

# Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård

*Delbetänkande av Utredningen för översyn av  
ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold  
mervärdesskatt*

*Stockholm 2014*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

**SOU 2014:78**

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst.  
Beställningsadress: Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm  
Ordertelefon: 08-598 191 90  
E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)  
Webbplats: [fritzes.se](http://fritzes.se)

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

*Svara på remiss – hur och varför.*

*Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02)*

En kort handledning för dem som ska svara på remiss. Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på [regeringen.se/remiss](http://regeringen.se/remiss).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2014.

ISBN 978-91-38-24197-4

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet Ardalan Shekarabi

Regeringen beslutade den 27 mars 2014 att uppdra åt en särskild utredare att se över den ersättning som kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund får för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av eller bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. Samma dag beslutades att vissa frågor som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av ambulansflygverksamhet skulle redovisas senast den 15 september 2014. Genom beslut den 19 juni 2014 förlängdes tiden för detta deluppdrag till den 1 december 2014. Den 15 april 2014 förordnades kammarrättsrådet tillika vice ordföranden Kristina Harmsen Hogendoorn som särskild utredare.

Som experter i utredningen från och med den 26 maj 2014 förordnades departementssekreteraren Maria Antonsson, ämnesrådet Anna Barklund, departementssekreteraren Charlotte Brunlid, kansli-rådet Charlotta Carlberg, skatteexperten Jeanette Fored, enhetschefen Johan Hedelin, docenten Oskar Henkow, mervärdesskatte-experten Thomas Johansson och rättsakkunniga Ann Linders.

Som utredningens sekreterare anställdes departementssekreteraren Raisa Svensson den 26 maj 2014 och justitiesekreteraren Annica Gulliksson den 1 augusti 2014.

Utredningen överlämnar nu sitt delbetänkande, Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulans-sjukvård.

Stockholm i november 2014

Kristina Harmsen Hogendoorn

/Annica Gulliksson  
Raisa Svensson



# Innehåll

<b>Sammanfattning .....</b>	<b>7</b>
<b>1 Inledning.....</b>	<b>11</b>
1.1 Bakgrund .....	11
1.2 Utredningens uppdrag.....	13
1.3 Luftburen ambulanssjukvård.....	14
1.4 Förutsättningar för utredningens arbete .....	15
1.4.1 Gränsdragning.....	15
1.4.2 Terminologi.....	17
1.5 Uppdragets avgränsning .....	17
1.6 Betänkandets disposition.....	18
<b>2 Luftburen ambulanssjukvård .....</b>	<b>19</b>
2.1 Allmänt om luftburen ambulanssjukvård.....	19
2.2 Aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård.....	20
<b>3 Beräkningar och resultat .....</b>	<b>25</b>
3.1 Tillgänglig statistik.....	25
3.2 Beräkning av ingående skatt .....	27
3.3 Redovisning av resultat.....	28
3.3.1 Beräknad andel ingående skatt för Värmlands läns landsting.....	29
3.3.2 Beräknad andel ingående skatt vid Stockholms läns landstings upphandling.....	29

3.3.3	Beräknad andel ingående skatt vid övriga landstings upphandlingar .....	30
3.4	Diskussion kring resultat .....	31
<b>4</b>	<b>Överväganden.....</b>	<b>35</b>
4.1	Utredningens uppdrag .....	35
4.2	Luftburen ambulanssjukvård .....	37
4.3	Slutsatser .....	38
<b>5</b>	<b>Konsekvensanalys.....</b>	<b>41</b>
<b>Bilagor</b>		
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2014:48.....	43
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2014:93.....	51

# Sammanfattning

## Utredningsuppdraget

Utredningens uppdrag är att se över den ersättning som kommuner och landsting får för dold mervärdesskatt vid upphandling av eller vid bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokaler för vissa boendeformer i enlighet med bestämmelserna i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, förkortad LEMK. Ersättningen utgörs av en schablon och uppgår som huvudregel till 6 procent av upphandlingskostnaden eller bidragsbeloppet.

Utredningens uppdrag i den del som redovisas i detta betänkande är att undersöka den ingående skattens andel av den totala kostnaden inom verksamhet med ambulansflyg och att bedöma behovet av en särskild författningsreglering som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av sådan verksamhet.

## Luftburen ambulanssjukvård

Den 1 januari 2014 trädde en ändring i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, i kraft som innebär att undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 3 ML begränsas till att omfatta sådana luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.<sup>1</sup> Ändringen genomfördes i syfte att anpassa ML till vad som gäller enligt Rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).<sup>2</sup> Före

---

<sup>1</sup> SFS 2013:1105, prop. 2013/14:27.

<sup>2</sup> EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

ändringen omfattade undantaget från skatteplikt omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran, dvs. utan begränsningen avseende internationell flygtrafik.

I de fall luftfartygen används inom en från mervärdesskatteplikt undantagen verksamhet såsom sjukvård, är den genom lagändringen tillkommande ingående skatt som belöper på inköp av luftfartyg, tjänster avseende luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning inte avdragsgill. Sistnämnda situation kan uppkomma bl.a. för aktörer inom luftburen ambulanssjukvård. Det innebär att ytterligare dold mervärdesskatt i vissa fall ingår i priset när kommuner och landsting upphandlar tjänster från privata utförare inom luftburen ambulanssjukvård.

Enligt hemställningar från Sveriges Kommuner och Landsting, flera landsting och Styrgruppen för luftburen ambulanssjukvård innebär ändringen i 3 kap. 21 § ML ökade kostnader vid upphandling i form av dold mervärdesskatt. Ersättningsnivån bör därför enligt hemställningarna höjas från nuvarande 6 procent till 15 procent.

## Utredningens arbete

Utredningens kartläggning visar att de landsting som upphandlar luftburen ambulanssjukvård i dagsläget upphandlar från tre olika privata utförare. Ett landsting bedriver verksamhet i egen regi.

Under utredningens arbete har framkommit att landstingens upphandling från privata utförare inom luftburen ambulanssjukvård ser olika ut med avseende på vad som upphandlas. Det har också visat sig vara svårt att bedöma om samtliga upphandlade tjänster omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

## Beräkningar och resultat

Vid beräkningen av mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom ambulanssjukvård, har en separat beräkning gjorts av den enda upphandling av verksamhet som avser såväl ambulansflygtjänst som sjukvårdsbemanning samt inköp och underhåll av medicinsk utrustning vilken utifrån tillgänglig information kan antas helt omfattas av undantag från skatteplikt. Beräkningen visar



att andelen ingående skatt för denna verksamhet, med hänsyn tagen till ändringen i 3 kap. 21 § ML per den 1 januari 2014, uppgår till 6 procent vilket således överensstämmer med nuvarande schablonersättning för dold mervärdesskatt.

För den luftburna ambulanssjukvård som bedrivs av ett landsting i egen regi beräknas andelen ingående skatt uppgå till 7 procent med hänsyn tagen till ändringen i ML vilket således inte skiljer sig nämnvärt från nuvarande schablonersättning om 6 procent.

För övriga privata utförare inom den luftburna ambulanssjukvården har utredningen beräknat den ingående skattens andel utan att ta ställning till om den är att anse som dold eller avdragsgill. Med hänsyn tagen till ändringen i ML beräknas andelen ingående skatt uppgå till mellan 2 och 5 procentenheter över schablonersättningen om 6 procent.

## Överväganden

För de exempel som utredningen funnit på verksamhet med avseende på luftburen ambulanssjukvård som kan antas helt falla inom undantag från skatteplikt, kan konstateras att schablonersättningen om 6 procent av upphandlingskostnaden täcker in andelen ingående skatt vid upphandling och även motsvarar den ingående skattens andel av totala kostnader för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i landstingets egen regi.

När det gäller övriga upphandlingar från privata utförare inom den luftburna ambulanssjukvården, som helt eller delvis bedriver från skatteplikt undantagen sjukvård, täcker inte schablonen på 6 procent lika väl in andelen ingående skatt. Detta beror framförallt på skillnader i avtalsstrukturen mellan landstingen och de privata utförarna och således på vilka tjänster som tillhandahålls. En justering av schablonersättningen inom ramen för nuvarande system för samtliga verksamheter inom luftburen ambulanssjukvård skulle enligt utredningens uppfattning inte öka träffsäkerheten av gällande schablonersättning nämnvärt.

En ändrad schablon för luftburen ambulanssjukvård förutsätter också att definitionen av verksamheten luftburen ambulanssjukvård är tydlig och klar och kan avgränsas till att avse enbart från skatteplikt undantagen verksamhet. Detta har visat sig förenat

med svårigheter på grund av att upphandlingarna med avseende på ambulanssjukvård ser olika ut och i vissa fall kan antas innefatta tjänster som inte är undantagna från skatteplikt.

Mot denna bakgrund bedömer utredningen att det varken finns behov av eller är lämpligt att införa en särskild författningsreglering av ersättningsnivån för dold mervärdeskatt med avseende på verksamhet inom luftburen ambulanssjukvård.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Skattereformen i början av 1990-talet innebar bl.a. att basen för uttag av mervärdesskatt breddades avsevärt. Från skatteplikt undantogs dock även fortsättningsvis t.ex. tillhandahållanden inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. En stor del av kommuners och landstings verksamhet bedrivs inom nu nämnda områden.<sup>1</sup> I verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt saknas som regel avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.<sup>2</sup> Detta medför att utförande i kommuners egen regi kan komma att gynnas i förhållande till upphandling av tjänster från privata utförare eftersom den mervärdesskatt som påförts av den privata utföraren blir en kostnad. Genom att bedriva verksamhet i egen regi undviks denna kostnad, vilket kan komma att ske på bekostnad av såväl effektivitet som konkurrensneutralitet.

I syfte att åstadkomma neutralitet vid kommuners val mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att köpa motsvarande tjänster av privata utförare kompenseras kommunerna sedan 1991 för kostnaderna för ingående skatt. Inledningsvis kompenseredes kommunerna genom en generell avdragsrätt för ingående skatt som inte var hänförlig till kommunernas mervärdesskattebelagda verksamheter. Från och med den 1 januari 1995 ges i stället ersättning för den ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, dvs. ingående skatt som hänför sig till från skatteplikt undantagna verksamheter och

---

<sup>1</sup> Nu gällande lagstiftning avseende ersättning av viss mervärdesskatt omfattar såväl kommuner, landsting, kommunalförbund som samordningsförbund. I betänkandet används dock för samtliga organ endast termen kommuner eller, i förekommande fall, landsting.

