

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

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

Stockholm 2015



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2015:93

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@wolterskluwer.se
Webbplats: wolterskluwer.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB
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/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2015.

ISBN 978-91-38-24367-1

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, Finansdepartementet, ämnesrådet Anna Barklund, Utbildningsdepartementet, departementssekreteraren Charlotte Brunlid, Finansdepartementet, kanslirådet Charlotta Carlberg, Näringsdepartementet, skatteexperten Jeanette Fored, Sveriges Kommuner och Landsting, enhetschefen (numera avdelningschefen) Johan Hedelin, Konkurrensverket, docenten Oskar Henkow, Ekonomihögskolan i Lund, mervärdesskatteexperten Thomas Johansson, Skatteverket, och rättsakkunniga Ann Linders, Finansdepartementet. Charlotte Brunlid entledigades den 17 juni 2015. Rättsakkunniga Maria Andersson Müller, Finansdepartementet, förordnades från den 17 juni 2015.

Som utredningens sekreterare anställdes departementssekreteraren Raisa Gunnarsson (tidigare Svensson) den 26 maj 2014 och justitiesekreteraren Annica Gulliksson den 1 augusti 2014. Ekonomen Karin Larsson anställdes som utredningssekreterare den

20 november 2014. Raisa Gunnarsson har varit föräldraledig från den 17 november 2014 till den 6 september 2015.

Utredningen lämnade delbetänkandet Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård den 1 december 2014. Utredningen överlämnar nu sitt slutbetänkande, Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt.

Stockholm i oktober 2015

Kristina Harmsen Hogendoorn

Annica Gulliksson
Raisa Gunnarsson
Karin Larsson

Innehåll

Sammanfattning	15
1 Författningsförslag.....	23
1.1 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.....	23
2 Utredningens uppdrag och arbete	25
2.1 Uppdraget.....	25
2.2 Utredningsarbetet.....	26
2.3 Uppdragets avgränsning.....	28
2.4 Terminologi.....	28
2.5 Betänkandets disposition.....	30
3 Rättsliga utgångspunkter.....	31
3.1 Kommuners befogenhet att överlämna verksamhet till en juridisk person eller en enskild individ	31
3.2 Upphandling av offentliga tjänster samt bidragsgivning.....	32
3.2.1 Lagen om offentlig upphandling, LOU	32
3.2.2 Lagen om valfrihetssystem, LOV	34
3.2.3 Kommunala bidrag	34
3.3 Kommuner och mervärdesskatt	35
3.3.1 Inledning	35

3.3.2	Tillämpningsområdet för mervärdesskatt.....	36
3.3.3	Mervärdesskattefri kommunal verksamhet	37
3.4	Ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner.....	39
3.4.1	Inledning.....	39
3.4.2	Bakgrund.....	40
3.4.3	Nu gällande lag och förordning om ersättning för viss mervärdesskatt	45
4	Sjukvård	51
4.1	Allmänt om hälso- och sjukvård.....	51
4.2	Mervärdesskatt och sjukvård	53
4.2.1	Från skatteplikt undantagen sjukvård.....	53
4.2.2	Vissa tillhandahållanden omfattas inte av undantaget	54
4.2.3	Ersättning för dold mervärdesskatt	57
4.3	Aktörer på marknaden	57
4.4	Beräkning av ingående skatt.....	58
4.4.1	Inledning.....	58
4.4.2	Beräkning av ingående skatt för sjukvårdsområdet totalt	60
4.4.3	Beräkning av ingående skatt för varje delområde	62
4.4.4	Primärvård	65
4.4.5	Specialiserad somatisk vård	67
4.4.6	Specialiserad psykiatrisk vård	69
4.4.7	Ambulans- och sjuktransporter	70
4.4.8	Kostnader för laboratorie- och röntgentjänster.....	71
4.4.9	Slutsatser.....	72
5	Tandvård	75
5.1	Allmänt om tandvård	75
5.2	Mervärdesskatt och tandvård.....	77
5.2.1	Från skatteplikt undantagen tandvård	77

5.2.2	Vissa tillhandahållanden omfattas inte av undantaget.....	78
5.2.3	Ersättning för dold mervärdesskatt.....	79
5.3	Aktörer på marknaden.....	79
5.4	Beräkning av ingående skatt.....	80
5.4.1	Inledning.....	80
5.4.2	Beräkning av ingående skatt för tandvården.....	81
5.4.3	Slutsatser.....	86
6	Social omsorg.....	87
6.1	Allmänt om social omsorg.....	87
6.1.1	Inledning.....	87
6.1.2	Socialtjänstlagen.....	88
6.1.3	Lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade.....	89
6.2	Mervärdesskatt och social omsorg.....	90
6.2.1	Social omsorg som omfattas av undantag från skatteplikt.....	90
6.2.2	Ersättning för dold mervärdesskatt.....	92
6.3	Aktörer på marknaden.....	92
6.4	Beräkning av ingående skatt.....	92
6.4.1	Inledning.....	92
6.4.2	Beräkning av ingående skatt för området social omsorg totalt.....	95
6.4.3	Beräkning av ingående skatt för varje delområde.....	99
6.4.4	Äldreomsorg.....	104
6.4.5	Insatser till personer med funktionsnedsättning.....	109
6.4.6	Individ- och familjeomsorg.....	116
6.4.7	Slutsatser.....	123
7	Utbildning inom skolväsendet.....	127
7.1	Allmänt om utbildning inom skolväsendet.....	127

7.2	Särskilt om bidrag och entreprenad avseende utbildning inom skolväsendet	128
7.2.1	Bidrag	128
7.2.2	Entreprenad	130
7.3	Mervärdesskatt och utbildning	131
7.3.1	Från skatteplikt undantagen utbildning	131
7.3.2	Vissa tillhandahållanden omfattas inte av undantaget	132
7.3.3	Ersättning för dold mervärdesskatt	133
7.4	Aktörer på marknaden	134
7.5	Beräkning av ingående skatt	135
7.5.1	Inledning	135
7.5.2	Beräkning av ingående skatt för utbildningsområdet totalt	137
7.5.3	Beräkning av ingående skatt per delområde	141
7.5.4	Förskoleverksamhet	145
7.5.5	Verksamhet inom grundskola, förskoleklass, fritidshem och grundsärskola	150
7.5.6	Gymnasieskolor och gymnasiesärskolor	162
7.5.7	Slutsatser	169
8	Sammantagna beräkningar av ingående skatt och avvikelser från nuvarande schablonnivå	173
8.1	Genomsnittlig andel ingående skatt per huvudområde	173
8.2	Genomsnittlig andel ingående skatt per delområde	174
8.3	Genomsnittlig andel ingående skatt vid ansökan enligt den s.k. 18/5-regeln	175
8.4	Avvikelser från nuvarande schablonnivå	176
8.4.1	Sjukvård	177
8.4.2	Tandvård	179
8.4.3	Social omsorg	179
8.4.4	Utbildning	180

9	Metod för beräkning av ingående skatt.....	183
9.1	Offentlig verksamhet.....	184
9.1.1	Allmänt.....	184
9.1.2	Offentliga uppgifter från räkenskapssammandraget.....	185
9.1.3	Enkätundersökning	186
9.1.4	Schabloner i beräkningarna.....	187
9.2	Kommuner	188
9.2.1	Driftsredovisningens verksamhetsindelning	188
9.2.2	Driftsredovisningens kostnadsindelning och vid beräkningarna använda skattesatser	189
9.2.3	Beräkning i flera steg	192
9.2.4	Urval och svarsfrekvens kommunenkät.....	194
9.2.5	Urval och viktning vid beräkning.....	194
9.2.6	Kvalitetssäkring	195
9.2.7	Risk för avvikelser	195
9.3	Landsting.....	197
9.3.1	Driftsredovisningens verksamhetsindelning	197
9.3.2	Kostnadsgrupper och skattesatser som använts vid beräkningarna.....	197
9.3.3	Urval och svarsfrekvens landstingsenkät.....	203
9.3.4	Beräkning i flera steg	204
9.3.5	Kvalitetssäkring	206
9.3.6	Risk för avvikelser	206
9.4	Privata aktörer.....	207
9.4.1	Allmänt.....	208
9.4.2	Enkätundersökning	209
9.4.3	Verksamheter.....	209
9.4.4	Beräkning utifrån privata utförares resultaträkning.....	209
9.4.5	Urval och svarsfrekvens privata utförare	211
9.4.6	Sidoverksamhet.....	212
9.4.7	Interna köp inom koncerner.....	214
9.4.8	Kvalitetssäkring	216
9.4.9	Risk för avvikelser	217

9.5	Skillnader mellan offentlig och privat verksamhet	218
9.6	Resultat av beräkningarna	219
10	Ersättning för lokalkostnad och hyra vid vissa boendeformer	221
10.1	När kan kommuner ansöka om ersättning enligt 18/5-regeln respektive 18-regeln?	221
10.2	Bestämmelser i ML om uthyrning av fastighet.....	222
10.2.1	Inledning.....	222
10.2.2	Från skatteplikt undantagen fastighetsuthyrning	222
10.2.3	Skattepliktig fastighetsuthyrning och frivillig skattskyldighet	222
10.3	Vad innebär ML:s bestämmelser avseende fastighetsuthyrning m.m. för kommuner och privata utförare i förhållande till LEMK?	224
10.3.1	... när kommunen hyr lokal för vissa boendeformer (18-regeln)	224
10.3.2	... när kommunen upphandlar eller ger bidrag till privata utförare som hyr eller äger lokalen (18/5-regeln)	225
10.4	Ansökan enligt 18/5-regeln i förhållande till huvudregeln med 6 procent	226
10.5	Tillämpning av 18/5-regeln	232
10.5.1	Synpunkter från kommuner och Skatteverket	232
10.5.2	Kostnadsstruktur och ansökan enligt 18/5-regeln.....	233
10.6	Ersättning enligt 18-regeln	235
10.7	Utbetald ersättning enligt 18-regeln, 18/5-regeln och huvudregeln med 6 procent	236
10.8	Utredningens beräkningar av andelen ingående skatt för lokal	237
10.9	Sammanfattning.....	238

11	Kompensationssystem i andra länder och bestämmelserna om statsstöd	241
11.1	Allmänt om offentligrättsliga organ och mervärdesskatt inom EU	241
11.2	Pågående diskussion kring offentlig verksamhet och mervärdesskatt inom ramen för EU-samarbetet	243
11.3	De lösningar som diskuteras	243
11.4	Allmänt om kompensationssystem i andra länder.....	244
11.5	Särskilt om kompensation för mervärdesskatt i Finland och Danmark.....	246
11.5.1	Finland	246
11.5.2	Danmark	247
11.6	Slutsatser rörande kompensationssystem inom EU.....	249
11.7	EU:s bestämmelser om statligt stöd.....	249
11.8	När är en åtgärd att anse som statligt stöd?	250
11.8.1	Stödet ska ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel.....	251
11.8.2	Stödet ska gynna vissa företag eller viss produktion	252
11.8.3	Stödet ska snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen.....	253
11.8.4	Stödet ska påverka handeln mellan medlemsstaterna	253
11.9	Statsstöd och kompensation för mervärdesskatt.....	254
11.9.1	Norges system för kompensation för mervärdesskatt.....	254
11.10	Statsstöd och kompensation för dold mervärdesskatt	256
12	Utgångspunkter för utredningens överväganden och förslag.....	259
12.1	Nu gällande kompensationssystem för dold mervärdesskatt	259
12.2	Schabloners träffsäkerhet	260

12.3	Schabloners flexibilitet	262
12.4	Ersättningsnivåerna	263
12.5	Synpunkter på nu gällande system och framtida alternativa system	264
12.5.1	Kommuner och landsting	264
12.5.2	Skatteverket	266
12.5.3	Privata utförare.....	266
12.6	Reflektioner med avseende på gränsdragning mellan huvud- och delområden vid införande av fler schablonnivåer	267
12.6.1	Kommuners och landstings redovisning och rapportering till räkenskapssammandraget.....	267
12.6.2	Avtal med blandade huvud- och delområden.....	268
12.6.3	Definition av social omsorg och utbildning	269
12.7	Ersättning till kommuner för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt	270
12.7.1	Inledning.....	270
12.7.2	Ersättning direkt till de privata utförarna för ingående skatt?	271
12.7.3	Administrativa konsekvenser	272
12.7.4	Fördelar med ersättning till kommuner för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt?	273
12.7.5	Nackdelar med ersättning till kommuner för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt.....	274
12.8	Slutsatser och utgångspunkter för utredningens förslag till ändringar.....	277
13	Överväganden och förslag	279
13.1	Utgångspunkter.....	279
13.2	Ska kompensation för dold mervärdesskatt ges med schablonersättning eller med ersättning baserad på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt?	281

13.3	Ska schablonersättningens nivåer baseras på beräkning av kommunernas eller de privata utförarnas andel ingående skatt?	282
13.3.1	Inledning	282
13.3.2	Omständigheter som talar för och emot att utgå från beräkning av de privata utförarnas andel ingående skatt	283
13.3.3	Omständigheter som talar för och emot att utgå från kommunernas andel ingående skatt	284
13.3.4	Slutsatser	285
13.4	Vilka hänsyn bör tas vid utformningen av ett system med schablonersättning?	286
13.5	I vilken utsträckning är det lämpligt att differentiera schablonersättningen?	287
13.5.1	Inledning	287
13.5.2	Differentierade schablonnivåer för olika delområden inom huvudområdena?	287
13.5.3	Differentierade ersättningsnivåer per huvudområde?	291
13.5.4	En gemensam schablonnivå?	293
13.5.5	Slutsatser	293
13.6	Förslag till nya ersättningsnivåer	294
13.7	Förenlighet med EU:s statsstödsregler	299
13.8	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	299
14	Konsekvensanalys	301
14.1	Konsekvenser av att utredningens förslag genomförs	301
14.1.1	Ekonomiska konsekvenser för stat och kommun	301
14.1.2	Samhällsekonomiska konsekvenser	303
14.1.3	Konsekvenser för företag	303
14.1.4	Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män	305
	Särskilda yttranden	307

Litteratur- och källförteckning 315**Bilagor**

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2014:48.....	321
	Tilläggsdirektiv 2014:93	
	Tilläggsdirektiv 2015:56	
Bilaga 2	Enkät till kommuner.....	331
Bilaga 3	Enkät till landsting.....	333
Bilaga 4	Enkät till privata utförare.....	335
Bilaga 5	Frågeformulär till kommuner.....	337
Bilaga 6	Frågeformulär till landsting.....	343

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

I verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen (1994:200), ML, saknas som regel avdragsrätt för ingående skatt. Kommuner får emellertid med stöd av 2 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (förkortad LEMK) ersättning för den ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML. När en kommun upphandlar verksamhet från en privat utförare, för vilken verksamheten är undantagen från skatteplikt, blir den ingående skatten som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML en kostnad för utföraren. Denna merkostnad utgör en del av kostnaderna som ska kompenseras vid bestämmandet av priset för upphandlingen, s.k. dold mervärdesskatt.

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 5 § LEMK.

Ersättningen för dold mervärdesskatt utgår enligt schablon och uppgår som huvudregel till 6 procent av upphandlingskostnaden eller bidragsbeloppet (huvudregeln). Om det framgår att en viss andel av upphandlingskostnaden eller bidragsbeloppet avser lokal-kostnad kan ersättning ges med 18 procent för denna del och med 5 procent för resterande del (18/5-regeln). I de fall kommunen eller landstinget hyr lokaler för att användas som sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen, SoL, (2001:453) och 9 § 8 och 9 lagen (1993:387)

om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, kan ersättning ges med 18 procent av hyresbeloppet (18-regeln).

Utredningen ska undersöka den ingående skattens andel av den totala kostnaden för verksamhet som bedrivs inom de olika huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. 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 mervärdesskatteskostnader för verksamhet i egen regi eller de privata utförarnas mervärdesskatteskostnader.

Utredningens arbete och metod för beräkning av andel ingående skatt

Beräkningar med avseende på offentlig verksamhet har gjorts genom att använda offentliga uppgifter om ekonomisk statistik för kommuner respektive landsting, det s.k. räkenskaps sammandraget. Uppgifterna har kompletterats med enkäter som skickats till ett urval av kommuner och landsting där det efterfrågats mer detaljerade uppgifter.

Beräkningar av ingående skatt hos privata utförare har gjorts utifrån inhämtade resultatrapporter och kompletterande information som de privata utförarna har fått lämna i en enkät. Möjligheten att dra generella slutsatser på grundval av beräkningarna av de privata utförarnas andel ingående skatt har begränsats inom vissa delområden p.g.a. alltför få enkätsvar. Även andra faktorer, t.ex. att de privata utförarna bedriver blandad verksamhet eller flera olika verksamheter samt olika koncernförhållanden, försvårar möjligheten att få fram ett beräkningsunderlag som kan ligga till grund för generella slutsatser. I stället har de värden som tagits fram för privata utförare fått indikera om den verksamhet som bedrivs av privata utförare skiljer sig i mervärdesskattehanseende från den verksamhet kommuner och landsting bedriver inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Svarsfrekvensen för de enkäter utredningen har skickat ut för att kunna beräkna den ingående skattens andel av de totala kostnaderna har varit 50 procent för kommunenkäten, 69 procent för landstingsenkäten och 27 procent för enkäten till privata utförare.

För att kunna bedöma konsekvenserna av och få synpunkter på olika alternativa lösningar samt få en bättre bild av tillämpningen av nuvarande system har intervjuer genomförts med tjänstemän vid fem kommuner och tre landsting samt handläggare vid Skatteverket. Vidare har en enkät med frågor rörande tillämpning av nuvarande system, konsekvenser och synpunkter avseende de olika, tänkbara alternativen för ersättning för dold mervärdesskatt skickats ut till ekonomicheferna vid 40 kommuner och 10 landsting. Svar har lämnats av sammanlagt 22 kommuner. Därutöver har utredningen haft kontakter med en referensgrupp med företrädare för de privata utförarna.

Utredningen har även gjort en jämförelse mellan olika länders kompensationsystem och har då särskilt undersökt de system som innehåller regler om kompensation för dold mervärdesskatt i Finland och i Danmark.

Beräkningar och resultat

Resultatet av beräkningarna visar att det finns en variation i andelen ingående skatt både mellan olika huvudområden och mellan olika delområden inom huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Skillnaderna beror framför allt på kostnadsstrukturen, t.ex. hur stor andel personalkostnad verksamheten har i förhållande till övriga kostnader. Det har också visat sig att det finns skillnader mellan olika kommuntyper. Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de fyra huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning tillsammans beräknas uppgå till 4,7 procent av kommunernas totala kostnader inom respektive område.

Beräknad andel ingående skatt inom huvudområdet sjukvård uppgår till 4,7 procent för landstingen. Andelen ingående skatt bland landstingens delområden inom sjukvårdsområdet uppgår enligt utredningens beräkningar till 5,0 procent för den specialiserade somatiska vården, 4,9 procent för området ambulans/sjuktransporter, 4,5 procent för primärvården och 3,4 procent för den specialiserade psykiatriska vården.

Beräknad andel ingående skatt inom tandvård uppgår till 5,3 procent för landstingen.

Inom huvudområdet social omsorg uppgår andelen beräknad ingående skatt till 3,9 procent för kommunerna. Vad gäller andelen ingående skatt inom de olika delområdena inom social omsorg så beräknas LSS-området med 2,7 procent ha den lägsta andelen ingående skatt medan missbruksvården för vuxna har den högsta andelen med 5,5 procent. Däremellan ligger delområdena insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) med 3,6 procent, äldreomsorg med 4,2 procent och barn- och ungdomsvård med 4,6 procent.

För utbildningsområdet visar utredningens beräkningar en andel ingående skatt på totalt 5,2 procent för kommunerna. Inom respektive delområde uppgår den beräknade genomsnittliga andelen ingående skatt till 3,8 procent för förskola, 5,8 procent för grundskola och 7,3 procent för gymnasieskola. Delområden för vuxenutbildning beräknas vara i nivå med gymnasieskolan. Den beräknade genomsnittliga andelen ingående skatt för gymnasiesärskolan på 5,4 procent är i nivå med förskoleklassen på 5,3 procent medan andelen för grundsärskola är något lägre, 4,6 procent och fritidshem 4,1 procent.

För att beräkna den andel ingående skatt som hänförs till lokaler och som utgör grund för den s.k. 18/5-regeln respektive 18-regeln har utredningen utgått från kommunala fastighetsbolag. Beräknad andel ingående skatt av hyresinkomsterna inklusive ingående skatt (dvs. marginalprocent) uppgår i snitt till 16 procent hos de fastighetsbolag som studerats.

Utredningen bedömer att resultaten av beräkningarna utgör ett tillräckligt underlag för att kunna dra slutsatser om andel ingående skatt i verksamhet inom såväl huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning, som delområden inom huvudområdena när verksamheten bedrivs av kommuner och landsting. För motsvarande verksamhet som bedrivs av privata utförare är underlaget emellertid alltför tunt för att resultaten ska kunna utgöra grund för annat än indikationer beträffande andel ingående skatt.

Utgångspunkter för utredningens överväganden och förslag

Dagens system med ersättning enligt schablon innebär ett förutsägbart och administrativt enkelt system. Nackdelen är att schabloner har dålig träffsäkerhet och att de inte är flexibla vid förändringar. Nivån på den procentsats som ges enligt huvudregeln med 6 procent har varit densamma sedan 1991 och baseras på en mervärdesskattesats på 25 procent och ett antagande om att 30 procent av aktörernas kostnader uppkommer på grund av inköp av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.

Utredningen har efterfrågat synpunkter från de olika aktörer som berörs av och tillämpar kompensationssystemet med avseende på dels nu gällande system, dels tänkbara framtida alternativ till nu gällande system. Sådana alternativ är bl.a. att det införs fler schablonnivåer än i dag eller ett system som baseras helt eller delvis på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt. Utifrån synpunkterna kan slutsatsen dras att både kommuner och privata utförare i huvudsak är nöjda med befintligt system. Vad avser alternativa framtida kompensationssystem kan konstateras att ett system med flera schablonnivåer skulle öka den administrativa bördan och behovet av kontroll, samtidigt som det kan finnas svårigheter med att separera olika delområden från varandra i de fall den privata utföraren tillhandahåller tjänster inom flera huvud- eller delområden. Ett system där kommunerna ersätts utifrån de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt skulle bl.a. innebära en hög administrativ börda för kommunerna vad gäller att inhämta och hantera underlag från de privata utförarna.

Vad gäller gränsdragningen mellan olika verksamhetsområden konstaterar utredningen att det kan finnas problem med att definiera och separera olika verksamheter vid kommuner och landstings redovisning och rapportering till det s.k. räkenskapssammandraget. En annan komplicerande faktor är att det förekommer avtal med privata utförare som omfattar olika typer av verksamhet där t.ex. social omsorg och sjukvård kan upphandlas samtidigt i form av hemtjänst och hemsjukvård.

Utredningen har analyserat för- och nackdelar med en ersättning för de privata utförarnas faktiska ingående skatt i stället för schablonersättning. Under förutsättning att kommunen kan få ersättning för de privata utförarnas kostnader för ingående skatt

bör systemet enligt utredningens uppfattning vara neutralt i mervärdesskattehänseende eftersom kommunens ersättning i så fall bör motsvara den dolda mervärdesskatt som övervältras i priset från de privata utförarna.

De slutsatser utredningen drar är dock att det i många fall inte är möjligt för kommunen att få ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt. Det kan vara svårt att beräkna ett korrekt underlag, t.ex. när den privata utföraren har kostnader som kan hänföras till flera olika verksamheter eller har flera uppdragsgivare. Det saknas vidare möjlighet till ersättning när de privata utförarna inte har debiterats ingående skatt för sina inköp, men har dolda mervärdesskattekostnader vid t.ex. lokalhyra och anlitande av underentreprenörer. Skatteverkets kontroll kan vidare försvåras av att underlaget för kontroll av kommunernas ansökan finns hos de privata utförare som anlitas.

Överväganden och förslag

Utredningens beräkningar indikerar att andelen ingående skatt generellt är lägre än nuvarande schablonnivå. Beräkningarna visar också att det finns en viss variation mellan olika huvudområden och delområden.

Utredningen gör bedömningen att ersättning till kommuner för dold mervärdesskatt även fortsättningsvis bör ske med en schablonersättning och inte genom ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt. Vidare bör schablonersättningens nivåer grundas på beräkningarna av kommunernas andel ingående skatt inom sjukvård, tandvård, social omsorg samt utbildning och inte på beräkningarna med avseende på de privata utförarnas andel ingående skatt.

Enligt utredningens uppfattning bör en differentiering av schablonnivåer endast ske när detta är möjligt ur gränsdragningsynpunkt och inte medför en alltför stor administrativ börda.

Utifrån dessa utgångspunkter bedömer utredningen att det inte är lämpligt med differentierade schablonnivåer vare sig för de olika huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning eller för delområden inom dessa huvudområden. Ersättning för dold mervärdesskatt bör därför även fortsättningsvis ges med en

gemensam schablon för samtliga huvudområden. Mot bakgrund av att den genomsnittliga nivån beräknas till 4,7 procent finner utredningen att en lämplig nivå för ersättning enligt huvudregeln är 5 procent. Det innebär att nivån ska sänkas från 6 procent till 5 procent. Nivån på den schablonersättning som ges för andelen lokalkostnad enligt 18/5-regeln föreslås sänkas från 18 procent till 16 procent för den andel som avser lokalkostnad och från 5 procent till 3 procent för resterande del. Nivån för den schablonersättning som ges för lokalhyra för vissa boendeformer enligt 18-regeln föreslås sänkas från 18 procent till 16 procent.

Konsekvensanalys

Om utredningens förslag genomförs kommer den ersättning för dold mervärdesskatt som kommunerna ansöker om att minska.

Minskade statliga utbetalningar förstärker statens budget samtidigt som kommunernas intäkter minskar. Den offentliga sektorns budget påverkas genom att det sker en omfördelning av intäkter från kommunerna till staten. Statens budget beräknas årligen förstärkas med 1,27 miljarder kronor samtidigt som kommunernas intäkter årligen minskar med samma belopp.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

De nya schablonnivåerna i 1 § ersättningsförordningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

Ändringen ska endast gälla sådana ansökningar som kommer in till Skatteverket efter den 1 januari 2017 och som avser ersättningsperioder som påbörjats efter detta datum.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund

Härigenom föreskrivs att 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Ersättning enligt 5 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund lämnas

1. med *sex* procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokal-kostnad, med *arton* procent för denna del och *fem* procent för resterande del, samt

2. med *arton* procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § samma lag.

1. med *fem* procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokal-kostnad, med *sexton* procent för denna del och *tre* procent för resterande del, samt

2. med *sexton* procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § samma lag.

¹ Senaste lydelse 2012:388.

Ersättning med arton procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller samordningsförbund.

Ersättning med *sexton* procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller samordningsförbund.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Den nya föreskriften gäller endast sådana ansökningar om ersättning som inkommit efter den 1 januari 2017 och som avser ersättningsperioder som påbörjats efter detta datum.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Uppdraget

I verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen (1994:200), ML, saknas som regel avdragsrätt för ingående skatt¹. Kommuner får emellertid med stöd av 2 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (förkortad LEMK) ersättning för den ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML. När en kommun² upphandlar verksamhet från en privat utförare, för vilken verksamheten är undantagen från skatteplikt, blir den ingående skatten som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML en kostnad för utföraren. När den privata utföraren saknar avdragsrätt uppstår en kostnad i form av mervärdesskatt som utgör en del av kostnaderna som ska kompenseras vid bestämmandet av priset för upphandlingen, s.k. dold mervärdesskatt. Detta kan utgöra ett incitament för kommunen att bedriva verksamhet i egen regi för att därigenom undvika kostnader för dold mervärdesskatt.

I syfte att skapa neutralitet vid kommuners val mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att låta en privat utförare bedriva verksamheten har kommuner sedan 1991 även rätt till kompensation för dold mervärdesskatt vid upphandling av och bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och

¹ Ingående mervärdesskatt och utgående mervärdesskatt benämns genomgående ingående skatt respektive utgående skatt.

² 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.

utbildning. Tillämpliga bestämmelser finns i 5 § LEMK samt i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (ersättningsförordningen).

Utredningens uppdrag är att se över den ersättning som kommuner får för dold mervärdesskatt vid upphandling av eller bidragsgivning till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och vid hyra av lokaler för vissa boendeformer. Nivån på den procentsats som ersättning lämnas med enligt huvudregeln i ersättningsförordningen har varit densamma sedan 1991. Sedan dess har mervärdesskattesatsen sänkts på vissa varor och andelen kostnader belagda med mervärdesskatt kan ha förändrats. Av utredningens direktiv³ framgår att utgångspunkten ska vara att förslag till ändringar i regelverket är tydliga, administrativt enkla och rätts-säkra 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 verksamhetsområdena. 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, dvs. den skatt som kommunerna kompenseras för enligt 2 § LEMK, eller de privata utförarnas mervärdesskattekostnader. Vidare ska utredningen presentera en jämförelse mellan olika länders kompensationssystem för mervärdesskatt i offentlig sektor och i sina förslag ta till vara sådan kunskap som bedöms vara till nytta för det svenska systemet.

2.2 Utredningsarbetet

Utredningen inledde sitt arbete under sommaren 2014. Fram till den 1 december 2014 ägnades en stor del av arbetet åt det delbetänkande som lämnades den 1 december 2014⁴, där utredningen

³ Dir. 2014:48, se bilaga 1.

⁴ Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård (SOU 2014:78).

undersökte den ingående skattens andel av den totala kostnaden för verksamhet med luftburen ambulanssjukvård.

Som experter i utredningen har deltagit representanter från Finansdepartementet, Näringsdepartementet, Utbildningsdepartementet, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Konkurrensverket, Skatteverket och Ekonomihögskolan i Lund. Därutöver har utredningen haft kontakt med Socialdepartementet och en referensgrupp. I referensgruppen har ingått representanter från Vårdföretagarna, Svenska Vård, Idéburna skolors riksförbund, Fria förskolor, Friskolornas riksförbund samt Privattandläkarna.

Utredningen har vidare haft kontakt med handläggare vid SKL, Skatteverket samt uppföljande kontakter med vissa av de kommuner och landsting från vilka information och beräkningar samlats in.

För att kunna utföra uppdraget vad avser beräkning av den ingående skattens andel av den totala kostnaden inom de olika verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning har enkäter skickats ut till 139 kommuner, 13 landsting och 281 privata utförare.⁵ Svar har inkommit från 70 kommuner, 9 landsting och 77 privata utförare, vilket ger en svarsfrekvens på 50 procent för kommunenkäten, 69 procent för landstingsenkäten och 27 procent för enkäten till privata utförare. Påminnelser har gått ut till de kommuner och landsting och till flertalet av de privata utförare som inte har svarat. I flera fall har dessutom kompletterande frågor skickats till privata utförare för att klargöra oklarheter i redovisningen vad gäller innehållet i vissa kostnadsposter, koncerninterna köp och redovisning av kostnader för skattepliktig verksamhet. I vissa fall har också kompletterande frågor skickats till kommuner och landsting.

För att få synpunkter gällande olika alternativa lösningar och för att få en bättre bild av tillämpningen av nuvarande system har intervjuer hållits med tjänstemän vid fem kommuner och tre landsting samt handläggare vid Skatteverket. Vidare har en enkät med frågor rörande det nuvarande systemet och de olika, tänkbara alternativen för ersättning för dold mervärdesskatt skickats ut till economicheferna vid 40 kommuner och 10 landsting.⁶ Svar har lämnats

⁵ Se bilaga 2–4.

⁶ Se bilaga 5.

av sammanlagt 22 kommuner. Förutom Gotlands kommun⁷ har inga svar lämnats av landstingen.

2.3 Uppdragets avgränsning

Utredningens uppdrag har varit att se över ersättningen för dold mervärdesskatt till kommuner vid upphandling av eller bidragsgivning till verksamheter inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. I utredningens uppdrag har inte ingått att se över den ersättning som, i förekommande fall, i nästa led ges av kommuner till privata utförare eller den ersättning som ges till kommunerna enligt 2 § LEMK för sådan ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML. Utredningens uppdrag omfattar inte heller någon översyn av kompensationssystemets finansiering.

Utredningen har beaktat ändringar i lagstiftning och rättspraxis m.m. fram till den 1 juni 2015.

2.4 Terminologi

Med *privat utförare* avses enligt 3 kap. 18 c § kommunallagen (1991:900), KL, en juridisk person eller en enskild individ som har hand om vården av en kommunal angelägenhet. Utredningen använder genomgående termen privat utförare för att beteckna sådana aktörer som inte är helägda eller delägda kommunala bolag eller sådana stiftelser som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ KL. Det kan således vara fråga om aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, ideella föreningar, stiftelser eller enskilda individer som har ett avtal med kommun eller landsting.

Med *aktörer* avses i detta betänkande såväl privata utförare som kommuner och landsting som bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

För de fyra olika verksamhetsområden sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning som är relevanta för utredningen, används begreppet *huvudområde*. Verksamhet inom respektive huvudområde benämns *delområde*.

⁷ Gotlands kommun ansvarar för hälso- och sjukvård inom Region Gotland.

Utredningen använder uttrycket *mervärdesskattefri kommunal verksamhet* för att beteckna sådan verksamhet som inte medför avdragsrätt enligt ML. Uttrycket omfattar såväl icke ekonomisk verksamhet (t.ex. myndighetsutövning och verksamhet där direkt samband saknas mellan tillhandahållande och ersättning) som ekonomisk verksamhet som omfattas av undantag från skatteplikt.

Ingående mervärdesskatt och utgående mervärdesskatt benämns genomgående *ingående skatt* respektive *utgående skatt*.

Med *kostnad för ingående skatt* avses sådan ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML.

Med *dold mervärdesskatt* avses den merkostnad som uppkommer när en privat utförare som saknar avdragsrätt för ingående skatt säljer varor eller tjänster vidare.

Utredningens använder uttrycket *andel ingående skatt* för att beskriva den ingående skattens andel av de totala kostnaderna. Det bör påpekas att detta är något förenklat eftersom det, förutom ingående skatt även kan ingå dold mervärdesskatt, se en närmare beskrivning i avsnitt 9.

När utredningens beräkningar av andel ingående skatt avviker från den ersättning som kommunerna får idag vid ansökan enligt 5 § LEMK, benämns det som en *positiv avvikelse* när nuvarande ersättning är högre och som en *negativ avvikelse* när nuvarande ersättningsnivå är lägre än beräknad andel ingående skatt.

Nu gällande lagstiftning avseende ersättning för viss mervärdesskatt omfattar såväl kommuner, landsting, kommunalförbund som samordningsförbund. I betänkandet används dock för samtliga organ termen *kommuner* eller, i förekommande fall, *landsting*.

Utredningen använder den indelning i kommungrupper som Tillväxtanalys utarbetat.⁸ Med *storstadskommuner* avses kommuner med mindre än 20 procent av befolkningen i rurala (landsbygds-) områden och en mellan angränsade kommuner samlad folkmängd på minst 500 000 invånare, Med *täta kommuner* avses övriga kommuner med mindre än 50 procent befolkning i rurala områden, och med *landsbygdskommuner* menas kommuner med minst 50 procent befolkning i rurala områden.

⁸ <http://www.tillvaxtanalys.se/sv/om-oss/projekt-och-uppdrag/regional-analys-och-uppfoljning/regional-tillvaxt/2014-05-08-ny-indelning-for-kommuner-i-ett-stad-och-land---perspektiv.html>.

Utredningen betecknar med uttrycket *lokalkostnad* kostnad för lokalhyra, gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar samt kostnader som därutöver kan tillkomma såsom avskrivningar m.m.

Med *byreskostnad* avses kostnad för lokalhyra.

2.5 Betänkandets disposition

Betänkandet inleds med en redogörelse i avsnitt 3 för de regler som är tillämpliga när kommuner upphandlar eller lämnar bidrag till privata utförare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning och hur mervärdesskatten kan påverka kommuners handlande. Vidare redogörs för historik och hur nuvarande bestämmelser om ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner är utformade. I avsnitt 4–7 beskrivs verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning och resultaten av utredningens beräkningar med avseende på andel ingående skatt i såväl kommunal som privat regi för respektive verksamhet. I avsnitt 8 redogörs för de sammantagna beräkningarna med avseende på samtliga huvudområden och för de avvikelser som råder i förhållande till nu gällande schablonnivå. I avsnitt 9 ges en beskrivning av den metod som använts vid beräkning av ingående skatt. I avsnitt 10 beskrivs tillämpningen av ersättning vid lokalkostnad och lokalhyra vid särskilda boendeformer. Därefter följer en översikt av mervärdesskatten i ett internationellt perspektiv, varvid särskilt redogörs för de länder som, liksom Sverige, har kompensationsystem för dold mervärdesskatt (avsnitt 11). I avsnitt 12 redogörs för utgångspunkter för utredningens överväganden och förslag. Betänkandet avslutas med, utredningens överväganden och förslag, ikraftträdande- och övergångsbestämmelser (avsnitt 13) samt konsekvensanalyser (avsnitt 14).

3 Rättsliga utgångspunkter

I avsnittet redogörs för de bestämmelser som är tillämpliga när privata utförare bedriver verksamhet för kommuners räkning vid upphandling och bidragsgivning. Därefter behandlas bestämmelserna om mervärdesskatt i förhållande till kommunal verksamhet, varefter reglerna om ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner beskrivs.

3.1 Kommuners befogenhet att överlämna verksamhet till en juridisk person eller en enskild individ

Den kommunala självstyrelsen¹ innebär bl.a. att kommuner har en relativt stor frihet att organisera sin verksamhet. Förutom att verksamheten kan organiseras i hel- eller delägda företag kan kommunerna även anlita privat ägda företag eller andra enskilda för att utföra viss verksamhet. Detta definieras i kommunallagen (1991:900), KL, som att verksamheten lämnas ut på entreprenad. Grundlagsstöd för att kommuner ska kunna lämna över verksamhet till privata utförare finns i 12 kap. 4 § regeringsformen, RF, där det framgår att förvaltningsuppgifter kan lämnas över till juridiska personer och enskilda individer. Att kommuner har möjlighet att lämna över vården av en kommunal angelägenhet till privata utförare framgår också av 3 kap. 16 § KL. Vidare framgår att om uppgiften innefattar myndighetsutövning får den bara överlämnas om det finns stöd i lag. Med myndighetsutövning menas ”utövning av

¹ Se 1 kap. 7 § regeringsformen samt 2 kap. 1 § kommunallagen (1991:900).

befogenhet att för enskild bestämma om förmån, rättighet, skyldighet, disciplinär bestraffning eller annat jämförbart förhållande”.²

Vad gäller kommunernas ansvarsområden med avseende på hälso- och sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning finns det förtydliganden i speciallagstiftning om när kommunal verksamhet kan bedrivas via privata utförare (se närmare avsnitt 4–7).

3.2 Upphandling av offentliga tjänster samt bidragsgivning

När kommunens verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och (i vissa fall) utbildning ska bedrivas av en privat utförare måste som regel tjänsten upphandlas enligt lagen (2007:1091) om offentlig upphandling, LOU, eller lagen (2008:962) om valfrihetssystem, LOV.³ Kommunal verksamhet kan också komma att bedrivas via privata utförare efter bidragsgivning.

3.2.1 Lagen om offentlig upphandling, LOU

LOU bygger på Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/18/EG av den 31 mars 2004 om samordning av förfaranden vid offentlig upphandling av byggtreprenader, varor och tjänster.⁴ Europaparlamentet och Rådet antog den 26 februari 2014 ett nytt direktiv som ska ersätta det äldre direktivet.⁵ Förslag om genomförande av det nya direktivet i svensk rätt har lämnats i betänkandet SOU 2014:51.

En upphandling enligt LOU innebär att en kommun (upphandlande myndighet) enligt visst förfarande tilldelar en leverantör ett kontrakt eller ingår ett ramavtal avseende leverans av varor, tillhandahållande av tjänster eller byggtreprenader.

² Prop. 1971:30 del 2 s. 330 ff. och prop. 1985/86:80 s. 55.

³ Upphandling inom försörjningsområdena enligt Lag (2007:1092) om upphandling inom områdena vatten, energi, transporter och posttjänster, LUF, behandlas inte i detta betänkande.

⁴ EUT L 143, 30.04.2004, s. 114.

⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/24/EU av den 26 februari 2014 om offentlig upphandling och om upphävande av direktiv 2004/18/EG, EUT L 94, 28.3.2014, s. 65.

En upphandlande myndighet har rätt att själv avgöra när det finns förutsättningar för att inleda en upphandling och när en inledd upphandling behöver avbrytas. Ett beslut att avbryta en upphandling måste dock följa de grundläggande reglerna i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget), vila på sakligt godtagbara skäl och inte vara godtyckligt. Möjlighet att avbryta en upphandling med hänvisning till att inkomna anbud överstiger kommunens budget har ansetts föreligga när det framgått av förfrågningsunderlaget att upphandlingen skulle kunna komma att avbrytas på den grunden (jfr RÅ 2009 ref. 43).

Upphandlingen inleds med en planering av vad som ska upphandlas. Sedan planeringen genomförts ska upphandlingens förväntade värde beräknas med det s.k. tröskelvärdet. Det beräknade förväntade värdet av kontraktet styr sedan vilket kapitel och förfarande enligt LOU som ska tillämpas vid upphandlingen.

Den upphandlande myndigheten ska upprätta ett förfrågningsunderlag som i huvudsak innehåller en beskrivning av det som ska upphandlas och de krav som ställs på det som upphandlas samt hur uppdraget ska utföras under avtalstiden. Vidare ska utvärderingsgrunden anges, vilken kan vara antingen det lägsta priset eller det ekonomiskt mest fördelaktiga anbudet. Vid bedömningen av vilket anbud som är det ekonomiskt mest fördelaktiga, ska hänsyn tas till olika kriterier som är kopplade till föremålet för kontraktet, såsom pris, miljöegenskaper, driftkostnader, kostnadseffektivitet, kvalitet och service (12 kap. 1 § andra stycket LOU).

Utvärderingen av anbud och anbudsansökan omfattar olika moment. Den ska inledas med att leverantörens lämplighet för att fullgöra kontraktet kontrolleras. Därefter ska ställning tas till om leverantörens ekonomiska och finansiella kapacitet samt tekniska förmåga och kapacitet är tillräcklig för uppdraget (11 kap. LOU). Sedan gör den upphandlande myndigheten en granskning och utvärdering av inkomna anbud och anbudsansökningar. När utvärderingen genomförts ska den upphandlande myndigheten fatta ett beslut om vilken leverantör och vilket anbud som ska antas i upphandlingen (tilldelningsbeslut). Efter att upplysningar lämnats till samtliga deltagande leverantörer följer en period under vilken avtal inte får ingås (avtalsspärr) för att leverantörerna ska kunna ta tillvara sin rätt att ansöka om överprövning av tilldelningsbeslutet

(16 kap. 1 § LOU). Först sedan denna frist löpt ut kan upphandlingen avslutas och ett avtal mellan parterna ingås.

3.2.2 Lagen om valfrietssystem, LOV

Genom LOV överlåter kommuner till enskilda att välja utförare genom s.k. valfrietssystem. LOV är en helt nationell lagstiftning, men vilar på EU:s regler och principer i framför allt EUF-fördraget. Lagen gäller under vissa förutsättningar för en upphandlande myndighet som beslutat att tillämpa valfrietssystem inom hälsovård och socialtjänster (1 kap. 1 § LOV). I LOV regleras vilka åtgärder kommunen ska vidta när ett valfrietssystem införs. LOV reglerar emellertid inte vad som ska ingå i ett valfrietssystem eller vilka krav som ska ställas på leverantörerna.

Ett valfrietssystem införs genom att den upphandlande myndigheten fastställer de krav som ska gälla, annonserar⁶ och sedan godkänner och tecknar kontrakt med alla leverantörer som ansöker om att få vara med i systemet och som uppfyller kraven. Varje upphandlande myndighet, t.ex. en kommun, beslutar även om den närmare utformningen av ersättningen för den utförda tjänsten och samma ersättning följer därefter oavsett den enskildes val av utförare. Det finns därmed ingen priskonkurrens mellan leverantörerna.

I ett valfrietssystem är priset således fastställt på förhand och alla utförare inom en kommun eller ett landsting får samma ersättning för samma tjänst. På så sätt konkurrerar utförarna med den kvalitet som de kan leverera och inte med priset. Privata företag och ideella organisationer kan kontinuerligt ansöka om att bli godkända som utförare. LOV trädde i kraft den 1 januari 2009. Sedan den 1 januari 2010 är det obligatoriskt för landstingen att tillhandahålla primärvård genom valfrietssystem.

3.2.3 Kommunal bidrag

Det kommunala självstyret ger även kommunerna utrymme att lämna bidrag till verksamhet som är en kommunal angelägenhet av allmänt intresse, t.ex. inom områdena kultur, idrott, vård och om-

⁶ Annonsering sker på den nationella webbplatsen Valfrihetswebben.se

sorg.⁷ Kommunerna måste emellertid beakta EU:s statsstödsregler vid bidragsgivning.

Vad gäller utbildning inom skolväsendet finns särskilda regleringar i skollagen (2010:800), skolförordningen (2011:185) och gymnasieförordningen (2010:2039) om bidrag till fristående förskolor, grundskolor, gymnasieskolor m.fl. skolformer, se närmare avsnitt 7.

3.3 Kommuner och mervärdesskatt

3.3.1 Inledning

En grundläggande princip inom mervärdesskattesystemet är att beskattningen ska vara neutral, vilket innebär att liknande varor och tjänster ska belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är och oavsett i vilken form verksamheten bedrivs.⁸ Uttag av utgående mervärdesskatt i ett led ska motsvaras av avdrag för ingående mervärdesskatt i ett senare led innan varan eller tjänsten når slutkonsumenten. Genom att samma typ av transaktioner behandlas lika undviks också i de flesta fall snedvridning av konkurrensen eftersom de val som den beskattningsbara personen gör av t.ex. organisationsform ska ge samma mervärdesskattemässiga konsekvenser.

Bestämmelserna om mervärdesskatt finns framför allt i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som genomför rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), och ska så långt det är möjligt tolkas i ljuset av direktivet så som den uttolkats av EU-domstolen.

⁷ I lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter ges kommuner ökade befogenheter bl.a. avseende rätt att lämna bidrag, bistånd och stöd i förhållande till vad som gäller enligt KL.

⁸ Se t.ex. skäl 4, 5 och 6 i ingressen till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

3.3.2 Tillämpningsområdet för mervärdesskatt

När en beskattningsbar person, i denna egenskap, omsätter varor eller tjänster inom landet och omsättningen är skattepliktig ska mervärdesskatt betalas (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Mervärdesskatt ska även betalas vid unionsinterna förvärv och vid sådan import av varor som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 2 och 3).

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (4 kap. 1 § första stycket ML). En förutsättning för att verksamheten ska anses som ekonomisk är att den innefattar beskattningsbara transaktioner, det vill säga försäljningar av varor eller tjänster. Enligt 4 kap. 1 § andra stycket ML definieras ekonomisk verksamhet som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Enligt 4 kap. 6 och 7 §§ ML ska verksamhet, bl.a. när den bedrivs av en kommun, dock inte anses som ekonomisk verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning, allt under förutsättning att undantaget för myndighetsutövning inte leder till betydande snedvridning av konkurrensen. Undantaget från mervärdesskatt för myndighetsutövning gäller inte heller i fråga om omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening.

Av EU-domstolens praxis följer att även om definitionen av beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet är vid, krävs bl.a. att det i verksamheten förekommer tillhandahållanden mot ersättning⁹, att den beskattningsbara personen ska vara verksam på en marknad¹⁰ och att tillhandahållandena ger upphov till någon form av konsumtion.¹¹ Med tillhandahållande mot ersättning eller, enligt ML:s terminologi, omsättning förstås att en vara eller tjänst överläts, utförs eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning

⁹ Jfr EU-domstolens dom i mål nr 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, REG 1982 s. 1277, punkt 10.

¹⁰ Jfr EU-domstolens dom i mål nr C-369/04, Hutchinson 3G, REG 2007 s. I-05247.

¹¹ Se t.ex. EU-domstolens dom i mål nr C-384/95, Landboden –Agrardienste, REG 1997 s. I-07387 punkt 3.

eller tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § ML). För att en omsättning ska anses föreligga i mervärdesskattehänseende följer av EU-domstolens praxis att det måste finnas ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ersättningen. Det måste med andra ord finnas en ömsesidig transaktion mellan parterna med ett tillhandahållande av vara eller tjänst mot ett angivet pris eller motvärde som har direkt samband med tillhandahållandet.¹² Detta innebär t.ex. att bidrags- eller skattefinansierad verksamhet kan falla utanför tillämpningsområdet om bidragsgivaren inte erhåller någon motprestation från mottagaren och bidraget inte kan ses som en s.k. tredjemansbetalning eller bidrag kopplat till priset (jfr 7 kap. 3 c § ML).

Sammanfattningsvis faller således transaktioner där utföraren inte är att betrakta som beskattningsbar person och verksamhet där det enbart förekommer tillhandahållanden utan ersättning eller mot ersättning som saknar erforderligt direkt samband med tillhandahållandet, utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Verksamhet som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde kan vara skattepliktig eller undantagen från skatteplikt eller bestå av såväl skattepliktiga som från skatteplikt undantagna tillhandahållanden (blandad verksamhet).

Såväl när verksamhet faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt (icke ekonomisk verksamhet) som när (ekonomisk) verksamhet omfattas av undantag från skatteplikt saknas som regel avdragsrätt/rätt till återbetalning för ingående skatt.

3.3.3 Mervärdesskattefri kommunal verksamhet

När det gäller kommunernas verksamhet faller den i många fall utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, dvs. betraktas inte som ekonomisk verksamhet. Detta gäller ifråga om bl.a. myndighetsutövning, när tillhandahållandena inte ger upphov till konsumtion och när det enbart förekommer tillhandahållanden utan ersättning eller mot ersättning som saknar direkt samband med tillhandahållandet. I de fall kommuner bedriver ekonomisk verk-

¹² Se bl.a. EU-domstolens domar i mål nr 102/86, Apple and Pear, REG 1988, s. 1443, punkterna 11 och 12 och i mål nr C-246/08, Kommissionen mot Finland, REG 2009, s. I-10605, punkterna 43, 45 och 51.

samhet inom för utredningen aktuella områden – sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning – är verksamheten som regel undantagen från skatteplikt. I ingetdera fallet ska utgående mervärdesskatt redovisas och det saknas som regel avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Med hänsyn till utredningsdirektivens utformning saknas anledning för utredningen att exakt slå fast gränsen mellan framför allt från skatteplikt undantagen ekonomisk och icke ekonomisk kommunal verksamhet i mervärdesskattehänseende, eftersom kommunerna i båda fallen saknar rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt enlig ML och i stället kompenseras för densamma enligt 2 § LEMK. Utredningen har mot denna bakgrund valt att beteckna såväl kommuners verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt som kommuners ekonomiska verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt för *mervärdesskattefri kommunal verksamhet*. Detta betecknar således samtliga kommunens tillhandahållanden som inte mervärdesbeskattas oavsett anledningen till det.

När kommunen bedriver ekonomisk verksamhet är kommunen, liksom alla andra beskattningsbara personer, skyldig att debitera utgående mervärdesskatt vid tillhandahållanden av tjänster och varor mot ersättning som omfattas av skatteplikt. I dessa fall har kommuner även rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller import i den verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Som exempel på skattepliktiga kommunala verksamheter kan nämnas renhållning, el- och vattenförsörjning. Såväl skatteplikt för utgående mervärdesskatt som avdragsrätt för ingående mervärdesskatt hanteras vid dessa verksamheter inom det ordinarie mervärdesskattesystemet. I dessa fall är det således inte fråga om mervärdesskattefri kommunal verksamhet.

3.4 Ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner

3.4.1 Inledning

En stor del av kommunernas verksamheter bedrivs inom huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Som regel saknar kommunerna rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt i den verksamhet som bedrivs inom dessa områden då fråga är om mervärdesskattefri kommunal verksamhet. För den kostnad som uppstår när ingående skatt inte kan dras av eller återbetalas enligt ML kan kommunen söka ersättning enligt 2 § LEMK.

Om kommunen i stället upphandlar från eller ger bidrag till en privat utförare för att bedriva verksamheten inom sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning uppstår kostnader för ingående skatt hos utföraren. Eftersom den privata utföraren som regel saknar rätt till avdrag eller återbetalning enligt ML vid bedrivande av från skatteplikt undantagen ekonomisk verksamhet blir den privata utförarens kostnad högre på grund av dold mervärdesskatt. För att få kostnadstäckning tas ett högre pris ut av kommunen för att kompensera för den dolda mervärdesskatten. Kommunerna kan sedan kompensera sig för den fördyrning den dolda mervärdesskatten kan antas medföra genom att ansöka om ersättning enligt 5 § LEMK.

Detta kan åskådliggöras genom två exempel.

Exempel 1: Kommunen bedriver äldreomsorg som faller inom mervärdesskattefri kommunal verksamhet. Kommunen köper in t.ex. städtjänster som belagts med mervärdesskatt. Den ingående mervärdesskatt som betalas vid förvärven utgör en kostnad om rätt till avdrag för ingående skatt saknas.

Exempel 2: Kommunen väljer att upphandla den från skatteplikt undantagna verksamheten. I detta fall är det den privata utföraren som belastas med kostnaden för ingående mervärdesskatt vid inköp av t.ex. städtjänster. Den privata utföraren kompenserar sig genom att ta ut ett högre pris av kommunen. Det fördyrande beloppet kan betecknas som dold mervärdesskatt.

Den kostnad som uppstår i exempel 1 undviks genom att kommunen antingen bedriver städningen i egen regi, eftersom lönekostnader inte belastas med ingående skatt, eller söker ersättning enligt 2 § LEMK för den ingående skatt som belöper på de inköpta städtjänsterna och inte kan dras av eller återbetalas enligt ML.

Vid upphandling av verksamhet i exempel 2, som i egen regi skulle utgjort mervärdesskattefri kommunal verksamhet, kan kommunen kompenseras för den dolda mervärdesskatten genom att ansöka om ersättning enligt 5 § LEMK.

Enligt nu gällande lagstiftning får kommuner således ersättning för såväl ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML när verksamheten bedrivs i egen regi, som för dold mervärdesskatt vid upphandling från och bidragsgivning till privata utförare. Reglerna syftar till att göra kommunernas val mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att upphandla eller ge bidrag till privata utförare för att bedriva verksamheten neutralt med avseende på mervärdesskatt.

I följande avsnitt beskrivs reglerna om ersättning för viss mervärdesskatt i LEMK och i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (som benämns ersättningsförordningen i detta betänkande). Redogörelsen inleds med en bakgrund till bestämmelserna.

3.4.2 Bakgrund

Kommuner ges generell avdragsrätt för ingående skatt och särskilt statsbidrag för dold mervärdesskatt

När mervärdesskattebasen breddades vid skattereformen 1991 inbegreps det bl.a. att kommuner som köpte in mervärdesskattebelagda varor och tjänster till mervärdesskattefri kommunal verksamhet fick ökade kostnader i form av ingående mervärdesskatt som inte kunde dras av. Detta ökade kommunernas incitament att bedriva verksamheten i egen regi, vilket i sin tur skulle kunna ge upphov till snedvridning av konkurrensen. Problemet löstes genom att kommunerna gavs en generell rätt till avdrag för ingående skatt inom det ordinarie mervärdesskattesystemet. Därmed uppnåddes konkurrensneutralitet eftersom kostnaderna blev lika stora oavsett om verksamheten bedrevs i egen regi eller tjänsterna förvärvades av privata utförare.

I samband med skattereformen åtgärdades också den konkurrensnedvridning som uppstod genom att ge en generell avdragsrätt till kommunerna medan det vid t.ex. upphandling från privata ut-

förare inom mervärdesskattefri kommunal verksamhet uppstod extra kostnader i form av dold mervärdesskatt som kom att ingå i priset som togs ut av kommunen vid upphandling. Ett särskilt statsbidrag infördes genom lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner m.fl. och skulle täcka den dolda mervärdesskattekostnaden. Bidraget gavs vid upphandling av eller vid bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Schablonersättning med 6 procent

Statsbidraget var schabloniserat och uppgick till 6 procent av upphandlingskostnaden eller bidraget. Nivån på ersättningen utgår från ett antagande om att kostnader för lön, som inte innehåller någon ingående skatt, uppgår till 70 procent av de totala kostnaderna. Resterande 30 procent antas vara kostnader belagda med mervärdesskatt. Vidare antas att mervärdesskattesatsen på samtliga beskattningsbara transaktioner uppgår till 25 procent. Därmed blir mervärdesskattens andel av de mervärdesskattebelagda kostnaderna 20 procent. Mervärdesskattens andel av de totala kostnaderna uppgår till 6 procent.

Andelen beräknas enligt följande:¹³

	Kommun	Extern utförare
Lönekostnad	70	70
Mervärdesskattebelagda kostnader	<u>24*</u>	<u>30</u>
Summa kostnad	94	100

* mervärdesskattens kostnadsandel uppgår till 20 procent av kostnaden på 30 och utgör således 6 procent av de totala kostnaderna ($(0,2 \cdot 30) = 0,06$)

Kommunkontosystemet 1996–2006

Eftersom en generell avdragsrätt för kommuner befarades vara oförenlig med rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977, sjätte direktivet, togs den bort 1995 i samband med Sveriges

¹³ Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen (SOU 1999:133 s. 31).

medlemskap i EU.¹⁴ Efter en provisorisk lösning under 1995 infördes 1996 ett särskilt kompensationssystem med två räntebärande konton för kommunerna respektive landstingen, det s.k. kommunkontosystemet, som reglerades genom lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Systemet byggde på kommunal självfinansiering och skulle vara stabilt och inte ge upphov till ökade kostnader för staten.¹⁵ Självfinansieringen innebar att utbetalningar från kommunkontona finansierades med avgifter från kommunerna. Genom kommunkontosystemet gavs ersättning både för ingående skatt som inte dragits av enligt ML och den schabloniserade ersättningen för dold mervärdesskatt om 6 procent.

Finansieringen av kommunkontosystemet ändrades 2003 då kommunernas avgifter till kontona avskaffades. Anledningen var bl.a. problem med omfördelningseffekter där vissa kommuner missgynnades på bekostnad av andra kommuner. För att motverka problemen med omfördelning lades i stället kommunkontosystemet in på statsbudgetens inkomstsida samtidigt som de generella statsbidragen reducerades.¹⁶

De särskilda kommunkontona fanns kvar fram till 2006 då de avskaffades helt. Som skäl till att avskaffa kommunkontona anfördes bl.a. att kontona inte längre behövdes för att hantera utbetalningarna och att hanteringen var onödigt komplicerad och medförde onödigt merarbete för berörda myndigheter. Utbetalningarna skulle i stället ske direkt mot en inkomsttitel på statsbudgeten.¹⁷

Utgångspunkten i det nuvarande systemet är alltså att kommuner ska bära kostnaden för mervärdesskatt i mervärdesskattefri kommunal verksamhet. Deras situation kan därmed anses jämförbar med situationen för privata aktörer som bedriver icke skattepliktig verksamhet. För att denna princip inte ska urholkas i takt med att kostnaderna ökar, måste utvecklingen av ersättningarna vägas in som en faktor i samband med den årliga bedömningen av nivån på statsbidragen till kommuner och landsting.¹⁸

¹⁴ Prop. 1994/95:57 s. 150 f.

