsikt har varit att för beslutsfattare och remissinstanser presentera ett underlag med alternativa lösningar som kan ligga till grund för ett framtida ställningstagande.

Det egentliga syftet med kommunkontosystemet är att skapa neutralitet för kommuner och landsting i valet mellan att upphandla verksamhet externt eller att bedriva verksamhet i egen regi. Av allt att döma torde kommunkontosystemet, rätt tillämpat, i huvudsak uppfylla detta syfte. Dock har jag kunnat observera problem med det nuvarande kommunkontosystemet, och problem som indirekt ansluter till systemet.

7.1 Finansieringsfrågan

7.1.1 Underskott på kontona

De ackumulerade underskotten på kommun- och landstingskontona utgör ett växande problem. Frågan på kort sikt är hur dessa skall finansieras. Flera kommuner kommer att befinna sig i ett ansträngt läge de närmaste åren, bl.a. med tanke på kravet på budgetbalans fr.o.m. år 2000. Till följd av att avgifterna till kontot inte höjts i den takt som uttagen ökat väntas kommunernas skulder på kommunkontot att öka. Enligt prognoserna i kapitel 3 kommer underskottet mot slutet av år 2000 att vara mellan 3,3 mdkr och 3,9 mdkr. Om avgiften för år 2001 skall täcka både årets och nästa års beräknade underskott och de ökade utbetalningarna år 2001 skulle avgiften med en trendmässig utveckling behöva höjas med upp till 27 %. Om avgiften inte höjs så mycket som är nödvändigt för att kontona skall balansera kommer kommunsektorns skuld att öka.

Min uppfattning är att de institutionella ramarna¹ är för svaga för att en avgift skall kunna sättas så att den motsvarar systemets syfte, nämligen att kontona skall balansera. Även om underskottet på kontona löses tillfälligt, genom t.ex. en statlig engångsinsättning eller en betydande höjning av av-

¹ Med institutionella ramar menas beslutsunderlaget, beslutsprocessen, samt regelverket och dess tillämpning.

giften, är det troligt, p.g.a. de svaga institutionella ramarna, att situationen med växande underskott kan uppstå även i framtiden. Det är således angeläget att skapa ett system med tydliga institutionella ramar som är mer hållbart, bygger mindre på diskreta beslut och politiska överväganden, och mer på automatik.

7.1.2 Ökad kommunal självfinansiering

Som kapitel 3 visat har omslutningen i systemet ökat från 1996 när systemet infördes. Det finns ingen anledning anta att omslutningen i systemet skulle minska under de närmaste åren. De antaganden som ligger till grund för kalkylerna i kapitel 3 förutsätter att utvecklingen fortsätter ungefär som tidigare. Givet dessa antaganden kommer kommunsektorns självfinansiering av systemet att öka. En ökad kommunal självfinansiering innebär också att omfördelningen mellan kommunerna i systemet ökar.

Om systemets omfördelningseffekter ökar kan kommunernas förtroende för kommunkontosystemet komma att minska, vilket kan medföra att syftet med systemet inte uppnås. Med omfördelningssystem menas här att kommun A via avgiften får betala för kommun Bs mervärdesskattekostnader. I takt med att kommunsektorns självfinansiering ökar kommer troligen systemet att bli ett mer genuint omfördelningssystem, dvs. vissa betalar under ett verksamhetsår mer till systemet än vad de får ut.

En risk om omfördelningen ökar är att kommuner respektive landsting går samman i syfte att verka för att omslutningen i systemet inte ska öka. Detta kan på sikt leda till att kommunkontosystemets grundläggande syfte, konkurrensneutralitet mellan egenregi och privat entreprenad, inte kan uppfyllas.

7.1.3 Alternativa modeller för finansieringen

Man kan tänka sig tre alternativa lösningar på finansieringsproblemen:

1. Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida. Därigenom får kompensationsystemet för kommuner samma konstruktion som kompensationsystemet för statliga myndigheter.
2. Nuvarande system bibehålls, men med en skärpning av de institutionella ramarna för avgiftssättningen.
3. Kommunkontosystemet med bibehållen kommunal självfinansiering förs in på statsbudgeten. Bruttoredovisning införs vilket betyder att de kommunala avgifterna betalas in på en inkomsttitel på statsbudgetens inkomstsida och ersättningarna betalas ut från ett utgiftsanslag på statsbudgetens utgiftssida.

Förutom effekterna vid olika regleringsalternativ måste beslut fattas om hur underskottet på kontot i Riksgäldskontoret vid utgången av år 2000 skall finansieras. Enligt de beräkningar som presenteras i kapitel 3 kan detta underskott uppgå till ca 3,9 mdkr vid utgången av år 2000.

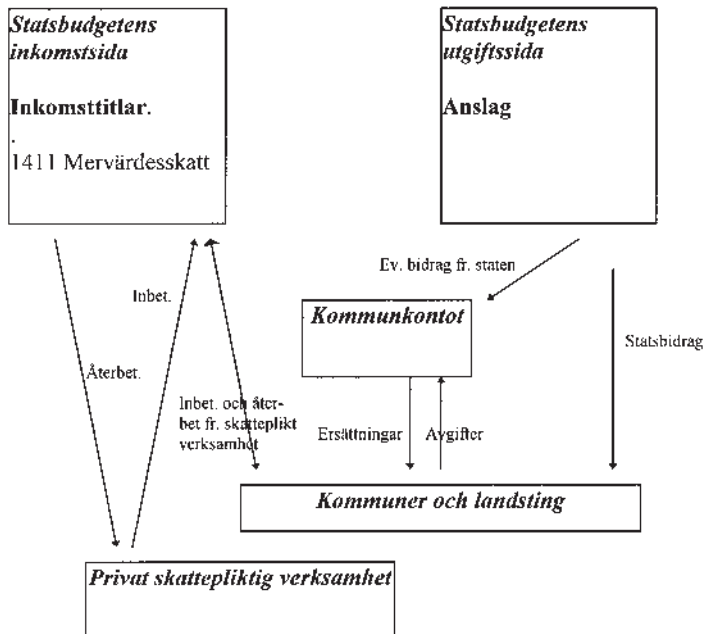
7.1.3.1 Kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida

Dagens kommunkontosystem har översiktligt beskrivits i kapitel 3. En schematisk beskrivning av finansieringen av systemet framgår av figur 7.1.

I dagens system redovisas den ordinarie mervärdesskatten netto på inkomstiteln 1411 Mervärdesskatt. Den skattskyldige drar av den ingående mervärdesskatten mot den utgående direkt i mervärdesskattedeklarationen. En skattskyldig som har ett underskott på mervärdesskattedeklarationen får tillbaka pengar. Ett överskott, däremot, betalas in till staten. Från statsbudgetens utgiftssida utbetalas det generella statsbidraget till kommuner och landsting (nivåhöjningen 22,9 mdkr). Dessa medel använder kommunerna för att finansiera avgifterna.

De medel som betalas ut från kommunkontosystemet som ersättning till kommuner och landsting har dock tidigare betalats in av entreprenörer och leverantörer i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Entreprenörer och leverantörer betalar in den mervärdesskatt till staten som de debiterat kommuner och landsting. De inbetalade medlen redovisas på statsbudge-

Figur 7.1



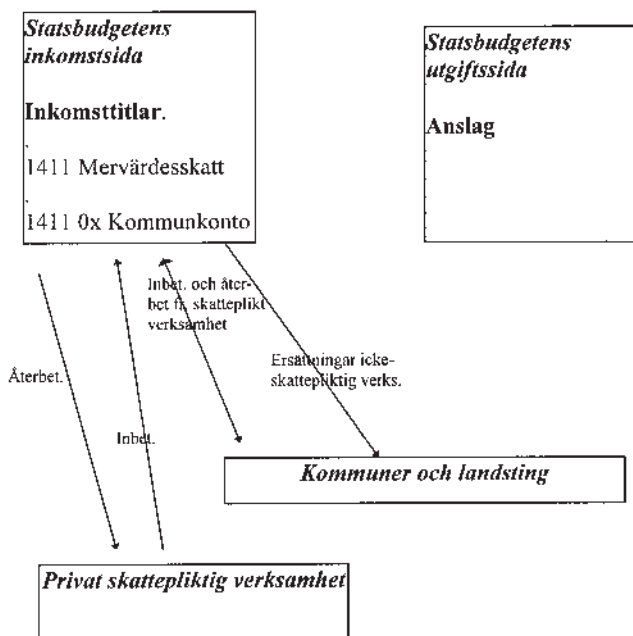
tens inkomstsida. Således bör inte en återbetalning av skatt ses som en kostnad för staten. Snarare skall det ses som ett skattebortfall². Det är från den synpunkten sett därför både logiskt och transparent att föra in kommunkontot som en undertitel till inkomstiteln 1411 Mervärdesskatt på statsbudgetens inkomstsida. Figur 7.2 visar översiktligt ett system med kommunkontot på statsbudgetens inkomstsida.

Som figur 7.2 visar kommer statsbudgetens utgiftssida att frikopplas helt om kommunkontosystemet förs in på statsbudgetens inkomstsida. Med utgångspunkt från den nettoredovisning som sker på inkomstiteln 1411 Mervärdesskatt är det logiskt att medel till och från kommunkontosystemet kan hanteras på ett liknande sätt.

Saldot på undertiteln kommer att vara negativt. Detta kommer dock att motsvaras av de inbetalningar som gjorts på inkomstiteln.

Frågan är huruvida denna redovisningsmetod överensstämmer med budgetlagens (lag 1996:1059) principer. I 17 § står att statens inkomster och utgifter skall budgeteras och redovisas brutto på statsbudgeten. Den nettoredovisning som görs i dag på inkomstiteln 1411 Mervärdesskatt är omföringar och korrigeringar inom samma system. Enligt mitt synsätt kan samma princip tillämpas när det gäller kommunkontosystemet.

Figur 7.2



² I tidigare utredningar, bl.a. SOU 1964:25, kallar man återbetalningarna för restitutioner.

Vidare innebär lösningen att en ny reglering görs genom att nivån på det generella statsbidraget sänks och kommunsektorns avgifter tas bort. Till följd av att avgifterna tas bort kan kommunkontot och landstingskontot slås ihop. När det gäller ersättningarna för ingående mervärdesskatt i icke-skattepliktig verksamhet, respektive 6- , 18- och 5-procentsersättningsanr- na rekvideras dessa på samma sätt som tidigare.

Det statliga kompensationsystemet

Ett motsvarande system för kompensation av ingående mervärdesskatt finns på det statliga området. En statlig myndighet får ersättning för ingående mervärdesskatt från skattemyndigheten i Gävle (det särskilda skattekontoret i Ludvika). Då utbetalning sker avräknas beloppet mot inkomsttiteln 1411 Mervärdesskatt. Skattemyndigheternas avräkning skall ske mot delundertiteln 1411 06 1 Avräkning ingående mervärdesskatt staten.³

På undertiteln redovisas all återbetald ingående mervärdesskatt, både den som härrör sig från skattepliktig verksamhet och den som härrör från icke-skattepliktig verksamhet. Formellt har detta lösts genom att statliga myndigheter inte är berättigade till avdrag i det ordinarie skattesystemet. Staten får inte göra avdrag för *någon* ingående mervärdesskatt, inte heller den som härrör från skattepliktiga verksamheter. I kompensationsystem får de statliga myndigheterna kompensation för ingående mervärdesskatt som de inte fått dra av i det ordinarie mervärdesskattesystemet, dvs. både ingående mervärdesskatt som härrör från skattepliktig verksamhet och ingående mervärdesskatt som härrör från icke-skattepliktig verksamhet.

Detta system har fått påpekanden av EU- kommissionen. För att räkna ut medlemsavgiften till EU måste man känna till det återbetalningsbelopp som härrör sig från den skattepliktiga verksamheten. Detta belopp måste då fångas via den statliga redovisningen.

I det system för kommuner och landsting som jag här skissar måste återbetalningar från skattepliktig verksamhet och ersättning från icke-skattepliktig särskiljas. Återbetalningar från skattepliktig verksamhet sker som i dag, dvs. den skattskyldiga kommunen/landstinget gör avdraget direkt på momsdeklarationen och erhåller återbetalning i form av ett nettobelopp från det ordinarie mervärdesskattesystemet.

Ersättning för icke-skattepliktig verksamhet betalas ut från en undertitel till 1411 Mervärdesskatt, förslagsvis 1411 07.

³ Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordning (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt, 4§

Nya principer

Den princip som har styrts de olika kompensationssystemen från 1991 har väsentligen varit att kommunerna skall betala sin egen ingående mervärdesskatt avseende icke-skattepliktig verksamhet. I det nuvarande kommunkontosystemet kom det till uttryck genom den avgift som infördes. Staten höjde nivån på statsbidraget med ett belopp som sedan skulle vara nominellt oförändrat. Det ökade uttaget ur systemet till följd av inflation och en ökad omslutning skulle finansieras av kommuner och landsting.

Förslaget med kommunkontot på statsbudgetens inkomstsida bygger på en omvänd princip. En reglering av statsbidraget görs vid införandet av det föreslagna systemet. Därefter görs inga ytterligare regleringar. Det betyder att staten ”finansierar” ett ökat uttag.

Utifrån ett ekonomiskt perspektiv är detta enligt min mening en riktig princip. Alla belopp som betalas ut från den nya undertiteln som ersättning för ingående mervärdesskatt i icke-skattepliktig verksamhet har tidigare betalats in i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Om kommunerna reagerar på ekonomiska incitament och exempelvis upphandlar skattskyldiga entreprenörer istället för att producera tjänsterna i egen regi, ökar omslutningen i systemet. Om systemet inte införts hade kommunerna i större utsträckning producerat tjänsterna i egen regi. Staten hade då inte erhållit mervärdesskatteintäkter från entreprenörerna.

Det är troligt att det i den ökade omslutningen även ligger inköp som kommit till stånd utan kompensationssystem. Denna del är en förlorad alternativintäkt för staten. Tyvärr är denna omöjlig att uppskatta. Det är dock viktigt att notera att när en tjänsteproducent konkurrensneutralt kan välja det billigaste (och därigenom det effektivaste) sättet att lösa en uppgift är det en samhällsekonomisk vinst.

En annan princip handlar om hur man skall se på kommunerna som slutkonsument. Mervärdesskatten är en skatt som tas ut av slutkonsumenten. Om skatten inte skall ge upphov till skatteklar och samhällsekonomiska förluster måste skattesystemet vara transparent och inte innehålla konkurrensnedvridande effekter. Ingående mervärdesskatt måste vara avdragsgill i tidigare led i kedjan (se avsnitt 1.4.1). I mervärdesskattehänseende betraktas kommuner och landsting som slutkonsumenter när de bedriver skattefri verksamhet. Även i nationalräkenskaperna skall den ingående mervärdesskatten i de skattefria verksamheterna redovisas som en kostnad för kommuner och landsting. Detta hindrar dock inte att de personer som *använder* den offentliga sektorns tjänster betraktas som *slutanvändare*. Det finns tvärtom mycket som talar för att den som använder den offentliga sektorns tjänster även skall betraktas som slutanvändaren när det gäller vård, utbildning och social omsorg.

Staten ålägger i lag (bl.a. socialtjänstlagen och skollagen) kommunerna

respektive landstingen att anordna barnomsorg, skola, sjukvård, äldreomsorg m.m. När det gäller skolan skall denna enligt lagen vara avgiftsfri. Eftersom staten ålägger kommuner och landsting att anordna sådan verksamhet åt de som efterfrågar tjänsterna, är det min uppfattning att kommuner och landsting inte bör betraktas som slutanvändare vad gäller dessa verksamheter.

Det är min uppfattning att synen på slutanvändaren även kan förändras till följd av de stora förändringar som skett i kommunsektorn under 1990-talet. Före 1991 anordnade kommuner och landsting verksamheten till största delen i egen regi. Under 1990-talet har alltmer av vård, utbildning och social omsorg kommit att ske i alternativa driftsformer. Med den ökade frihet medborgarna har i valet mellan kommunal och annan regi ökar motiven att omvärdera vem som skall betraktas som slutanvändare i mer-värdesskattehänseende.

Regleringar

Förslaget med kommunkontot på statsbudgetens inkomstsida innebär att kommunerna inte betalar någon avgift till kompensationsystemet. Eftersom nivån på det generella statsbidraget höjdes vid systemets införande 1996 måste en ny reglering i så fall göras. Hur stor denna reglering skall vara beror på vilket synsätt som anläggs.

Man kan tänka sig två alternativ när det gäller sänkningen av det generella statsbidraget till kommuner och landsting, a) den avgift sektorn betalar år 2000 eller b) de beräknade utbetalningarna till kommuner och landsting år 2001. Avgiften för år 2000 inbringar 26,8 mdkr till kommunkontosystemets finansiering. Om statsbidraget regleras med den beräknade utbetalningen för år 2001 kommer det nya systemet att vara statsfinansierat neutralt⁴. Enligt de beräkningar som görs i kapitel 3 ligger utbetalningen troligen omkring 30 mdkr år 2001.

Beroende på vilket perspektiv som anläggs kan regleringen vara nominellt oförändrad eller räknas upp, t.ex. med hänsyn till inflationen.

Effekter på statens finanser

Tabell 7.1 visar vilken belastning som sker på statsbudgeten det första året, exempelvis år 2001.

I tabell 7.2 visas hur statsbudgeten påverkas jämfört med dagens system under perioden 2001–2006. Beräkningarna bygger på att utbetalningarna ökar med 5,7 % och att regleringen är nominellt oförändrad.

⁴ förutsatt att kommunkontosystemet på statsbudgetens inkomstsida införs från år 2001.

Tabell 7.1
Nettoeffekter på statsbudgeten till följd av alternativ 1
år 2001, mdkr

	Minskning av det generella statsbidraget	Utbetalningar till kommuner och landsting	Nettoeffekt på statens budget- saldo
Reglering a	26,8	30	-3,2
Beräknad skuld			-3,9
Totalt alt. a			-7,1
Reglering b	30	30	0
Beräknad skuld			-3,9
Totalt alt. b			-3,9

Källa: Egna
beräkningar

Tabell 7.2
Nettoeffekter på statsbudgeten till följd av alternativ 1
år 2001 - 2006, mdkr

	Beräknad utbetalning från inkomsttiteln, mdkr	Reglering	Nettoeffekt på statens budget-saldo
Reglering a			
2001	33,9	26,8	-7,1
2002	31,8	26,8	-5,0
2003	33,7	26,8	-6,9
2004	35,7	26,8	-8,9
2005	37,8	26,8	-11,0
2006	40,1	26,8	-13,3
Reglering b			
2001	33,9	30,0	-3,9
2002	31,8	30,0	-1,8
2003	33,7	30,0	-3,7
2004	35,7	30,0	-5,7
2005	37,8	30,0	-7,8
2006	40,1	30,0	-10,1

Källa: Egna
beräkningar

Jag lägger inget förslag beträffande finansieringen av detta alternativ. Det är dock naturligt att effekten på statsbudgeten beaktas i samband med den fortlöpande bedömningen av storleken på det generella statsbidraget.

7.1.3.2 Nuvarande system med skärpning av de institutionella ramarna

Riksskatteverkets beslutsprocess i dag

Riksskatteverkets (RSV) ska beräkna avgifterna så att inbetalningarna till kontona inklusive räntan på en eventuell fodran eller skuld på kontot så nära som möjligt motsvarar utbetalningarna från kontot.⁵

RSVs beredning av beslutet inleds vanligtvis i mitten av augusti när det särskilda skattekontoret i Ludvika har slutfört den sammanställning av in- och utbetalningar avseende kommun- och landstingskontot som görs t.o.m. juli månad. En prognos görs över utvecklingen för tiden augusti–december samt för det efterföljande kalenderåret som är det år för vilket avgifterna (inbetalningarna) ska fastställas. I prognosarbetet används historiska data avseende kontoställningen och saldots variation över året.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet inbjuds att framföra sin uppfattning om hur kommunernas och landstingens verksamhet kommer att utvecklas under det kommande året och hur denna utveckling kan komma att påverka ställningen på kontot och därmed avgiften.