<sup>2</sup> Ingående/utgående mervärdesskatt benämns fortsättningsvis ingående/utgående skatt.

verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt där kommunen i princip har ställning av slutkonsument i mervärdesskattelhänseende.<sup>3</sup>

När en privat utförare bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt, såsom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning, kommer en del av priset vid kommunens upphandling eller bidragsgivning att motsvaras av utförarens kostnad för icke avdragsgill ingående skatt, s.k. dold mervärdesskatt. Eftersom kommunerna har rätt till kompensation för all ingående skatt när verksamheten bedrivs i egen regi, kan även här uppstå en konkurrensnedvridning då kostnaden för kommunen blir lägre om verksamheten bedrivs i egen regi med kompensation för ingående skatt än då kommunen betalar den dolda mervärdesskatt som ingår i upphandlingskostnaden eller bidragsbeloppet. Därför infördes 1991 även en särskild ersättning för att kompensera kommuner för de ökade kostnader som till följd av den dolda mervärdesskatten uppkommer vid upphandling av verksamhet från privata utförare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt bidragsgivning inom nämnda verksamhetsområden.<sup>4</sup> Nuvarande bestämmelser finns i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, förkortad LEMK. I förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (som benämns ersättningsförordningen i detta betänkande) regleras nivån på ersättningarna.

Enligt 2 § LEMK har kommuner rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av eller för vilken rätt till återbetalning saknas enligt ML. I 5 § LEMK regleras rätt till ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling eller bidragsgivning. Av bestämmelsen framgår att kommuner har rätt till ersättning för ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av vissa lokaler. Kommuner har även rätt till ersättning när bidrag lämnas för motsvarande verksamheter till enskilda huvudmän (t.ex. fristående skolor).

---

<sup>3</sup> Jfr prop. 1989/90:111 s. 126 ff.

<sup>4</sup> A. prop. s. 128 ff.

Av 1 § ersättningsförordningen framgår att ersättningen för dold mervärdesskatt som huvudregel lämnas med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning. Det finns även möjlighet till ersättning med 18 procent för vissa lokalkostnader och med 5 procent för resterande del. Ersättning med 18 procent kan även lämnas för kostnad för hyra av lokal för vissa boendeformer. Ersättningsbeloppet för den dolda mervärdesskatten på 6 procent beräknas på så sätt att om kommunen betalar t.ex. 100 000 kronor för en upphandling uppgår ersättningsbeloppet till 6 000 kronor. Ersättning för mervärdesskatt regleras mellan stat och kommun och erhålls efter ansökan till Skatteverket som fattar beslut om ersättning.

## 1.2 Utredningens uppdrag

I verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt saknas som regel avdragsrätt för ingående skatt. Den ingående skatten blir en kostnad för utföraren och övervältras i priset vid upphandling eller bidragsgivning. En del av priset består således av en s.k. dold mervärdesskatt.

Utredningens uppdrag är att se över den ersättning som kommuner får för dold mervärdesskatt vid upphandling av eller vid bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. Utgångspunkten ska vara att förslag till ändringar i regelverket ska vara tydliga, administrativt enkla och rättsäkra samt att ändringarna ska syfta till konkurrensneutralitet vid valet mellan att bedriva verksamhet i kommunal eller privat regi.

Utredningen ska undersöka den ingående skattens andel av den totala kostnaden inom de olika verksamheterna. En analys ska göras av för- och nackdelar med en ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska kostnader för icke avdragsgill ingående skatt samt av för- och nackdelar med en schablonersättning baserad på antingen kommunernas mervärdesskattekostnader för verksamhet i egen regi eller de privata utförarnas mervärdesskattekostnader. Vidare ska utredningen presentera en jämförelse mellan olika länders kompensationsystem för mervärdesskatt i offentlig sektor

och i sina förslag tillvarata sådan kunskap som bedöms vara till nytta för det svenska systemet.

### 1.3 Luftburen ambulanssjukvård

Utredningens uppdrag i den del som redovisas i detta betänkande är att undersöka den ingående skattens andel av den totala kostnaden för verksamhet med ambulansflyg samt att bedöma behovet av en särskild författningsreglering som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av sådan verksamhet.

Den 1 januari 2014 trädde en ändring i ML i kraft som innebär att undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 3 ML begränsas till att omfatta sådana luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.<sup>5</sup> Ändringen genomfördes i syfte att anpassa ML till vad som gäller enligt Rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektiv).<sup>6</sup> Före ändringen omfattade undantaget från skatteplikt om-sättning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran, dvs. utan begränsningen avseende internationell flygtrafik.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML tillhör de s.k. kvalificerade undantagen enligt 10 kap. 11 § första stycket ML, vilket innebär att den som omsätter luftfartyg eller tjänster och varor hänförliga till luftfartyg har rätt till återbetalning av ingående skatt även om utgående skatt inte påförts de utgående transaktionerna. Innan ändringen infördes i ML innebar det t.ex. att ett flygbolag som köpte en helikopter för att användas i nationell flygtrafik fick en faktura utan mervärdesskatt och att priset inte innehöll någon dold mervärdesskatt eftersom den som sålde helikoptern kunnat få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Efter ändringen får samma flygbolag en faktura med mervärdesskatt. När flygbolag bedriver skattepliktig verksamhet kan avdrag medges för den ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3 § ML.

---

<sup>5</sup> SFS 2013:1105, prop. 2013/14:27.

<sup>6</sup> EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

I de fall luftfartygen används inom en från mervärdesskatteplikt undantagen verksamhet, såsom sjukvård, är emellertid den genom lagändringen tillkommande ingående skatt som belöper på inköp inte avdragsgill. Sistnämnda situation kan uppkomma bl.a. för aktörer inom luftburen ambulanssjukvård. Det innebär att ytterligare dold mervärdesskatt i vissa fall ingår i priset när kommuner och landsting upphandlar tjänster från privata utförare inom luftburen ambulanssjukvård.

Enligt nu gällande regelsystem kan upphandlande kommuner och landsting begära ersättning för dold mervärdesskatt med en schablon om 6 procent av upphandlingskostnaden.<sup>7</sup> Sveriges Kommuner och Landsting samt flera landsting och regioner i Styrgruppen för luftburen ambulanssjukvård har i hemställningar till Finansdepartementet (Fi2014/311) framfört att kostnadsökningen för upphandlad verksamhet bedöms vara högre än ersättningsnivåerna i ersättningsförordningen, vilket innebär att det är mer fördelaktigt för kommuner och landsting att bedriva verksamhet i egen regi. Enligt hemställningarna visar beräkningar att ersättningsnivån behöver höjas från nuvarande 6 procent till 15 procent av kostnaden vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård från privat utförare som bedriver inhemsk flygtrafik.

## **1.4 Förutsättningar för utredningens arbete**

### **1.4.1 Gränsdragning**

Dold mervärdesskatt uppstår när den verksamhet som upphandlas är undantagen från skatteplikt. Undantag från skatteplikt med avseende på luftburen ambulanssjukvård regleras främst av bestämmelserna i 3 kap. 4 och 5 §§ ML. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Av 3 kap. 5 § andra stycket ML framgår att med sjukvård även förstås sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

---

<sup>7</sup> Se 5 § LEMK och 1 § 1 ersättningsförordningen.

Under utredningens arbete har det framkommit att landstingens upphandling från privata utförare inom luftburen ambulanssjukvård ser olika ut med avseende på vilka tjänster som upphandlas. Det har också visat sig vara svårt att bedöma om samtliga upphandlade tjänster faller inom undantaget från skatteplikt för sjukvård. Utredningen saknar emellertid tillgång till fullständig information om vilken verksamhet som ingår i upphandlingarna. Den information utredningen tagit del av visar att upphandlingen kan avse helikopter, tekniskt underhåll och pilot, eller, när landstinget köpt en helikopter, endast pilotbemanning och tekniskt underhåll. Upphandlingen kan också avse såväl helikopter, tekniskt underhåll och pilot som sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning, vilket tycks vara fallet för den upphandling som görs av Stockholms läns landsting.<sup>8</sup> Utredningen har, utifrån bestämmelserna i ML, bedömt att sistnämnda upphandling kan betraktas som ett exempel på upphandling av sjukvårdstjänster och som utifrån tillgänglig information förefaller omfattas av undantag från skatteplikt. Dold mervärdesskatt utgör i sådant fall en del av upphandlingspriset. Utifrån den information utredningen tagit del av är det i andra fall inte möjligt att bedöma om upphandling sker enbart av tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.

Mot bakgrund av bl.a. avsaknaden av fullständig information tar utredningen inte ställning till de gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid bedömningen av om de upphandlade tjänsterna utgör från skatteplikt undantagna sjukvårdstjänster. De beräkningar som görs av eventuell dold mervärdesskatt betecknas därför genomgående som beräkning av ingående skatt. På så sätt kan beteckningen omfatta samtliga aktörer oavsett om den ingående skatten är avdragsgill, vilket kan bli fallet om den upphandlade tjänsten inte omfattas av undantag från skatteplikt, eller dold, vilket blir fallet när den upphandlade tjänsten omfattas av undantag från skatteplikt.

---

<sup>8</sup> Vård på vingar – nationell samordning av luftburen ambulanssjukvård, Sveriges kommuner och landsting, 2012, sid 32.



## 1.4.2 Terminologi

Luftburen ambulanssjukvård innefattar ambulansflygtjänster som sker med helikopter eller flygplan. Utredningen har, liksom Helikopterutredningen (SOU 2008:129), valt att använda uttrycket luftburen ambulanssjukvård. *Luftburen ambulanssjukvård* används som en samlad beteckning för all verksamhet oavsett om denna är att anse som undantagen från skatteplikt, utgör skattepliktig verksamhet eller faller utanför tillämpningsområdet för ML.

Med *ambulansflygtjänster* avser utredningen framförallt ett tillhandahållande av helikopter, tekniskt underhåll och pilot. Utredningen delar i vissa fall upp luftburen ambulanssjukvård i ambulansflygtjänster och ambulansflygtjänster inklusive sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning.

Med *aktörer* avses i detta betänkande såväl privata utförare som kommuner och landsting som bedriver luftburen ambulanssjukvård.

## 1.5 Uppdragets avgränsning

I sitt slutbetänkande ska utredningen se över ersättningen för dold mervärdesskatt till kommuner vid upphandling av eller vid bidragsgivning till verksamheter inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Utredningens uppdrag i den del som redovisas i delbetänkandet är att undersöka mervärdesskattens andel av den totala kostnaden inom luftburen ambulanssjukvård. Vidare ska behovet av en särskild författningsreglering som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård bedömas.

Delbetänkandet har därför avgränsats till att se över behovet av att föra in en speciell ersättningsnivå inom ramen för nuvarande schablonsystem med avseende på luftburen ambulanssjukvård.

I utredningens uppdrag ingår inte, varken i delbetänkandet eller i slutbetänkandet, att se över den ersättning som ges för sådan ingående skatt som inte kan dras av enligt ML och som regleras i 2 § i LEMK. Utredningens uppdrag omfattar inte heller en översyn av kompenationssystemets finansiering.