¹⁵ Prop. 1995/96:64 s. 52 f.

¹⁶ Prop. 2001/02:112 s. 20.

¹⁷ Prop. 2005/06:7 s. 24 f.

¹⁸ A. prop. s. 24.

Rätt till ersättning för ingående skatt hänförlig till vissa boendeformer

I 8 kap. 9–10, 15 och 16 §§ ML finns förbud och begränsningar av avdrag för ingående skatt hänförliga till t.ex. stadigvarande bostad, representation och inköp eller hyra av personbil eller motorcykel. Förbudens syfte är att begränsa avdrag som är hänförliga till privata levnadskostnader och ska även tillämpas när kommunerna begär ersättning via kompensationssystemet.

Avdragsförbudet för stadigvarande bostad konstaterades ge upphov till gränsdragnings- och tillämpningsproblem beträffande rätten till ersättning hänförliga till tillhandahållanden av sådana boendeformer som omfattar viss mått av omsorg, t.ex. äldreboenden och gruppboenden. För att klargöra de fall där rätt till ersättning för ingående skatt fanns infördes 1998 en rätt till ersättning i de fall den ingående skatten avsåg sådana särskilda boenden och bostäder med särskild service som kommunerna ansvarar för. För att lösa gränsdragningsproblemen gjordes en koppling till sådana boenden som regleras i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen, SoL (2001:453) och 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS.¹⁹

Nya schablonnivåer 1998

Ersättning för hyra av lokal för vissa boendeformer med 18 procent

Om en kommun hyr lokaler hänförliga till vård och omsorg kan fastighetsägaren begära frivillig skattskyldighet, vilket innebär att hyran debiteras med utgående mervärdesskatt samtidigt som fastighetsägaren har avdragsrätt för sina ingående mervärdesskattkostnader. Ingen dold mervärdesskatt uppkommer och kommunen kan få ersättning för den mervärdesskatt som debiterats på hyran via kompensationssystemet.

En fastighetsägare kan däremot inte begära frivillig skattskyldighet för de lokaler som avser stadigvarande bostad. Så är fallet när en fastighetsägare hyr ut en fastighet till en kommun för att användas som sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra

¹⁹ Prop. 1997/98:153 s. 9 ff.

stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL och 9 § 8 och 9 LSS. Det är då inte fråga om en skattepliktig uthyrning eftersom det rör stadigvarande bostad (3 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML). Detta leder till ökade kostnader för kommunen eftersom fastighetsägaren inte har någon avdragsrätt för sin ingående skatt och därför måste höja hyran för att kompensera för dold mervärdesskatt. För att komma till rätta med detta problem infördes 1998 rätt till ersättning med 18 procent för hyra av lokal för de ovan angivna boendeformerna.²⁰

Ersättning för lokalkostnad med 18 procent och för övriga kostnader med 5 procent

I de fall kommunen upphandlar eller ger bidrag till privata utförare som tillhandahåller verksamhet inom vård, omsorg eller utbildning i egna eller förhyrda lokaler kan högre kostnader för ingående skatt avseende t.ex. värme och el uppstå på den del som avser lokal. Vidare medför nybyggnation av lokal ofta stora investeringskostnader, vilket kan påverka priset för upphandling eller bidragsbeloppet. I dessa fall täcker inte alltid ersättningen om 6 procent den privata utförarens kostnader för ingående mervärdesskatt. I syfte att förbättra konkurrensneutraliteten mellan kommunal och privat verksamhet inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning i sådana fall då den privata utföraren tillhandahåller verksamheten i egna eller förhyrda lokaler infördes 1998 två nya schablonnivåer som ett alternativ till ersättning med 6 procent.²¹ En högre ersättning om 18 procent skulle kunna ges för den del som avser lokalkostnad. Ersättningsnivån utgår från den beräkning av mervärdesskattens kostnad för omsorgsbostäder som låg till grund för ersättning för hyra av lokal för sådana vissa boendeformer som avses i SoL och LSS. Nivån för ersättning för resterande kostnader beräknades utifrån kommunernas räkenskapssammandrag 1996 och bestämdes till 5 procent.²²

²⁰ För en beskrivning av beräkningen av nivå 18 procent, se Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (Ds 1997:74) s. 73.

²¹ Ds 1997:74 s. 60 f.

²² Ds 1997:74 s. 61.

3.4.3 Nu gällande lag och förordning om ersättning för viss mervärdesskatt

I samband med att kommunkontona avskaffades ersattes lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting med LEMK som trädde i kraft den 1 januari 2006. Särskilda regler avseende bl.a. investeringsvaror, jämkning och justering av ersättningsbelopp infördes 2009.²³ Vidare omfattas sedan 2012 även samordningsförbund av systemet.²⁴ Vad gäller rätten till ersättning i övrigt medför LEMK inga materiella skillnader i förhållande till lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

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. Av 4 § LEMK framgår att de generella avdragsförbuden i 8 kap. ML gäller även vid ersättning för ingående skatt, men att avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte ska tillämpas om det är fråga om sådana särskilda boendeformer som avses i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL och 9 § 8 och 9 LSS.

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 till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden. Så är t.ex. fallet när kommuner lämnar bidrag till enskild huvudman för en fristående skola. Med näringsidkare avses alla som driver näringsverksamhet, dvs., även ideella föreningar, stiftelser, samfund m.m.²⁵

I ersättningsförordningen regleras nivån på ersättningarna. Av 1 § 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 om det framgår att viss del avser lokalkostnader och med 5 procent för resterande del. Vidare framgår av 1 § ersättnings-

²³ SFS 2008:909, prop. 2008/09:30.

²⁴ SFS 2012:385, prop. 2011/12:132.

²⁵ Prop. 1989/90:111, s. 215. Se även HFD 2011 ref. 9.

förordningen att ersättning kan lämnas med 18 procent vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL och 9 § 8 och 9 LSS.

Administration och kontroll av ersättning enligt nuvarande system

Ersättning för mervärdesskatt regleras mellan stat och kommun och erhålls efter ansökan till Skatteverket som fattar beslut om ersättning till kommunen. Av 7 § LEMK framgår att ansökan ska vara undertecknad och ha kommit in senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. Ansökan ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår.

Av 7 § LEMK framgår vidare att ansökan ska lämnas enligt fastställt formulär. Ansökningsblanketten lämnas till skattekontoret i Jönköping. Blanketten innehåller fyra rader för inkomna uppgifter för utbetalning av ersättning för dold mervärdesskatt där uppgift ska lämnas om bokfört belopp och uppgift om hur mycket av beloppet som utgör ersättningsbeloppet.

Alternativ 1: Ersättning enligt schablonen med 6 procent

Alternativ 2: Ersättning enligt schablonen med 18 procent och 5 procent.

Hyra av lokal för vissa boendeformer: Ersättning enligt schablonen med 18 procent

För varje alternativ lämnas uppgift om bokfört belopp och begärt ersättningsbelopp som beräknas utifrån aktuell schablon. Utifrån de intervjuer utredningen gjort med kommuner förefaller de flesta kommuner ansöka om ersättning en gång i månaden, i samband med redovisning av mervärdesskatt enligt ML. Ansökan sker samlat för kommunen, men uppgifterna hämtas utifrån uppgifter i redovisningssystemet som lämnats av förvaltningar och enheter.

Av 13 § LEMK framgår att Skatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätt till ersättning eller skyldighet att justera ersättning. Om uppgifter i en ansökan

om ersättning eller anmälan av överlåtelse eller ändrad användning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket enligt 14 § LEMK komma överens med kommunen om att en sådan avstämning ska göras vid besök hos kommunen. Enligt 15 § LEMK får Skatteverket även besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att en uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut är riktig. Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas.

Särskilt om ersättning för dold mervärdesskatt vid upphandling

Vid upphandling enligt LOU ansöker kommunen om ersättning för dold mervärdesskatt enligt LEMK genom att uppge den bokförda upphandlingskostnaden. Ersättningsbeloppet för den dolda mervärdesskatten på 6 procent beräknas på så sätt att om kommunen får en faktura med beloppet 100 000 kronor inom ramen för en upphandling ansöker kommunen om ersättning med 100 000 kronor som underlag. Ersättningsbeloppet uppgår då till 6 procent av fakturabeloppet eller 6 000 kronor. Ersättning för dold mervärdesskatt kan endast ges inom huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. För upphandling av verksamheter inom t.ex. kultur och idrott saknas således möjlighet till ersättning för dold mervärdesskatt.

Vad gäller kommuners rätt till ersättning för mervärdesskatt när LOV tillämpas anförs i förarbetena till LOV bl.a. att det saknar betydelse att ett annat förfarande än det som föreskrivs i LOU tillämpas vid anskaffningen av verksamheten. Anskaffning av tjänster på det sätt som föreslås enligt LOV får därför anses omfattas av tillämpningsområdet för 5 § LEMK och 1 § ersättningsförordningen.²⁶ Vid upphandling enligt LOV ansöker kommunen om ersättning för dold mervärdesskatt genom att uppge utbetalt belopp till de utförare som tecknat kontrakt enligt LOV. Ersättningsbeloppet för den dolda mervärdesskatten på 6 procent beräknas på samma sätt som vid upphandling enligt LOU; om kom-

²⁶ Prop. 2008/09:29 s. 28.

munen betalar t.ex. 100 000 kronor i ersättning till utföraren uppgår kommunens ersättning för dold mervärdesskatt till 6 000 kronor.

Särskilt om ersättning för dold mervärdesskatt vid kommunala bidrag

En kommun som lämnar bidrag till näringsidkare som bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning kan ha rätt till ersättning för dold mervärdesskatt enligt LEMK i den mån bidraget ges till sådan från skatteplikt undantagen verksamhet som avses i ML.²⁷

För bidrag till verksamheter inom t.ex. kultur och idrott saknas möjlighet till ersättning för dold mervärdesskatt.

Vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt vid bidragsgivning uppges bidragsbeloppet. Om kommunen betalar t.ex. 100 000 kronor i bidrag till utföraren uppgår kommunens ersättning för dold mervärdesskatt till 6 000 kronor.

Vad gäller utbildning inom skolväsendet finns det särskilda bestämmelser i skollagen, skolförordningen och gymnasieförordningen gällande ersättning för mervärdesskatt vid beräkning av bidrag till fristående förskolor, grundskolor, gymnasieskolor m.m. Enligt dessa regler ska ersättning för mervärdesskatt utgå med 6 procent av bidragsbeloppet, se närmare avsnitt 7. Detta innebär att kommunen ersätter de verksamheter inom skolväsendet som har rätt till bidrag med samma belopp som kommunen får i kompensation enligt LEMK.

²⁷ Se t.ex. HFD 2011 ref. 9 där Högsta förvaltningsdomstolen prövade förutsättningarna för när en kommun skulle anses ha rätt till ersättning för dold mervärdesskatt för bidrag som kommunen lämnat till olika frivilligorganisationer med verksamhet för hemlösa, missbrukare, psykiskt sjuka och personer med olika funktionshinder. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg bl.a. att för att uppnå syftet med ersättning för dold mervärdesskatt enligt 7 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (jfr numera 5 § LEMK) måste med social omsorg avses detsamma som i ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt för social omsorg.

Särskilt om ersättning för lokalkostnader och lokalhyra vid vissa boendeformer²⁸

I vissa fall kan lokalkostnaderna utgöra en stor andel av kostnaderna vid upphandling eller bidragsgivning. Kommunen kan då ansöka om 18 procent för den andel som avser lokalkostnader och med 5 procent för resterande del. Kommunen måste kunna styrka hur andelen av lokalkostnad har beräknats. I annat fall kan endast ersättning enligt huvudregeln, dvs. med 6 procent, erhållas.

I de fall kommunen hyr lokaler för vissa boendeformer, t.ex. äldreboende, har kommunen möjlighet att ansöka om ersättning med 18 procent av hyreskostnaden.

²⁸ En mer ingående redogörelse för bestämmelserna och dess tillämpning ges i avsnitt 10.

4 Sjukvård

I avsnittet ges en beskrivning av de rättsliga ramarna för bedrivande av verksamhet inom området sjukvård och av de aktörer som bedriver verksamhet inom området. Vidare redogörs för resultatet av beräkningarna med avseende på den ingående skatt som beräknas uppstå inom sjukvårdsområdet. Slutligen redovisas de slutsatser utredningen dragit när det gäller nivåerna på den ingående skatten för området.

4.1 Allmänt om hälso- och sjukvård

Med hälso- och sjukvård avses enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763, HSL), åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Till hälso- och sjukvården hör även sjuktransporter samt att ta hand om avlidna.

Hälso- och sjukvårdslagstiftningen i Sverige är uppbyggd kring vårdgivarens och vårdpersonalens skyldigheter och är därmed en så kallad skyldighetslagstiftning. Vårdgivarens skyldigheter finns beskrivna främst i HSL och i patientdatalagen (2008:355). I patient-säkerhetslagen (2010:659) regleras framför allt personalens skyldigheter. I flera fall är paragraferna i lagarna likalydande men de riktar sig till olika målgrupper. Den 1 januari 2015 trädde en ny patientlag (2014:821) i kraft. Den nya lagen innebär bland annat att patienten kan välja utförare av offentligt finansierad öppen vård i hela landet. Tillsyn över sjukvården utövas sedan den 1 juni 2013 av Inspektionen för vård och omsorg, IVO.¹ Tillsynen omfattar såväl verksamheter som legitimerad hälso- och sjukvårdspersonal.

¹ Prop. 2012/13:20.

Ansvaret för hälso- och sjukvården i Sverige är delat mellan stat, landsting och kommun. Staten är ansvarig för den övergripande hälso- och sjukvårdspolitiken. Både landsting och kommuner ansvarar för planering, finansiering och drift av hälso- och sjukvårdsverksamheten, men landstingen har huvudansvaret. Enligt 3 § första stycket HSL ska varje landsting erbjuda en god hälso- och sjukvård åt dem som är bosatta inom landstinget. Detsamma gäller dem som är kvarskrivna enligt 16 § folkbokföringslagen (1991:481) och stadigvarande vistas inom landstinget. Även i övrigt ska landstinget verka för en god hälsa hos hela befolkningen.

Enligt 3 § tredje stycket HSL får ett landsting sluta avtal med någon annan om att utföra de uppgifter som landstinget ansvarar för enligt HSL och ska därvid ange de särskilda villkor som gäller för överlämnandet. En uppgift som innefattar myndighetsutövning får dock inte med stöd av denna bestämmelse överlämnas till en juridisk person eller en enskild individ. Landstingen kan således inte överlämna uppgifter att fatta beslut som rör enskildas rättigheter, skyldigheter eller förmåner till andra juridiska personer eller enskilda individer, såsom t.ex. psykiatrisk tvångsvård.²

Landstingens ansvar omfattar inte sådan hälso- och sjukvård som en kommun inom landstingen har ansvar för enligt 18 § första och tredje styckena HSL. Av dessa bestämmelser framgår att varje kommun ska erbjuda en god hälso- och sjukvård åt dem som efter beslut av kommunen bor i en sådan boendeform eller bostad som avses i 5 kap. 5 § andra stycket, 5 kap. 7 § tredje stycket eller 7 kap. 1 § första stycket 2 socialtjänstlagen (2001:453), SoL. Varje kommun ska även i samband med sådan dagverksamhet, som omfattas av 3 kap. 6 § SoL, erbjuda en god hälso- och sjukvård åt dem som vistas där.

Enligt 18 § tredje stycket HSL får landstinget till en kommun inom landstinget överlåta skyldigheten att erbjuda hemsjukvård om landstinget och kommunen kommer överens om det. Av 18 § femte stycket HSL följer att en kommun får sluta avtal med någon annan om att utföra de uppgifter som kommunen ansvarar för enligt HSL och ska därvid ange de särskilda villkor som gäller för överlämnandet. En uppgift som innefattar myndighetsutövning får

² Enligt 15 § första stycket lagen (1991:1228) om psykiatrisk tvångsvård får sådan vård endast ges på sjukvårdsinrättning som drivs av ett landsting.

dock inte med stöd av denna bestämmelse överlämnas till en juridisk person eller en enskild individ.

Hälso- och sjukvårdsorganisationen är uppbyggd med en nivåindelning med ett grundläggande utbud av primärvård, länssjukvård och regionsjukvård. Till primärvården hör vårdcentraler, andra läkarmottagningar, distriktssköterskemottagningar samt mödra- och barnvårdscentraler. Länssjukvården omfattar länsdelssjukhus samt länssjukhus. En ytterligare del av sjukvårdsstrukturen är region-sjukvården. Landet är indelat i sex sjukvårdsregioner i vilka ett antal landsting samverkar kring högspecialiserad vård som ges vid region-sjukhus (som även är universitetssjukhus).

4.2 Mervärdesskatt och sjukvård

4.2.1 Från skatteplikt undantagen sjukvård

Tillhandahållande av sjukvård är undantaget från skatteplikt (3 kap. 4 § första stycket ML). Med sjukvård förstås enligt 3 kap. 5 § ML första stycket "åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård, eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården". Med sjukvård förstås även tillhandahållande av sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter samt medicinskt betingad fotvård (3 kap. 5 § andra och tredje stycket ML).

Även tillhandahållande av kontroller eller analyser av prover som tagits som ett led i vården undantas från skatteplikt (3 kap. 4 § andra stycket ML).

Av 3 kap. 4 § tredje och femte stycket ML framgår att varken tillhandahållande av glasögon, andra synhjälpmedel eller vård av djur är undantaget från skatteplikt. Enligt fjärde stycket undantas inte heller varor om de omsätts av apotekare eller receptarier. Där- emot är tillhandahållandet av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus undantaget från skatteplikt, vilket framgår av 3 kap. 23 § 2 ML. Av 10 kap. 11 § första stycket ML framgår att undantaget för tillhandahållande av läkemedel hör till de s.k. kvali-

ficerade undantagen, vilket innebär att den som i en ekonomisk verksamhet omsätter sådana varor har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken rätt till avdrag saknas grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Undantaget från skatteplikt för sjukvård omfattar både varor och de tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården.

Bestämmelserna i 3 kap. 4, 5 och 23 §§ ML har sin närmaste motsvarighet i artikel 132.1 b–e i mervärdesskattedirektivet och ska så långt det är möjligt tolkas i ljuset av direktivet så som det uttolkats av EU-domstolen.

Enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet undantas från skatteplikt sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art. Vidare undantas enligt artikel 132.1 c och d från skatteplikt sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga samt leveranser av organ, blod och mjölk från människor.

4.2.2 Vissa tillhandahållanden omfattas inte av undantaget

Inledning

Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss transaktion omfattas av ML:s undantag från skatteplikt eller inte. När en privat utförare tillhandahåller från skatteplikt undantagen sjukvård ingår dold mervärdesskatt i det pris som kommunen erlägger vid upphandling av eller bidragsgivning till nämnda verksamhet. För att konkurrensneutralitet ska åstadkommas vid valet mellan kommunal regi och sådan som utförs av privata utförare, har kommunen rätt till ersättning enligt 5 § LEMK. I det fall den privata utförarens tillhandahållande är skattepliktigt och mervärdesskatt debiteras, erhåller kommunen i stället ersättning för den ingående skatten enligt 2 § LEMK.

Utredningen har bl.a. funnit att vissa tillhandahållanden inom luftburen ambulanssjukvård liksom estetiska behandlingar faller

utanför undantaget från skatteplikt för sjukvård. Det kan också finnas andra situationer där gränsdragningsproblem kan uppstå.

Luftburen ambulanssjukvård

I arbetet med delbetänkandet avseende luftburen ambulanssjukvård³ har utredningen kunnat konstatera att det kan finnas gränsdragningsproblem när det gäller att avgöra vilka tjänster inom ambulanssjukvården som omfattas av undantag från skatteplikt. Enligt Skatteverkets ställningstagande den 5 juni 2015⁴ avser undantaget från skatteplikt för sjuktransporter tillhandahållandet av persontransport. För att det ska vara fråga om en persontransport ska den som utför transporten även vara den som förfogar över det transportmedel som används. Det kan vara den som äger, hyr eller har anförtrots driften av transportmedlet. Uthyrning av förare till transportmedlet eller enbart uthyrning av själva transportmedlet omfattas inte av undantaget. Inte heller transporter där det inte finns möjlighet till vård och behandling under resan, t.ex. liggande persontransporter, omfattas av undantaget.

Uthyrning av vårdpersonal

När det gäller uthyrning av vårdpersonal har EU-domstolen i domen 12 mars 2015 i mål nr C-594/13, Go fair, uttalat att uthyrning av kvalificerad vårdpersonal genom ett bemanningsföretag inte omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen ansåg att de i det nationella målet relevanta tjänsterna inte var de tjänster som bemanningsföretagets anställda, inom ramen för deras avtal med vårdinrättningar, tillhandahöll personer som var i behov av vård och omsorg, utan tjänster som tillhandahålls av bemanningsföretaget, dvs. uthyrning av personal. Varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är

³ Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård (SOU 2014:78).

⁴ Undantaget från skatteplikt för sjuktransporter, dnr 131 285520-15/111.

erkända organ av social karaktär, kunde enligt EU-domstolen omfattas av begreppet ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär”.

Undantaget i artikel 132.1 g motsvaras av 3 kap. 4 § första stycket och 3 kap. 7 § ML, dvs. undantaget för social omsorg, men EU-domstolens dom kan möjligen få relevans även för uthyrning av personal inom sjukvårdsområdet genom s.k. bemanningsföretag.

Estetiska behandlingar

När det gäller s.k. estetiska operationer och behandlingar har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i HFD 2013 ref. 67 prövat omfattningen av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML. I målet var fråga om ett företag som tillhandahöll tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar både direkt till privatpersoner och på uppdrag av olika landsting. De kirurgiska ingreppen uppgavs vara av både kosmetisk och rekonstruktiv art. Efter att ha begärt förhandsavgörande av EU-domstolen i mål nr C-91/12, uttalade HFD bl.a. följande.

Uttrycket ”medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador” i 3 kap. 5 § ML ska tolkas i överensstämmelse med den innebörd som EU-domstolen har gett direktivets uttryck ”sjukvård” och ”sjukvårdande behandling”. ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt för sjukvård ska därför förstås så att de endast ska tillämpas på sådana medicinska åtgärder som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. Sådana estetiska operationer och behandlingar som utförs med annat syfte omfattas inte av undantaget från skatteplikt.

Av HFD:s dom följer sålunda att estetiska operationer och behandlingar som utförs med annat syfte än att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Detta innebär att privata utförare av estetiska operationer och behandlingar kan tillhandahålla tjänster som undantas respektive inte undantas från skatteplikt. Enligt vad utredningen erfarit upphandlas dessa tjänster inte av kommuner.

Hjälpmedel

Undantaget från skatteplikt för sjukvård omfattar både varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten.

En förutsättning för undantag från skatteplikt för varor och tjänster som omsätts som ett led i sjukvården är enligt ML att tillhandahållandet av dessa sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås den som tillhandahåller sjukvården.

När det gäller hjälpmedel förutsätts alltså att det är vårdgivaren som tillhandahåller hjälpmedlet som ett led i vården – dvs. i vårdgivarens vård gentemot patienten. Det kan därför finnas tillhandahållanden av hjälpmedel som inte är undantagna från skatteplikt. Så bör vara fallet när en patient hämtar ut t.ex. kryckor från en hjälpmedelscentral eller en hörapparat från en hörcentral. Det är ju i dessa fall inte vårdgivaren som tillhandahåller hjälpmedlet som ett led i sjukvården.

4.2.3 Ersättning för dold mervärdesskatt

Sjukvård kan upphandlas antingen enligt LOU eller enligt LOV. Vad gäller primärvård gäller sedan 2010 att landstingen är skyldiga att ha valfrihetssystem enligt LOV, se avsnitt 3.2.⁵

Kommuner och landsting får ersättning för dold mervärdesskatt med utgångspunkt i upphandlingskostnaden (LOU) eller ersättningsbeloppet till vårdgivaren (LOV).⁶

4.3 Aktörer på marknaden

Landstingens och regionernas köp av hälso- och sjukvård från privata aktörer har ökat med 56 procent på fem år (2006–2013). Andelen privat driven vård uppgår till drygt 9 procent av landstingens totala kostnader för hälso- och sjukvård. Störst andel privata utförare finns inom primärvården där drygt en tredjedel av

⁵ 5 § andra stycket HSL.

⁶ 1 § ersättningsförordningen.

verksamheten bedrivs av privata utförare.⁷ Det torde finnas ett samband med ett stort antal privata utförare inom primärvården och det sedan år 2010 obligatoriska kravet på valfrihetssystem enligt LOV inom primärvården.

Under 2013 köpte landstingen och regionerna verksamhet från privata utförare för 34 miljarder kronor, vilket motsvarar drygt 15 procent av den totala nettokostnaden. Graden av privatisering skiljer sig stort mellan landstingen. I vissa landsting utgör inköpen av hälso- och sjukvårdstjänster från privata utförare bara ett fåtal procent, vilket kan jämföras med Stockholms läns landsting där privatiseringen är som mest utbredd. I länet stod inköpen från privata vårdgivare för cirka 30 procent av landstingets kostnader 2013. Mer än halva primärvården i Stockholms län drivs privat.

Marknaden inom hälso- och sjukvård domineras av tre stora koncerner: Capio, Praktikertjänst samt Aleris.⁸

4.4 Beräkning av ingående skatt

4.4.1 Inledning

Beräkning av ingående skatt har baserats på kostnader för offentligt bedriven verksamhet och verksamhet som bedrivs av privata utförare.

Utredningen har i sina beräkningar för landstingens kostnader utgått från offentlig ekonomisk statistik som Statistiska centralbyrån sammanställer, det s.k. räkenskapssammandraget (se avsnitt 9).

För beräkningar av andel ingående skatt hos privata utförare har inhämtade resultatrapporter och enkätsvar använts. Olika omständigheter påverkar möjligheten att göra beräkningar för de privata utförarnas andel ingående skatt. En faktor som kan påverka beräkningarna inom vissa delområden är alltför få enkätsvar. Men även andra faktorer såsom t.ex. blandad verksamhet, flera olika verksamheter och koncernförhållanden försvårar möjligheten att få fram ett beräkningsunderlag som kan ligga till grund för generella slutsatser.⁹ I stället får de värden som finns för privata utförare indikera om de

⁷ Den offentliga marknaden 2014, Dagens Samhälle, s. 24.

⁸ A.a. s. 25.

⁹ Se närmare om metod för beräkning i avsnitt 9.

privata utförarna skiljer sig från landstingens verksamhet inom sjukvård.

För beräkningar av landstingens verksamhet för sjukvård använder utredningen det verksamhetsområde inom räkenskaps-sammandraget som benämnts *Hälso- och sjukvård*. Inom verksamhetsområdet finns de fyra delområdena *primärvård*, *specialiserad psykiatrisk vård*, *specialiserad somatisk vård* och *övrig hälso- och sjukvård*. För övrig hälso- och sjukvård räknas endast ambulans- och sjuktransporter med. Andra områden inom den övriga hälso- och sjukvården som t.ex. handikapp- och hjälpmedelsverksamhet, FoU samt folkhälsofrågor utelämnas. Tandvård finns också med som ett delområde inom hälso- och sjukvård men behandlas i avsnittet om tandvård (se avsnitt 5).

Handikapp- och hjälpmedel utgör ett delområde inom sjukvård. Utredningen finner det inte helt klarlagt vad som gäller mervärdesskattemässigt för sådana tillhandahållanden som sker via hjälpmedelscentraler eller när landstingen säljer hjälpmedel direkt till patienter. På grund av den osäkerhet som finns om i vilken omfattning tillhandahållanden av hjälpmedel är skattepliktiga eller inte har utredningen valt att utesluta området handikapp- och hjälpmedel från beräkningarna.

För beräkning av hela sjukvårdsområdet har de olika delområdena primärvård, specialiserad somatisk vård, specialiserad psykiatrisk vård och delområdet för ambulans- och sjuktransporter vägts samman baserat på nettokostnaderna per delområde som framgår av räkenskaps-sammandraget.

Eftersom varje landsting innehåller flera kommuntyper har ingen vägning gjorts utifrån kommuntyp såsom gjorts för omsorgs- och utbildningsområdet där kommunerna ansvarar för verksamheterna. Beräkningar för landsting med storstadskommuner saknas till följd av svårigheter att få fram uppgifter om interna kostnader.

De privata utförare som hyr sina lokaler får i de flesta fall ingen mervärdesskatt på fakturan när verksamheten inte medför skattskyldighet.¹⁰ Fastighetsägarens merkostnader (dold mervärdesskatt) övervältras därför i priset för hyra till hyresgästen (den privata utföraren). Landstingen kan däremot få mervärdesskatt på

¹⁰ För en mer utförlig beskrivning av hyra av lokal och mervärdesskatt, se avsnitt 10.

fakturan för lokalhyra som de kan begära ersättning för enligt 2 § LEMK. För att efterlikna de förhållanden som gäller vid upphandling av privat verksamhet har utredningen för landstingen beräknat extern lokalhyra med en schablon som motsvarar den dolda mervärdesskattekostnaden hos privata utförare. På samma sätt har för lokalhyra hos privata utförare den dolda mervärdesskattekostnaden beräknats. Det betyder att en viss del av det som i beräkningarna benämns ingående skatt för privata utförare även innehåller en del dold mervärdesskatt. För landstingens verksamhet motsvarar andel ingående skatt som är hänförlig till lokalhyra inte helt den ingående skatten, eftersom schablonen är lägre än skattesatsen på 25 procent.

I begreppet lokalkostnad ingår lokalhyra, men också kostnader som är knutna till lokaler såsom energi, fastighetskatt, avskrivningar för fastigheter m.m.

Kostnaderna för ingående skatt i vissa fall inklusive dold mervärdesskatt har beräknats som andel av de totala kostnaderna. Med totala kostnader avses de kostnader som utgör grund för beräkningen inklusive skatt (se avsnitt 9). Analysen av kostnadsstrukturen bygger på de kostnader i landstingens driftsredovisning som ingår i beräkningen där ingående skatt inte är kostnadsförd.

4.4.2 Beräkning av ingående skatt för sjukvårdsområdet totalt

Den genomsnittliga andelen ingående skatt inom huvudområdet sjukvård uppgick 2013 hos landstingen till 4,7 procent av de totala kostnaderna och hos privata utförare till 5,6 procent.

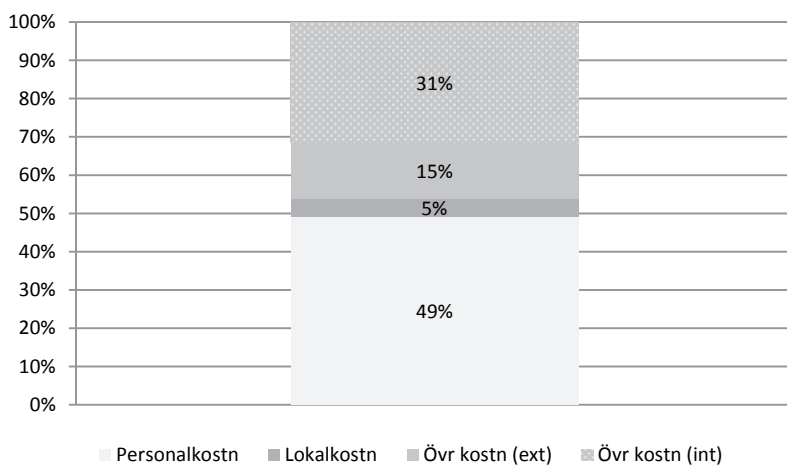
För privata utförare är genomsnittet endast baserat på primärvård, specialiserad somatisk vård och specialiserad psykiatrisk vård. Vid sammanvägning av de olika delområdena har nettokostnad per delområde använts som vikt.

Kostnadsstruktur

Analyserna av kostnadsstrukturen inom sjukvården har i huvudsak gjorts utifrån landstingens kostnader då redovisningen hos privata utförare inte finns sammanställd på ett enhetligt sätt såsom hos landstingen.

Av figur 4.1 framgår att i genomsnitt 49 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt består av personalkostnader. Endast 5 procent består av lokalkostnader och resterande kostnader består av övriga kostnader. Övriga kostnader är uppdelade i externa kostnader som utgör 15 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt och interna kostnader som utgör 31 procent. De interna kostnaderna avser köp inom landstinget. En stor del av landstingens kostnader för sjukvård utgörs av interna köp från landstingens egna serviceenheter (se avsnitt 9.3.6). I de flesta landsting kommer en stor del av de interna köpen från serviceenheten för medicinsk service som tillhandahåller tjänster som laboratorie- och röntgentjänster. Interna köp som gäller lokalkostnader har här redovisats som lokalkostnad.

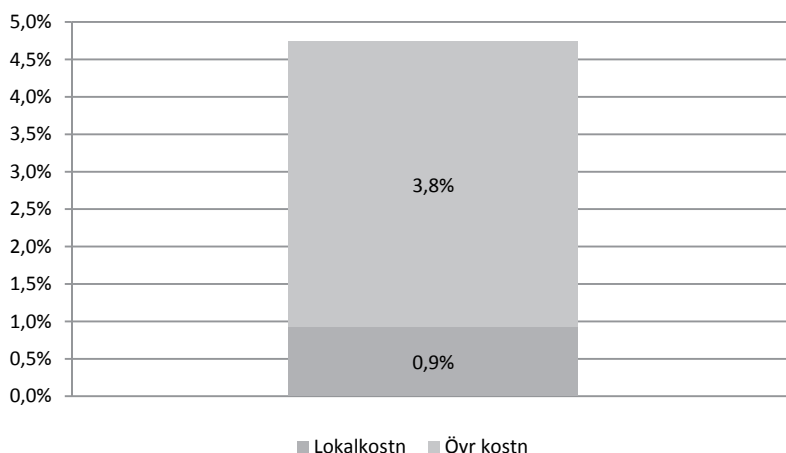
Figur 4.1 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt av landstingsdriven verksamhet som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader, övriga externa kostnader och övriga interna kostnader, dvs. köp inom landstinget 2013 (n=21)



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

Av den beräknade andelen ingående skatt för sjukvården på 4,7 procent kan knappt 1 procent hänföras till lokalkostnader och 3,8 procent till övriga kostnader (interna och externa), se figur 4.2.

Figur 4.2 Andelen ingående skatt av de totala kostnader som kommer från lokalkostnader och övriga kostnader i landstingsdriven verksamhet 2013 (n=21)



Källor: Räkenskapsammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

Den beräknade genomsnittliga andelen ingående skatt för sjukvården är 4,7 procent för de tre delområdena primärvård, specialiserad somatisk vård och specialiserad psykiatrisk vård med tillägg för ambulans/sjuktransporter som utgör en del inom området övrig hälso- och sjukvård.

4.4.3 Beräkning av ingående skatt för varje delområde

Sammanfattning

Andel ingående skatt bland landstingens verksamheter uppgår enligt utredningens beräkningar till 5,0 procent för den specialiserade somatiska vården, 4,9 procent för området ambulans/sjuktransporter, 4,5 procent för primärvården och 3,4 procent för den

specialiserade psykiatriska vården, det delområde som således har lägst andel.

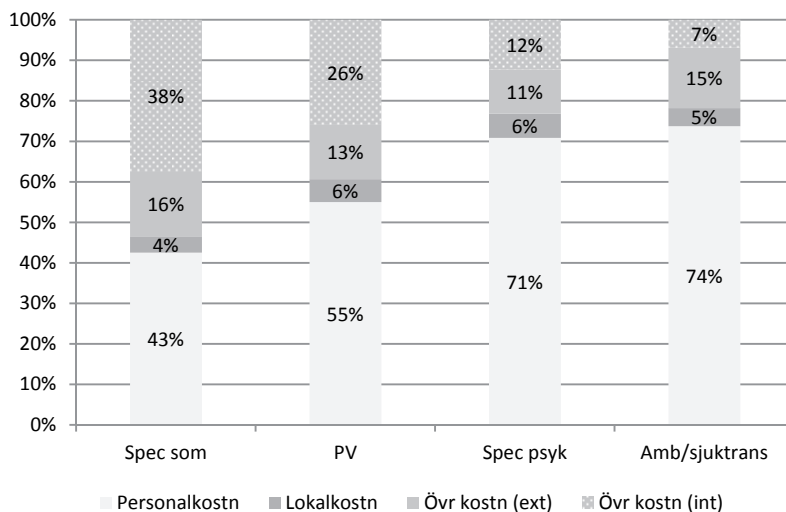
Landstingen ersätts också för inhyrd personal och för kostnader för laboratorie- och röntgentjänster. Inhyrd personal beräknas inte ha någon egentlig ingående skatt medan laboratorie- och röntgentjänster beräknas till cirka 7 procent, baserat på svar på enkäten från två privata utförare.

Beräkning utifrån kostnadsstruktur

Av figur 4.3 framgår att den specialiserade psykiatriska vården och verksamheten för ambulans/sjuktransporter har högst andel personal med en andel på runt 70 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt. Lägst andel personalkostnader har landstingens specialiserade somatiska vård med en andel på 43 procent, primärvården har en lite högre andel på 55 procent. För båda delområdena framstår andelen personalkostnader dock som relativt låg jämfört med övriga två delområden. I stället är andelen övriga kostnader höga. Eftersom övriga kostnader innehåller en hög andel interna köp av personalintensiva tjänster som medicinsk service är andelen personal räknat med de indirekta personalkostnaderna dock högre. För den specialiserade somatiska vården utgör kostnader för medicinsk service som köpts internt ungefär en fjärdedel av de totala kostnaderna exklusive skatt.

Lokalkostnaderna ligger för samtliga verksamheter på mellan 4 och 6 procent av kostnaderna.

Figur 4.3 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt i landstingsdriven verksamhet som utgörs av personal, lokalkostnader respektive övriga externa- och interna kostnader uppdelat per delområde för specialiserad somatisk vård, primärvård, specialiserad psykiatrisk vård och verksamhet för ambulans/sjuktransport 2013 (n=21)



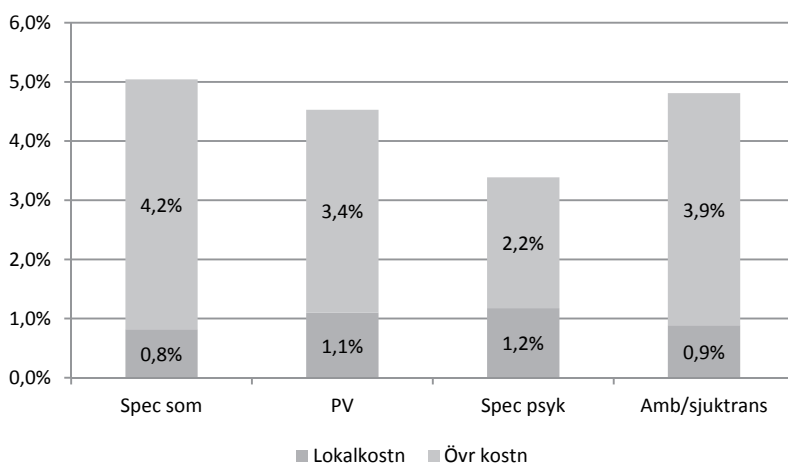
Källor: Räkenskapsammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

Bland övriga externa kostnader finns en del kostnader utan ingående skatt t.ex. läkemedel som köps in till sjukhus och verksamhetanknutna tjänster som upphandlas externt och som är undantagna från skatteplikt. Större delen av de verksamhetsanknutna tjänsterna är inhyrd verksamhetsanknuten personal, övriga verksamhetsanknutna tjänster skulle kunna vara laboratorie- och röntgentjänster.

Andelen inhyrd personal för verksamhetsanknutna tjänster är störst inom primärvården och den specialiserade psykiatriska vården och utgör 6 respektive 4 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt. Tillgången på personal är något som kan variera över tid. I beräkningen är inhyrd verksamhetsanknuten personal beräknad utan ingående skatt.

Lokalkostnaderna står för ungefär 1 procentenhet av den totalt beräknade ingående skatten, medan andel ingående skatt hänförlig till övriga kostnader är högre, se figur 4.4.

Figur 4.4 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna i landstingsdriven verksamhet som kommer från lokalkostnader och övriga kostnader uppdelat per delområde för specialiserad somatisk vård, primärvård, specialiserad psykiatrisk vård och verksamhet för ambulans/sjuktransport inom landstingen 2013 (n=21)



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

4.4.4 Primärvård

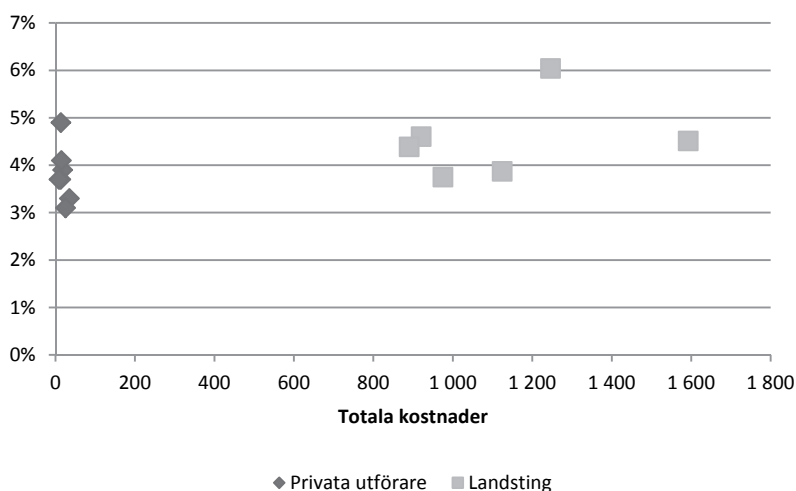
Som primärvård räknas *grundläggande medicinsk behandling, omvårdnad samt förebyggande och rehabiliterande vård*. Till primärvården hänförs sådan vård som ges av läkare med specialisering inom allmänmedicin, men också av andra vårdgivare inom områden som sjuksköterskevård, barnhälsovård, mödrahälsovård, rehabilitering m.m.¹¹

¹¹ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 7–8.

För de sex landstingens primärvårdsverksamheter som ingår i underlaget beräknas andelen ingående skatt 2013 till i genomsnitt 4,5 procent, där ett landsting ligger lite högre med 6,0 procent. För de privata utförarna ligger andelen på mellan 3,1 och 4,9 procent se figur 4.5.

Figur 4.5 Andelen ingående skatt av totala kostnader för landstingsdriven verksamhet och privata utförare av primärvård 2013 utifrån storlek på verksamhet (n=13)

Miljoner kronor



Källor: Räkenskapsammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting, inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för landstingen på 4,5 procent är 0,7 procentenheter över de privata utförarnas andel som beräknas till 3,8 procent. Bland privata utförare med husläkarmottagning märks en viss andel inköp av från skatteplikt undantagna sjukvårdstjänster som laboratorie- och röntgentjänster, vilket håller nere nivåerna för ingående skatt.

Av de sju privata utförare inom primärvård som utredningen undersökt är det fyra utförare som har skattepliktig omsättning av tjänster. Det handlar om intäkter för intyg, företagshälsovård och hälsoundersökningar vilka som mest utgör 1,5 procent av omsättningen.

4.4.5 Specialiserad somatisk vård

Den specialiserade somatiska vården ges av läkare med annan specialisering än allmänläkare, men också av annan vårdgivare som sjuksköterskor, sjukgymnaster eller arbetsterapeuter m.fl. och innebär att sjukvården är mer specialiserad än inom primärvården.¹²

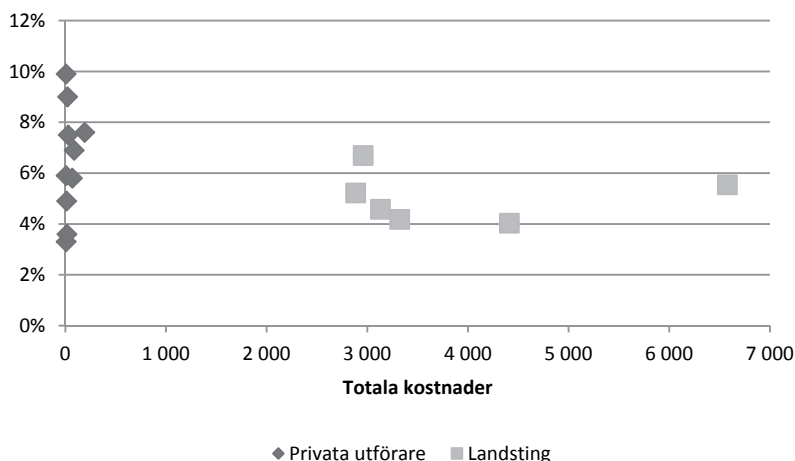
Landstingens verksamhet för specialiserad somatisk vård har för de enheter utredningen räknat på en andel ingående skatt på mellan 4,0 och 6,7 procent för 2013, se figur 4.6.

Beräkningen av andel ingående skatt vad avser de privata utförarna ger ett mer spritt resultat mellan 3,3 och 9,9 procent. Detta kan förklaras av att landstingen rymmer många verksamheter medan de privata utförarnas verksamheter, som beräkningarna grundas på, är mer inriktade mot ett specifikt område. Det är fråga om olika typer av kirurgiska och ortopediska mottagningar, ett sjukhus och en cancermottagning. En barnläkarmottagning och en enhet med rehabilitering och boende beräknas ha en andel ingående skatt på 3,3 respektive 3,6 procent, medan en liten ögonmottagning beräknas ha en andel ingående skatt 2013 på knappt 10 procent. Mottagningen har haft en ökande omsättning och hade för 2013 en kraftigt ökad materialåtgång jämfört med 2012 då andelen ingående skatt endast var 6,3 procent, dvs. mer i nivå med de flesta övriga enheterna i undersökningen. Även en fertilitetsmottagning beräknas ha en hög andel ingående skatt på 9,0 procent.

¹² Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 9.

Figur 4.6 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna för landstingsdriven verksamhet och privata utförare inom den specialiserad somatisk vården 2013 utifrån storlek på verksamhet (n=16)

Miljoner kronor



Källor: Räkenskapsammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting, inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt är en dryg procentenhet lägre för landstingen jämfört med de privata utförarna i undersökningen. För landstingen är andelen ingående skatt inom den somatiska vården 5,0 procent medan den för de privata utförarna beräknas uppgå till 6,4 procent.

Bland de privata utförarna är det sex utförare som säljer varor eller tjänster som omfattas av skatteplikt såsom utbildning, administrativa tjänster, uthyrning av anläggning, intyg, luncher, vykort, sterilisering av gods m.m. Som mest utgör de skattepliktiga tillhandahållandena 4 procent av omsättningen.

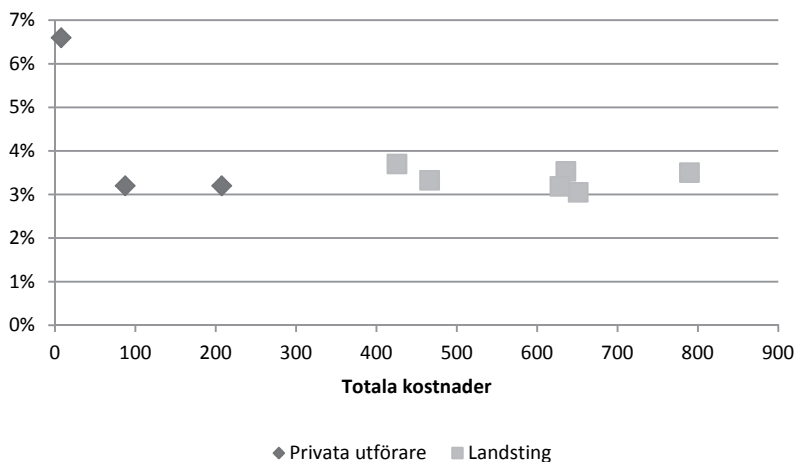
4.4.6 Specialiserad psykiatrisk vård

Inom den specialiserade psykiatriska vården ges *specialiserade insatser vid psykisk sjukdom och psykisk funktionsnedsättning*. Hit räknas också bl.a. beroendevård.¹³

Landstingens verksamheter för specialiserad psykiatrisk vård är relativt samlade med en andel ingående skatt på mellan 3,1 och 3,7 procent, se figur 4.7. Underlaget från privata utförare är mycket begränsat. Utredningen har fått svar från tre privata utförare, varav två lite större som ligger i nivå med landstingets verksamheter och en lite mindre privat utförare som skiljer sig från övriga med en högre andel ingående skatt på 6,6 procent.

Figur 4.7 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för landstingsdriven verksamhet och verksamhet som bedrivs av privata utförare inom den specialiserade psykiatriska vården 2013 utifrån storlek på verksamhet (n=9)

Miljoner kronor



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting, inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

¹³ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 10.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de privata utförarna som bedrev specialiserad psykiatrisk vård 2013 beräknas uppgå till 4,3 procent vilket är nästan en procentenhet högre än landstingens genomsnitt inom delområdet på 3,4 procent.

Samtliga tre privata utförare har viss försäljning av varor eller tjänster som omfattas av skatteplikt. Försäljningen avser bl.a. böcker, intyg, utbildning samt föreläsningar och som mest utgör försäljningen 1,6 procent av omsättningen.

4.4.7 Ambulans- och sjuktransporter

I landstingets verksamhet för ambulans- och sjuktransporter ingår transporter till och mellan vårdenheter samt permissionsresor. Sjukresor som t.ex. görs med kommunens färdtjänst ingår inte.¹⁴

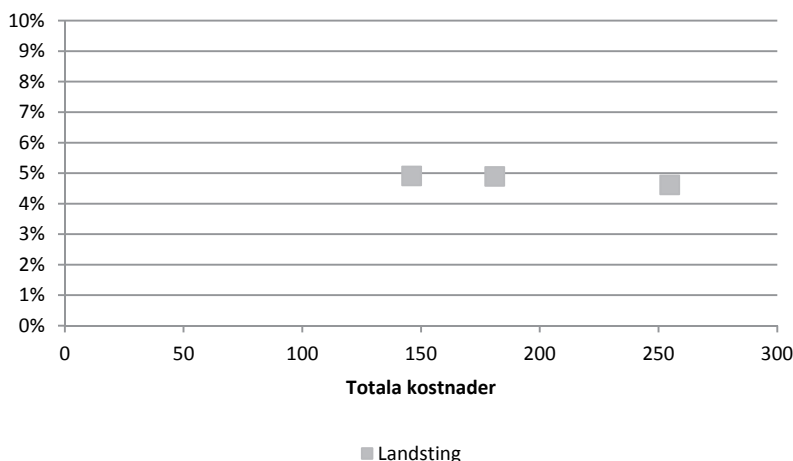
Ambulans- och sjuktransporter är ett delområde inom övrig hälso- och sjukvård. Området särredovisas emellertid inte i räkenskapssammandragets driftsredovisning, vilket har gjort att utredningen har begärt in uppgift om samtliga kostnadsgrupper. Flera landsting har inte kunnat lämna kompletta uppgifter varför utredningen endast har kunnat utföra beräkningar för tre landsting.

Andelen ingående skatt för ambulans- och sjuktransporter beräknas för 2013 till i genomsnitt 4,8 procent utan några större skillnader mellan de tre landsting som beräkningen grundas på, se figur 4.8. Inklusiv luftburen ambulanssjukvård uppskattas den genomsnittliga andelen ingående skatt vara marginellt högre, 4,9 procent.

¹⁴ Instruktioner för Räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 12.

Figur 4.8 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för landstingens verksamhet för ambulans- och sjuktransporter 2013 utifrån storlek på verksamhet (n=3)

Miljoner kronor



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

För delområdet ambulans- och sjuktransporter är andelen ingående skatt sammanvägd med det genomsnitt som räknades fram i delbetänkandet för luftburen ambulanssjukvård. I utredningens delbetänkande (SOU 2014:78) beräknades andel ingående skatt till 6 procent. Beräkning av andel ingående skatt för den luftburna ambulanssjukvården bygger i delbetänkandet på både beräkningar av landstingsdriven verksamhet och verksamhet hos privata utförare.

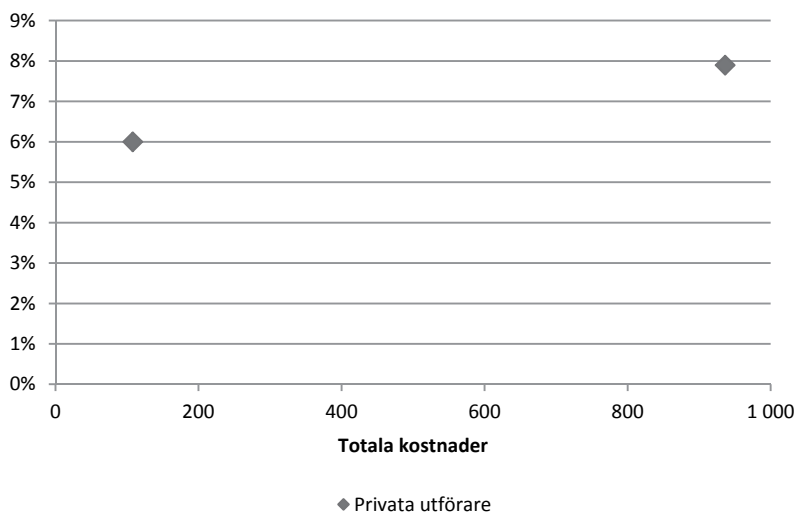
4.4.8 Kostnader för laboratorie- och röntgentjänster

Upphandlingskostnader för laboratorie- och röntgentjänster ger liksom som upphandling av övriga sjukvårdstjänster rätt till ersättning för dold mervärdeskatt. Utredningen har fått svar från två relativt stora privata utförare som tillhandahåller laboratorie- och röntgentjänster. De två privata utförarna har en andel ingående

skatt på 6,0 respektive 7,9 procent, vilket ger en genomsnittlig andel ingående skatt på 7,0 procent, se figur 4.9.

Figur 4.9 Andelen ingående skatt av den totala kostnaden för laboratorie- och röntgentjänster hos privata utförare 2013 utifrån storlek på verksamhet (n=2)

Miljoner kronor



Källa: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

4.4.9 Slutsatser

Enligt utredningens beräkningar uppgår den genomsnittliga kostnaden för ingående skatt inom sjukvårdsområdet för landstingen till 4,7 procent. Utredningens beräkningar indikerar att andel ingående skatt inom respektive delområde uppgår till 5,0 procent för den specialiserade somatiska vården, till 4,5 procent för primärvården, till 3,4 procent för den specialiserade psykiatriska vården och till 4,9 procent för ambulans- och sjuktransporter.

Med hänsyn till att enkätsvaren från privata utförare är relativt få går det inte att göra en statistiskt sett hållbar beräkning för dem utan beräkningarna får indikera om andelen ingående skatt hos dessa aktörer skiljer sig från kommunal verksamhet. En sammanvägning av andelen ingående skatt hos privata utförare baserad på

landstingets nettokostnad per delområde skulle för de tre delområdena specialiserad somatisk vård, primärvård och specialiserad psykiatrisk vård vara 5,6 procent. För delområdet specialiserad somatisk vård uppgår den genomsnittliga andelen ingående skatt till 6,4 procent, för primärvården till 3,8 procent och för den specialiserade psykiatriska vården till 4,3 procent.

Andel ingående skatt för privata utförare som bedriver verksamhet inom primärvården och den specialiserade psykiatriska vården avviker med knappt 1 procentenhet från den andel ingående skatt som beräknas för landstingens verksamheter.

Skillnaden inom primärvården, där verksamhet som bedrivs av privata utförare beräknas ha en lägre andel ingående skatt, skulle kunna bero på kostnader för från skatteplikt undantagna sjukvårdstjänster såsom laboratorie- och röntgentjänster som köps in av de privata utförarna. Den landstingsdrivna primärvården köper i stor utsträckning denna typ av tjänster från den landstingsinterna serviceenheten för medicinsk service. Eftersom beräkningar görs för serviceenheternas ingående skatt belastas de landstingsdrivna enheterna för den ingående skatten vid beräkningarna och det uppkommer inte en dold mervärdesskattekostnad såsom hos privata utförare.

Underlaget inom den specialiserade psykiatriska vården är litet och en utförare skiljer sig från övriga. Det är svårt att dra några slutsatser utifrån enskilda fall, men det skulle kunna indikera att den specialiserade psykiatriska vården innehåller en viss variation. Övriga privata utförare är större och enskilda variationer mellan enheter inom dessa företag syns inte när beräkningarna görs på företagsnivå.

Inom den specialiserade somatiska vården har flera privata utförare en högre andel ingående skatt i sina verksamheter än vad landstingen har. Den specialiserade somatiska vården innehåller också med sina många specialisterriktningar en stor variation av verksamheter. Beräkningarna för landstingen ger här en sammanhållen bild av alla de verksamheter som ingår i den somatiska vården.

Eftersom andelen lokalkostnader är låg och övriga kostnader till stor del består av personalintensiva interna köp inom landstinget, eller från skatteplikt undantagna tjänster, överstiger inte andel

ingående skatt för landstingens delområden nuvarande schablon på 6 procent.

Förutom köp av så kallad huvudverksamhet som motsvarar landstingets verksamhetsområden, söker landstingen också ersättning för laboratorie- och röntgentjänster som inte belastas av ingående skatt samt för inhyrd sjukvårdspersonal. Uppgifter från privata utförare indikerar att andel ingående skatt inom området laboratorie- och röntgentjänster ligger något över dagens schablon, medan verksamhet inom området inhyrd sjukvårdspersonal (som i stort sett bara består av lönekostnader) ligger avsevärt under dagens schablon.

Inom sjukvårdsområdet bedriver 15 av de 22 privata utförare som har svarat på utredningens enkät mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster. I de flesta fall rör det sig dock om mindre än 1 procent av omsättningen. Det är vanligt med läkarintyg, men det finns också hälsokontroller, företagshälsovård, utbildning etc. Tre av utförarna har en mervärdesskattepliktig försäljning som uppgår till mellan 3 och 4 procent av omsättningen.

Utredningen konstaterar att andelen ingående skatt för den specialiserade psykiatriska vården är något lägre än för övriga delområden, men att övriga delområden inte skiljer sig så mycket åt. Spridningen för de landstingsdrivna verksamheterna är inte heller särskilt stor. Inom den specialiserade somatiska vården finns dock en stor spridning bland privata utförare som förefaller bero på de skillnader som kan finnas i fråga om verksamhetsinriktning inom delområdet.

5 Tandvård

I avsnittet ges en beskrivning av de rättsliga ramarna för bedrivandet av verksamhet inom området tandvård och de aktörer som bedriver verksamhet inom området. Vidare redogörs för resultatet av beräkningarna med avseende på den ingående skatt som beräknas uppstå inom tandvårdsområdet. Slutligen redovisas de slutsatser utredningen dragit när det gäller nivåerna på den ingående skatten för området.

5.1 Allmänt om tandvård

Bestämmelser som styr tandvården finns huvudsakligen i tandvårdslagen (1985:125), TvL, och i lagen (2008:145) om statligt tandvårdsstöd. TvL innehåller regler om bl.a. vilka krav som ställs på tandvården, avgifter, landstingens ansvar, personal och ledning. Lagen om statligt tandvårdsstöd innehåller bestämmelser om tandvårdsbidrag, högkostnadsskydd och ersättning till vårdgivare för utförd tandvård.