Starkare institutionella ramar

Det är min uppfattning att en anledning till att dagens stora underskott på kommun- och landstingskontona kunnat uppstå är att de institutionella ramarna varit för svaga. Om dagens system skall behållas måste dessa ramar stärkas. Avgiftens enda syfte bör vara att kontona skall balansera. Avgiften skall därför sättas utan andra hänsyn. Kommunernas och landstingens ekonomiska läge, politiska prioriteringar eller politiska lämplighetsbedömningar får ske via andra instrument och regleringar.

Ett sätt att stärka de institutionella ramarna är att i kommunkontolagen⁶ (alternativt i förordningen) ange beräkningsgrunder för hur RSV skall fastställa avgiften. Det innebär således att beräkningsmetoden blir lagfäst. Denna beräkningsmetod bör se ut enligt följande:

En uppräkningsfaktor beräknas genom att ökningstakten beräknas för utbetalningarna från perioden januari–juli föregående år till perioden ja-

⁵ Lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, 4 §

⁶ Lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

Tabell 7.3
Beräkningsgrund för fastställande av avgift

$$(7.1) \quad Z_{\text{jan-juli}, t_0} / Z_{\text{jan-juli}, t-1} = \text{Uppräkningsfaktor}$$

$$(7.2) \quad \text{Uppräkningsfaktor} * Z_{\text{aug-dec}, t-1} = E(Z_{\text{aug-dec}, t_0})$$

$$(7.3) \quad Z_{\text{jan-juli}, t_0} + E(Z_{\text{aug-dec}, t_0}) = E(Z_{t_0})$$

$$(7.4) \quad \text{Uppräkningsfaktor} * E(Z_{t_0}) = E(Z_{t+1})$$

$$(7.5) \quad \text{Avgift}_{t+1} = ((E(Z_{t+1})) - \text{Beräknat underskott}_{t_0})$$

$$(7.6) \quad \text{Beräknat underskott}_{t_0} = E(Z_{t_0}) - \text{Avgift}_{t_0}$$

$Z_{\text{jan-juli}, t_0}$	= Utbetalningar från systemet innevarande år, utfall
$Z_{\text{jan-juli}, t-1}$	= Utbetalningar från systemet föregående år, utfall
$E(Z_{\text{aug-dec}, t_0})$	= Prognos för restande del av innevarande år
$E(Z_{t_0})$	= Prognos för helåret, innevarande år
$E(Z_{t+1})$	= Prognos för nästa år

nuari-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.

De principer som då ligger bakom är:

1. Avgiften skall sättas så att det beräknade aggregerade underskottet för innevarande år (t_0) täcks.
2. Beräkningen av utbetalningarna för den resterande delen av innevarande år (t_0), samt kommande år ($t+1$) skall grunda sig på den förändring som skett mellan januari-juli föregående år och januari-juli innevarande år. Förändringen, uppräkningsfaktorn, skall ligga till grund för prognoserna.

Beräkningsmetoden bör skrivas in i 4 § kommunkontolagen.

Om beräkningsmetoden lagfästs minskar anledningen att överklaga beslut. Vad beträffar rätten att överklaga är det min uppfattning att ett överklagande bör avgöras av allmän förvaltningsdomstol och inte av regeringen, såsom är fallet idag.

Anledningen till att överklagandet skall ske till domstol och inte till regeringen är att i ett system med ett konto i Riksgäldskontoret skall det inte vara möjligt med politiska lämplighetsbedömningar. Lagen skall tillämpas helt strikt. Om så sker skall inte ackumulerade underskott uppstå.

Effekter på statens och kommunsektorns finanser

Systemet är ett regelsystem som med *automatik* fastställer avgiften. Systemet blir då helt och hållet ett inomkommunalt system utan effekter för statens finanser. Det betyder att avgiften inför år 2001 måste höjas med upp mot 27 %. Det motsvarar en höjning av kommunal/landstingsskatterna med ca 0,60 kr. I denna höjning ingår hela den ackumulerade skulden, i enlighet med gällande lagstiftning.

Slutsats och sammanfattning

Det är min uppfattning att med de förändringar i kommunkontolagen som jag föreslagit skall ackumulerade underskott från tidigare år inte kunna uppstå. Om underskott uppstår ett år, regleras detta automatiskt via den beräkningsformel som jag föreslagit skall bli lagfäst. Således löser detta alternativ ett av de två problem som utredningen identifierat när det gäller finansieringen av kommunkontosystemet, nämligen hur avgiften skall fastställas så att stora underskott inte uppstår.

Detta alternativ tvingar fram avgifter som ökar i samma takt som utbetalningarna till kontot. Det betyder att även med denna förändring kommer kommunkontosystemet att leda till en ökad omfördelning.

7.1.3.3 Kommunkontosystemet med kommunal självfinansiering förs in på statsbudgeten

Diskrepanser mellan statsbudgeten och statens lånebehov

Under första hälften av 1990-talet upplevde svenska staten stora finansiella obalanser. Ett av problemen var den brist på transparens som fanns i statens räkenskaper. Under många år hade verksamhet lagts utanför statsbudgeten. Det gällde framförallt arbetsmarknadsfonden (som finansierade Akassa, kontant arbetsmarknadsstöd (KAS), samt utbildningsbidrag), arbetsskadefonden (som finansierar arbetsskadeförsäkringen), samt lönegarantifonden (som finansierar den statliga lönegarantin vid konkurser). Dessa fonder finansierades av de sociala avgifter som arbetsgivare betalar in för sina anställda. När det i början av 1990-talet uppstod underskott i dessa fonder, var det nödvändigt att finansiera dessa via lån i Riksgäldskontoret, vilket skedde utanför statsbudgeten.

Den diskrepans som på detta sätt uppstod mellan statsbudgetens saldo och statens lånebehov ledde till brister i transparens och uppenbara svårigheter att få en samlad bild av statens finansiella läge. Bristen på kontroll bidrog troligen till de stora underskotten i statens finanser. Budgetlagen⁷

⁷ Lag (1996:1059) om statsbudgeten

tillkom bl.a. på grund av erfarenheterna av dessa problem. I budgetlagen anges i 16 § att statsbudgeten skall omfatta alla inkomster och utgifter samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov.

Det finns vissa likheter mellan den situation som håller på att uppstå i kommunkontosystemet och den situation som fanns vad gällde arbetsmarknadsfonden, arbetsskadefonden och lönegarantifonden. Ett ökat underskott på kommunkontot leder till ett ökat lånebehov för staten och ett försämrat saldo på statsbudgeten. Som jag har visat i kapitel 3 är det sannolikt att underskottet kommer fortsätta att öka de närmaste åren om inte avgiften höjs betydligt. Eftersom underskotten i kommunkontosystemet endast påverkar Riksgäldskontorets nettoupplåning och inte statsbudgetens anslag och inkomstitlar är underskottet undandraget från riksdagens kontroll. Mot denna bakgrund är en lösning att lyfta in kommunkontosystemet på anslag och inkomstitel på statsbudgeten.

”Tvillingkonton” inkomstitel – utgiftsanslag

För att göra det nuvarande kommunkontosystemet, med avgiftsfinansiering, så transparent som möjligt skapas en inkomstitel för de avgifter som kommuner och landsting betalar in och ett utgiftsanslag där ersättningen till kommuner och landsting från kommunkontosystemet betalas ut. Beloppen under inkomstiteln och anslaget kan budgeteras så att systemet blir statsfinansiellt neutralt.

Politiska prioriteringar

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 inkomstiteln. Regeringen måste då i budgetpropositionen motivera varför staten skall bidra till finansieringen. Den politiska prioriteringen blir således tydlig och offentlig.

Fastställande av avgift

Idag fastställer RSV avgiften för kommuner och landsting den 10 september varje år. Om det kommunala mervärdesskattesystemet förs in på statsbudgeten behöver avgiften beräknas en månad tidigare inför regeringens budgetarbete under hösten. Fastställandet av den nuvarande avgiften grundar sig på prognoser som är gjorda utifrån utfallsdata från januari till juli. Att tidigarelägga beräkningen innebär att utfallsdata från januari till juni finns. Prognoser måste även göras inför den ekonomisk vårpropositionen i april då taket för statens utgifter och ramar för utgiftsområdena för de närmaste tre åren skall beräknas.

Att ändra avgiften under pågående år stämmer inte överens med statens ambitioner att ge kommuner och landsting stabila planeringsförutsättningar. Detta innebär att avgiften blir konstant under året, dvs. inkomsterna under inkomstiteln kommer att svara mot det budgeterade beloppet. Utbetalningarna under anslaget kan däremot avvika i förhållande till det fastställda beloppet på statsbudgeten. Om utbetalningarna från anslaget inte överensstämmer med inbetalningarna på inkomstiteln kommer statens budgetsaldo att påverkas.

För att denna budgeteringsteknik på sikt skall vara neutral mellan staten och den kommunala sektorn måste avgiften beräknas på samma sätt som i dag, dvs. hänsyn skall tas till såväl upplupna som prognostiserade över- och underskott mellan avgift och utbetalning. Eftersom kontona i dagens kommunkontosystemet är räntebärande bör hänsyn även tas till eventuella räntekonsekvenser vid över- och underskott i systemet.

När det gäller det formella fastställandet förordar jag följande förslag:

RSV föreslår en avgift för regeringen. Regeringen kan i sin tur antingen föreslå RSVs 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. De statsfinansiella effekterna av detta förslag är beroende av de politiska prioriteringar som görs av regering och riksdag.

7.2 Konkurrens- och tillämpningsproblemen

De rådande undantagen på mervärdesskatteområdet leder till en inlåsnings av skatt och kräver såsom framgått av detta betänkande, särskilda kompensationsordningar för att motverka att offentlig sektor hellre utför tjänster i egen regi för att slippa en extra kostnad för mervärdesskatt. Av kommunenkäten (se kapitel 5) framgår hur kommunerna beaktar systemet vid sina upphandlingsbeslut.

Med en korrekt tillämpning uppfyller det gällande kommunkontosystemet sitt syfte så länge icke-skattepliktig verksamhet i huvudsak bedrivs av kommuner och landsting själva. I Sverige har emellertid verksamhetsformerna i den offentliga sektorn genomgått stora förändringar under 1990-talet. En allt större del av verksamheten inom vård, skola och omsorg bedrivs i många kommuner och landsting i privat regi med stöd av det allmänna. Verksamhet läggs ut på entreprenad antingen genom upphandling av tjänster inom de icke-skattepliktiga verksamheterna (vanligast inom vårdsektorn) eller i form av bidragsgivning (vanligast inom skola och barnomsorg).

Utredningen kan konstatera att när icke-skattepliktig verksamhet upphandlas från privata entreprenörer kommer det ersättningsystem som gäller för kommunsektorn att leda till att nya problem uppstår. Problemen består dels av rena tillämpningsproblem, dels av att systemet i sig ger upphov till andra konkurrensproblem.

7.2.1 Avreglerade marknader: Tandvård

Ett renodlat konkurrensproblem till följd av själva systemet uppstår när från skatteplikt undantagna tjänster som tillhandahålls direkt till enskilda konsumenter utsätts för konkurrens på en avreglerad marknad. Här tänker jag främst på tandvårdstjänster.

Tandvårdsmarknaden har en särställning bland de verksamheter som omfattas av kommunkontosystemet. Eftersom tandvård bedrivs på en avreglerad marknad där fri prissättning (från 1 januari 1999) och fri etableringsrätt råder får en olikformig behandling i skattehänseende större effekter på detta område än för övriga verksamheter. De privatpraktiserande tandläkarna har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Folktandvården har däremot full kompensationsrätt för sin ingående skatt. Folktandvården kan därmed hålla en lägre prisnivå på sina tandvårdstjänster som omsätts till den enskilde konsumenten. Problemet för den privata tandvårdsmarknaden blir därmed ett exempel på genuin konkurrensnedvridning.

En fortsatt avreglering av olika marknader leder till liknande konkurrensnedvridningsproblem som för tandläkarna. För dessa framtida avreglerade marknader kommer således kommunkontosystemet att få en konkurrensnedvridande effekt.

7.2.2 Alternativa modeller för tandvården

7.2.2.1 Folktandvården lyfts ut från kommunkontosystemet

Om folktandvården lyfts ut från kommunkontosystemet skulle den konkurrera med privattandläkarna på samma villkor. Folktandvårdens uttag ur kommunkontosystemet beräknas uppgå till ca 240 mkr. Om Folktandvården lyfts ut ur kommunkontosystemet minskar omslutningen med motsvarande belopp genom att ersättningsrätten slopas.

7.2.2.2 Privattandläkarna lyfts in i kommunkontosystemet

Om privattandläkarna lyfts in i kommunkontosystemet får särskilda skattekontoret i Ludvika ytterligare ett stort antal subjekt att hantera i systemet. I dag uppgår antalet subjekt till 289 kommuner och 18 landsting. Den ökade administrationen blir således betydande. Uttagen från kommunkontot beräknas öka med ca 450 mkr. Med detta alternativ ökar även behovet av kontroll i systemet (se avsnitt 7.6).

7.2.2.3 Tandvård görs skattepliktig

Det tredje alternativet är att införa mervärdesskatt på tandvård. Det skulle i så fall gälla all tandvård, såväl tandvård som idag tillhandahålls i offentlig regi som tandvård som tillhandahålls av privattandvården. Folkvandvården får genom denna åtgärd rätt att dra av ingående mervärdesskatt i det ordinarie mervärdesskattesystemet eftersom verksamheten blir skattepliktig. Detsamma gäller privattandläkarna som också förs in i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Eftersom verksamheten blir skattepliktig finns det således möjlighet att dra av all ingående mervärdesskatt.

Sverige är skyldigt att respektera det sjätte mervärdesskattedirektivet (EG:s lagstiftning på mervärdesskatteområdet). Såvitt jag kan bedöma öppnar det sjätte direktivet för möjligheten att införa mervärdesskatt på tandvård. Enligt bilaga H punkt 16 till det sjätte mervärdesskattedirektivet, som innehåller en förteckning över varor och tjänster på vilka en reducerad mervärdesskatt får tillämpas, får medlemsländerna tillämpa en reducerad skattesats på tandvård i den mån tjänsten inte är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 i direktivet. Jag har i kapitel 4 närmare beskrivit andra valmöjligheter för medlemsländerna att begränsa undantagens tillämplighet om verksamheten bedrivs på kommersiella villkor.

Undantagen i artikel 13 skall tolkas strikt. Detta har EG-domstolen och den europeiska kommissionen uttalat vid upprepade tillfällen. Bakgrunden till huvuddelen av undantagen i artikel 13 är att en beskattning av tjänster av social karaktär som tillhandahålls av det allmänna till självkostnadspris eller till pris understigande självkostnadspris, inte är ändamålsenlig. Det skapas inget eller mycket litet mervärde vid omsättningen och skälen är starka för att kostnaden för dylika tjänster hålls nere.

Jag anser att det finns skäl att särbehandla tandvården utifrån sociala hänsyn. Jag vill därför peka på möjligheten att införa en reducerad skattesats med stöd av bilaga H punkt 16 i det sjätte direktivet. Jag föreslår att skattesatsen skall vara 6%. Fördelen med att lägga mervärdesskatt på tandvårdstjänsten istället för att undanta densamma är att tandläkarens kostnad för mervärdesskatt i verksamheten omvandlas till en ingående mervärdesskatt som kan dras av i mervärdesskattedeklarationen. För den

enskilde patienten märks ingen skillnad i pris jämfört med kostnaden för skattefri tandvård eftersom patienten när skattefrihet råder ändå får betala den mervärdesskatt som tandläkaren inte kan dra av, dvs. att mervärdesskatt ligger dold i priset.

Eftersom tandvårdsmarknaden i Sverige är en avreglerad marknad i konkurrens, anser jag att tandvård bedrivs på kommersiella villkor. Detta talar starkt för att likabehandling i skattehänseende skall gälla för all tandvård oavsett om denna bedrivs i offentlig eller privat regi. Eftersom den icke avdragsgilla dolda mervärdesskatten i systemet skapar kumulativa effekter som i sin tur påverkar priset på tandvårdstjänster anser jag det mycket angeläget att denna fråga får en tillfredsställande lösning för den konkurrensutsatta tandvårdssektorn.

Konkurrensverket har i rapporter och beslut uttalat att konkurrenslagen (1993:20), KL, är tillämplig på tandvårdsverksamhet. Ett beslut från 1993 innehåller följande uttalande om Folktandvården:

”Med företag avses enligt lagen en fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur. Även statliga och kommunala organ som driver sådan verksamhet räknas som företag, dock inte när det är fråga om myndighetsutövning. Folktandvården är generellt sett i egenskap av producent av allmän vuxentandvård att anse som företag i KL:s mening.”⁸

Detta innebär att tandvård i såväl offentlig regi som privat regi enligt KL:s mening är att anse som ekonomisk verksamhet, dvs. en verksamhet av kommersiellt slag.

Den öppning som ges i EG-lagstiftningen bör analyseras vidare och snarast diskuteras med EG-kommissionen.

Avgränsningar av tandvård

Ett möjligt problem kan vara att avgränsa tandvård från annan verksamhet. Statsmakterna gör dock redan genom tandvårdsförsäkringen en avgränsning. Jag bedömer att samma avgränsning kan tillämpas för detta ändamål.

Statsfinansiella effekter

Tabell 7.3 visar de statsfinansiella effekterna om en reducerad mervärdesskattesats på 6 % införs. Omsättningen inom hela vuxentandvården kan beräknas till 8–10 mdkr. Privattandläkarna beräknas svara för 65 % av denna omsättning och folktandvården för 35 %. I avsnitt 3.4 redovisas mervärdesskattens andel av de totala kostnaderna. Den angivna siffran för

⁸ Konkurrensverkets beslut, Dnr 750/93, 1993

Tabell 7.3
Effekter på statens finanser och kommunkontot
vid införande av en reducerad
mervärdesskattesats på 6 % på tandvård, mkr

	Privat	Offentlig
Avdrag ingående moms	360 till 450	190 till 240
Utgående moms	310 till 390	170 till 210
Nettoeffekt statens finanser	-50 till -60	-30

Källa: Tabell 3.1, SOU 1998:2 samt egna beräkningar

tandvård på 6,9% inkluderar även sjukvård. Beräkningen är dock ett par år gammal. Sammantaget finns det därför många osäkerhetsfaktorer i den beräkning som redovisas i tabell 7.3.

För kommunkontot innebär införandet av mervärdesskatt i sektorn att utbetalningarna till folktandvården minskar med 190–240 mkr. Om verksamhetens momsandel är så pass hög som 6,9 % kommer således effekten på statsbudgeten (exkl. effekten på kommunkontosystemet) att vara ett underskott på ca 80–90 mkr. Beräkningen har dock inte tagit hänsyn till den ökade produktivitet inom tandvårdssektorn som troligen blir en följd av att tandvård görs skattepliktig.

Det är min uppfattning att nuvarande konkurrensproblem inom tandvårdsmarknaden är så stora att en lösning bör ha genomförts senast den 1 januari 2001.

7.2.3 Tillämpningsproblem i nuvarande system

Tillämpningsproblemen kring 6-procentsersättningen har beskrivits utförligt i betänkandet. Följande huvudsakliga problem har identifierats:

1. 6-procentsersättningen är en schablon som därför inte motsvarar verkliga kostnader av mervärdesskatten. Det betyder att såväl över- som underkompensation förekommer.
2. Pristransparens: svårigheter att jämföra priser.