## 1.6 Betänkandets disposition

Betänkandet inleds med en redogörelse för hur marknaden för luftburen ambulanssjukvård ser ut samt vilka aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård. Därefter redogörs för de beräkningar som gjorts av storleken på den ingående skatten hos de aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård och resultatet av beräkningarna. I avsnitt 4 redogörs för de överväganden som ligger till grund för utredningens bedömning av behovet av en särskild författningsreglering som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård. I det avslutande avsnittet redogörs för eventuella konsekvenser.

## 2 Luftburen ambulanssjukvård

I avsnittet redogörs för hur marknaden för luftburen ambulanssjukvård ser ut samt vilka aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård.

### 2.1 Allmänt om luftburen ambulanssjukvård

Landstingen och Gotlands kommun (benämns härnäst i detta avsnitt endast landsting men innefattar då även Gotlands kommun) är ansvariga för ambulanstransporter i Sverige, oavsett om dessa sker med vägambulans, båt, helikopter eller flygplan. Av 6 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) framgår att:

Landstinget svarar för att det inom landstinget finns en ändamålsenlig organisation för att till och från sjukhus eller läkare transportera personer vilkas tillstånd kräver att transporten utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet.

Ambulanshelikopter används för både transporter av sjuka eller skadade från skadeplats till vårdinrättning och transporter av patienter eller organ mellan vårdinrättningar. Ambulansflygplan används för att genomföra transporter av patienter eller organ mellan vårdinrättningar över långa avstånd.

Ambulanshelikopter finns i dag i Norrbottens läns landsting, Västerbottens läns landsting, Jämtlands läns landsting, Uppsala läns landsting, Stockholms läns landsting, Västra Götalands läns landsting, Värmlands läns landsting och Gotlands kommun.<sup>1</sup>

Den tjänst som normalt sett upphandlas med avseende på luftburen ambulanssjukvård med helikopter är ambulansflygtjänsten.

---

<sup>1</sup> Luftburen Ambulanssjukvård, SOU 2008:129, s. 124.

Den vanligaste avtalskonstruktionen ser ut enligt följande. Landstinget svarar för sjukvårdsbemanning samt ägande och underhåll av den medicintekniska utrustningen. Flygoperatören svarar för helikopter, tekniskt underhåll och piloter, dvs. kostnader varpå det belöper ingående skatt. Det finns dock avvikelser från denna modell. I Stockholms läns landsting svarar exempelvis flygoperatören för såväl ambulansflygtjänsten som sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning. Ett annat exempel utgörs av Västra Götalands läns landsting som har köpt sin helikopter, varför flygoperatören endast svarar för pilotbemanning och tekniskt underhåll.<sup>2</sup> Värmlands läns landsting driver sedan augusti 2014 luftburen ambulanssjukvård i egen regi. Genom ett kommunalförbund drivs själva helikopterverksamheten (dvs. tillhandahållande av piloter, helikopter, tekniskt underhåll och reparationer) medan landstinget står för sjukvården (såsom sjukvårdsbemanningen samt ägande och underhåll av den medicintekniska utrustningen).<sup>3</sup>

## 2.2 Aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård

De landsting som upphandlar luftburen ambulanssjukvård upphandlar från Scandinavian MediCopter AB (SMC), Scandinavian AirAmbulance AB (SAA)<sup>4</sup> och Norrlandsflyg Ambulans AB (Norrlandsflyg).

SMC bedriver även flygtrafik i Finland från helikopterbaser i Uleåborg, Varkaus och Rovaniemi. Utifrån den information som finns att tillgå förefaller SMC:s huvudsakliga flygtrafik ske från helikopterbaser i Sverige. Om så är fallet bedriver SMC huvudsakligen nationell flygtrafik.

Samtliga landsting som upphandlar tjänster inom luftburen ambulanssjukvård, förutom Västra Götalands läns landsting och Värmlands läns landsting, upphandlar från SMC medan Västra

---

<sup>2</sup> Vård på vingar – nationell samordning av luftburen ambulanssjukvård, Sveriges kommuner och landsting, 2012, s. 32.

<sup>3</sup> <http://www.liv.se/Halsa-varld-och-patientinformation/Sjukvard/Verksamheter-och-mottagningar/Ambulanshelikopter-i-Varmland/>

<sup>4</sup> SMC och SAA ingår i koncernen Scandinavian AirAmbulance Holding AB.

Götalands läns landsting har avtal med Norrlandsflyg. Tidigare har Norrlandsflyg även haft avtalen för Norrbottens läns landsting och Uppsala läns landsting. Norrlandsflyg bedrev även fram till november 2011 helikopterverksamhet på uppdrag av Sjöfartsverket. Värmlands läns landsting bedriver sedan augusti 2014 luftburen ambulanssjukvård i egen regi.<sup>5</sup>

Vad gäller ambulansflygplan har landstingen i Norra sjukvårdsregionen (Norrbotten, Västerbotten, Jämtland och Västernorrland) i dag ett gemensamt avtal om ambulansflygplan med flygoperatören SAA. Landstingen i södra Sverige saknar avtal om transporter med propellerdrivna ambulansflygplan. Det innebär att det råder spotmarknad i södra Sverige där ambulansflygplanstjänsten köps med omedelbar leverans utan bindning i långa kontrakt. Även denna marknad domineras av SAA som innehar tre turbopropellerflygplan.<sup>6</sup>

I tabell 2.1 nedan redovisas SMC, SAA, Norrlandsflyg och Värmlands läns landstings procentuella andel av dessa aktörers sammantagna omsättning, i huvudsak för de senaste tre åren<sup>7</sup>. Omsättningarna för SMC, SAA och Norrlandsflyg motsvarar så gott som fullt ut landstingens upphandlingskostnad för den luftburna ambulanssjukvården. Det som i tabellen benämns omsättning för den luftburna ambulanssjukvården i Värmlands läns landsting avser egentligen kostnaderna för att bedriva denna verksamhet i egen regi och kan således jämföras med vad verksamheten skulle kosta om den upphandlades. Vad som definieras som omsättning i tabellen för de privata utförarna respektive för Värmlands läns landsting är således inte direkt jämförbara kostnader men illustrerar ändå storleken av de olika verksamheterna.

---

<sup>5</sup> <http://www.liv.se/Halsa-var-d-och-patientinformation/Sjukvard/Verksamheter-och-mottagningar/Ambulanshelikopter-i-Varmland/>

<sup>6</sup> Vård på vingar – nationell samordning av luftburen ambulanssjukvård, Sveriges kommuner och landsting, 2012, s. 34–35.

<sup>7</sup> För Scandinavian Medicopter AB och Scandinavian Airambulance AB avser omsättningen åren 2011–2013 och för Norrlandsflyg Ambulans AB avser omsättningen åren 2012, 2013 och de första 7 månaderna 2014. Omsättningen för Värmlands läns landsting baseras på prognostiserade budgetuppgifter för 2015 och 2016.

**Tabell 2.1** Privata utförares och Värmlands läns landstings procentuella andel av dessa aktörers sammantagna omsättning

Procent

	Scandinavian MediCopter AB	Scandinavian AirAmbulance AB	Norrlandsflyg Ambulans AB	Värmlands läns landsting	Totalt
Andel av samtagna omsättning	50	32	7	11	100

*Källa:* Resultatuppgifter från de tre privata utförarna samt budgetuppgifter för ambulanshelikopter-  
verksamheten i Värmlands läns landsting för 2015 och 2016.

I tabell 2.2 nedan redovisas upphandlingskostnader för tjänster inom luftburen ambulanssjukvård samt nettokostnader för hälso- och sjukvård i de landsting och Gotlands kommun som upphandlar luftburen ambulanssjukvård 2010. Som tidigare nämnts innefattar landstingens upphandling inom luftburen ambulanssjukvård framförallt flygtjänsten med helikopter eller flygplan. Stockholms läns landsting tillhör undantaget och upphandlar såväl ambulansflygtjänsten som sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning. Värmlands läns landsting finns inte med i tabellen eftersom det inte upphandlar luftburen ambulanssjukvård.

Landstingens kostnad för upphandling inom luftburen ambulanssjukvård med helikoptrar uppgick till omkring 208 miljoner kronor 2010. Landstingens totala kostnader för upphandling inom luftburen ambulanssjukvård inkluderar även landstingens kostnad för upphandling inom luftburen ambulanssjukvård med flygplan som 2010 uppgick till omkring 96 miljoner kronor.<sup>8</sup> Totalt uppgick landstingens kostnad för upphandling inom luftburen ambulanssjukvård till omkring 304 miljoner kronor 2010. De sammanlagda nettokostnaderna för hälso- och sjukvård inom de landsting och Gotlands kommun som upphandlar luftburen ambulanssjukvård uppgick 2010 till 100,6 miljarder kronor.<sup>9</sup>

Upphandlingskostnaden inom den luftburna ambulanssjukvården som andel av nettokostnaden för hälso- och sjukvård varierar mellan landstingen. Gotlands kommun hade störst andel kostnader

<sup>8</sup> Vård på Vingar – nationell samordning av luftburen ambulanssjukvård, Sveriges kommuner och landsting, 2012, tabell 16.

<sup>9</sup> Räkenskapssammandrag för landsting, SCB, 2010.

för upphandling inom den luftburna ambulanssjukvården av nettokostnaden för hälso- och sjukvård med 1,4 procent medan Västra Götalands läns landsting och Stockholms läns landsting hade minst andel med 0,1 procent 2010. Sammantagen andel upphandlingskostnad inom luftburen ambulanssjukvård uppgick till 0,3 procent av den sammantagna nettokostnaden för hälso- och sjukvård 2010.

**Tabell 2.2 Upphandlingskostnader för luftburen ambulanssjukvård samt nettokostnad för hälso- och sjukvård i de landsting som upphandlar luftburen ambulanssjukvård, 2010**

Miljoner kronor

Landsting	Upphandlingskostnad inom luftburen ambulanssjukvård, helikopter	Upphandlingskostnad inom luftburen ambulanssjukvård, flygplan	Nettokostnad för hälso- och sjukvård	Upphandlingskostnadens andel av nettokostnad för hälso- och sjukvård
Norrbottnen	27		5 819	0,5
Västerbotten	23		5 893	0,4
Jämtland	23		2 735	0,8
Uppsala	33		6 972	0,5
Stockholm	52		45 278	0,1
Gotland	18		1 333	1,4
Västra Götaland	33		32 614	0,1
<b>Sammantaget</b>	<b>209</b>	<b>96</b>	<b>100 644</b>	<b>0,3</b>

*Källa:* Vård på Vingar – nationell samordning av luftburen ambulanssjukvård, Sveriges Kommuner och Landsting (2012) tabell 11, SCB:s räkenskapsammandrag för landsting samt egna beräkningar.

Liksom tidigare nämns är det endast Västra Götalands läns landsting som upphandlar luftburen ambulanssjukvård från ett annat företag än SMC. Utifrån tabell 2.2 ovan går det således att utläsa att upphandlingskostnaden för den verksamhet som SMC bedriver för Stockholms läns landsting utgör omkring 30 procent utav SMC:s samtliga upphandlade verksamheter. Utav den sammantagna omsättning som redovisas i tabell 2.1 ovan kan alltså Stockholms läns landstings luftburna ambulanssjukvård bedömas uppgå till omkring 15 procent ( $(0,3 \times 50) / 100 = 0,15$ ).