Med tandvård avses enligt 1 § TvL åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador i munhålan. Tandvård får antingen ges av landstingens tandvårdsorganisation, dvs. folktandvården, eller av en privat vårdgivare. Enligt 5 § tredje stycket TvL får ett landsting sluta avtal med någon annan om att utföra de uppgifter som landstinget och dess folktandvård ansvarar för enligt TvL. Uppgifter som innefattar myndighetsutövning får dock inte med stöd av denna bestämmelse överlämnas till en juridisk person eller en enskild individ.

Enligt 7 § 1–3 TvL ska folktandvården svara för regelbunden och fullständig tandvård för barn och ungdomar till och med det år då de fyller nitton år, specialisttandvård för vuxna och övrig

tandvård för vuxna i den omfattning som landstinget bedömer lämplig.

Av 8 och 8 a §§ TvL framgår att landstingen även har ansvar för planering och uppsökande verksamhet samt att erbjuda tandvård till vissa grupper, t.ex. dem som omfattas av lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS).

Folktandvården utför merparten av tandvården för barn- och ungdomar, medan den privata tandvården står för huvuddelen av tandvården för vuxna. Tandvården för barn- och ungdomar är som huvudregel avgiftsfri (15 a § TvL) och finansieras sålunda helt av offentliga medel.

Vuxentandvården finansieras dels av avgifter som betalas av patienterna själva, dels genom det statliga tandvårdsstödet. Tandvårdsstödet består av allmänt tandvårdsstöd, högkostnadsskydd och särskilt tandvårdsstöd (1 kap. 1 § andra stycket lagen om statligt tandvårdsstöd). Tandvårds- och läkemedelsverket beslutar om reglerna för högkostnadsskyddet och Socialstyrelsen om det särskilda tandvårdsbidraget. Försäkringskassan hanterar utbetalning av det statliga tandvårdsstödet till vårdgivarna, dvs. till såväl privata utförare som till folktandvården. Patienterna får del av tandvårdsstödet genom en sänkning av patientavgiften.¹

Den 1 januari 1999 avreglerades tandvården för vuxna vilket innebär fri prissättning inom området. Privattandläkarna konkurrerar därför med folktandvården om samma patienter på en öppen marknad vad gäller vuxentandvård, vilket kan ge upphov till konkurrenssnedvridningar om verksamheten inte bedrivs på lika villkor. Ett exempel på problem med konkurrenssnedvridning som kan uppstå är landstingens rätt till kompensation för ingående skatt enligt 2 § LEMK. Som en följd av att vuxentandvården bedrivs på en avreglerad marknad innebär landstingens rätt till kompensation för ingående skatt för folktandvårdens verksamhet att det, allt annat lika, är möjligt för den landstingsägda folktandvården att hålla lägre priser än de privata utförarna. Effekterna av denna snedvridning har i stort sett lösts genom att landstingen i stor utsträckning har interna regler som innebär att folktandvården inte får tillgodoräkna sig ersättningen för ingående skatt genom att

¹ Förslag om ändringar i regelverket kring tandvårdsstöd ges i Ett tandvårdsstöd för alla – fler och starkare patienter (SOU 2015:76).

ersättningen behålls centralt inom landstingen och således inte tillfaller folktandvården.²

I syfte att öka transparensen i den ekonomiska redovisningen av folktandvården har de flesta landsting infört en gemensam modell för särredovisning av tandvård inom konkurrensutsatt verksamhet. Särredovisning ska bl.a. göra det möjligt för externa intressenter att bedöma om det finns konkurrenssnedvridande subventioner av folktandvården och om offentlig och privat verksamhet bedrivs på lika villkor.³

5.2 Mervärdesskatt och tandvård

5.2.1 Från skatteplikt undantagen tandvård

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. Undantaget från skatteplikt för tandvård omfattar både varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Detta innebär t.ex. att försäljning av plast, porslin eller amalgam i samband med tandvård är från skatteplikt undantagna tillhandahållanden.

Av 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML framgår att även dentaltekniska produkter och tjänster som avser sådana produkter omfattas när de tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker. Denna bestämmelse tillämpas sedan den 1 januari 2015 och är en anpassning till artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, där avgörande för undantaget är *vem som tillhandahåller* produkten eller tjänsten. Innan ändringen var omsättning av dentaltekniska produkter och tjänster som avser sådana produkter undantagen från skatteplikt när produkten eller tjänsten tillhandahölls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten var avsedd, dvs. *vem som köpte* produkten eller tjänsten var avgörande. Efter ändringen tas t.ex. mervärdesskatt ut när de dentaltekniska produkterna säljs av en mellanhand som utgör ett senare led i försäljnings-

² Se SOU 1999:133 s. 108, SOU 2001:36 s. 102 f. Se även Konkurrensverkets rapportserie 2004:1, Tandvård och konkurrens, s. 76.

³ Se Statskontorets rapport 2014 *Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården*, dnr 2014/20-5.

kedjan samtidigt om den försäljning som tandteknikern gör till mellanhanden undantas från mervärdesskatt.⁴

Bestämmelserna i 3 kap. 4 och 6 §§ ML utgör ett införlivande av artikel 132.1 b, c och e i mervärdesskattedirektivet och ska så långt det är möjligt tolkas i ljuset av direktivet så som det uttolkats av EU-domstolen.

5.2.2 Vissa tillhandahållanden omfattas inte av undantaget

Inledning

Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss transaktion omfattas av ML:s undantag från skatteplikt eller inte.

När en privat utförare tillhandahåller från skatteplikt undantagen tandvård ingår dold mervärdesskatt i det pris kommunen betalar vid upphandling av eller bidragsgivning till nämnda verksamhet eftersom den privata utföraren saknar avdragsrätt för ingående skatt som belöper på förvärv i verksamheten.

För att konkurrensneutralitet ska åstadkommas vid valet mellan kommunal regi och sådan som utförs av privata utförare, har kommunen rätt till ersättning enligt 5 § LEMK. I det fall tandvården är skattepliktig och mervärdesskatt debiteras kan kommunen få ersättning för ingående skatt enligt 2 § LEMK. I sistnämnda fall har den privata utföraren avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och det uppkommer ingen dold mervärdesskatt.

Estetiska behandlingar

När det gäller s.k. estetiska operationer och behandlingar har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i HFD 2013 ref. 67 prövat omfattningen av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML (se avsnitt 4). Efter att ha inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen fann HFD att estetiska operationer och behandlingar som utförs med annat syfte än att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa inte omfattas av undan-

⁴ Prop. 2014/15:1 s. 323 ff.

taget från skatteplikt. Detta innebär att privata utförare av estetiska operationer och behandlingar kan tillhandahålla tjänster som undantas respektive inte undantas från skatteplikt. Detta skulle på tandvårdsområdet t.ex. kunna gälla tandblekning i kosmetiskt syfte.⁵ Enligt vad utredningen erfar upphandlas inte sådana tjänster.

5.2.3 Ersättning för dold mervärdesskatt

Verksamhet som landstingen ansvarar för inom tandvården (framför allt tandvård för barn- och ungdomar) kan överlåtas till privata aktörer genom upphandling enligt LOU eller LOV. Landstingen får ersättning för dold mervärdesskatt med utgångspunkt i upphandlingskostnaden (LOU) eller ersättningsbeloppet till vårdgivaren (LOV).

5.3 Aktörer på marknaden

Tandvården är ett av de mest privatiserade vårdområdena i Sverige. Landstingen och regionernas nettokostnad för tandvård uppgick år 2013 till 5 miljarder kronor. Landstingen och regionerna producerade 63 procent av verksamheten själva och köpte verksamhet för 2 miljarder kronor eller 37 procent. Flera landsting har bolagiserat sin tandvård. Det gör att 48 procent av den köpta vården bedrivs av landstingsägda bolag. År 2012 uppgick kostnaden för den privata tandvården till cirka 11 miljarder kronor och den uppskattade privatiseringsgraden till 60 procent totalt och till mellan 2 till 5 procent inom barntandvården.⁶

Den ojämförligt största privata utföraren inom tandvården är Praktikertjänst (som också bedriver hälso- och sjukvård), men det finns även andra aktörer såsom den norska tandvårdskoncernen Colosseum som under 2014 gått ihop med den svenska tandvårdskedjan Smile.

⁵ Se t.ex. Skatteverkets ställningstagande den 30 september 2014, dnr 131 532883-14/111.

⁶ Köp av verksamhet, kommuner, landsting och regioner 2006–2013, s. 39 f.

5.4 Beräkning av ingående skatt

5.4.1 Inledning

Beräkning av ingående skatt har gjorts utifrån kostnader för såväl kommunalt bedriven verksamhet som för verksamhet som bedrivs av privata utförare.

Utredningen har i sina beräkningar för landstingens kostnader utgått från offentlig ekonomisk statistik som Statistiska centralbyrån sammanställer, det s.k. räkenskapssammandraget (se avsnitt 9).

För beräkningar av andel ingående skatt hos privata utförare används inhämtade resultatrapporter och enkätsvar. Olika omständigheter påverkar möjligheten att göra beräkningar för de privata utförarnas andel ingående skatt. En faktor som kan påverka beräkningarna inom området är alltför få enkätsvar. Utredningen har endast kunna beräkna andelen ingående skatt för fyra privata utförare inom tandvård. Men även andra faktorer såsom förekomsten av blandad verksamhet, flera olika verksamheter och koncernförhållanden försvårar möjligheten att få fram ett beräkningsunderlag som kan ligga till grund för generella slutsatser.⁷ I stället får de värden som finns för privata utförare indikera om de privata utförarna skiljer sig från landstingens verksamhet inom tandvård.

För beräkningar av landstingens verksamhet för tandvård använder utredningen det verksamhetsområde inom räkenskapssammandraget benämnt *Hälso- och sjukvård*. Inom verksamhetsområdet finns ett delområde för *tandvård*. Till delområdet tandvård räknas i räkenskapssammandraget *allmäntandvård*, *landstingens tandvårdsstöd*, *allmäntandvård barn och ungdomar* och *specialisttandvård*⁸.

Eftersom varje landsting innehåller flera kommuntyper har ingen vägning utifrån kommuntyp gjorts till skillnad från områdena för social omsorg och utbildning där kommunerna ansvarar för verksamheterna. Beräkningar för landsting med storstadskommuner saknas p.g.a. svårigheter att få fram uppgifter om interna kostnader (se avsnitt 9).

De privata utförare som hyr sina lokaler får i de flesta fall ingen mervärdesskatt på fakturan eftersom verksamheten är undantagen

⁷ Se närmare om metod för beräkning i avsnitt 9.

⁸ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 11.

från skatteplikt.⁹ De privata utförarna kan dock få en dold mervärdesskattekostnad på grund av att fastighetsägaren saknar rätt till avdrag eller återbetalning för sin ingående skatt. Fastighetsägarens merkostnader (dold mervärdesskatt) övervältras därför i priset för hyra till hyresgästen (den privata utföraren). Landstingen kan däremot få mervärdesskatt på fakturan för lokalhyra som de kan begära ersättning för enligt 2 § LEMK. För att efterlikna de förhållanden som gäller vid upphandling av privat verksamhet beräknas för landstingen extern lokalhyra med en schablon som motsvarar den dolda mervärdesskattekostnaden hos privata utförare. På samma sätt beräknas för lokalhyra hos privata utförare den dolda mervärdesskattekostnaden. Det betyder att en viss del av det som i beräkningarna benämns ingående skatt för privata utförare även innehåller en viss del dold mervärdesskatt. För landstingens verksamhet motsvarar andel ingående skatt som kan hänföras till lokalhyra inte helt den ingående skatten, eftersom schablonen är lägre än skattesatsen på 25 procent.

I begreppet lokalkostnad ingår lokalhyra, men också kostnader som är knutna till lokaler såsom energi, fastighetskatt, avskrivningar för fastigheter m.m.

Kostnaderna för ingående skatt i vissa fall inklusive dold mervärdesskatt har beräknats som andel av de totala kostnaderna. Med totala kostnader avses de kostnader som utgör grund för beräkningen inklusive skatt, se avsnitt 9. Analysen av kostnadsstrukturen bygger på de kostnader i kommunernas driftsredovisning som ingår i beräkningen där ingående skatt inte är kostnadsförd.

5.4.2 Beräkning av ingående skatt för tandvården

Utredningens beräkningar visar att den genomsnittliga andelen ingående skatt för huvudområdet tandvård, baserat på beräkningar utifrån landstingens kostnader är 5,3 procent av de totala kostnaderna. Beräkningar avseende privata utförare ger ett högre snitt på 7,0 procent.

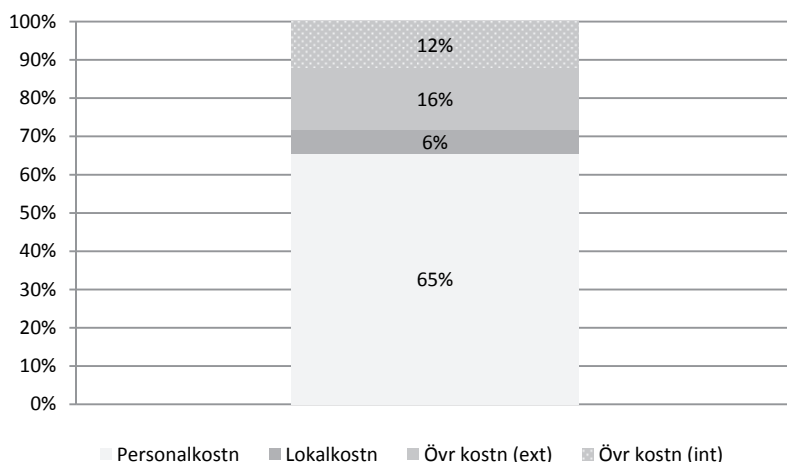
⁹ För en mer utförlig beskrivning av hyra av lokal och mervärdesskatt, se avsnitt 10.

Kostnadsstruktur

Analyserna av kostnadsstrukturen inom tandvården görs i huvudsak utifrån landstingens kostnader då redovisningen hos privata utförare inte finns sammanställd på ett enhetligt sätt såsom hos landstingen.

Av figur 5.1 framgår att landstingens tandvård har en genomsnittlig andel personalkostnader av de totala kostnaderna exklusive skatt på 65 procent. Andelen lokalkostnader utgörs av 6 procent, varav större delen utgörs av interna lokalkostnader från serviceenheten för fastigheter. Andelen övriga externa kostnader uppgår till 16 procent och andelen övriga interna kostnader utgör 12 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt.

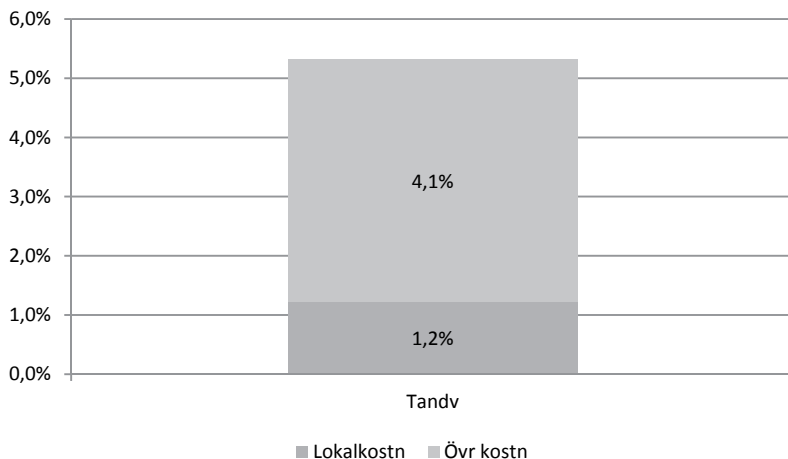
Figur 5.1 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt av landstingsdriven verksamhet som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader, övriga externa kostnader och övriga interna kostnader, d.v.s. köp inom landstingen 2013 (n=5)



Källor: Räkenskapsammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

Av den beräknade andelen ingående skatt för tandvården på 5,3 procent kommer den största delen från övriga kostnader (4,1 procentenheter) medan lokalkostnaderna endast bidrar med en knapp fjärdedel (1,2 procentenheter), se figur 5.2.

Figur 5.2 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna som kommer från lokalkostnader och övriga kostnader inom landstingsdriven verksamhet 2013 (n=5)



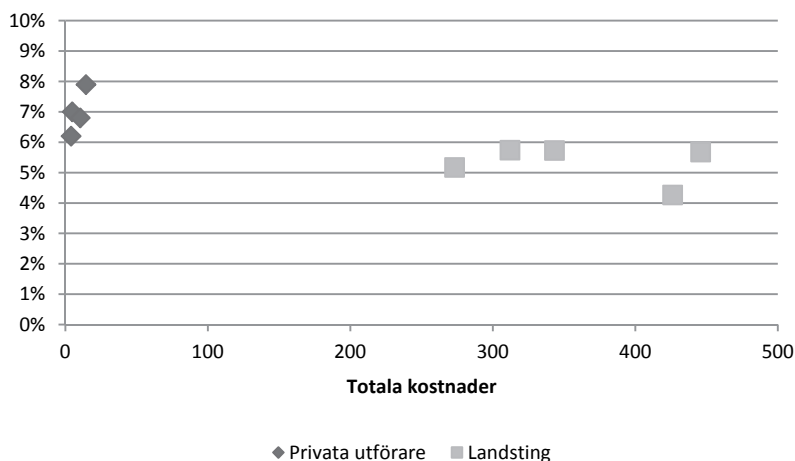
Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

Spridning hos landsting och privata utförare

Samtliga landstingens verksamheter för tandvård ligger samlade mellan 4,3 procent och 5,7 procent i andel ingående skatt av de totala kostnaderna, se figur 5.3. De privata utförarna har en högre andel ingående skatt, mellan 6,2 procent och 7,9 procent. Den genomsnittliga andelen ingående skatt är 1,7 procentenheter högre för de fyra privata utförare utredningen har gjort beräkningar på (7,0 procent) än den genomsnittliga andelen för de landstingsdrivna verksamheterna (5,3 procent). För jämförelseåret 2012 var dock den genomsnittliga andelen ingående skatt något lägre för de privata utförarna, 6,5 procent i stället för 7,0 procent.

Figur 5.3 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna i landstingsdriven verksamhet och hos privata utförare inom tandvården 2013 utifrån storlek på verksamhet (n=9)

Miljoner kronor



Källor: Räkenskapsammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting, inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för privata utförare är beräknad på ett begränsat underlag vilket ger viss osäkerhet i hur skillnaden mellan utfallet för landsting och privata utförare ska tolkas. Det indikerar dock att det kan finnas skillnader mellan privattandvården och den landstingsdrivna tandvården.

En omständighet som skulle kunna förklara skillnaderna är den relativt sett högre andelen barn- och ungdomstandvård som landstingen har i förhållande till privata utförare. Medan endast 16 procent av alla barn går till en privat utförare är motsvarande andel för vuxna 70 procent¹⁰. Ett rimligt antagande är att tandhälsan är bättre för yngre personer och att behov av tandvård stiger i takt med åldern, någon som också stöds av en analys av tandvårdsstödet som görs i SOU 2015:76, Ett tandvårdsstöd för alla.¹¹ Att åtgärderna skiljer sig åt för olika åldersgrupper indikerar att det även kan finnas

¹⁰ Uppgift från Privattandläkarna.

¹¹ Ett tandvårdsstöd för alla – fler och starkare patienter (SOU 2015:76), s. 115.

skillnader i innehåll av tillhandahållande av tandvårdstjänster mellan barn- och ungdomstandvård och vuxentandvård. Detta skulle i så fall kunna vara en förklaring till skillnaderna mellan privata utförare med i huvudsak vuxentandvård och landstingets folktandvård med en högre grad av barn- och ungdomstandvård.

Privata utförare har en högre grad kostnader för inköp av material, vilket ger en högre andel ingående skatt.

Två av de privata utförarna bedriver sin verksamhet i tät kommuner och två utförare bedriver verksamhet i storstadskommuner.

Två av de fyra företagen är mycket små, med tre respektive fem anställda, vilket väl speglar hur många tandvårdsföretag ser ut. Att utförarna är så små ökar osäkerheten i tolkningen av lönekostnaderna för företagens delägare. Det är inte säkert att en delägare som är aktiv i verksamheten tar ut en marknadsmässig lön, utan denne kanske i stället föredrar att återinvestera i företaget eller att ta ut ersättning i form av utdelning. Detta medför i så fall att andelen personalkostnader som inte belastas med mervärdesskatt minskar och resulterar därigenom i en högre andel ingående skatt för verksamheten totalt. De företag som ingår i studien har, precis som många tandvårdsföretag en viss vinstmarginal vilket kan betyda att företagen går bra eller att arbetsinsatserna från verksamhetsaktiva delägare inte fullt ut speglas i företagets lönekostnader. Om andelen skatt i stället räknas som del av omsättningen skulle den genomsnittliga andelen ingående skatt för privata utförare hamna lägre, på 6 procent, och närma sig genomsnittsnivån för landstingens tandvårdsverksamhet.

Det kan således finnas flera förklaringar till skillnaderna i andel ingående skatt mellan den tandvård som bedrivs av landstingen och den tandvård som bedrivs av privata utförare.

Två av de privata utförarna har också viss skattepliktig försäljning av tandvårdsprodukter, motsvarande 1 procent av omsättningen. Omfattningen är emellertid så begränsad att den inte påverkar nivån på andel ingående skatt.

5.4.3 Slutsatser

Det är inom tandvården en viss skillnad mellan landstingens verksamhet och de privata utförarnas verksamheter vad gäller andelen ingående skatt. Med hänsyn till att enkätsvaren från privata utförare är relativt få går det dock inte att göra en statistiskt sett hållbar beräkning för dem utan de får indikera om de privata utförarna skiljer sig från landstingets verksamhet.

Enligt beräkningarna har landstingen en andel ingående skatt på 5,3 procent, vilken understiger dagens schablon på 6 procent medan de privata utförare som utredningen har undersökt, har en andel ingående skatt på, 7,0 procent. Andelen överstiger således dagens schablon med en procentenhet.

En möjlig förklaring till skillnaden mellan andelen ingående skatt hos privata utförare och landstingen är skillnader i kundgrupp, där landstingen har en högre andel barn- och ungdomstandvård än privata utförare. Att tandhälsan försämrats med stigande ålder gör att tjänsterna innehållsmässigt skulle kunna skilja sig åt med fler åtgärder i de högre åldersgrupperna.

Det faktum att de privata utförarna är relativt små och att andelen ingående skatt som andel av omsättningen är lägre skulle kunna tyda på antingen att det är en lönsam bransch med vissa vinstmarginaler, eller på att det kan finnas verksamhetsaktiva delägare som inte tar ut en marknadsmässig lön. Det senare skulle i så fall ge en något högre andel ingående skatt.

Inom tandvården förekommer viss skattepliktig omsättning i form av försäljning av tandvårdsprodukter, två av de fyra privata utförarna har försäljning av tandvårdsprodukter på runt 1 procent av omsättningen. Omfattningen är emellertid så begränsad att den inte påverkar nivån på andel ingående skatt.

Utredningen konstaterar att nivåerna i andel ingående skatt av de totala kostnaderna skiljer sig åt mellan den landstingsdrivna tandvården och den som bedrivs av privata utförare, men att det också kan finnas skillnader i verksamhet mellan privat och offentligt bedriven tandvård.

6 Social omsorg

I avsnittet ges en beskrivning av de rättsliga ramarna för bedrivandet av verksamhet inom området social omsorg och de aktörer som bedriver verksamhet inom området. Vidare redogörs för resultatet av beräkningarna med avseende på den ingående skatt som beräknas uppstå inom området social omsorg. Slutligen redovisas de slutsatser som utredningen dragit när det gäller nivåerna på den ingående skatten för området.

6.1 Allmänt om social omsorg

6.1.1 Inledning

I 3 kap. 7 § ML definieras social omsorg som ”offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg” (se vidare avsnitt 7). Begreppet social omsorg förekommer dock inte i den lagstiftning som avser bedrivande av verksamhet inom området, varav de mest centrala lagarna är socialtjänstlagen (2001:453), SoL och lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, (LSS). Det bör observeras att social omsorg enligt ML omfattar även barnomsorg. Begreppet barnomsorg används emellertid inte i den lagstiftning som rör verksamhetsområdet, vare sig i SoL som tidigare reglerade förskoleverksamhet och skolbarnomsorg, i 1985 års skollag eller 2010 års skollag. De verksamheter som torde åsyftas är verksamhetsformerna förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet (se avsnitt 7).

Uttrycket socialtjänst används för att beskriva ett antal verksamheter där kommunerna har huvudansvaret och torde inrymmas inom begreppet social omsorg. Det finns ingen enhetlig definition av begreppet socialtjänst, men viss ledning ges i de definitioner som

finns i 26 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) och i 2 § lagen (2001:454) om behandling av personuppgifter inom socialtjänsten. Med socialtjänst avses enligt dessa lagar bl.a. verksamhet enligt lagstiftningen om socialtjänst och den särskilda lagstiftningen om vård utan samtycke av unga eller av missbrukare samt verksamhet som i annat fall handhas av socialnämnd.

Utredningen använder både uttrycket social omsorg och uttrycket socialtjänst för att beskriva de verksamheter som omfattas av social omsorg enligt LEMK.

Det är huvudsakligen kommunerna som ansvarar för socialtjänsten, men även landstingen kan ansvara för vissa områden, t.ex. rådgivning och annat personligt stöd enligt 2 § LSS. Som exempel på insatser för vilka kommunen har ansvar kan nämnas stöd- och hjälp till utsatta barn och deras familjer, vård och behandling av missbrukare, daglig vård och omsorg om äldre, stöd och service till funktionshindrade samt ekonomiskt bistånd till människor med försörjningsproblem.

Inspektionen för vård och omsorg (IVO) bedriver tillsyn över verksamheter både inom socialtjänstområdet och för funktionshindrade, så kallad LSS-verksamhet. IVO prövar även ansökningar om tillstånd för enskilda verksamheter enligt SoL och LSS.

6.1.2 Socialtjänstlagen

SoL är en rättighetslag (till skillnad från HSL som är en skyldighetslag, se avsnitt 4). Syftet med rättighetsbestämmelser är att garantera enskilda människor det stöd som de är i behov av i de fall detta inte kan tillgodoses av dem själva eller någon annan.¹ Enligt 2 kap. 1 § SoL svarar kommunerna för socialtjänsten inom sitt område, och har det yttersta ansvaret för att enskilda får det stöd och den hjälp som de behöver. Enligt 4 kap. 1 § första stycket SoL har den som inte själv kan tillgodose sina behov, eller kan få dem tillgodosedda på annat sätt, rätt till bistånd av socialnämnden för sin försörjning (försörjningsstöd) och för sin livsföring i övrigt. Uttrycket ”för sin livsföring i övrigt” sammanfattar en lång rad av

¹ Prop. 2000/01:80 s. 90.

olika behov av stöd och hjälp, service, behandling, vård och omsorg.² I 5 kap. SoL finns bestämmelser om särskilda grupper såsom barn och unga, äldre människor, människor med funktionshinder, missbrukare, närstående samt brottsoffer.

Kommunen får enligt 2 kap. 5 § SoL sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Genom ett sådant avtal får en kommun tillhandahålla tjänster åt en annan kommun. Uppgifter som innefattar myndighetsutövning får emellertid inte med stöd av denna bestämmelse överlämnas till andra juridiska personer eller en enskild individ. Bestämmelsen innebär att kommunen inte kan överlämna uppgifter att fatta beslut som rör enskildas rättigheter, skyldigheter eller förmåner till andra juridiska personer eller enskilda individer, t.ex. beslut om ekonomiskt bistånd eller olika former av stödåtgärder. Kommunen behåller som huvudregel huvudmannskapet och har därigenom det övergripande ansvaret för verksamheten och ska se till att den anlitade privata utföraren uppfyller de bestämmelser som gäller för verksamheten.

6.1.3 Lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade

LSS kan ses som ett komplement till SoL och reglerar särskilt stöd till vissa grupper av personer med funktionsnedsättning. Enligt LSS har den som ingår i någon av de i 1 § 1–3 LSS angivna tre personkretsarna rätt till insatser av särskilt stöd och service. Personkretsarna är: 1. personer med utvecklingsstörning, autism eller autismsliknande tillstånd, 2. personer med betydande och bestående begåvningsmässigt funktionshinder efter hjärnskada i vuxen ålder föranledd av yttre våld eller kroppslig sjukdom, eller 3. personer med andra varaktiga fysiska eller psykiska funktionshinder som uppenbart inte beror på normalt åldrande, om de är stora och förorsakar betydande svårigheter i den dagliga livsföringen och därmed ett omfattande behov av stöd eller service. Tio olika hjälpinsatser räknas upp i 9 § 1–10 LSS. Exempel på insatser är personlig assistans, ledsagarservice, korttidsvistelse och bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna.

² A. prop. s. 90.

Personlig assistans kan beviljas antingen av kommunen (enligt LSS) eller av Försäkringskassan. Försäkringskassan beviljar s.k. assistansersättning med stöd av 51 kap. socialförsäkringsbalken (SFB) som en kostnadsersättning för att köpa personlig assistans eller för kostnader för personliga assistenter i de fall behovet av personlig assistans uppgår till mer än 20 timmar per vecka. Kommunen ansvarar finansiellt för de första 20 assistanstimmarna per vecka medan staten genom Försäkringskassan ansvarar för övrig finansiering. Försäkringskassan betalar ut hela beloppet till brukaren eller till annan och kommunen ersätter Försäkringskassan för kostnaden för de första 20 assistanstimmarna.³

Kommunens ersättning till Försäkringskassan kan inte ligga till grund för begäran om ersättning för dold mervärdesskatt eftersom det inte föreligger någon upphandlingssituation.⁴

När det gäller sådan personlig assistans som kommunen ansvarar för enligt LSS, dvs. när behovet inte överstiger 20 timmar, kan kommunen ge ekonomiskt stöd till den enskilde brukaren eller direkt till den som anlitats av brukaren.

6.2 Mervärdesskatt och social omsorg

6.2.1 Social omsorg som omfattas av undantag från skatteplikt

Tillhandahållande av social omsorg undantaget från skatteplikt (3 kap. 4 § första stycket ML). Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Undantaget från skatteplikt omfattar både varor och tjänster som omsorgsgivaren tillhandahåller omsorgstagaren som ett led i omsorgen.

Det är värt att notera att barnomsorg mervärdesskatterettsligt omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg, men att begreppet barnomsorg inte förekommit i lagstiftning som tidigare reglerade verksamhetsområdet (före 1998 SoL, efter det 1985 års

³ Se 51 kap. 22 och 23 §§ SFB.

⁴ Kammarrätten i Sundsvalls domar den 3 juli 2008 i mål nr 2463–2465-07 och mål nr 1986–1988-07.

skollag) och inte heller används i 2010 års skollag. Den verksamhet som i dag avses med begreppet barnomsorg enligt ML torde vara verksamhetsformerna förskola och fritidshem samt annan pedagogisk verksamhet av vilka de två första verksamhetsformerna ingår inom skolväsendet (se avsnitt 7).

Bestämmelserna i 3 kap. 4 § och 7 § ML har sin närmaste motsvarighet i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet och ska så långt det är möjligt tolkas i ljuset av direktivet så som det uttolkats av EU-domstolen. Enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet är tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentlig-rättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär undantagna från skatteplikt. Enligt artikel 132.1 h är tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentlig-rättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär undantagna från skatteplikt.

I mervärdesskattedirektivet anges uttryckligen att en förutsättning för att transaktionerna gällande social omsorg ska vara undantagna från skatteplikt är att de tillhandahålls av offentlig-rättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten är erkända som organ av social karaktär. I ML saknas motsvarande uttryckliga krav på tillhandahållarens status. I rättspraxis har HFD tolkat ML mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och bl.a. uttalat att en förutsättning för att en verksamhet ska anses som social omsorg och omfattas av undantag från skatteplikt är att det ska finnas en anknytning till någon form av offentlig-rättslig reglering.⁵

⁵ HFD 2011 ref. 9 och HFD 2012 ref. 52.

6.2.2 Ersättning för dold mervärdesskatt

Social omsorg kan upphandlas med tillämpning av LOU eller LOV och kommunen kan då ansöka om ersättning för dold mervärdesskatt. Det kan även förekomma att kommunen ger bidrag till privata aktörer som bedriver sådan social omsorg som kommunen ansvarar för. Även i sådana fall kan kommunen ha rätt till ersättning för dold mervärdesskatt.

6.3 Aktörer på marknaden

En allt större del av den sociala omsorgen bedrivs av privata utförare. Kommunerna köpte 2013 omsorg för 35 miljarder kronor, vilket motsvarar 16 procent av kommunernas totala omsorgskostnader. Fem år tidigare, 2008, var andelen 12 procent.

En stor del av äldreomsorgen utförs av kommunerna i egen regi. Andelen köpt verksamhet har dock ökat från 12 till 17 procent av de totala kostnaderna under perioden 2006–2013. Verksamheter som köps är bland annat korttidsvistelse, särskilt boende och hemtjänst.⁶

Marknaden inom den sociala omsorgen domineras av sju stora koncerner varav de tre största är Attendo, Ambea, och Humana.

6.4 Beräkning av ingående skatt

6.4.1 Inledning

Beräkning av ingående skatt har gjorts utifrån kostnader för såväl kommunalt bedriven verksamhet som för verksamhet som bedrivs av privata aktörer.

Utredningen har i sina beräkningar för kommunernas kostnader utgått från offentlig ekonomisk statistik som Statistiska centralbyrån sammanställer, det s.k. räkenskapssammandraget. Uppgifterna i räkenskapssammandraget har även kompletterats med enkäter till kommuner.

⁶ Köp av verksamhet, kommuner, landsting och regioner 2006–2013, s. 18.

För beräkningar av andel ingående skatt hos privata utförare används inhämtade resultatrapporter och enkätsvar. Olika omständigheter påverkar möjligheten att göra beräkningar för de privata utförarnas andel ingående skatt. En faktor som kan påverka beräkningarna inom vissa delområden är alltför få enkätsvar. Men även andra faktorer såsom t.ex. blandad verksamhet, flera olika verksamheter och koncernförhållanden försvårar möjligheten att få fram ett beräkningsunderlag som kan ligga till grund för generella slutsatser.⁷ I stället får de värden som finns för privata utförare indikera om de privata utförarna skiljer sig från kommuneras verksamhet inom social omsorg.

För beräkningar av kommunernas verksamhet för social omsorg använder utredningen det verksamhetsområde inom räkenskaps-sammandraget benämnt *Vård och omsorg* som vidare är uppdelat i *Vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning* och *Individ- och familjeomsorg*. Omsorg som t.ex. förskola finns med under huvudområdet för utbildning, se avsnitt 7.

Det finns ytterligare verksamhetsindelning i det utredningen benämner delområden. Vård och omsorg om äldre innehåller delområdena äldreomsorg, insatser till personer med funktionsnedsättning som inte görs inom ramen för lag om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS eller Socialförsäkringsbalken, SFB (t.ex. personlig assistans) och delområdet insatser enligt LSS (även SFB). Individ- och familjeomsorg innehåller delområdena vård för vuxna med missbruksproblem samt barn- och ungdomsvård.

Delområden innehåller olika typer av insatser. Delområdet äldreomsorg omfattar t.ex. både hemtjänst och särskilt boende.⁸ Utifrån de uppgifter utredningen inhämtat från kommunerna har några separata beräkningar inte kunnat göras för hemtjänst och särskilt boende, vilket däremot varit möjligt när det gäller de privata utförarna.

För lokalhyra finns i de flesta fall ingen ingående skatt hos privata utförare, men väl en dold mervärdesskattekostnad. Kommunerna har däremot, med undantag för lokaler som räknas som stadigvarande bostad, en ingående skatt på lokalhyra som kommunerna likt övrig ingående skatt kan begära ersättning för enligt

⁷ Se närmare om metod för beräkning i avsnitt 9.

⁸ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 48–51.

2 § LEMK. För att efterlikna de förhållanden som gäller vid upphandling av privat verksamhet har extern lokalhyra och interna lokalkostnader beräknats för kommunerna med en schablon som motsvarar den dolda mervärdesskattekostnaden hos privata utförare. På samma sätt har den dolda mervärdesskattekostnaden för lokalhyra beräknats hos privata utförare. Det betyder att en viss del av det som i beräkningarna benämns ingående skatt för privata utförare också innehåller en viss del dold mervärdesskatt från hyra eftersom de flesta privata utförarna inte har någon öppet debiterad ingående skatt på hyreskostnader. För kommunernas verksamhet är schablonen för dold mervärdesskatt på hyra lägre än de faktiska kostnaderna för ingående skatt.

I begreppet lokalkostnad ingår lokalhyra, men också kostnader som är knutna till lokaler såsom energi, fastighetskatt, avskrivningar för fastigheter m.m.

Kostnaderna för ingående skatt i vissa fall inklusive dold mervärdesskatt har beräknats som andel av de totala kostnaderna. Med totala kostnader avses de kostnader som utgör grund för beräkningen inklusive ingående skatt se avsnitt 9. I beräkningarna av kommunens verksamheter ingår inte interna kostnader inom kommunen som inte avser interna lokalkostnader (se vidare om totala kostnader och hantering av interna kostnader i avsnitt 9). Analysen av kostnadsstrukturen bygger på de kostnader i kommunernas driftsredovisning som ingår i beräkningen där ingående skatt inte är kostnadsförd och interna kostnader som inte avser lokalkostnader är exkluderade.

Utredningen har använt Tillväxtanalys kommungruppsindelning i kommuntyperna landsbygdskommuner, tät kommuner och storstadskommuner för att på ett översiktligt sätt fånga upp skillnader mellan landsbygd och storstad (se avsnitt 2.4). Andelen ingående skatt har beräknats per kommuntyp. Andelen ingående skatt per kommuntyp har sedan vägts samman till ett gemensamt värde per delområde och för hela huvudområdet baserat på totalkostnad per kommuntyp.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för huvudområdet social omsorg för privata utförare är sammanvägd utifrån storleken för de delområden där utredningen har uppgifter från privata utförare dvs. äldreomsorg, LSS och missbruksvård. Storleken är beräknad utifrån kommunernas nettokostnad per delområde.

Nettokostnaden är beräknad som den bruttokostnad minus brutto-intäkt som finns i räkenskapsammandragets driftsredovisning.

6.4.2 Beräkning av ingående skatt för området social omsorg totalt

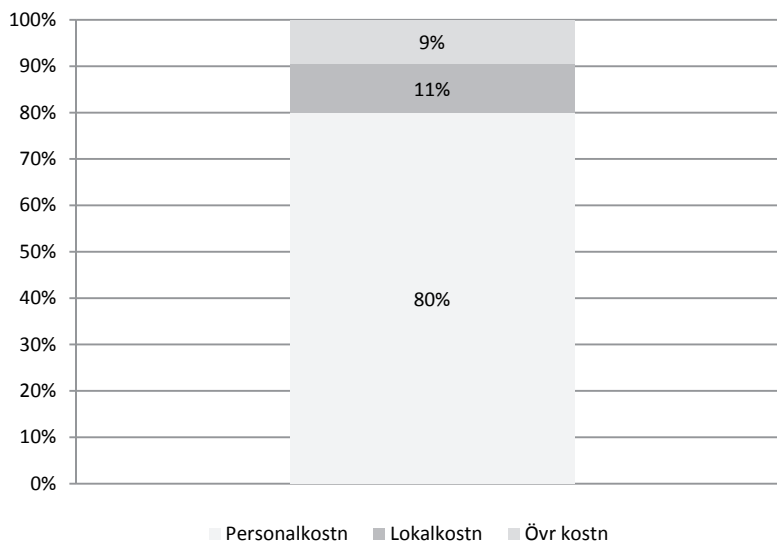
Enligt utredningens beräkningar uppgår den genomsnittliga andelen ingående skatt inom kommunens verksamhetsområde för vård- och omsorg till 3,9 procent av de totala kostnaderna. För privata utförare är den vägda genomsnittliga andelen ingående skatt för delområdena äldreomsorg, LSS och missbruksvård 3,5 procent.

Kostnadsstruktur

Analyserna av kostnadsstrukturen inom det sociala omsorgsområdet görs i huvudsak utifrån kommunernas kostnader då redovisningen hos privata utförare inte finns sammanställd på ett enhetligt sätt såsom hos kommunerna.

Den sociala omsorgen är ett personalintensivt område. De totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunernas verksamhet för vård- och omsorg består till 80 procent av personalkostnader, 11 procent av lokalkostnader och 9 procent övriga kostnader, se figur 6.1. Övriga kostnader avser här kostnader som inte är personalkostnader eller lokalkostnader. Exempel på övriga kostnader är livsmedel, städning, material m.m.

Figur 6.1 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader för kommunalt bedriven verksamhet för vård- och omsorg 2013 (n= 137)

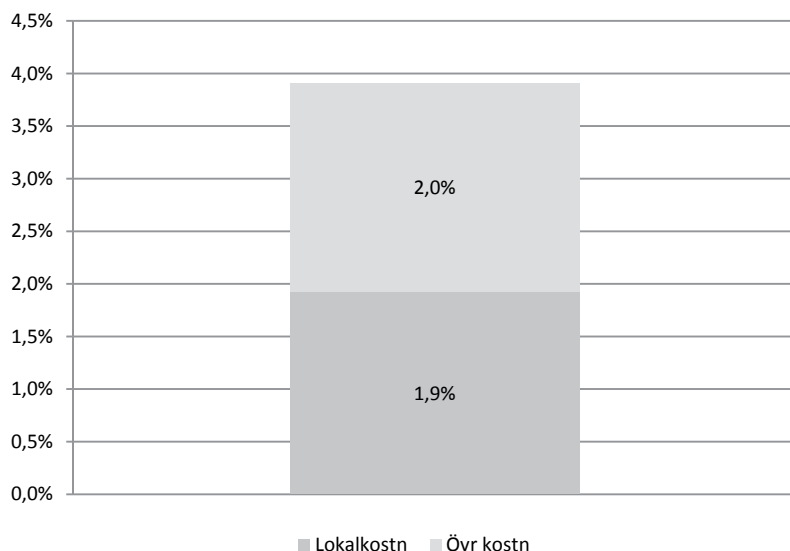


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Fördelning av kostnader för andel ingående skatt

Av figur 6.2 framgår att ungefär lika stora delar av den ingående skatten för kommunernas verksamhet avseende vård och omsorg avser lokalkostnader (1,9 procentenheter) och övriga kostnader (2,0 procentenheter).

Figur 6.2 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader för kommunalt driven verksamhet för vård- och omsorg 2013 (n=137)



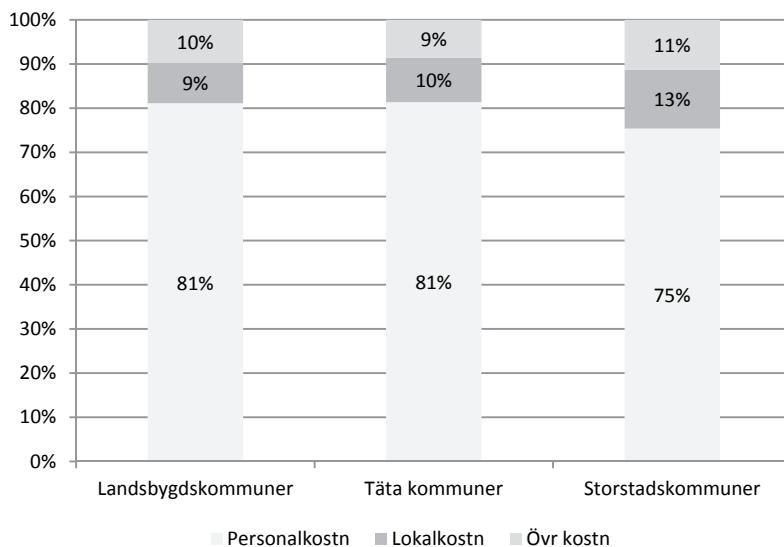
Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Skillnader mellan olika kommungrupper

Generellt finns det vissa skillnader mellan olika kommuntyper vad gäller såväl kostnadsstruktur som andel ingående skatt.

Vad gäller kostnadsstrukturen för de totala kostnaderna exklusive skatt har landsbygdskommuner och tätorter i snitt en högre andel personalkostnader än storstadskommunerna, 81 procent mot 75 procent i genomsnitt för storstadskommunerna. Storstadskommunerna har en högre andel lokalkostnader och övriga kostnader, se figur 6.3.

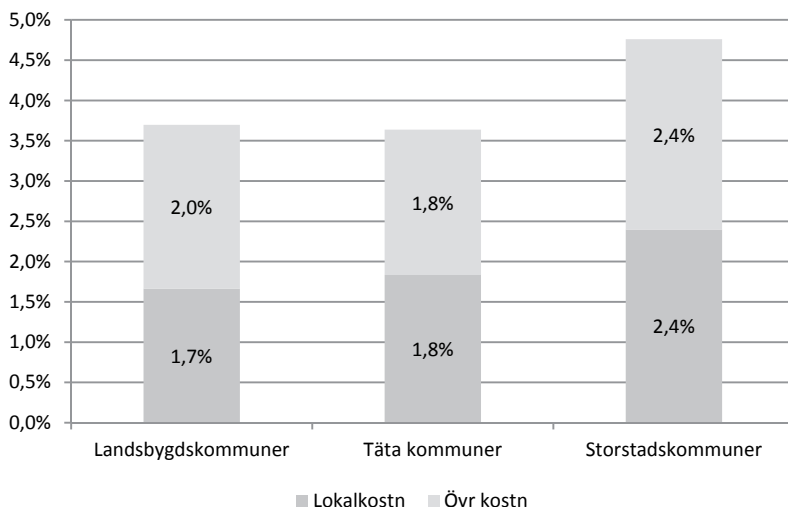
Figur 6.3 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader respektive övriga kostnader för kommunalt bedriven verksamhet av vård- och omsorg uppdelat per kommuntyp 2013 (n= 137)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Skillnaderna mellan olika kommuntyper slår också igenom vid beräkning av total andel ingående skatt därorstadskommunerna i snitt ligger drygt 1 procentenhet över övriga kommuntyper. Andel ingående skatt iorstadskommunerna uppgår i snitt till 4,8 procent medan landsbygdskommuner och tätakommuner har en andel ingående skatt på endast 3,7 respektive 3,6 procent, se figur 6.4.

Figur 6.4 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader för kommunernas verksamhet för vård- och omsorg uppdelat per kommuntyp 2013 (n=137)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

6.4.3 Beräkning av ingående skatt för varje delområde

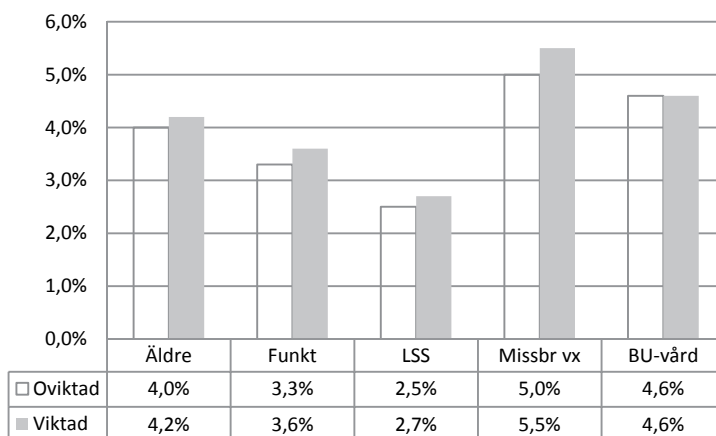
Inledning

Kommunernas verksamhetsområde för social omsorg är i räkenskapssammandraget uppdelat på flera verksamheter. Det största området är vård och omsorg om äldre och personer med funktionshinder. Det är uppdelat utifrån brukargrupperna äldre, personer med funktionshinder och personer med rätt till insatser enligt LSS. Ett mindre område är individ- och familjeomsorgen med bland annat missbruksvård för vuxna och barn- och ungdomsvård.

Det finns vissa skillnader i andel ingående skatt mellan olika delområden inom den kommunalt bedrivna verksamheten. Som mest skiljer det 2,8 procentenheter. Delområdet med insatser enligt LSS har lägst andel ingående skatt, 2,7 procent, medan missbruksvården för vuxna ligger högst med en andel ingående skatt på 5,5 procent, äldreomsorgen har en andel på 4,2 procent, delområdet för

insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) 3,6 procent och barn- och ungdomsvården 4,6 procent, se figur 6.5.

Figur 6.5 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna 2013 fördelat på äldreomsorg, insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS), insatser enligt LSS, missbruksvård för vuxna och barn- och ungdomsvård inom kommunernas verksamhet för vård- och omsorg (n=897)



Anm. De oviktade värdena är medelvärden av andel ingående skatt för de kommuner som finns med i beräkningen. För de viktade värdena har ett medelvärde i stället beräknats per kommungrupp och sedan vägts samman baserat på totala kostnader per kommungrupp för landets samtliga kommuner.

Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Spridning

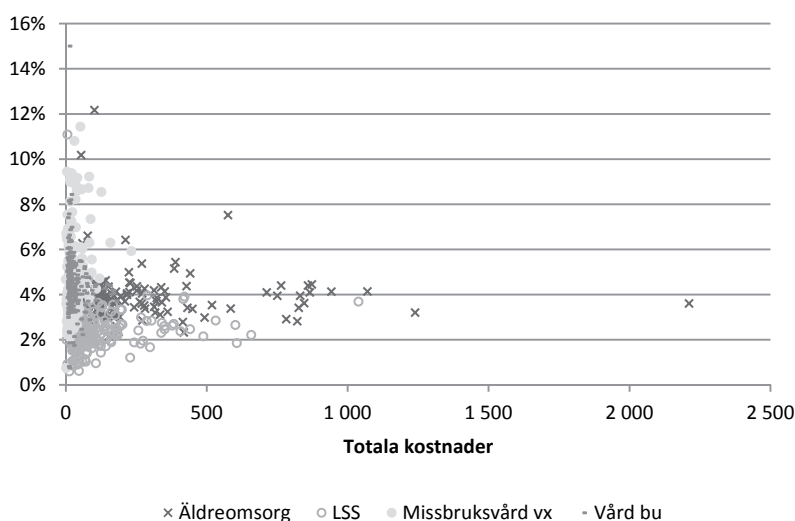
Spridningen i andel ingående skatt mellan verksamheten i olika kommuner skiljer sig framför allt mellan de två stora delområdena äldreomsorg och insatser enligt LSS, som ligger relativt samlade, och de mindre områdena inom familjeomsorgen, särskilt missbruksvården för vuxna där spridningen är större.

I figur 6.6 framgår skillnaderna i andel ingående skatt mellan olika delområden. Andelen ingående skatt inom delområdet för insatser enligt LSS ligger relativt lågt. Det är liksom äldreomsorgen ett delområde med relativt stora totalkostnader jämfört med individ- och familjeomsorgen. Kommunernas verksamheter för äldreomsorg ligger i stort sett samlade på mellan 3 och drygt 5 procent i andel ingående skatt, vilket är något över delområdet för

insatser enligt LSS. För LSS har drygt 80 procent av kommunerna i undersökningen en andel ingående skatt som understiger 3 procent och endast ett fåtal kommuner ligger över 4 procent. För missbruksvården för vuxna beräknas andelen ingående skatt för flertalet kommuner ligga mellan 2 och 6 procent, men för några kommuner beräknas andelen vara högre. När det gäller vård av barn och ungdomar beräknas andelen ingående skatt för de flesta kommuner uppgå till mellan 3 och 6 procent. Det finns dock några kommuner, som avviker med en högre andel. Delområdet för insatser till personer med funktionsnedsättning som inte sker inom ramen för LSS framgår inte av figur 6.6 utan presenteras i stället i figur 6.13.

Figur 6.6 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för vård- och omsorg 2013 fördelat på äldreomsorg, insatser enligt LSS, missbruksvård för vuxna och barn- och ungdomsvård utifrån storlek på verksamheten. (n=737)

Miljoner kronor



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

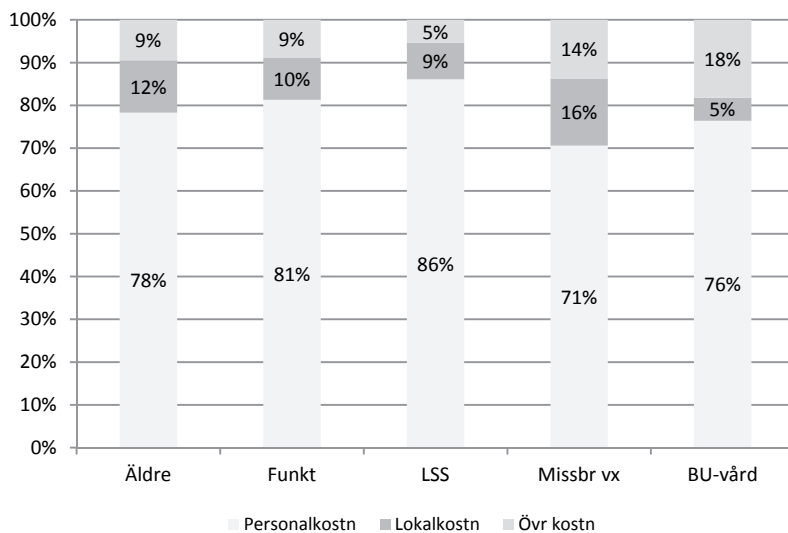
Beräkning utifrån kostnadsstruktur

Av figur 6.7 framgår att den största kostnadsmassan inom samtliga delområden är personalkostnader. Personalkostnader som löner och sociala avgifter genererar inga kostnader för ingående skatt. En verksamhet med en hög andel personalkostnader får således en låg andel ingående skatt. Alla fem delområden har i snitt en andel personalkostnader på minst 70 procent. Högst andel personalkostnader har delområdet för insatser enligt LSS med en andel på 86 procent och lägst andel har missbruksvården för vuxna med en andel på 71 procent.

Andelen lokalkostnad skiljer sig åt mellan delområdena. Barn- och ungdomsvården har en låg andel lokalkostnader på 5 procent. Missbruksvården för vuxna har en högre andel lokalkostnader på 16 procent. Andelen lokalkostnader för äldreomsorgen beräknas till 12 procent. För insatser till funktionshindrade beräknas andelen till 10 procent och för insatser enligt LSS till 9 procent.

Kostnadsposten övriga kostnader beräknas vara relativt hög för barn- och ungdomsvården med en andel på 18 procent, medan insatser enligt LSS har en relativt liten andel övriga kostnader på 5 procent. För äldreomsorgen beräknas andelen övriga kostnader till 9 procent och för missbruksvården för vuxna till 14 procent.

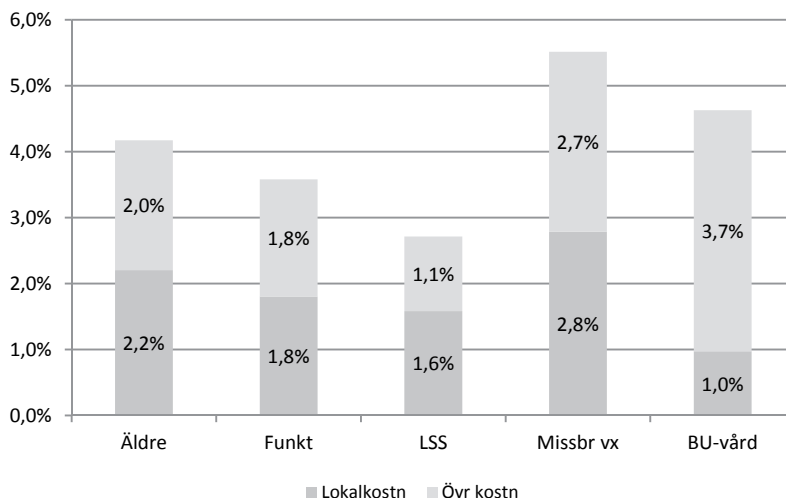
Figur 6.7 Andel av kommunernas totala kostnader exklusive skatt för vård- och omsorg som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat på äldreomsorg, insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS), insatser enligt LSS, missbruksvård för vuxna och barn- och ungdomsvård 2013 (n=897)



Källa: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Inom delområdet för insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) och missbruksvården för vuxna utgör andelen ingående skatt för lokalkostnader ungefär en lika stor del som den ingående skatten för övriga kostnader, se nedan figur 6.8. Inom LSS-området är andelen ingående skatten något högre för lokaler, 1,6 procentenheter mot 1,1 procentenheter som kommer från övriga kostnader, och inom barn- och ungdomsvården är den del som avser lokalkostnader (1,0 procentenheter) liten jämfört både med de övriga delområdena och hur mycket som kommer från övriga kostnader (3,7 procentenheter).

Figur 6.8 Andelen ingående skatt av totala kostnader avseende kommuners lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per delområde äldreomsorg, insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS), insatser enligt LSS, missbruksvård för vuxna och barn- och ungdomsvård 2013 (n=897)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

6.4.4 Äldreomsorg

Kommunalt bedriven äldreomsorg

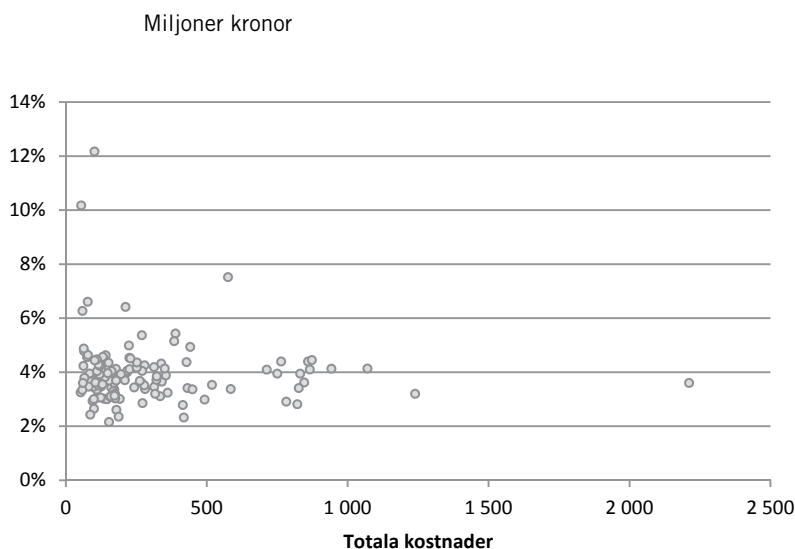
Äldreomsorg ges till personer som är 65 år eller äldre. Till äldreomsorg hänförs även personer med funktionsnedsättning, som är 65 år eller äldre. I delområdet äldreomsorg ingår hemtjänst, korttidsboende, särskilt eller annat boende, dagverksamhet, öppen verksamhet och övriga insatser i ordinärt boende⁹. Vad gäller kommuners andel ingående skatt inom äldreomsorg har utredningen beräknat andel ingående skatt för äldreomsorgen totalt och har inte gjort någon uppdelning i nu nämnda undergrupper vid beräkningarna.

Av figur 6.9 framgår spridningen av beräknad andel ingående skatt för de kommuner som utredningen undersökt. Utredningens

⁹ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 49.

beräkningar indikerar att ett fåtal kommuner har en andel ingående skatt för sin äldreomsorg på mer än 6 procent som är dagens schablonnivå. Eftersom den genomsnittliga andelen ingående skatt är beräknad på summan av olika typer av insatser går det inte att utesluta att enskilda insatser, t.ex. särskilda boenden, har en högre andel ingående skatt.