Systemet anses av många kommuner vara krångligt och därigenom kostsamt att administrera. Dessa problem blir större när kommuner och lands-ting måste föra ut kunskaper om tillämpningen av 6%-ersättningen i en decentraliserad organisation. I kommunkontoenkäten (se avsnitt 3.6) framkom att 28,5 % av alla kommuner som svarade på enkäten anser att den tunga administrationen är det största problemet i systemet. Detta talar för att systemet bör förenklas.

Vid den hearing som utredningen har genomfört har kritik framkommit från friskolor, vårdföretag, laboratorier m.fl. privata entreprenörer om att kommunkontosystemet inte tillämpas på ett riktigt sätt. Inom ramen för nuvarande system kan de påtalade problemen endast lösas genom en förbättrad tillämpning av systemet.

7.2.4 Konkurrenssnedvridningar för övrig privat icke-skattepliktig sektor

Privata företag, ekonomiska föreningar, landstingsägda och kommunalt ägda företag får i dag ingen direkt ersättning för den ingående mervärdesskatten om de bedriver en icke-skattepliktig verksamhet.

I kapitel 5 och kapitel 6 har avsaknad av avdragsrätt/ ersättningsrätt vad gäller den ingående mervärdesskatten analyserats. Kortfattat kan sägas att samma effektivitetsförluster uppstår i privat verksamhet, som hade uppstått i kommuner och landsting om inte kommunkontosystemet hade funnits. Detta gäller vid anlitan av underentreprenörer och är ett grundläggande problem för all icke-skattepliktig verksamhet.

Som en konsekvens av att den ingående mervärdesskatten stannar kvar i den privata verksamheterna som en kostnad, gynnas skalfördelar. Således gynnas stora företag framför små, eftersom de stora företagen har större möjlighet att organisera stödverksamhet inom företaget. Små företag är i högre mån hänvisade till att anlita underentreprenörer. Jag anser att utifrån ett småföretagarperspektiv är detta otillfredsställande.

Utifrån ett jämställdhetsperspektiv missgynnas kvinnligt företagande. Om man skall starta och driva företag är sannolikheten bättre att lyckas om man håller sig till en bransch som man har tidigare erfarenheter från. Arbetsmarknaden i Sverige är könsuppdelad och det finns en tydlig överrepresentation av kvinnor inom de verksamheter som är undantagna från mervärdesskatt.⁹ Nystartade företag inom icke-skattepliktig verksamheter har sämre möjligheter, allt annat lika, än nystartade företag inom skattepliktiga verksamheter till följd av de skalfördelar som icke-skattskyldighet ger. Därigenom missgynnas kvinnligt företagande.

7.2.5 Politik för konkurrensneutralitet

Bland de problem som identifieras ovan beskrivs konkurrenssnedvridningsproblem eller problem som angränsar till dessa och som hänger sam-

⁹ SOU 1996:56, Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad

man med att viss verksamhet är undantagen skatteplikt. Undantagen i sig skapar problem med skatteklar, effektivitetsförluster och kumulativa effekter.

Till följd av undantagen från skatteplikt skapas inlåsnings effekter av mervärdesskatten i systemet. Skatten kan därmed inte ”skölja” igenom produktions- och distributionskedjan utan att få ekonomiska konsekvenser för annan än den slutlige konsumenten. Den uppenbara slutsatsen skulle då vara att avskaffa undantagen och införa mervärdesskatt på all verksamhet. Om undantagen avskaffas och all verksamhet görs skattepliktig skulle kommunkontosystemet inte behöva ha den omfattning som det har idag.¹⁰

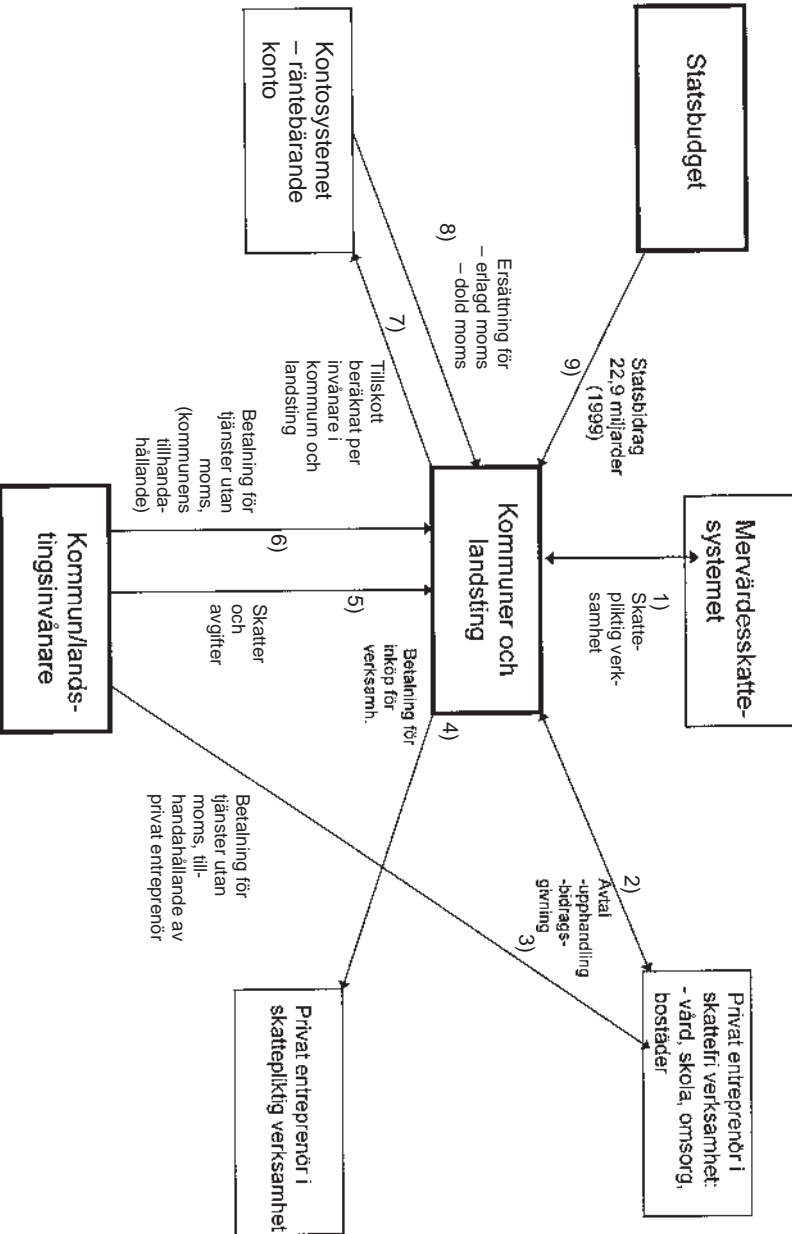
EG-rätten utgör idag ett hinder för en sådan ändring av de svenska mervärdesskattebestämmelserna. Bestämmelserna i det sjätte direktivet stadgar att viss verksamhet *skall* vara undantagen från skatteplikt. Många av undantagen är förlegade idag och skälen till att behålla dem blir allt svagare. Jag föreslår emellertid att Sverige med kraft driver frågan att få till stånd en modernisering av det sjätte direktivet på detta område så att direktivet anpassas till villkoren för offentlig verksamhet idag. Jag anser att en lämplig tidpunkt för ett svenskt agerande är i samband med förberedelserna inför Sveriges ordförandeskap i EU. Detta arbete bör ha hög prioritet.

Om en radikal förändring av direktiven möter för stort motstånd kan en framkomlig väg vara att istället försöka åstadkomma en gradvis förändring av direktivet. Ett exempel på en sådan förändring kan vara att kravet på att viss verksamhet *skall* vara undantagen kan ändras till att medlemsländerna *får* undanta viss verksamhet från mervärdesskatt, så länge en sådan lösning inte leder till konkurrensnedvridningar mellan medlemsländerna.

Figuren 7.3 ger en översiktlig bild av hur systemet ser ut i dag och figur 7.4 visar hur ett större grepp på konkurrensproblematiken kan tas. Detta innebär att all verksamhet som idag är undantagen från mervärdesskatt görs skattepliktig så långt det går inom ramen för mervärdesskatte-systemet som sådant, dvs. att mervärdesskatt är en skatt som tas ut vid omsättning av varor och tjänster.

¹⁰ Systemet kan dock inte slopas helt eftersom all verksamhet inte kan omfattas av mervärdesskatte-systemet, t.ex. egentjänster som snöröjning, parkskötsel etc., som inte omsätts i en utätriktad verksamhet.

Figur 7.3
Betalningsströmmar och mervärdesskatt i offentlig verksamhet - dagens system



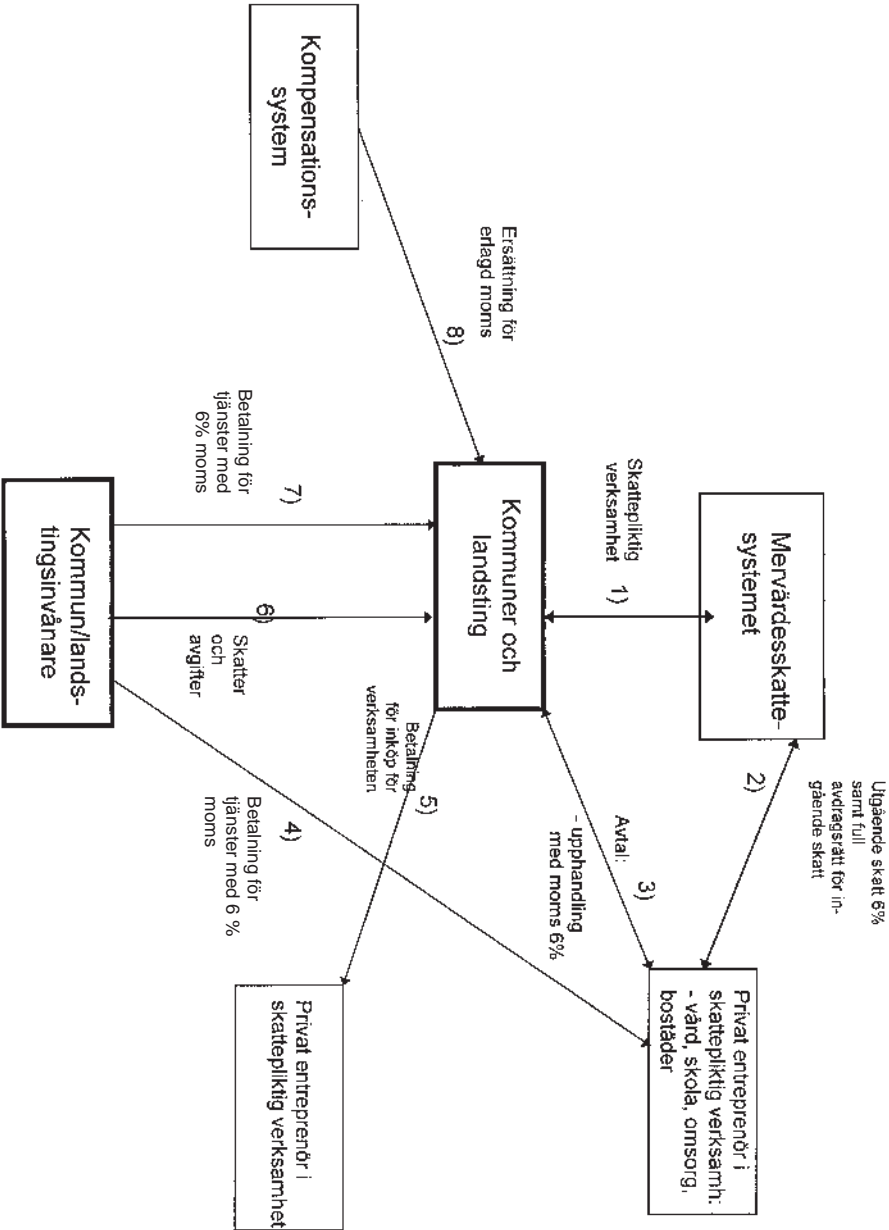
Betalningsströmmar och mervärdesskatt i offentlig verksamhet - dagens system

- 1) Kommuner och landsting bedriver idag såväl skattefri som skattepliktig verksamhet. För den skattepliktiga verksamheten skall kommuner och landsting vara registrerade i det vanliga mervärdesskattesystemet.
- 2) Kommuner och landsting upphandlar idag tjänster från privata entreprenörer. Alternativt utbetalas bidrag för viss verksamhet, t.ex. till friskolor
- 3) Betalning för en del av de skattefria tjänsterna kan även erläggas av den enskilde kommuninvånaren direkt till en privat entreprenör, t.ex. för barnomsorgstjänster.
- 4) Kommuner och landsting köper även in varor och tjänster till den verksamhet som de bedriver i egen regi, t.ex. till folkandvården eller till en vårdcentral
- 5) Kommun/landstingsinvånaren erlägger betalning för kommunala samhällstjänster genom skatter och avgifter.
- 6) Enskilda kommun/landstingsinvånare erlägger även direkta betalningar för vissa samhällstjänster till kommuner och landsting
- 7) För att finansiera kommunkontosystemet betalar kommuner och landsting en avgift till kontona. Inbetalningarna görs genom avräkning mot kommunalskattemedel. Riksskatteverket fastställer varje år ett enhetligt belopp per invånare som skall ligga till grund för inbetalningarna till kontona. Avgifterna skall så nära som möjligt motsvara utbetalningarna från kontot. För år 2000 har RSV fastställt tillskotten till 2 080 kr per invånare för kommuner och 940 kr per invånare för landsting.
- 8) För sin skattefria verksamhet, i huvudsak vård, skola och omsorgsverksamhet, har kommuner och landsting rätt att erhålla ersättning för erlagd mervärdesskatt som man inte har fått dra av i det vanliga mervärdesskattesystemet. Ersättningen hämtas från det kommunkontosystemet. Kommuner och landsting har dessutom rätt att få ersättning för den dolda mervärdesskatt som ligger i priset vid upphandling från eller bidragsgivning till skattefri verksamhet (dvs. vård, skola och omsorg som bedrivs i privat regi).
- 9) För att uppnå finansiell neutralitet mellan staten och kommunsektorn utgår varje år ett förhöjt generellt statsbidrag till kommuner och landsting. Bidragsbeloppet är baserat på summan av den ingående mervärdesskatt som hämtades tillbaka av kommuner och landsting enligt den temporära ordningen för år 1995. Vissa justeringar av statsbidraget har emellertid gjorts sedan införandet år 1996. Eftersom avgifterna som kommuner och landsting betalar in till kommunkontona inte täcker vad som totalt tas ut från kontosystemet, har underskott uppkommit på kontona.

Nackdelar i dagens system:

- I dagens system måste ett komplicerat kommunkontosystem tillämpas för att skapa konkurrensneutralitet i valet mellan att utföra tjänster i egen regi och att upphandla motsvarande tjänst.
- Kommunkontosystemet är utformat som en generell ersättningsrätt för i princip all ingående mervärdesskatt som betalas av kommuner och landsting. Detta liknar en generell avdragsrätt med den skillnaden att den ligger utanför mervärdesskattesystemet. Samma rätt finns inte för privata entreprenörer i skattefri verksamhet. Systemet leder till således till olikformig skattemässig behandling.
- I ett mervärdesskattesystem där viss omsättning är undantagen från skat-

Figur 7.4
Betalningsströmmar och mervärdesskatt i offentlig verksamhet - alternativ lösning



Betalningsströmmar och mervärdesskatt i offentlig verksamhet- alternativ lösning

1) Kommuner och landsting bedriver idag såväl skattefri som skattepliktig verksamhet. För den skattepliktiga verksamheten skall kommun och landsting vara registrerade i det vanliga mervärdesskattesystemet. Om mervärdesskatt införs på vård, skola och omsorg kommer kommunen att betala in utgående skatt med exv. 6 procent på fakturerade avgifter. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt erhålls i det vanliga mervärdesskattesystemet.

2) Skatteplikt införs för sjukvård inklusive tandvård, utbildning och omsorg. En lägre mervärdesskattesats tillämpas, förslagsvis 6 procent.

3) Upphandling sker från skattepliktiga entreprenörer inom vård, skola och omsorg som debiterar utgående mervärdesskatt på 6 procent.

4) Betalning (avgift) för viss del av skattepliktig tjänst kan även erläggas av den enskilde kommuninvånaren direkt till en privat entreprenör, t.ex. för barnomsorgstjänster. Ersättningen är subventionerad av kommunen antingen genom bidrag eller genom ett checksystem. En låg mervärdesskatt tas ut på avgiften som den enskilde betalar till entreprenören.

5) Kommuner och landsting köper även in varor och tjänster till den verksamhet som de bedriver i egen regi, t.ex. till folktandvården eller till en vårdcentral

6) Enskilda kommun/landstingsinvånare erlägger betalning för kommunala samhällstjänster genom skatter och avgifter.

7) När kommun eller landsting tar ut avgifter för exempelvis barnomsorg utgår 6 procent mervärdesskatt.

8) Kommuner och landsting bedriver även verksamhet som inte utgör någon omsättning i mervärdesskattehanseende, såsom t.ex. att sköta egna parker, gaturenhållning och snöröjning. Vidare utövar kommunen myndighetsutövning. Mervärdesskatt hänförlig till denna verksamhet återbetalas genom kommunkontosystemet.

teplikt ligger ändå en dold mervärdesskatt i priset på varan eller tjänsten. Priset på en tandläkartjänst innehåller alltid mervärdesskatt som tandläkaren inte har kunnat dra av i en mervärdesskattedeclaration. Detta betyder att staten vinner skattepengar även då undantag från mervärdesskatt gäller.

En politik för konkurrensneutralitet skall enligt min uppfattning istället vara att med kraft verka för att undantagen slopas i det sjätte direktivet. Nedanstående figur visar hur en införd mervärdesskatt på områdena vård, skola och omsorg skulle påverka systemet:

Att införa en reducerad skattesats på verksamhet som tidigare varit undantagen från skatteplikt får inte leda till ökade kostnader för den enskilde om målet är att kostnaden för den enskilda konsumenten skall vara låg av sociala skäl. En tidigare utredning, SOU 1993:75 Vissa mervärdesskattefrågor II - Offentlig verksamhet, presenterade ett alternativ som innebar att mervärdesskatt skulle införas på vårdtjänster.¹¹ Utredningen anförde föl-

¹¹ Utredningens förslag berördes i prop 1993/94:225 då regeringen anförde att man skulle återkomma till utredningens förslag.

jande beträffande fördelarna med en utvidgad beskattning på det undantagna området:

” Eftersom utredningens uppgift primärt är att föreslå åtgärder som undanröjer konstaterade konkurrenssnedvridningar bör förutsättningarna prövas för att införa en skattesats som genomsnittligt svarar mot den mervärdesskattebelastning som ingår i kostnaden för en producerad vårdtjänst. En sådan avpassning av skattesatsen innebär ingen förändring av statens skatteintäkter, eftersom den ingående skatten balanserar effekten av avdragsrätten. Den mervärdesskattekostnad som enligt nuvarande ordning utgör en del av undantagen verksamhets kostnad för drift och investeringar omvandlas till en avdragsgill ingående skatt. Denna ”vinst” får företaget betala tillbaka genom att en del av intäkten på motsvarande sätt omvandlas till företagets utgående skatt. Generellt sett medför skattebeläggningen därför inte heller någon påverkan av prisnivån för ifrågavarande tjänster. Det enskilda vårdföretaget blir därmed i likhet med den offentliga vården okänsligt för mervärdesskattebelastningen i samband med investeringar. Vidare blir mervärdesskatten neutral vid kostnadsjämförelser.”¹²

Jag ansluter mig till vad denna utredning anför i sitt betänkande. I dag utgör den ingående mervärdesskatten en latent kostnad i icke-skattepliktig verksamhet. Införandet av en beskattning skulle innebära att schablonberäkningar av andelen mervärdesskatt i priset på upphandlade tjänster kan slopas. Istället läggs en mervärdesskatt på priset med 6%. På så sätt framträder mervärdesskatten tydligt. Risken för över- respektive underkompensation bortfaller.