Tabell 2.3 nedan visar hur landstingen använde sina ambulanshelikoptrar år 2010. Skillnaderna i användandet avspeglar bland annat

skillnader i patientunderlag och geografiska faktorer mellan landstingen. Ambulanshelikoptrarna hade under 2010 en sammantagen flygtid på 6 503 timmar, fördelad på 7 663 uppdrag. Den genomsnittliga flygtiden per uppdrag var 51 minuter, med variationer mellan landstingen. I genomsnitt flyger landstingen med ambulanshelikopter 1,4 patienter per 1 000 invånare från sitt eget landsting. Detta varierar dock mellan landstingen. I Jämtland flygs 4,4 patienter per 1 000 invånare medan det i Uppsala flygs 0,2 patienter per 1 000 invånare och år.

**Tabell 2.3** Uppdragsstatistik med ambulanshelikoptrar för de landsting som upphandlar luftburen ambulanssjukvård, 2010

Landsting	Antal uppdrag	Antal flygtimmar	Minuter/uppdrag i genomsnitt	Antal patienter/ 1 000 invånare
Norrbottnen	537	958	107	2,1
Västerbotten	584	804	83	2,1
Jämtland	780	882	68	4,4
Uppsala	832	924	67	0,2
Stockholm	2 352	1 410	36	1,1
Gotland	337	593	106	5,8
Västra Götaland	2 241	932	25	1,4
<b>Totalt</b>	<b>7 663</b>	<b>6 503</b>	<b>51</b>	<b>1,4</b>

*Källa:* Vård på Vingar – nationell samordning av luftburen ambulanssjukvård, Sveriges Kommuner och Landsting, 2012, tabell 9.



## 3 Beräkningar och resultat

Till följd av begränsningen av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 3 ML kan ytterligare dold mervärdesskatt uppstå i verksamhet som omfattas av undantag från skatteplikt och till följd härav saknar avdragsrätt för ingående skatt. Skälet för detta är att omsättningen av luftfartyg, tjänster avseende luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning är skattepliktig när det flygbolag som ska använda luftfartyget inte huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. I de fall luftfartygen används inom en från mervärdesskatteplikt undantagen verksamhet såsom sjukvård, är den genom lagändringen tillkommande ingående skatt som belöper på inköp av luftfartyg, tjänster avseende luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning inte avdragsgill. I detta avsnitt beräknas storleken på den ingående skatten för de aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård. Beräkningarna syftar till att se i vad mån storleken på den ingående skatten skiljer sig från den generella ersättning om 6 procent som utges för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling eller bidragsgivning för sjukvård, för att därefter kunna bedöma behovet av en särskild reglering av schablonersättningen för luftburen ambulanssjukvård.

### 3.1 Tillgänglig statistik

I detta avsnitt redogörs för den statistik som varit tillgänglig och använts för att beräkna storleken på den ingående skatten för de aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård.

De aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård och som därför är av intresse för utredningen är SMC, SAA, Norrlandsflyg och Värmlands läns landsting. Ett problem med beräkningar av den ingående skatten när det gäller aktörer som omfattas av undantaget

från skatteplikt för sjukvård, är att relevant statistik över ingående skatt saknas.

För beräkningarna har utredningen tagit del av statistik från årsredovisningar för de privata utförare som bedriver luftburen ambulanssjukvård. De kostnadsuppgifter som redovisas i årsredovisningarna är emellertid inte tillräckligt detaljerade för att kunna beräkna den ingående skattens storlek. I årsredovisningar redovisas exempelvis personalkostnader samlat liksom kostnadsposten råvaror och förnödenheter. Den samlade kostnadsposten råvaror och förnödenheter innefattar inköp av såväl varor som tjänster. För att kunna beräkna den ingående skatten behöver utredningen ta del av kostnadsuppgifter avseende inköp av specifika varor och tjänster som är belagda med mervärdesskatt.

För att möjliggöra en beräkning av storleken på den ingående skatten har SAA, SMC och Norrlandsflyg låtit utredningen ta del av specifika kostnadsuppgifter från resultatrapporter för tre år tillbaka i tiden. Utredningen har även fått ta del av motsvarande kostnadsuppgifter för den del av SMC:s verksamhet som upphandlas av Stockholms läns landsting.<sup>1</sup> Vidare har utredningen från dessa företag fått ta del av vissa resultatuppgifter.

För den luftburna ambulanssjukvård som startades i Värmlands läns landsting i augusti 2014 har utredningen fått ta del av preliminära budgetuppgifter. Ännu finns inga utfall av kostnaderna för denna verksamhet och de budgetuppgifter utredningen har fått ta del av utgör således en prognos för åren 2015 och 2016. Budgetuppgifterna avser luftburen ambulanssjukvård med en stor andel sjukvård, såsom sjukvårdsbemanning, läkarbil samt inköp och underhåll av medicinsk utrustning. Eftersom budgeten utgör en prognos och utfallet ännu är oklart bör uppgifterna tas med försiktighet.

Utredningen anser att de kostnadsuppgifter, resultatuppgifter och budgetuppgifter utredningen fått ta del av väl täcker in de aktörer som bedriver luftburen ambulanssjukvård.

Utifrån de privata utförarnas årsredovisningar har det varit möjligt att på en aggregerad kostnadsnivå kvalitetssäkra de kostnads-

---

<sup>1</sup> Från SMC och SAA har kostnadsuppgifter för åren 2011–2013 erhållits medan för Norrlandsflyg har kostnadsuppgifter för åren 2012–2014 erhållits. Kostnadsuppgifterna från Norrlandsflyg för 2014 innehåller endast uppgifter för de första sju månaderna.

uppgifter utredningen fått ta del av. Även resultatuppgifter såsom omsättning har varit möjliga att kvalitetssäkra. Det har däremot inte varit möjligt att på ett tillfredställande sätt kvalitetssäkra samtliga kostnadsuppgifter varför beräkningen av ingående skatt ändå bör tas med viss försiktighet.

### 3.2 Beräkning av ingående skatt

Endast Värmlands läns landsting bedriver luftburen ambulanssjukvård i egen regi. När luftburen ambulanssjukvård bedrivs i landstingets egen regi erhålls ersättning enligt 2 § LEMK för den mervärdesskatt som inte får dras av eller ger rätt till återbetalning enligt ML. Utredningen har valt att använda sig av de uppgifter som avser Värmlands läns landsting i syfte att få en bild av den ingående skattens storlek med avseende på luftburen ambulanssjukvård efter lagändringen. Övriga landsting som tillhandahåller luftburen ambulanssjukvård upphandlar hela eller delar av verksamheten från privata utförare.

För att beräkna den ingående skattens storlek för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i Värmlands läns landsting har kostnader belagda med mervärdesskatt skiljts ut från de preliminära budgetuppgifterna som utredningen fått ta del av med avseende på den luftburna ambulanssjukvård i Värmland som ska bedrivas 2015 och 2016. Den beräknade ingående skatten har ställts i relation till de totala kostnaderna för att bedriva den luftburna ambulanssjukvården.

Utifrån den information utredningen tagit del av förefaller den ambulanssjukvård som upphandlas av Stockholms läns landsting kunna omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård eftersom såväl ambulansflygtjänst som sjukvårdsbemanning liksom inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning upphandlas. I detta avsnitt beräknas därför den ingående skatten separat för Stockholms läns landstings upphandling. Kostnaden för den ingående skatt som uppkommer hos en privat utförare som bedriver en från skatteplikt undantagen verksamhet, där avdragsrätt saknas, kan antas övervältras i upphandlingspriset. Storleken på den ingående skatten har beräknats utifrån de kostnadsuppgifter utredningen fått ta del av för den del av SMC:s verksamhet som upp-

handlas av Stockholms läns landsting. Eftersom schablonen på 6 procent enligt gällande system baseras på upphandlingskostnaden har SMC:s ingående skatt ställts i relation till företagets totala nettoomsättning, som i detta fall så gott som fullt ut motsvarar landstingets upphandlingskostnad.

Storleken på den ingående skatten har även beräknats för övriga landstings upphandlingar av luftburen ambulanssjukvård från SMC, SAA och Norrlandsflyg. Dessa beräkningar har gjorts utifrån liknande kostnadsuppgifter och på motsvarande sätt som beräkningen av storleken på den ingående skatten för Stockholms läns landstings upphandling. Mot bakgrund av de gränsdragningsproblem som beskrivs i avsnitt 1.4.1 har utredningen valt att räkna på andelen ingående skatt utan att ta ställning till om den kan betraktas som dold eller är avdragsgill.

Storleken på den ingående skatten hos den luftburna ambulanssjukvården i Värmlands läns landsting och de privata utförarna har sedan beräknats dels med hänsyn tagen till ändringen i ML den 1 januari 2014 och dels utan hänsyn tagen till ändringen i ML. Utredningen har således beräknat andelen ingående skatt för tid innan ändringen i ML som om ändringarna i ML var på plats redan då. Beräkningen är således statisk och tar inte hänsyn till eventuella förändringar på marknaden till följd av förändringen i ML.

### 3.3 Redovisning av resultat

I detta avsnitt redovisas den beräknade andelen ingående skatt för att bedriva luftburen ambulanssjukvård. I avsnitt 3.3.1 redovisas den beräknade andelen ingående skatt av den totala kostnaden, för att bedriva luftburen ambulanssjukvård inom Värmlands läns landsting. I avsnitt 3.3.2 redovisas den beräknade andelen ingående skatt vid Stockholms läns landstings upphandling av luftburen ambulanssjukvård från SMC. I avsnitt 3.3.3, redovisas slutligen, den beräknade andelen ingående skatt för övriga landstings upphandlingar av luftburen ambulanssjukvård från SMC, SAA och Norrlandsflyg.

### 3.3.1 Beräknad andel ingående skatt för Värmlands läns landsting

I tabell 3.1 redovisas resultatet av beräknad andel ingående skatt av de totala beräknade kostnaderna för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i Värmlands läns landsting åren 2015 och 2016. Andelen ingående skatt utgör således ett genomsnitt som baserats på prognostiserade kostnader för 2015 och 2016. Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna beräknas uppgå till omkring 7 procent med hänsyn tagen till ändringarna i ML. Beräknas andelen ingående skatt utifrån det regelverk som gällde innan ändringen i ML uppgår den i stället till omkring 3 procent.

**Tabell 3.1 Beräknad andel ingående skatt av totala kostnader för Värmlands läns landstings luftburna ambulanssjukvård, genomsnitt för åren 2015 och 2016**

Procent

	Luftburen ambulanssjukvård i Värmlands läns landsting
Ingående skatt/total kostnad, med hänsyn till ändringen i ML	7
Ingående skatt/total kostnad, utan hänsyn till ändringen i ML	3

*Källa:* Preliminära budgetuppgifter för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i Värmlands läns landsting 2015 och 2016.