Figur 6.9 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för delområdet äldreomsorg 2013 utifrån storlek på verksamheten. (n=132)

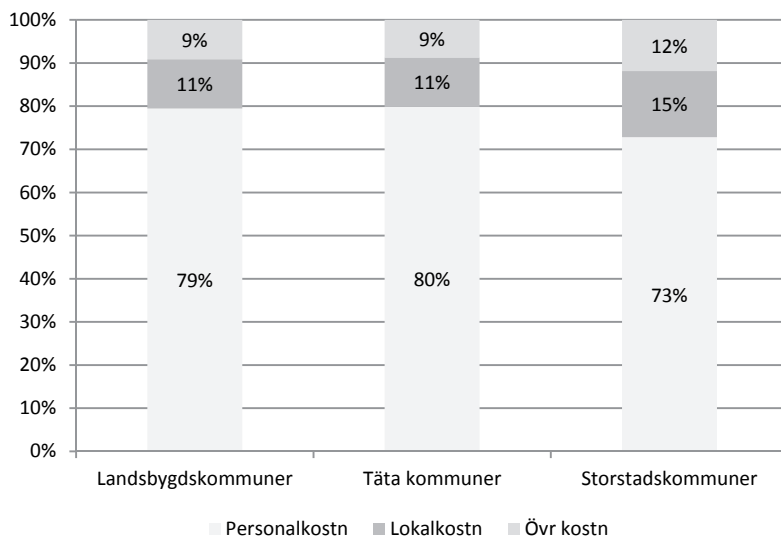


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Vad gäller andel lokalkostnader syns inom äldreomsorgen samma trend som för huvudområdet social omsorg, dvs. en högre andel lokalkostnader i storstadskommuner än i landsbygdskommuner, se figur 6.10. Andelen lokalkostnad är för storstadskommunerna i snitt 15 procent medan den för landsbygdskommuner och tätastadskommuner är 11 procent.

Även andel övriga kostnader är något högre i storstadskommuner när det gäller äldreomsorg. Övriga kostnader utgör 12 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt hos storstadskommunerna och 9 procent för övriga kommuntyper.

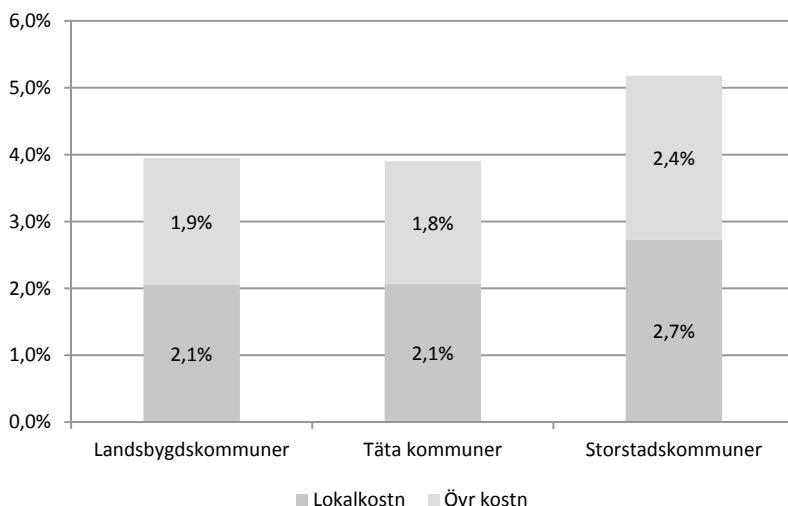
Figur 6.10 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens äldreomsorg som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=132)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Även andelen ingående skatt är i snitt högre i storstadskommunerna med en andel på 5,2 procent mot 3,9 procent i landsbygdskommuner och täta kommuner. Lokalkostnaderna genererar, för samtliga kommungrupper, en något högre andel kostnader för ingående skatt än vad övriga kostnader gör, se figur 6.11.

Figur 6.11 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna 2013 inom kommunens äldreomsorg som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp (n=132)

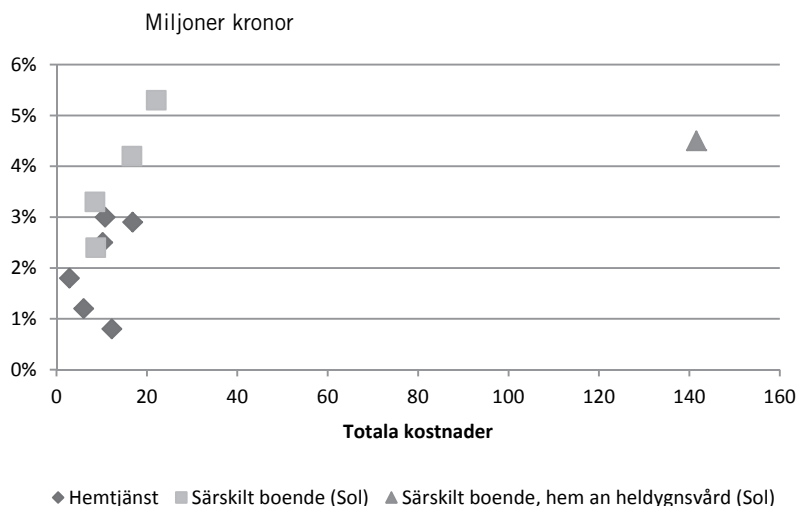


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Privata utförare inom äldreomsorg

För privata utförare har utredningen kunnat göra separata beräkningar för särskilda boenden och hemtjänst, se figur 6.12. Beräknad andel ingående skatt för privata utförare inom äldreomsorgen indikerar att verksamhet inom hemtjänst har en lägre andel ingående skatt än verksamhet inom särskilda boenden. Andelen ingående skatt beräknas till mellan 0,8 procent och 3,0 procent för de sex hemtjänstföretag utredningen undersökt. Andelen ingående skatt för fem undersökta särskilda boenden varierar mellan 2,4 procent och 5,3 procent. Två av de särskilda boenden som har lägst andel ingående skatt är mindre och belägna i landsbygdskommuner. Det är dock ingen av de privata utförarna som når över nivån för dagens schablon på 6 procent.

Figur 6.12 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna hos privata utförare inom äldreomsorgen 2013 utifrån storlek på verksamheten (n=11)



Anm. Särskilt boende (särskilt boende för äldre och bostad med särskild service), hem an heldygnsvård (hem för viss annan heldygnsvård), Sol (tillstånd enligt Socialtjänstlagen).

Källor: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4, klassificering utifrån IVO:s omsorgsregister.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för privata utförare med särskilda boenden inklusive den privata utförare som även tillhandahåller annan heldygnsvård är 3,9 procent och för hemtjänsten 2,0 procent. För kommunerna ingår de båda insatserna tillsammans med andra insatser inom äldreomsorgen varför en direkt jämförelse med kommunalt driven verksamhet per typ av insats inte går att göra utifrån utredningens beräkningsunderlag. Den genomsnittliga andelen ingående skatt för samtliga 11 privata utförare i undersökningen är 2,9 vilket är drygt en procentenhet lägre än snittet för den kommunala verksamheten för äldreomsorg på 4,2 procent.

Ingående skatt hänförlig till lokalkostnader är i snitt lägre för de privata utförarna än för kommunerna, vilket även gäller särskilda boenden.

Alla utom ett hemtjänstföretag säljer hushållsnära tjänster. Som mest utgör det 15 procent av omsättningen. Bland de som bedriver särskilt boende märks en sidoverksamhet inom en annan sektor.

Sidoverksamheten har separerats vid beräkning av andel ingående skatt.

6.4.5 Insatser till personer med funktionsnedsättning

Insatser till personer med funktionsnedsättning i kommunal regi

Insatser till personer med funktionsnedsättning kan ges enligt både LSS och SoL. De verksamheter som ingår i området insatser enligt LSS är boende, personlig assistans, daglig verksamhet, ledsagar-service, kontaktperson, avlösarservice, korttidsvistelse, korttids-tillsyn och råd och stöd. Precis som inom äldreomsorgen skiljer sig de olika insatserna åt en del vad gäller andel personalkostnader. Även om alla insatser är relativt personalintensiva så finns det verksamheter som i stort sett endast består av personal, såsom t.ex. personlig assistans. Andra insatser, t.ex. boenden, kräver förutom personal även en hel del andra resurser i form av bl.a. lokal-kostnader.

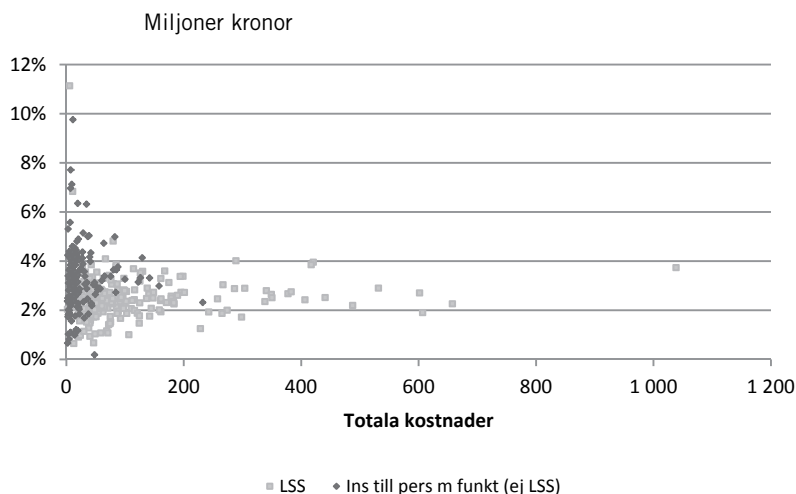
Till området för övriga insatser till personer med funktionsnedsättning (som ges inom ramen för SoL) hör hemtjänst, boendestöd, korttidsboende, särskilt/annat boende, öppen verksamhet och övriga insatser i ordinärt boende.¹⁰

Spridning

Det är endast ett fåtal kommuner som beräknas ha en hög andel ingående skatt inom området. De flesta kommuner ligger samlade mellan 1 till 5 procent. LSS-verksamheten ligger något lägre än delområdet övriga insatser till personer med funktionshinder, se figur 6.13.

¹⁰ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 49.

Figur 6.13 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för insatser enligt LSS och insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) 2013, utifrån storlek på verksamheten (n=376)

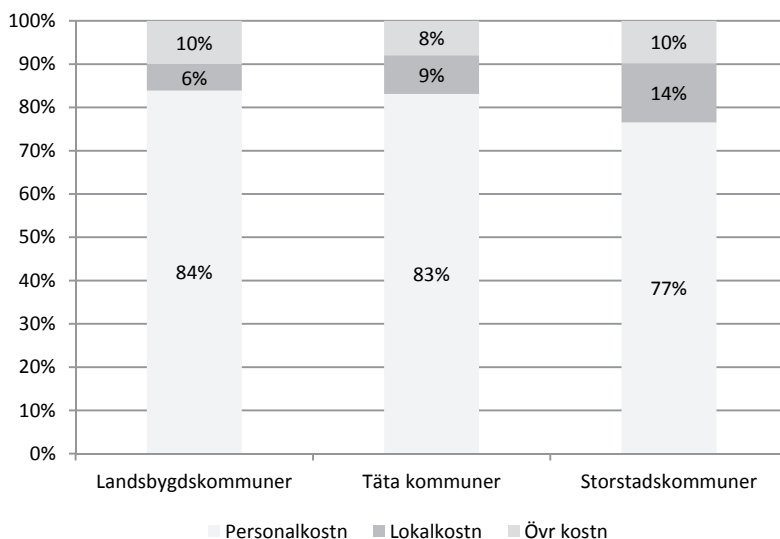


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Beräkning utifrån kostnadsstruktur

Inom delområdet för insatser till personer med funktionshinder som inte görs inom ramen för LSS syns samma trend som för äldreomsorgen med en högre andel lokalkostnader i storstäderna. Här är skillnaden dock större mellan kommuntyper. Andelen lokalkostnader i storstadskommuner är med 14 procent mer än dubbelt så hög som i landsbygdskommunerna där genomsnittet är 6 procent, se figur 6.14.

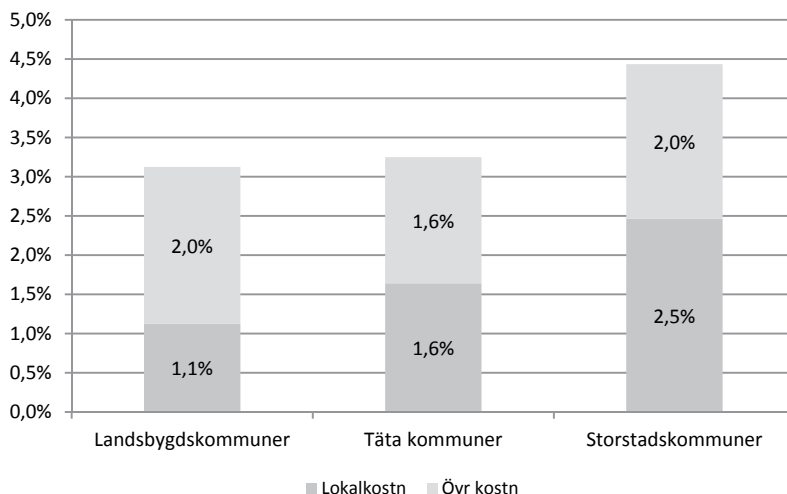
Figur 6.14 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader för kommunalt bedriven verksamhet av insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) uppdelat per kommuntyp 2013 (n=160)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Den höga andelen lokalkostnader i storstadskommuner gör att den sammanlagda andelen ingående skatt av totalkostnaderna är högre i storstäderna där den är 4,4 procent, varav 2,5 procentenheter kan hänföras till lokalkostnader. Den sammanlagda andelen ingående skatt i landsbygdskommuner är endast 3,1 procent, varav 1,1 procentenheter kan hänföras till lokalkostnader, se figur 6.15.

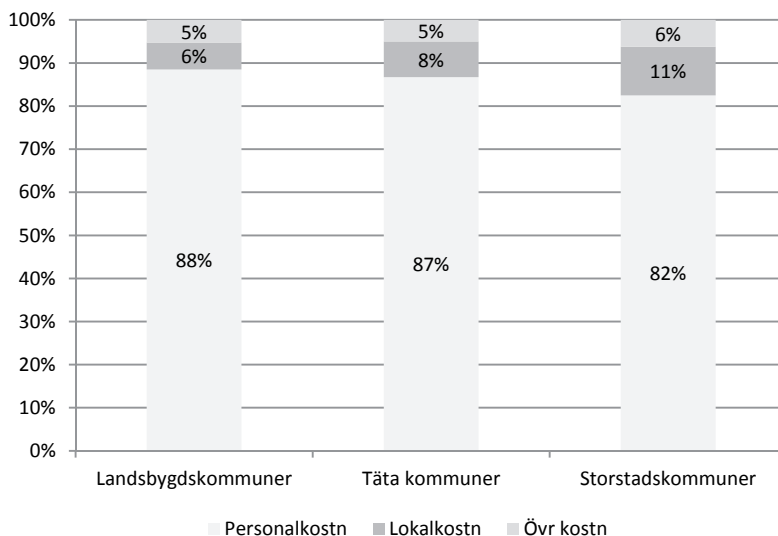
Figur 6.15 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader för kommunernas verksamhet för insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) uppdelat per kommuntyp 2013 (n=160)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Inom delområdet för insatser enligt LSS varierar också andelen lokalkostnader mellan kommuntyperna, med högst andel i storstadskommunerna. Andelen lokalkostnader i storstadskommuner är med 11 procent nästan dubbelt så hög som inom landsbygdskommuner vilka har en andel på 6 procent. Övriga kostnader är endast något högre i storstadskommunerna där de är 1 procentenhet högre än för övriga kommuntyper, se figur 6.16.

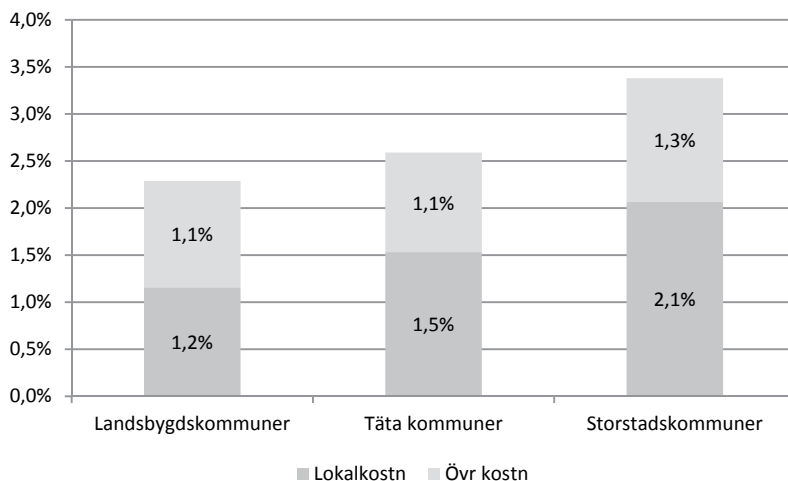
Figur 6.16 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunernas LSS-verksamhet som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader 2013 uppdelat per kommuntyp (n=216)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Skillnaden i kostnadsstruktur mellan landsbygds- och storstadskommuner gör att storstadskommunerna har 1,1 procentenhet högre andel ingående skatt 3,4 procent mot landsbygdskommunernas 2,3 procent. Det beror framför allt på att lokalkostnaderna är högre i storstäderna, se figur 6.17.

Figur 6.17 Andelen ingående skatt av totala kostnader inom kommunernas LSS-verksamhet som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader 2013 uppdelat per kommuntyp (n=216)

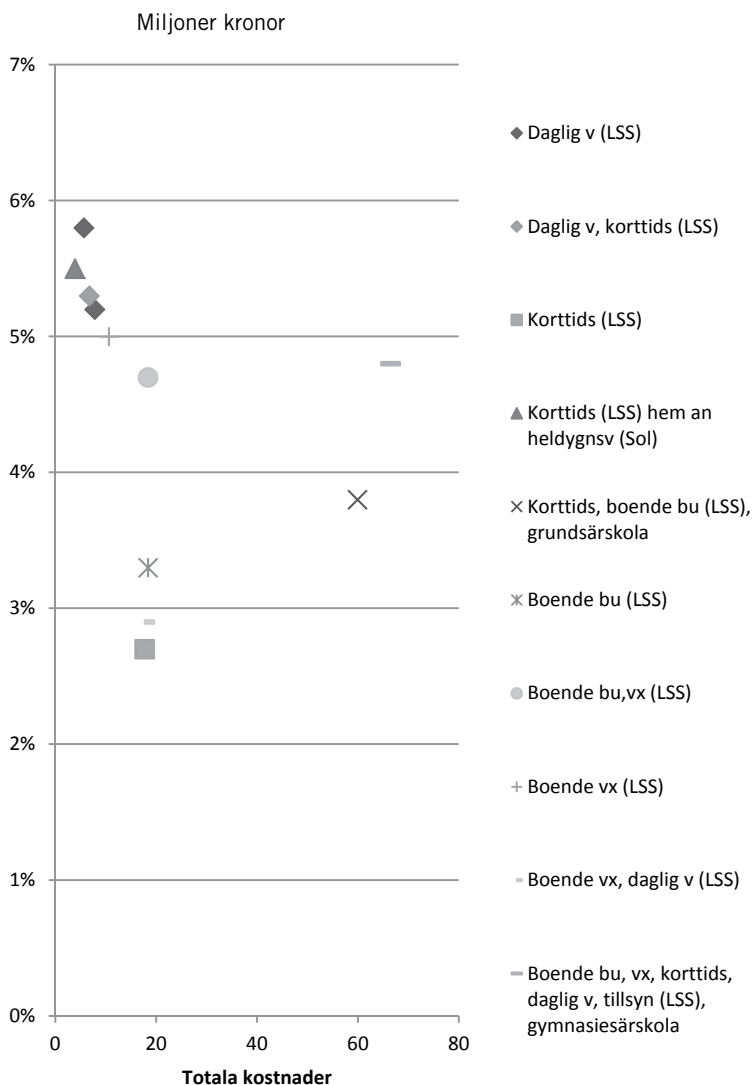


Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Privata utförare inom LSS-området

För de privata utförarna inom LSS-området finns det vissa skillnader i den beräknade andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för verksamheten. Högst andel ingående skatt har tre utförare med i huvudsak daglig verksamhet och en utförare med lägerverksamhet för ungdomar, alla med en andel ingående skatt över 5 procent. Därefter kommer ett boende för vuxna på 5,0 procent, en gymnasieskola integrerad med boende för ungdomar och vuxna, korttidsboende och daglig verksamhet, med en andel ingående skatt på 4,8 procent och ett boende för ungdomar och vuxna med 4,7 procent. Av de fyra privata utförarna i undersökningen som har lägst andel ingående skatt är tre inriktade på barn och- eller ungdomar och har en ingående skatt under 4 procent: ett gruppboende för ungdomar (cirka 3 procent), ett boende med särskola för barn och ungdomar (3,8) procent, ett gruppboende för vuxna med daglig verksamhet (2,9) procent och ett korttidsboende för barn och ungdom (2,7 procent), se figur 6.18. Det är dock ingen privat utförare som har en högre andel ingående skatt än den nuvarande schablonen på 6 procent.

Figur 6.18 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna hos privata utförare inom LSS-området 2013 utifrån storlek på verksamheten (n=11)



Anm. Daglig v, (daglig verksamhet för personer i yrkesverksam ålder), korttids, (korttidsvistelse utanför hemmet), hem an heldygnsv (hem för viss annan heldygnsvård), boende bu (boende med särskild service för barn och ungdomar och familjehem), boende vx (boende med anpassad eller särskild service för vuxna), tillsyn (korttids tillsyn för skolungdom över 12 år), LSS (tillstånd enligt lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade), Sol (tillstånd enligt socialtjänstlagen).

Källor: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 3, klassificering enligt IVO:s omsorgsregister.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de privata utförarna inom LSS-området är 4,5 procent, vilket är 1,8 procentenheter över genomsnittet för den kommunalt bedriva LSS-verksamheten. Kommunernas genomsnitt kan dock dras ner av bl.a. assistansverksamhet som är personalintensiv och därför kan antas ha en mycket låg andel ingående skatt. Det är inte i så hög utsträckning lokalkostnaderna som bidrar till den högre andelen ingående skatt hos privata utförare utan snarare andra typer av kostnader.

Mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden av tjänster förekommer i de flesta fall inte hos de privata utförarna inom LSS-området. Två företag med daglig verksamhet har dock mervärdesskattepliktig försäljning kopplad till verksamheten. En verksamhet driver ett café och en annan säljer produkter som tillverkats av brukarna. Dessa aktiviteter utgör mellan 0,4 och 5,0 procent av omsättningen.

6.4.6 Individ- och familjeomsorg

Kommunal individ- och familjeomsorg

För verksamhetsområdet individ- och familjeomsorg har utredningen valt ut delområdena missbruksvård för vuxna och vård av barn- och ungdomar. Missbruksvård för vuxna omfattar institutionsvård, familjehem för personer från 21 år och bistånd för boende och öppna insatser. Vård av barn- och ungdomar omfattar hem för vård- och boende (HVB), familjehem, öppenvård och övriga öppna insatser.¹¹

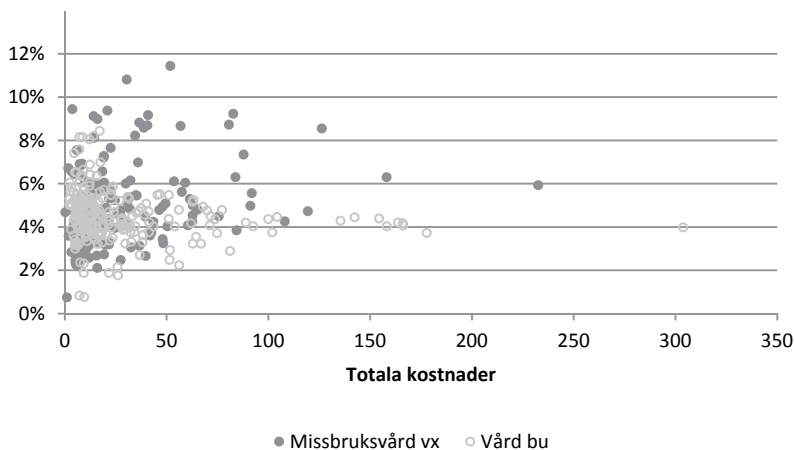
Spridning

Spridningen är relativt stor för missbruksvården för vuxna där kommunerna har mellan 0,8 och 11,5 procent i andel ingående skatt, se figur 6.19. Det finns således ett antal kommuner som ligger över dagens schablon på 6 procent. Inom barn- och ungdomsvården är spridningen något mindre, men även här ligger ett antal kommuner över den nuvarande schablonnivån.

¹¹ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 51.

Figur 6.19 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för delområdena missbruksvård för vuxna och barn- och ungdomsvård 2013, utifrån storlek på verksamheten (n=389)

Miljoner kronor



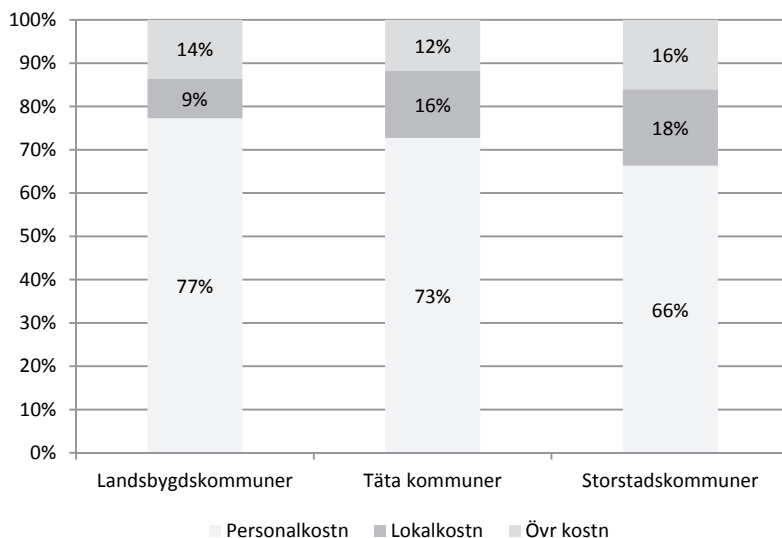
Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Beräkning utifrån kostnadsstruktur

Inom missbruksvården finns stora skillnader i andel lokalkostnad mellan olika kommuntyper, andelen är dubbelt så hög i storstadskommuner (18 procent) jämfört med landsbygdskommuner (9 procent).

Andelen personalkostnader är lägre inom missbruksvården för vuxna än vad som gäller för äldreomsorgen och insatser till personer med funktionsnedsättning. Högst är andelen personalkostnader inom landsbygdskommuner (77 procent) och lägst inom storstadskommuner (66 procent), se figur 6.20.

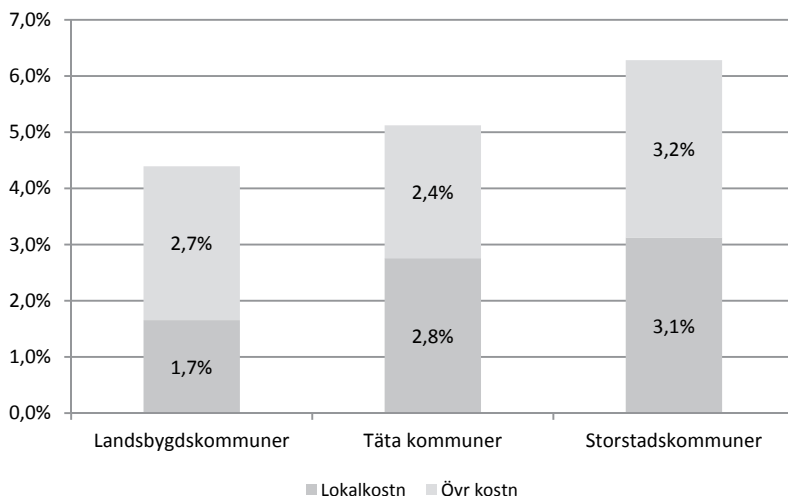
Figur 6.20 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunernas delområde för missbruksvård för vuxna som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader 2013 uppdelat per kommuntyp (n=166)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Det skiljer 1,9 procentenheter i andel ingående skatt mellan landsbygdskommuner och storstadskommuner. Skillnaden beror framför allt på de stora skillnaderna i lokalkostnader. Den totala andelen ingående skatt för missbruksvård är lägst i landsbygdskommuner med 4,4 procent, varav 1,7 procentenheter utgörs av ingående skatt för lokalkostnader. Andelen ingående skatt är högst i storstadskommuner med 6,3 procent, varav ingående skatt för lokalkostnader är 3,1 procentenheter, se figur 6.21.

Figur 6.21 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunernas verksamhet för delområdet för missbruksvård för vuxna som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader 2013 uppdelat per kommuntyp (n=166)

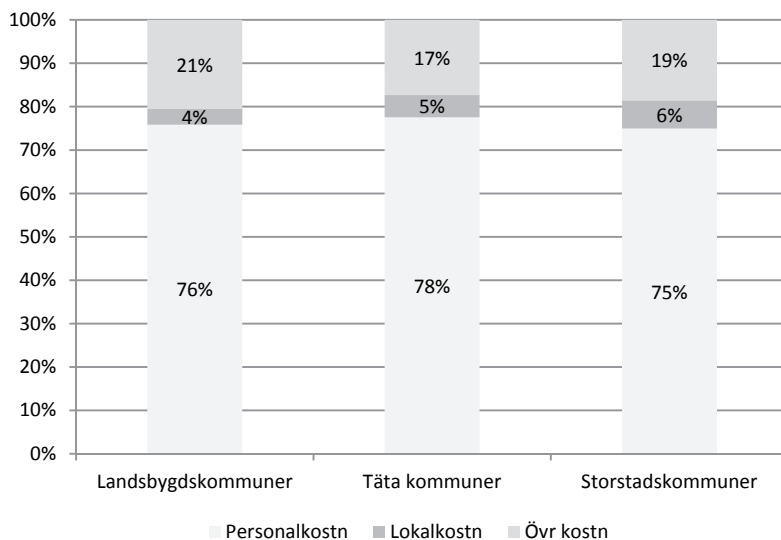


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Beräkning utifrån kostnadsstruktur för barn- och ungdomsvård

Barn- och ungdomsvården har en hög andel övriga kostnader och en låg andel lokalkostnader. Andelen lokalkostnader är med 6 procent högre i storstadskommuner än i landsbygdskommuner med 4 procent, men låga i jämförelse med övriga delområden. I stället är barn- och ungdomsvården det delområde med högst andel övriga kostnader. Som högst är de övriga kostnaderna i landsbygdskommunerna där de utgör 21 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt, se figur 6.22.

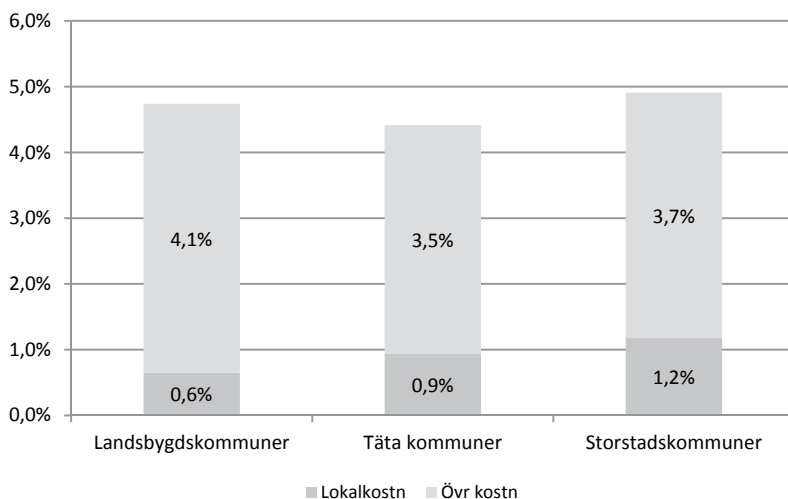
Figur 6.22 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunernas barn- och ungdomsvård som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader 2013 uppdelat per kommuntyp (n=223)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Andelen ingående skatt totalt för barn- och ungdomsvården skiljer sig inte så mycket mellan kommuntyperna: den är lägst i täta kommuner med 4,4 procent, och högst i storstadskommuner med 4,9 procent. Det är en stor procentuell skillnad i andelen lokalkostnader mellan landsbygdskommuner och storstadskommuner, men lokalkostnaderna är så pass låga att det inte får någon större effekt på andelen ingående skatt. För landsbygdskommuner kommer 0,6 procentenheter från lokalkostnader medan storstadskommunerna har 1,2 procentenheter från lokalkostnader, se figur 6.23.

Figur 6.23 Andel ingående skatt av totala kostnader inom kommunernas vård för barn- och ungdomar som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader 2013 uppdelat per kommuntyp (n=223)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

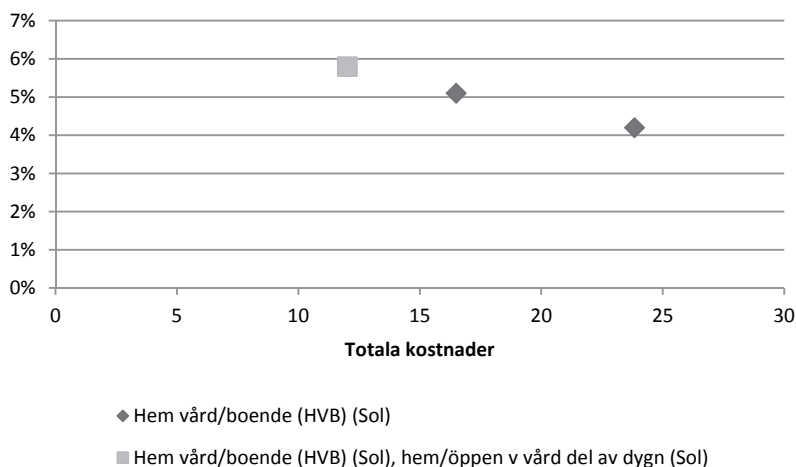
Privata utförare inom individ- och familjeomsorg

De tre privata utförare som svarat på utredningens enkät driver behandlingshem och i viss mån även öppenvård. Verksamheten hos de privata utförarna vänder sig till vuxna, men i vissa fall finns det en åldersgräns på 18 år. Den kommunalt bedrivna verksamheten för delområdet missbruksvård för vuxna i räkenskapssammandraget räknas dock från 21 år¹². För de privata utförarna beräknas andelen ingående skatt uppgå till mellan 4,2 och 5,8 procent av de totala kostnaderna, se figur 6.24.

¹² Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 51.

Figur 6.24 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna hos privata utförare inom missbruksvård 2013 utifrån storlek på verksamheten (n=3)

Miljoner kronor



Anm. Hem vård/boende(hem för vård eller boende), hem/öppen v vård del av dygn (hem eller öppen verksamhet för vård del av dygn), Sol (Tillstånd enligt Socialtjänstlagen)

Källor: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4, klassificering utifrån IVO:s omsorgsregister.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de tre privata behandlingshemmen i undersökningen är 5,0 procent, vilket är i något lägre än genomsnittet för kommunernas missbruksvård för vuxna. Medan det finns flera kommuner vars verksamheter har en andel ingående skatt som överstiger 6 procent har de tre privata utförarna en andel ingående skatt som understiger 6 procent. Hos de privata utförarna är det en lägre andel av den ingående skatten som kommer från lokalkostnader och en högre andel från andra kostnader.

Två privata utförare bedriver mervärdesskattepliktig försäljning, en utförarens försäljning är mycket liten medan den andre utförarens försäljning uppgår till cirka 10 procent av omsättningen. Bland mervärdesskattepliktiga tjänster märks utbildning, utredning, föreläsningar och konsultation.

6.4.7 Slutsatser

Den genomsnittliga andelen ingående skatt inom kommunens verksamhetsområde för vård- och omsorg, huvudområdet, uppgår till 3,9 procent av de totala kostnaderna. Snittet är sammanvägt utifrån genomsnittlig andel ingående skatt och totala kostnader per kommundyp. Vad gäller genomsnittet inom de olika delområden som finns inom social omsorg så har LSS-området med 2,7 procent den lägsta andelen ingående skatt medan missbruksvården för vuxna har högst andel med 5,5 procent. Däremellan ligger delområdena insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) med 3,6 procent, äldreomsorg med 4,2 procent och barn- och ungdomsvård med 4,6 procent. Med hänsyn till att enkätsvaren från privata utförare är relativt få går det inte att göra en statistiskt sett hållbar beräkning för dem utan beräkningen får indikera om de privata utförarna skiljer sig från kommunal verksamhet. En sammanvägning av andelen ingående skatt hos privata utförare skulle för de tre delområdena äldreomsorg, insatser enligt LSS och missbruksvård vara 3,5 procent, dvs. något under kommunens snitt. För privata utförare inom äldreomsorgen är den genomsnittliga andelen ingående skatt för de 11 utförarna 2,9 procent. Den är 3,9 procent för särskilda boenden och 2,0 procent för privata utförare inom hemtjänst. Inom LSS-området är den genomsnittliga andelen ingående skatt för de 11 privata utförarna 4,5 procent och inom missbruksvården har de 3 privata utförarna en genomsnittlig andel ingående skatt på 5,0 procent.

Analyserna utifrån räkenskapssammandraget blir till viss del begränsade då det inom ett och samma delområde innehåller insatser som kan skilja sig åt när det gäller andel ingående skatt. Problemet framträder särskilt inom LSS-området som innehåller tjänster som personlig assistans vilka är mycket personalintensiva och som därmed antas kunna sänka genomsnittet för kommunernas verksamheter. Ett flertal av de privata utförarna inom LSS-området har också en betydligt högre andel ingående skatt än genomsnittet för kommunernas LSS-verksamhet.

En trend som framgår av diagrammet över privata utförare inom LSS-området, figur 6.18, är den lägre andelen ingående skatt som finns inom verksamheter som riktar sig mot barn.

Även vad gäller kommuner beräknas andelen ingående skatt vara lägre för verksamheter inriktade mot barn- och ungdom än för verksamheter som är inriktade mot vuxna. Andelen personalkostnader är något högre inom barn- och ungdomsvården och andelen ingående skatt en knapp procentenhet lägre.

Analysen av privata utförare inom äldreomsorgen pekar också på skillnader inom delområdet. Hemtjänst, som är vanlig inom kommunernas LOV-system, har en något lägre andel ingående skatt än särskilda boenden. Dessa skillnader går dock inte att utläsa i räkenskapssammandraget där tjänsterna är uppdelade efter målgrupp och inte efter typ av insats. Till skillnad från LSS-området ligger de privata utförarna, med vissa undantag, på samma nivåer som den kommunala verksamheten. Några privata utförare av hemtjänst har dock en lägre andel ingående skatt. Den privata utförare som ligger högst med en andel ingående skatt på drygt 5 procent, ligger bara någon procentenhet över kommunernas snitt för äldreomsorgen.

Vad gäller privata utförare inom området individ- och familjeomsorg har utredningen endast kunnat undersöka tre utförare, som samtliga bedriver verksamhet inom missbruksvård. De privata utförarna inom detta område ligger i genomsnitt något lägre än den kommunala verksamheten med avseende på andelen ingående skatt.

Mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster inom social omsorg förekommer hos 11 av de 24 privata utförare som har svarat. Det är vanligt inom hemtjänsten där fem av sex privata utförare säljer hushållsnära tjänster. Som mest uppgår försäljningen till 15 procent av omsättningen. De flesta har dock en betydligt lägre andel försäljning på cirka 1 procent. Andra exempel är privata utförare inom missbruksvård som säljer konsultation och föreläsning och privata utförare med verksamhet inom daglig verksamhet inom LSS-området som har försäljning kopplad till verksamhetens inriktning. I de flesta fall är andelen mervärdesskattepliktig försäljning så liten att den inte påverkar utfallet av beräkningen av andel ingående skatt. När det gäller hemtjänst är de tjänster som tillhandahålls, oavsett skatteplikt, så likartade att den skattepliktiga verksamheten inte påverkar den kostnadsstruktur som beräkningarna bygger på. Andra skillnader som är tydliga inom området är skillnaderna i andel ingående skatt mellan olika kommuntyper. Det är endast barn- och ungdomsvård som inte har en tydligt högre andel ingående skatt för storstadskommuner jämfört med landsbygds-

kommuner. Till stor del beror skillnaderna på den högre andelen lokalkostnader i storstadskommuner.

Skillnader i andel ingående skatt som finns mellan olika delområden beror både på skillnader i lokalkostnader och övriga kostnader.

Utredningen konstaterar att det finns vissa skillnader i nivåer mellan olika delområden. Den högre andelen ingående skatt som finns hos privata utförare och det faktum att delområdet för LSS-verksamhet innehåller tjänster som personlig assistans som kan sänka den genomsnittliga andelen ingående skatt för delområdet talar för att 2,7 procent troligen är något för lågt. Spridningen inom individ- och familjeomsorgen medför viss osäkerhet, men det finns också en samstämmighet mellan delområdet för missbruksvård och utfallet hos privata utförare, även om underlaget är mycket litet.

7 Utbildning inom skolväsendet

I avsnittet ges en beskrivning av de rättsliga ramarna för bedrivandet av verksamheter rörande utbildning som regleras av skollagen och de aktörer som bedriver verksamhet inom området. Vidare redogörs för resultatet av beräkningarna med avseende på den ingående skatt som beräknas uppstå inom skolväsendet för barn och ungdom, vuxenutbildning samt inom annan pedagogisk verksamhet. Slutligen redovisas de slutsatser utredningen dragit när det gäller nivåerna på den ingående skatten för området.

7.1 Allmänt om utbildning inom skolväsendet

Utbildning definieras enligt 1 kap. 3 § skollagen (2010:800) som den verksamhet inom vilken undervisning sker utifrån bestämda mål.

Enligt 1 kap. 1 § skollagen omfattar skolväsendet skolformerna förskola, förskoleklass, grundskola, grundsärskola, specialskola, sameskola, gymnasieskola, gymnasiesärskola, kommunal vuxenutbildning, särskild utbildning för vuxna och utbildning i svenska för invandrare. I skolväsendet ingår också fritidshem som kompletterar utbildningen i förskoleklassen, grundskolan, grundsärskolan, specialskolan, sameskolan och vissa särskilda utbildningsformer.

Tidigare definierades förskola och fritidshem som skolbarnsomsorg. Begreppet skolbarnsomsorg togs bort 2010 i och med införandet av nu gällande skollag och såväl förskola som fritidshem ingår sedan dess i skolväsendet.¹ Pedagogisk omsorg som erbjuds i stället för förskola eller fritidshem, öppen förskola, öppen fritidsverksamhet och omsorg under tid då förskola eller fritidshem inte

¹ Prop. 2009/10:165 s. 211 f.

erbjuds betecknas som *annan pedagogisk verksamhet* i 25 kap. skollagen och ingår inte i skolväsendet (1 kap. 2 § skollagen).

Utbildning inom skolväsendet kan anordnas av det allmänna eller av enskilda. Det finns i huvudsak kommunala och enskilda huvudmän, men även staten och landsting kan vara huvudmän för vissa angivna skolformer inom skolväsendet (2 kap. 3–4 §§ skollagen).

Staten är huvudman för specialskolan och sameskolan samt förskoleklass och fritidshem vid en skolenhet med specialskola eller sameskola. Kommuner är huvudmän för förskola, förskoleklass, grundskola, grundsärskola, gymnasieskola, gymnasiesärskola, kommunal vuxenutbildning, särskild utbildning för vuxna, utbildning i svenska för invandrare och fritidshem. Ett landsting får vara huvudman för gymnasieskola, gymnasiesärskola, kommunal vuxenutbildning och särskild utbildning för vuxna. För att en enskild fysisk eller juridisk person ska få bedriva verksamhet inom skolväsendet för barn och unga krävs godkännande av kommunen eller av Statens skolinspektion. Skolinspektionen handlägger ärenden om godkännande av enskild som huvudman för förskoleklass, grundskola, grundsärskola, gymnasieskola, gymnasiesärskola, eller fritidshem som anordnas vid en skolenhet med förskoleklass, grundskola eller grundsärskola. Ärenden om godkännande av enskild som huvudman för förskola och andra fritidshem än de ovan angivna handläggs av den kommun där utbildningen ska bedrivas.

7.2 Särskilt om bidrag och entreprenad avseende utbildning inom skolväsendet

7.2.1 Bidrag

Ett beslut om godkännande av enskild som huvudman innebär att huvudmannen har rätt till bidrag från elevernas hemkommuner.² Närmare bestämmelser om bidraget finns i 14 kap. skolförordningen respektive 13 kap. gymnasieförordningen. Bidraget består av ett grundbelopp och i vissa fall ett tilläggsbelopp. Grund-

² Se 8 kap. 21–24 §§, 9 kap. 19–21 §§, 10 kap. 37–39 §§, 11 kap. 36–38 §§, 11 kap. 36–38 §§, 14 kap. 15–17 §§, 16 kap. 52–55 §§, 17 kap. 31–36 §§, 19 kap. 45–48 §§, 24 kap. 3–6 §§ och 25 kap. 10–16 §§ skollagen.

beloppet ska avse ersättning för undervisning (omsorg och pedagogisk verksamhet för förskolebarn), lärverktyg (pedagogiskt material och utrustning för förskolebarn), elevhälsa, måltider administration, lokalkostnader och mervärdesskatt. Tilläggsbeloppet ska utgå för elever som har ett omfattande behov av särskilt stöd och kan då t.ex. omfatta assistentersättning och anpassning av lokaler samt för modersmålsundervisning. Bidraget fastställs varje kalenderår och utgår från kommunens budget. Detta innebär att bidragen kan skilja sig mellan kommunerna beroende på skillnader i kommuners modeller för resursfördelning till sina egna skolor. Enligt 2 kap. 8 a § skollagen ska kommuner fördela resurser till utbildning inom skolväsendet efter barnens och elevernas olika förutsättningar och behov.

Vad gäller ersättning för den mervärdesskatt som utgör en del av bidraget till enskilda huvudmän framgår av 14 kap. 4 § 6 och 5 § skolförordningen respektive 13 kap. 3 § 6 gymnasieförordningen att ersättningen utgörs av ett schablonbelopp som uppgår till 6 procent av det totala bidragsbeloppet (grundbelopp och i förekommande fall tilläggsbelopp).

Det kan nämnas att en diskussion om fördelarna med schabloner i förhållande till ersättning för faktiska kostnader fördes i samband införande av ersättning för mervärdesskatt vid bidrag enligt skollagen, som fram till 2010 saknade reglering om sådan ersättning. Enligt Utredningen om lika villkor för fristående skolor³ hade ersättningen för mervärdesskatt gett upphov till diskussion och tvist i många fall. Utredningen fann det angeläget att skapa tydliga regler som är förutsägbara och lätta att tillämpa:

En ordning där den fristående skolans faktiska utlägg för mervärdesskatt kompenseras har den fördelen att den varken leder till över- eller underkompensation. Å andra sidan innebär den ett betydande administrativt merarbete både för den fristående skolan och kommunen eftersom det kräver en särskild redovisning av mervärdesskatten. Någon särredovisning av mervärdesskatten sker inte av den fristående skolan eftersom det saknas avdragsrätt. Det talar mot att välja en sådan modell och för att i stället använda en schablon.⁴

³ Bidrag på lika villkor (SOU 2008:8).

⁴ A. SOU s. 154.

Utredningen anförde att de alternativ som ligger närmast till hands är de som tillämpas i kommunkontosystemet och som i sin tur grundar kommunens rätt till kompensation. Här fanns två alternativ att välja mellan, huvudregeln med 6 procent, eller alternativregeln ersättning för andel lokalkostnad med 18 procent och med 5 procent för övrig andel, 18/5-regeln. Utredningen föreslog att huvudregeln om 6 procent skulle väljas eftersom den är lättast att tillämpa och, till skillnad från 18/5-regeln, inte är beroende av vilka hyresförhållanden som är aktuella för en viss verksamhet.⁵

7.2.2 Entreprenad

Förutom bidragsfinansiering kan kommuner och enskilda huvudmän enligt 23 kap. skollagen sluta avtal med en enskild fysisk eller juridisk person om att utföra vissa uppgifter inom utbildning eller annan verksamhet (entreprenad). Undervisning på entreprenad är endast tillåten i gymnasieskolan om den avser karaktärsämnen som har en yrkesinriktad eller estetisk profil och för modersmålsundervisning i fristående skolor. Vissa uppgifter inom förskolan, förskoleklassen, fritidshemmet, kommunal vuxenutbildning, särskild utbildning för vuxna, utbildning i svenska för invandrare eller sådan pedagogisk verksamhet som avses i 25 kap. skollagen får också överlämnas på entreprenad.

Vid entreprenad ansvarar kommunen eller den enskilde huvudmannen i egenskap av huvudman för verksamhetens innehåll, men låter någon annan bedriva verksamheten. Om en kommun ger en entreprenör i uppdrag att utföra uppgifter inom utbildning som kommunen är huvudman för, så är det fortfarande fråga om kommunal verksamhet i förhållande till barn, elever och vårdnadshavare.⁶

⁵ A. SOU s. 155.

⁶ Prop. 2009/10:165 s. 508.

7.3 Mervärdesskatt och utbildning

7.3.1 Från skatteplikt undantagen utbildning

Omsättning av tjänster som utgör grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning är undantagen från skatteplikt om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare (3 kap. 8 § första stycket 1 ML). Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting. Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser.⁷

Enligt 8 § andra stycket omfattar undantaget från skatteplikt även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Enligt 8 § tredje stycket omfattas utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) endast av undantaget om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

Bestämmelserna i 3 kap. 8 § ML har sin närmaste motsvarighet i artikel 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet och ska så långt det är möjligt tolkas i ljuset av direktivet så som det uttolkats av EU-domstolen.

Enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet undantas undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften från skatteplikt. Enligt artikel 132.1 j undantas även undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning.

Enligt de svenska bestämmelserna som gällde fram till 1997 var i princip all utbildning undantagen från beskattning. I förarbetena inför nu gällande reglering uttalas bl.a. att "[f]ör att överens-

⁷ Prop. 1996/97:10 s. 54.

stämmelse ska uppnås med [sjätte] direktivet kan endast sådan utbildning som till sitt ändamål innehållsmässigt motsvarar den ordinarie skolgången, dvs. grundskola, gymnasieskola, samt högskole- och yrkesutbildning (inbegripet omskolning) undantas från skatteplikt”⁸. Skattefriheten för utbildning omfattar således i princip all sådan utbildning som omfattas av skollagen och där det allmänna ansvarar eller stöder utbildningen. Undantaget för utbildning enligt 3 kap. 8 § ML omfattar inte förskola, annan pedagogisk verksamhet och fritidshem. Sådana verksamheter bör i stället omfattas av undantaget för social omsorg enligt 3 kap. 4 § ML (se avsnitt 6).

7.3.2 Vissa tillhandahållanden omfattas inte av undantaget

Inledning

Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss transaktion omfattas av ML:s undantag från skatteplikt eller inte. När en privat utförare tillhandahåller från skatteplikt undantagen utbildning uppkommer dold mervärdesskatt i det pris kommunen betalar vid upphandling av eller bidragsgivning till nämnda verksamhet eftersom den privata utföraren saknar avdragsrätt för ingående skatt som belöper på förvärv i verksamheten. För att konkurrensneutralitet ska åstadkommas vid valet mellan kommunal regi och sådan som utförs av privata utförare, har kommunen rätt till ersättning enligt 5 § LEMK. I det fall utbildningen är skattepliktig och mervärdesskatt debiteras kan kommunen i stället få ersättning för ingående skatt enligt 2 § LEMK. Så är t.ex. fallet när kommunen upphandlar personalutbildning eftersom sådan utbildning inte omfattas av undantaget för utbildning i 3 kap. 8 § ML. I vissa fall kan det vara svårare att avgöra om det är fråga om från skatteplikt undantagen utbildning eller uthyrning av personal. I HFD 2012 ref. 5 fastställde HFD ett överklagat förhandsbesked där Skatterättsnämnden tagit ställning till om tillhandahållande av lärarvikarier som gjordes av ett bolag till en fristående gymnasieskola och en kommunal grundskola utgjorde en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst eller skattepliktig uthyrning av personal. Vikariatens längd varierade mellan enstaka timmar till en hel termin. Skatterätts-

⁸ Prop. 1996/97:10 s. 21.

nämnden fann att bolagets åtagande inte gav uttryck för att det åtagit sig att under eget ansvar tillhandahålla utbildningstjänster, utan att bolagets tillhandahållande i stället innebar att bolaget ställer lärarpersonal till förfogande för att undervisa i en av uppdragsgivaren bedriven utbildningsverksamhet som denne ansvarar för. Att den vikarie som skulle ansvara för undervisning inom några ämnen under en termin också hade ansvar för planering m.m. medförde ingen annan bedömning, utan nämnden fann att det i båda fallen var fråga om skattepliktig omsättning av tjänster i form av uthyrning av personal.

7.3.3 Ersättning för dold mervärdesskatt

För verksamheter där den enskilde, godkände huvudmannen har rätt till bidrag enligt skollagen begär kommunen ersättning för dold mervärdesskatt med utgångspunkt i bidrag (grundbelopp och tilläggsbelopp) som betalats ut till huvudmannen. Ersättning för dold mervärdesskatt erhålls med 6 procent av det totala bidragsbeloppet eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med 18 procent för denna del och 5 procent för resterande del.

För utbildning inom förskola, fritidshem, förskoleklass samt grundskola och gymnasieskola och motsvarande skolformer, är särskilt reglerat hur stor andel av beslutade bidragsbelopp till enskilda huvudmän som utgör ersättning för mervärdesskatt. Ersättning i form av bidrag ges med 6 procent, vilket motsvarar kommunens schablonersättning enligt huvudregeln.

När kommunens verksamhet inom skolväsendet bedrivs av enskild huvudman genom entreprenad enligt 23 kap. skollagen sker detta genom upphandling enligt LOU eller LOV. Kommunen kan begära ersättning med 6 procent av upphandlingskostnaden eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med 18 procent för denna del och 5 procent för resterande del.

7.4 Aktörer på marknaden

Sedan friskolereformen 1992 har ökningen av elever inom friskolesektorn skett konstant och under läsåret 2013/14 gick cirka 14 procent av eleverna i grundskolan och 26 procent av gymnasieeleverna i fristående skolor. Detta innebär en ökning från omkring 30 000 till cirka 211 000 elever på 15 år.⁹

Kommunernas upphandling av och bidrag till verksamhet som bedrivs av privata utförare har ökat från 20 miljarder kronor 2006 till 36 miljarder kronor 2013. Förskole- och skolverksamhetens omfattning är starkt beroende av befolkningens ålderstruktur, vilket t.ex. inneburit en ökad etablering av fristående gymnasieskolor till följd av den stora ungdomspuckeln med barn födda åren 1988–1995 som kraftigt ökat antal gymnasieelever. Antalet gymnasieelever har dock minskat de senaste fem åren vilket har föranlett nedläggning av kommunala och fristående gymnasieskolor och i enstaka fall även konkurser. Den kraftiga nedgången i elevkullarna började 2009 och antalet elever beräknas vara som minst 2015 för att därefter återigen öka.¹⁰

De flesta förskolebarn går antingen i en kommunal förskola i den egna kommunen eller i en fristående förskola. Sedan 2006 har andelen barn i fristående förskola ökat från 17 till 20 procent. Inom förskolan tog etableringen av fristående alternativ fart redan i början av 1990-talet.¹¹

Inom skolväsendet verkar ett stort antal privata utförare. De flesta är små, men det finns några mycket stora utförare, varav bland de ledande kan nämnas Academedia, Internationella Engelska skolan (IES) och Kunskapsskolan. Academedia är sex gånger större än närmaste konkurrent, IES.¹²

⁹ Den offentliga marknaden 2014, Dagens Samhälle, s. 20 f.

¹⁰ Köp av verksamhet, kommuner, landsting och regioner 2006–2013, s. 14 f.

¹¹ A. a. s. 15.

¹² Den offentliga marknaden 2014, Dagens Samhälle, s. 21.

7.5 Beräkning av ingående skatt

7.5.1 Inledning

Beräkning av ingående skatt har gjorts utifrån såväl kommunalt bedriven verksamhet som verksamhet som bedrivs av privata utförare.

Utredningen har i sina beräkningar av kommunernas kostnader utgått från offentlig ekonomisk statistik som Statistiska centralbyrån sammanställer, det s.k. räkenskapssammandraget. Uppgifterna i räkenskapssammandraget har även kompletterats med enkäter till kommuner.

För beräkningar av andel ingående skatt hos privata utförare har utredningen använt inhämtade resultatrapporter och enkätsvar som underlag. Olika omständigheter påverkar möjligheten att göra beräkningar för de privata utförarnas andel ingående skatt. En faktor som kan påverka beräkningarna inom vissa delområden är alltför få enkätsvar. Men även andra faktorer såsom t.ex. blandad verksamhet, flera olika verksamheter och koncernförhållanden försvårar möjligheten att få fram ett beräkningsunderlag som kan ligga till grund för generella slutsatser.¹³ I stället får de värden som finns för privata utförare indikera om de privata utförarna skiljer sig från kommunernas verksamhet inom utbildningsområdet.

För beräkningar av kostnaderna för utbildning inom kommunerna har utredningen använt det verksamhetsområde inom räkenskapssammandraget som är benämnt *Pedagogisk verksamhet* och som vidare är uppdelat i *Förskoleverksamhet och skolbarnomsorg* och *Skolväsendet för barn- och ungdomar*. Till den pedagogiska verksamheten räknas också vuxenutbildningar av olika slag.

Det finns ytterligare verksamhetsindelning i delområden. Förskoleverksamhet och skolbarnomsorg innehåller flera delområden, bl.a. förskola och fritidshem. Skolväsendet för barn- och ungdomar innehåller delområden för förskoleklass, grundskola, gymnasieskola och särskola som grundsärskola och gymnasiesärskola.

För lokalhyra får de privata utförarna i de flesta fall ingen mervärdesskatt på fakturan eftersom verksamheten är undantagen från skatteplikt.¹⁴ De privata utförarna som hyr lokaler kan dock få en dold mervärdesskattekostnad på grund av att fastighetsägaren

¹³ Se närmare om metod för beräkning i avsnitt 9.

¹⁴ För en mer utförlig beskrivning av hyra av lokal och mervärdesskatt, se avsnitt 10.

saknar rätt till avdrag eller återbetalning för sin ingående skatt. Fastighetsägarens merkostnader (dold mervärdesskatt) övervältras därför i priset för hyra till hyresgästen (den privata utföraren). Kommunerna kan däremot, med undantag av lokaler som räknas som stadigvarande bostad, få mervärdesskatt på fakturan för lokalhyra som de kan begära ersättning för enligt 2 § LEMK. För att efterlikna de förhållanden som gäller vid upphandling av privat verksamhet beräknas för kommunerna extern lokalhyra med en schablon som motsvarar den dolda mervärdesskattekostnaden hos privata utförare. På samma sätt beräknas för lokalhyra hos privata utförare den dolda mervärdesskattekostnaden. Det betyder att en viss del av det som i beräkningarna benämns ingående skatt för privata utförare även innehåller en viss del dold mervärdesskatt. För kommunernas verksamhet motsvarar andelen ingående skatt som kan hänföras till lokalhyra inte helt den ingående skatten, eftersom schablonen är lägre än skattesatsen på 25 procent.