I dagens system bär den enskilde en del av mervärdesskattekostnaden eftersom skatten ligger dold i den avgift som tas ut av den enskilde, t.ex. för vårdtjänster eller barnomsorg. Om en särskild avgift inte tas ut för den samhällsfinansierade tjänsten eller om avgiften är lägre än vad som motsvarar självkostnaden för tjänsten får kommunen eller landstinget täckning för mervärdesskattekostnaden genom kommun- eller landstingsskatten. Mervärdesskatten utgör alltid en del av priset, antingen direkt genom öppen skattedebitering i fakturan på leveransen, eller indirekt genom att ingående skatt inte kan dras av.

Figur 7.4 visar ett system där undantagen områdena vård, skola och omsorg tagits bort, dvs. ett system där både offentlig och privat verksamhet gjorts skattepliktig.

¹² SOU 1993:75 Vissa mervärdesskattefrågor II – Offentlig verksamhet, s. 43

Fördelar med generell skatteplikt kan sammanfattas enligt följande:

- Om all verksamhet görs skattepliktig kommer offentlig sektor och privat sektor att jämföras i mervärdesskattehänseende. Detta är rättvist och konkurrensneutralt.
- Kommunkontosystemet krymper avsevärt. Ersättningarna vid upphandling eller bidragsgivning med 6-, 18- och 5-procent kan slopas.
- Administrationen förenklas i kommuner och landsting. Kommunerna slipper den administration som går åt för att hantera 6-, 18- och 5-procentsersättningarna. Kommunerna slipper också förhandlingar med privata entreprenörer i dessa fall. Eftersom kommunkontot trots allt kommer att finnas kvar försvinner dock inte problemen helt och hållet.
- Om privat verksamhet som i dag är icke-skattepliktig görs skattepliktig med en reducerad skattesats får den skattskyldige full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. De sociala skäl som är orsaken till att vissa områden undantagits från mervärdesskatt. De sociala målen kan nås lika bra eller bättre med en reducerad skattesats och eftersom en sådan ordning främjar samhällsekonomisk effektivitet är denna ordning att föredra.

Jag är medveten om att en diskussion om införandet av generell skatteplikt måste föras på europeisk nivå. På grund av de särskilda mervärdesskatteproblem som uppstått i Sverige till följd av att vissa marknader avregleras och utsätts för konkurrens och att verksamhetsformerna i offentlig sektor förändras bör den svenska regeringen ta initiativ till sådana diskussioner. En särskild dialog bör inledas med den europeiska kommissionen för att klargöra de mest angelägna konkurrensproblemen, jag tänker främst på tandvårdsmarknaden, för att få klarlagt vilket handlingsutrymme som finns inom ramen för nuvarande EG-lagstiftning.

Att ändra EG-rätten är en omfattande process. Hur skall vi i mellantiden lösa de mest akuta konkurrens- och tillämpningsproblemen med kommunkontosystemet idag?

Jag förordar att skatteplikt införs så långt möjligt enligt nuvarande lagstiftning på området. Enligt de analyser av EG-rätten som jag har gjort torde flera undantag enligt mervärdesskattelagens bestämmelser kunna slopas med stöd av bestämmelserna i EG-rätten. Jag tänker framför allt på tandvård men även viss vårdverksamhet i privat regi som bedrivs med vinstsyfte torde kunna beskattas. Jag vill dock framhålla att alla verksamhetsformer inte kan beskattas enligt nuvarande EG-regler. Det finns en glidande skala när det gäller konkurrensintensitet mellan privat och offentlig verksamhet. Fri prissättning existerar dock endast på tandvårdsmarknaden. En partiell skatteplikt för vissa aktörer men inte för andra (framför allt inte för offentligt driven sjukvård som i huvudsaklig del måste undantas enligt EG-rätten) innebär dock att konkurrensproblemen inte kan lösas helt och hållet.

Privat verksamhet som med dagens lagstiftning inte kan bli skattepliktig, kan under en tillfällig period föras in i kommunkontosystemet. Om privata entreprenörer förs in på kommunkontot kan detta leda till förbättrad konkurrensneutralitet och förhindra inlåsnings effekter. Således torde detta vara ett möjligt alternativ.

Om privat verksamhet skulle föras in på kommunkontot skulle det innebära att kommunkontosystemet utvidgades. Det skulle innebära att de privata entreprenörer som i dag omfattas av 6-procents sätningen får ersättning för sin ingående mervärdesskatt direkt i kommunkontosystemet. En analys bör dock göras huruvida detta är förenligt med EG-rätten på mervärdesskatteområdet. En beviljad avdragsrätt inom ramen för ett kompenationssystem för icke-skattepliktig verksamhet som bedrivs i privat regi kan anses som ett kringgående av reglerna om avdragsrätt i det sjätte direktivet. Således måste den svenska regeringen inhämta och beakta kommissionens synpunkter vid en eventuell beredning av ett sådant förslag.

7.3 Uppföljning och kontroll

7.3.1 Utgångspunkter

Till följd bl.a. av att utbetalningarna från systemet har ökat har frågan om kontrollen och uppföljningen i systemet fått ny aktualitet. En utgångspunkt för kommunkontosystemet är att regelverket skall tillämpas lika av landets samtliga kommuner och landsting. En annan utgångspunkt är att ändamålen för utbetalningarna från systemet skall kunna följas upp. Jag har därför fått i uppdrag dels att lämna förslag till hur uppföljningen och kontrollen i systemet kan förbättras, dels att analysera behovet av rapportering inom systemet.

I utredningens delbetänkande (se bilaga 3) ges exempel på hanteringen av mervärdesskatten i kommuner respektive landsting. Där konstateras att systemet är konstruerat utifrån principen att mervärdesskatten skall falla ut som ett resultat av den kommunala redovisningen. Den mervärdesskatt som inte hänförs till den skattskyldiga verksamheten kan betraktas som en ”restpost” som hamnar i kommunkontosystemet. Enligt den enkät som presenteras i delbetänkandet svarar den absoluta majoriteten av landsting- en att det inte kan vara fråga om några betydande belopp som har redovisats fel så att de har betalats ut från kommunkontosystemet i stället för det vanliga skattesystemet.

I departementsskrivelsen Ersättning av viss mervärdesskatt till kommuner och landsting¹³ framfördes förslag att utökad kontroll av kommunkon-

¹³ (Ds 1997:74)

tosystemet borde övervägas. Anledningen var att 6-procentsersättningen förslags kompletteras med en 18- respektive 5-procentsersättning. Vid remissbehandlingen framkom att enskilda kommuner och landsting förordade en särskild kontroll vid sidan av den ordinarie kommunala revisionen. Flertalet kommuner och landsting menade dock att eftersom systemet finansieras av kommunsektorn behövs ingen ytterligare kontroll utöver den kommunala revisionen.

Skälen för att föreslå en utökad uppföljning och kontroll i kommunkontosystemet är mot bakgrund av de förslag som förs fram i detta betänkande följande:

Privata entreprenörer i kommunkontosystemet

Kraven på kontroll ökar om privata entreprenörer kan få ersättning från kommunkontosystemet. En kontroll måste kunna ske av att entreprenörer som säljer tjänster till kommuner respektive landsting och samtidigt bedriver annan skattepliktig verksamhet yrkar avdrag/får ersättning för ingående moms i ”rätt” system. Annars finns risk att omslutningen i kommunkontosystemet ökar ytterligare vilket i sin tur påverkar den avgift som kommuner respektive landsting får betala.

Om ett kontrollsystem saknas för kommunmomsen men risk för skatterevision föreligger i det ordinarie mervärdesskattesystemet ökar risken för att ersättning för ingående moms yrkas från det okontrollerade systemet.

Kommunkontot på statsbudgetens inkomstsida

Om kommunkontot förs in på statsbudgetens inkomstsida ökar behovet av kontroll. Som framförts är en utgångspunkt för kommunkontosystemet att regelverket skall tillämpas lika av landets samtliga kommuner och landsting. I det fall kommunkontosystemet helt finansieras av kommunsektorn finns inget annat skäl för staten att kontrollera systemet än att tillförsäkra att tolkningar av regelverket inte ger upphov till omfördelningseffekter och att systemet därmed upplevs som orättvist.

Om däremot kommunkontot läggs in på statsbudgetens inkomstsida, vilket föreslås i avsnitt 7.1.3, och staten därmed tar över ansvaret för kommunkontots finansiering ökar behovet av en statlig kontroll vid sidan av den kommunala revisionen. Exempel på behov av utökad kontroll kan vara tillämpningen av reglerna för ersättning med 18 % vid hyra av lokal och reglerna för de tre ersättningsnivåerna vid upphandling från, respektive bidrag till, entreprenörer.

7.3.2 Förslag på utformning av en kontrollfunktion

Den skattemyndighet (f.n. Skattemyndigheten i Gävle) som administrerar ansökningarna om ersättning enligt kommunkontosystemet har enligt gällande bestämmelser inte tilldelats någon kontrollfunktion utan denna granskar i huvudsak om ansökningshandlingarna uppfyller de formella kraven. Någon materiell prövning görs följaktligen inte. Kommunernas ansökningar om ersättning granskas därför endast inom ramen för den ordinarie kommunala revisionen som regleras i kommunallagen¹⁴.

Skattebetalningslagen¹⁵ innehåller bestämmelser om redovisning och betalning av preliminär och slutlig skatt, socialavgifter samt mervärdesskatt. I lagen finns också bestämmelser om bl.a. uttag och beräkning av preliminär och slutlig skatt samt ansvar om skatt. I 14 kap. skattebetalningslagen finns bestämmelser om utredning i skatteärenden. Regleringen innehåller bl.a. skyldigheten att föra anteckningar, föreläggande att lämna uppgift och förutsättningarna för skatterevision. Skattemyndigheten kan enligt nämnda bestämmelser förelägga en kommun att lämna uppgift som behövs för kontroll av deklarationen och besluta om revision för att kontrollera om en kommun har fullgjort sin deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet på ett riktigt och fullständigt sätt.

Uppgiften att kontrollera kommunkontosystemet bör med hänsyn till bl.a. tillgången på kompetens utövas av de regionala skattemyndigheterna. En kontrollfunktion till kommunkontosystemet bör genom en hänvisning i kommunkontolagen¹⁶ kunna knytas till skattebetalningslagen i tillämpliga delar. Detta skulle göra det möjligt för skattemyndigheten att bl.a. genomföra revisioner hos privata entreprenörer i det fall denna grupp ges rätt till ersättning från kommunkontosystemet. Men kontrollen kan även avse kommunerna eller landstingen för att kontrollera det underlag som ligger till grund för ansökningar om ersättning från kommunkontosystemet.

7.3.3 Förslag till förbättrad uppföljning

Bättre underlag och prognoser skulle kunna erhållas om uppföljningen av systemet utökades. I dag är möjligheterna att exempelvis analysera varför omslutningen i systemet ökar begränsade bl.a. eftersom de uppgifter som tas in från kommuner och landsting i ansökan om ersättning endast omfattar uppgifter om ingående mervärdesskatt i en summa och uppgifter om ersättning för 6-, 18- respektive 5-procentsersättningen. I utredningens

¹⁴ 9 kap. kommunallagen (1991:900)

¹⁵ 1997:483

¹⁶ Lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

delbetänkande framfördes att en årlig redovisning från Skattemyndigheten i Gävle eller Riksskatteverket skulle kunna vara till stor nytta i den löpande uppföljningen av systemet.

En utgångspunkt är att kunna följa de förändrade betalningsströmmarna i kommunkontosystemet och att kunna följa orsakerna till en ökning av omslutningen. Erfarenheterna från analysen i utredningens delbetänkande av ökningen i omslutningen visar att det skulle vara en stor fördel att kunna följa upp investeringar. Stora investeringar som återkommer i kommun- resp. landstingssektorn med ojämna och längre intervaller bör hanteras särskilt vid en framskrivning av utvecklingen av systemets omslutning. En absolut åtskillnad mellan vad som kan anses utgöra drift resp. investeringar är inte möjlig att göra, men de definitioner som bl.a. används av SCB för att samla in uppgifter till räkenskapsammandraget bör kunna tjäna som utgångspunkt.

Uppgifter om omfattningen av entreprenader och bidragsgivning erhålls genom att den särskilda 6-, 18- och 5-procentsersättningen specificeras i ansökan om ersättning från kommunkontosystemet. Att i ansökan även ta in uppgifter om huruvida ersättning för ingående mervärdesskatt avser varor eller tjänster kan förbättra förutsättningarna att följa utvecklingen av systemet. Uppföljningen skulle också kunna delas in efter de verksamhetsområden som den redovisade kostnaden avser. En sådan uppdelning skulle kunna ske utifrån de kontogrupper respektive den verksamhetsindelning som används av SCB i räkenskapsammandraget. Riksskatteverket skulle i särskilda anvisningar för ansökan om ersättning från kommunkontosystemet kunna precisera de uppgifter som begärs in.

Förutom ett förbättrat underlag för att fastställa avgifterna till systemet behövs även en årlig uppföljning och analys av systemets utveckling. Ett sådant uppdrag bör läggas på Riksskatteverket antingen genom ett tillägg i Förordning med instruktion för skatteförvaltningen (1990:1293) eller i regleringsbrevet för myndigheten. Alternativt läggs ansvaret för uppföljningen på Skattemyndigheten i Gävle.

Kraven på utökad uppföljning kan i sig innebära ett behov av att kunna kontrollera underlaget. Riksskatteverket har i tidigare remissvar framfört att tydligare regler för hur en ansökan ska vara utformad kan behövas och att ansökningsformulären kan behöva ses över. Vidare anføres att bestämmelser bör införas som reglerar när och hur rättelse av ansökan skall ske. Vägledning kan hämtas från de bestämmelser som reglerar rättelse av skattedeklaration i det ordinarie mervärdesskattesystemet.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av Magdalena Brasch, Budgetavdelningen vid Finansdepartementet

Utredaren redovisar alternativa modeller för finansieringen av kommunkontosystemet. Ett av alternativen innebär att kommunkontosystemet läggs in på statsbudgetens inkomstsida och att volymökningarna i systemet skall finansieras av staten. Alternativet innebär att statens inkomster minskar i förhållande till dagens system med betydande belopp. Enligt Kommittéförordningen (1998:1474) skall utredaren vid förslag som innebär intäktsminskningar för staten föreslå en finansiering. Ett sådant konkret finansieringsförslag saknas. Detta gäller även vid det alternativ då tandvården görs skattepliktig.

Jag anser vidare att motiven är svaga för en statlig finansiering av volymökningar i systemet. Utredaren konstaterar att det egentliga syftet med kommunkontosystemet, dvs. att skapa neutralitet för kommuner och landsting i valet mellan att upphandla verksamhet externt och att bedriva verksamhet i egen regi, i huvudsak uppnås. Vidare har det inte kunnat påvisas att en varaktig omfördelning sker mellan kommuner resp. mellan landsting. Det finns också många osäkerhetsfaktorer kring beräkningen av volymutvecklingen och därmed också det ackumulerade underskottet i systemet.

Magdalena Brasch

Särskilt yttrande av Ulrika Hansson, Skatteavdelningen vid Finansdepartementet

Utredningsbetänkandet innehåller resonerande partier om tänkbara ändringar i mervärdesskattesystemet. Någon egentlig analys av konsekvenserna av åtgärderna finns dock inte. Vilka effekter en beskattning inom exempelvis tandvårdsområdet får - vid sidan om kommunkontosystemet - är över huvudtaget inte belysta. En beskattning av tandvård utgör dessutom ett principgenombrott och skulle ses som första steget till en mer generell beskattning av de nu undantagna områdena, skola, vård och omsorg, vilket utredningen också förordar skall vara en lösning på lite längre sikt.

Att införa mervärdesskatt inom nu undantagna områden är inget som generellt bör avvisas, men sådana eventuella åtgärder måste övervägas i ett vidare sammanhang och på EU-nivå. Att åberopa EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv som stöd för en beskattning vore att pressa bestämmelserna långt, och att implementera EG-rätt på ett sådant sätt skulle innebära en lagstiftningsteknik som är främmande för svenskt synsätt. Utredningens tankegångar kring möjligheten att beskatta olika skattefria områden, (exempelvis tandvårdsområdet) är således inte av det slag att de kan läggas till grund för några åtgärder på skatteområdet. En utjämning av de konkurrens effekter som följer av den nuvarande utformningen av kommunkontosystemet bör därför i första hand ske genom justeringar i detta system. Utredaren pekar också på att sådana möjligheter finns. Härvid bör dock beaktas att det inte kan anses som en framkomlig väg att ta in privata entreprenörer i kommunkontosystemet.

Slutligen vill jag framhålla att utredaren enligt kommittéförordningen (1998:1474) är skyldig att vid förslag som innebär intäktsminskningar för staten, vilket en beskattning av tandvård skulle medföra, föreslå en finansiering. Ett sådant finansieringsförslag saknas.

Ulrika Hansson

Särskilt yttrande av Anders Hedberg, Landstingsförbundet och Ronnie Peterson, Svenska Kommunförbundet

En av de viktiga frågorna var att utreda den kommunala finansieringen mot bakgrund av de ökade utbetalningarna från systemet. Analysen utvisar att de ackumulerade underskotten på kommun- och landstingskontona utgör ett växande problem. Detta i synnerhet när kommunsektorn är ålagd balanskrav fr.o.m. år 2000.

Utredningen fastslår att den kommunala självfinansieringen av systemet kommer att öka påtagligt. Detta leder i sin tur till att omfördelningen mellan kommunerna i systemet ökar.

Vidare påvisar utredningen att kommunkontosystemet leder till effektivitetsvinster för samhället i samband med kommunal upphandling. Kostnaderna i form av ökat uttag på kommunkontona faller dock enbart på kommunkollektivet.

Det påtalas också i utredningen att om kommunkontosystemets omfördelningseffekter ökar kan kommunernas förtroende för systemet komma att minska, vilket kan medföra att syftet med systemet inte uppnås.

Utredningen påvisar tre alternativa modeller för finansieringen. Utifrån de faktiska omständigheterna att systemet både är underfinansierat och att det framtida uttaget kommer att öka finner vi att bara alternativet med statlig finansiering, med samma konstruktion som kompensationsystemet för statliga myndigheter, är förenligt med de grunder om konkurrensneutralitet som systemet ska upprätthålla. Vid ökad kommunal självfinansiering kommer omfördelningseffekter att uppstå mellan kommuner som gör att systemet inte blir neutralt ifråga om hur landets kommuner och landsting ska utforma sin verksamhet och till vilka kostnader.

Vi anser dessutom att staten, förutom ansvaret för att utforma ett system för att upprätthålla konkurrensneutralitet vid offentlig upphandling, måste vara den som finansierar ett sådant system. Staten i motsats till kommunerna är ju den som erhåller ifrågavarande mervärdesskatteinbetalningar som redovisas på statsbudgetens inkomstsida. En återbetalning av denna skatt i ett slutet system som det här är fråga om utgör inte en kostnad för staten.

Anders Hedberg

Ronnie Peterson

Bilaga 1

Kommittédirektiv



Utvärdering av det särskilda systemet för ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting

**Dir.
1998:93**

Beslut vid regeringssammanträde den 29 oktober 1998.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppgift att analysera vissa frågor inom systemet för ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting, det s.k. kommunkontosystemet. Utredarens inledande uppgift är att analysera och förklara orsakerna till att utbetalningarna från systemet har ökat. Den omfördelningseffekt som uppstår till följd av den kollektiva finansieringen skall också analyseras. Detta skall redovisas senast den 20 februari 1999.