### 3.3.2 Beräknad andel ingående skatt vid Stockholms läns landstings upphandling

I tabell 3.2 redovisas resultatet av beräknad andel ingående skatt av Stockholms läns landstings upphandling av luftburen ambulanssjukvård från SMC för åren 2011, 2012 och 2013. Andelen ingående skatt utgör således ett genomsnitt för 2011, 2012 och 2013. Den ingående skattens andel av upphandlingskostnaden beräknas uppgå till 6 procent med hänsyn tagen till ändringen i ML och till 1 procent utan hänsyn tagen till ändringen i ML.

**Tabell 3.2 Beräknad andel ingående skatt vid Stockholms läns landstings upphandling av luftburen ambulanssjukvård från Scandinavian MediCopter AB, 2011– 2013**

Procent	
Stockholms läns landstings upphandling	
Ingående skatt/upphandlingskostnad, med hänsyn till ändringen i ML	6
Ingående skatt/upphandlingskostnad, utan hänsyn till ändringen i ML	1

*Källa:* Kostnadsuppgifter för åren 2011–2013 från Scandinavian MediCopter AB som upphandlas av Stockholms läns landsting.

### 3.3.3 Beräknad andel ingående skatt vid övriga landstings upphandlingar

I tabell 3.3 redovisas resultatet för den beräknade andelen ingående skatt vid övriga landstings upphandlingar av luftburen ambulanssjukvård från SMC, SAA och Norrlandsflyg. Andelen ingående skatt utgör ett genomsnitt för de tre senaste åren för vilka utredningen har fått ta del av kostnadsuppgifter. Andelen ingående skatt av upphandlingskostnaden beräknas uppgå till mellan 8 och 11 procent med hänsyn tagen till ändringen i ML och till mellan 1 och 3 procent utan hänsyn tagen till ändringen i ML.

Variationen i andelen av den ingående skatten mellan de privata utförarna beror på skillnader i kostnadsstruktur. Skillnaderna i kostnadsstruktur beror i sin tur till stor del på avtalsstrukturen mellan den privata utföraren och landstinget, se vidare under avsnitt 2. En skillnad i kostnadsstruktur som tydligt påverkar andelen ingående skatt är hur stor andel av den totala kostnaden som utgörs av personalkostnader. SMC har exempelvis en lägre andel personalkostnader av de totala kostnaderna än vad Norrlandsflyg har. Skillnaden i personalkostnader kan bero på flera olika faktorer, exempelvis på mängden tjänster som köps in i stället för att ha egen anställd personal som utför tjänsterna internt.

SMC:s verksamhet skiljer sig även från Norrlandsflygs verksamhet genom att de förstnämnda leasar sina helikoptrar medan Norrlandsflyg endast svarar för pilotbemanning och tekniskt underhåll av den helikopter som Västra Götalands läns landsting äger. SMC skiljer sig vidare som tidigare nämnts från de andra aktörerna

genom att de för Stockholms läns landsting tillhandahåller både ambulansflygtjänsten och sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning. Ett sådant tillhandahållande innefattar en större andel kostnader för inköpta sjukvårdstjänster vilka inte är belagda med mervärdesskatt. Detta blir tydligt vid jämförelse av andelen ingående skatt för SMC:s verksamhet som upphandlas av Stockholms läns landsting i tabell 3.2 ovan med hela SMC:s verksamhets andel ingående skatt av upphandlingskostnaden i tabell 3.3 nedan.

**Tabell 3.3 Beräknad andel ingående skatt vid övriga landstings upphandlingar från privata utförare på marknaden för luftburen ambulanssjukvård, 2011–2014**

Procent			
	Upphandlingar från Scandinavian MediCopter AB	Upphandlingar från Scandinavian AirAmbulance AB	Upphandling från Norrlandsflyg Norrlandsflyg Ambulans AB
Ingående skatt/upphandlingskostnad, med hänsyn till ändringen i ML	11	10	8
Ingående skatt/upphandlingskostnad, utan hänsyn till ändringen i ML	3	2	1

*Källa:* Kostnadsuppgifter från SMC och SAA för åren 2011–2013 samt kostnadsuppgifter från Norrlandsflyg för åren 2012–2014. Kostnadsuppgifterna från Norrlandsflyg för 2014 innehåller endast uppgifter för de första sju månaderna.

### 3.4 Diskussion kring resultat

Beräkningarna visar att den ingående skattens andel av upphandlingskostnaden för Stockholms läns landsting kan beräknas uppgå till omkring 6 procent med hänsyn tagen till ändringen i ML. Utan hänsyn tagen till ändringen i ML beräknas den ingående skatten i stället uppgå till omkring 1 procent, se tabell 3.2 ovan. Den ingående skattens andel av de totala kostnaderna för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i Värmlands läns landsting beräknas, med hänsyn tagen till ändringen i ML, uppgå till 7 procent. Utan hänsyn tagen till ändringen i ML beräknas landstingets andel av totala kostnader som utgörs av ingående skatt uppgå till 3 procent.

Tabell 2.1 ovan illustrerar storleken av de privata utförarna och Värmlands läns landstings luftburna ambulanssjukvård genom att redovisa de privata utförarnas och Värmlands läns landstings procentuella andel av dessa aktörers sammantagna omsättning. Av de privata utförarnas och Värmlands läns landstings sammantagna omsättning för luftburen ambulanssjukvård bedöms SMC:s verksamhet för Stockholms läns landsting uppgå till omkring 15 procent och Värmlands läns landstings definition av omsättning anses uppgå till omkring 11 procent. Viktas den ingående skatten utifrån storleken på dessa verksamheter uppgår den ingående skatten för båda dessa verksamheter sammantaget till omkring nu gällande schablon på 6 procent<sup>2</sup>.

Utredningen har även beräknat andelen ingående skatt vid övriga landstings upphandlingar av luftburen ambulanssjukvård från SMC, SAA och Norrlandsflyg. Den ingående skatten beräknas med hänsyn tagen till ändringen i ML uppgå till mellan 8 och 11 procent av upphandlingskostnaden och utan hänsyn tagen till ändringen i ML till mellan 1 och 3 procent av upphandlingskostnaden. Dessa upphandlingar innefattar dock framförallt ambulansflygtjänster och kan således innefatta såväl skattepliktig som från skatteplikt undantagen omsättning vilken i sin tur innebär att den ingående skatten kan vara avdragsgill eller dold.

Utredningen kan konstatera att för de två aktörer som bedriver sådan verksamhet, vilken utifrån tillgängliga uppgifter förefaller utgöra exempel på luftburen ambulanssjukvård som faller inom definitionen för undantaget från skatteplikt för sjukvård, visar beräkningarna att schablonen på 6 procent av upphandlingskostnaden täcker in såväl andelen ingående skatt vid upphandling som den ingående skattens andel av totala kostnader för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i landstingets egen regi.

Andelen ingående skatt vid övriga landstings upphandlingar av luftburen ambulanssjukvård från SMC, SAA och Norrlandsflyg är dock något högre än för de två verksamheter som enligt utredningens mening bör anses kunna utgöra exempel på från skatteplikt undantagen luftburen ambulanssjukvård. Detta beror framförallt på skillnader i avtalsstrukturen mellan landstinget och den privata

---

<sup>2</sup> Beräkning av viktad ingående skatt utifrån verksamheternas omsättning;  $0,06 = (0,11 / (0,11 + 0,15)) \times 0,07 + (0,15 / (0,15 + 0,11)) \times 0,06$ .



utföraren och vilka tjänster som tillhandahålls. En lägre andel ingående skatt uppstår exempelvis när upphandlingen avser både ambulansflygtjänsten och sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinteknisk utrustning. Det beror i sin tur på att det i de totala kostnaderna för att driva en sådan verksamhet ingår en större andel kostnader för inköp av varor och tjänster som inte är belagda med mervärdesskatt. Stockholms läns landsting är det enda landsting som upphandlar på detta vis och den privata utförarens tillhandahållande till Stockholms läns landsting har även den lägsta andelen ingående skatt av samtliga privata utförare.

I de hemställningar som inkommit från Sveriges Kommuner och Landsting m.fl. efter lagändringen i ML hävdas att neutralitet endast uppnås genom en höjning av den nuvarande ersättningsnivån. Enligt hemställningarna visar beräkningar att ersättningsnivån behöver höjas från nuvarande 6 procent till 15 procent av kostnaden vid upphandling från privat utförare som bedriver inhemsk flygtrafik. Av hemställningarna framgår inte hur denna procentsats beräknats.

Utredningen kan konstatera att den av utredningen framräknade andelen ingående skatt av upphandlingskostnaden understiger 15 procent. Eftersom det inte framgår i hemställningarna hur man har kommit fram till en högre procentsats bedömer utredningen att skillnaden i resultat kan bero på flera faktorer. Exempelvis kan skillnaden bero på för vilka år och för vilket landsting beräkningen baseras på. Även vad den ingående skatten ställs i relation till är av betydelse för resultatet.



## 4 Överväganden

I detta avsnitt redogörs för de överväganden som ligger till grund för utredningens bedömning av behovet av en särskild författningsreglering som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård. Inledningsvis redogörs kort för gällande schablonsystem samt delbetänkandets uppdrag. I avsnitt 4.2 redogörs för luftburen ambulanssjukvård samt utredningens beräkningar och resultat av andelen ingående skatt för luftburen ambulanssjukvård. I avsnitt 4.3 redovisar utredningen de överväganden som leder fram till den slutliga bedömningen.

### 4.1 Utredningens uppdrag

Ersättningen för dold mervärdesskatt är utformad som en schablon i procent av upphandlingskostnaden eller bidragsbeloppet och betalas ut till kommuner enligt 5 § LEMK. Schablonen infördes 1991 och beräknades då utifrån den genomsnittliga ingående skatten samlat för verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning inom kommuner.

Nuvarande ersättningssystem är enkelt att tillämpa eftersom samma schablon gäller oavsett verksamhet. Det krävs inte heller någon omfattande utredning av faktiska mervärdesskattekostnader för att erhålla ersättningen.

Utformningen av nu gällande system kan emellertid innebära att det för vissa verksamheter inte råder konkurrensneutralitet vid kommunernas val att bedriva verksamhet i kommunal eller privat regi. Detta kan bero på att om kostnadsskillnaderna mellan olika verksamheter är stora och t.ex. strukturellt betingade, kan vissa verksamheter genomgående ha en högre andel dold mervärdesskatt medan andra genomgående har en lägre andel dold mervärdesskatt.