I begreppet lokalkostnad ingår lokalhyra, men också kostnader som är knutna till lokaler såsom energi, fastighetskatt, avskrivningar för fastigheter m.m.

Kostnaderna för ingående skatt, i vissa fall inklusive dold mervärdesskatt, har beräknats som andel av de totala kostnaderna. Med totala kostnader avses de kostnader som utgör grund för beräkningen inklusive skatt. I beräkningarna av kommunens verksamheter ingår inte interna kostnader inom kommunen som inte avser interna lokalkostnader (se vidare om totala kostnader och hantering av interna kostnader i avsnitt 9). Analysen av kostnadsstrukturen bygger på de kostnader i kommunernas driftsredovisning som ingår i beräkningen där ingående skatt inte är kostnadsförd och interna kostnader som inte avser lokalkostnader har uteslutits.

Utredningen har använt Tillväxtanalys kommungruppsindelning i kommuntyperna landsbygdskommuner, tätä kommuner och storstadskommuner för att på ett översiktligt sätt fånga upp skillnader mellan landsbygd och storstad (se avsnitt 2.4 för beskrivning av indelningen). Andelen ingående skatt har beräknats per kommuntyp. Andelen ingående skatt per kommuntyp har sedan vägts samman till ett gemensamt värde per delområde och för hela huvudområdet baserat på totalkostnad per kommuntyp.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för huvudområdet utbildning för privata utförare är sammanvägd utifrån storleken för de lite större delområdena förskola, grundskola och gymnasieskola. Storleken är beräknad utifrån kommunernas nettokostnad per delområde. Nettokostnaden är beräknad som den bruttokostnad minus bruttointäkt som finns i räkenskapssammandragets driftsredovisning.

7.5.2 Beräkning av ingående skatt för utbildningsområdet totalt

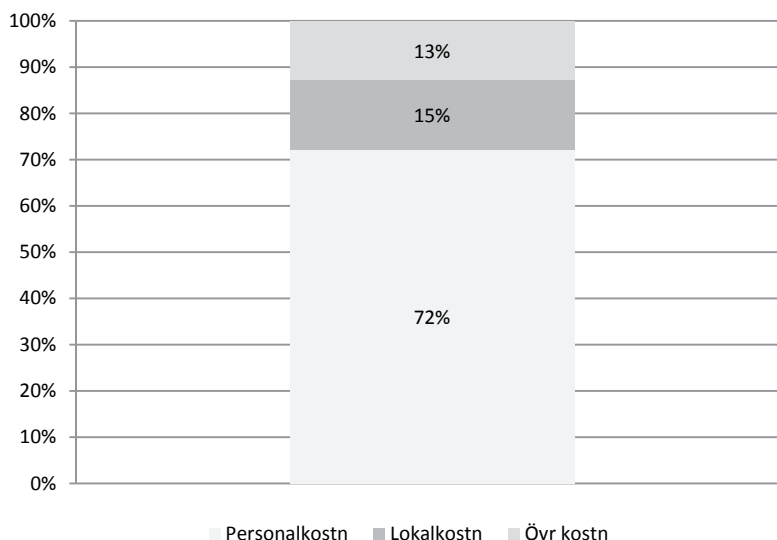
Utredningens beräkningar visar att den genomsnittliga andelen ingående skatt inom kommunens verksamhetsområde för pedagogisk verksamhet uppgår till 5,2 procent av de totala kostnaderna. För privata utförare är den vägda genomsnittliga andelen ingående skatt för utförare med renodlad verksamhet inom förskola, grundskola och gymnasieskola 5,5 procent.

Kostnadsstruktur

Analyserna av kostnadsstrukturen inom utbildningsområdet görs i huvudsak utifrån kommunernas kostnader då redovisningen hos privata utförare inte finns sammanställd på ett enhetligt sätt såsom hos kommunerna.

Den pedagogiska verksamheten är ett personalintensivt område. Andelen personalkostnader inom kommunens verksamhet för pedagogisk verksamhet, där förskoleverksamhet, skolbarnomsorg, skolväsendet och vuxenutbildningarna ingår är i genomsnitt 72 procent. Resterande kostnader består till något högre andel lokalkostnader (15 procent) än övriga kostnader (13 procent), se figur 7.1. Exempel på övriga kostnader är bland annat kostnader för livsmedel, städning och läromedel.

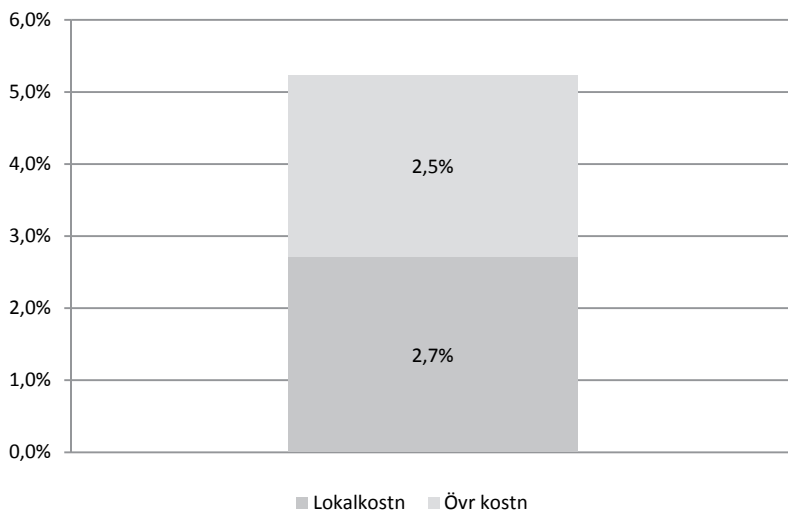
Figur 7.1 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader respektive övriga kostnader för kommunalt bedriven pedagogisk verksamhet 2013 (n=95)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Av den genomsnittliga andelen ingående skatt för kommunernas pedagogiska verksamhet på 5,2 procent beräknas 2,7 procentenheter avse lokalkostnader och 2,5 procentenheter övriga kostnader, se figur 7.2.

Figur 7.2 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna som kommer från lokalkostnader och övriga kostnader för kommunalt bedrivna pedagogisk verksamhet 2013 (n=95)



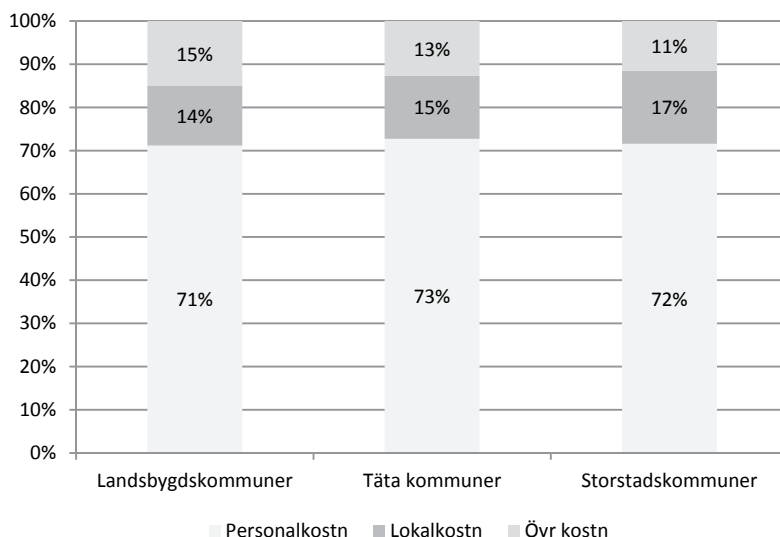
Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Skillnader mellan olika kommuntyper

Generellt finns det vissa skillnader mellan de olika kommuntyperna landsbygdskommuner, tätorter och storstadskommuner.

För den kommunalt bedrivna pedagogiska verksamheten skiljer sig inte andelen personalkostnader åt så mycket mellan de olika kommuntyperna, utan utgör drygt 70 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt inom samtliga tre grupper. Andelen lokalkostnader är högre i storstadskommunerna: 17 procent mot 14 procent i landsbygdskommuner. Övriga kostnader är högre inom landsbygdskommunerna: 15 procent mot 11 procent i storstadskommuner, se figur 7.3.

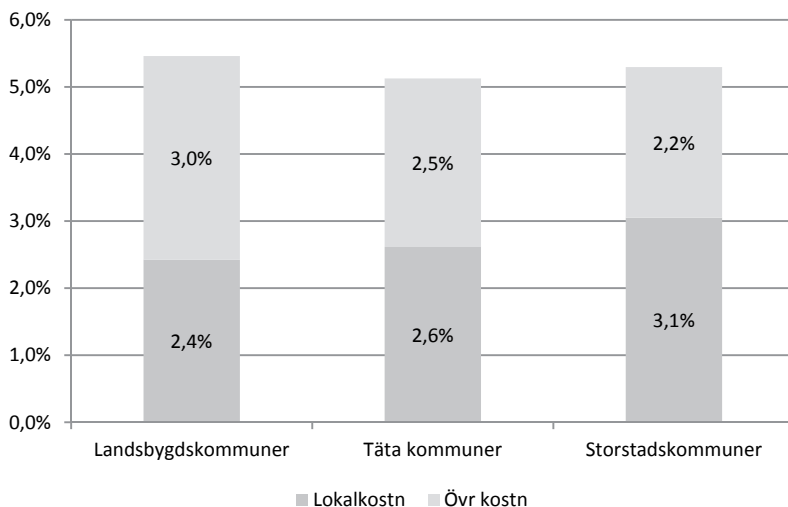
Figur 7.3 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt för kommunalt bedriven pedagogisk verksamhet som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=95)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys

Den beräknade andelen ingående skatt skiljer sig inte heller så mycket åt mellan de tre kommuntyperna. Den del av den ingående skatten som kommer från lokalkostnad är högre i storstadskommunerna; 3,1 procent av de totala kostnaderna mot landsbygdskommunernas 2,4 procent. Landsbygdskommunerna har en högre andel ingående skatt som beräknas komma från övriga kostnader; 3,0 procent mot storstadskommunernas 2,2 procent. Totalt sett är andelen ingående skatt något högre hos landsbygdskommunerna (5,5 procent) än hos storstadskommunerna (5,3 procent). Täta kommuner har lägst andel (5,1 procent), se figur 7.4.

Figur 7.4 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för kommunalt bedriven pedagogisk verksamhet som avser lokalkostnader och övriga kostnader 2013 (n=95)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

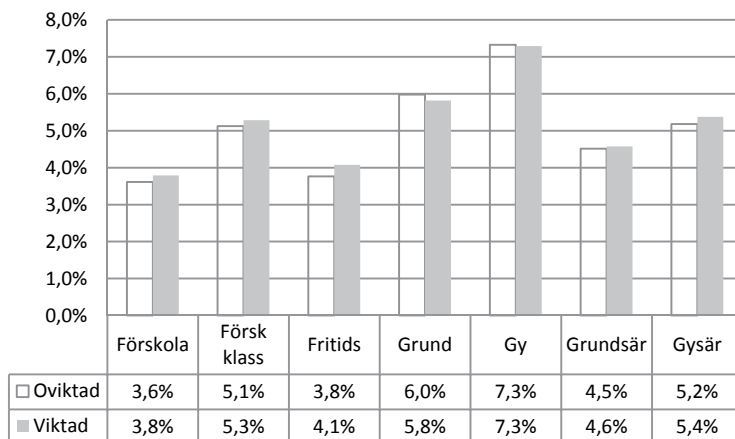
7.5.3 Beräkning av ingående skatt per delområde

Inledning

Inom förskoleverksamheten är andel ingående skatt för de flesta kommuner lägre än för verksamhet inom grundskola och gymnasieskola. Den beräknade genomsnittliga andelen ingående skatt är för förskoleverksamheten 3,8 procent, för grundskolan 5,8 procent och för gymnasieskolan 7,3 procent, se figur 7.5. Delområden för vuxenutbildning beräknas vara i nivå med gymnasieskolan.

Den beräknade genomsnittliga andelen ingående skatt för gymnasiesärskolan på 5,4 procent är i nivå med förskoleklassen på 5,3 procent medan andelen för grundsärskolan är något lägre, 4,6 procent och fritidshem 4,1 procent. Skillnaderna mot oviktade medelvärden av andelen ingående skatt är inte mer än några tiondels procentenheter.

Figur 7.5 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för kommunalt bedriven verksamhet uppdelat per delområde för förskola, förskoleklass, fritidshem, grundskola, gymnasieskola, grundsärskola och gymnasiesärskola 2013 (n=728)



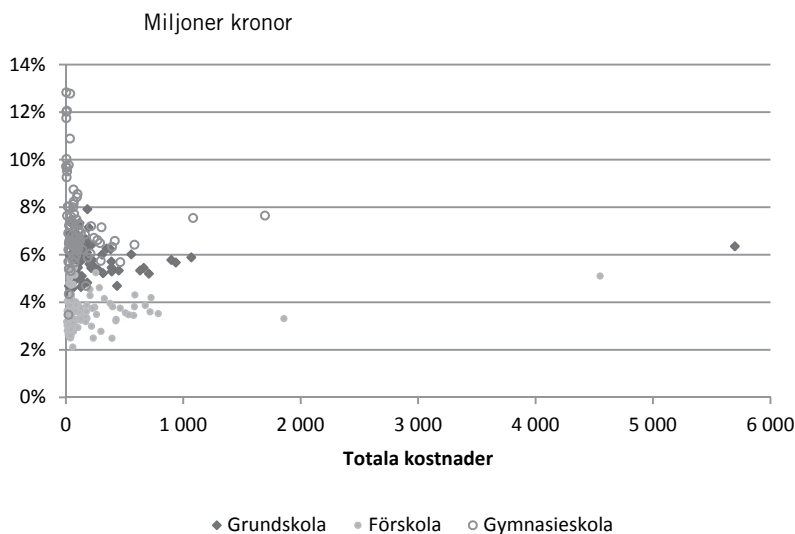
Anm. De oviktade värdena är medelvärden av andel ingående skatt för de kommuner som finns med i beräkningen. För de viktade värdena har ett medelvärde i stället beräknats per kommungrupp och sedan vägts samman baserat på totala kostnader per kommungrupp för landets samtliga kommuner.

Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Spridning

I figur 7.6 nedan visas spridningen av andelen ingående skatt per kommun och delområde för de största delområdena förskola, grundskola och gymnasieskola. För de flesta kommunerna ligger förskoleverksamheten lite under nivåerna för grundskoleverksamhet och gymnasieverksamhet. De senare är inte lika tydligt separerade från varandra i figuren. För gymnasieskolor finns en relativt stor spridning mellan kommunerna, där vissa hade en något högre andel ingående skatt.

Figur 7.6 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för förskoleverksamhet, grundskola och gymnasieskola utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=275)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

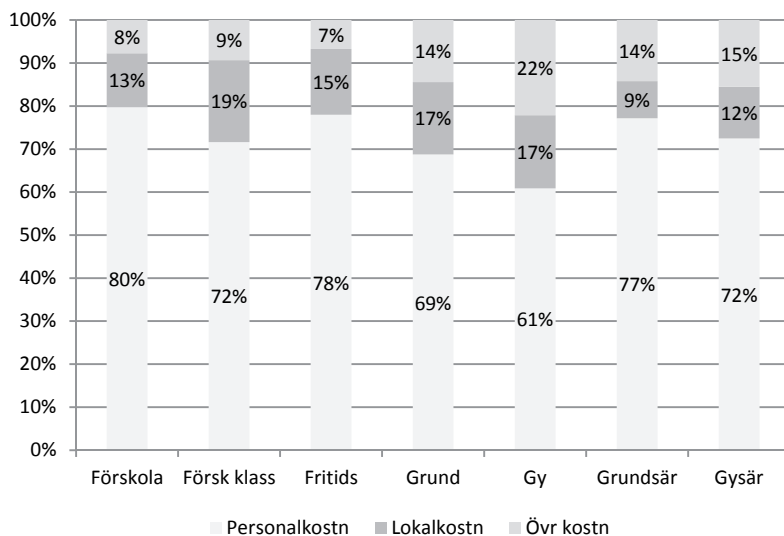
Kostnadsstruktur

Sett till andelen personalkostnader syns tydliga skillnader mellan olika verksamheter. Inom förskoleverksamheten var andelen personalkostnad 80 procent och inom förskoleklass drygt 70 procent. Inom grundskolan utgjorde andel personalkostnader knappt 70 procent och inom gymnasieskolan 60 procent. Grundsärskolan och fritidshem låg i snitt något under nivån för förskolan och gymnasiesärskolorna låg i nivå med förskoleklasserna.

Andelen lokalkostnader låg lägre i särskoleverksamhet än i "ordinarie" skolverksamhet och låg på samma nivå för grundskolor och gymnasieskolor. Förskoleklass låg något högre medan förskoleverksamhet, och fritidshem låg lägre.

Övriga kostnader utgjorde en dryg femtedel av kostnaderna i gymnasieskolor. För grundskolor, grundsärskolor och gymnasiesärskolor var andelen övriga kostnader i genomsnitt cirka 15 procent, medan andelen övriga kostnader för förskolor, förskoleklasser och fritidshem låg på knappt 10 procent.

Figur 7.7 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt för kommunernas verksamhet som utgörs av kostnader för personal, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per delområde för förskola, förskoleklass, fritidshem, grundskola, gymnasieskola, grundsärskola och gymnasiesärskola 2013 (n=728)



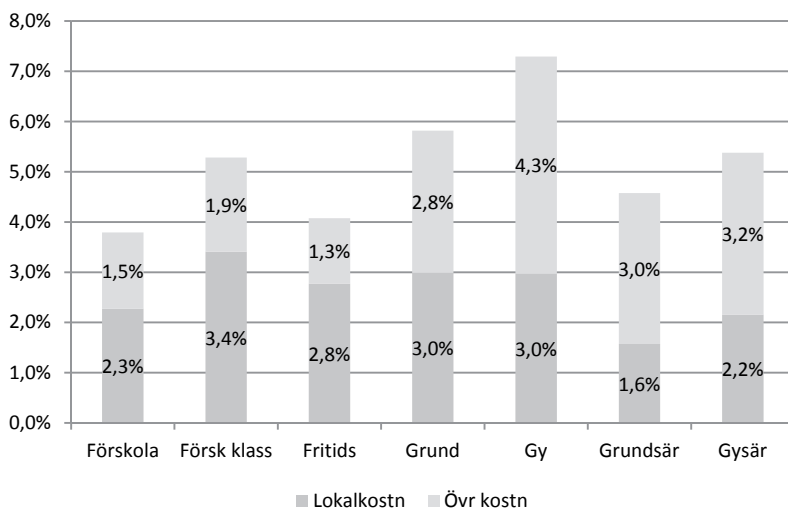
Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Av figur 7.8 framgår den andel ingående skatt som kan hänföras till övriga kostnader respektive lokalkostnader.

Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna som kan hänföras till övriga kostnader varierar mellan olika delområden, dvs. skolformer. Högst är andelen för gymnasieskolan med 4,3 procent och lägst för fritidshem med 1,3 procent.

Vad gäller andelen ingående skatt som kan hänföras till lokalkostnader varierar den i något mindre utsträckning mellan delområdena. Högst är andelen för förskoleklassen med en andel på 3,4 procent och lägst för grundsärskolan med en andel på 1,6 procent.

Figur 7.8 Andel ingående skatt från lokalkostnader och övriga kostnader för kommunalt bedriven verksamhet uppdelat per delområde för förskola, förskoleklass, fritidshem, grundskola, gymnasieskola, grundsärskola och gymnasiesärskola 2013 (n=728)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

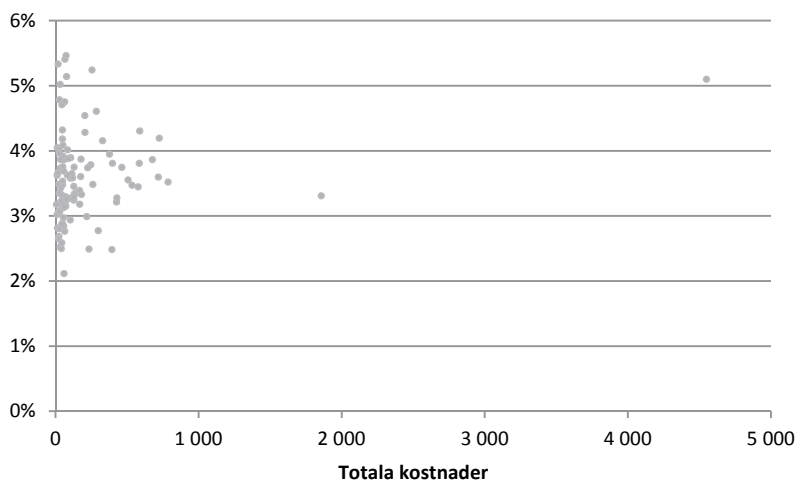
7.5.4 Förskoleverksamhet

Kommuner

Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för den kommunalt bedrivna förskoleverksamheten varierade mellan 2,1 procent och 5,5 procent 2013. För de flesta kommuner var andelen mellan 3 och 4 procent, se figur 7.9.

Figur 7.9 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för förskoleverksamhet utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=104)

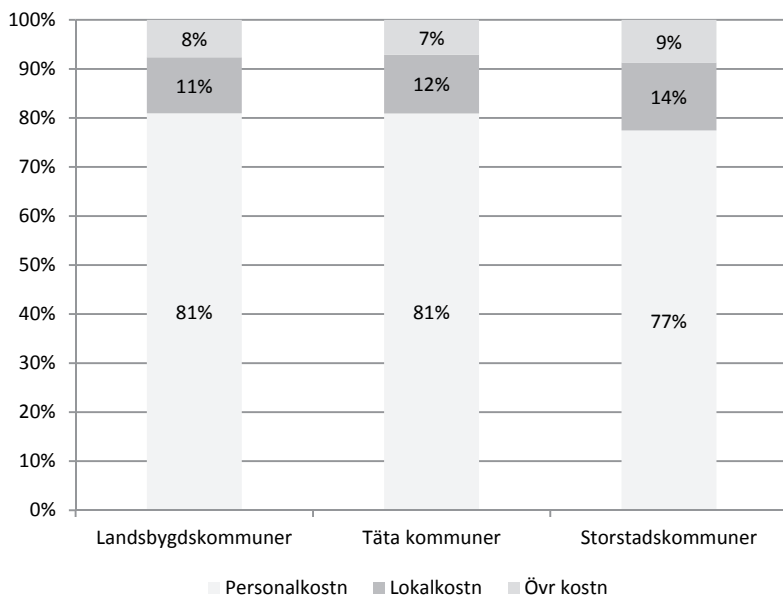
Miljoner kronor



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Andelen personalkostnader av de totala kostnaderna exklusive skatt var i genomsnitt något högre i landsbygdskommuner (81 procent) än i storstadskommuner (77 procent), medan kostnaderna för lokal var högre i storstadskommuner: 14 procent mot 11 procent i landsbygdskommuner, se figur 7.10.

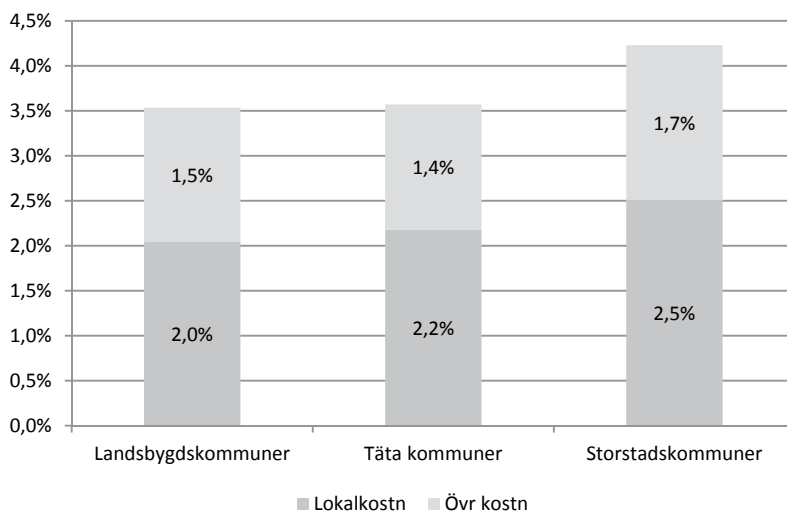
Figur 7.10 Andelen av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens förskoleverksamhet som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=104)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Den högre andelen lokalkostnad i storstadskommuner avspeglade sig också i en högre andel ingående skatt. Även ingående skatt som kan hänföras till övriga kostnader var högre för storstadskommuner än för övriga kommuntyper, se figur 7.11.

Figur 7.11 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens förskoleverksamhet som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader, uppdelat per kommuntyp 2013 (n=104)

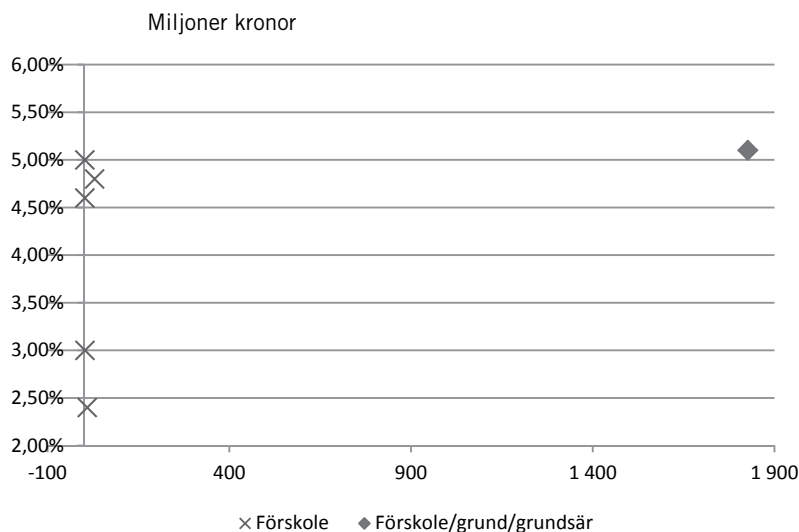


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Privata utförare med förskoleverksamhet

Sex privata utförare inom fristående förskolor har svarat på utredningens enkät. Tre av dessa är, precis som många privata utförare inom förskolesektorn, mycket små. De övriga varierar i storlek där en har knappt 20 anställda, en 45 anställda och ett stort bolag med knappt 3 000 anställda och blandad förskole-, grundskole- och grundsärskoleverksamhet. Den största utföraren beräknas ha en andel ingående skatt på 5,1 procent. Av övriga svarande fanns två privata utförare i landsbygdskommuner varav en med s.k. ur- och skurprofil där andelen ingående skatt beräknas till 2,4 procent. För den andra utföraren beräknas andelen ingående skatt till 3,0 procent. En utförare i en tätortskommun beräknas ha en något högre andel ingående skatt, 5,0 procent. Detta kan sannolikt förklaras med en lite större investering 2013. Två utförare i storstadskommuner har en andel ingående skatt på 4,6 procent respektive 4,8 procent, se figur 7.12.

Figur 7.12 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna hos privata utförare av förskoleverksamhet utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=6)



Anm. Privat utförare som benämns Förskole bedriver endast förskoleverksamhet. Den privata utförare som benämns Förskole/grund/grundsär bedriver blandad förskole-, grundskole- och grundsärskoleverksamhet.

Källa: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för privata utförare med renodlad förskoleverksamhet var 4,0 procent, vilket är något över genomsnittet för den kommunalt bedrivna verksamheten. Spridningen mellan de privata utförarna ligger inom den variation som finns mellan kommunerna.

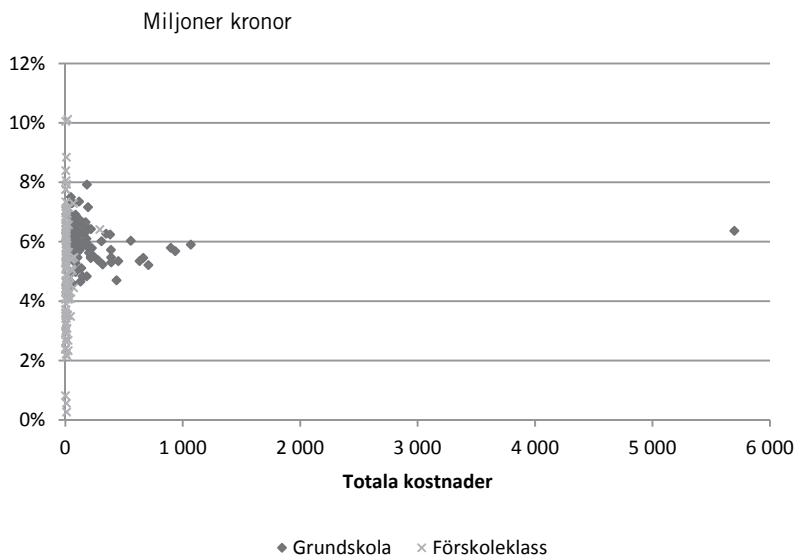
Den privata utförare som bedriver verksamhet inom både förskola, grundskola och grundsärskola har även viss andel skattepliktiga omsättningar i form av försäljning i enstaka skolcaféer.

7.5.5 Verksamhet inom grundskola, förskoleklass, fritidshem och grundsärskola

Kommuner

Inom delområdet förskoleklass beräknas den genomsnittliga andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för den kommunalt bedriva verksamheten uppgå till 5,3 procent. Det är en lägre genomsnittlig andel än inom grundskolan, där andelen beräknas till 5,8 procent. Inom området förskoleklass finns dock en större spridning, se figur 7.13. Inom flera kommuner beräknas andelen till över 7 procent och det finns likaså några kommuner där andelen ingående skatt för förskoleklass är under 3 procent. Grundskoleverksamheten är för de flesta kommuner mer samlad på mellan 5 procent och 7 procent.

Figur 7.13 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för grundskola och förskoleklass utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=196)

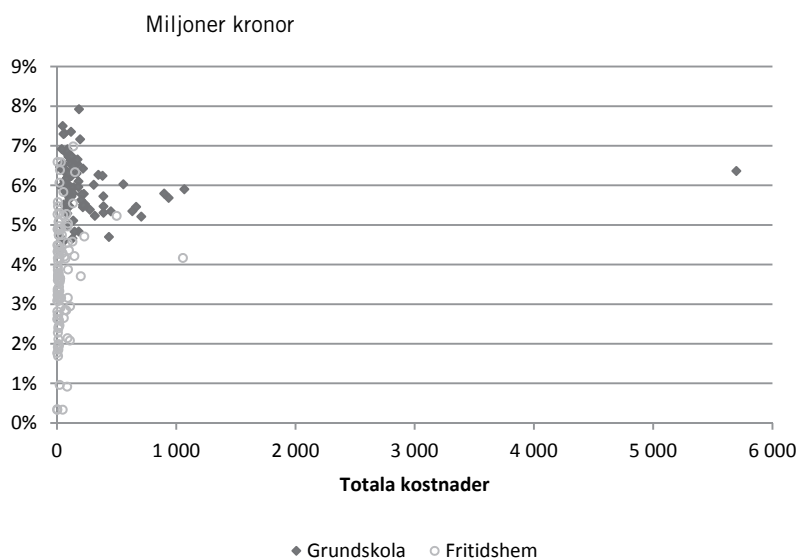


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för fritidshem var 4,1 procent, vilket var 1,7 procentenheter lägre än för grundskoleverksam-

heten. Som framgår av figur 7.14 var spridningen för fritidshem precis som för verksamheten för förskoleklass större än för grundskoleverksamheten.

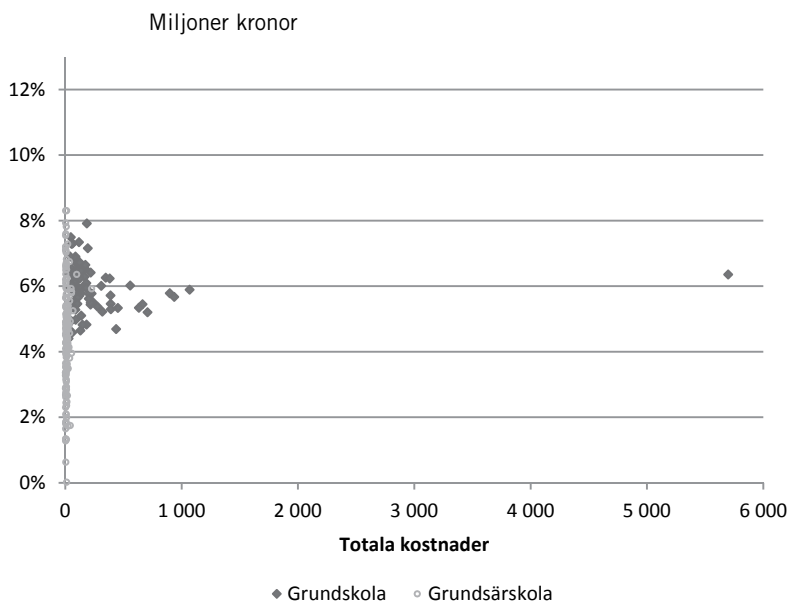
Figur 7.14 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för grundskola och fritidshem utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=192)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för grundsärskoleverksamheten var 4,6 procent, vilket var 1,2 procentenheter lägre än för grundskoleverksamheten. Spridningen är större för grundsärskolan än för grundskoleverksamheten, se figur 7.15. Kostnadsstrukturen skiljer sig åt en del för grundsärskolorna, där det inom vissa kommuner finns grundsärskolor med drygt 90 procent personalkostnader och en andel ingående skatt på runt 2 procent, medan det i andra kommuner finns grundsärskolor med personalkostnader på knappt 60 procent och en andel ingående skatt på cirka 8 procent. Skillnaden i andelen personalkostnader skulle kunna bero på dels hur kostnadsfördelningen är gjord, dels vilka funktionshinder eleverna har.

Figur 7.15 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för grundskola och grundsärskola utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=243)

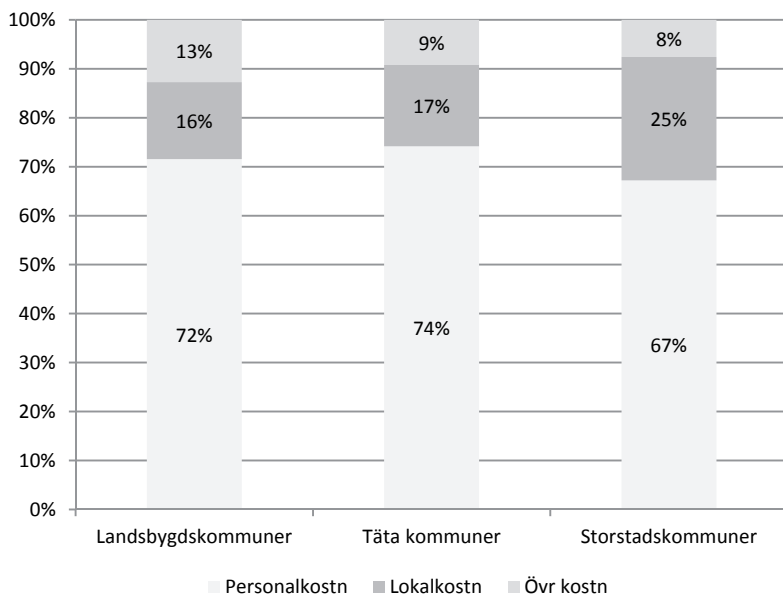


Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Förskoleklass

Andelen personalkostnad av de totala kostnaderna exklusive skatt i de kommunalt bedrivna förskoleklasserna är för landsbygdskommuner och tätastadskommuner 72 procent respektive 74 procent medan den för storstadskommuner endast är 67 procent. I stället är andelen lokalkostnader högre i storstadskommunerna och utgjorde där i snitt en fjärdedel av kostnaderna medan andelen lokalkostnader för övriga kommuntyper var lägre (16–17 procent). Andelen övriga kostnader var lägre än andelen lokalkostnader, se figur 7.16.

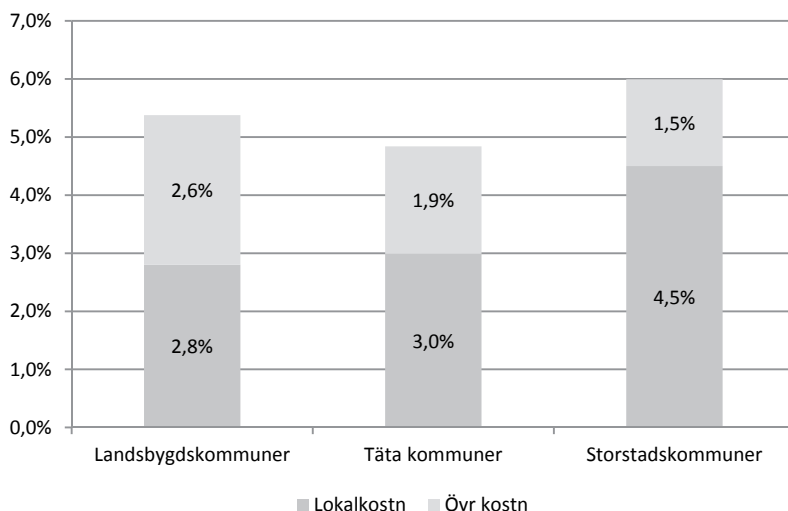
Figur 7.16 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens förskoleklasser som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=108)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna var lägst hos tätå kommuner, med ett genomsnitt på 4,8 procent och högst i storstadskommuner med ett genomsnitt på 6,0 procent. I storstadskommunerna härrör 4,5 procentenheter av kostnaderna för ingående skatt från lokaler. Ingående skatt som kommer från lokalkostnader var lägre i de andra kommuntyperna men ingående skatt i posten övriga kostnader var i gengäld högre, särskilt för landsbygdskommuner där den är 2,6 procent jämfört med storstadskommunernas 1,5 procent, se figur 7.17.

Figur 7.17 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens förskoleklasser som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=108)

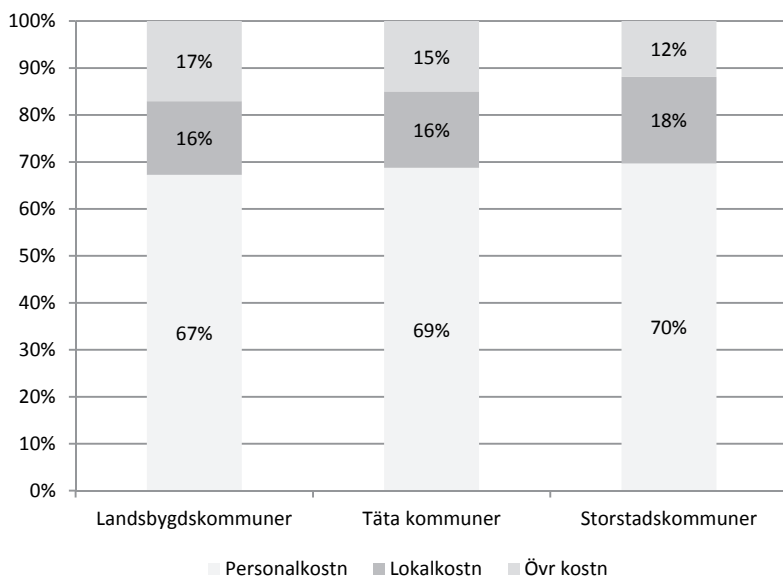


Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Grundskola

Till skillnad från många andra områden var andelen personalkostnader av de totala kostnaderna exklusive skatt för delområdet grundskola högre i storstadskommuner (70 procent) än i landsbygdskommuner (67 procent). I stället är övriga kostnader lägre: 12 procent i storstadskommuner mot 17 procent i landsbygdskommuner. Lokalkostnadsandelen var som för övriga områden högre i storstadskommunerna 18 procent mot landsbygdskommunernas 16 procent, se figur 7.18.

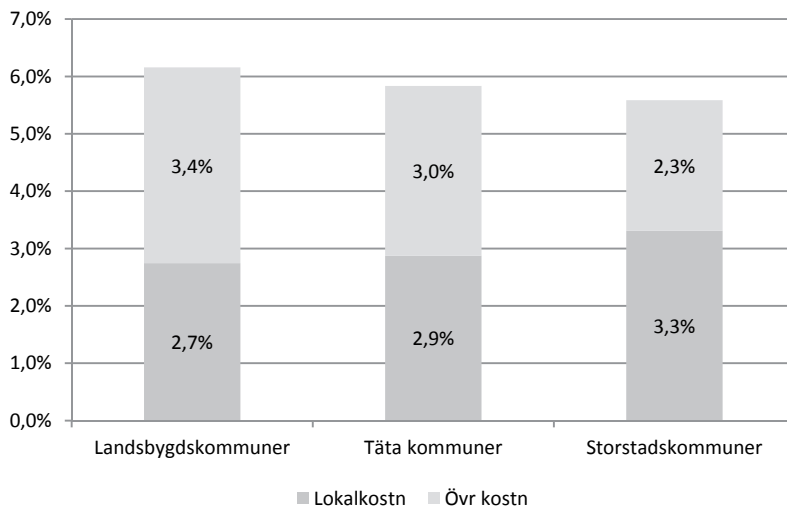
Figur 7.18 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens grundskola som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=88)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Inom den kommunalt bedrivna grundskoleverksamheten var den totala andelen ingående skatt i genomsnitt något högre i landsbygdskommuner (6,2 procent) än iorstadskommuner (5,6 procent), se figur 7.19. Av den totala andelen ingående skatt kan en högre andel hänföras till övriga kostnader (3,4 procent) i landsbygdskommunerna jämfört med orstadskommunerna (2,3 procent). Skillnaderna i andelen ingående skatt som kommer från lokalkostnader var inte lika stora. Storstadskommunerna har en andel på 3,3 procent mot landsbygdskommunernas 2,7 procent.

Figur 7.19 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens grundskola som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=88)

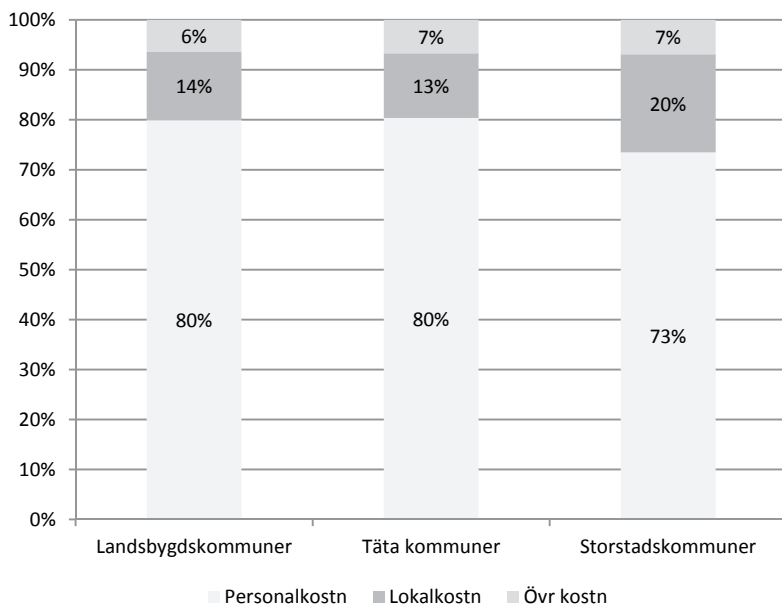


Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Fritidshem

Andelen personalkostnader av de totala kostnaderna exklusive skatt i den kommunalt bedrivna verksamheten för fritidshem är 80 procent för både landsbygdskommuner och täta kommuner men betydligt lägre för storstadskommuner (73 procent). I storstadskommuner är i stället andelen lokalkostnad högre, 20 procent jämfört med 13 procent i täta kommuner som är den grupp med lägst andel. Andelen övriga kostnader är ungefär lika stor för de tre kommuntyperna (6 respektive 7 procent), se figur 7.20.

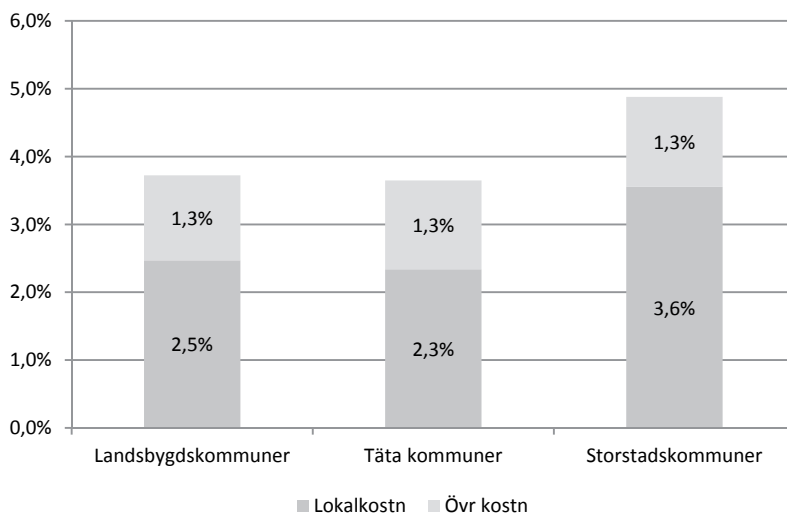
Figur 7.20 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens fritidshem som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=104)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Av figur 7.20 framgår att storstadskommunernas lokalkostnader utgjorde en stor andel av de totala kostnaderna för fritidshem. Detta ger också en högre sammanlagd andel ingående skatt än i övriga kommuntyper: 4,9 procent mot 3,6 procent i täta kommuner. I täta kommuner beräknades 2,3 procentenheter av andelen ingående skatt härröra från lokalkostnader, se figur 7.21. I storstadskommuner uppgick andelen till 3,6 procentenheter.

Figur 7.21 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens fritidshem som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=104)

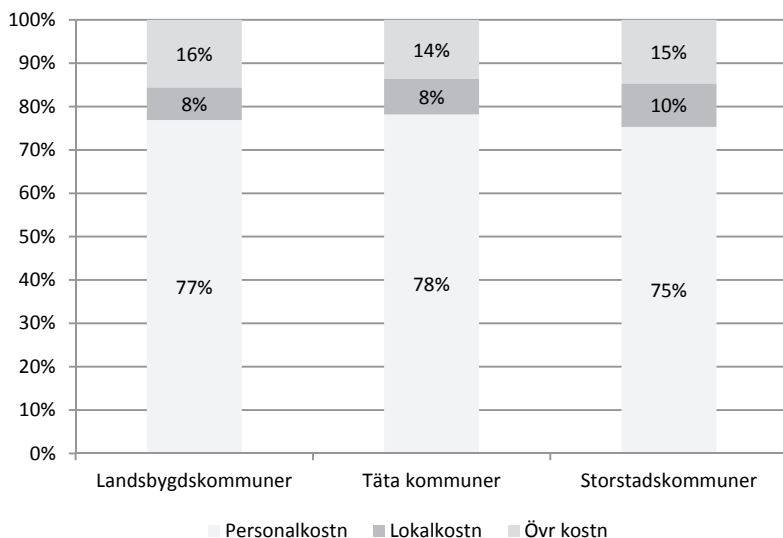


Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Grundsärskola

Inom den kommunalt bedrivna verksamheten för grundsärskolor finns en viss spridning i andelen ingående skatt mellan olika kommuner men kostnadsstrukturen visar inga större skillnader mellan kommuntyperna. Andelen personalkostnader av de totala kostnaderna exklusive skatt är lägst i storstadskommunerna (75 procent) och som högst i tät kommuner (78 procent). Andelen lokalkostnader är högst i storstadskommuner (10 procent). Genomsnittet för övriga kommuntyper är 8 procent. Landsbygdskommuner har högst andel övriga kostnader (16 procent) och tät kommuner lägst andel (14 procent), se figur 7.22.

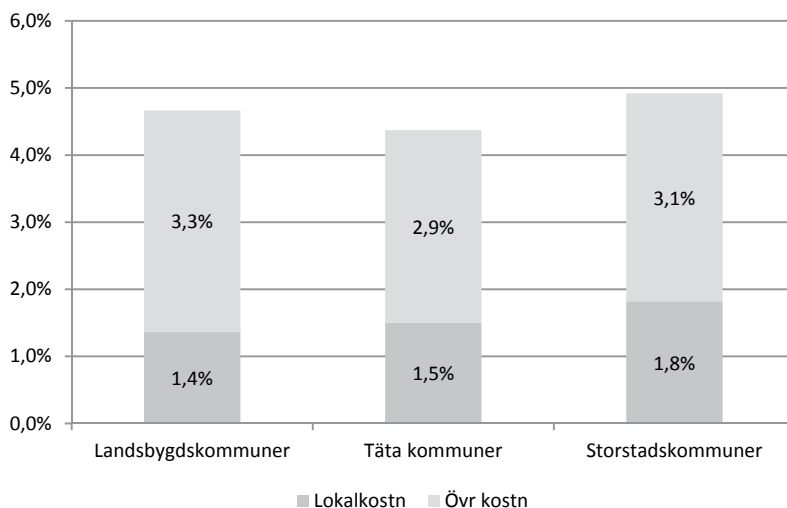
Figur 7.22 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens grundskola som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=155)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Tåta kommuner är den grupp med lägst andel ingående skatt av de totala kostnaderna: 4,4 procent mot storstadskommunernas 4,9 procent som är högst. Andelen som kommer från lokalkostnad såväl som från övriga kostnader är något högre för storstadskommunerna än för tåta kommuner, medan landsbygdskommuner har något högre andel som avser övriga kostnader, se figur 7.23.

Figur 7.23 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens grundsärskola som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=155)



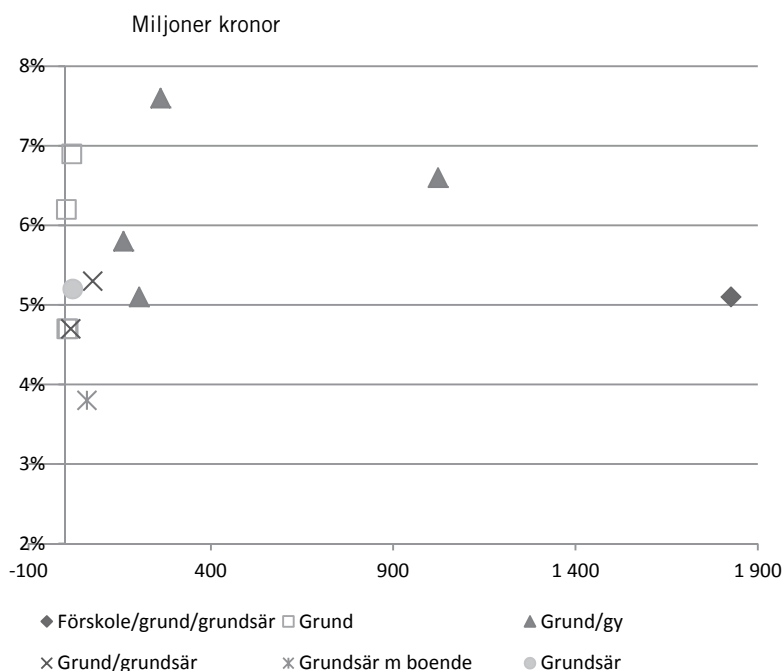
Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Privata utförare med verksamhet inom grundskola och grundsärskola

För de 13 privata utförare med grundskoleverksamhet som ingår i undersökningen, ligger andelen ingående skatt på mellan 3,8–7,6 procent av de totala kostnaderna, se figur 7.24. Fyra privata utförare bedriver enbart grundskoleverksamhet (dock ingår i vissa fall fritidshem och förskoleklass). Dessa privata utförare är relativt små med mellan 8–23 anställda och har olika sammansättning med avseende på årskurser samt bedriver sin verksamhet i olika kommuntyper. Två av de privata utförarna har en andel ingående skatt på 4,7 procent, vilket gör att de är svåra att urskilja i figuren. För de fem privata utförare som helt eller delvis bedriver grundsärskola ligger andelen ingående skatt i den nedre delen av skalan. Två privata utförare med grundskola och sarskola har en genomsnittlig andel på 5,0 procent. I figuren särredovisas en grundsärskola som ingår i bolaget med verksamhet inom förskola, grundskola och grundsärskola (5,2 procent). Lägst andel ingående

skatt har en privat utförare som bedriver grundsärskola i kombination med särskilt boende och korttidsboende enligt lagen om stöd och service för vissa funktionshindrade, LSS (3,8 procent). Några skolor ligger också lite högre bland annat en privat utförare som riktar sig mot högre årskurser i grundskolan och ett lite större företag med verksamhet inom grundskola och gymnasieskola. De privata utförare som bedriver såväl grundskola som gymnasieskola är samtliga större bolag med mellan 200–2 000 anställda.

Figur 7.24 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna hos privata utförare med grundskoleverksamhet utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=13)



Anm. Privat utförare som benämns Förskole/grund/grundsär bedriver förskola, grundskola och grundsärskola. Privat utförare som benämns Grund bedriver endast grundskola, privat utförare som benämns Grund/gy bedriver både grundskola och gymnasieskola, privat utförare som benämns Grund/grundsär bedriver både grundskola och grundsärskola, privat utförare som benämns Grundsär m boende bedriver grundsärskola i kombination med särskilt boende och korttidsboende enligt lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, privat utförare som benämns Grundsär bedriver grundsärskola.

Källor: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

Precis som inom förskoleområdet befinner sig även de fristående grundskolorna som utredningen undersökt inom samma intervall som kommunernas verksamhet när det gäller andelen ingående skatt av de totala kostnaderna. Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de fyra privata utförare med endast grundskoleverksamhet är 5,6 procent, vilket är något under snittet för den kommunalt bedriva grundskoleverksamheten. Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de privata utförare som bedriver både grundskola och gymnasieskola är 6,3 procent, vilket ligger mellan snittet för den kommunalt bedrivna grundskolan och gymnasieskolan. Ingen av de privata utförarna med endast grundskola bedriver någon mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster.

De privata utförare som både erbjuder grund- och gymnasieskola, bedriver samtliga mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster, men omfattningen utgör dock mindre än en halv procent av omsättningen. Det handlar om salongsverksamhet kopplad till frisörutbildning inom gymnasieskolan, städtjänster, lunch och cafeteria samt uthyrning av lokal och personal.

7.5.6 Gymnasieskolor och gymnasiesärskolor

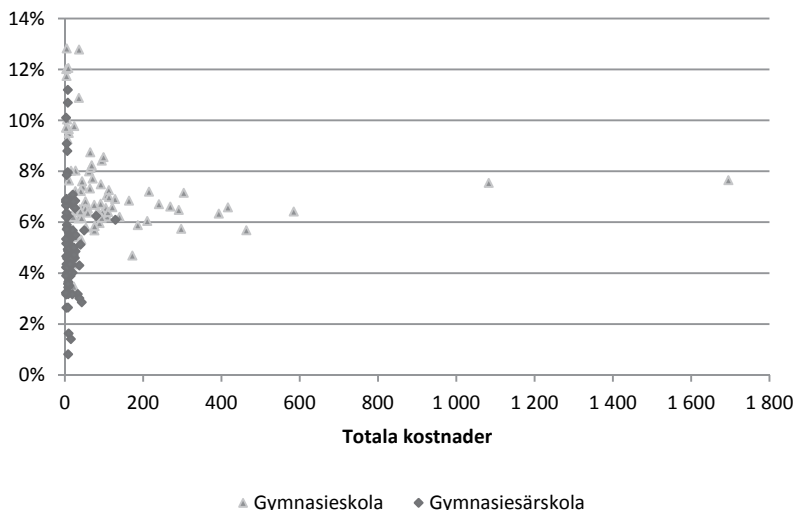
Kommuner

Kommunernas verksamhet för delområdet gymnasieskolor har i genomsnitt en något högre andel ingående skatt än den som belöper på grundskolan, 7,3 procent, i stället för grundskoleverksamhetens 5,8 procent. Spridningen är också större med enstaka enheter som har en andel ingående skatt på upp emot 12 procent. Gymnasieverksamheten kan dock se lite olika ut i olika kommuner. Vissa mindre kommuner tillhandahåller ingen gymnasieskola i egen regi, vissa har endast några platser för introduktionsprogram eller liknande medan många har ett större utbud av olika gymnasieutbildningar. Man kan konstatera att de lite större kommunerna ligger mer samlade vad gäller andel ingående skatt. Kommunens genomsnittliga kostnader för gymnasiesärskolorna är liksom för grundsärskolorna relativt spridda. För de flesta ligger den genomsnittliga andelen under andelen för gymnasieskolorna och snittet är också lägre, 5,4 procent mot gymnasieskolornas 7,3 procent, men

även här finns det kommuner som har en andel ingående skatt på över 10 procent, se figur 7.25.

Figur 7.25 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna per kommun för gymnasieskola och gymnasiesärskola utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=169)

Miljoner kronor

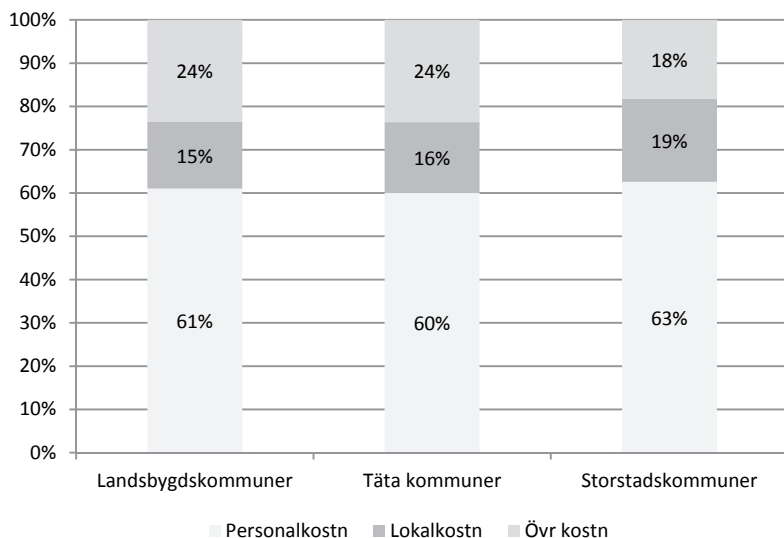


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

Gymnasieskola

För kommunernas gymnasieskola skiljer sig andelen personalkostnad av de totala kostnaderna exklusive skatt åt med några procentenheter. Även lokalkostnader och övriga kostnader varierar, där storstadskommunerna har en högre andel lokalkostnader: 19 procent mot landsbygdskommunernas 15 procent. Övriga kommuntyper har en högre andel övriga kostnader: 24 procent i genomsnitt för både landsbygdskommuner och tätastadskommuner mot 18 procent för storstadskommunerna, se figur 7.26.