Härutöver skall utredaren utvärdera hur väl systemet uppfyller det egentliga syftet, dvs. att skapa konkurrensneutralitet mellan kommunal verksamhet i egen regi respektive på entreprenad och vid behov föreslå alternativa lösningar eller förändringar i det nuvarande systemet. En viktig fråga att analysera är effekterna av den kommunala finansieringen mot bakgrund av de ökade utbetalningarna från systemet. Vidare skall utredaren lämna förslag som kan förbättra uppföljningen och kontrollen i systemet. Den senare delen av uppdraget skall redovisas senast den 1 oktober 1999.

Bakgrund

År 1996 infördes ett särskilt system (kommunkontosystemet) för kommunernas och landstingens ersättning för sådan mervärdesskatt som inte får

dras av enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Systemet regleras i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

Bakgrunden till systemet är att reglerna för mervärdesskatt ändrades i samband med skattereformen 1990/91 då fler tjänster än tidigare belades med en enhetlig mervärdesskatt. Med då rådande system skulle detta ha inneburit att konkurrenssnedvridningar uppstod mellan kommuner och privata entreprenörer till fördel för kommunal verksamhet i egen regi. Det skulle således ha blivit billigare för kommuner och landsting att utföra t.ex. anläggningsarbeten i egen regi med egen anställd personal än att handla upp dem från externa entreprenörer, eftersom de sistnämndas arbete efter skattereformen skulle komma att beläggas med en högre mervärdesskatt än tidigare.

Mot denna bakgrund fick kommuner och landsting en s.k. utökad avdragsrätt inom ramen för mervärdesskattesystemet fr.o.m. 1991. Samtidigt fick de rätt att få ett särskilt bidrag vid upphandling eller bidragsgivning till sådana skattefria verksamheter som sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Kommuner och landsting fick kompensera staten för detta genom att den s.k. avräkningskatten höjdes och därmed minskade deras skatteinkomster.

I samband med Sveriges inträde i EU uppstod behov av att särredovisa ersättningen till kommuner och landsting för ingående mervärdesskatt eftersom EG:s skatteregler inte tillåter avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till skattefri verksamhet inom det ordinarie mervärdesskattesystemet. Under 1995 gällde därför en särskild ordning som administrerades av Skattemyndigheten i Dalarnas län¹.

Från och med 1996 hanteras ersättningen till kommunerna och landstingen i ett särskilt system som regleras i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Systemet administreras av Skattemyndigheten i Dalarnas län. Kommuner och landsting ansöker hos skattemyndigheten om ersättning för ingående mervärdesskatt som inte kan återfås i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Ersättningen betalas ut från två räntebärande konton upprättade hos Riksgäldskontoret, kommunkontot respektive landstingskontot. In- och utlåningsräntan på kontona baseras på reporäntan som är Riksbankens viktigaste styrränta².

Systemet finansieras genom att kommunerna och landstingen betalar en för respektive kollektiv enhetlig avgift per invånare. Denna avgift fast-

¹ Skattemyndigheten i Dalarnas län benämndes t.o.m. den 31 januari 1996 Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

² Riksgäldskontoret gör dock vissa beräkningstekniska justeringar av reporäntan. Till räntan kommer en administrationsavgift om 0,2 procent, dock lägst 250 kronor per år och högst 20 000 kronor per år.

ställs av Riksskatteverket senast den 10 september inför det kommande budgetåret. Avgiften tillförs därefter respektive konto genom en avräkning från de samlade skattemedel och statsbidrag som varje månad betalas ut av skattemyndigheterna till kommuner och landsting. Avgiften bestäms utifrån de faktiska utbetalningarna under det innevarande året och utifrån en prognos över uttagen för såväl återstoden av det innevarande året som det kommande året.

När systemet infördes gjordes en ekonomisk reglering mellan staten och kommunerna respektive landstingen på så sätt att det generella statsbidraget inför 1996 höjdes med ett belopp som i princip baserades på kommuners och landstings samlade ersättning från Skattemyndigheten i Dalarnas län under 1995. Därigenom erhöll alla kommuner respektive landsting en lika stor summa räknat per invånare. Det höjda generella statsbidraget motsvarade avgiften för 1996 och uppgick till 22,5 miljarder kronor.

I propositionen som låg till grund för det nuvarande systemet framförde regeringen att om det system som man tillämpade för år 1995 skulle bibehållas skulle staten få svara för hela den ökning av kostnaderna som uppstår över tiden. Detta skulle enligt regeringens uppfattning inte stämma överens med ambitionerna att få bättre kontroll över statens utgifter. Innebörden av detta var att kommuner och landsting skulle få finansiera en kommande ökning med höjda avgifter.

I utgångsläget (år 1996) var emellertid systemet, som nämnts tidigare, finansiellt neutralt för den enskilda kommunen eller landstinget, eftersom alla kommuner och landsting fick kompensation för avgifterna till systemet. Utskottet utgick i sitt betänkande från att systemomläggningen skulle utvärderas på ett lämpligt sätt (prop. 1995/96:64, bet. 1995/96:FiU5, rskr. 1995/96:116).

Utvecklingen efter 1996

Utbetalningarna från systemet till kommuner och landsting har ökat sedan införandet 1996 med påföljden att avgifterna har fått höjas. Detta gäller i synnerhet landstingskontot. I regelverket finns i dag inga bestämmelser om uppföljning och kontroll. Det är därför inte möjligt att ge en tillfredsställande förklaring till den ökade omslutningen.

Det kan finnas flera orsaker till att utbetalningarna från kontona har ökat. I det fall ett landsting eller en kommun exempelvis genomför stora investeringsprojekt under ett år kan det leda till behov av att höja avgiften för det kommande året. Om investeringarna är omfattande kan konsekvenserna bli märkbara för övriga kommuner och landsting. Sett över ti-

den bör emellertid denna effekt delvis neutraliseras eftersom det i flertalet kommuner respektive landsting uppstår behov av att göra re- eller nyinvesteringar. Samtidigt kan det dock finnas skillnader i investeringsvolym beroende på olika faktorer.

Till följd av den gemensamma finansieringen sker således en omfördelning inom kommun- respektive landstingskollektivet beroende på hur mycket varje kommun respektive landsting får i ersättning från systemet i relation till hur mycket man betalar in i avgift.

Under hösten 1997 tillsattes en arbetsgrupp för att göra en översyn av vissa frågor i systemet (Ds 1997:74). Främst handlade det om tillämpningen av begreppet stadigvarande bostad. I mervärdesskattelagen finns ett avdragsförbud för ingående mervärdesskatt som avser stadigvarande bostad. Skattemyndigheter och kommuner har i ett flertal fall haft olika uppfattning om hur detta begrepp skall tolkas. Arbetsgruppen föreslog att rätten till ersättning för ingående mervärdesskatt som avser vård och omsorg från kommunkontosystemet skulle kopplas till socialtjänstlagen (1980:620) och lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade eftersom det med denna lösning inte skulle behövas någon bedömning av om insatsen skall betraktas som vård och social omsorg eller stadigvarande boende. En sådan ändring trädde i kraft den 1 juli 1998 efter förslag i 1998 års ekonomiska vårproposition (prop. 1997/98:150).

I samband med remissbehandlingen av arbetsgruppens rapport ansåg flera av remissinstanserna att kontrollen i systemet behövde förbättras. Vidare ansåg flera remissinstanser att det finns behov av en precisering av reglerna så att samtliga kommuner och landsting hanterar sina ansökningar på ett likartat sätt.

Riksskatteverket fick i maj 1998 i uppdrag att överväga behovet av ändrade regler beträffande tidsfrist och rättelse för ansökan om ersättning, omprövning av utbetalningsbeslut. I uppdraget ingår också att undersöka behovet av ändrade regler beträffande återbetalningsskyldighet när kommun eller landsting avyttrar en fastighet för vilken ersättning för ingående mervärdesskatt har betalats från kommunkontosystemet. Detta uppdrag skall redovisas till regeringen (Finansdepartementet) senast den 31 december 1998.

Ett specifikt problem som har framhållits av Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet är det omfattande arbete som krävs vid de följdändringar som behöver göras i systemet varje gång det sker huvudmannaskapsförändringar, eftersom den ursprungliga regleringen är baserad på de ansvarsförhållanden som rådde 1995.

Utöver vad som nämnts ovan har ytterligare en rad frågeställningar aktualiserats under tiden som systemet varit i kraft. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har under oktober 1998 till Inrikesdepartementet inkommit med skrivelser som rör systemet.

Regeringen anser mot denna bakgrund att systemet bör ses över. En särskild utredare bör tillkallas för att utreda och analysera hur systemet har fungerat samt vid behov lämna förslag till förändringar i systemet.

Utredningsuppdraget

Omslutning och omfördelning

Utredaren skall analysera och så långt det är möjligt förklara orsakerna till den kraftiga ökningen av omslutningen i systemet. Utredaren skall också analysera den omfördelning som sker mellan kommuner respektive landsting till följd av den gemensamma finansieringen.

Konkurrensneutralitet

Utredaren skall utvärdera om systemet kan sägas uppfylla det egentliga syftet, dvs. att i mervärdesskattehänseende likställa verksamhet som upphandlas externt med verksamhet som bedrivs i egen regi.

Utredaren bör bedöma om utvecklingen av de kommunala verksamheterna har skilt sig från vad som förutsattes i de analyser som gjordes inför införandet av nuvarande system och vilka konsekvenser detta i så fall kan få för systemets utformning.

Utredaren bör dessutom utvärdera om den ökade omslutningen och omfördelningen till följd av den kollektiva finansieringen har påverkat konkurrensneutraliteten.

Om ovanstående utvärdering visar att nuvarande system inte skapar en tillfredsställande konkurrensneutralitet eller om systemet kan förenklas utan att det egentliga syftet förändras, skall utredaren lämna förslag till alternativa utformningar av systemet.

Kontroll

Utredaren skall lämna förslag till hur uppföljningen och kontrollen i systemet kan förbättras. Till följd av att utbetalningarna från systemet har ökat blir frågan om kontrollen och uppföljningen i systemet än mer angelägen. En utgångspunkt är att regelverket skall tillämpas lika av landets samtliga kommuner och landsting samt att ändamålen för utbetalningarna skall bli möjliga att följa upp. Utredaren skall också analysera behovet av rapportering inom systemet.

Vidare skall utredaren se över ansvars- och arbetsfördelningen mellan bl.a.

Riksskatteverket, Skattemyndigheten i Dalarnas län och de båda kommunförbunden.

Övrigt

Utredaren skall undersöka möjligheterna att förenkla hanteringen av ekonomiska regleringar mellan kommunerna och landstingen i samband med huvudmannaskapsförändringar. Bl.a. bör möjligheten att slå samman kommunkontot och landstingskontot till ett gemensamt konto prövas.

Utredaren skall vidare belysa för- och nackdelar med att beslut som har fattats av Skattemyndigheten i Dalarnas län kan överklagas till regeringen respektive någon annan instans. Utredaren skall därvid särskilt beakta de riktlinjer för rätten att överklaga beslut till regeringen som riksdagen fastställde år 1984 (prop. 1983/84:120, bet. 1983/94:KU23, rskr. 1983/84:250).

Utredaren får också ta upp andra frågor som har anknytning till kommunkontosystemet.

Redovisning av uppdraget

Utredaren skall först avrapportera analysen av utvecklingen av omslutningen samt omfördelningen i systemet. En redovisning av detta arbete skall lämnas till Finansdepartementet senast den 20 februari 1999. De övriga delarna i uppdraget skall redovisas senast den 1 oktober 1999.

Regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare skall gälla för utredningen: att redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), redovisa jämställdhetspolitiska konsekvenser (dir. 1994:124) och redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49).

Bilaga 2

Finansdepartementet

1999-03-11

In 98:10

Utvärdering av det särskilda systemet för ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (In 1998:10) - del 1 omslutning och omfördelning

Sammanfattning

I detta delbetänkande redovisas olika orsaker till att utbetalningarna från kommunernas och landstingens särskilda system för ersättning för viss mervärdesskatt, det s.k. kommunkontosystemet, har ökat mellan åren 1997 och 1998.

Bakgrunden till utredningen är bl.a. att finansieringsavgifterna till systemet har fått höjas till följd av att utbetalningarna ökat. Det är främst på landstingssidan som ersättningarna från systemet har ökat. Mellan 1997 och 1998 uppgick ökningen till 1,1 miljarder kr, vilket motsvarar 18 procent. Ökningen kan förklaras både av permanenta och tillfälliga effekter. För kommunerna har utvecklingen under 1996 och 1997 följt en förutsebar volym- och kostnadsutveckling. År 1998 är ökningstakten kraftigare än tidigare. Detta torde bero på att reglerna för kommunernas ersättning för äldreboende ändrades den 1 juli 1998.

Till följd av att landstingen fr.o.m 1998 har tagit över visst kostnadsansvar från staten ökade omslutningen i landstingsdelen av systemet med ca 300 miljoner kr. Vidare bedöms avlyften av mervärdesskatt avseende in-

vesteringar ha stigit med ca 450 miljoner kronor mellan 1997 och 1998.

En ytterligare förklaring är att Malmö kommun låtit landstingen i Malmö hus län och Kristianstads län utföra viss verksamhet som kommunen ansvarar för. Av denna anledning har utbetalningar om ca 170 miljoner kronor gjorts från landstingskontot som inte motsvaras av inbetalningar till kontot.

Av den totala ökningen om 1,1 miljarder kr kan utredningen direkt peka på faktorer som förklarar ca 1 miljard kronor, dvs. ca 90 procent.

Utredningen skall undersöka om det finns omfördelningseffekter i systemet och i sådant fall analysera hur de samvarierar med den kollektiva finansieringen. Enligt direktiven skall utredningen analysera de omfördelningseffekter som uppstår till följd av den kollektiva finansieringen.

Alla kommuner och landsting får i systemet ersättning för de faktiska utgifter de har haft. Om t.ex. en kommun har höjda utgifter för mervärdesskatt under ett år (allt annat lika) innebär det att samtliga kommuner nästa år kommer att få betala en högre avgift till systemet. På det sättet kan det sägas att samtliga kommuner får lämna ett visst bidrag, dvs. den höjda avgiften, för utgifter för mervärdesskatt som en kommun har haft. Under 1999 motsvarar statens kompensation genom statsbidrag 80 procent av landstingens avgifter och 90 procent av kommunernas avgifter.

Avslutningsvis föreslår utredningen att Skattemyndigheten i Gävle eller Riksskatteverket årligen lämnar en redovisning av utvecklingen i systemet.

Bakgrund

År 1996 infördes kommunkontosystemet för kommunernas och landstingens ersättning för sådan mervärdesskatt som de inte kan dra av inom det ordinarie mervärdesskattesystemet. Det kan t.ex. vara mervärdesskatt som är hänförlig till skola, sjukvård och socialvård. Dessa verksamheter medför inte skatteplikt, dvs. någon utgående mervärdesskatt skall inte läggas på när tjänsten tillhandahålls. Till följd av det får den ingående mervärdesskatten inte dras av i det vanliga skattesystemet.

Bakgrunden till systemet är förändringarna som skedde i samband med skattereformen 1990/91 då beskattningsområdet utvidgades väsentligt och mervärdesskattesatsen höjdes. I princip blev alla varor och tjänster som tillhandahålls i yrkesmässig verksamhet skattepliktiga.

En i princip generell mervärdesskatt krävde att en generell lösning skapades för att utjämna skattens konkurrensnedvridande effekter vid val mellan kommunal verksamhet i egen regi respektive upphandling av verksamhet. Den metod som valdes var införandet av en generell avdragsrätt

för kommuner och landsting inom ramen för mervärdesskattesystemet, oavsett om den ingående mervärdesskatten hade uppstått i en skattepliktig verksamhet eller inte.

Samtidigt som kommuner och landsting fick rätt att dra av i princip all ingående mervärdesskatt infördes ett särskilt statsbidrag om 6 procent. Bidraget skulle täcka den mervärdesskatt som indirekt belastar kommunerna (och landstingen) vid upphandling av skattefri verksamhet från näringsidkare. Bidraget skulle även avse fall då bidrag lämnats till viss verksamhet och bidraget även täckt kostnader för mervärdesskatt. Syftet med dessa förändringar var således att undvika att mervärdesskatten skulle bidra till snedvridningar vid kommunernas och landstingens val mellan verksamhet i egen regi eller upphandling.

Kommunerna och landstingen fick kompensera staten för den utökade avdragsrätten genom att avräkningsskatten höjdes och därmed minskade deras samlade skatteinkomster.

När Sverige blev medlem i EU kunde p.g.a. EG:s skatteregler denna avdragsrätt inte finnas kvar inom mervärdesskattesystemet. I stället särredovisades ersättningarna till kommuner och landsting av skattemyndigheten i Dalarnas län år 1995 inom ramen för ett separat system för hantering av kommunernas och landstingens ingående mervärdesskatt som inte omfattades av det normala mervärdesskattesystemet.

År 1996 infördes det nuvarande systemet. Skillnaden mot den ordning som gällde under år 1995 var att systemet blev självfinansierat av kommuner och landsting. Förändringen avsågs dock vara finansiellt neutral mellan staten och kommunsektorn vid införandet. Det generella statsbidraget till kommuner och landsting höjdes i nivå med ett belopp som i princip skulle motsvara deras mervärdesskatt och 6-procentsbidrag 1995. Höjningen av statsbidraget skedde i två steg med en första del 1996 (avseende 11 månader) och en andra del 1997 (1 månad) till följd av att staten tillämpar en kassamässig redovisning.

Utbetalningarna sker från två konton hos Riksgäldskontoret, kommunkontot respektive landstingskontot. Kommunerna och landstingen får årligen betala in en för vardera kollektiv enhetlig avgift i kronor per invånare till kontona för att täcka de utbetalningar som sker från dem.

Kommunkontosystemet har nu funnits i tre år och under tiden har det uppstått flera frågor rörande systemet. Ett exempel är tolkningen av mervärdesskattelagens avdragsförbud för stadigvarande bostad. Denna fråga analyserades av en särskild arbetsgrupp under hösten 1997 (Ds 1997:74) och efter regeringens förslag i proposition 1997/98:153 ändrades reglerna i systemet den 1 juli 1998. Ändringen innebar bl.a. att ersättning för ingående mervärdesskatt beviljas för de boendeformer som anges i socialtjänstlagen och lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Regeringen aviserade i budgetpropositionen för 1999 (prop. 1998/99:1)

att en översyn av systemet skulle göras och den 29 oktober 1998 beslutade regeringen om direktiven för utredningen (dir 1998:93).

Direktiven

Enligt direktiven skall utredaren analysera och så långt det är möjligt förklara orsakerna till den kraftiga ökningen av omslutningen i systemet.

Utredaren skall analysera den omfördelning som sker mellan kommuner respektive landsting till följd av den gemensamma finansieringen.

En viktig fråga att analysera är effekterna av den kommunala finansieringen mot bakgrund av de ökade utbetalningarna från systemet.

Utöver detta skall utredaren bl.a. utvärdera om systemet fyller det egentliga syftet, dvs. att i mervärdesskattehänseende likställa kommunal verksamhet som bedrivs i egen regi med verksamhet som upphandlas externt. Denna analys och övriga delar av uppdraget skall avrapporteras senast den 1 oktober 1999.

Metoder

Utredningen har valt att skicka ut en enkät till samtliga landsting (se bilaga) med frågor om orsakerna till de ökade utbetalningarna. Utredningen har också besökt landstingen i Jönköpings, Göteborgs och Bohus, Stockholms, Värmlands och Västernorrlands län för att få djupare kunskap om hanteringen av mervärdesskatten. Dessutom har utredningen besökt Jönköpings, Karlstads och Göteborgs kommuner.

Underlag har inhämtats från Riksskatteverket, Landstingsförbundet och Svenska Kommunförbundet.