Generellt sett finns det t.ex. skäl att anta att personalintensiva verksamheter, med anställd personal, har en lägre andel dold mervärdesskatt medan verksamheter som kräver stora investeringar i kapitalvaror kan ha en högre andel dold mervärdesskatt. För verksamheter som strukturellt har en lägre andel dold mervärdesskatt kan det framstå som mer ekonomiskt gynnsamt att upphandla verksamheten från en privat utförare.

Ett sätt att i större utsträckning ta hänsyn till dessa skillnader och få en högre träffsäkerhet för ersättningen i respektive verksamhet är att ha differentierade schablonersättningar baserade på antingen kommunernas mervärdesskattekostnader för verksamhet i egen regi eller de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader, eller att ha en ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader.

Utöver konkurrensneutralitet ska utredningen även beakta tydlighet, rättsäkerhet, administrativ börda samt säkerställa förenlighet med EU:s statsstödsregler.<sup>1</sup>

Enligt utredningsdirektiven är det utredningens uppdrag att i detta betänkande bedöma behovet av en särskild författningsreglering avseende ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård. Delbetänkandet har därför avgränsats till att se över behovet av att föra in en speciell ersättningsnivå inom ramen för nuvarande schablonsystem med avseende på luftburen ambulanssjukvård.

Det är emellertid svårt att förutse de eventuella konsekvenser som en ändring i systemet enbart med avseende på upphandling av luftburen ambulanssjukvård skulle medföra i form av tydlighet, administrativ börda och rättsäkerhet utan att först ha gjort en analys avseende samtliga verksamheter för vilka schablonersättning med 6 procent lämnas vid upphandling eller bidragsgivning.

---

<sup>1</sup> En mer utförlig diskussion om kompensationsystem i förhållande till reglerna om statsstöd förs i utredningens slutbetänkande.

## 4.2 Luftburen ambulanssjukvård

Dold mervärdesskatt uppstår när den verksamhet som upphandlas är undantagen från skatteplikt och den privata utföraren saknar avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på inköp av varor och tjänster. Under utredningens arbete har framkommit att landstingens upphandlingar från privata utförare ser olika ut och kan avse helikopter, tekniskt underhåll och pilot, endast pilotbemanning och tekniskt underhåll eller, i ett fall, såväl helikopter, tekniskt underhåll och pilot som sjukvårdsbemanning samt inköp och underhåll av medicinsk utrustning. Utredningen har mot bakgrund härav kommit fram till att det är oklart i vilken utsträckning de upphandlade verksamheterna inom luftburen ambulanssjukvård omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

Utifrån den information utredningen tagit del av bedöms den upphandling av verksamhet som avser såväl helikopter, tekniskt underhåll och pilot som sjukvårdsbemanning, inköp och underhåll av medicinsk utrustning helt kunna omfattas av undantag från skatteplikt. Det kan därför antas uppstå kostnader för icke avdragsgill ingående skatt i denna verksamhet som övervältras i upphandlingskostnaden. Beräkningen visar att andelen ingående skatt för denna verksamhet, med hänsyn tagen till ändringen i 3 kap. 21 § ML per den 1 januari 2014, uppgår till 6 procent, vilket överensstämmer med nuvarande schablonersättning. Även den luftburna ambulanssjukvård som bedrivs av ett landsting i egen regi skulle kunna antas omfattas av undantag från skatteplikt om den i sin helhet skulle upphandlas av en privat utförare. För denna verksamhet beräknas andelen ingående skatt uppgå till 7 procent med hänsyn tagen till ändringen i ML vilket inte skiljer sig nämnvärt från nuvarande schablonersättning om 6 procent. Viktas den ingående skatten utifrån storleken på dessa två verksamheter motsvarar den ingående skatten för båda dessa verksamheter sammantaget till omkring nu gällande schablonersättning om 6 procent.

För övriga privata utförare inom den luftburna ambulanssjukvården har utredningen stannat för att förutsättningslöst beräkna den ingående skattens andel utan att ta ställning till om den är att anse som dold eller avdragsgill. Med hänsyn tagen till ändringen i ML beräknas andelen ingående skatt uppgå till mellan 2 och 5 procentenheter över schablonersättningen om 6 procent. Skillnaden i

den beräknade andelen ingående skatt mellan de privata utförarna beror framförallt på olikheter i kostnadsstruktur som i sin tur till stor del beror på avtalsstrukturen mellan den privata utföraren och landstinget.

Luftburen ambulanssjukvård utgör en mycket liten andel av de totala kostnaderna för upphandling av hälso- och sjukvård. Störst kostnader för upphandlad luftburen ambulanssjukvård hade Gotlands kommun där upphandlad luftburen ambulanssjukvård utgjorde 1,4 procent av de totala nettokostnaderna för hälso- och sjukvård. Västra Götalands läns landsting och Stockholms läns landsting hade minst andel med 0,1 procent 2010.

### 4.3 Slutsatser

**Utredningens bedömning:** Det finns varken behov av eller är lämpligt att införa en särskild författningsreglering av ersättningsnivån för dold mervärdesskatt med avseende på verksamhet inom luftburen ambulanssjukvård.

Det är svårt att förutse de eventuella konsekvenser som en ändring i systemet enbart med avseende på upphandling av luftburen ambulanssjukvård skulle medföra.

En fråga som ännu inte har utretts är t.ex. om och i så fall på vilken nivå verksamheterna bör delas upp. Att nu bryta ut och föreslå en särskild schablonersättning med avseende på luftburen ambulanssjukvård kan komma att föregripa den bedömning utredningen ska göra i slutbetänkandet av behovet av differentierade ersättningsnivåer och sättet de ska beräknas på.

En ändrad schablon för luftburen ambulanssjukvård förutsätter att definitionen av verksamheten luftburen ambulanssjukvård är tydlig och klar och kan avgränsas till att avse enbart från skatteplikt undantagen verksamhet. Detta har visat sig förenat med svårigheter på grund av att upphandlingarna med avseende på luftburen ambulanssjukvård ser olika ut. I vissa fall kan det enligt utredningens mening antas att upphandlingarna med avseende på luftburen ambulanssjukvård innefattar tjänster som inte är undantagna från skatteplikt.

För de exempel som utredningen funnit på verksamhet med avseende på luftburen ambulanssjukvård som kan antas helt falla inom undantag från skatteplikt kan konstateras att schablonersättningen om 6 procent av upphandlingskostnaden väl täcker in andelen ingående skatt vid upphandling och även motsvarar den ingående skattens andel av totala kostnader för att bedriva luftburen ambulanssjukvård i landstingets egen regi.

När det gäller övriga privata utförare inom den luftburna ambulanssjukvården som helt eller delvis bedriver från skatteplikt undantagen sjukvård täcker inte schablonen på 6 procent lika väl in andelen ingående skatt. Stora skillnader i kostnadsstruktur finns dock såväl mellan de övriga privata utförarna som mellan de övriga privata utförarna och de verksamheter som kan antas utgöra exempel på luftburen ambulanssjukvård som är undantagen från skatteplikt. Andelen ingående skatt varierar då mellan 6 och 11 procent. En justering av schablonersättningen inom ramen för nu gällande system skulle därför inte öka träffsäkerheten av gällande ersättning nämnvärt.

Mot bakgrund av de beräkningar som gjorts bedömer utredningen att det inte finns behov av en särskild författningsreglering av ersättningsnivån för dold mervärdeskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård. De skillnader i hur verksamheterna bedrivs, och till följd därav svårigheten att definiera vad som ska anses utgöra från skatteplikt undantagen luftburen ambulanssjukvård, medför enligt utredningens bedömning också att det är mindre lämpligt att föreslå en sådan reglering.





## 5 Konsekvensanalys

För kommittéers och särskilda utredares arbete gäller kommittéförordningens (1998:1474) bestämmelser. Om ett betänkande innehåller förslag som påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda, ska en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Även eventuella samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska redovisas (14 § kommittéförordningen). Om betänkandet innehåller förslag som har betydelse för brottslighet, brottsförebyggande arbete, företag, jämställdhet mellan kvinnor och män samt möjlighet att nå de integrationspolitiska målen ska även konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet (15 § kommittéförordningen).

I detta delbetänkande lämnas inga förslag till ändringar varför varken kostnaderna eller intäkterna påverkas för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda. Inga konsekvenser uppstår således heller för samhällsekonomin, företagen, brottsligheten, det brottsförebyggande arbetet eller jämställdheten mellan kvinnor och män.



# Kommittédirektiv 2014:48

## Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt

Beslut vid regeringssammanträde den 27 mars 2014

### Sammanfattning

En särskild utredare ska se över den ersättning som kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund får för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av eller bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. Utgångspunkten ska vara att förslag till ändringar i regelverket ska syfta till konkurrensneutralitet vid valet mellan att bedriva verksamhet i kommunal eller privat regi.

Utredaren ska

- undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom olika verksamheter,
- analysera för- och nackdelar med en ersättning som baseras på de externa utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader,
- analysera för- och nackdelar med en schablonersättning som baseras antingen på kommunernas och landstingens m.fl. mervärdesskattekostnader för verksamhet i egen regi eller på de externa utförarnas mervärdesskattekostnader.

Utredaren ska med utgångspunkt i översynen föreslå författningsändringar.

Vissa frågor som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av ambulansflygverksamhet ska redovisas senast den 15 september 2014.

Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 augusti 2015.

### **Kompensationsordningen för vissa mervärdesskattekostnader för kommuner och landsting m.fl.**

Skattereformen i början av 1990-talet innebar att basen för uttag av mervärdesskatt breddades. Från skatteplikt undantogs dock bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. En stor del av kommunernas och landstingens verksamhet är således undantagen från mervärdesskatteplikt.

I verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt saknas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta medför att utförande i egen regi gynnas framför upphandling av skattepliktiga tjänster från externa utförare. I syfte att åstadkomma konkurrensneutralitet vid kommuners och landstings val mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att köpa motsvarande skattepliktiga tjänster av externa utförare kompenseras kommuner och landsting sedan 1991 av staten för kostnaderna för ingående mervärdesskatt.

I kommunernas och landstingens verksamhet är det emellertid även vanligt med inköp av icke skattepliktiga tjänster. När en extern utförare tillhandahåller en icke skattepliktig tjänst kommer en del av priset att motsvaras av leverantörens kostnad för icke avdragsgill mervärdesskatt, s.k. dold mervärdesskatt. Därför infördes 1991 även en särskild ersättning för att kompensera kommuner och landsting för de ökade kostnader som till följd av den dolda mervärdesskatten uppstod vid upphandling av verksamhet från andra utförare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Den nuvarande regleringen av de statliga ersättningarna infördes 2006 och finns i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.

Enligt 2 § i denna lag har kommuner, landsting och kommunalförbund samt samordningsförbund som bedriver verksamhet enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt som inte får dras

av eller som de inte har rätt till återbetalning för enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Enligt 5 § har de även rätt till ersättning för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. Rätt till ersättning har de även när de lämnar bidrag till en näringsidkare för dennes verksamhet inom dessa områden.