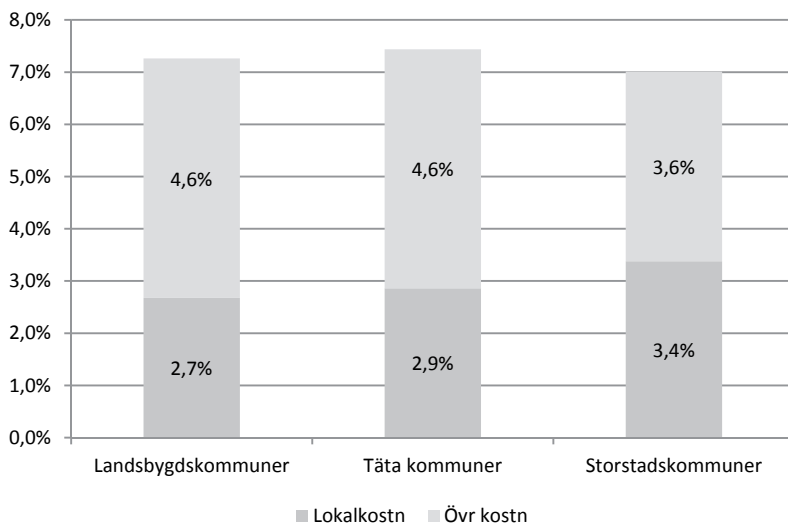
Figur 7.26 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens gymnasieskola som utgörs av personalkostnader, lokalkostnad respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=83)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för gymnasieskola kommer i högre grad kommer från lokalkostnader i storstadskommunerna, 3,4 procent mot landsbygdskommunernas 2,7 procent, och i högre grad från övriga kostnader inom övriga kommuntyper, 4,6 procent mot 3,6 procent för storstadskommuner, se figur 7.27.

Figur 7.27 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens gymnasieskola som kommer från lokalkostnader och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=83)

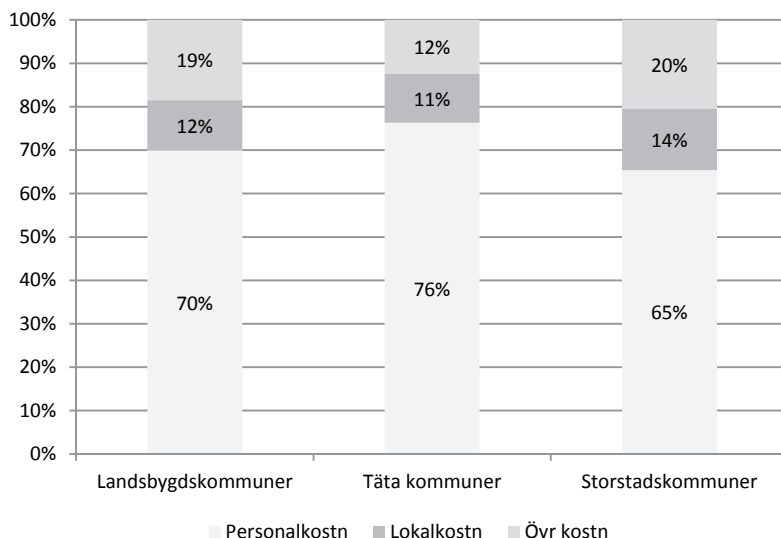


Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Gymnasiesärskola

Den kommungrupp som skiljer sig mest åt från övriga kommungrupper när det gäller kommunalt bedriven gymnasiesärskola är täta kommuner. Inom kommungruppen var andelen personalkostnader betydligt högre (76 procent) än i storstadskommuner (65 procent) och andelen övriga kostnader (12 procent) lägre än för övriga kommuntyper (19 procent för landsbygdskommuner och 20 procent för storstadskommuner) se figur 7.28.

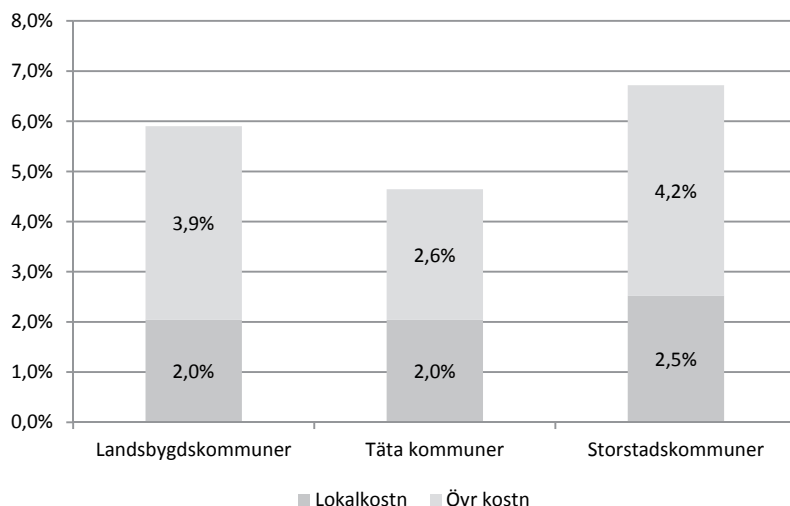
Figur 7.28 Andel av de totala kostnaderna exklusive skatt inom kommunens gymnasiesärskola som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader respektive övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=86)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Spridningen mellan kommuner i andelen ingående skatt inom delområdet för gymnasiesärskolan är som framgår av figur 7.25 stor mellan olika kommuner. Det finns också stora skillnader i andelen ingående skatt mellan olika kommuntyper. Andel ingående skatt är för tät kommuner endast 4,6 procent mot storstadskommunernas 6,7 procent. Det är framför allt andelen ingående skatt som kan hänföras till övriga kostnader som skiljer sig från de två övriga kommuntyperna: 2,6 procent mot 4,2 procent för storstadskommuner och 3,9 procent för landsbygdkommuner, se figur 7.29.

Figur 7.29 Andel ingående skatt av de totala kostnaderna inom kommunens gymnasiesärskola som kommer från lokalkostnad och övriga kostnader uppdelat per kommuntyp 2013 (n=86)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

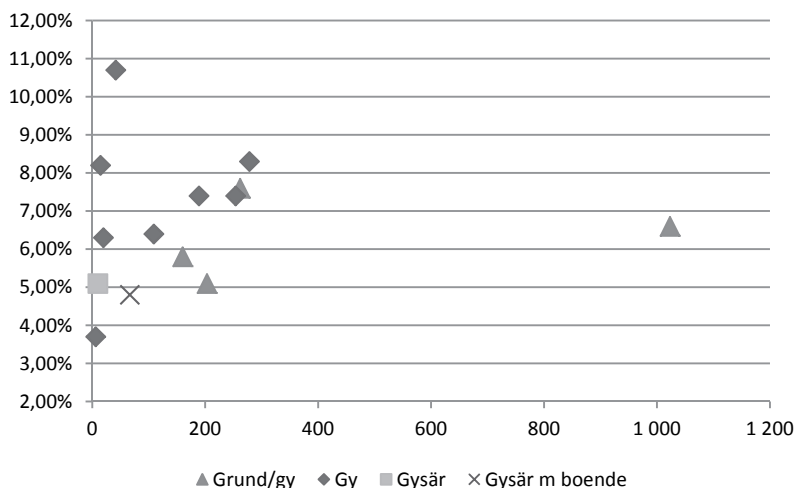
Privata utförare med verksamhet inom gymnasieskola och gymnasiesärskola

För de privata utförare i utredningens undersökning som endast bedriver gymnasieskola beräknas andelen ingående skatt för flertalet uppgå till mellan 6,3–8,3 procent, se figur 7.30. För en privat utförare beräknas dock andelen ingående skatt till 10,7 procent och för en privat utförare som riktar sig till elever med särskilda behov beräknas andelen till 3,7 procent. Verksamheterna har olika inriktning, bl.a. media, industri och IT. Antalet anställda varierar från nio till knappt 300. Fem av de privata utförarna ingår i samma koncern. De privata utförarna som bedriver både grund- och gymnasieskola ligger i två fall något under flertalet utförare som bedriver enbart gymnasieverksamhet, medan en ligger något högre i andelen ingående skatt. I utredningens underlag finns också redovisningar för två privata utförare som bedriver gymnasiesärskolor, av vilka den ena beräknas ha en ingående skatt på cirka 5 procent. För den andra beräknas andelen ingående skatt vara något lägre (4,8 procent)

vilket kan förklaras av att den utföraren också bedriver särskilt boende och andra insatser i enlighet med LSS.

Figur 7.30 Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna hos privata utförare med gymnasieverksamhet utifrån storlek på verksamheten 2013 (n=14)

Miljoner kronor



Anm. Privat utförare som benämns Grund/gy bedriver grundskola och gymnasieskola. Privat utförare som benämns Gy bedriver gymnasieskola, privat utförare som benämns Gysär bedriver gymnasiesärskola, privat utförare som benämns Gysär m boende bedriver gymnasiesärskola i kombination med särskilt boende och andra insatser enligt LSS.

Källa: Inkomna uppgifter i samband med enkät till privata utförare, se bilaga 4.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för de privata utförare som endast driver gymnasieskolor och som ingår i utredningens undersökning beräknas uppgå till 7,3 procent. Detta motsvarar genomsnittet för kommunernas gymnasieskola. Den verksamhet som avser gymnasieskola för elever i behov av särskilt stöd har dock en mindre andel ingående skatt jämfört med genomsnittet för kommunernas gymnasieskola och liknar mer den genomsnittliga andelen för kommunernas gymnasiesärskola.

Av de privata utförarna med renodlad gymnasieverksamhet bedrev alla utom en mervärdesskattepliktig försäljning av tjänster. Som mest uppgår andelen till 28 procent avseende ett företag som säljer också uppdragsutbildning, men där har gymnasieskolan sär-

redovisats. En annan utförare säljer busskort vilket uppgår till 4 procent av omsättningen. I övrigt uppgår inte den mervärdes-skattepliktiga försäljningen av tjänster till mer än 0,5 procent. Det handlar om försäljning från skolcaféer, automater för godis och läsk samt tjänster kopplade till skolans utbildning som frisörs-tjänster m.m.

7.5.7 Slutsatser

Den genomsnittliga andelen ingående skatt inom området utbildning inom skolväsendet beräknas till 5,2 procent baserat på kommunernas kostnader. Snittet är sammanvägt utifrån genomsnittlig andel ingående skatt och totala kostnader per kommuntyp för kommuntyperna landsbygdskommuner, täta kommuner och storstadskommuner¹⁵. För de olika delområdena beräknas andelen ingående skatt uppgå till 3,8 procent för förskola, 5,3 procent för förskoleklass, 4,1 procent för fritidshem, 5,8 procent för grundskola, 7,3 procent för gymnasieskola, 4,6 procent för grundsärskola samt 5,4 procent för gymnasiesärskola.

Med hänsyn till att enkätsvaren från privata utförare är relativt få går det inte att göra en statistiskt sett hållbar beräkning för dem utan de får indikera om de privata utförarna skiljer sig från kommunal verksamhet. En sammanvägd andel ingående skatt för privata utförare med renodlad verksamhet inom förskola, grundskola och gymnasieskola beräknas till 5,5 procent, dvs. 0,3 procentenheter högre än genomsnittet för kommunernas pedagogiska verksamhet. Inom fristående förskola beräknas den genomsnittliga andelen ingående skatt uppgå till 4,0 procent, inom fristående grundskola till 5,6 procent och inom fristående gymnasieskola till 7,3 procent. Inget av de tre delområdena skiljer sig i någon högre grad från kommunens verksamhet. Det finns också privata utförare med verksamhet inom flera delområden. En privat utförare med verksamhet inom förskola, grundskola och grundsärskola beräknas ha en andel ingående skatt på 5,1 procent, varav särskoledelen har en andel på 5,2 procent. Fyra privata utförare med verksamhet inom både grundskola och gymnasieskola har en genomsnittlig

¹⁵ Kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

andel på 6,3 procent. Två privata utförare med grundskola och sarskola har en genomsnittlig andel på 5,0 procent. En privat utförare med grundsarskola kombinerat med särskilt boende och korttidsboende enligt lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS har en andel på 3,8 procent. En privat utförare med gymnasiesarskola har en andel på cirka 5 procent och en privat utförare med gymnasiesarskola kombinerat med särskilt boende och andra insatser enligt LSS, har en andel på 4,8 procent. Andelen ingående skatt för de undersökta privata utförarna ligger i stort sett inom samma intervall som kommunernas kostnad för verksamhet i egen regi. För de privata utförare som har skolor inriktade mot elever i behov av särskilt stöd kan dock den kostnad som beror på ingående skatt vara lägre, och mer i nivå med sarskolorna, vilket kan kopplas till en relativt sett högre personalkostnad.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för olika delområden i kommunalt bedriven verksamhet inom utbildningsområdet varierar som mest med 3,5 procentenheter beräknat för 2013 där förskola ligger lägst och gymnasieskola ligger högst. Skillnaden kan förklaras av högre andel personalkostnader (som i stort sett inte innehåller ingående skatt) inom förskolan och större andel övriga kostnader (som genererar större andel ingående skatt) inom gymnasieskolan. Det är således inte i första hand skillnader i kostnader för lokaler som är orsaken till skillnaderna i andelen ingående skatt för de olika delområdena utan övriga kostnader som varierar mer.

Spridningen mellan kommunerna är generellt större inom mindre delområden och mindre i de stora delområdena såsom förskola, grundskola och gymnasieskola.

För de flesta delområden är skillnaden i andelen ingående skatt inte större än någon procentenhet mellan de olika kommuntyperna. Skillnaden är störst för gymnasiesarskolan där det som mest skiljer 2,1 procentenheter mellan kommuntyperna. Sett till de olika kommuntyper som analyserats skiljer sig fördelningen av kostnaderna på olika kostnadsslag åt, då storstadskommunerna inom alla de undersökta delområdena har större andel kostnader för lokaler 2013 än vad som är fallet i täta kommuner och landsbygdskommuner. Skillnaderna i den genomsnittliga andelen ingående skatt mellan olika kommuntyper som beror på lokalkostnader är i vissa fall mindre än de skillnader i ingående skatt som avser övriga kost-

nader. För grundskolan och gymnasieskolan gör andelen övriga kostnader att andelen ingående skatt är högre i landsbygdskommuner än storstadskommuner.

Inom utbildningsområdet bedriver 13 av de 27 privata utförarna mervärdesskattepliktig försäljning av tjänster. I många fall handlar det om caféverksamhet, godisautomater eller annat som är kopplat till utbudet av utbildningar inom gymnasieskolan. Det rör sig också här i de flesta fall om en andel av omsättningen på mindre än 1 procent och i två fall på runt 4 procent av omsättningen. I ett fall har dock försäljningen varit så betydande att hela verksamheten har separerats från beräkningen.

Utredningen konstaterar att det inom huvudområdet för utbildning finns tydliga skillnader i nivåer i andel ingående skatt mellan framför allt delområdet för förskola jämfört med delområdena för grundskola och gymnasieskola. Detta förhållande återspeglas i både den kommunalt bedriva verksamheten och den verksamhet som bedrivs av privata utförare. För de mindre delområdena är utfallen mer spridda. De genomsnittliga värdena och utfallet för de privata utförarna pekar mot att särskolorna har en lägre andel ingående skatt än motsvarande skolformer vilket väl kan stämma överens med ett större personalbehov i särskoleformerna.

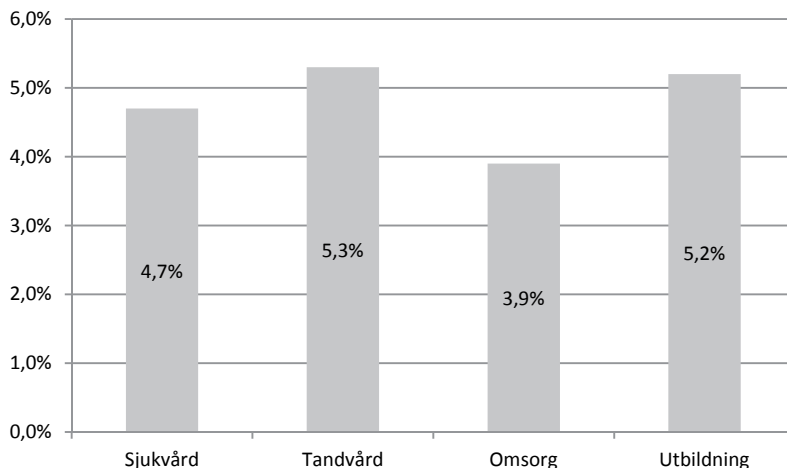
8 Sammantagna beräkningar av ingående skatt och avvikelser från nuvarande schablonnivå

I avsnittet redogörs för den genomsnittliga nivån för andel ingående skatt som har beräknats för de fyra huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg samt utbildning. Vidare ges en översikt av de avvikelser från nuvarande schablonnivå enligt huvudregeln som beräkningarna visar för de olika huvudområdena och delområden inom dessa.

8.1 Genomsnittlig andel ingående skatt per huvudområde

Den genomsnittliga andelen ingående skatt av de totala kostnaderna har beräknats till 5,3 procent för tandvård, 5,2 procent för utbildning, 4,7 procent för sjukvård och 3,9 procent för social omsorg, se figur 8.1. Det skiljer således 1,4 procentenheter mellan det huvudområde som har högst andel ingående skatt och det med lägst andel. Samtliga huvudområden har en andel ingående skatt som understiger schablonersättningen på 6 procent.

Figur 8.1 Andelen ingående skatt av totala kostnader i kommun- och landstingsdriven verksamhet uppdelat per huvudområde 2013 (n=258)



Källor: Räkenskapsammandraget för kommuner och landsting 2013, SCB, enkät till kommuner och landsting.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för respektive huvudområde är sammanvägt till ett gemensamt snitt baserat på nettokostnader. För social omsorg och utbildning har nettokostnaderna beräknats som bruttokostnad minus bruttointäkt. Den genomsnittliga andelen ingående skatt av de totala kostnaderna för kommunernas verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är beräknad till 4,7 procent.

8.2 Genomsnittlig andel ingående skatt per delområde

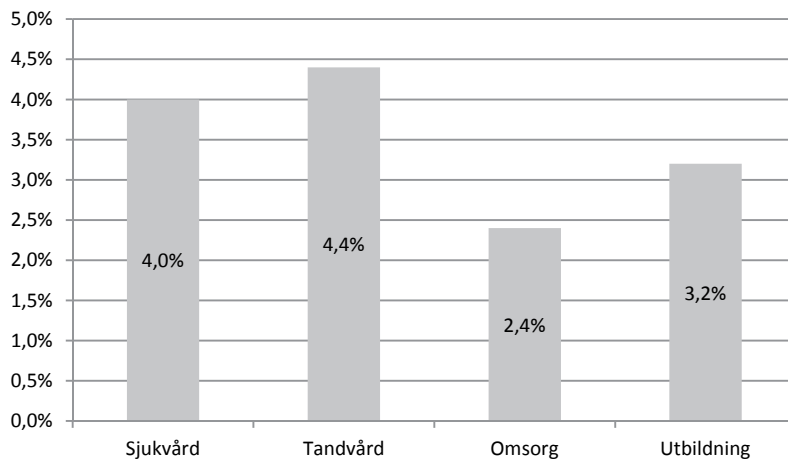
Huvudområdet för sjukvård innehåller fyra delområden. Det största delområdet är specialiserad somatisk vård med en beräknad andel ingående skatt av totala kostnader på 5,0 procent. Övriga delområden inom sjukvården är primärvård med en andel ingående skatt på 4,5 procent, specialiserad psykiatrisk vård med en andel på 3,4 procent och ambulans- och sjuktransporter med en andel på

4,9 procent. För huvudområdet tandvård finns inga underliggande delområden. För huvudområdet social omsorg har följande andel ingående skatt per delområde beräknats: äldreomsorg 4,2 procent, insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) 3,6 procent, insatser inom ramen för LSS 2,7 procent, missbruksvård för vuxna 5,5 procent och barn- och ungdomsvård 4,6 procent. För huvudområdet utbildning har följande delområden beräknats: förskola 3,8 procent, förskoleklass 5,3 procent, fritidshem 4,1 procent, grundskola 5,8 procent, gymnasieskola 7,3 procent, grundsärskola 4,6 procent och gymnasiesärskola 5,4 procent.

8.3 Genomsnittlig andel ingående skatt vid ansökan enligt den s.k. 18/5-regeln

Vid en högre andel lokalkostnader kan kommuner ansöka om 18 procents ersättning för andel lokalkostnader och med 5 procent för resterande del enligt 18/5-regeln (se avsnitt 10). Vad gäller den andel ingående skatt som avser resterande kostnader, dvs. 5 procent (5-procentsschablonen) så beräknar utredningen att andelen understiger 5 procent för samtliga huvudområden. Den genomsnittliga andelen ingående skatt exklusive lokalkostnader för respektive huvudområde är för sjukvård 4,0 procent, tandvård 4,4 procent, social omsorg 2,4 procent och utbildning 3,2 procent, se figur 8.2.

Figur 8.2 Andelen ingående skatt exklusive lokalkostnader i kommun- och landstingsdriven verksamhet uppdelat per huvudområde 2013 (n=258)



Anm. Eftersom interna kostnader som inte avser lokalkostnader inte ingår i beräkningen av andel ingående skatt för huvudområdena social omsorg och utbildning har hänsyn till detta behövt tas vid beräkning exklusive lokalkostnader. Dessa interna kostnader har vid beräkning antagits ha samma andel ingående skatt som respektive huvudområde.

Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner och landsting 2013, SCB, enkät till kommuner och landsting.

Den genomsnittliga andelen ingående skatt motsvarande 5-procentsschablonen för samtliga huvudområden är beräknad till 3,2 procent. Vid beräkning av 5-procentsschablonen exkluderas lokalkostnaderna från beräkningen eftersom dessa ersätts separat med 18 procent. Resultatet av beräkningen av 5-procentsschablonen blir således något högre än andelen ingående skatt från övriga kostnader som framgår i avsnitt 4–7.

8.4 Avvikelser från nuvarande schablonnivå

För att kunna uppskatta avvikelserna mellan de beräknade kostnaderna för ingående skatt och ersättning enligt nuvarande schablon görs också en uppskattning av volymerna för upphandling/bidragsgivning

per delområde.¹ Sökt ersättning kan sedan beräknas utifrån dessa volymer och ställas i relation till de beräknade kostnaderna för ingående skatt. Mellanskillnaden utgör således en uppskattning av avvikelserna från nuvarande schablonnivå, antingen positiv eller negativ.

Den sammanlagda positiva avvikelserna inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning har på detta sätt för 2013 beräknats till omkring 1,5 miljarder kronor. Beräkningarna är baserade på ersättning enligt huvudregeln.

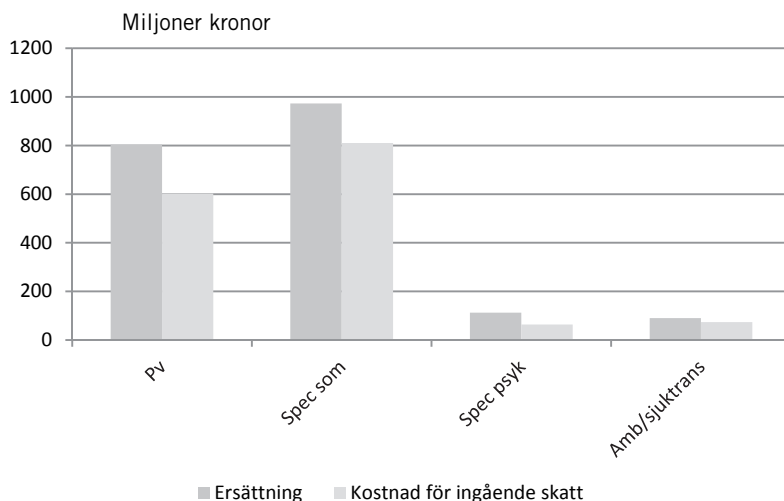
8.4.1 Sjukvård

Den sammanlagda positiva avvikelserna för delområdena primärvård, specialiserad somatisk vård, specialiserad psykiatrisk vård och ambulans- och sjuktransport har beräknats till cirka 430 miljoner kronor. Av figur 8.3 framgår beräknad ersättning och beräknad kostnad för ingående skatt per delområde.²

¹ Denna uppskattning kräver att antaganden måste göras kring hur stor andelen ingående skatt är för cirka 10 procent av volymerna för upphandling/bidragsgivning som inte går att hänföra till något delområde.

² Beräkningarna bygger på volymer av köpt huvudverksamhet från, och lämnade bidrag till, privata företag, vårdgivare, ideella föreningar, stiftelser, landstingsägda företag i egen koncern, hushåll och individer som framgår av räkenskapssammandraget för landsting, 2013, SCB. För ambulans- och sjuktransporter antas upphandlad verksamhet uppgå till 1,5 miljarder kronor baserat på uppgifter i Den offentliga marknaden 2014, Dagens Samhälle, s. 26.

Figur 8.3 Beräknad ersättning med nuvarande schablon vid upphandling/bidragsgivning och beräknad kostnad för ingående skatt för primärvård, specialiserad somatisk vård, specialiserad psykiatrisk vård och ambulans- och sjuktransporter 2013



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

De totala kostnaderna för upphandling och bidragsgivning, dvs. grunden för utbetald ersättning, har för de fyra delområdena beräknats uppgå till knappt 33 miljarder kronor.

Utöver det som upphandlas eller ges bidrag till inom de presenterade delområdena i figur 8.3 upphandlas en viss mängd annan verksamhet som det söks ersättning för. Denna verksamhet antas till största delen bestå av laboratorie- och röntgentjänster samt inhyrd sjukvårdspersonal och uppskattas till 3 miljarder kronor³ respektive 2 miljarder kronor⁴. Sammantaget uppskattas dessa två områden ge en ytterligare avvikelse på drygt 90 miljoner kronor. Totalt för sjukvården kan således avvikelsen uppskattas till omkring 520 miljoner kronor.

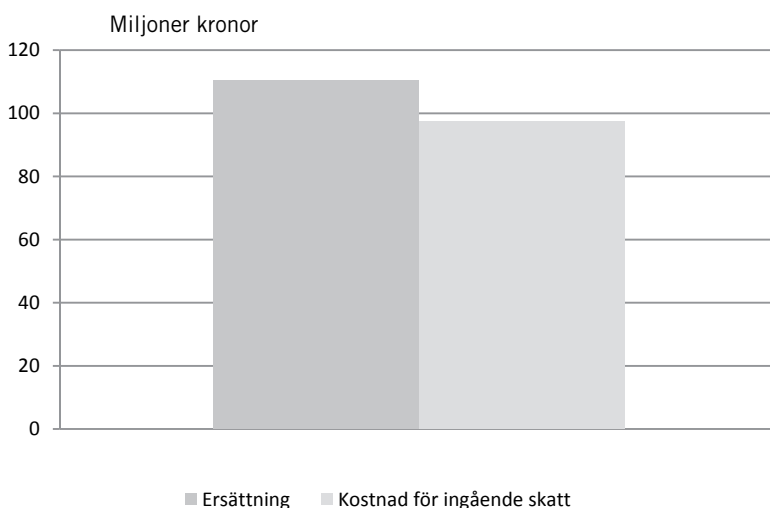
³ Antagandet bygger på differensen mellan total grund för ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt och volymerna inom övriga områden. I intervjuer med landstingen har det framkommit att ersättning har begärts för laboratorie- och röntgentjänster, men andelen av totalt ansökt belopp skiljer sig åt ganska mycket mellan landstingen.

⁴ <http://www.dagensmedicin.se/artiklar/2015/01/15/bemanningsbranschen-upp-trots-stoppsnacket/>.

8.4.2 Tandvård

Den sammanlagda positiva avvikelsen inom huvudområdet för tandvård uppskattas till drygt 10 miljoner kronor⁵. Beräknad ersättning och beräknad kostnad för ingående skatt för tandvården framgår av figur 8.4.

Figur 8.4 Beräknad ersättning med nuvarande schablon vid upphandling/bidragsgivning och beräknad kostnad för ingående skatt för tandvård 2013 (n=5)



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB, enkät till landsting.

8.4.3 Social omsorg

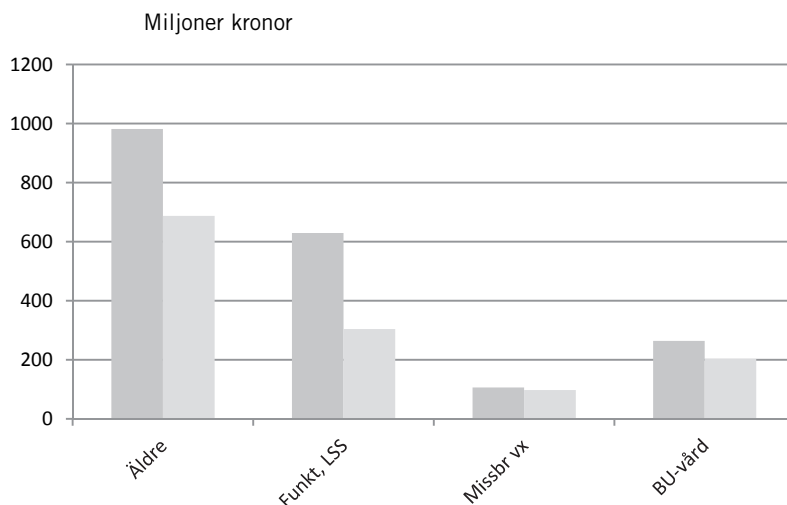
Den sammanlagda positiva avvikelsen för huvudområdet för social omsorg uppskattas till cirka 730 miljoner kronor⁶. Beräknad ersättning och beräknad kostnad för ingående skatt per delområde framgår av figur 8.5. I avvikelsen ingår avvikelser för övriga mindre delområden som ingår i social omsorg där upphandling eller

⁵ Beräkningarna bygger på volymer av köpt huvudverksamhet från privata företag, vårdgivare, ideella föreningar, stiftelser, landstingsägda företag i egen koncern, hushåll och individer för delområdet tandvård som framgår av räkenskapssammandraget för landsting, 2013, SCB.

⁶ Beräkningarna bygger på volymer av köpt huvudverksamhet från privata företag, föreningar, stiftelser, enskilda personer och hushåll för delområden inom för vård- och omsorg som framgår av räkenskapssammandraget för kommuner, 2013, SCB.

bidragsgivning ägt rum. Uppskattningar för dessa delområden har gjorts utifrån den genomsnittliga andelen ingående skatt för huvudområdet.

Figur 8.5 Beräknad ersättning med nuvarande schablon vid upphandling/bidragsgivning och beräknad kostnad för ingående skatt för äldreomsorg, insatser till personer med funktionsnedsättning (både LSS och ej LSS), missbruksvård och barn- och ungdomsvård 2013 (n=897)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

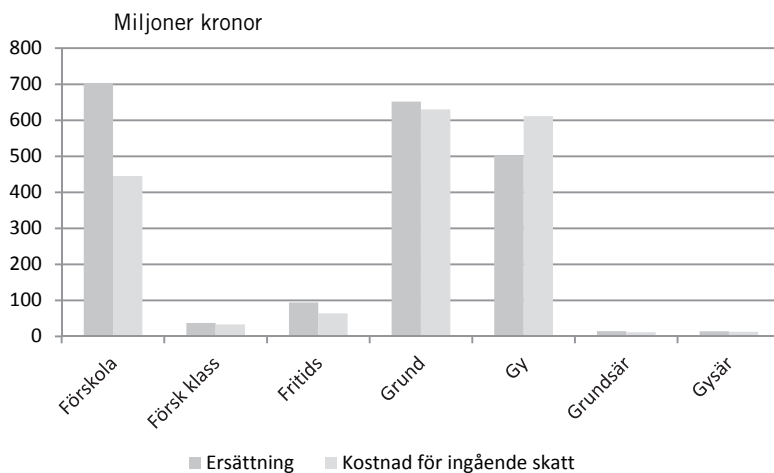
8.4.4 Utbildning

Den sammanlagda positiva avvikelsen för huvudområdet för utbildning uppskattas till cirka 200 miljoner kronor⁷. Beräknad ersättning och beräknad kostnad för ingående skatt per delområde framgår av figur 8.6. I huvudområdet för pedagogisk verksamhet finns även mindre delområden som inte framgår av figuren. Andel ingående skatt för övriga delområden inom förskoleverksamhet och skolbarnomsorg samt vuxenutbildning har beräknats utifrån andel ingående skatt för förskola respektive gymnasieskola och är en del

⁷ Beräkningarna bygger på volymer av köpt huvudverksamhet från privata företag, föreningar, stiftelser, enskilda personer och hushåll för delområden inom pedagogisk verksamhet som framgår av räkenskapssammandraget för kommuner, 2013, SCB.

av den uppskattade positiva avvikelsen. För vuxenutbildningen är dock avvikelsen negativ liksom fallet är för gymnasieskolan.

Figur 8.6 Beräknad ersättning med nuvarande schablon vid upphandling/bidragsgivning och beräknad kostnad för ingående skatt för förskola, förskoleklass, fritidshem, grundskola, gymnasieskola, grundsärskola och gymnasiesärskola 2013 (n=728)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

9 Metod för beräkning av ingående skatt

I avsnittet redogörs för den metod som utredningen har använt för att beräkna ingående skatt. I utredningens uppdrag ingår dels att undersöka mervärdeskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom olika verksamheter, dels att analysera för- och nackdelar med att basera en schablon på verksamheter som kommuner bedriver i egen regi respektive verksamheter som bedrivs av privata utförare. Beräkningar har därför gjorts för såväl offentlig verksamhet som verksamhet som bedrivs av privata utförare.

Statskontoret har tidigare gjort en studie av andelen ingående skatt för ett mindre antal kommuner. Utredningen har valt att basera beräkningarna på ett större antal kommuner. Beräkningar av offentlig verksamhet har gjorts genom att använda offentliga uppgifter om ekonomisk statistik för kommuner respektive landsting. Informationen har kompletterats med enkäter som skickats till ett urval av kommuner och landsting där det efterfrågats mer detaljerade uppgifter.

Beräkningarna av ingående skatt har även gjorts för privata utförare utifrån inhämtade resultatrapporter och kompletterande information som de privata utförarna har fått lämna genom en bifogad enkät (se bilaga 4).

Både vid beräkning av offentlig verksamhet och med avseende på verksamhet för privata utförare har schabloner använts för vissa kostnadstyper, bland annat för hyra. Hyresschablonen är baserad på redovisad in- och utgående skatt hos ett antal offentliga fastighetsbolag, uppgifter som inhämtats från Skatteverket.

Trots svårigheter att genomföra beräkningar av andelen ingående skatt bedömer utredningen att resultaten utgör ett fullgott beslutsunderlag. Resultaten speglar grova genomsnitt för stora

verksamhetsområden och visar i vilken storleksordning den dolda mervärdesskatten utgör en kostnad.

9.1 Offentlig verksamhet

Nedan ges en ingående beskrivning av beräkningen av den ingående skattens andel av de totala kostnaderna för verksamhet bedriven av kommuner och landsting.

Kortfattat har den ingående skattens andel för offentliga verksamheter beräknats utifrån kommunerna och landstingens räkenskapssammandrag som Statistiska centralbyrån¹ årligen sammanställer och som innehåller redovisningsuppgifter uppdelade på olika verksamhetsområden. Denna statistik innehåller kostnadsuppgifter för stora kostnadsgrupper såsom personalkostnader och övriga kostnader för olika verksamhetsområden. Statistiken är dock inte tillräckligt detaljerad för att kunna beräkna storleken på den ingående skatten per kostnadsgrupp för de olika verksamhetsområdena. Storleken på kostnader med avvikande skattesats, inom kostnadsgrupperna, krävs för att beräkna den ingående skattens andel av kostnaderna. Utredningen har därför även skickat ut enkäter till ett urval av kommuner och landsting där det efterfrågats mer detaljerade uppgifter och kostnader. Räkenskapssammandraget tillsammans med de insamlade uppgifterna har utgjort tillräckligt underlag för utredningen att på en detaljerad nivå kunna beräkna storleken på den ingående skatten för olika verksamhetsområden. Den beräknade ingående skatten har ställts i relation till driftskostnaderna, som redovisas i räkenskapssammandraget för respektive verksamhetsområde, och därigenom erhållit den ingående skattens andel av verksamhetens totala kostnader.

9.1.1 Allmänt

Kommuner får ersättning för ingående skatt enligt 2 § LEMK. Det medför att kostnaden för ingående skatt inte är kostnadsförd i resultaträkningen. Kostnaden för ingående skatt har räknats fram

¹ <http://www.scb.se/OE0107/>.

genom att multiplicera skattesatsen, som är en påläggsprocent, med kostnaden.

$$\text{Kostnad 100 kr} \times \text{Skattesats 25 \%} = \text{Skatt 25 kr}$$

För att få fram andelen ingående skatt har den framräknade skattekostnaden delats med summan av kostnaden och skattekostnaden.

$$\text{Skatt 25 kr} / (\text{Kostnad 100 kr} + \text{Skatt 25 kr}) = \text{Andel skatt 20 \%}$$

Tabell 9.1 Exempel

Kostnadsgrupp	Kostnad	Skattesats	Skatt
Personal	100	0	0
Material	100	25 %	25 kr
Summa	200		25 kr

$$\text{Andel skatt} = 25 / (200 + 25) = 11 \%$$

9.1.2 Offentliga uppgifter från räkenskapssammandraget

Utredningens beräkningar av ingående skatt i offentlig verksamhet grundar sig på uppgifter från räkenskapssammandragets driftsredovisning för kommuner och landsting.

I driftsredovisningen anges de kostnader och intäkter som rör driften av kommunens respektive landstingets verksamheter. Kostnaderna och intäkterna delas upp i olika grupper, i driftsredovisningen benämnt kolumner. För varje grupp finns definierat vilka konton som hör till respektive grupp. Grupperna, dvs. kolumnerna, benämns nedan kostnadsgrupp för att tydliggöra att det handlar om en gruppering.

Driftsredovisningens kostnader för kommuner och landsting är grupperade på delvis olika sätt. Gemensamt är att det finns grupper för personalkostnader, externa kostnader som avser inköp som gjorts från annan än den egna kommunen/landstinget och interna kostnader som avser kostnader för köp som gjorts inom kommunen/landstinget.

Personalkostnaderna är nästan i sin helhet utan ingående skatt, undantag kan t.ex. utgöras av kostnader för utbildning för personal och inköp av kaffe och fikabröd m.m.

De externa kostnaderna kan innehålla varor eller tjänster med olika skattesatser, exempelvis böcker och tidningar med 6 procent ingående skatt, livsmedel till brukare eller patienter med 12 procent ingående skatt, leasing av IT-utrustning med 25 procent ingående skatt eller från skatteplikt undantagna tjänster såsom försäkringar och banktjänster.

De interna kostnaderna kan vara intern lokalhyra eller andra interna tjänster eller internt köpta varor. Beroende på vad det är för interna tjänster eller varor kan de ha genererat en högre eller lägre andel ingående skatt.

9.1.3 Enkätundersökning

En enkät har skickats ut till kommuner och landsting som ett led i beräkningen av andelen ingående skatt, se bilaga 2 och 3.

Vid beräkning av andel ingående skatt hos kommuner och landsting har mervärdesskattekostnaden beräknats per kostnadsgrupp. För lönekostnader har noll procents ingående skatt beräknats.

Svårigheter uppstår vid beräkning av grupper som innehåller en blandning av kostnader med olika skattesats. Uppgifterna i driftsredovisningen har därför kompletterats med mer detaljerade uppgifter, såsom kostnader på vissa enskilda konton, som samlats in från ett antal kommuner och landsting. Uppgifter om antal och urval framgår av avsnitten 9.2.4 och 9.3.3.

De konton som har efterfrågats är konton med varor eller tjänster med en annan skattesats än gruppen i stort. För en grupp med externa kostnader där skattesatsen normalt är 25 procent har konton för t.ex. försäkringar utan ingående skatt liksom livsmedel med 12 procents skattesats efterfrågats. För kostnadsgruppen har sedan en beräkning gjorts med en skattesats på 25 procent för totalkostnaden minus de kostnader som har en avvikande skattesats. Dessa har i stället beräknats utifrån aktuell skattesats för just den varan eller tjänsten eller helt utan skatt om det t.ex. handlar om en försäkringskostnad.

För landstingen, som generellt har en hög andel interna kostnader, har i utredningens enkät även efterfrågats mer detaljerade uppgifter om interna kostnader för att på så sätt även fånga de indirekta mervärdesskattekostnaderna. De indirekta skattekostnaderna är de skattekostnader som uppstår i den verksamhet som tillhandahåller varan eller tjänsten. Hos landstingen består en stor del av de interna kostnaderna av köp från serviceenheten för medicinsk service. Det kan handla om t.ex. laboratorie- eller röntgentjänster. För att tillhandahålla laboratorietjänster kan det då t.ex. uppstå kostnader för personal, lokal, investeringar i provtagningsutrustning och material i form av nålar och plåster m.m.

9.1.4 Schabloner i beräkningarna

Även informationen på kontonivå är i vissa fall för grov eftersom den kan innehålla kostnader med olika skattesatser. Det gör att vissa antaganden har behövt göras vid beräkning av ingående skatt.

Ett exempel på en schablon som har använts inom kommuner, landsting och även för privata utförare är kostnader för representation. Där har ett pålägg på 10,5 procent använts i beräkningarna för kommuner och landsting vilket grundar sig på ett antagande om att 75 procent av kostnaden utgörs av kostnader för förtäring m.m. med en skattesats på 12 procent och resten, dvs. 25 procent, utgörs av kostnader för biljetter, underhållning m.m. med en skattesats på 6 procent.

Schabloner har också använts för lokalkostnader där den ingående skatten finns i ett tidigare led och dyker upp som en dold mervärdesskattekostnad i form av högre pris.

En kommun kan, genom att fastighetsägaren begär frivillig skattskyldighet, få hyran belagd med mervärdesskatt och då få ersättning enligt 2 § LEMK. På så vis slipper kommunen till stor del stå för kostnaden för den ingående skatten, med undantag för lokaler som räknas som stadigvarande bostad, t.ex. äldreboenden, eftersom fastighetsägaren inte kan bli helt frivilligt skattskyldig för sådana lokaler. Kommunen kan vid hyra av sådan fastighet kompenseras för den dolda mervärdesskatten genom ersättning enligt LEMK med 18 procent av hyran enligt den s.k. 18-regeln (se avsnitt 10). När en privat utförare som bedriver från skatteplikt undantagen

verksamhet hyr en lokal finns en dold mervärdesskattekostnad i hyran i form av ingående skatt hos hyresvärden som den privata utföraren inte kan kompenseras för. Beräkningarna av dolda mervärdesskattekostnader på hyran har därför inte grundats på antaganden om vad kommunen har i ingående skatt eller dolda mervärdesskattekostnader utan på vad en privat utförare skulle ha haft i dolda mervärdesskattekostnader.

För att efterlikna de förhållanden som gäller vid upphandling av privat bedriven verksamhet har kommunernas och landstingens externa lokalhyra beräknats med en schablon som motsvarar den dolda mervärdesskattekostnaden hos privata utförare. På motsvarande sätt har för lokalhyra hos privata utförare den dolda mervärdesskattekostnaden beräknats. Det betyder dels att det i en viss del av det som i beräkningarna benämns ingående skatt för privata utförare också finns en viss del dold mervärdesskatt, dels att andelen ingående skatt som avser lokalhyra för landstinget/kommunens verksamhet inte helt motsvarar den ingående skatten eftersom schablonen är lägre än skattesatsen på 25 procent.

För mervärdesskatteberäkningarna har en schablon på 19 procent använts för kommunerna för att räkna fram de kostnader som privata aktörer antas ha för dold mervärdesskatt på lokalhyra.

Utredningen har beräknat schablonen genom att studera kommunala fastighetsbolag med frivillig skattskyldighet vilkas inkomster helt eller nästan helt kommer från hyra. Studien har gjorts på totalt 45 bolag som till stor del hyr ut lokaler till verksamheter inom skola och förskola. Uppgifter om ingående och utgående skatt för dessa bolag har hämtats från Skatteverkets GIN-databas som innehåller deklarationer för mervärdesskatt. Schablonen är ett vägt snitt av andel ingående skatt av hyresinkomster exklusive mervärdesskatt.

9.2 Kommuner

9.2.1 Driftsredovisningens verksamhetsindelning

Kommunernas redovisning i räkenskapssammandraget är indelad i ett antal olika huvudområden. Utredningen har i beräkningarna använt uppgifter från huvudområdena *Pedagogisk verksamhet* och *Vård och omsorg*.

Pedagogisk verksamhet avser *Förskoleverksamhet och skolbarn-omsorg*, med delområden som förskola, fritidshem m.m., *Skolväsendet för barn- och ungdomar* med förskoleklasser, grundskola, gymnasieskola, grundsärskola och gymnasiesärskolor. Till den pedagogiska verksamheten räknas också vuxenutbildningar inom skolväsendet.

Huvudområdet för vård- och omsorg innehåller *Vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning*, med delområden såsom äldreomsorg, insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS) och insatser enligt LSS. Inom vård- och omsorgsblocket finns också *Individ- och familjeomsorg* med bland annat missbrukarvård för vuxna samt barn- och ungdomsvård.

För kommunerna görs beräkningar direkt för både huvudområden och delområden. Beräknat resultat för ett huvudområde är således inte beroende av beräkningar av underliggande delområden.

9.2.2 Driftsredovisningens kostnadsindelning och vid beräkningarna använda skattesatser

De kostnadsgrupper som ingår i driftsredovisningen för kommunal verksamhet är grupperna *Personalkostnader*, *Externa varor, tjänster och bidrag*, *Lokal- och anläggningstillgångar* samt *Interna kostnader*. Tillsammans utgör kostnadsgrupperna den s.k. *Bruttokostnaden*.

Personalkostnader

Driftsredovisningens personalkostnader är indelade i *Löner* och *Kalkylerad personalomkostnad*. Ingen ingående skatt har beräknats för dessa kostnader.

Externa varor, tjänster och bidrag

Driftsredovisningens externa varor, tjänster och bidrag är indelade i *Varor m.m.*, *Köp av huvudverksamhet*, *Övriga (externa varor och tjänster)* och *Lämnade bidrag*. Beräkning av andelen ingående skatt för grupperna varor och övriga har baserats på en enkät till kommunerna. Köp av huvudverksamhet och lämnade bidrag har inte ingått i beräkningen. Köp av huvudverksamhet innehåller kost-

nader för motsvarande undantagen verksamhet som tillhandahålls av privata utförare. Vad gäller lämnade bidrag så har privata utförare inte motsvarande kostnad, här finns t.ex. kostnader för kommunens ersättning till Försäkringskassan för brukare med assistansersättning².

Tabell 9.2 Beräkning för gruppen varor

Konto/kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
643 – Böcker tidningar, elektronisk media	6,0 procent
644 – Livsmedel	12,0 procent
645 – Laboratoriematerial, läkemedel och sjukvårdsartiklar	18,8 procent
Resterande kostnader i gruppen varor	25,0 procent

Schablonen för konto 645 för laboratoriematerial, läkemedel och sjukvårdsartiklar på 18,8 procent är baserad på ett antagande om att 75 procent är material med en skattesats om 25 procent och 25 procent är läkemedel med en skattesats om 0 procent. Kostnaderna där schablonen använts utgör mindre än 1 procent av kostnaderna i beräkningen.

Tabell 9.3 Beräkning för gruppen övriga (externa varor och tjänster)

Konto/kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
551 – Traktamenten	0,0 procent
6192 – Fastighetsskatt och Fastighetsavgift	0,0 procent
705 – Resekostnader	6,0 procent
710 – Representation	10,5 procent
711 – Personalrepresentation	10,5 procent
731 – Försäkringspremier	0,0 procent
761 – Avgifter	0,0 procent
764 – Diverse skatter och offentliga avgifter	0,0 procent
Resterande kostnader i gruppen	
övriga	25,0 procent

Schablonen för representation på 10,5 procent har baserats på ett antagande om att 75 procent av kostnaderna består av kostnader för restaurang, hotell m.m. med en skattesats om 12 procent och 25 pro-

² Instruktioner till räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 38.

cent utgörs av teater, bio m.m. med en skattesats om 6 procent. Kostnaderna för representation utgör dock endast 0,1 procent av kostnaderna i beräkningen.

Lokal- och anläggningskostnader

Driftsredovisningen lokal- och anläggningskostnader är indelad i *Externa lokalhyror* och *Kalkylerade kapitalkostnader*.

Tabell 9.4 Beräkning för gruppen lokal- och anläggningskostnader

Kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
Externa lokalhyror	19,0 procent
Kalkylerade kapitalkostnader	16,0 procent

För lokalhyror har en framräknad schablon på 19 procent använts, se avsnitt 9.1.4.

Schablonen för kalkylerade kapitalkostnader har grundats på relationen mellan avskrivningar och finansiella kostnader i räkenskaps-sammandragets resultaträkning. Avskrivningskostnaden innehåller i sig inte någon ingående skatt, men de investeringar som ligger till grund för avskrivningarna antas ha medfört 25 procent ingående skatt. De finansiella kostnaderna har antagits inte innehålla någon ingående skatt. Avskrivningarna utgör cirka 64 procent av kostnaderna för både avskrivningar och finansiella kostnader. Den genomsnittliga ingående skatten blir då 64 procent av skattesatsen på 25 procent, dvs. 16 procent. Kostnaderna som har beräknats enligt schablonen utgör totalt endast cirka 1 procent av kostnaderna i beräkningen.

Interna kostnader

Driftsredovisningen interna kostnader är indelad i *Interna lokal-kostnader*, *Interna köp och övriga interna kostnader* och *Fördelad gemensam verksamhet*.

Tabell 9.5 Beräkning för gruppen interna lokalkostnader

Kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
Interna lokalkostnader	19,0 procent

För interna lokalkostnader har samma schablon använts som för externa lokalkostnader, dvs. 19 procent.

Resterande interna kostnader tas inte med i beräkningen då det är svårt att fastställa en schablonnivå för dessa interna kostnader.

9.2.3 Beräkning i flera steg

Nedan följer en beskrivning av de olika steg som görs vid beräkning av andel ingående skatt. Använda skattesatser framgår av avsnitt 9.2.2 och metod för beräkning av andel ingående skatt i avsnitt 9.1.1. Samtliga steg har gjorts både vid beräkning av huvudområde såsom pedagogisk verksamhet och delområden såsom grundskola, gymnasieskola etc.

Steg 1 Delberäkning för kostnadsgrupper där enkätsvar använts

Beräkning av genomsnittlig skattesats har gjorts för kostnadsgrupperna *Varor* och *Övriga* (*externa varor och tjänster*) baserad på kommunernas enkätsvar. Beräkningen har gjorts per kostnadsgrupp och kommun. Ett medelvärde för alla kommuner som deltagit i enkäten har beräknats per kostnadsgrupp.

Steg 2 Beräkning ingående skatt

Beräkning av andel ingående skatt har gjorts per kommun genom att dela samtliga kostnader för ingående skatt för de olika kostnadsgrupperna med de totala kostnaderna inklusive ingående skatt.

I beräkningen för kostnadsgrupperna *Varor* och *Övriga* (*externa varor och tjänster*) har de framräknade skattesatserna från Steg 1 använts för att beräkna kostnaderna för ingående skatt. För de kommuner som har lämnat svar på enkäten har den framräknade skattesatsen för den egna kommunen använts. För övriga kom-

muner har den genomsnittliga skattesats för de kommuner som har svarat på enkäten använts.

Steg 3 Beräkning per kommuntyp och urval av kommuner

Utifrån genomsnittlig andel ingående skatt per kommun har ett genomsnittligt värde räknats fram per kommuntyp.

Som tidigare nämnts har vissa interna kostnader uteslutits från den beräkning som görs i steg 2 eftersom det har varit svårt att göra antaganden om en genomsnittlig skattesats för dessa. Eftersom det finns en risk för att de interna kostnaderna har en avvikande andel ingående skatt har risken för att den framräknade andelen ingående skatt skiljer sig kraftigt från den faktiska behövt begränsas. Det har gjorts genom att endast ta med de kommuner som har en relativt låg andel interna kostnader. Gränsen har satts till 10 procent av bruttokostnaderna med avdrag för kostnadsgrupperna köp av huvudverksamhet och lämnade bidrag som inte har utgjort en del av beräkningarna. Nivån för gränsen på 10 procent har valts utifrån en avvägning mellan att begränsa risken samtidigt som ett tillräckligt underlag har behövts för att få med kommuner från alla kommuntyper.

$$((\text{Interna köp och övriga interna kostnader} + \text{Fördelad gemensam verksamhet}) /$$
$$(\text{Bruttokostnader} - \text{Köp av huvudverksamhet} - \text{Lämnade bidrag})) < 10 \%$$

Eftersom de interna köpen skiljer sig mellan olika delområden inom samma kommun har vissa huvud- eller delområden räknats med för en kommun men inte för andra där de interna kostnaderna har överstigit gränsen på 10 procent.

Steg 4 Sammanviktning av kommuntyperna

Andel ingående skatt för respektive kommuntyp har viktats samman till en gemensam procentsats. Viktningen har gjorts utifrån totalkostnad per kommuntyp. I viktningen finns totalkostnad för samtliga kommuner med.

9.2.4 Urval och svarsfrekvens kommunenkät

För att säkerställa att enkätutfallet överensstämmer med kommunernas redovisning har enkäten endast skickats till kommuner som använde den s.k. Kommun-Bas 13 för aktuellt år. Kommun-Bas är en baskontoplan som är anpassad efter den lagstiftning som styr kommunernas redovisning.

139 enkäter har skickats ut till kommunerna och av dessa har 70 kommuner svarat (50 procent).

I de analyser utredningen i detta betänkande har gjort för olika kommuntyper har den indelning som Tillväxtanalys utarbetat använts³. I denna indelning har de 290 kommunerna delats in i tre typer, storstadskommuner, täta kommuner och landsbygdskommuner, se avsnitt 2.4.

Högst svarsfrekvens hade storstadskommunerna där 8 av de 10 (80 procent) kommuner som fick enkäten också har svarat. Antalet svar motsvarar 28 procent av det totala antalet storstadskommuner. Svarsfrekvensen var lägre för gruppen täta kommuner där 34 av de 65 (52 procent) kommuner som har fått enkäten har svarat. För täta kommuner motsvarar det 26 procent av totala antalet täta kommuner. Lägst var svarsfrekvensen för landsbygdskommuner där mindre än hälften, endast 28 av de 64 (44 procent) kommuner som fick enkäten, har svarat. För gruppen landsbygdskommuner motsvarar det 22 procent av totala antalet landsbygdskommuner.

9.2.5 Urval och viktning vid beräkning

Det urval av kommuner som har gjorts per huvud- respektive delområde utifrån andel interna kostnader gör att antalet kommuner som finns med i beräkningarna varierar. Variationen beror på att vissa huvud- eller delområden i högre utsträckning än andra har höga interna kostnader. Antalet kommuner per delområde varierar mellan som lägst 83 kommuner för gymnasieskolan upp till 223 kommuner för barn- och ungdomsvården.

³ <http://www.tillvaxtanalys.se/sv/om-oss/projekt-och-uppdrag/regional-analys-och-uppfoljning/regional-tillvaxt/2014-05-08-ny-indelning-for-kommuner-i-ett--stad-och-land--perspektiv.html>

Den kommungrupp med minst antal kommuner i beräkningarna är storstadskommuner, vilket förklaras av att det är den kommuntyp med minst antal kommuner (totalt 29 kommuner) av alla enligt Tillväxtanalys klassificering. Som minst är antalet storstadskommuner för verksamhetsområdena förskoleklass och grundskola där endast 6 av totalt 29 storstadskommuner finns med. Gruppen storstadskommuner innehåller visserligen färre kommuner än övriga kommuntyper, men står för en stor andel av de totala kostnaderna. Andelen varierar beroende på delområde. De får därför p.g.a. det låga antalet kommuner en liten påverkan på snittvärdet, om man enbart utgår från kommunantalet. Till följd av detta har ett snittvärde beräknats för varje kommungrupp. Beräknat värde per kommungrupp har sedan vägts samman baserat på respektive kommungrupps andel av totalkostnaden. Anledningen till att viktning inte sker direkt utifrån totalkostnad är att viktningen ganska kraftigt skulle påverkas av om det finns en eller två storstadskommuner med i beräkningen och det skulle kunna se ut som att det är verksamhetsområdet som skiljer sig åt snarare än kommuntypen.

9.2.6 Kvalitetssäkring

Vid beräkningen av skattesatserna för uppgifter som har inhämtats i enkäten har en kontroll gjorts av att lämnade enkätuppgifter har varit kompletta och korrekta. Kontrollen har gjorts per delområde och har inneburit att aktuellt delområde utelämnats för en viss kommun om det har saknats uppgifter eller när lämnade totalsummor har innehållit stora avvikelser från uppgifter i driftsredovisningen.

En kontroll har även gjorts av att driftsredovisningen innehåller alla nödvändiga kostnadsslag för att bedriva verksamhet såsom personalkostnader, lokalkostnader etc.

9.2.7 Risk för avvikelser

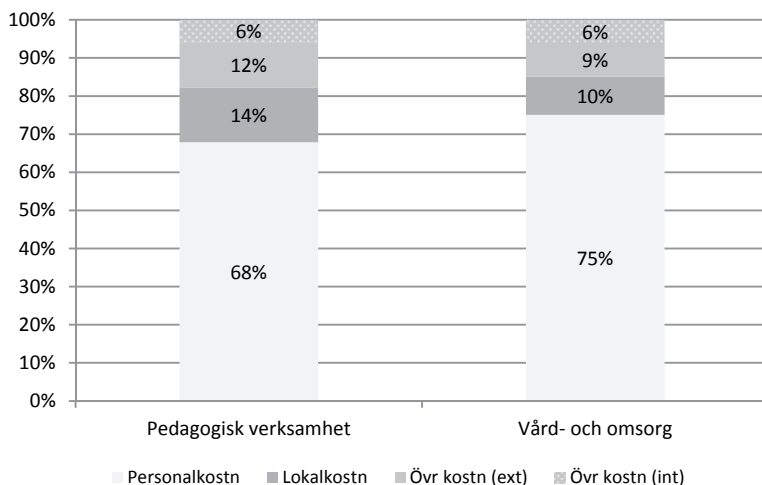
Eftersom interna kostnader med undantag för interna lokalkostnader inte har tagits med i beräkningarna finns det en risk för att dessa har en avvikande skattesats som inte beaktats. Ytterligheterna är att de interna kostnaderna endast skulle bestå av personalkostnader eller andra varor eller tjänster helt utan ingående skatt eller av varor och eller tjänster med maximal skattesats. De interna kost-

naderna innehåller dock bl.a. kostnader för gemensamma verksamheter. De som nämns i instruktionerna till räkenskapssammandraget är t.ex. kommunledning, central administration, juridik, arkiv, telefonväxel, storkök och transporter⁴. Utredningen har ställt frågan till fem kommuner om vad deras interna kostnader avser. Alla fem kommuner har inte kunnat svara men bland de svar som inkommit så handlar det om livsmedel, måltider, kosthåll, städtjänster, interna köp av vårdplatser, olika former av produktionsbidrag, fördelning av tjänsteorganisation/avdelningar och "shared services" för IT, drift och löner. De flesta exempel innehåller köp av tjänster, varav stora delar kan antas vara producerade inom kommunen eller varor såsom livsmedel med en lägre skattesats. Vid köp av storköktjänster snarare än vidarefakturering av livsmedel torde också andelen ingående skatt sjunka med tanke på att det då finns kostnader för personal som ingår i tjänsten. Andelen ingående skatt skulle således kunna variera i något mån med hänsyn till ingående skatt som kommer från de interna köpen.

Den genomsnittliga andelen interna kostnader som avser övriga kostnader och inte interna lokalkostnader utgör med avdrag för interna intäkter 6 procent av de totala kostnaderna exklusive skatt inklusive interna kostnader för både den pedagogiska verksamheten och vård- och omsorg, se övriga interna kostnader (Övr kostn (int)) i figur 9.1.