Utredningen har på grund av den begränsade tiden begränsat analysen till att främst gälla landstingen eftersom den största ökningen av omslutningen har skett på landstingskontot.

Omslutningen i systemet

Omslutningen i systemet har ökat sedan systemet infördes år 1996. Det är dock främst mellan åren 1997 och 1998 som den största ökningen har märkts. Utbetalningarna från landstingskontot ökade då med 18 procent. För kommunerna var motsvarande ökning 8 procent. I tabellen nedan redovisas utbetalningarna från de två kontona i systemet.

Tabell: Kassamässiga utbetalningar från kommunkontosystemet 1996-1998, miljoner kr

År	Kommun- konto	Landstings- konto	Summa
1996 ¹	16 789	6 151	22 940
1997	16 297	6 319	22 616
1998	17 595	7 430	25 025

Källa: Skattemyndigheten i Gävle

Vid ingången av 1996 fanns inte slutliga uppgifter avseende avlyften av mervärdesskatt 1995 och därför tillfördes ytterligare medel efter förslag i regeringens tilläggsbudget för 1996. På grund av att staten tillämpar en kassamässig redovisning motsvarade 1996 års reglering 11 månader och en kompletterande reglering gjordes därefter 1997 så att tillskottet motsvarar en helårseffekt.

Till följd av landstingens övertagande av kostnadsansvaret för läkemedelsförmånen har ett specialdestinerat statsbidrag införts som också skall

Tabell: Statens kompensation till kommuner och landsting med anledning av systemets införande, miljoner kr

År		Kommuner inkl landstings- fria kom.	Landsting	Summa
1996	Höjt generellt statsbidrag	14 670	4 350	19 020
1996	Tilläggsbudget, kontojustering	-266	749	483
1996		14 404	5 099	19 503
1997	Slutreglering, gen. statsbidrag	2 156	843	2 999
1997		16 560	5 942	22 502
1998	Avskaffad uttagsbeskattning	-15	0	-15
1998	generellt statsbidrag			
1998	Läkemedel (ingår i specialdestinerat bidrag)	16	169	185
1998	Inkontinensartiklar generellt statsbidrag	150	130	280
1998	Reglering ändrat huvudmannaskap	-40	40	0
1998		16 671	6 281	22 952
1999	Uttagsbeskattning andra halvårseffekten	-15	0	-15
1999	Göteborgs och Malmös landstingsverksamheter	-527	+527	0
Sammantagen kompensation 1999		16 129	6 808	22 937

Källor: Finansdepartementet, Landstingsförbundet och Svenska Kommunförbundet

¹ Inklusive utbetalningar i januari och februari år 1996 som avsåg år 1995.

täcka landstingens ökade utgifter för mervärdesskatt. Kommunernas och landstingens övertagande av kostnadsansvaret för förbrukningsartiklar i samband med inkontinens har reglerats genom en höjning av det generella statsbidraget. I båda dessa regleringar ingår ersättning för mervärdesskatt.

Skillnaden mellan utbetalningarna och statens kompensation för systemet var 1998 0,9 miljarder kronor för kommunerna och 1,1 miljarder kronor för landstingen.

Till följd av den ökade omslutningen har avgifterna till systemet fått höjas. Vid en jämförelse av 1996 års avgift och de följande årens avgifter måste kontojusteringar 1996 och slutregleringen 1997 beaktas.

Tabell: Avgifter till kommunkontosystemet, kr per invånare

År	Kommuner	Landsting
1996	1 614	538 ²
1997	1 808	777
1998	1 808	840
1999	1 970	930

Tänkbara förklaringar till den ökade omslutningen

En faktisk förklaring till att omslutningen har ökat är som nämndes ovan att landstingen fr.o.m. 1998 tagit över kostnadsansvaret från staten för läkemedelsförmånen samt förbrukningsartiklar vid inkontinens. Ändringen när det gäller läkemedelsförmånen uppgår till ca 170 miljoner kronor³. Mervärdesskatten för förbrukningsartiklarna vid inkontinens kan beräknas till ca 130 miljoner kronor. För kommunernas del kan de båda förändringarna beräknas innebära ökade avlyft om sammanlagt ca 165 miljoner kronor.

En annan förklaring till omslutningsökningen för landstingen är att Malmö kommun under 1998 har låtit Malmöhus läns landsting och Kristianstads läns landsting utföra viss verksamhet som kommunen ansvarar för. Landstingens avlyft har skett från landstingskontot medan kommunens avgift har gått till kommunkontot. Med anledning av detta har behovet av en reglering mellan kontona aktualiserats. Så snart Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har slutit en överenskom-

² Vid sidan av avgiften sköt staten till 749 miljoner kronor till kontot p.g.a. en felaktig beräkning vid införandet. Detta belopp har därefter tillförts det generella statsbidraget i samband med den slutliga regleringen 1997.

³ Exkl. Göteborg, Malmö och Gotland.

melse om regleringens storlek bör en sådan kontojustering ske. (Se också avsnittet om huvudmannaskapsförändringar för liknande exempel).

Vidare skulle en förklaring kunna vara att landstingen har tagit över ansvaret för olika uppgifter från kommunerna och att mervärdesskatteutgifterna därför blivit högre på landstingskontot.

Verksamhetsförändringar som medför ökade investeringar innebär att avlyften av mervärdesskatt ökar. En förklaring kan därför vara att landstingens investeringar ökat och att detta medför att utbetalningarna från landstingskontot har ökat.

Ändrade organisations- eller driftformer inom landstingen kan också bidra till ökningen. Om fler verksamheter har lagts ut på entreprenad innebär det att storleken på ersättningarna från systemet ökar.

Ytterligare en orsak skulle kunna vara att mervärdesskatt som skall återsökas i det ordinarie skattesystemet har ersatts från kommunkontosystemet.

De nya reglerna för ankomstregistrering av leverantörsfakturer som infördes 1998 kan i vissa fall ha påverkat de sammanlagda utbetalningarna av mervärdesskatt under året. Fakturer som inkom i december 1998 skulle enligt de nya reglerna bli ankomstregistrerade samma dag de kom in till kommunen eller landstinget medan de innan de nya reglerna trädde i kraft kunde blivit ankomstregistrerade först i januari månad 1999.

När det gäller kommunkontot är troligen den huvudsakliga förklaringen den lagändring som trädde i kraft 1 juli 1998 avseende ersättning för äldreomsorg.

Innan dessa möjliga orsaker analyseras redovisas i nästa avsnitt hur mervärdesskatten hanteras i vissa kommunala verksamheter.

Exempel på hantering i kommun eller landsting

Systemet är konstruerat utifrån principen att mervärdesskatten skall falla ut som ett resultat av den kommunala redovisningen. Eftersom kommunerna och landstingen alltid bedriver någon verksamhet som föranleder skattskyldighet till mervärdesskatt måste oavsett kommunkontosystemet mervärdesskatten hanteras i mervärdesskattedeklarationen. Den mervärdesskatt som inte hänförs till den skattskyldiga verksamheten kan således betraktas som en "restpost" som hamnar i kommunkontosystemet.

Normalt sett ankomstregistreras inkommande fakturer centralt eller på ett fåtal ställen i kommunen (eller landstinget). Det kan t.ex. ske på gatukontoret eller socialkontoret. Efter det skickas fakturan ut till den verksamhetsansvarige för kontroll och attest. Undantag kan förekomma i mindre kommuner där hanteringstiden är kortare och handläggaren har större överblick över verksamheten.

När fakturan ankomstregistreras bokförs den ingående mervärdesskatten som "kommunkontomoms", vanlig mervärdesskatt eller fördelad på båda systemen. Ibland kan mervärdesskatten initialt bokföras till kommunkontosystemet för att sedan i efterhand bokföras som vanlig mervärdesskatt när en fördelning är klar.

På t.ex. ett sjukhem eller ett servicehus är den huvudsakliga verksamheten skattefri och den ingående mervärdesskatten ersätts från kommunkontosystemet. Vissa verksamheter medför emellertid skattskyldighet. Det gäller t.ex. personservering, servering till boende på servicehus och besökare, kioskförsäljning, försäljning av terapimaterial m.m. För dessa verksamheter är kommunerna redovisningsskyldiga till mervärdesskatt och en uppdelning måste därför göras av den ingående skatten.

Kommunerna är också skattskyldiga till mervärdesskatt för verksamheter som el, renhållning och VA. I dessa fall behöver ingen uppdelning av mervärdesskatten göras eftersom hela verksamheten medför skattskyldighet. En uppdelning skall däremot göras för de stödjande enheter som bistår den skattskyldiga verksamheten.

I fråga om verksamheten inom gatukontoren förekommer viss extern verksamhet som medför skattskyldighet medan det kommunala utförandet för eget behov inte medför skattskyldighet.

Anläggningsarbeten på egen mark, t.ex. anläggning av gator, trottoarer, cykelvägar m.m. skall inte beläggas med mervärdesskatt utan den ingående mervärdesskatten skall återsökas i kommunkontosystemet. Däremot skall arbete åt utomstående beläggas med mervärdesskatt. Detta innebär att en fördelning av gatukontorets mervärdesskatt måste göras mellan kommunkontosystemet och det ordinarie skattesystemet.

Resultat

I detta avsnitt analyseras och diskuteras de olika hypoteserna till varför omslutningen i systemet har ökat.

Investeringar

Enligt uppgifter från Landstingsförbundet har landstingens investeringar ökat med 6 procent i löpande priser mellan år 1996 och 1997. Landstingens avlyft ur kommunkontosystemet ökade under denna tid med knappt 3 procent, vilket således är en lägre ökning än den i landstingens investeringsverksamhet. Mellan 1997 och 1998 ökade investeringarna med 2 procent och utbetalningarna av mervärdesskatt från systemet ökade samtidigt med 18 procent.

Tabell. Investeringar i landstingen, miljoner kronor

År	Totala investeringar	Ändring jämfört med föregående år, %	Ändring avlyft landstingskonto, %
1992	4 446		
1993	4 331	-3	
1994	5 078	17	
1995	5 617	11	
1996	5 331	-5	
1997	5 629	6	3
1998	5 715	2	18

Källor: Landstingsförbundet (landstingens finansieringsanalyser) och Skattemyndigheten i Gävle

Avlyften har ökat mest mellan åren 1997 och 1998 medan investeringarna ökade mer under tidigare år. I flera av landstingen som svarade på enkäten har stora investeringsprojekt slutförts och mervärdesskatten redovisats under år 1998. Det är vanligtvis först när entreprenören lämnar en slutfaktura som mervärdesskatten på hela entreprenaden redovisas. Den mervärdesskatt som anges kan då även avse tidigare år och därför kan utbetalningarna från landstingskontot öka i större omfattning än investeringarna under ett enskilt år. Av samma anledning kan utbetalningarna av mervärdesskatt öka i mindre omfattning än investeringarna under ett annat år.

Investeringarna varierar mellan åren och det är sannolikt att de ökningarna som skedde under åren 1994 och 1995, 17 respektive 11 procent, nu har effekt på avlyften av mervärdesskatt ur systemet.

Landstinget i Norrbotten har under år 1998 fått 287 miljoner kronor i ersättning för mervärdesskatt avseende investeringar vid sjukhusbygget i Sunderbyn. Av detta avser 185 miljoner kronor investeringar före år 1998. I Blekinge läns landsting är hela ökningen, ca 15 miljoner kronor eller 13 procent hänförlig till investeringar som har startat åren 1996 -1997 och som slutfakturerats under år 1998. I Västernorrlands läns landsting förklarar denna effekt ca 10 miljoner kr av de ökade uttagen. Även i Värmlands läns landsting förklaras en stor del av ökningen av pågående ombyggnationer av bl.a. två sjukhus.

I nedanstående tabell framgår de pågående eller planerade investeringsprojekt (överstigande 50 miljoner kronor) som landstingen beräknar slutföra fram till sekelskiftet enligt en rapport som Landstingsförbundet publicerade december 1997.

För år 1997 bedömdes investeringar om ca 630 miljoner kronor bli färdigställda. Detta motsvarar en mervärdesskatt på ca 160 miljoner kronor. År 1998 bedömdes investeringar om sammanlagt 254 miljoner kronor slutföras. Investeringarna i sjukhuset i Sunderbyn beräknades enligt sam-

Tabell. Pågående och planerade investeringsprojekt med en total utgift på 50 miljoner kronor eller mer.

Landsting	Beskrivning	Start år	Färdigt år	Utgift milj. kr.
Stockholm	Södersjukhuset, teknisk försörjning	1998	2001	937
	Huddinge sjukhus			138
	Astrid Lindgrens Barncentrum	1998		372
	Karolinska sjukhuset	1998		242
	Karolinska sjukhuset			143
	Norra länken			127
Uppsala	Nybyggnad Rudbeck- laboratoriet	1997	1999	185
	Nybyggnad Thorax- centrum och medicin	1996	1997	220
	Ombyggnad akutmott.	1998	2000	50
	Patientadm. system	1997	2000	70
Jönköping	Nybyggn. Ryhov	1998	1999	78
	Rosenlunds vårdcentral	1998	2000	99
Kalmar	Västervikssjukhuset	1996	1998	73
	Kirurgiklinik Kalmar	1997	2000	297
Blekinge	Hälsocenter Ronneby			55
Kristianstad	Ängelholms sjukhus	1996	1998	91
Bohus	Uddevalla NU-sjukvård	1996	1999	147
Skaraborg	Sjukhuset i Falköping	1995	1997	219
	Sjukhuset i Lidköping	1996	1999	70
Värmland	Om- och utbyggnad patienthotell	1997	2002	350
	Länsdelssjukhuset i Torsby	1997	1998	90
	Örebro	Regionsjukhuset i Örebro	1997	1999
Västernorrland	Rättsspsykiatri	1999	2002	95
	Lindgården	1998	2001	57
	Akut- och dialysavdelning i Sollefteå	1996	1999	57
	Sjukhus i Örnsköldvik	1994	1997	191
	Örnsköldsvik, etapp 2	1996	2000	175
Västerbotten	Universitetssjukhuset	1998	1999	55
Norrbotten	Sunderby sjukhus	1995	1999	1 554

Källa: Landstingsförbundet, Landstingens ekonomi december 1997

manställningen vara slutförda år 1999. Om de uppgifter som utredningen har fått från landstinget i Norrbotten angående sjukhusinvesteringarna

1998 läggs till, blir de totala utgifterna för mervärdesskatt under 1998 ca 350 miljoner kronor⁴.

Det innebär en ökning av utbetalningarna från kommunkontosystemet med ca 190 miljoner kronor. Till detta kommer också de investeringar som understiger 50 miljoner kronor. Enligt utredningens enkät⁵ till landstingen har avlyften av mervärdesskatt till följd av investeringar ökat med ca 450 miljoner kronor mellan 1997 och 1998.

För 1999 kan den ingående mervärdesskatten beräknas till ca 280 miljoner kronor inklusive sjukhuset i Sunderbyn. Det skulle innebära en nedgång av ”investeringsmomsen” med ca 70 miljoner kronor mellan 1998 och 1999.

Huvudmannaskapsförändringar

De stora ändringarna av huvudmannaskap mellan kommunsektorn och landstingssektorn skedde före 1997. Genom ÄDEL-reformen 1992 tog kommunerna över personal och verksamhet från landstingen. 1996 skedde motsvarande överföringar inom omsorgen om psykiskt utvecklingsstörda.

Enligt förslag i proposition 1996:97:110 Vissa skolfrågor m.m. skall kommunerna ha hela ansvaret för utbildningen i gymnasieskolan och den gymnasiala vuxenutbildningen, dvs. även utbildningar inom naturbruk och omvårdnad. Med anledning av detta skall en skatteväxling mellan och landsting och kommuner (landstingsområdesvis) vara genomförd före utgången av år 1998. Denna överföring av ansvaret innebär, om kommunerna driver verksamheten, att avlyften av mervärdesskatt från kommunkontot ökar.

I Stockholms län har en skatteväxling skett för naturbruksutbildning. Landstinget driver dock verksamheten på uppdrag av kommunen. Det innebär att avlyften av mervärdesskatt, ca 6 miljoner kronor, hämtas från landstingskontot medan kommunen betalar in hela sin avgift till kommunkontot.

I hela riket har 12 landsting driftsansvar för naturbruks-gymnasier och på samma sätt som i Stockholm innebär det att avlyften belastar ”fel konto”. Stockholm torde ha en lägre andel naturbruksutbildning än övriga landet. Om den genomsnittliga mervärdesskatten för övriga landsting antas vara ca 9 miljoner kronor, är det ca 100 miljoner kronor som landstingskontot felaktigt belastas med på grund av detta. Ett liknande exempel är Malmö kommuns sjukvårdsverksamhet som under 1998 har utförts av

⁴ 254*0,25 + 287 miljoner kronor (enligt landstinget i Norrbotten).

⁵ Uppgifter från 3 landsting saknas.

landstinget. Med anledning av detta bör det ske en ekonomisk reglering mellan kommunerna och landstingen.

Sådana här effekter uppstår vid varje tillfälle som en kommun uppdrar åt ett landsting att utföra en del av kommunens verksamhet eftersom landstinget inte har möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatten i kommunkontot. Naturligtvis gäller också det omvända varje gång ett landsting uppdrar åt en kommun att utföra delar av landstingets verksamhet. Den sammanlagda effekten för de båda kollektiven av detta är inte i nuvarande skede kartlagt av utredningen.

Ändrad organisation

Av enkätsvaren från landstingen framgår att ökningen av omslutningen inte i någon större omfattning kan förklaras med ändrade drift- eller organisationsformer under 1997 och 1998. Vid besöken på landstingen är det endast i något fall som denna förklaring har lämnats.

Fördelning mellan kommunkontosystemet och skattesystemet

Den absoluta majoriteten av landstingen svarar i enkäten att det inte kan vara fråga om några betydande belopp som har redovisats fel så att de har betalats ut från kommunkontosystemet i stället för det vanliga skattesystemet. På frågan om det är möjligt att mervärdesskatt som skall återsökas i det ordinarie systemet har återsökts i kommunkontosystemet svarar 18 st nej (eller att det är fråga om mindre belopp). Två svarar ja varav det ena anger att det troligen inte är några större summor.

Enligt statistik från Riksskatteverket har dock den ingående skatten som landstingen ansöker om från skattemyndigheterna minskat med ca 140 miljoner kronor mellan åren 1995 och 1997. Samtidigt har utbetalningarna från landstingskontot ökat med över 1 miljard kronor.

En orsak till att den ingående skatten i det ordinarie systemet har minskat är att landstingens skattskyldighet i hög grad är kopplad till serveringstjänster (personalserveringar t.ex.). Eftersom mervärdesskatten på livsmedel sänktes från 21 till 12 procent 1996 är detta en orsak till att avlyften i skattesystemet har minskat.

Ankomstregistrering av fakturor

Enligt lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall inkomna leverantörsfakturor bokföras senast påföljande arbetsdag. Denna lag trädde i kraft den 1 januari 1998. I författningskommentarerna (prop. 1996/97:52) till lagen sägs bl.a. följande: ”Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra hur snart en bokföring kan ske. I vart fall bör fakturorna åtminstone ankomstregistreras samma dag de inkommer.”

Detta är en skillnad mot tidigare hantering då fakturorna oftast blev bokförda först efter att de var attesterade och konterade. Förutsatt att alla landsting tidigare gjorde på det här sättet och att de ändrade rutiner fr.o.m. år 1998 skulle det uppstå en extra månadseffekt i kommunkontosystemet.

Enligt utredningens bedömning är den samlade effekten inte så stor som en extra månad. I ett landsting angav man denna effekt till 8 miljoner kronor, eller 5 procent av ökningen från 1997. Utredningen har kontaktat 7 landsting särskilt om denna fråga och funnit att det i två av dem skulle kunna vara en delförklaring. Sannolikt är dock den sammantagna effekten begränsad.