Storleken på de ersättningar som anges i 5 § beräknas enligt schablon. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om schablonberäkningen.

Enligt 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, nedan kallad ersättningsförordningen, lämnas ersättning med 6 procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att en viss del avser lokalkostnad, med 18 procent för denna del och 5 procent för resterande del, samt med 18 procent av kostnaden vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. Ersättning med 18 procent lämnas dock inte om den fastighet som en lokal är inrymd i upplåts av staten, kommuner, landsting, kommunalförbund eller samordningsförbund.

I ersättningsförordningen regleras endast den ersättning som kommuner och landsting m.fl. har rätt till. När det gäller privata utförarens rätt till ersättning från en kommun anges det dock i skollagen (2010:800) att mervärdesskatt är ett av de kostnadslag som ska ingå i det grundbelopp som lämnas i bidrag till en enskild huvudman. Enligt skolförordningen (2011:185) och gymnasieförordningen (2010:2039) ska ersättningen för mervärdesskatt avse ett schablonbelopp som uppgår till 6 procent av det totala bidragsbeloppet, dvs. samma procentsats som enligt huvudregeln i ersättningsförordningen.

## Behovet av en utredning

Flera omständigheter ger anledning att nu se över ersättningen till kommuner och landsting m.fl. för deras kostnader för dold mervärdesskatt inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. När det i det följande

talas om kommuner och landsting avses även kommunalförbund och samordningsförbund.

Bestämmelserna i skollagen om ersättning för mervärdesskatt från en kommun till en enskild huvudman baseras på förslag i betänkandet Bidrag på lika villkor (SOU 2008:8).

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) anförde i sitt remissyttrande över betänkandet att den mest rättvisande modellen är att fristående skolor och motsvarande kompenseras för sina faktiska mervärdesskattekostnader. SKL föreslog i sitt yttrande också att det skulle tillsättas en särskild utredning i fråga om kommunernas kompensation för mervärdesskattekostnader till fristående utförare.

Nivån på den procentsats som ersättning lämnas med enligt huvudregeln i ersättningsförordningen har varit densamma sedan 1991 och baseras på en mervärdesskattesats på 25 procent och ett antagande om att 30 procent av de externa utförarnas kostnader uppkommer på grund av inköp av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.

Sedan 1991 har mervärdesskatten sänkts på vissa varor och tjänster. Även den andel av kostnaderna som är belagda med mervärdesskatt kan ha förändrats under åren. Regeringen gav därför i oktober 2010 Statskontoret i uppdrag att göra se över de procentsatser som anges i 1 § ersättningsförordningen (dnr Fi2010/4686). Översynen visade att de procentsatser som anges i förordningen generellt sett är högre än de faktiska mervärdesskattekostnaderna. En sänkning med 1–2 procentenheter skulle enligt Statskontoret leda till att ersättningsnivån enligt huvudregeln bättre motsvarar den faktiska nivån. Enligt underlaget till Statskontorets rapport skiljer sig andelen av kostnaden som utgörs av mervärdesskatt åt dels mellan olika verksamheter som bedrivs i kommunal regi, dels mellan olika kommuner. Inom förskola, grundskola och gymnasieskola varierade andelen mellan 3,9 och 5,3 procent i de undersökta kommunerna. Statskontorets rapport indikerar att den nuvarande schablonersättningen om 6 procent är högre än den faktiska andelen mervärdesskattekostnader i de kommunala verksamheterna. Statskontorets rapport baseras dock på ett mycket begränsat urval av kommuner och landsting.

I en skrivelse till Finansdepartementet ifrågasätter arbetsgivar- och intresseorganisationen Vårdföretagarna Statskontorets slutsatser (dnr Fi2011/3084). Vårdföretagarna anser att slutsatserna base-

ras på en utredning som kan ifrågasättas när det gäller metod, urval och tillvägagångssätt. Vårdföretagarna anser att relevanta slutsatser endast kan dras utifrån en utredning som fokuserar på den privata sektorns kostnadsbild.

Det har också enligt Statskontoret visat sig vara förenat med vissa svårigheter att ta fram mervärdesskattens andel av lokal-kostnaderna, varför det behövs ytterligare analys i denna del. Det kan enligt Statskontoret även finnas anledning att särskilja ersättningen för mervärdesskatt för lokaler från ersättningen för mervärdesskatt för övrig verksamhet.

Den 1 januari 2014 trädde en ändring i 3 kap. 21 § mervärdesskattelagen i kraft som innebär att undantaget från mervärdesskatteplikt för omsättning av luftfartyg endast omfattar sådana luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Ändringen medför att det hos företag som bedriver sjukvård med ambulansflyg uppkommer en ny kostnad i form av ingående mervärdesskatt som inte får dras av.

SKL, flera landsting och Styrgruppen för luftburen ambulanssjukvård har i skrivelser till Finansdepartementet (dnr Fi2014/311) framfört att kostnadsökningen för upphandlad verksamhet bedöms vara högre än ersättningsnivåerna i ersättningsförordningen. Den dolda mervärdesskatten har beräknats till att motsvara en kostnadsökning vid upphandling med i genomsnitt 15 procent. I skrivelserna föreslås det att ersättningsnivån för sjukvård med ambulansflyg höjs till 15 procent med verkan fr.o.m. den 1 januari 2014.

### **Uppdrag att utreda hur ersättningen för dold mervärdesskatt bör utformas**

En särskild utredare ska se över av den ersättning som kommuner och landsting får för dold mervärdesskatt vid upphandling av eller bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokal för vissa boendeformer. Utgångspunkten ska vara att förslag till ändringar i regelverket ska vara tydliga, administrativt enkla och rättssäkra samt syfta till konkurrensneutralitet vid valet mellan att bedriva verksamhet i kommunal regi och att göra det i privat regi.

*Vad kan vi lära av andra länders kompensationssystem?*

De särskilda problem som är förknippade med mervärdesskatt i offentlig sektor i Sverige finns även i andra länder. Flera andra länder tillämpar särskilda kompensationssystem för mervärdesskattekostnader i offentlig sektor.

Utredaren ska därför presentera en jämförelse mellan olika länders kompensationssystem för mervärdesskatt i offentlig sektor och i sina förslag tillvarata sådan kunskap som bedöms vara till nytta för det svenska systemet.

*Ska ersättningen baseras på faktiska kostnader eller beräknas enligt schablon?*

En grundläggande fråga är om ersättningen till kommuner och landsting för dold mervärdesskatt ska baseras på en schablonberäkning eller lämnas för de externa utförarnas faktiska kostnader för mervärdesskatt.

Ett alternativ till dagens system är att ersättningen till kommunerna och landstingen ska motsvara de externa utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader. Detta måste dock vägas mot dels de administrativa kostnader som ett sådant ersättningsystem kan komma att medföra, dels andra omständigheter av relevans för bedömningen, exempelvis förekomsten av olika valfrihetssystem.

Administrativa kostnader eller andra skäl kan tala mot att ersättningen ska motsvara de faktiska mervärdesskattekostnaderna. Utredaren ska därför även överväga andra alternativ, som att även fortsättningsvis beräkna ersättningen utifrån schablon.

Om ersättningen ska beräknas enligt schablon är ett alternativ att utforma schablonen med utgångspunkt från kommunernas och landstingens faktiska mervärdesskattekostnader för verksamhet i egen regi. Ett annat alternativ är att basera schablonen på de externa utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader. Med hänsyn till att mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden kan antas variera mellan olika verksamheter ska differentierade ersättningsnivåer övervägas.



Utredaren ska därför

- undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom olika verksamheter,
- analysera för- och nackdelar med en ersättning som baseras på de externa utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader,
- analysera för- och nackdelar med en schablonersättning som baseras på kommunernas och landstingens mervärdesskattekostnader för verksamhet i egen regi, samt
- analysera för- och nackdelar med en schablonersättning som baseras på de externa utförarnas mervärdesskattekostnader.

Utredaren ska med utgångspunkt i översynen föreslå författningsändringar. Utredaren ska i samband med detta särskilt överväga behovet av övergångsbestämmelser.

### *Övrigt*

Utredaren är oförhindrad att lämna andra förslag till utformning av ersättningen till kommunerna och landstingen för dold mervärdesskatt som kan anses vara motiverade inom ramen för utredningsuppdraget.

Utredaren ska säkerställa att de förslag som presenteras står i överensstämmelse med EU:s regler om statsstöd.

Kostnadsberäkningar, andra konsekvensbeskrivningar och förslag till finansiering ska göras i enlighet med kommittéförelösningsprotokollet (1998:1474). Utredningen ska särskilt beakta eventuella skillnader i mervärdesskattekostnadernas andel mellan olika verksamheter och mellan verksamhet i kommunal och privat regi.

### **Uppdragets genomförande och redovisning**

Utredaren ska under arbetet på ett lämpligt sätt kommunicera med berörda myndigheter och organisationer, t.ex. Konkurrensverket, Skatteverket och SKL, och med företrädare för privata utförare.

Undersökningen av mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom verksamhet med ambulansflyg ska genom-

föras skyndsamt. En bedömning av behovet av och eventuellt förslag till en särskild författningsreglering som avser ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling av sådan verksamhet ska redovisas senast den 15 september 2014.

Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 augusti 2015.

(Finansdepartementet)

# Kommittédirektiv 2014:93

## **Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt**

Beslut vid regeringssammanträde den 19 juni 2014

### **Förlängd tid för redovisning av deluppdrag**

Regeringen beslutade den 27 mars 2014 kommittédirektiv om översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (dir. 2014:48).

Enligt utredningens direktiv ska den del av uppdraget som avser vissa frågor om ersättning för viss mervärdesskatt vid upphandling av ambulansflygverksamhet redovisas senast den 15 september 2014. Utredningstiden förlängs för denna del av uppdraget. Utredningens överväganden och förslag i dessa frågor ska i stället redovisas senast den 1 december 2014.

Uppdraget ska fortfarande slutredovisas senast den 1 augusti 2015.