⁴ Instruktioner till räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 56.

Figur 9.1 Andel av de totala kostnaderna, exklusive skatt, inklusive interna kostnader inom den pedagogiska verksamheten och verksamheten för vård- och omsorg för 2013 som utgörs av personalkostnader, lokalkostnader, övriga externa kostnader och övriga interna kostnader som avser köp inom kommunen (n=232)



Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner 2013, SCB, enkät till kommuner.

9.3 Landsting

9.3.1 Driftsredovisningens verksamhetsindelning

Landstingens räkenskapssammandrag är uppdelat i de två huvudområdena Hälso- och sjukvård och Regional utveckling. I enkäterna har uppgifter för *Primärvård*, *Specialiserad somatisk vård*, *Specialiserad psykiatrisk vård*, *Tandvård*, *Övrig hälso- och sjukvård*, *Utbildning* och *Serviceenheter* efterfrågats.

9.3.2 Kostnadsgrupper och skattesatser som använts vid beräkningarna

De kostnadsgrupper som har använts vid beräkningen av ingående skatt i landstingens verksamheter är *Externa löner*, *Övriga personalkostnader*, *Material*, *Tjänster*, *Nedskrivningar*, *avskrivningar* och *förluster vid avyttring*, *Interndeputerade kostnader inklusive intern-*

räntor och Fördelade kostnader från serviceverksamheterna. Till bruttokostnaderna räknas också Köp av verksamhet och Lämnade bidrag.

Externa löner och övriga personalkostnader

Externa löner har antagits inte innehålla någon ingående skatt.

Övriga personalkostnader avser kostnader för bland annat sociala avgifter och pensionskostnader. Även för dessa kostnader har andelen ingående skatt beräknats vara noll. Kostnadsgruppen innehåller också kostnader för övriga personalkostnader såsom utbildning, hälso- och sjukvård, representation och övriga kostnader som rör den egna personalen. Här har utfall för specifika konton efterfrågats i enkäten (se bilaga 3) till landstingen som rör beräkningarna av andel ingående skatt.

För övriga personalkostnader har följande skattesatser/schabloner beräknats.

Tabell 9.6 Beräkning för gruppen övriga personalkostnader

Konto/kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
461 – Utbildning	25,0 procent
462 – Hälso- och sjukvård	12,5 procent
463 – Personalrepresentation	10,5 procent
Resterande kostnader i gruppen	
övriga personalkostnader	0,0 procent

Schablonen på 12,5 procent för konto 462 Hälso- och sjukvård har baserats på ett antagande om att halva kostnaden består av företagshälsovård med en skattesats på 25 procent och hälften av rena sjukvårdstjänster utan ingående skatt.

Den schablon för personalrepresentation som använts har varit densamma som för kommunerna.

De tre kontona tillsammans utgör endast en halv procent av kostnaderna i beräkningen inom sjukvården och 1 procent inom tandvården.

Köp av verksamhet och lämnade bidrag

Kostnader för köp av verksamhet har inte medtagits i beräkningen då den avser köp motsvarande landstingets huvudsakliga verksamhet, dvs. upphandling av privata utförare för vilken schablonersättning begärs. Kostnader för lämnade bidrag har utelämnats från beräkningen.

Material

För kostnadsgrupperna material har kompletterande uppgifter efterfrågats i enkäten till landstingen. Kostnader för läkemedel, förbrukningsartiklar och speciallivsmedel inom läkemedelsförmånen som ingår i gruppen för material har inte ingått i beräkningen. Privata utförare har inte motsvarande kostnad för läkemedelsförmåner.

För kostnadsgruppen material har följande skattesatser/schabloner beräknats:

Tabell 9.7 Beräkning för gruppen material

Konto/kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
56 – Läkemedel, sjukvårdsartiklar o medicinakt utanför läkemedelsförmånen	
– Primärvård	17,5 procent
– Specialiserad somatisk vård	8,8 procent
– Specialiserad psykiatrisk vård	2,5 procent
– Tandvård	22,5 procent
– Serviceenhet för medicinsk service	18,8 procent
– Övriga	12,5 procent
5611, 5612, 5613 – Läkemedel, förbrukningsartiklar, speciallivsmedel inom läkemedelsförmånen	Ej med
572 – Livsmedel o övriga råvaror	12,0 procent
Resterande kostnader i gruppen material	25,0 procent

Schablonerna för kontogrupp 56 grundar sig på ett antagande om att andelen läkemedel, blod m.m. utan ingående skatt utgör 30 procent av kostnaderna inom primärvården, 65 procent av kostnaderna inom den specialiserade somatiska vården, 90 procent av kost-

naderna inom den specialiserade psykiatriska vården, 10 procent av kostnaderna inom tandvården, 25 procent av kostnaderna för serviceenheten för medicinsk service och 50 procent av kostnaderna för övrig verksamhet. Resterande kostnader beräknas vara sjukvårdsmaterial mm med en skattesats på 25 procent. Totalt sett beräknas läkemedel, blod m.m. utgöra hälften av kostnaderna vilket utredningen fått uppgifter om från två landsting, ett av landstinget har också lämnat mer detaljerade uppgifter då andelarna varierar en del mellan aktuella delområden. Dessa har använts i ovanstående schablonberäkningar. Beräkning utifrån en uppdelad schablon per delområde eller en enhetlig schablon på 12,5 procent ger samma utslag totalt sett. Andelen av kostnaderna i beräkningen för huvudområdet sjukvård är cirka 6 procent och för huvudområdet tandvård cirka 5 procent. För serviceenheten för medicinsk service är andelen något högre.

Tjänster

För kostnadsgruppen tjänster har kompletterande uppgifter efterfrågats i enkäten. För kostnadsgruppen har följande skattesatser/schabloner beräknats.

Tabell 9.8 Beräkning för gruppen tjänster

Konto/kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
55-Verksamhetsanknutna tjänster	0,0 procent
601-Lokalhyror	19,0 procent
602-Markhyror	0,0 procent
662-Försäkring och skatt för bilar och andra transportmedel	0,0 procent
665-Trängselskatt	0,0 procent
67-Transporter och frakter	25,0 procent
68-Resekostnader	6,0 procent
707-Representation	10,5 procent
731-Försäkringspremier	0,0 procent
765-Tillsynsavgifter myndigheter	0,0 procent
767-Tidningar, tidskrifter, facklitteratur	6,0 procent
768-Föreningsavgifter	0,0 procent
Resterande kostnader i gruppen tjänster	25,0 procent

Lokalschablonen om 19,0 procent och schablonen för representation om 10,5 procent har varit samma som för kommunerna, men utgör en mycket liten del av kostnaderna, mindre än 0,01 procent. Kontogrupp 55 kan innehålla köp av ambulanstjänster vilket gör att den korrigeras vid beräkning av delområdet för ambulans- och sjuktransporter. Kontogruppen för transporter och frakter innehåller både patienttransport, sjukresor och övriga transporter och frakter. Patienttransporter och sjukresor redovisas dock under delområdet för övrig hälso- och sjukvård vilket gör att kvarvarande kostnader på delområdena för primärvård, specialiserad somatisk vård, specialiserad psykiatrisk vård och tandvård endast består av övriga transporter och frakter med en skattesats på 25 procent. Vid beräkning av delverksamheten för ambulans- och sjuktransporter korrigeras kostnaden eftersom beräkningen ska spegla kostnaderna för landstingets verksamhet inte upphandling av motsvarande verksamhet.

Nedskrivningar, avskrivningar och förluster vid avyttring

För gruppen nedskrivningar, avskrivningar och förluster vid avyttring har beräkningen baserats på de mervärdesskattekostnader som har uppstått i samband med att investeringen gjorts. Inköp av färdiga byggnader och mark medför inga kostnader för ingående skatt, men utgjorde endast 1,6 procent av gjorda investeringar 2013.⁵ Den beräknade genomsnittliga skattesatsen beräknas till 24,6 procent baserat på att den andel som rör färdiga byggnader beräknas vara utan ingående skatt och andelen övriga kostnader beräknas med en skattesats på 25 procent. För huvudområdet sjukvård utgör dessa kostnader mindre än 1 procent av kostnaderna och för tandvården något mer. För serviceenheten för fastighets-service utgör dessa en stor del av kostnaderna.

⁵ Räkenskapssammandraget för landsting 2013, SCB.

Interndebiterade kostnader inklusive internräntor och fördelade kostnader från serviceverksamheterna

Landstingen har en stor andel interna köp och därför har också kompletterande uppgifter för interna köp efterfrågats så att dessa har kunnat tas med i beräkningarna. I landstingens räkenskaps-sammandrag används tre serviceenheter: *Medicinsk service*, *Allmän service* och *Fastighetsförvaltning*. I enkäten till landstingen har information om köp från respektive enhet efterfrågats. En beräkning av andelen ingående skatt per serviceenhet har gjorts och använts som en schablon för de inköp som respektive delområde har gjort från respektive serviceenhet.

Beräkningarna av ingående skatt hos serviceenheterna för medicinsk service och allmän service har baserats på serviceenheternas personalkostnader, externa kostnader och interna lokalkostnader, varav större delen kommer från serviceenheten för fastighetsförvaltning. För serviceenheten för fastighetsförvaltning har beräkningarna baserats på externa kostnader och kostnader för internräntor.⁶ Flera verksamheter har även interna köp från annan verksamhet än någon av serviceenheterna. Eftersom det kan förekomma köp inom samma delområde har de övriga interna köpen minskats med interna intäkter av liknande tjänsteslag och beräkningen sedan gjorts utifrån kvarvarande kostnader.

För interna köp från annan än från någon av serviceenheterna har följande skattesatser/schabloner använts.

⁶ För två landsting är beräkningarna av ingående skatt hos serviceenheterna endast baserade på serviceenheternas externa kostnader.

Tabell 9.9 Beräkning av interna köp från annan än någon av serviceenheterna

Konto/kostnadsgrupp	Skattesats/schablon
50—54 Köp av verksamhet	5,0 procent
55 – Verksamhetsanknutna tjänster	Framräknad procent från serviceenheten för medicinsk service
601 – Lokalhyror	19,0 procent
Internräntor	0,0 procent
Resterande kostnader för tjänster	5,0 procent
56 – Läkemedel, sjukvårdsartiklar och medicinsakt	
– Primärvård	17,5 procent
– Specialiserad somatisk vård	8,8 procent
– Specialiserad psykiatrisk vård	2,5 procent
– Tandvård	22,5 procent
– Serviceenhet för medicinsk service	18,8 procent
– Övriga	12,5 procent
572 – Livsmedel och övriga råvaror	12,0 procent
Resterande kostnader för varor	25,0 procent

Schablonen på 5 procent för interna köp är en uppskattning av ingående skatt på köpta sjukvårdstjänster. Lokalschablonen är densamma som för de externa lokalkostnaderna. Resterande tjänster har antagits vara administrativa servicetjänster som t.ex. reception/kassa med relativt låga kringkostnader. Schablonerna för läkemedel sjukvårdsartiklar m.m. har varit desamma som för de externa kostnaderna. Andelarna av kostnaderna framgår av figur 9.2. I genomsnitt utgör interna kostnader som inte avser lokalkostnader eller köp från någon serviceenhet cirka 4 procent av kostnaderna för både sjukvård och tandvård. Den största posten är interna verksamhetsanknutna tjänster som framför allt finns inom primärvården.

9.3.3 Urval och svarsfrekvens landstingsenkät

På grund av en stor andel interna kostnader inom landstingen har urvalet av landsting gjorts utifrån möjligheterna att få fram så bra beräkningar som möjligt. De landsting med lägst andel interna kostnader bedömdes ha bäst möjlighet att få fram efterfrågade upp-

gifter varigenom också den osäkerhet som kommer av interna köp. Ytterligare två landsting som på förhand granskat enkäten har tagits med, men har till slut inte lämnat eller kunnat lämna efterfrågade uppgifter. En brist i utredningen är avsaknaden av tillräckliga underlag från landsting inom storstadsområden, trots att försök gjorts att med andra underlag göra beräkningar. P.g.a. tidsbrist har dessa inte heller kunnat fördjupas. Totalt sett har enkäten skickats till 13 landsting och utredningen har fått in 9 svar.

9.3.4 Beräkning i flera steg

Beräkningarna för landstingen skiljer sig från beräkningarna för kommunerna eftersom andelen interna kostnader är större och har hanterats annorlunda. Det har heller inte gjorts någon beräkning för landsting som inte har fått enkäten eller lämnat svar på enkäten eftersom osäkerheten i dessa beräkningar skulle ha blivit för stor p.g.a. de interna kostnaderna. De skattesatser som har använts framgår av avsnitt 9.3.2. Metod för beräkning av andel ingående skatt framgår av avsnitt 9.1.1.

Steg 1 Delberäkning för kostnadsgrupper där enkätsvar lämnats och justering av interna kostnader utifrån interna intäkter

Beräkningen av genomsnittlig skattesats har gjorts för kostnadsgrupperna *Övriga personalkostnader*, *Material* och *Tjänster* utifrån lämnade enkätsvar per landsting och delområde, t.ex. primärvård.

För varje landsting och delområde har interna intäkter dragits ifrån interna kostnader av samma intäkts/kostnadsslag, t.ex. köpta/sålda sjukvårdstjänster.

Steg 2 Beräkning av serviceenheter och interna intäkter dras från interna kostnader

Beräkning av den genomsnittliga skattesatsen har gjorts för serviceenheterna per landsting och serviceenhet.

För varje landsting och delområde har interna intäkter dragits från interna kostnader av samma intäkts-/kostnadsslag, t.ex. köpta/sålda sjukvårdstjänster.

Steg 3 Beräkning av ingående skatt

Vid beräkning av andelen ingående skatt per delområde och landsting har de genomsnittliga skattesatserna från steg 1, beräknad skattesats från serviceenheter och beräknad genomsnittlig skattesats för de kvarvarande interna kostnaderna som eliminerats i steg 2 använts. Från de genomsnittliga skattesatserna per kostnadsgrupp har ingående skatt per kostnadsgrupp beräknats. För att få fram andel ingående skatt har summan av ingående skatt för de olika kostnadsgrupperna sedan delats med de totala kostnaderna inklusive skatt.

Steg 4 Beräkning per delområde

Utifrån den framräknade andelen ingående skatt per delområde och landsting har en genomsnittlig andel ingående skatt beräknats per delområde för samtliga landsting. Till beräkningen för delområdet ambulans- och sjuktransporter läggs resultatet av beräkningen av den luftburna ambulanssjukvården som gjordes i delbetänkandet. Den luftburna ambulanssjukvården beräknades i delbetänkandet ha en andel ingående skatt på 6 procent och utgöra 0,3 procent av nettokostnaderna för hälso- och sjukvård för aktuella landsting⁷ vilket utgjorde 0,15 procent på samtliga landsting 2010⁸. För 2013 motsvarar nettokostnaderna för delområdet ambulans- och sjuktransport 2,3 procent av nettokostnaderna för sjukvården totalt. Den luftburna ambulanssjukvården skulle baserat på dessa utgöra knappt 7 procent av delområdet ambulans- och sjuktransporter.

⁷ Den luftburna ambulanssjukvården beräknas utgöra 7 procent av nettokostnaderna för ambulans- och sjuktransporter, s. 22–23 (SOU 2014:78).

⁸ Räkenskapssammandraget för landsting 2010, SCB.

Steg 5 Sammanviktning av delområden

Den ingående skatten per delområde har viktats samman till en sammanlagd andel ingående skatt för hela sjukvårdsområdet baserat på nettokostnader.

9.3.5 Kvalitetssäkring

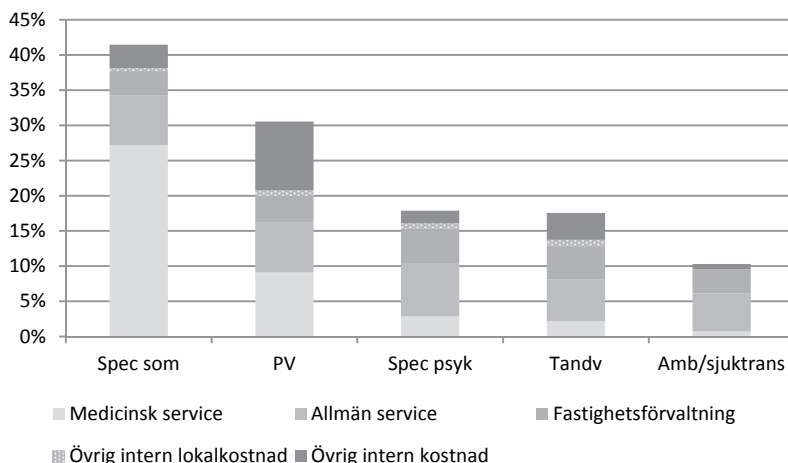
Av de nio svar utredningen har fått in hade två landsting inte lämnat några uppgifter om interna kostnader vilket har gjort beräkningen för dessa två landsting alltför osäkra för att kunna användas. Även enstaka delområden har tagits bort vid stora avvikelser från driftsredovisningen eller otillräckligt underlag.

9.3.6 Risk för avvikelser

Precis som för kommunerna så har interna köp medfört en viss osäkerhet i beräkningarna av landstingens ingående skatt.

Störst andel interna kostnader av de totala kostnaderna finns inom delområdet för specialiserad somatisk vård med en genomsnittlig andel på 41,5 procent, näst störst andel har primärvården med 30,5 procent. I figur 9.2 framgår hur stor andel de interna kostnaderna utgör av de totala kostnaderna exklusive skatt uppdelat per delområde och hur stor del som utgörs av kostnader från någon av serviceenheterna, interna lokalkostnader från annan än serviceenhet och övriga interna köp. Som framgår av figur 9.2 utgör kostnader från serviceenheten för medicinsk service en stor del av de interna kostnaderna för både den specialiserade somatiska vården och primärvården.

Figur 9.2 Andel interna kostnader för kostnader från serviceenheterna för medicinsk service, allmän service och fastighetsförvaltning samt övriga interna kostnader uppdelat på interna köp som gäller lokal och övrigt av de totala kostnaderna exklusive skatt uppdelat per delområde för specialiserad somatisk vård, primärvård, specialiserad psykiatrisk vård, tandvård och ambulans/sjuktransporter 2013 (n=26)



Källor: Räkenskapssammandraget för landsting 2013, enkät till landsting.

9.4 Privata aktörer

Nedan ges en detaljerad beskrivning av beräkningen av andel ingående skatt av totala kostnader för privata aktörer inom de olika verksamhetsområdena.

Utredningen har utifrån inhämtade resultatrapporter från ett urval av privata aktörer beräknat storleken på den ingående skatten. Resultatrapporter är detaljerade och visar alla nödvändiga kostnader som krävs för att beräkna den ingående skatten. Hänsyn har behövt tas vid beräkningen för vissa privata utförare som haft mervärdesskattepliktig försäljning eller ingått i en koncern. För att få fram den ingående skattens andel har den beräknade kostnaden för

den ingående skatten slutligen ställts i relation till de totala kostnaderna⁹ för att bedriva verksamheten.

9.4.1 Allmänt

För privata utförare som tillhandahåller från skatteplikt undantagna tjänster kostnadsförs normalt den ingående skatten tillsammans med kostnaden för varan eller tjänsten i resultaträkningen. Efter-som skatten ingår i kostnaden har därför inte skattesatsen i form av en påläggsprocent använts för att räkna ut skattekostnaden, så som för kommunerna. I stället har i de flesta fall en s.k. marginalprocent använts.

Skattesats	Marginalprocent
25 %	20 %
12 %	10,71 %
6 %	5,66 %

Källa: Skatteverket¹⁰.

Kostnad inkl. skatt 125 kr X marginalprocent 20 % = Skatt 25 kr

Andel ingående skatt har beräknats genom att dela skatten genom kostnaden inklusive skatt:

Skatt 25 kr / Kostnad inkl. skatt 125 kr = Andel skatt 20 %

Tabell 9.10 Exempel

Kostnadsgrupp	Kostnad	Marginal%	Skatt
Personal	100	0	0
Material	125	20 %	25 kr
Summa	225		25 kr

Andel skatt = 25 / 225 = 11 procent

⁹ Variationer av i t.ex. vinstnivåer kan förekomma mellan olika privata utförare varför beräkningen av ingående skatt baseras på totala kostnader och inte på omsättning. De kostnader som används i beräkningarna med avseende på privata utförare inkluderar räntekostnader, men inte kostnader för bokslutsdispositioner eller inkomstskatt.

¹⁰ <http://www.skatteverket.se/download/18.7be5268414bea06469478df/1429102403013/55223+r%C3%A4ttad+vers.pdf>.

Kostnaderna för ingående skatt har delats med de kostnader som har ingått i beräkningen och inte med omsättningen (se mer i avsnitt 9.5 om vinst). Kostnader i samband med bokslutsdisposition och inkomstskatt har inte utgjort en del av beräkningen då de inte ansetts relevanta.

9.4.2 Enkätundersökning

Ett utskick har gjorts till 281 privata utförare inom områdena social omsorg, hälso- och sjukvård, tandvård och utbildning. I enkäten har utförarna ombetts att förutom att svara på en enkät (se bilaga 4) också skicka med sina resultatrapporter för 2012 och 2013 samt årsredovisningen för 2013.

9.4.3 Verksamheter

Beräkningar av ingående skatt för verksamhet som bedrivs av privata utförare har gjorts inom samtliga fyra huvudområden. Flest beräkningar har gjorts inom området för utbildning med 28 privata utförare och minst antal beräkningar inom området för tandvård med 4 privata utförare.

9.4.4 Beräkning utifrån privata utförares resultaträkning

Ingående skatt hos privata utförare som bedriver från skatteplikt undantagen verksamhet har beräknats utifrån utförarens resultatrapport.

Tabell 9.11 Följande procentsatser har använts i beräkningar gjorda utifrån privata utförares resultaträkning

Kostnadsgrupp	Marginalskatt	Motsv. skattesats
Verksamhetsnära kostnader		
Laboratorie/röntgentjänster	0,0 procent	0,0 procent
Sjukvårdstjänster	0,0 procent	0,0 procent
Inhyrd sjukvårdspersonal	0,0 procent	0,0 procent
Undervisning t.ex. slöjd	0,0 procent	0,0 procent
Läkemedel	0,0 procent	0,0 procent
Livsmedel	10,7 procent	12,0 procent
Läroböcker	5,7 procent	6,0 procent
Övrigt material	20,0 procent	25,0 procent
Övriga kostnader		
Lokalhyra	16,0 procent	19,0 procent
Inhyrd administrativ personal	20,0 procent	25,0 procent
Konsultkostnader (ej sjukvårdspersonal)	20,0 procent	25,0 procent
Resekostnader	5,7 procent	6,0 procent
Facklitteratur, tidningar	5,7 procent	6,0 procent
Försäkringar	0,0 procent	0,0 procent
Bankavgifter	0,0 procent	0,0 procent
Tillsynsavgifter	0,0 procent	0,0 procent
Övriga varor och tjänster	20,0 procent	25,0 procent
Personalkostnader		
Lönekostnader	0,0 procent	0,0 procent
Sociala avgifter m.m.	0,0 procent	0,0 procent
Personalutbildning	20,0 procent	25,0 procent
Personalrepresentation, avdragsgill	9,5 procent	10,5 procent
Övriga personalkostnader	15,6 procent	18,5 procent
Avskrivningar		
Avskrivningar byggnad	0,0 procent	0,0 procent
Avskrivningar bilar	0,0 procent	0,0 procent
Avskrivningar övrigt	20,0 procent	25,0 procent
Finansiella kostnader		
Räntekostnader	0,0 procent	0,0 procent

För representation har samma schablon som för kommuner använts, men omräknat i marginalprocent. För övriga personalkostnader har hälften beräknats avse livsmedel och hälften övriga kostnader.

Den privata utföraren har i enkäten fått ange eventuellt avdragen ingående skatt och mervärdesskattepliktig försäljning av varor och tjänster, om hyran är belagd med skatt, eventuella koncerninterna transaktioner och om koncernen är gruppregistrerad för mervärdesskatt, se bilaga 3. Beräkningarna har anpassats utifrån dessa uppgifter.

9.4.5 Urval och svarsfrekvens privata utförare

Urval

Fokus vid urvalet av företag (och andra utförare, t.ex. ekonomiska föreningar och stiftelser) inför utskick av enkäten har varit att få med företag med relativt renodlad verksamhet för att se hur olika typer av verksamheter skiljer sig åt när det gäller andel ingående skatt.

Urvalet har också gjorts utifrån de tre kommuntyperna landsbygdskommuner, tätastadskommuner och storstadskommuner, så att alla kommuntyper finns med i urvalet.

För primärvården har hänsyn även tagits till olikheter mellan vårdvalssystemen såsom uppdragets bredd och omfattning av kostnadsansvar för t.ex. laboratorie- och röntgentjänster, samt privata utförare med och utan husläkarmottagning. Även privata utförare som bedriver gymnasieutbildning har valts utifrån skillnader i verksamheten såsom studieinriktning.

Urvalet av privata utförare med avseende på specialiserad somatisk vård, som innehåller en stor mängd olikartade verksamheter, har i huvudsak gjorts utifrån inriktning på verksamheten.

För att undvika osäkerhet som beror på koncernförhållanden, såsom koncerninterna köp och kostnader som kan finnas bokförda i ett annat bolag, har en stor del av urvalet gjorts bland företag som inte ingår i en koncern.

Vid urvalet har även strävat efter att få ett urval med privata utförare av olika storlek. Mycket små företag har dock i möjligaste mån undvikits för att minska risken för att delägares insatser i verksamheten inte skulle finnas bokförda som personalkostnader. En snedvridning som kan dyka upp i fåmansbolag med verksamhetsaktiva delägare är att deras insatser i verksamheten inte helt återspeglas i företagets lönekostnader. Detta skulle alltså kunna ge

en högre andel ingående skatt än i ett företag där alla insatser syns som personalkostnader. I hög grad har därför företag valts ut som har minst tio anställda. Inom vissa branscher såsom tandvård är dock de flesta företagen mycket små och för dem har också mindre företag tagits med i urvalet.

På grund av låg svarsfrekvens har kompletterande utskick gjorts inom de flesta områden. Påminnelser har gått ut till de flesta privata utförare som inte har svarat, med undantag för de privata utförare som kommit med i senare kompletterande utskick och där tid inte funnits för påminnelse. Då svarsfrekvensen synes vara högre bland koncernföretag har stora delar av de kompletterande utskicken gjorts till koncernföretag. Som framgår i avsnitt 9.4.7 Interna köp inom koncerner utgörs en stor del av de privata utförare som har svarat också av koncernbolag.

Svarsfrekvens

Av de 281 privata utförare som fått utskicket har utredningen sammantaget fått in uppgifter från 77 företag och andra näringsidkare, dvs. endast 27,2 procent av de tillfrågade.

Svarsfrekvensen var lägst inom tandvårdsområdet där endast 4 av 27 (14,8 procent) privata utförare har svarat. Även inom utbildningsområdet, med undantag av särskolorna, har få svar lämnats. Genom samarbete med en större koncern och andra kontakter fick utredningen in svar från några koncernföretag inom utbildningsområdet.

Högst var svarsfrekvensen inom sjukvårdsområdet där 22 av 60 (36,7 procent) privata utförare har svarat. Delområden med lite bättre svarsfrekvens var primärvården med en svarsfrekvens på 38,9 procent och särskolorna med 35,7 procent.

9.4.6 Sidoverksamhet

Privata utförare med olika verksamheter

Inom vissa branscher är det vanligt att företag, utöver att bedriva verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, även utför viss skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Det kan handla om

ett vårdföretag som säljer intyg eller gymnasieskola inom hantverksutbildning som säljer frisörtjänster. Omfattningen är i många fall begränsad till någon enstaka procent av omsättningen och företaget har inte gjort något avdrag för ingående skatt.

I andra fall är den skattepliktiga omsättningen större och företaget har gjort avdrag för ingående skatt. Det kan gälla hemtjänstföretag som även säljer hushållsnära tjänster, daglig verksamhet som säljer bakverk eller en gymnasieskola som säljer uppdragsutbildning till företag. Den skattepliktiga verksamheten är i vissa fall redovisad på särskilda konton som går att identifiera och undanta från beräkningen. I andra fall är den avdragen med en viss procent på alla skattepliktiga tillhandahållanden av varor och tjänster. I sådana fall har marginalprocenten räknats om. I vissa fall är det oklart från vilka konton skatten har dragits. I dessa fall har en justering av mervärdesskattekostnad och totala kostnader gjorts utifrån summan för avdragen mervärdesskatt som har framgått av enkätsvaren.

Inom sjukvårdsområdet har 15 av de 22 privata utförare som har svarat mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster. I de flesta fall rör det sig dock om mindre än 1 procent av omsättningen. Det är vanligt med läkarintyg, men det finns också hälsokontroller, företagshälsovård, utbildning etc. Tre av utförarna har skattepliktig försäljning på 3–4 procent av omsättningen.

Även inom tandvården förekommer mervärdesskattepliktig försäljning, två av de fyra privata utförarna har försäljning av tandvårdsprodukter på runt 1 procent av omsättningen.

Inom den sociala omsorgen har 11 av de 24 privata utförare som har svarat mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster. Det är vanligt inom hemtjänsten där fem av sex privata utförare säljer hushållsnära tjänster. Som mest uppgår försäljningen till 15 procent av omsättningen, de flesta har dock en betydligt lägre andel, någon enstaka procent. Andra exempel är privata utförare inom missbruksvården som säljer konsultation och föreläsningar samt privata utförare med verksamhet inom daglig verksamhet inom LSS-området som har försäljning kopplad till verksamhetens inriktning.

Inom utbildningsområdet har 13 av de 27 privata utförarna mervärdesskattepliktig försäljning av varor och tjänster. I många fall handlar det om caféverksamhet, godisautomater, salongverksamhet eller annat som är kopplat till den utbildning som bedrivs. Det rör

sig också här i de flesta fall om en andel av omsättningen på mindre än en procent och i två fall kring 4 procent av omsättningen. I ett fall har dock försäljningen varit så betydande att hela verksamheten har separerats från beräkningen. Den privata utföraren har efter telefonsamtal återkommit med en resultaträkning där kostnader som rör den skattepliktiga försäljningen separerats från den gymnasieutbildning företaget bedriver.

Sidointäkter

Företag kan ha sidointäkter som indikerar att resultaträkningen inte är proportionerlig till den verksamhet utredningen studerar. Om företaget bedriver närliggande verksamhet, t.ex. hushållsnära tjänster i ett hemtjänstföretag, så förändras troligen inte proportionerna mellan kostnaderna utan ingående skatt som personalkostnader, försäkringar m.m. och kostnader med ingående skatt såsom drivmedel och städmaterial i någon högre grad. Om företaget där-
emot i stor omfattning bedriver uthyrning av personal så skulle andelen personalkostnader kraftigt kunna öka i förhållande till kostnader med ingående skatt.

Bedömningen av om ett företag är lämpligt att ha med i studien utifrån eventuella sidoverksamheter har först och främst gjorts vid urvalet. I vissa fall har det vid beräkningen av andelen ingående skatt visat sig att beräkningen för företag som har kommit med i urvalet har behövts korrigeras utifrån de intäkter företaget haft. Det kan t.ex. handla om att företaget har haft stora intäkter från uthyrning av lokaler och att kostnaderna för lokalhyra då har minskats i motsvarande grad.

9.4.7 Interna köp inom koncerner

Många av företagen i studien ingår inte i någon koncern och därmed finns det inga koncerninterna köp att ta hänsyn till vid beräkning av ingående skatt.

I några fall är den koncern som bolaget ingår i inte gruppregistrerad för mervärdesskatt. Det innebär att företagen inom koncernen lägger på skatt vid försäljning i samma utsträckning som de hade gjort om de hade sålt varan eller tjänsten utanför kon-

cernen. I dessa fall har ingen hänsyn behövt tas till koncerninterna köp vid beräkning av ingående skatt.

Flera av de koncerner som omsätter från skatteplikt undantagna tjänster är dock gruppregistrerade för mervärdesskatt. Det gör att de inte behöver lägga på skatt vid försäljning av varor och tjänster, som normalt omfattas av skatteplikt, till ett annat företag inom gruppen. I dessa fall har en uppskattning gjorts av koncernens kostnad för mervärdesskatt för de varor och tjänster det företag som ingår i studien förbrukat. Posterna för interna köp kan innehålla en högre eller lägre grad av osäkerhet. Interna köp av varor såsom telekommunikation och abonnemangsavgifter innehåller sannolikt ingående skatt på 20 procent, försäkringar 0 procent osv., medan köpta konsulttjänster både kan avse externa konsulter med 20 procents ingående skatt och/eller anställd personal utan ingående skatt. Utifrån de interna köpens andel av den totala kostnadsmassan och osäkerheten i de interna posterna har en samlad bedömning gjorts av osäkerheten i beräkningen.

Mer än hälften av de privata utförarna (13 av 22) inom sjukvårdsområdet som har svarat på enkäten ingår i en koncern, men relativt få ingår i en gruppregistrering. En möjlig förklaring är att flera av de interna kostnaderna utgörs av sjukvårdstjänster som ändå är undantagna från skatteplikt. Fem av de privata utförarna ingår dock i en gruppregistrering. Av dessa har fyra utförare interna köp, varav två inom den specialiserade psykiatriska vården. Dessa har dock en relativt begränsad andel interna köp, men en privat utförare med en något högre andel interna köp och därmed större osäkerhet är en av de privata utförarna som tillhandahåller laboratorie- och röntgentjänster.

En av de fyra privata utförarna inom tandvården ingår i en koncern dock inte i någon mervärdesskattegrupp.

Endast fyra av de totalt 23 privata utförarna inom området för social omsorg ingår i en koncern, av dessa ingår tre i en mervärdesskattegrupp. Alla tre har interna köp varav en privat utförare av LSS-boende har interna köp som medför en viss osäkerhet i beräkningen.

Inom utbildningsområdet ingår 18 av de 27 privata utförarna i en koncern. Det höga antalet beror delvis på att 6 av de 18 privata utförarna ingår i samma koncern som utredningen har varit i kontakt med för kompletteringar på grund av den initialt låga svars-

frekvensen för gymnasieskolor. Av de 18 privata utförarna ingår 9 i en mervärdesskattegrupp och 6 har interna köp. Då dessa ingår i samma koncern har andel ingående skatt beräknats även för ett företag inom koncernen som tillhandahåller interna tjänster, för att sedan användas på den post som avser köp från det aktuella företaget. Viss osäkerhet kvarstår dock för dessa utförare som återfinns bland privata utförare med gymnasiutbildning och ett företag som har förskole/grundskoleverksamhet. För det sistnämnda företaget har en särskola som ingår i företaget också redovisats separat.

9.4.8 Kvalitetssäkring

Bland de inkomna resultatrapporterna har stickprovskontroller av delsummor gjorts mot årsredovisningarna. Dessa har dock inte utvisat några avvikelser som inte har gått att förklara.

I många fall har det funnits oklarheter runt enskilda kostnadsposter, koncerninterna köp eller redovisning av kostnader i samband med mervärdesskattepliktig försäljning vilket har föranlett kompletterande frågor till de privata utförarna.

En bedömning av osäkerheten i beräkningen har också gjorts för privata utförare som är gruppregistrerade för mervärdesskatt och har interna köp inom gruppen, samt för privata utförare med mervärdesskattepliktig försäljning eller annat som gör beräkningarna osäkra. I enstaka fall har i så fall beräkningen inte tagits med.

För att minska risken för att beräkningarna bygger på ett år med udda utfall har beräkningar för nästan samtliga privata utförare gjorts även för ett jämförelseår. För de flesta utförarna har jämförelsen inte visat någon större skillnad mellan åren, men för vissa företag beror skillnaderna på gjorda investeringar enstaka år, ojämnhet i inköp eller utveckling i ett företag som växer. Det senare har visat sig bland annat inom hemtjänsten där andel ingående skatt ökat för vissa företag i samband med tillväxt.

Som jämförelse har andelen ingående skatt förutom att beräknas på kostnad även beräknats på omsättning. En sådan jämförelse är bra särskilt när det gäller små företag där det kan finnas aktiva delägare som inte tar ut marknadsmässiga löner. Ett område där så skulle kunna vara fallet är tandvårdsområdet där de privata utförarna är relativt små, några med endast 3 respektive 5 anställda.

Det kunde dock inte noteras någon egentligt skillnad mot de andra tandvårdsföretagen med 10–20 anställda. Detta skulle kunna tyda på att det här är fråga om ett område med lite bättre marginaler eller att det även hos de något större privata utförarna finns verksamhetsaktiva delägare.

Att andelen ingående skatt beräknad på kostnader ungefärligt stämmer överens med andelen ingående skatt beräknad på omsättning ger också en viss vägledning om att den privata utföraren inte har en hög vinst som kan spegla en oproportionerligt låg bemaning. Det skulle i så fall vid beräkning ge en alltför hög andel ingående skatt eftersom kostnader för löner och sociala avgifter inte innehåller någon mervärdesskatt.

9.4.9 Risk för avvikelser

De privata utförarna utgör knappast en homogen grupp. De skiljer sig åt både vad gäller verksamhetsområdets storlek, företagsform och koncernförhållanden. Att svarsfrekvensen i undersökningen dessutom är låg bidrar till att större koncernbolag i studien är vanligare t.ex. inom gymnasieutbildning och att mindre företag utan koncernförhållanden är vanligare inom området för social omsorg. Exakt hur stor del av skillnaden i utfallet som beror på den typen av associationsform och hur mycket som beror på den typen av variabler är därför svår att uttala sig om. Ytterligare en osäkerhet i jämförelsen är de koncerninterna köpen inom mervärdesskattegrupper som kan ge en viss variation i utfallet.

Mervärdesskattepliktig försäljning av varor och tjänster kan i vissa fall påverka utfallet något, men är i de flesta fall av mycket begränsad omfattning.

Inom sjukvårdsområdet är det vanligt med underleverantörer av från skatteplikt undantagna tjänster såsom laboratorie- och röntgentjänster samt andra sjukvårdstjänster. Köpta sjukvårdstjänster förekommer också inom t.ex. social omsorg. Dessa kostnader kan medföra dolda mervärdesskattekostnader för den privata utföraren.

Även om studien är gjord på 77 privata utförare så är området för studien så brett att det för respektive delområde blir relativt få privata utförare.

9.5 Skillnader mellan offentlig och privat verksamhet

Vid beräkningen av andelen ingående skatt baserad på offentliga verksamheter framgår inte den vinst som vanligtvis finns hos privata utförare. Schablonen blir därmed något högre när den endast baseras på kostnaderna för att producera tjänsten och inte inkluderar den eventuella vinsten hos den privata utföraren som i de fall den förekommer utgör en del av upphandlings/bidragsbeloppet.

Vinstnivåer kan bl.a. variera beroende på konkurrensförhållanden, bokslutsdispositioner, den privata utförarens möjligheter att påverka sina kostnader eller beroende på ersättningsnivån inom t.ex. ett LOV-system.

De förhållanden som råder inom ett visst verksamhetsområde kan alltså variera dels mellan utförare, mellan kommuner eller landsting beroende på ersättningen och över tid. Den kan också variera på grund av förändringar i efterfrågan som beror på yttre faktorer som t.ex. minskande elevkullar. Det skulle alltså vara osäkert att bygga en beräkning på vinstnivåer i ett visst företag vid en viss tidpunkt.

På grund av de skillnader som kan förekomma mellan olika privata utförare baseras inte heller beräkningarna på omsättning utan på de kostnader som ingår i beräkningen. De kostnader som används i beräkningarna av privata utförare inkluderar räntekostnader, men inte kostnader för bokslutsdispositioner eller inkomstskatt.

Privata utförare betalar inkomstskatt vilket inte är fallet för motsvarande verksamhet i offentlig regi. Förutsatt att prisnivåerna hade varit statiska skulle den privata utföraren om denne hade kunnat dra av den ingående skatten från utgående skatt, ha förbättrat sitt resultat motsvarande de kostnader som i dag är ingående skatt. Den del av resultatförbättringen som hade genererat en vinst hade också medfört inkomstskatt. Då privata utförare drar av kostnaden för den ingående skatten i inkomstdeklarationen kan den slutliga kostnaden för ingående skatt bli något lägre hos privata utförare än den beräknade andelen ingående skatt.

9.6 Resultat av beräkningarna

Beräkningarna av andel ingående skatt i kommunal verksamhet och motsvarande verksamhet som bedrivs av privata utförare har varit komplicerade och i vissa fall svåra att genomföra. Beräkningarna hade naturligtvis varit avsevärt enklare att säkerställa om de kunnat stämmas av mot kommunernas ansökningar om ersättning för ingående skatt enligt 2 § LEMK, vilket emellertid inte låtit sig göras eftersom dessa ansökningar inte separeras i förhållande till vare sig huvud- eller delområden. Trots detta bedömer utredningen att resultaten utgör ett tillräckligt underlag för att kunna dra slutsatser om andel ingående skatt i verksamhet inom såväl huvudområden som delområden när verksamheten bedrivs av kommuner och lands- ting. För motsvarande verksamhet som bedrivs av privata utförare är underlaget däremot för tunt för att resultaten ska kunna utgöra grund för annat än indikationer beträffande andel ingående skatt inom de olika verksamhetsområdena. Samtidigt bedrivs ifrågavarande verksamheter – oavsett aktör – bl.a. under samma offentlig- rättsliga regelverk, vilket kan antas begränsa olikheterna i hur verksamheten rent faktiskt bedrivs. Detta bekräftas av de resultat som kunnat räknas fram med avseende på de privata utförarnas andel ingående skatt.

10 Ersättning för lokalkostnad och hyra vid vissa boendeformer

I avsnittet beskrivs reglerna om ersättning för andel lokalkostnad samt lokalhyra vid vissa boendeformer, vilka utredningen benämner 18/5-regeln respektive 18-regeln. Vidare redogörs för olika aktörers synpunkter rörande tillämpningen av reglerna. Slutligen presenteras utredningens beräkningar av ingående skatt för lokalkostnader och lokalhyra i förhållande till nuvarande schablonnivåer.

10.1 När kan kommuner ansöka om ersättning enligt 18/5-regeln respektive 18-regeln?

Av 1 § 1 ersättningsförordningen följer att kommuner, i stället för att ansöka om ersättning enligt huvudregeln med 6 procent, om det framgår att viss del avser lokalkostnad kan ansöka om ersättning med 18 procent för denna del och med 5 procent för resterande del.

Enligt 1 § 2 ersättningsförordningen lämnas ersättning med 18 procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § LEMK. Ersättning med 18 procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller samordningsförbund. Av 4 § LEMK följer att de boendeformer som avses är sådana som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL samt 9 § 8 och 9 LSS.

10.2 Bestämmelser i ML om uthyrning av fastighet

10.2.1 Inledning

I syfte att ge en mervärdesskatterättslig bakgrund till 18/5- och 18-regeln, ges en kortare översikt av reglerna i ML som rör fastighetsuthyrning och frivillig skattskyldighet.

10.2.2 Från skatteplikt undantagen fastighetsuthyrning

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

Enligt 3 kap. 2§ ML undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter från skatteplikt. Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och tv-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Enligt artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet undantas utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt.

10.2.3 Skattepliktig fastighetsuthyrning och frivillig skattskyldighet

Av 3 kap. 3 § andra stycket ML framgår förenklat uttryckt att undantaget enligt 3 kap. 2 § inte gäller om fastigheten helt eller delvis hyrs ut för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning av skatt.

Enligt 9 kap. 1 § första stycket ML gäller skyldigheten att betala skatt sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon och mervärdesskattegrupper som har angett utgående

skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Detta innebär att både förutsättningarna i 3 kap. 3 § andra stycket (skattepliktig uthyrning) och i 9 kap. 1 § första stycket ML (börjat fakturera hyra med mervärdesskatt) måste vara uppfyllda för att frivillig skattskyldighet ska föreligga, dvs. för att fastighetsägaren ska kunna fakturera hyra med mervärdesskatt. Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet har stöd av artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet.

Genom att fastighetsägaren kan ange utgående skatt vid uthyrningen kan denne också dra av den ingående skatt som hänför sig till uthyrningsverksamheten. Vid frivillig skattskyldighet undviks därför kostnader för icke avdragsgill ingående skatt i uthyrningsverksamhet, som annars skulle utgjort s.k. dolda mervärdesskattekostnader som lagts på priset i hyran till hyresgästerna. Hyresgäster som helt eller delvis bedriver verksamhet som medför skattskyldighet, och hyr en lokal som används stadigvarande i den verksamheten, kan således få faktura på hyresbeloppet med mervärdesskatt och dra av den del av skatten som avser den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Sådana hyresgäster som bedriver från skatteplikt undantagen verksamhet kommer däremot att få en faktura utan mervärdesskatt. Merkostnader för fastighetsägaren i form av icke avdragsgill ingående skatt kan antas övervältras i hyran till hyresgästen (dold mervärdesskatt).

Kommuner kan emellertid få mervärdesskatt på hyresbeloppet även om den verksamhet som bedrivs i fastigheten inte medför skattskyldighet. Av 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen ML följer nämligen att det är fråga om en skattepliktig uthyrning om en fastighetsägare hyr ut till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund även om dessa hyresgäster i fastigheten bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Även i sådana fall kan fastighetsägaren bli frivilligt skattskyldig genom att börja fakturera hyra med mervärdesskatt. Det betyder att uthyrning av en lokal till en kommun som bedriver mervärdesskattefri kommunal verksamhet, t.ex. utbildning i form av gymnasieskola, kan uppfylla kriterierna för skattepliktig uthyrning. Eftersom kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt enligt 2 § LEMK

kvarstår i dessa fall inga kostnader för ingående skatt hos kommunen.

Det är däremot inte fråga om en skattepliktig uthyrning till en kommun om kommunen hyr ut fastigheten vidare till någon annan än staten, en kommun etc. som bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet. I sådant fall kan fastighetsägaren inte bli frivillig skattskyldig för uthyrningen (jfr 3 kap. 3 § andra stycket fjärde meningen ML).

Skattepliktig uthyrning kan inte heller förekomma till den del uthyrningen avser stadigvarande bostad. Detta gäller uthyrning till såväl privata utförare som kommuner. Bestämmelsen har samband med avdragsförbudet med avseende på stadigvarande bostad i 8 kap. 9 ML. När en fastighetsägare hyr ut en fastighet för att användas för sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL och 9 § 8 och 9 LSS, kan frivillig skattskyldighet inte föreligga för den del som avser stadigvarande bostad. Hyresbeloppet kommer därför att innehålla dold mervärdesskatt eftersom fastighetsägaren inte har någon avdragsrätt för sin ingående skatt och därför måste höja hyran för att kompensera detta.

10.3 Vad innebär ML:s bestämmelser avseende fastighetsuthyrning m.m. för kommuner och privata utförare i förhållande till LEMK?

10.3.1 ... när kommunen hyr lokal för vissa boendeformer (18-regeln)

Av bestämmelserna i 3 kap. 3 § ML framgår att när kommuner hyr lokaler är sådan uthyrning skattepliktig. Det innebär att fastighetsägaren kan bli frivilligt skattskyldig genom att ange utgående skatt på hyran till kommunen. Eftersom kommunen har rätt till ersättning för ingående skatt enligt 2 § LEMK uppstår inga kostnader för ingående skatt för kommunen. Inte heller om kommunen äger lokalerna för verksamheten uppstår några kostnader för ingående skatt eftersom kommunen även i detta fall har rätt till ersättning för den ingående skatten enligt 2 § LEMK.

När det gäller stadigvarande bostäder kan vare sig kommunen eller privata utförare hyra sådana lokaler med mervärdesskatt på

fakturan. När kommunen hyr en stadigvarande bostad som används för sådana boendeformer som avses i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL samt 9 § 8 och 9 LSS, t.ex. äldreboende eller särskilt boende, har kommunen emellertid rätt att ansöka om ersättning för dold mervärdesskatt med 18 procent enligt den s.k. 18-regeln. Ersättningen ska motsvara den dolda mervärdesskatt som antas ingå i hyresbeloppet.

10.3.2 ... när kommunen upphandlar eller ger bidrag till privata utförare som hyr eller äger lokalen (18/5-regeln)

När privata utförare uteslutande bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet i hyrd lokal kan inte fastighetsägaren bli frivilligt skattskyldig. Därmed kan hyresbeloppet komma att innehålla dold mervärdesskatt.

Detta innebär att när kommunen upphandlar t.ex. äldreomsorg med boende av en privat utförare som hyr sina lokaler, kan kostnaden för upphandlingen komma att bli högre till följd av att den privata utföraren har kostnader för lokalen i form av dold mervärdesskatt som ingår i hyresbeloppet från fastighetsägaren.

Om den privata utföraren bedriver verksamheten i egna lokaler kan ibland en stor andel av dennes kostnader för ingående skatt hänföras till kostnader för lokalen, t.ex. beroende på investeringar. Eftersom den privata utföraren inte kan göra avdrag för sådan ingående skatt som kan hänföras till fastigheten kommer även i detta fall dold mervärdesskatt att ingå i upphandlingspriset till kommunen.

När 18/5-regeln infördes 1998 var det främsta argumentet att regeln skulle ge möjlighet till högre ersättning i de fall där lokalkostnaderna är förhållandevis höga, t.ex. vid investeringar. Av förarbetena framgår bl.a. att i de fall kommunen i stället för att investera i egna anläggningar låter en privat utförare tillhandahålla lokal kan merkostnaderna vid nybyggnation bli höga och de dolda mervärdesskattekostnaderna vara högre än vad som ryms i ersättning enligt huvudregeln med 6 procent. Detta kan innebära att vissa kommuner tvekar att konkurrensutsätta kommunal verksam-

het. I förarbetena konstateras dock att antalet fall där problemet aktualiserats dittills var få.¹

I både det fall när den privata utföraren har dolda mervärdes-skattekostnader i hyreskostnaden och det fall när utföraren har kostnader för icke avdragsgill ingående skatt hänförlig till fastigheten kan kommunen ansöka om ersättning med 18 procent för den andel av upphandlingskostnaden (eller bidragsbeloppet) som avser lokalkostnader. För resterande del får kommunen ersättning med 5 procent. För att Skatteverket ska godkänna ansökan måste det vara fråga om faktiska lokalkostnader och inga schabloner.

Vad som är att anse som lokalkostnad finns inte definierat i LEMK. Enligt praxis omfattas inte städning eller inventarier i begreppet lokalkostnad, utan det ligger närmast till hands att hämta ledning från 3 kap. 2 § andra stycket ML.² Enligt nämnda bestämmelse framgår att undantaget från skatteplikt för upplåtelse av nyttjanderätt omfattar gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och tv-sändningar.

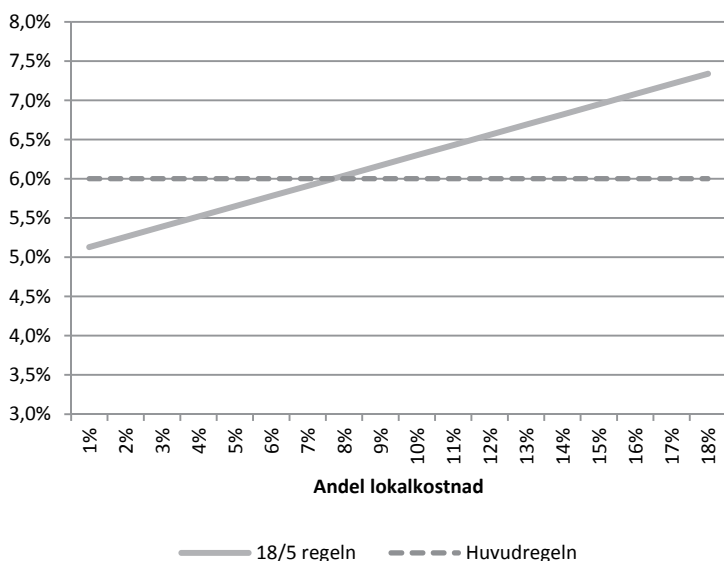
10.4 Ansökan enligt 18/5-regeln i förhållande till huvudregeln med 6 procent

Dagens system ger högre ersättning vid ansökan enligt 18/5-regeln än enligt huvudregeln på 6 procent när andelen lokalkostnader överstiger en viss nivå, en s.k. brytpunkt. I figur 10.1 visar den streckade linjen ersättning enligt huvudregeln som är oberoende av hur stor andel lokalkostnaden utgör av de totala kostnaderna för upphandling eller bidragsgivning. Ersättningen enligt 18/5-regeln, som visas av den heldragna linjen i figuren, ökar däremot med en ökad andel lokalkostnad eftersom ersättningen för lokal (18 procent) är högre än för övriga kostnader (5 procent). Brytpunkten för när ansökan enligt 18/5-regeln ger högre ersättning än enligt huvudregeln går vid en andel lokalkostnad på 8 procent.

¹ Ds 1997:74 s. 36.

² Se t.ex. Kammarrätten i Sundsvalls dom meddelad den 10 maj 2011 i mål nr 1525-09.

Figur 10.1 Brytpunkt för ansökan enligt 18/5-regeln i stället för huvudregeln (6-procentsschablonen)

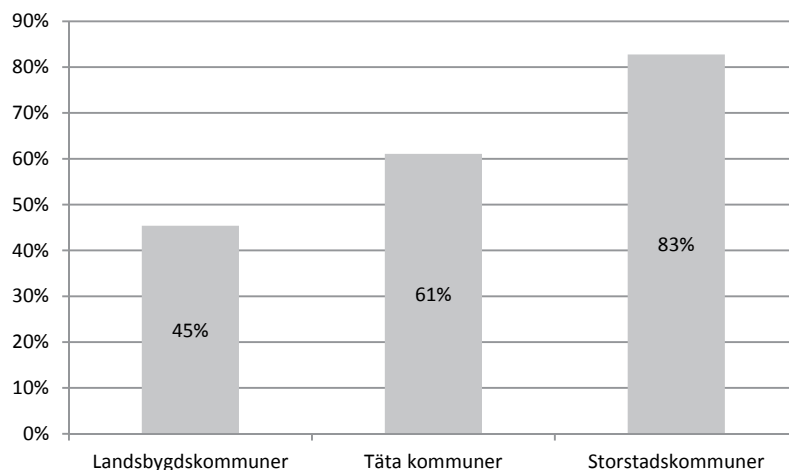


Källa: Utredningens beräkning.

Utredningen har tagit del av Skatteverkets underlag för beslut om ersättning vid ansökan om ersättning enligt huvudregeln, 18/5-regeln och 18-regeln. Med underlag avses de uppgifter som kommuner lämnar vid ansökan om ersättning enligt respektive schablonregel och som utgör underlag för Skatteverkets beräkning av ersättning enligt de olika reglerna.

Under 2013 fick 56 procent av landets kommuner ersättning enligt 18/5-regeln. Endast ett landsting fick ersättning enligt 18/5-regeln under 2013. Det är betydligt vanligare med ersättning enligt 18/5-regeln i storstadskommunerna där 83 procent av kommunerna fick ersättning enligt den regeln, medan endast 45 procent av landsbygdskommunerna fick det. Täta kommuner ligger någons mitt emellan landsbygdskommuner och storstadskommuner (figur 10.2).

Figur 10.2 Andel kommuner som har fått ersättning enligt 18/5-regeln för 2013 (n=290)

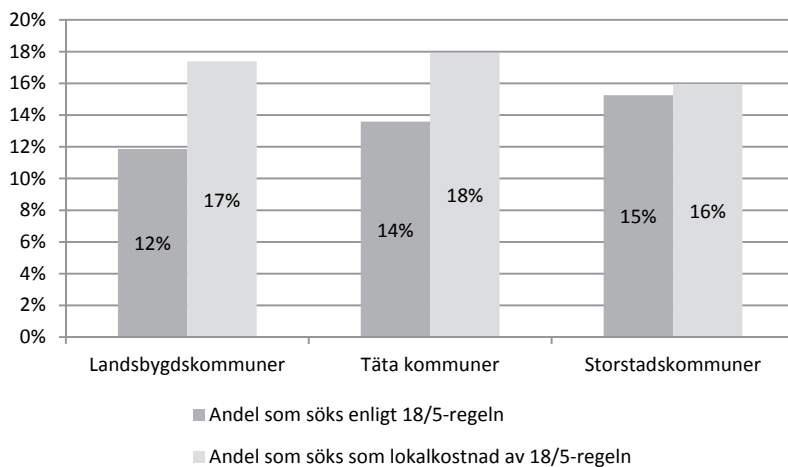


Källor: Skatteverket, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Av det totala underlaget för ansökningarna enligt huvudregeln och 18/5-regeln enligt 5 § LEMK beräknas ansökan enligt 18/5-regeln i genomsnitt utgöra 13 procent av underlaget. 18/5-regeln används något mer i storstadskommuner där i genomsnitt 15 procent av det totala underlaget för ansökan görs enligt 18/5-regeln mot 12 procent i landsbygdskommuner.

Den genomsnittliga andelen lokalkostnad av underlaget för ansökan (dvs. kostnaden för aktuell upphandling eller bidragsgivning) enligt 18/5-regeln är 17 procent. Det innebär att den genomsnittliga andelen lokalkostnad vid ansökan är ungefär dubbelt så hög som den nivå på 8 procent som är brytpunkten för när 18/5-regeln ger högre ersättning än huvudregeln om 6 procent. Andelen lokalkostnader är i genomsnitt högst i täta kommuner med 18 procent och lägst i storstadskommuner med 16 procent (figur 10.3).

Figur 10.3 Andel av underlaget för sökt ersättning som gjorts enligt 18/5-regeln i stället för huvudregeln och andelen av underlaget för sökt ersättning enligt 18/5-regeln som avser lokalkostnad för 2013 (n=163)

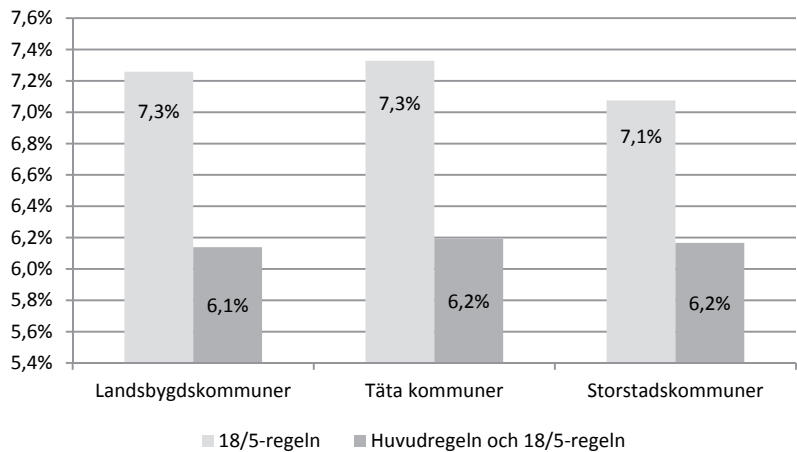


Anm. Avser endast kommuner som sökt ersättning enligt 18/5-regeln.

Källor: Skatteverket, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Av figur 10.4 kan utläsas att den genomsnittliga sammantagna ersättningen enligt 18/5-regeln är 7,3 procent, dvs. en dryg procentenhet över huvudregeln på 6 procent. Skillnaderna är små mellan kommuntyperna. Totalt ger 18/5-regeln endast ett litet genomslag på den genomsnittliga ersättningen för 18/5-regeln och huvudregeln tillsammans som endast är 6,2 procent. Även här är skillnaderna små mellan kommuntyperna.