Sammanställning av förklaringar

Det finns en rad olika förklaringar till varför omslutningen har ökat i landstingsdelen av systemet. En förklaring är att landstingen har övertagit kostnadsansvaret för förbrukningsartiklar, speciallivsmedel och inkontinensartiklar från staten fr.o.m. 1 januari 1998. För att kompensera för detta har ett belopp motsvarande utgifterna för mervärdesskatt inkluderats i landstingens statsbidrag.

En annan förklaring till att uttagen från landstingskontot har ökat är Malmöhus läns och Kristianstads läns landsting övertagande av viss sjukvård och tandvård från Malmö kommun.

Mellan 1997 och 1998 har ersättningen för mervärdesskatt avseende investeringar ökat med ca 450 miljoner kronor enligt landstingens egna uppgifter i enkäten.

Utredningen kan således redovisa en sammanlagd ökning om ca 990 miljoner kronor, vilket utgör ca 90 procent av den totala ökningen. Det motsvarar en ökning med 16 procent mellan åren 1997 och 1998. Den oförklarade delen om ca 120 miljoner kronor utgör en ökning med 2 procent.

Tabell. Förklaringar till ökade utbetalningar från landstingskontot mellan åren 1997 och 1998, miljoner kronor

Mervärdesskatt på förbrukningsartiklar och speciallivsmedel	170
Mervärdesskatt på inkontinensartiklar	130
Ökade utbetalningar p.g.a. investeringar	450
Uppskattad kontojustering Malmöhus län/Kristianstad län och tidigare reglering ⁶	240
Summa:	990

När det gäller kommunerna var ökningen mellan 1997 och 1998 ca 8 procent eller 1,3⁷ miljarder kronor. Av ökningen kan uppskattningsvis mellan 300 och 400 miljoner kronor förklaras av att reglerna beträffande ersättning för äldreboende ändrades fr.o.m. 1 juli 1998 (beräkning i proposition 1997/98:153). Den kvarstående ökningen 1997 till 1998 blir då ca 6 procent.

Omfördelning inom systemet

Under ett år betalar kommunerna och landstingen in avgifter till kontona samtidigt som de får statsbidrag där kompensation har lämnats för systemet. Om dessa flöden jämförs får man en bild av hur kommunerna och landstingen har kompenserats under året.

Vid denna jämförelse måste man dock beakta att avgiften ett enskilt år bygger på en prognos för innevarande år och även kan innefatta underskott avseende tidigare år.

Tabell. Statsbidrag och avgifter för kommuner inklusive Göteborgs och Malmös landstingsverksamhet till och med 1998 (1999 endast Gotland).

mdr kr	1996	1997	1998	1999	Totalt
Statsbidrag	14,4	16,6	16,7	16,2	
Avgift kom. verksamhet	14,3	16,0	16,0	17,5	
Avgift lt.	0,4	0,6	0,6	0,05	
Differens	-0,3	0	0,1	-1,4	-1,6

⁶ Överföring om 68 miljoner kronor som redovisades i budgetpropositionen för år 1998 och som skall göras samtidigt med justeringen avseende landstingen.

⁷ Om kontojusteringen för Malmö beaktas blir ökningen 1,6 mdr kr

Tabell. Ställning på kommunkontot vid slutet av året

	1996	1997	1998
miljoner kronor	61	392	-501
kr per invånare	7	44	-62

Källa: Skattemyndigheten i Gävle

Omslutningen i systemet under det första året, 1996, motsvarar inte en helårseffekt eftersom ersättningen betalas ut med en månads fördröjning. Därför är både statsbidrag och avgift lägre än vad de annars skulle vara. Sammantaget beräknas skillnaden mellan statsbidrag och avgifter uppgå till -1,6 mdr kr 1999.

I tabellen nedan redovisas den utgående balansen på kommunkontot. 1998 uppgick den till -501 mkr.

3. Jämförelse mellan landstingens avgifter och statens kompensation för systemet

När det gäller landstingen har avgiften med undantag för år 1996 varit högre än statsbidraget. De landstingsfria kommunerna Göteborg och Malmö kommer fr.o.m. 1999 att ingå i de nya landstingen Västra Götalandsregionen och Region Skåne. Avgifterna som de f.n. betalar till kommunkontot kommer då att gå till landstingskontot. De kommer också att erhålla det statsbidrag för landstingsverksamhet som i dag tillfaller Göteborgs och Malmö kommuner.

Tabell Statsbidrag och avgifter för landsting 1999 inklusive Göteborgs och Malmös landstingsdelar.

mdr kr	1996	1997	1998	1999	Totalt
Statsbidrag	5,1	5,9	6,3	6,8	
Avgift	4,3	6,3	6,8	8,2	
Differens	0,8	-0,4	-0,5	-1,4	-1,5

Den ackumulerade skillnaden mellan statsbidrag och avgift beräknas 1999 uppgå till -1,5 mdr kr för landstingen.

I tabellen nedan redovisas ställningen på landstingens kontot vid årets slut. Vid utgången av 1998 var den utgående balansen - 635 miljoner kronor.

Effekter inom kollektiven

Alla kommuner (landsting) får ersättning för sina faktiska kostnader från

systemet. Den avgift som de betalar till systemet är lika hög för alla. Statsbidraget som har skjutits till är också lika stort för alla. Nettot mellan statsbidrag och avgift blir därmed också lika stort per invånare för samtliga kommuner (respektive landsting).

I diagrammet nedan visas flödena i systemet. Enligt prognosen i propositionen som föregick systemet skulle kommunernas genomsnittliga kostnader för mervärdesskatt uppgå till ca 1 600 kronor/invånare under 1996. Deras genomsnittliga avlyft ut systemet bedömdes därför också till ca 1 600 kronor/invånare. När systemet infördes sköt staten till ett belopp som skulle motsvara kommunernas utgifter för mervärdesskatt samt 6 procentbidrag. Detta var lika stort som avgiften⁸

1996		1999	
kostn. 1 600/inv (prog. i prop.)	avgift 1 614/inv	genomsnittskostn. 1 970/inv (prognos)	avgift 1 970/inv
avlyft 1 600/inv	tillskott 1 630/inv (diff. pga olika bef)	avlyft genomsn. kommun 1 970/inv (prognos)	tillskott helårseffekt inkl olika höjn.+ regl. 1 821
			149

149 = kommunens bidrag till systemet 1999

Under 1999 beräknas de genomsnittliga utgifterna för mervärdesskatt bli 1 970 kronor/invånare och avgiften är således lika stor. Det statliga bidraget uppgår till 1 821 kronor per invånare. (Anledningen till att det inte är lika stort som 1996 är att 1996 inte motsvarade en helårseffekt och att en del regleringar tillkommit).

Av den vänstra delen av respektive figur kan utläsas att kommunen får ersättning för sina faktiska utgifter. Den högra delen visar avgiften och statsbidraget. År 1999 är mellanskillnaden mellan vad kommunen betalar och får i statsbidrag 152 kronor per invånare. Denna skillnad är lika stor

⁸ Eftersom senare befolkningsuppgifter användes vid utbetalningen av statsbidraget blev det något högre.

för alla kommuner. Statens bidrag till systemet 1999 är 1 821 kronor per invånare eller ca 90 procent.

I nedanstående figur visas motsvarande uppgifter för landstingen. Anledningen till att tillskottet och avgiften är olika stora 1996 är en felräkning vilken justerades genom ett tillskott till landstingskontot samma år.

1996		1999	
utgift (progn i prop)	avgift 538/inv	genomsnittsut. 930/inv (prognos)	avgift 930/inv
avlyft	tillskott 631/inv	avlyft genomsn. kn 930/inv (prognos)	tillskott helårseff. inkl olika höjn.+ regl. 770/inv
			160/inv

Landstingens tillskott till systemet är ca 160 kronor per invånare 1999. Statens bidrag är drygt 80 procent.

Det som rent faktiskt sker i systemet är att ju högre det genomsnittliga avlyftet blir desto mer höjs avgiften för samtliga. Om en kommun eller ett landsting får tillbaka en ovanligt hög ersättning ett år påverkar det (allt annat lika) samtliga kommuners avgift under det följande året. Man kan säga att den kommunen har fått ett bidrag från samtliga kommuner för att täcka en del av sina utgifter för mervärdesskatt.

Kommunernas och landstingens ersättningar från systemet är baserade på deras faktiska utgifter för mervärdesskatt (och 6-procentsersättning). Det finns därför skillnader inte bara mellan olika kommuner respektive landsting utan också variationer över tiden för de enskilda kommunerna och landstingen. Den studie som utredningen gjort av kommunernas bidrag från kommunkontot visar att de tre storstadskommunerna och gruppen glesbygdskommuner perioden 1996-1998 hämtat ut mera än genomsnittet per invånare medan främst grupperna landsbygdskommuner, industrikommuner och övriga mindre kommuner fått ut mindre i bidrag.

Skillnaderna mellan landstingen är mindre och torde främst bero på hur

investeringarna påverkar de faktiska kostnaderna för mervärdesskatt som belastar landstingskontot just åren 1996-1998.

Kommittén har inte kunnat göra en analys som visar om det finns en anledning att anta att det uppstår en varaktig omfördelning mellan kommunerna. Den begränsade tid som kontosystemet varit i funktion ger inte ett tillräckligt underlag för en sådan analys. Den begränsade utredningstiden har likaså bidragit till försiktigheten med slutsatser på denna punkt. Vi vill dock påpeka att effekten av selektiva statsbidrag på kommunkontosystemet bör beaktas. Det är ännu för tidigt att bedöma om systemet leder till någon varaktig snedfördelning inom respektive kollektiv.

Övrigt

Avslutningsvis skulle enligt utredningens uppfattning en årlig redovisning från Skattemyndigheten i Gävle eller Riksskatteverket kunna vara till stor nytta i den löpande uppföljningen av systemet.

Bilaga 3

Kommunkontoenkäten

I juni 1999 skickades en enkät ut till ekonomichefer och motsvarande i samtliga kommuner. Fyra frågor ställdes, vilka redovisas i denna bilaga.

Hur hanteras momsens i kommunerna?

1. Upphandling

Låt oss anta ett fingerat exempel:

Både en privat entreprenör och egenregien har inbjudits att lämna anbud på ett särskilt boende för äldre. Hur jämförs anbuden med varandra?

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Priserna jämförs	Priserna jämförs med hänsyn	Kommunen har aldrig
utan hänsyn till dold moms hos entreprenören	till att 6 %-bidrag (alt. 18-5%) utgår för entreprenören	befunnit sig i den situationen

2. Drift

Tar kommunen hänsyn till dold moms då bidraget till en privat entreprenör skall beräknas? Om ja, hur stort påslag görs för respektive verksamhet?

Grundskolan	<input type="checkbox"/> Ja	Påslag i %	<input type="checkbox"/> Nej
Barnomsorg	<input type="checkbox"/> Ja	Påslag i %	<input type="checkbox"/> Nej

Annat Påslag i %
 Ja Nej

Kommunen har ingen bidragsfinansierad privat entreprenad

3. Styrning

Under 1990-talet har styrformerna förändrats i många kommuner. Detta har bl.a. tagit sig uttryck i köp-säljssystem, resultatenheter, internprissättning, konkurrensutsättning och andra styrformer för att decentralisera beslutsfattandet. Hur har kommunens möjligheter att dra av ingående moms påverkat den utvecklingen?

Kommunens avdragsmöjligheter har haft en ...

avgörande
betydelse

viss
betydelse

ingen
betydelse

negativ
betydelse

Kommunen har
inte förändrat
styrsystemen

... för införandet av nya styrsystem.

4. Vilket är det största problemet i kommunkontosystemet?

Vilket är, enligt din uppfattning, det största problemet med nuvarande kommunkontosystem?

.....

Resultatet av enkäten

Fråga		Antal svar "ja"	Procent av alla svar
1. Upphandling	Med hänsyn	8	3 %
	Utan hänsyn	65	27 %
	Kommunen har aldrig befunnit sig i situationen	171	
2. Bidragsgivning - Skolan	Påslag med 6 %	63	26 %
	Mindre än 6 %§	10	4 %
	Inget påslag	43	18 %
Summa svar skolan		116	48 %
- Barnomsorg	Påslag med 6 %	79	33 %
	Mindre än 6 %§	13	5 %
	Inget påslag	53	22 %
Summa svar barnomsorg		145	60 %
3. Styrning	Avgörande betydelse	4	2 %
	Viss betydelse	31	13 %
	Ingen betydelse	118	49 %
	Negativ betydelse	1	0 %
4. Största problemen	Administrativt krångligt/dyrt	59	24 %
	Omfördelningen	86	35 %
	Annat	40	16 %
	Inga problem	22	9 %
Antal som svarat på enkäten		243	100 %

Bilaga 4

Artikel 13 A. i det sjätte mervärdesskatte- direktivet (77/388/EEG)

Svensk språkversion

AVDELNING X UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKT

Artikel 13

Undantag inom landets territorium

A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet med undantag för passagerarbefordran och telekommunikationstjänster.

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

d) Tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor.

e) Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker.

f) Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skatteplikti-

ga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

h) Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och

fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

j) Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning.

k) Visst tillhandahållande av personal från religiösa eller filosofiska institutioner för de syften som omfattas av b, g, h och i ovan och som syftar till själavård.

l) Tjänster och varor med nära anknytning därtill som en organisation som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte tillhandahåller i sina medlemmars intresse i utbyte mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organisationens stadagar, om undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

m) Vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

n) Vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

o) Tillhandahållande av tjänster och varor av organisationer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt b, g, h, i, l, m och n ovan, i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv, om undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen. Medlemsstaterna får införa nödvändiga restriktioner, i synnerhet vad beträffar antalet evenemang eller de intäktsbelopp som kan undantas.

p) Tillhandahållande av transporttjänster för sjuka eller skadade perso-

ner i fordon som är särskilt utformade för ändamålet och som utförs av organ med vederbörligt tillstånd.

q) Verksamheter av icke kommersiella offentliga radio- och televisionorgan.

2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentlighetsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

– De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

– De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

– Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

– Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

– det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

– det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Engelsk språkversion

TITLE X EXEMPTIONS

Article 13

Exemptions within the territory of the country

A. Exemptions for certain activities in the public interest

1. Without prejudice to other Community provisions, Member States shall exempt the following under conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of such exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse:

(a) the supply by the public postal services of services other than passenger transport and telecommunications services, and the supply of goods incidental thereto;

(b) hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law or, under social conditions comparable to those applicable to bodies governed by public law, by hospitals, centres for medical treatment or diagnosis and other duly recognized establishments of a similar nature;

(c) the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned;

(d) supplies of human organs, blood and milk;

(e) services supplied by dental technicians in their professional capacity and dental prostheses supplied by dentists and dental technicians;

(f) services supplied by independent groups of persons whose activities are exempt from or are not subject to value added tax, for the purpose of rendering their members the services directly necessary for the exercise of their activity, where these groups merely claim from their members exact reimbursement of their share of the joint expenses, provided that such exemption is not likely to produce distortion of competition;

(g) the supply of services and of goods closely linked to welfare and social security work, including those supplied by old people's homes, by bodies governed by public law or by other organizations recognized as charitable by the Member State concerned;

(h) the supply of services and of goods closely linked to the protection of children and young persons by bodies governed by public law or by other organizations recognized as charitable by the Member State concerned;

(i) children's or young people's education, school or university education, vocational training or retraining, including the supply of services and of goods closely related thereto, provided by bodies governed by public

law having such as their aim or by other organizations defined by the Member State concerned as having similar objects; (j) tuition given privately by teachers and covering school or university education;

(k) certain supplies of staff by religious or philosophical institutions for the purpose of subparagraphs (b), (g), (h)

and (i) of this Article and with a view to spiritual welfare;

(l) supply of services and goods closely linked thereto for the benefit of their members in return for a subscription fixed in accordance with their rules by non-profit-making organizations with aims of a political, trade-union, religious, patriotic, philosophical, philanthropic or civic nature, provided that this exemption is not likely to cause distortion of competition;

(m) certain services closely linked to sport or physical education supplied by non-profit-making organizations to persons taking part in sport or physical education;

(n) certain cultural services and goods closely linked thereto supplied by bodies governed by public law or by other cultural bodies recognized by the Member State concerned;

(o) the supply of services and goods by organizations whose activities are exempt under the provisions of subparagraphs (b), (g), (h), (i), (l), (m) and (n) above in connection with fund-raising events organized exclusively for their own benefit provided that exemption is not likely to cause distortion of competition. Member States may introduce any necessary restrictions in particular as regards the number of events or the amount of receipts which give entitlement to exemption;

(p) the supply of transport services for sick or injured persons in vehicles specially designed for the purpose by duly authorized bodies;

(q) activities of public radio and television bodies other than those of a commercial nature.

2. (a) Member States may make the granting to bodies other than those governed by public law of each exemption provided for in (1) (b), (g), (h), (i), (l), (m) and (n) of this Article subject in each individual case to one or more of the following conditions:

– they shall not systematically aim to make a profit, but any profits nevertheless arising shall not be distributed, but shall be assigned to the continuance or improvement of the services supplied,

– they shall be managed and administered on an essentially voluntary basis by persons who have no direct or indirect interest, either themselves or through intermediaries, in the results of the activities concerned,

– they shall charge prices approved by the public authorities or which do not exceed such approved prices or, in respect of those services not subject to approval, prices lower than those charged for similar services by commercial enterprises subject to value added tax,

– exemption of the services concerned shall not be likely to create distortions of competition such as to place at a disadvantage commercial enterprises liable to value added tax.

(b) The supply of services or goods shall not be granted exemption as provided for in (1) (b), (g), (h), (i), (l), (m) and (n) above if:

- it is not essential to the transactions exempted,
- its basic purpose is to obtain additional income for the organization by carrying out transactions which are in direct competition with those of commercial enterprises liable for value added tax.

Fransk språkversion

TITRE X EXONÉRATIONS

Article 13

Exonérations à l'intérieur du pays

A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

a) les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services publics postaux;

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné;

d) les livraisons d'organes, de sang et de lait humains;

e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes;

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné;

h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un

caractère social par l'État membre concerné;

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné;

j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

k) la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour les activités visés sous b), g), h) et i) et dans un but d'assistance spirituelle;

l) les prestations de services, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies à leurs membres dans leur intérêt collectif, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

m) certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique;

n) certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné;

o) les prestations de services et les livraisons de biens effectuées par les organismes dont les opérations sont exonérées conformément aux lettres b), g), h), i), l), m) et n) à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et organisées à leur profit exclusif, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence. Les États membres peuvent introduire toutes les restrictions nécessaires, notamment en limitant le nombre de manifestations ou l'importance des recettes ouvrant droit à l'exonération;

p) le transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet effectué par des organismes dûment autorisés;

q) les activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial.