(Finansdepartementet)

# Statens offentliga utredningar 2014

## Kronologisk förteckning

---

1. Vissa bostadsbeskattningsfrågor. Fi.
2. Framtidens valfrihetssystem – inom socialtjänsten. S.
3. Boende utanför det egna hemmet – placeringsformer för barn och unga. S.
4. Det måste gå att lita på konsumentskyddet. Ju.
5. Staten får inte abdikera – om kommunaliseringen av den svenska skolan. U.
6. Män och jämställdhet. U.
7. Skärpta straff för vapenbrott. Ju.
8. Översyn av statsskuldspolitiken. Fi.
9. Förändrad assistansersättning – en översyn av ersättningssystemet. S.
10. Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för att främja vidareutnyttjande av handlingar. S.
11. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2014. Forskningsdebatt, alternativ och beslutsfattande. M.
12. Utvärdera för utveckling – om utvärdering av skolpolitiska reformer. U.
13. En digital agenda i människans tjänst – en ljusnande framtid kan bli vår. N.
14. Effektiv och rättssäker PBL-överprövning. S.
15. Investeringsplanering för försvarsmateriel  
En ny planerings-, besluts- och uppföljningsprocess. Fö.
16. Det ska vara lätt att göra rätt  
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar inom den arbetsmarknadspolitiska verksamheten. A.
17. Genomförande av Seveso III-direktivet. Fö.
18. Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. Ju.
19. Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat genomförande. U.
20. Läkemedel för särskilda behov. S.
21. Bredband för Sverige in i framtiden. N.
22. Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv. Ju.
23. Rätt information på rätt plats i rätt tid. Del 1, 2 och 3. S.
24. Olycksregister och djupstudier på transportområdet. N.
25. Internationella rättsförhållanden rörande arv. Ju.
26. Tillträde till COTIF 1999. Ju.
27. Svensk veteranpolitik. Ett ansvar för hela samhället. + Bilagor. Fö.
28. Lönsamt arbete – familjeansvarets fördelning och konsekvenser. A.
29. Assisterad befruktning för ensamstående kvinnor. Ju.
30. Jämställt arbete? Organisatoriska ramar och villkor i arbetslivet. A.
31. Visselblåsare  
Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. A.
32. Jordbruks- och bostadsarrende – några frågor om arrendeavgift och besittningsskydd. Ju.
33. Från hyresrätt till äganderätt. Ju.
34. Inte bara jämställdhet  
Intersektionella perspektiv på hinder och möjligheter i arbetslivet. A.
35. I vått och torrt – förslag till ändrade vattenrättsliga regler. M.
36. Frågor om följerrätt och om museernas kopiering. Ju.
37. De svenska energimarknaderna – en samhällsekonomisk analys. Fi.
38. Tillväxt och värdeskapande  
Konkurrenskraft i svenskt jordbruk och trädgårdsnäring. L.
39. Så enkelt som möjligt för så många som möjligt  
Bättre juridiska förutsättningar för samverkan och service. N.
40. Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet. Fi.

41. Nya regler om aktiva åtgärder mot diskriminering. A.
42. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2013. M.
43. Synnerligen grova narkotikabrott. Ju.
44. F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare. Ju.
45. Unik kunskap genom registerforskning. U.
46. Marknadssmissbruk II. Fi.
47. Förbättrad tvistlösning på konsumentområdet – ny EU-lagstiftning och en översyn av det svenska systemet. Ju.
48. Registerutdrag i arbetslivet. A.
49. Våld i nära relationer – en folkhälsofråga. Förslag för ett effektivare arbete. + Bilaga. Ju.
50. Med miljömålen i fokus – hållbar användning av mark och vatten. M.
51. Nya regler om upphandling. S.
52. Resolution. En ny metod för att hantera banker i kris. Vol 1 + 2. Fi.
53. Material i kontakt med dricksvatten – myndighetsroller och ansvarsfrågor. L.
54. Vildsvin och viltskador – om utfodring, kameraövervakning och arrendatorers jakträtt. L.
55. Inhyrning och företrädesrätt till återanställning. A.
56. Genomförande av Omnibus II-direktivet. Fi.
57. En ny reglering för tjänstepensionsföretag. Del 1 + 2. Fi.
58. Privat införsel av alkoholdrycker. Tydligare regler i konsekvens med svensk alkoholpolitik. S.
59. Bostadsförsörjning och riksintressen. M.
60. Tillförlitligare kreditupplysningar – ett förbättrat integritetsskydd vid offentlighetskrav. Ju.
61. Svensk kontanthantering. Fi.
62. Förbättrat förhandsbeskedsinstitut. Fi.
63. Organiserad brottslighet – förfälts- och underlåtenhetsansvar, kvalifikationsgrunder m.m. Ju.
64. En ny modell för åldersklassificering av film för barn och unga. Ku.
65. Försvarsmaktens behov av flygtrafiktjänst Civil och militär samverkan. N.
66. Myndigheter och organisationer under Miljödepartementet – en kartläggning. M.
67. Inbyggd integritet inom Inspektionen för socialförsäkringen. S.
68. Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Fi.
69. En lag om upphandling av koncessioner. S.
70. Ändrade informationskrav på värdepappersmarknaden. Fi.
71. Ett jämställt samhälle fritt från våld – Utvärdering av regeringens satsningar 2010–2014. U.
72. Handel med begagnade varor och med skrot – vissa kontrollfrågor. N.
73. Försvarsmakten i samhället – en långsiktigt hållbar militär personalförsörjning och en modern folkförankring av försvaret. Fö.
74. Jämställdhet i socialförsäkringen? A.
75. Automatiserade beslut – färre regler ger tydligare reglering. N.
76. Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål. Ju.
77. Från analog till digital marksänd radio – en plan från Digitalradiosamordningen. Ku.
78. Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2014

## Systematisk förteckning

---

### Arbetsmarknadsdepartementet

- Det ska vara lätt att göra rätt  
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar inom den arbetsmarknadspolitiska verksamheten. [16]
- Lösamt arbete  
– familjeansvarets fördelning och konsekvenser. [28]
- Jämställt arbete? Organisatoriska ramar och villkor i arbetslivet. [30]
- Visselblåsare  
Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. [31]
- Inte bara jämställdhet  
Intersektionella perspektiv på hinder och möjligheter i arbetslivet. [34]
- Nya regler om aktiva åtgärder mot diskriminering. [41]
- Registerutdrag i arbetslivet. [48]
- Inhyrning och företrädesrätt till återanställning. [55]
- Jämställdhet i socialförsäkringen? [74]
- ### Finansdepartementet
- Vissa bostadsbeskattningsfrågor. [1]
- Översyn av statsskuldpolitiken. [8]
- De svenska energimarknaderna  
– en samhällsekonomisk analys. [37]
- Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet. [40]
- Marknadsmissbruk II. [46]
- Resolution. En ny metod för att hantera banker i kris. Vol 1 + 2. [52]
- Genomförande av Omnibus II-direktivet. [56]
- En ny reglering för tjänstepensionsföretag. Del 1 + 2. [57]
- Svensk kontanthantering. [61]
- Förbättrat förhandsbeskedsinstitut. [62]
- Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. [68]

- Ändrade informationskrav på värdepappersmarknaden. [70]
- Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård. [78]

### Försvarsdepartementet

- Investeringsplanering för försvarsmateriel  
En ny planerings-, besluts- och uppföljningsprocess. [15]
- Genomförande av Seveso III-direktivet. [17]
- Svensk veteranpolitik. Ett ansvar för hela samhället. + Bilagor. [27]
- Försvarsmakten i samhället  
– en långsiktigt hållbar militär personalförsörjning och en modern folkförankring av försvaret. [73]

### Justitiedepartementet

- Det måste gå att lita på konsumentskyddet. [4]
- Skärpta straff för vapenbrott. [7]
- Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. [18]
- Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv. [22]
- Internationella rättsförhållanden rörande arv. [25]
- Tillträde till COTIF 1999. [26]
- Assisterad befruktning för ensamstående kvinnor. [29]
- Jordbruks- och bostadsarrende  
– några frågor om arrendeavgift och besittningsskydd. [32]
- Från hyresrätt till äganderätt. [33]
- Frågor om följerätt och om museernas kopiering. [36]
- Synnerligen grova narkotikabrott. [43]
- F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare. [44]
- Förbättrad tvistlösning på konsumentområdet – ny EU-lagstiftning och en översyn av det svenska systemet. [47]

Våld i nära relationer – en folkhälsofråga.  
Förslag för ett effektivare arbete.  
+ Bilaga. [49]

Tillförlitligare kreditupplysningar  
– ett förbättrat integritetsskydd vid  
offentlighetsrättsliga krav. [60]

Organiserad brottslighet  
– förfälts- och underlåtenhetsansvar,  
kvalifikationsgrunder m.m. [63]

Fortsatt utveckling av förvaltnings-  
processen  
och specialisering för skattemål. [76]

### **Kulturdepartementet**

En ny modell för åldersklassificering av film  
för barn och unga. [64]

Från analog till digital marksänd radio – en  
plan från Digitalradiosamordningen.  
[77]

### **Landsbygdsdepartementet**

Tillväxt och värdeskapande  
Konkurrenskraft i svenskt jordbruk  
och trädgårdsnäring. [38]

Material i kontakt med dricksvatten –  
myndighetsroller och ansvarfrågor. [53]

Vildsvin och viltskador  
– om utfodring, kameraövervakning  
och arrendatorers jakträtt. [54]

### **Miljödepartementet**

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet  
2014. Forskningsdebatt, alternativ och  
beslutsfattande. [11]

I vått och torrt – förslag till ändrade  
vattenrättsliga regler. [35]

Kärnavfallsrådets yttrande över  
SKB:s Fud-program 2013. [42]

Med miljömålen i fokus – hållbar  
användning av mark och vatten. [50]

Bostadsförsörjning och riksintressen. [59]

Myndigheter och organisationer under  
Miljödepartementet – en kartläggning.  
[66]

### **Näringsdepartementet**

En digital agenda i människans tjänst  
– en ljusnande framtid kan bli vår. [13]

Bredband för Sverige in i framtiden. [21]

Olycksregister och djupstudier på trans-  
portområdet. [24]

Så enkelt som möjligt för så många  
som möjligt  
Bättre juridiska förutsättningar för  
samverkan och service. [39]

Försvarsmaktens behov av flygtrafiktjänst  
Civil och militär samverkan. [65]

Handel med begagnade varor  
och med skrot – vissa kontrollfrågor.  
[72]

Automatiserade beslut – färre regler ger  
tydligare reglering. [75]

### **Socialdepartementet**

Framtidens valfrihetssystem  
– inom socialtjänsten. [2]

Boende utanför det egna hemmet  
– placeringsformer för barn och unga.  
[3]

Förändrad assistansersättning  
– en översyn av ersättningssystemet.  
[9]

Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för  
att främja vidareutnyttjande av hand-  
lingar. [10]

Effektiv och rättssäker PBL-överprövning.  
[14]

Läkemedel för särskilda behov. [20]

Rätt information på rätt plats i rätt tid.  
Del 1, 2 och 3. [23]

Nya regler om upphandling. [51]

Privat införsel av alkoholdrycker.  
Tydligare regler i konsekvens med  
svensk alkoholpolitik. [58]

Inbyggd integritet inom Inspektionen för  
socialförsäkringen. [67]

En lag om upphandling av koncessioner. [69]

### **Utbildningsdepartementet**

Staten får inte abdikera  
– om kommunaliseringen av den  
svenska skolan. [5]

Män och jämställdhet. [6]

Utvärdera för utveckling – om utvärdering  
av skolpolitiska reformer. [12]

Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat  
genomförande. [19]

Unik kunskap genom registerforskning.  
[45]

Ett jämställt samhälle fritt från våld –  
Utvärdering av regeringens satsningar  
2010–2014. [71]