2. a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

– les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies,

– ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation,

– ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée,

– les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) si:

– elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,

– elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée

Statens offentliga utredningar 1999

Kronologisk förteckning

1. Nya förmånsrättsregler + Bilagor. Ju.
 2. Steriliseringsfrågan i Sverige 1935-1975. Ekonomisk ersättning. S.
 3. Yrkesfiskets konkurrenssituation. Jo.
 4. God sed i forskningen. U.
 5. Effektiva värme- och miljölösningar. N.
 6. Effektivare Totalförsvarsstöd i Östersjöområdet. Fö.
 7. Märk väl! Fi.
 8. Invandrarskap och medborgarskap. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 9. Att slakta ett får i Guds namn. Om religionsfrihet och demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 10. Rasism, nynazism och främlingskap. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 11. Bör demokratin avnationaliseras? Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 12. Elektronisk demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 13. Etik och demokratisk statskonst. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 14. Den framtida kommersiella lokalradion. Ku.
 15. Nytt system för prövning av hyres- och arrendemål. Ju.
 16. Ökad rättssäkerhet i asylärenden. UD.
 17. Garantipension och Bosättningsstillägg för personer födda år 1937 eller tidigare. S.
 18. Frågor till det industriella samhället. Ku.
 19. Artikel 7 i EG:s varumärkesdirektiv. Ändringar i varumärkeslagen. Ju.
 20. Sverige och judarnas tillgångar. UD.
 21. Lindqvists nia – nio vägar att utveckla bemötandet av personer med funktionshinder. S.
 22. Den skyddade provinsen. En essä om demokratins värde och värdighet. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 23. Utveckling av mänskliga resurser i arbetslivet. Förslag till inriktning av nya mål 3 inom EG:s strukturfonder. N.
 24. EG:s strukturstöd. Ny organisation för de geografiskt avgränsade strukturfondsprogrammen. N.
 25. Samerna – ett ursprungsfolk i Sverige.
 26. Införsel av beskattade varor. Fi.
 27. Delta – Utredningen om deltidsarbete, tillfälliga jobb och arbetslöshetsersättningen. N.
 28. Kontantmetod för småföretagare. Fi.
 29. Internationell konflikthantering – att förbereda sig tillsammans. Fö.
 30. Yttrandefriheten och konkurrensen – Förslag till mediekoncentrationslag. m m. Ku.
 31. Tillsyn över advokater m m. Ju.
 32. Utvecklingsarbete på rättsområdet. Ju.
 33. Bo tryggt – Betala rätt. Särskilda boendeformer för äldre samt avgifter för äldre- och handikappomsorg. S.
 34. Svenskt medborgarskap. Ku.
 35. Fastighetsmäklarnämnden – effektivare tillsyn. Fi.
 36. Likvidation av aktiebolag. Ju.
 37. Underrättelsetjänsten – en översyn. Fö.
 38. Följdleveranser i samband med export av krigsmateriel. UD.
 39. Vuxenutbildning för alla? Andra året med Kunskapslyftet. U.
 40. Demokratin i den offentliga sektorns förändring. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 41. Bevara dokumentärfilmens kulturarv. Åtgärdsförslag samt förslag till ett centrum för dokumentärfilm och en filmvårdscentral. Ku.
 42. Ny luftfartslag. N.
 43. Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet. Ju.
 44. Öppen elmarknad. N.
 45. Slutförvaring av kärnavfall. Kommunerna och platsvalsprocessen. M.
 46. Ökade socialbidrag. En studie om inkomster och socialbidrag åren 1990 till 1996. S.
 47. Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet. Fi.
 48. Lära av Estonia. Den andra delrapporten och slutredovisning. N.
 49. Invandrare som företagare. Ku.
 50. Skydds jakt på varg. M.
 51. Smittskydd, samhälle och individ. Del A+B. S.
 52. Inkomstprövning av bostadstillägg till pensionärer. S.
 53. Ekonomisk brottslighet och sekretess. Ju.
 54. En ny tuilag. Fi.
 55. Konvergens och förändring. Samordning av lagstiftningen för medie- och telesektorerna. Ku.
 56. Globaliseringen och demokratin. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 57. Rikstrafiken – En ny myndighet. N.
 58. Löser juridiken demokratins problem? Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 59. Begränsad fastighetsskatt. Fi.
 60. Kundvänligare taxi. N.
 61. Brottsförebyggande arbete i landets kommuner. Ju.
 62. Bilen, miljön och säkerheten. Fi.
 63. Att lära och leda – En lärarutbildning för samverkan och utveckling. U.
 64. Representativ demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
-

Statens offentliga utredningar 1999

Kronologisk förteckning

65. Barnombudsmannen – företrädare för barn och ungdomar. S.
 66. God vård på lika villkor? – om statens styrning av hälso- och sjukvården + 2 bilagor. S.
 67. KÄRNAVFALL – metod – plats – miljökonsekvens. KASAMs yttrande över SKBs FUD-program 98. M.
 68. Brandkatastrofen i Göteborg. Drabbade Medier Myndigheter. Ku.
 69. Individ och arbetslivet. Perspektiv på det samtida arbetslivet kring sekelskiftet 2000. N.
 70. Gentekniknämnden. U.
 71. Oseriösa bostadsförmedlare. S.
 72. Boendesociala effekter av konkurser och rekonstruktioner – bostadsrättsföreningar och egnahem. S.
 73. Handikappombudsmannens framtida förutsättningar och arbetsuppgifter. S.
 74. Demokratin och det gemensamma bästa. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 75. Rätt plats för vindkraften. Del 1 och Del 2. M.
 76. Maktindelning. Forskarvolym I. Demokratiutredningen. Ju.
 77. Demokratiteori och medborgarskap. Forskarvolym II. Demokratiutredningen. Ju.
 78. Jordbruk och miljönytta – nytt miljöprogram för jordbruket. Jo.
 79. Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga. Fi.
 80. Demokratiopinioner. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 81. Förhandlingsersättning till hyresgästorganisation. Ju.
 82. Vårdslös kreditgivning samt sekretess i banker m.m. Fi.
 83. Globalisering. Forskarvolym IX. Demokratiutredningen. Ju.
 84. Civilsamhället. Forskarvolym VIII. Demokratiutredningen. Ju.
 85. Bredband för tillväxt i hela landet. Närings-, regional- och välfärdspolitiska aspekter på IT-infrastrukturen. N.
 86. PC:n är död – länge leve PC:n! Nya möjligheter för Sverige. En rapport från hearingen "Efter PC:n" anordnad av IT-kommissionen juni 1999. N.
 87. Vagnbolag för järnvägen. N.
 88. Granskningskommissionens betänkande i anledning av Brottsutredningen efter mordet på statsminister Olof Palme. Ju.
 89. Statsbidrag till handikapporganisationer. S.
 90. Narkotikastatistik. Om samhällets behov av information om narkotikautveckling. S.
 91. En översyn av jämställdhetslagen. N.
 92. Premiär för personval. Ju.
 93. Det unga folkstyret. Forskarvolym VI. Demokratiutredningen. Ju.
 94. Förmåner och ökade levnadskostnader. Fi.
 95. Småskalig elproduktion samt mätning och debitering av elförbrukning. N.
 96. Statistikreformen. Utvärdering och förslag till utveckling. Bilaga: Uppsatser skrivna för utvärderingen av reformen. Ju.
 97. Socialtjänst i utveckling. Del A och B – Bilagor. S.
 98. Likvärdiga villkor? U.
 99. Översyn av stiftelsen för internationell rapportering av läkemedelsbiverkningar. S.
 100. Bibeln – texterna. Gamla testamentet I. Volym 1. Gamla testamentet II. Volym 2. Tillägg till Gamla testamentet. De apokryfa eller deuterokanoniska skrifterna. Volym 3. Nya testamentet. Volym 4. Ku.
 101. Olydiga medborgare. Om flyktinggömmare och djurrättsaktivister. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 102. Ansvarsfördelning för internationella program på utbildnings- och ungdomsområdet. U.
 103. Regionreform på försök – första steget mot en ny regional samhällsorganisation. Ju.
 104. Nya samboregler. Ju.
 105. Skatt – Tull – Exekution – Normer för behandling av personuppgifter. Fi.
 106. Konsumenterna och IT – en utredning om datorer, handel och marknadsföring. Fi.
 107. Nya mål 3 för utveckling av mänskliga resurser i arbetslivet. N.
 108. Handläggning av ungdomsmål – en utvärdering av 1995 års ungdomsdomsreform. Ju.
 109. Behandling av personuppgifter inom socialtjänsten. S.
 110. Ledande forskning – för säkerhets skull. Fö.
 111. Att söka kostnadseffektiva lösningar inom klimatområdet. N.
 112. Civilsamhället som demokratins arena. Några kritiska reflektioner. Demokratiutredningens skriftserie. Ju.
 113. Medborgarnas erfarenheter. Forskarvolym V. Demokratiutredningen. Ju.
 114. Mat som medicin. S.
 115. Handel med gas i konkurrens. N.
-

Statens offentliga utredningar 1999

Kronologisk förteckning

116. Den regionala samhällsorganisationen i vissa europeiska stater.
En översättning i urval av antologin *The Intermediate Level of Government in European States. Complexity versus democracy?* Ju.
 117. IT i demokratins tjänst. Forskarvolym VII.
Demokratiutredningen. Ju.
 118. Kommunal uppdragsverksamhet inom kollektivtrafiken – utvärdering av försöksverksamheten. Ju.
 119. Utvärderingen av KY. U.
 120. Från en art till en annan – transplantation från djur till människa. S.
 121. Avkorporatisering och lobbyism.
Forskarvolym XIII. Demokratiutredningen. Ju.
 122. KY – Kvalificerad yrkesutbildning. U.
 123. Mötesplats för design och konsthantverk. Ku.
 124. Konsumentprisindex. Ju.
 125. Näringslivsutveckling i Östersjöregionen. UD.
 126. Politikens medialisering. Forskarvolym III.
Demokratiutredningen. Ju.
 127. Gröna nyckeltal – följ den ekologiska omställningen. M.
 128. Ja till fyrverkerier – men med färre skador. Fö.
 129. Demokratins estetik. Forskarvolym IV.
Demokratiutredningen. Ju.
 130. Demokratins trotjänare – lokalt partiarbete förr och nu. Forskarvolym X.
Demokratiutredningen. Ju.
 131. När marknaden bestämmer. Forskarvolym XI.
Demokratiutredningen. Ju.
 132. Valdeltagande i förändring. Forskarvolym XII.
Demokratiutredningen. Ju.
 133. Kommunkontosystemet och rättvisan – moms, kommunerna och konkurrensen. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1999

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Nya förmånsrättsregler + Bilagor. [1]
Invandrarskap och medborgarskap. Demokratiutredningens skriftserie. [8]
Att slakta ett får i Guds namn. Om religionsfrihet och demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. [9]
Rasism, nynazism och främlingskap. Demokratiutredningens skriftserie. [10]
Bör demokratin avnationaliseras? Demokratiutredningens skriftserie. [11]
Elektronisk demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. [12]
Etik och demokratisk statskonst. Demokratiutredningens skriftserie. [13]
Nytt system för prövning av hyres- och arrendemål. [15]
Artikel 7 i EG:s varumärkesdirektiv. Ändringar i varumärkeslagen. [19]
Den skyddade provinsen. En essä om demokratin värde och värdighet. Demokratiutredningens skriftserie [22]
Tillsyn över advokater m m. [31]
Utvecklingssamarbete på rättsområdet. [32]
Likvidation av aktiebolag. [36]
Demokratin i den offentliga sektorns förändring. Demokratiutredningens skriftserie. [40]
Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet. [43]
Ekonomisk brottslighet och sekretess. [53]
Globaliseringen och demokratin. Demokratiutredningens skriftserie. [56]
Läser juridiken demokratin problem? Demokratiutredningens skriftserie. [58]
Brottsförebyggande arbete i landets kommuner. [61]
Representativ demokrati. Demokratiutredningens skriftserie. [64]
Demokratin och det gemensamma bästa. Demokratiutredningens skriftserie. [74]
Maktindelning. Forskarvolym I. Demokratiutredningen. [76]
Demokratiteori och medborgarskap. Forskarvolym II. Demokratiutredningen. [77]
Demokratiopinioner. Demokratiutredningens skriftserie. [80]
Förhandlingsersättning till hyresgästorganisation. [81]
Globalisering. Forskarvolym IX. Demokratiutredningen. [83]
Civilsamhället. Forskarvolym VIII. Demokratiutredningen. [84]
Granskningskommissionens betänkande i anledning av Brottsutredningen efter mordet på statsminister Olof Palme. [88]

Premiär för personval. [92]
Det unga Folkstyret. Forskarvolym VI. Demokratiutredningen. [93]
Statistikreformen. – Utvärdering och förslag till utveckling. Bilaga: Uppsatser skrivna för utvärderingen av reformen. [96]
Olydiga medborgare. Om flyktinggömmare och djurrättsaktivister. Demokratiutredningens skriftserie. [101]
Regionreform på försök – första stegen mot en ny regional samhällsorganisation. [103]
Nya samboregler. [104]
Handläggning av ungdomsmål-en utvärdering av 1995 års ungdomsmålsreform. [108]
Civilsamhället som demokratins arena. Några kritiska reflektioner. Demokratiutredningens skriftserie. [112]
Medborgarnas erfarenheter. Forskarvolym V. Demokratiutredningen. [113]
Den regionala samhällsorganisationen i vissa europeiska stater. En översättning i urval av antologin *The Intermediate Level of Government in European States. Complexity versus democracy.* [116]
IT i demokratin tjänst. Forskarvolym VII. Demokratiutredningen. [117]
Kommunal uppdragsverksamhet inom kollektivtrafiken – utvärdering av försöksverksamheten. [118]
Avkorporatisering och lobbyism. Forskarvolym XIII. Demokratiutredningen. [121]
Konsumentprisindex. [124]
Politikens medialisering. Forskarvolym III. Demokratiutredningen. [126]
Demokratin estetik. Forskarvolym IV. Demokratiutredningen. [129]
Demokratin trotjänare – lokalt partiarbete förr och nu. Forskarvolym X. Demokratiutredningen. [130]
När marknaden bestämmer. Forskarvolym XI. Demokratiutredningen. [131]
Valdeltagande i förändring. Forskarvolym XII. Demokratiutredningen. [132]

Utrikesdepartementet

Ökad rättssäkerhet i asylärenden. [16]
Sverige och judarnas tillgångar. [20]
Följdleveranser i samband med export av krigsmateriel. [38]
Näringslivetsutveckling i Östersjöregionen. [125]

Statens offentliga utredningar 1999

Systematisk förteckning

Försvarsdepartementet

- Effektivare Totalförsvarsstöd i Östersjöområdet. [6]
- Internationell konflikt hantering – att förbereda sig tillsammans. [29]
- Underrättelsetjänsten – en översyn. [37]
- Ledande forskning – för säkerhets skull. [110]
- Ja till fyrverkerier – men med färre skador. [128]

Socialdepartementet

- Steriliseringsfrågan i Sverige 1935-1975. Ekonomisk ersättning. [2]
- Garantipension och Bosättningsstillägg för personer födda år 1937 eller tidigare. [17]
- Lindqvists nia – nio vägar att utveckla bemötandet av personer med funktionshinder. [21]
- Bo tryggt – Betala rätt. Särskilda boendeformer för äldre samt avgifter för äldre- och handikappomsorg. [33]
- Ökade socialbidrag. En studie om inkomster och socialbidrag åren 1990 till 1996. [46]
- Smittskydd, samhälle och individ. Del A+B. [51]
- Inkomstprövning av bostadstillägg till pensionärer. [52]
- Barnombudsmannen – företrädare för barn och ungdomar. [65]
- God vård på lika villkor? – om statens styrning av hälso- och sjukvården + 2 bilagor. [66]
- Oseriösa bostadsförmedlare. [71]
- Boendesociala effekter av konkurser och rekonstruktioner – bostadsrättsföreningar och egna hem. [72]
- Handikappombudsmannens framtida förutsättningar och arbetsuppgifter. [73]
- Statsbidrag till handikapporganisationer. [89]
- Narkotikastatistik. Om samhällets behov av information om narkotikautveckling. [90]
- Socialtjänst i utveckling. Del A och B – Bilagor. [97]
- Översyn av stiftelsen för internationell rapportering av läkemedelsbiverkningar. [99]
- Behandling av personuppgifter inom socialtjänsten. [109]
- Mat som medicin. [114]
- Från en art till en annan – transplantation från djur till människa. [120]

Finansdepartementet

- Märk väl! [7]
- Införsel av beskattade varor. [26]
- Kontantmetod för småföretagare. [28]
- Fastighetsmäklarnämnden – effektivare tillsyn. [35]

- Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet. [47]
- En ny tullag. [54]
- Begränsad fastighetsskatt. [59]
- Bilen, miljön och säkerheten. [62]
- Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga. [79]
- Vårdslös kreditgivning samt sekretess i banker m.m. [82]
- Förmåner och ökade levnadskostnader. [94]
- Skatt – Tull – Exekution – Normer för behandling av personuppgifter. [105]
- Konsumenterna och IT – en utredning om datorer, handel och marknadsföring. [106]
- Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen. [133]

Utbildningsdepartementet

- God sed i forskningen. [4]
- Vuxenutbildning för alla? Andra året med Kunskapslyftet. [39]
- Att lära och leda – En lärarytelse för samverkan och utveckling. [63]
- Gentekniknämnden. [70]
- Likvärdiga villkor. [98]
- Ansvarsfördelning för internationella program på utbildnings- och ungdomsområdet. [102]
- Utvärderingen av KY. [119]
- KY – Kvalificerad yrkesutbildning. [122]

Jordbruksdepartementet

- Yrkesfiskets konkurrenssituation. [3]
- Samerna – ett ursprungsfolk i Sverige. [25]
- Jordbruk och miljönytta – nytt miljöprogram för jordbruket. [78]

Kulturdepartementet

- Den framtida kommersiella lokalradion. [14]
 - Frågor till det industriella samhället. [18]
 - Yttrandefriheten och konkurrensen – Förslag till mediekoncentrationslag m. m. [30]
 - Svenskt medborgarskap. [34]
 - Bevara dokumentärfilmens kulturarv. Åtgärdsförslag samt förslag till ett centrum för dokumentärfilm och en filmvårdscentral. [41]
 - Invandrare som företagare. [49]
 - Konvergens och förändring. Samordning av lagstiftningen för medie- och telesektorena. [55]
 - Brandkatastrofen i Göteborg. [58]
 - Drabbade Medier Myndigheter. [68]
-

Statens offentliga utredningar 1999

Systematisk förteckning

Bibeln – texterna.

Gamla testamentet I. Volym 1.

Gamla testamentet II. Volym 2.

Tillägg till Gamla testamentet. De apokryfa eller deuterokanoniska skrifterna. Volym 3.

Nya testamentet. Volym 4. [100]

Mötesplats för design och konsthantverk. [123]

Näringsdepartementet

Effektiva värme- och miljölösningar. [5]

Utveckling av mänskliga resurser i arbetslivet.

Förslag till inriktning av nya mål 3 inom EG:s strukturfonder. [23]

EG:s strukturstöd. Ny organisation för de geografiskt avgränsade strukturfondsprogrammen. [24]

Delta – Utredningen om deltidarbete, tillfälliga jobb och arbetslöshetsersättningen. [27]

Ny luftfartslag. [42]

Öppen elmarknad. [44]

Lära av Estonia. Den andra delrapporten och slutredovisning. [48]

Rikstrafiken – En ny myndighet. [57]

Kundvänligare taxi. [60]

Individen och arbetslivet. Perspektiv på det samtida arbetslivet kring sekelskiftet 2000. [69]

Bredband för tillväxt i hela landet. Närings-, regional- och välfärdspolitiska aspekter på IT-infrastrukturen. [85]

PC:n är död – länge leve PC:n! Nya möjligheter för Sverige. En rapport från hearingen "Efter PC:n" anordnad av IT-kommissionen juni 1999. [86]

Vagnbolag för järnvägen. [87]

En översyn av jämställdhetslagen. [91]

Småskalig elproduktion samt mätning och debitering av elförbrukning. [95]

Nya mål 3 för utveckling av mänskliga resurser i arbetslivet. [107]

Att söka kostnadseffektiva lösningar inom klimatområdet. [111]

Handel med gas i konkurrens. [115]

Miljödepartementet

Slutförvaring av kärnavfall. Kommunerna och platsvalsprocessen. [45]

Skydds jakt på varg. [50]

KÄRNAVFALL – metod – plats – miljökonsekvens.

KASAMs yttrande över SKBs FUD-program 98. [67]

Räu plats för vindkraften. Del 1 och Del 2. [75]

Gröna nyckeltal – följ den ekologiska omställningen. [127]