Figur 10.4 **Genomsnittlig ersättning för ansökan enligt 18/5-regeln respektive 18/5-regeln och huvudregeln tillsammans för 2013 (n=163)**

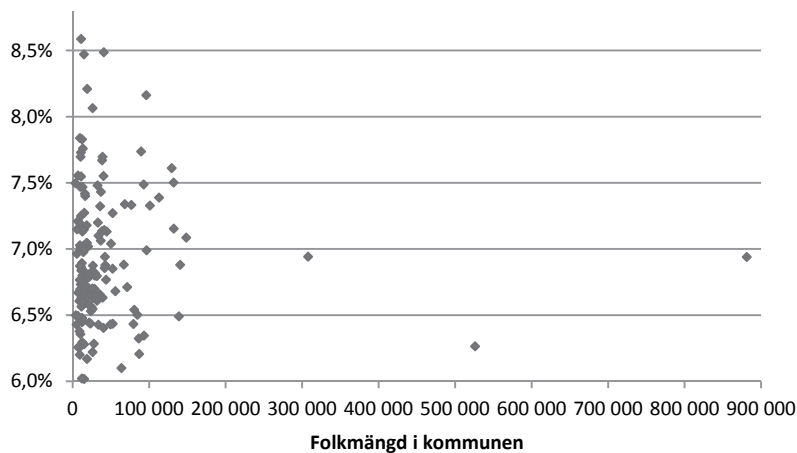


Anm. Avser endast kommuner som sökt ersättning enligt 18/5-regeln.

Källor: Skatteverket, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Av figur 10.5 framgår att spridningen av ersättningen enligt 18/5-regeln är mellan 6 procent och 8,5 procent.

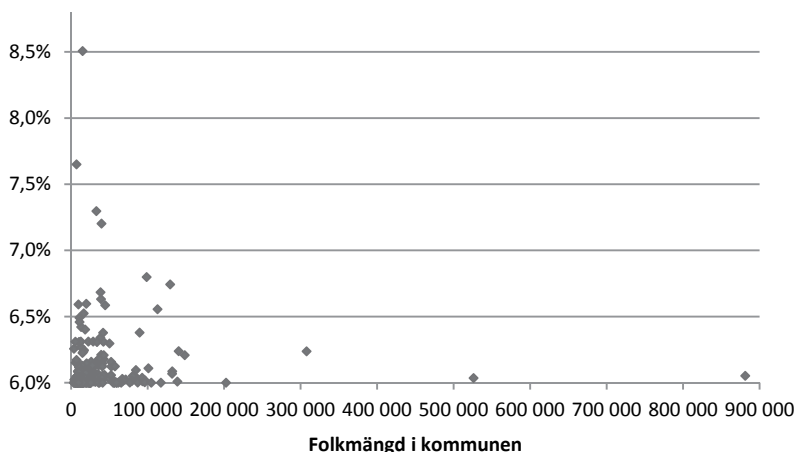
Figur 10.5 **Ersättning enligt 18/5-regeln 2013 utifrån folkmängd i kommunen (n=163)**



Källor: Skatteverket, Tillväxtanalys.

Den totala ersättningen för huvudregeln och för 18/5-regeln tillsammans varierar inte i så stor utsträckning. Endast 13 kommuner har en snittersättning över 6,5 procent för 18/5-regeln och huvudregeln tillsammans, se figur 10.6.

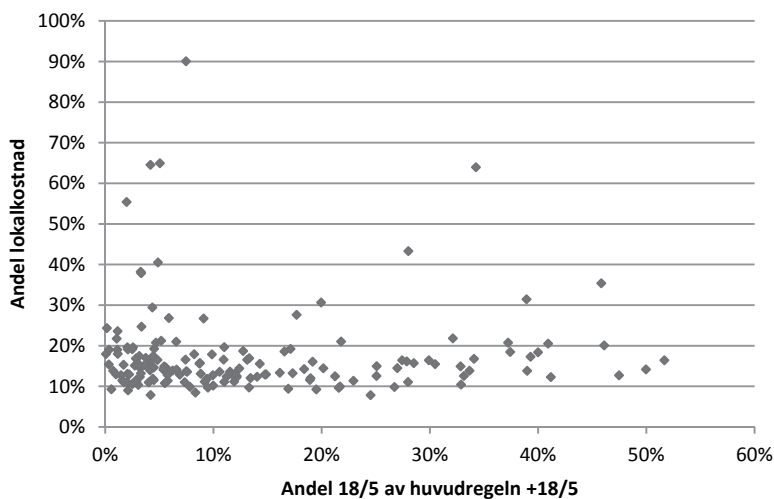
Figur 10.6 Genomsnittlig ersättning för huvudregeln och 18/5-regeln tillsammans för 2013 utifrån folkmängd i kommunen (n=290)



Källor: Skatteverket, Tillväxtanalys.

Att snittersättningen blir hög beror antingen på en hög andel lokalkostnader eller på att en stor andel av ersättningen söks enligt 18/5-regeln. Ibland kan också snittersättningen bli hög både på grund av en hög andel lokalkostnader och på att en hög andel av ersättningen söks enligt 18/5-regeln. Andelen lokalkostnader av totala kostnaden för underlagen enligt 18/5-regeln är för de flesta kommuner mellan 10 och 20 procent. Ett fåtal kommuner avviker med en klart högre andel lokalkostnader än övriga, se figur 10.7.

Figur 10.7 Andel lokalkostnader vid ansökan enligt 18/5-regeln utifrån hur stor del som söks enligt 18/5-regeln av huvudregeln och 18/5-regeln och tillsammans, 2013 (n=163)



Källa: Skatteverket.

10.5 Tillämpning av 18/5-regeln

10.5.1 Synpunkter från kommuner och Skatteverket

Fördelen med ersättning enligt 18/5-regeln är att det finns möjlighet att erhålla en högre ersättning när en stor andel av de totala kostnaderna kan hänföras till lokalkostnader, vilket bl.a. kan vara fallet vid investeringar och nybyggnation. Regeln kan därför ge kommunen likvärdiga alternativ vid valet mellan att investera i egna fastigheter och att en privat utförare tillhandahåller egna eller hyrda lokaler med investeringskostnader.

Tillämpning av 18/5-regeln upplevs dock medföra en del problem. Vid intervjuer med handläggare inom kommunerna har det bl.a. framkommit att det ibland kan vara svårt att få in uppgifter om lokalkostnader från privata utförare. För att kunna begära ersättning enligt 18/5-regeln är kommunen beroende av att få in uppgifter om kostnader och villkor för hyra från de privata utförarna. I de fall de privata utförarna inte lämnar uppgifterna kan kommunen inte heller begära särskild ersättning för lokaler. Vid ansökan enligt

18/5-regeln krävs att underlaget för lokalkostnad ska bestå av faktiska kostnader. Det är alltså inte tillräckligt att den privata utföraren använder en schabloniserad andel lokalkostnad. I de fall de privata utförarna endast anger en schabloniserad andel lokalkostnad godkänns inte kommunernas ansökan om ersättning enligt 18/5-regeln vid Skatteverkets kontroll, utan kommunen får ersättning enligt huvudregeln med 6 procent. Vissa kommuner framför att det kan vara svårt att få privata utförare att lämna uppgifter om faktiska lokalkostnader eftersom utförarna anser att sådana uppgifter är känsliga ur affärssynpunkt. Därtill kommer att det finns kostnader som inte ska räknas med i lokalkostnadsandelen, t.ex. städning och inventarier. Det måste därför alltid finnas ett underlag som visar vad som ingår i hyran.

Enligt handläggare vid Skatteverket är det vanligt att omprövning görs när kommuner ansöker om ersättning enligt 18/5-regeln. Vid Skatteverkets utredning visar det sig ofta vara svårt att få fram underlag för hur lokalkostnaden är framräknad och kommunerna nekas därför ersättning enligt 18/5-regeln. I stället ges ersättning enligt huvudregeln, dvs. med 6 procent.

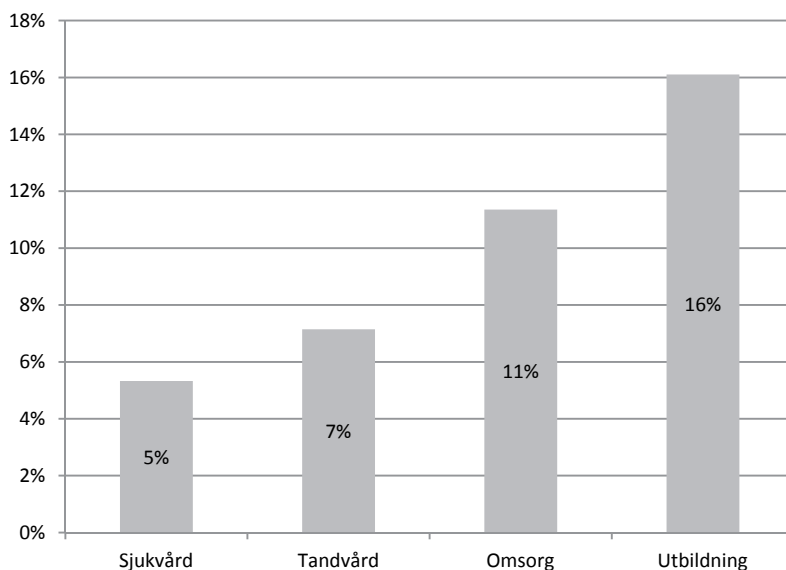
Vad gäller ansökan med 18 procent av hyreskostnaden, den s.k. 18-regeln, förekommer inte alls lika många brister i underlaget. Däremot är det problem med gränsdragningen kring vad som definieras som särskilt boende. Det förekommer t.ex. att ansökan avser s.k. servicelägenheter. Det kan röra sig om vanliga lägenheter med hemtjänst och kanske matsal i huset, i stället för ett äldreboende med omvårdnad och personal dygnet runt. Det kan även vara problem med att det inte alltid framgår om beslut om boende enligt SoL har fattats enligt de bestämmelser som står i LEMK. Skatteverket anser att kommunerna ska styrka rätten till ersättning enligt Skatteverkets ställningstagande 2010-06-30 med dnr 131 386133-10/111, "Underlag för att styrka rätt till ersättning för ingående skatt som avser boende med särskild service".

10.5.2 Kostnadsstruktur och ansökan enligt 18/5-regeln

De olika huvudområdenas kostnadsstruktur påverkar ersättningsbeloppet enligt 18/5-regeln. Som framgår av de analyser av kostnadsstruktur som görs i avsnitt 4–7 så förekommer en del variat-

ioner i hur stor lokalkostnadsandelen är av de totala kostnaderna. Av figur 10.8 kan utläsas den beräknade genomsnittliga andelen lokalkostnad per huvudområde för landsting och kommuner inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning här med hänsyn tagen till ingående skatt och interna kostnader. Inom sjukvård och tandvård uppgår andel lokalkostnad till 5 procent respektive 7 procent, inom social omsorg uppgår andelen till 11 procent och inom utbildningsområdet uppgår andelen lokalkostnad till 16 procent.

Figur 10.8 Andel lokalkostnad av totala kostnader per huvudområde 2013 (n=258)



Anm. Vid beräkning av andel lokalkostnad har här hänsyn tagits till kostnader för ingående skatt och interna kostnader korrigerade för interna intäkter.

Källor: Räkenskapsammandrag för kommuner och landsting 2013, SCB samt enkäter till kommuner och landsting.

Både utbildningsområdet och området för social omsorg har en relativt sett hög andel lokalkostnader (16 procent respektive 11 procent). Detta betyder att genomsnittlig andel lokalkostnad hamnar över brytpunkten på 8 procent för när ansökan enligt 18/5-regeln ger högre ersättning än ansökan enligt huvudregeln med 6 procent (se figur 10.1). Inom sjukvård och tandvård är andelen lokalkostnader lägre i förhållande till övriga huvudområden och den genomsnittliga andelen lokalkostnader hamnar under brytpunkten 8 procent. Enligt Skatteverkets underlag över sökt ersättning har dock endast ett landsting sökt ersättning enligt 18/5-regeln under 2013, vilket tyder på att landstingen i mindre utsträckning tillämpar 18/5-regeln.

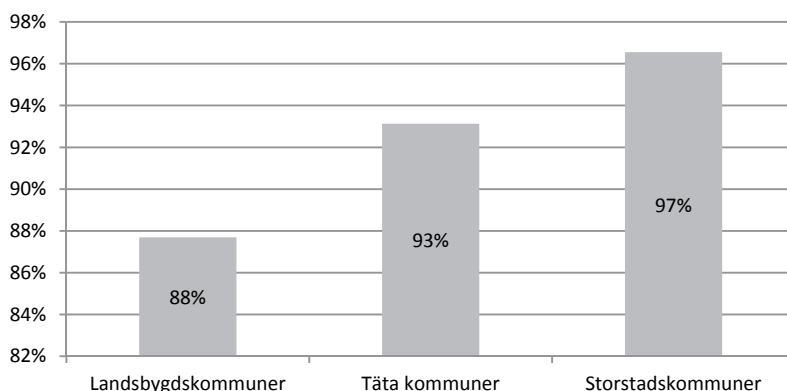
Inom utbildningsområdet skulle det vara möjligt att få en genomsnittlig ersättning på 7,1 procent genom att ansöka om ersättning enligt 18/5-regeln. Det är 1,9 procentenheter mer än den beräknade genomsnittliga andelen ingående skatt på 5,2 procent för utbildningsområdet. För huvudområden med en viss kostnadsstruktur kan 18/5-regeln alltså skapa ytterligare ersättning i stället för att kompensera för verksamheter med en hög andel ingående (dold) skatt.

Det framgår inte av Skatteverkets statistik vilken verksamhet kommunerna söker ersättning för enligt 18/5-regeln. Av de intervjuer utredningen har gjort och av enkätsvar framgår dock att kommunerna söker ersättning enligt 18/5-regeln både för verksamhet inom området social omsorg och inom utbildningsområdet.

10.6 Ersättning enligt 18-regeln

Ersättning enligt 18-regeln ersätter dold mervärdesskatt för lokalhyra när kommunen hyr lokal. Av figur 10.9 framgår att nästan alla storstadskommuner och närmare 90 procent av alla landsbygdskommuner erhöll ersättning enligt 18-regeln under 2013.

Figur 10.9 Andel av antalet kommuner som har fått ersättning enligt 18-regeln för 2013 (n=290)

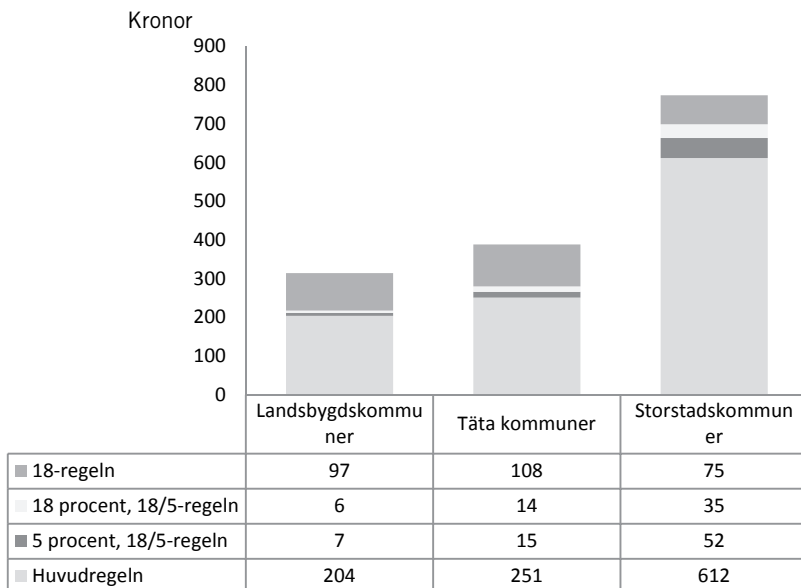


Källor: Skatteverket, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

Ersättning enligt 18-regeln utgör i genomsnitt ungefär 30 procent av total utbetald ersättning enligt 5 § LEMK för landsbygdskommuner och tät kommuner, men endast drygt 10 procent av den totala ersättningen i storstadskommuner för 2013.

10.7 Utbetald ersättning enligt 18-regeln, 18/5-regeln och huvudregeln med 6 procent

Sammanlagd utbetald ersättning enligt 5 § LEMK var under 2013 i genomsnitt mer än dubbelt så stor för storstadskommuner som för landsbygdskommuner räknat per invånare. Utbetald ersättning enligt 18/5-regeln var mer än sex gånger så stor i snitt i storstadskommuner i jämförelse med landsbygdskommuner. Utbetald ersättning enligt 18-regeln mätt per invånare var större i landsbygdskommuner men som störst i tät kommuner, se figur 10.10.

Figur 10.10 Genomsnittlig utbetald ersättning per invånare och kommuntyp 2013 (n=290)

Källor: Skatteverket, kommuntyp enligt Tillväxtanalys.

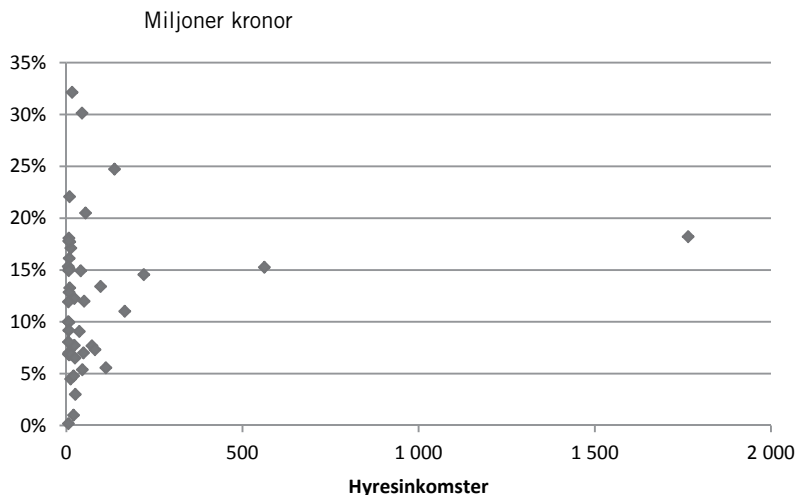
10.8 Utredningens beräkningar av andelen ingående skatt för lokal

Som framgår av avsnitt 9 har utredningen utgått från uppgifter rörande kommunala fastighetsbolag för att beräkna andelen ingående skatt vid uthyrning av lokal.

Beräknad andel ingående skatt av hyresinkomsterna inklusive ingående skatt (dvs. marginalprocent) uppgick 2013 i snitt till 16 procent hos de fastighetsbolag som studerats. Snittet är vägt utifrån hyresinkomsterna exklusive ingående skatt. Motsvarande påläggsprocent är 19 procent.

Som framgår av figur 10.11 varierade andelen ingående skatt mellan nära noll (0) upp till 32 procent. Det största bolaget hade en andel ingående skatt på 18 procent och det näst största hade en andel på drygt 15 procent, medan många av de mindre bolagen låg lägre. Fem av bolagen hade en andel som överstiger den högsta skattesatsen på 20 procent.

Figur 10.11 Andel ingående skatt av hyresinkomsterna inklusive ingående skatt hos kommunala fastighetsbolag 2013 (n=45)



Källa: Skatteverket.

10.9 Sammanfattning

I syfte att kompensera för dold mervärdesskatt när den privata utföraren har en hög andel lokalkostnader kan kommuner ansöka om ersättning med 18 procent för den del som avser lokalkostnad och med 5 procent för övrig andel kostnader enligt 18/5-regeln.

18/5-regeln kan medföra vissa tillämpningsproblem bl.a. till följd av att kommunerna måste kunna styrka den privata utförarens faktiska mervärdesskattekostnader för lokaldelen. Detta förutsätter dels att kommunerna kan få in underlag från de privata utförarna, dels att utförarna beräknat andelen korrekt. Såvitt framkommit kan kommunerna ha svårt att styrka sitt underlag vid ansökan till Skatteverket, vilket kan innebära att ersättning endast medges med 6 procent enligt huvudregeln.

18/5-regeln används i mycket liten utsträckning inom landsingen, medan drygt hälften av landets kommuner har fått ersättning enligt regeln under 2013. Utbetald ersättning enligt 18/5-regeln mätt per invånare är mer än sex gånger så stor i snitt i stadskommuner jämfört med landsbygdskommuner.

Av det totala underlaget för ansökningarna enligt huvudregeln och 18/5-regeln avser i genomsnitt 13 procent av underlaget ansökan enligt 18/5-regeln. För de kommuner som ansöker enligt båda dessa regler ger användningen av 18/5-regeln i genomsnitt ett relativt litet utslag på ersättningen: 6,2 procent i stället för 6 procent enligt huvudregeln.

I de fall kommunen hyr lokal som används till sådana boendeformer som avses i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket SoL samt 9 § 8 och 9 LSS, t.ex. äldreboende eller särskilt boende, har kommunen rätt att ansöka om ersättning för dold mervärdesskatt med 18 procent av hyresbeloppet enligt den s.k. 18-regeln. Ersättningen ska motsvara den dolda mervärdesskatt som antas ingå i hyran.

Nästan alla storstadskommuner och närmare 90 procent av alla landsbygdskommuner fick ersättning enligt 18-regeln under 2013. Utbetalad ersättning enligt 18-regeln mätt per invånare är störst i tätaste kommuner.

De beräkningar som utredningen gjort indikerar att andelen ingående skatt för lokalkostnad och lokalhyra uppgår till 16 procent och understiger nuvarande schablonnivå med 2 procentenheter.

11 Kompensationssystem i andra länder och bestämmelserna om statsstöd

I avsnittet ges en kort beskrivning av EU-rätten vad avser offentlig verksamhet och mervärdesskatt, samt något om de diskussioner som pågår inom EU-samarbetet kring de problem som är förknippade med mervärdesskatt i offentlig sektor. Därefter behandlas de olika kompensationssystem för mervärdesskatt som tillämpas i framför allt länder inom EU, med tonvikt på de system som omfattar ersättning för dold mervärdesskatt. Slutligen beskrivs bestämmelserna om statsstöd översiktligt och diskuteras den inverkan dessa kan ha på kompensationssystem för mervärdesskatt och då särskilt ersättning för dold mervärdesskatt.

11.1 Allmänt om offentligrättsliga organ och mervärdesskatt inom EU

Inom EU är mervärdesskatten i princip helt harmoniserad genom mervärdesskattedirektivet. I artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet finns en särskild reglering vad gäller stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ. Enligt artikeln ska dessa organ inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband med denna verksamhet uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar. Av artikeln framgår vidare att när de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande

snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer. Slutligen följer att offentligrättsliga organ i vart fall ska ses som beskattningsbara personer när de bedriver sådana verksamheter som anges i bilaga I till mervärdesskattedirektivet, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala. Som exempel på sådana verksamheter kan nämnas telekommunikation, tillhandahållande av vatten, gas, elektricitet och värmeenergi och tillhandahållande av hamn- och flygplatstjänster.

Av bestämmelserna följer således att en rad transaktioner faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt om de tillhandahålls av ett offentligrättsligt organ i dess egenskap av offentlig myndighet.

Till detta kommer att tillhandahållanden inom t.ex. vård, skola och omsorg kan falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt när det rör sig om tillhandahållanden som saknar tillräckligt samband med den ersättning som erhålls.

I svensk rätt motsvaras artikel 13.1 av 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Av 4 kap. 6 § ML följer att verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun inte anses som ekonomisk verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.¹ Av 4 kap. 7 § första stycket ML framgår att undantaget i 6 § inte tillämpas om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Viss verksamhet är dock, även om den omfattas av 6 §, att anse som ekonomisk verksamhet. Sådan verksamhet är omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning (se 4 kap 7 § andra stycket ML).

¹ Med kommun avses enligt 1 kap. 16 § ML kommun eller landsting enligt kommunallagen (1991:900).

11.2 Pågående diskussion kring offentlig verksamhet och mervärdesskatt inom ramen för EU-samarbetet

Mervärdesskatt och offentlig verksamhet inom EU har bl.a. behandlats i en rapport där kommissionen har anlitat Copenhagen Economics och KPMG AG för att studera mervärdesskatten i den offentliga sektorn, VAT in the public sector and exemption in the public interest, slutlig rapport för Taxud/2011/DE/334 den 1 mars 2011. Studien har utökats genom en slutlig rapport den 10 januari 2013² (rapporten från Copenhagen Economics 2013). Av studien framgår bl.a. att artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet har införlivats i medlemsländernas nationella lagar, men att införlivandena inte är enhetliga. Vidare råder skillnader mellan medlemsländerna i hur begreppen offentligrättsligt organ och offentligrättslig lagstiftning uppfattas och tolkas. En transaktion som i ett land behandlas som att den faller innanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och är skattepliktig kan i ett annat land anses falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt beroende på om det är en offentlig eller privat aktör som utför tillhandahållandet. Det finns också s.k. stand still-klausuler som innebär att reglerna inte är fullt ut harmoniserade. Det finns med andra ord en omfattande komplexitet och rättslig osäkerhet när det gäller organ inom den offentliga sektorn och mervärdesskatt.³

11.3 De lösningar som diskuteras

De lösningar på den bristande enhetligheten som diskuteras i rapporten från Copenhagen Economics är bl.a. att införa full skatteplikt för offentligrättsliga organ när de tillhandahåller varor och tjänster mot ersättning. Även ett kompensationssystem reglerat inom ramen för direktivet diskuteras, liksom att upphäva artikel 13 i mervärdesskattedirektivet och att modernisera artikel 132 som behandlar undantag från skatteplikt. Förutom lösningen i form av ett kompensationssystem, som allmänt sett bedöms ligga utanför

² VAT in the public sector and exemptions in the public interest, slutlig rapport för Taxud/2011/DE/334 den 10 januari 2013.

³ Rapporten från Copenhagen Economics 2013 s. 23.

själva mervärdesskattesystemet, kan Sverige inte agera på egen hand eftersom andra lösningar förutsätter ändringar i mervärdesskattesystemet där EU-kommissionen har exklusiv initiativrätt och det krävs enhälligt Rådsbeslut, jfr artikel 113 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).

11.4 Allmänt om kompensationssystem i andra länder⁴

I likhet med Sverige har många länder inom EU infört kompensationssystem för mervärdesskatt i sina nationella lagstiftningar, för att hindra de konkurrenssnedvridande effekterna inom offentlig verksamhet som kan uppstå när verksamhet är undantagen från skatteplikt eller inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och avdragsrätt för ingående skatt saknas. Sådana kompensationssystem finns i sju andra EU-länder: Danmark, Finland, Frankrike, Nederländerna, Portugal, Storbritannien, och Österrike. Av dessa länder är det endast Danmark och Finland som, liksom Sverige, har ett kompensationssystem som omfattar ersättning för dold mervärdesskatt.

Norge är inte ett EU-land, men omfattas av Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet, EES. I Norge finns ett kompensationssystem för ingående skatt men inte för dold mervärdesskatt. Det norska kompensationssystemet har varit föremål för EFTA-domstolens bedömning av om Norges system är förenligt med statsstödsreglerna i EUF-fördraget.⁵

Eftersom utredningens uppdrag endast omfattar ersättning för dold mervärdesskatt har utredningen fördjupat den komparativa studien till de länder som har system för sådan ersättning: Danmark och Finland. Systemen för kompensation för mervärdesskatt har olika lösningar både vad gäller omfattning sett till mottagare av kompensationen, verksamhetsområden, vilka transaktioner som inkluderas och finansiering.

I Frankrike, Nederländerna, Portugal och Finland (liksom i Sverige) tillåts endast kompensation till offentligt rättsliga organ,

⁴ Information hämtad från rapporten från Copenhagen Economics 2013.

⁵ Efta-domstolens beslut den 3 maj 2007, 155/07/COL, OJ 18.9.2008, L249/35.

t.ex. kommuner eller regionala myndigheter. I andra länder har även vissa privata organ möjlighet att få ersättning. T.ex. kan privata läkare och tandläkare ha rätt till kompensation för ingående skatt i Österrike. I Norge omfattar kompensationssystemet även privata och ideella verksamheter som producerar tjänster inom sjukvård, omsorg, utbildning eller sociala tjänster som kommunen är ålagd att utföra enligt lag. Även Storbritanniens regler omfattar till viss del privata aktörer.

Vad gäller omfattningen av verksamhetsområden har samtliga länder, utom Frankrike, någon form av kompensation för ingående skatt inom områdena för sjukvård och omsorg. I en del länder, t.ex. Nederländerna, Danmark och Sverige, finns möjlighet till kompensation för ingående skatt inom i princip samtliga verksamheter som det offentliga ansvarar för.

I Danmark, Finland, Norge, Storbritannien och Portugal (och i Sverige) kan kompensation ges för ingående skatt som är hänförlig både till såväl transaktioner undantagna från mervärdesskatt som för sådana transaktioner som ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I andra länder ges endast kompensation för transaktioner utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, såsom bl.a. i Nederländerna, medan Frankrike och Österrike endast tillåter kompensation för sådan ingående skatt som är hänförlig till från skatteplikt undantagen verksamhet.

Finansiering sker i många länder genom reducering av statsbidrag till de aktörer som får kompensation, däribland Sverige. I andra länder sker finansieringen helt med statliga medel, t.ex. i Portugal.

11.5 Särskilt om kompensation för mervärdesskatt i Finland och Danmark

11.5.1 Finland

Av 34–40 §§ i den finska mervärdesskattelagen (1501/1993), (nedan benämnd mervärdesskattelagen) framgår att omsättning av bl.a. hälso- och sjukvård (inklusive tandvård), social omsorg och utbildning är undantaget från mervärdesskatt.

Bestämmelser om kompensation för mervärdesskatt för kommuner finns i 130 och 130 a §§ i mervärdesskattelagen.

I Finland kan kompensation ges för både ingående skatt som inte kan dras av enligt mervärdesskattelagen och dold mervärdesskatt som uppstår hos privata utförare. Den ingående skatten kan hänföra sig till såväl undantagna transaktioner som transaktioner som ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Reglerna om kompensation för dold mervärdesskatt infördes 2002 i syfte att lindra neutralitetsproblemen i samband med kommunernas ”skattefria anskaffningar”, dvs. i de fall kommunerna köpte verksamhet som var skattefri från den privata sektorn.⁶ Kompensation ges inom verksamhetsområdena hälso- och sjukvård samt socialvård (social omsorg) med 5 procent av inköpspriset eller bidragsbeloppet. Schablonersättningen om 5 procent anses motsvara den dolda mervärdesskatt som i genomsnitt ingår i de tjänster som köpts från den privata sektorn.⁷

Det kan noteras att verksamhetsområdet utbildning inte omfattas av kompensation för dold mervärdesskatt. I förarbetena anförs bl.a. att ”för att administrationen ska hållas enkel begränsas tillämpningsområdet för återbäringar till sådana former av tjänster som kommunerna för närvarande skaffar från privata sektorn eller som i framtiden kan antas öka i antal”. Vidare anges att återbäringen sålunda endast gäller ”anskaffningar i samband med skattefria hälso- och sjukvård och socialvård.”⁸

Finansieringen av kompensationssystemet i Finland sker huvudsakligen av staten, men sker delvis genom självfinansiering genom att nivån på den kompensation som kommunerna mottagit

⁶ Finska regeringens proposition, RP 130/2001 rd s. 9.

⁷ A. a. s. 10.

⁸ A. a. s. 9 f.

påverkar nivån på den statliga utdelningen av s.k. samfundsskatt från statsbudgeten till kommuner.⁹

11.5.2 Danmark

Av 3 kap. 13 § lov om merværdiafgift¹⁰ (momsloven) framgår att bl.a. transaktioner hänförliga till sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning, idrott och kultur som huvudregel är undantagna från mervärdesskatt. Enligt 7 kap. 33 § momsloven uppgår skattesatsen för skattepliktiga transaktioner till 25 procent. Inga reducerade skattesatser finns.

Danmark har haft ett kompensationssystem, ”momsrefusion” för mervärdesskatt sedan 1985. Bestämmelser finns i Lov nr. 497 af 7 juni 2006 om konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter til merværdiafgift och i Bekendtgørelse om momsrefusionsordning för kommuner og regioner¹¹ (nedan kallad bekendtgørelsen). Lagen trädde i kraft 2007 i samband med en omfattande omorganisering av den offentliga sektorn i Danmark. Den nya lagen innebar främst en ändring med avseende på finansieringen av kompensationssystemet. Tidigare finansierades det genom ett bidragssystem som betalades av kommuner och regioner. Det nuvarande systemet finansieras med statsmedel. Kommuner och regioner finansierar dock fortfarande systemet indirekt genom att statens kostnader för systemet påverkar de årliga ekonomiska överenskommelserna mellan staten och kommuner/regioner.

Av de danska bestämmelserna om kompensation för mervärdesskatt följer att kommuner och regioner som huvudregel har rätt till ersättning för betalning av utgifter för ingående skatt vid köp av varor och tjänster (1 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 i bekendtgørelsen). I vissa verksamheter ges dock ingen ersättning för ingående skatt, t.ex. buss-, färje- och tågtrafik.

Vidare har kommuner rätt till ersättning för indirekta utgifter till betalning av mervärdesskatt (dold mervärdesskatt) genom

⁹ Å. a. s. 1. Se även lagen om skatteredovisning, 10.7.1998/532.

¹⁰ LBK nr 106 af 23/01/2013 (senaste).

¹¹ BEK nr 1508 af 16/12/2014 (senaste).

schablonbelopp. Systemet har samma syfte som det svenska, dvs. att minska kommunernas incitament att välja arbeten i egen regi framför upphandling från externa aktörer.¹² En schabloniserad ersättning ges även för s.k. løsumsafgift. Løsumsafgift är en avgift som under vissa förutsättningar betalas i verksamheter som bedriver från mervärdesskatt undantagen omsättning av varor och tjänster. Avgiften beräknas med lönebeloppet som underlag.¹³

Ersättning för dold mervärdesskatt (och løsumsafgift) ges inom ett antal områden där omsättning inte är skattepliktig eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Förutom verksamhetsområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning ges även ersättning inom områdena idrott och kultur, vilket innebär att ersättning ges inom i princip samtliga kommunala och regionala ansvarsområden som är undantagna eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Ersättningen beräknas med utgångspunkt i den s.k. positivlisten, en bilaga till bekendtgørelsen.

Av positivlisten framgår att beräkningarna är avsedda att avspejla mervärdesskattens andel av de totala kostnaderna för produktion av varor och tjänster. Positivlisten innehåller en uppdelning på konton, funktioner och procentsatser. Procentsatserna omfattar andel mervärdesskatt och løsumsafgift. En uppdelning görs i drift respektive investeringar. Det finns drygt 50 olika funktioner angivna, vilket innebär en omfattande differentiering inom varje huvudområde. Procentsatsen för investeringar är, i de fall ersättning är möjlig, genomgående 85 procent. Procentsatserna för drift är mycket skiftande. Den lägsta procentsatsen är 10 för funktionen förebyggande insatser för äldre och handikappade. Den högsta procentsatsen avser bl.a. funktionen hjälpmedel och förbrukningsartiklar och uppgår till 75 procent.

I positivlisten ges följande räkneexempel:

Kommunen ger bidrag med 1 000 kronor (funktion 0.32.31 Stadion, idrottsanläggningar och simhallar). Av positivlistens förteckning framgår att andelsprocenten för denna verksamhet är

¹² Forslag til Lov om konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til luggifter til merverdiafgift m.v. samt om momsfondet, 2005/1 LSF 192.

¹³ Bekendtgørelse af lov om afgift af løsum m.v., LBK nr 1079 af 31/08/2013.

55 procent. Ersättningsbeloppet utgör 1 000 kronor * 55 procent * 25/125=110 kronor.

Enligt uppgift kan de olika schablonnivåerna leda till vissa styreffekter i form av att kommuner tenderar att bokföra fakturor på konton som ger högre ersättning. Detta motverkas genom klara konteringsregler, uppdateringar i bekendtgørelsen och av att kommunens revisor årligen ska intyga att kommunens redovisning överensstämmer med gällande bekendtgørelse.¹⁴

11.6 Slutsatser rörande kompensationssystem inom EU

Åtta EU-länder har valt en lösning med någon form av kompensation för ingående mervärdesskatt. Det är bara Sverige, Finland och Danmark som har ett kompensationssystem för dold mervärdesskatt. Finlands system är mycket likt det svenska, men bestämmelserna är inte särreglerade, utan återfinns i den finska mervärdesskattelagen. Vidare är schablonersättningen en procentenhet lägre än i Sverige. Dessutom omfattas inte utbildning av systemet för ersättning för dold mervärdesskatt.

Danmarks system är tämligen komplicerat, med olika procent-satser beroende på funktion inom respektive huvudområde. En fördel med de differentierade procentsatserna är att systemet blir mer rättvisande då hänsyn i stor utsträckning tas till de specifika kostnaderna för mervärdesskatt för respektive funktion inom verksamhetsområdena. Till skillnad från i Sverige omfattas även verksamhet inom kultur- och idrottsområdet av ersättning för dold mervärdesskatt.

11.7 EU:s bestämmelser om statligt stöd

EU:s bestämmelser om statligt stöd finns i artikel 107–109 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Syftet med bestämmelserna är att förhindra att handeln mellan medlemsstaterna påverkas av förmåner som beviljas av de offentliga

¹⁴ Uppgift inhämtad från danska Ekonomi- och inrikesministeriet.

myndigheterna och i olika former snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion.

Den centrala bestämmelsen vad gäller statsstöd är artikel 107.1 i EUF-fördraget som innebär ett generellt förbud mot statligt stöd. I artikeln anges följande.

Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Åtgärder som är att anse som statligt stöd enligt 107.1 är som utgångspunkt otillåtna. Av artikel 107.2 och 107.3 följer dock att stöd i vissa fall är eller kan vara förenligt med den inre marknaden och därmed tillåtet. Detta gäller t.ex. stöd av social karaktär, stöd vid naturkatastrofer m.m. (artikel 107.2) samt stöd för att t.ex. främja den ekonomiska utvecklingen i vissa regioner eller genomförandet av viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse (artikel 107.3).

Om en medlemsstat vill lämna statligt stöd i fördragets mening ska sådant stöd, enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget, anmälas till kommissionen som bedömer om stödet kan anses förenligt med den gemensamma marknaden och därmed tillåtas.

11.8 När är en åtgärd att anse som statligt stöd?

Kriterierna i artikel 107.1 kan sammanfattas i punktform enligt följande. Stödet, av vilket slag det än är, ska

1. ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel,
2. gynna vissa företag eller viss produktion,
3. snedvrider eller hota att snedvrida konkurrensen, och
4. påverka handeln mellan medlemsstaterna.

11.8.1 Stödet ska ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel

Som medlemsstat avses i sammanhanget offentligt beslutande organ på central, regional eller lokal nivå samt privaträttsliga subjekt som kontrolleras av sådana offentliga organ. Det krävs en överföring av statliga medel för att det ska bli fråga om ett stöd. Med överföring av statliga medel avses såväl ökade utgifter som minskade intäkter för det offentliga.

EU-domstolen har definierat begreppet stöd som varje åtgärd varigenom medlemsstaterna för att genomföra sina egna ekonomiska och sociala mål genom ensidiga och självständiga beslut ger företag eller andra rättssubjekt tillgång till medel eller fördelar som ska främja förverkligandet av de eftersträlvade ekonomiska eller sociala målen. En åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna medger vissa företag undantag från skattskyldighet och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter stödmottagarna i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1.¹⁵

Enbart sådana fördelar som tilldelas direkt eller indirekt med hjälp av statliga medel ska anses som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF.

Som exempel på åtgärder som kan anses utgöra statligt stöd kan nämnas direkta subventioner, skattelättnader, fördelaktiga räntor, garanterade lån som lämnas under fördelaktiga villkor, anskaffande av mark eller byggnader antingen gratis eller under förmånliga villkor, förseende med varor eller tjänster till förmånliga villkor, gottgörelse för löpande förluster och andra åtgärder med motsvarande effekt.¹⁶

¹⁵ Se EU-domstolens dom i mål nr C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA, REG 2006, s. I-289, punkt 132.

¹⁶ Aldestam, SN 2001 s. 90.

11.8.2 Stödet ska gynna vissa företag eller viss produktion

Med stöd avses en ekonomisk fördel för mottagaren. Detta innebär att inte endast ett tillförande av medel kan utgöra stöd, utan stödet kan även ske t.ex. genom en minskning av sådana kostnader som normalt belöper på ett företags budget.¹⁷

För att stödet ska anses gynna vissa företag eller viss produktion krävs att åtgärden är selektiv, dvs. att det riktar sig till vissa företag, en grupp av företag, viss region eller viss produktion.

Begreppet företag i artikel 107.1 omfattar enligt EU-domstolen varje enhet som utövar *ekonomisk verksamhet*, oavsett rättslig form och sättet för finansiering.¹⁸ Det saknas en definition av begreppet ekonomisk verksamhet i fördragen, men ekonomisk verksamhet har i rättspraxis definierats som all verksamhet som består i att erbjuda varor eller tjänster på en viss marknad.¹⁹

Sådan verksamhet som offentliga myndigheter bedriver i egen-skap av myndighet är inte att anse som ekonomisk verksamhet.

Klassificeringen av en enhet som ett företag beror helt på vilken typ av verksamhet som enheten bedriver. Detta innebär att såväl privata som offentliga enheter kan anses som företag i den mån ekonomisk verksamhet utövas. I den mån en privat eller offentlig enhet inte bedriver ekonomisk verksamhet faller den del av verksamheten som inte anses ekonomisk utanför statsstöds-reglerna. Frågan om det finns en marknad för vissa varor och tjänster kan bero på hur dessa tjänster organiseras i medlemsstaten. Det innebär att det i vissa fall kan vara svårt att bedöma om en verksamhet är ekonomisk eller inte. Så kan t.ex. vara fallet med verksamheter som hälso- och sjukvård, social omsorg och utbildning.

Ett utkast till kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 i EUF-fördraget, har skickats ut på remiss till bland annat medlemsstaterna under tiden den 17 januari till den 14 mars 2014.²⁰ I dokumentet framhålls att det i rättspraxis görs en distinktion mellan system baserade på solidaritetsprincipen och ekonomiska system när det gäller områdena

¹⁷ Se bl.a. EU-domstolens dom i mål C-172/03, Heiser, REG 2005 s. I-1627 punkt 36.

¹⁸ Se EU-domstolens dom i mål C-41/90, Höfner och Elser, REG 1991, s. I-1979, punkt 21.

¹⁹ Se bl.a. EU-domstolens dom i mål C-35/96, kommissionen mot Italien, REG 1998, s. I-3851, punkt 36.

²⁰ http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/index_en.html

social trygghet, hälsoskydd och utbildningsverksamhet. Ett socialt trygghetssystem räknas som solidaritetsbaserat bl.a. om medlemskap i systemet är obligatoriskt, stödordningen har ett rent socialt syfte, systemet drivs utan vinstsyfte, förmånerna är oberoende av hur stora bidrag som lämnats och inte nödvändigtvis står i proportion till den försäkrades inkomster samt systemet övervakas av staten. Till skillnad från solidaritetsbaserade system kännetecknas system av ekonomisk karaktär av frivilligt medlemskap, principen om kapitalisering gäller, verksamheten bedrivs i vinstsyfte och rättigheterna kompletterar dem som tillhandahålls i ett grundläggande system. Med avseende på sjukvård uppges följande. När det gäller allmänna sjukhus som utgör en integrerad del av det nationella hälso- och sjukvårdssystemet, som finansieras direkt med sociala avgifter och andra statliga medel och vilkas tjänster är gratis på grundval av principen om allmän täckning, har EU-domstolen bekräftat att de berörda organisationerna inte bedriver sin verksamhet i egenskap av företag.

Av EU-domstolens praxis följer också att allmän utbildning som anordnas inom ett nationellt utbildningssystem som finansieras och övervakas av staten kan betraktas som icke ekonomisk verksamhet.²¹

11.8.3 Stödet ska snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen

Inte bara existerande konkurrenssnedvridningar, utan även potentiella sådana kan omfattas av kriteriet. Ett stöd kan anses snedvrída konkurrensen om det förbättrar mottagarens konkurrenssituation i förhållande till andra företag med vilka det konkurrerar.

11.8.4 Stödet ska påverka handeln mellan medlemsstaterna

Vid tillämpningen av artikel 107.1 ska avslutningsvis det fjärde kriteriet bedömas, dvs. om ett stöd påverkar handeln mellan medlemsstater. Denna bedömning ska ske på förhand och det krävs

²¹ EU-domstolens dom i mål nr C-318/05, Kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-6957, punkt 68.

alltså inte att någon verklig effekt kan påvisas. Det räcker att ett samband finns mellan stödåtgärden och en potentiell påverkan. För att rekvisitet ska anses vara uppfyllt krävs inte heller att mottagarföretaget bedriver internationell verksamhet. Om ett statligt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen så ska denna handel anses påverkad av stödet.²²

11.9 Statsstöd och kompensation för mervärdesskatt

Reglerna om statsstöd i EUF-fördraget har som främsta syfte att förhindra att handeln mellan medlemsstaterna påverkas av förmåner som beviljas av de offentliga myndigheterna och som i olika former snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion.

De svenska reglerna om kompensation för mervärdesskatt har inte varit föremål för prövning av huruvida de är förenliga med statsstödsreglerna. Det närmaste rättsliga avgörandet som utredningen har kunnat finna är ett beslut från EFTA:s övervakningsmyndighet om Norges bestämmelser om kompensation för mervärdesskatt står i strid med statsstödsreglerna i artikel 61 i EES-avtalet. Artikel 61 i EES-avtalet motsvarar artikel 107 i EUF-fördraget. Det norska kompensationssystemet skiljer sig emellertid från det svenska i flera avseenden.

11.9.1 Norges system för kompensation för mervärdesskatt

I Norge finns sedan 2004 ett kompensationssystem för ingående skatt som omfattar i första hand kommuner, men även t.ex. privata och ideella verksamheter som producerar tjänster inom sjukvård, omsorg, utbildning eller sociala tjänster som kommunen är ålagd att utföra enligt lag kan begära kompensation för ingående skatt.²³ Systemet finansieras genom reducering av statsbidragen till kommunerna. Kompensation kan endast fås om betald ingående skatt

²² Se EU-domstolens dom i mål nr C-222/04, punkt 141.

²³ Lov 12 december 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

överstiger 20 000 norska kronor för ett kalenderår. Det kan särskilt noteras att privata företag och ideella organisationer endast omfattas av systemet i den mån de bedriver verksamhet som kommunen är ålagd att utföra enligt lag.

EFTA:s övervakningsmyndighet initierade den 19 juli 2006 ett ärende efter ett klagomål gällande kommunala skolors rätt att få kompensation för ej avdragsgill ingående skatt för verksamhet som privata skolor med motsvarande verksamhet inte hade rätt till kompensation för.²⁴ Huvudfrågan var om kommuner som bedrev ekonomisk verksamhet i konkurrens med privata aktörer fick otillåtet statsstöd i form av kompensation för ingående skatt. Övervakningsmyndigheten definierade de norska bestämmelserna om kompensation som ett system och prövade om kompensationssystemet generellt sett kunde anses utgöra statsstöd.

EFTA:s övervakningsmyndighet meddelade beslut den 3 maj 2007 och kom till slutsatsen att Norges kompensationssystem var oförenligt med artikel 61(1) i EES-avtalet och att inte något av undantagen i vare sig artikel 61(2) eller 61(3) i EES-avtalet²⁵ var tillämpliga. Övervakningsmyndigheten uttalade bl.a. följande.²⁶

Det förhållandet att systemet är självfinansierat och att statsbidraget till kommunerna reduceras med hänsyn till kompensationen för ingående skatt, ändrar inte det faktum att utbetalning av kompensationen sker med statliga medel. Det första kriteriet för statsstöd, dvs., att stödet ska ges av en stat eller med hjälp av statliga medel är således uppfyllt.

EFTA:s övervakningsmyndighet ansåg vidare att det norska kompensationssystemet innebär en ekonomisk fördel för mottagarna av kompensationen jämfört med de företag som inte omfattas av systemet. Den ekonomiska fördelen består i att mottagarnas driftskostnader minskar med den kompenserade ingående skatten. Systemet är selektivt eftersom endast sådana subjekt som faller inom lagens tillämpningsområde kan få kompensation för ingående skatt. Ett selektivt [mervärdesskatte]system kan endast

²⁴ EFTA:s övervakningsmyndighets beslut den 19 juli 2006, 225/06/COL, OJ C 305 14.12.2006.

²⁵ Motsvarar artikel 107.2 och 107.3 i EUF-fördraget.

²⁶ EFTA:s övervakningsmyndighets beslut den 3 maj 2007, 155/07/COL, OJ 18.9.2008, L249/35.

rättfärdigas i den mån det följer av logiken i [mervärdes]skattesystemet.

Mervärdesskattesystemet innebär bl.a. att de som tillhandahåller från skatteplikt undantagna varor och tjänster behandlas som slutkonsumenter och saknar avdragsrätt för ingående skatt. Syftet är att beskatta slutanvändare. Den logiska följderna av mervärdesskattesystemet har därmed skapat en konkurrenssnedvridning som kompensationssystemet för ingående skatt är avsett att motverka. Kompensationssystemets syfte är inte att beskatta slutkonsumenter, vilket är den logiska följderna av mervärdesskattesystemet, utan att underlätta för en särskild grupp av slutkonsumenter i syfte att undvika konkurrenssnedvridning mellan arbeten i egen regi och upphandling av verksamhet som medför skattskyldighet.

Kompensationssystemet innebär en snedvridning av konkurrensen mellan offentliga myndigheter och privata utförare som utövar ekonomisk verksamhet inom områden som faller utanför tillämpningsområdet för den norska mervärdesskattelagen. Beroende på statens inblandning kan därför de produkter som erbjuds av privata utförare bli dyrare varmed konkurrensen snedvrids. Inom sådana områden där både offentliga myndigheter och privata utförare blir kompenserade hotar stödet att snedvrida konkurrensen mellan nationella tillhandahållare och andra tillhandahållare inom EES-området. Därmed påverkas även handeln mellan medlemsländerna.

Den slutsats som kan dras av EFTA:s övervakningsmyndighets bedömning av Norges kompensationssystem är att kompensation för ingående skatt kan utgöra otillåtet statsstöd. Vare sig det förhållandet att systemet är självfinansierat eller att syftet med reglerna är att förhindra konkurrenssnedvridande effekter synes rättfärdiga det stöd som ges till kommuner i form av kompensation för ingående skatt.

11.10 Statsstöd och kompensation för dold mervärdesskatt

I utredningens uppdrag ingår att säkerställa att de förslag som presenteras vad gäller kompensation för dold mervärdesskatt står i överensstämmelse med reglerna om statsstöd.

De regler som bedömdes av EFTA:s övervakningsmyndighet avsåg inte ersättning för dold mervärdesskatt, utan ersättning för ingående skatt närmast jämförbar med den ersättning till kommuner som utgår enligt 2 § LEMK. Det ligger emellertid inte inom ramen för utredningens uppdrag att bedöma huruvida hela det svenska regelsystemet med avseende på kompensation för medvärdesskatt är förenligt med statsstödsreglerna.

Det kan konstateras att det inte finns en tydlig definition av vad som avses med ekonomisk verksamhet i statsstödhänseende. Vad som betraktas som ekonomisk verksamhet kan dessutom skilja sig mellan olika medlemsländer beroende på hur verksamheten är organiserad i den enskilda medlemsstaten.

Oberoende av detta syftar den ersättning som nu är föremål för utredningens uppdrag, dvs. den ersättning som kommunerna får vid upphandling eller bidragsgivning enligt 5 § LEMK, till att neutralisera det förhållandet att kommuner enligt 2 § LEMK får ersättning för den ingående mervärdesskatt som inte får dras eller kan återbetalas enligt ML när de bedriver motsvarande verksamhet i egen regi. Ersättning för dold mervärdesskatt förefaller mot denna bakgrund inte i sig komma i konflikt med reglerna om statsstöd.

12 Utgångspunkter för utredningens överväganden och förslag

I avsnittet diskuteras de för- och nackdelar som finns med nuvarande schablonersättning för dold mervärdesskatt. I den mån information kring detta har gått att få fram vid bl.a. möten i referensgruppen samt genom enkäter och intervjuer redogörs även för hur tjänstemän vid kommuner, landsting och Skatteverket samt företrädare för privata utförare upplever dagens system och vilka synpunkter som förts fram när det gäller alternativ till ett framtida kompensationssystem för dold mervärdesskatt. Slutligen belyses för och nackdelar med att ha flera schablonnivåer eller att ersätta kommunen helt eller delvis för privata utförares faktiska kostnader för ingående skatt i ett framtida kompensationssystem.

12.1 Nu gällande kompensationssystem för dold mervärdesskatt

I mervärdesskattefri kommunal verksamhet får kommuner ersättning enligt 2 § LEMK för den ingående skatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML.

Den ersättning som kommuner kan söka enligt 5 § LEMK för dold mervärdesskatt, vilken utredningen ska se över, syftar till att ge kommunen ekonomiskt likvärdiga alternativ vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi och att upphandla eller ge bidrag till verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, och utbildning. Det bör nämnas att kommunen inom LOV-system eller när det gäller bidrag till huvudmän inom skolväsendet inte har samma möjlighet att välja mellan att bedriva verksamheten i egen eller privat regi.

Den ersättning som kommunerna får vid upphandling och bidragsgivning enligt 5 § LEMK utgår enligt schabloniserade procentsatser.

Dagens system med ersättning enligt schablon innebär ett förut-sägbart och administrativt sett enkelt system. Det är enkelt att tillämpa och kräver förhållandevis lite kontroll. Det finns dock även nackdelar med nu gällande schablonersättning.

12.2 Schabloners träffsäkerhet

En ersättning som baseras på en schablon kan inte alltid i det enskilda fallet vara rättvisande. Detta till följd av att en schablon inte kompenserar för faktiska kostnader eller, som i förevarande fall, den faktiska fördyrning av priset vid upphandling eller bidragsgivning som orsakas av dold mervärdesskatt. Det finns således en risk för att ersättningen blir antingen för låg eller för hög i förhållande till de faktiska kostnaderna.

När schablonersättningen är för hög kompenseras kommunen med ett belopp som överstiger den fördyrning som de privata utförarnas kostnader för ingående skatt ger vid upphandling eller bidragsgivning. I de fall schablonersättningen är för låg kompenseras kommunen i stället med ett belopp som understiger den fördyrning som de privata utförarnas kostnader för ingående skatt ger vid upphandling eller bidragsgivning. I bägge fallen motverkas syftet med ersättningen enligt 5 § LEMK, nämligen att kommunen ska ha ekonomiskt likvärdiga alternativ vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi och att upphandla eller ge bidrag till privata utförare för att bedriva verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, och utbildning.

Det är därför viktigt att schablonerna är beräknade för att så nära som möjligt motsvara den faktiska fördyrning som kommuner drabbas av i form av dold mervärdesskatt. I den mån kommunen har handlingsutrymme vid val mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att bedriva verksamheten genom privata utförare, skulle en schablon som tydligt avviker från faktiska förhållanden kunna påverka kommunens agerande. En alltför hög schablon skulle kunna ge kommunen ett incitament att upphandla mer än vad man annars skulle ha gjort om systemet var helt neutralt med avseende på mervärdesskatt. Omvänt skulle en alltför låg schablon kunna påverka

kommunen att i högre utsträckning välja egen regi framför upphandling eller bidragsgivning.

Olika faktorer kan inverka på den schabloniserade ersättningens träffsäkerhet. Exempelvis fångar en schabloniserad ersättning inte upp skillnader i kostnadsstruktur mellan olika verksamheter och underverksamheter. Det är inte bara verksamheternas karaktär som kan påverka kostnaderna för ingående skatt. Skillnader kan också bero bl.a. på faktorer såsom skillnader mellan storstad och landsbygd, hur verksamheten organiseras eller skillnader med avseende på personaltätthet och nyinvesteringar. Det kan även uppkomma skillnader till följd av olikheter mellan de privata utförarna, t.ex. hur stor verksamheten är. Stora utförare har ofta bättre möjligheter att bedriva en större del av sin verksamhet i egen regi och kan därmed undvika ytterligare dolda mervärdesskatteskostnader som uppkommer vid underentreprenad för exempelvis informationsteknik, lönesystem, måltider och lokalvård.

Vissa privata utförare har möjlighet att genom bestämmelserna i 6 a kap. ML ansöka om s.k. gruppregistrering. Bestämmelserna om gruppregistrering innebär att två eller flera beskattningsbara personer anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och att den verksamhet som gruppen bedriver anses som en enda verksamhet (6 a kap. 1 § ML). Detta innebär att omsättningar inom gruppen inte belastas med mervärdesskatt och att gruppen med avseende på in- och utgående transaktioner betraktas som ett enda skattesubjekt. En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden (6 a kap. 2 § 1–3). Inom de verksamhetsområden som är aktuella för utredningen torde gruppregistrering endast förekomma bland sådana privata utförare som är organiserade som kommissionärs- eller kommittentföretag. Sådana registreringar kan förekomma för privata utförare inom t.ex. utbildningsområdet. Eftersom gruppregistrering endast kan ske under vissa förutsättningar innebär detta att möjligheten att på detta sätt undvika mervärdesskattekostnader vid transaktioner mellan företag inom en grupp, inte kan tillämpas av alla privata utförare inom de områden utredningen ser över.

Det förhållandet att ersättning för dold mervärdesskatt enligt schablon beräknas på priset för upphandling eller bidrag och inte på den privata utförarens kostnader medför att schablonersättningen

beräknas utifrån ett värde som kan innehålla vinst. Detta kan resultera i att kommunen kompenseras med ett belopp som överstiger den fördyrning som de privata utförarnas kostnader för ingående skatt ger vid upphandling eller bidragsgivning.

Slutligen kan den slutliga kostnaden för ingående skatt variera mellan olika skattesubjekt, beroende på inkomstskattemässiga möjligheter till bl.a. avdrag för icke avdragsgill ingående skatt.

12.3 Schabloners flexibilitet

När ersättning ges enligt schablon finns ingen egentlig beredskap för sådana ändringar av nivåerna som föranleds av t.ex. ändrade regler i ML. Som ett exempel kan nämnas den ändring i 3 kap. 21 § första stycket 3 ML som trädde i kraft den 1 januari 2014¹ och som bl.a. innebär att undantaget för omsättning av luftfartyg eller inköp av varor och tjänster hänförliga till luftfartyg numera endast omfattar internationell trafik. Ändringen får bl.a. till följd att, i den mån luftfartyg används i nationell trafik inom en från mervärdesskatteplikt undantagen verksamhet, såsom sjukvård, är den genom lagändringen tillkommande ingående skatt som belöper på inköp inte avdragsgill. Detta kan bl.a. bli aktuellt för aktörer inom luftburen ambulanssjukvård. I sådant fall kommer ytterligare dold mervärdesskatt att ingå i priset när kommuner och landsting upphandlar tjänster från privata utförare inom luftburen ambulanssjukvård. I utredningens delbetänkande kring denna fråga² framgår att nivån på de dolda mervärdesskattekostnaderna påverkas av ändringarna i ML. Före ändringen uppgick beräknad ingående skatt av totala kostnader till mellan 1 och 3 procent, men beräknas efter ändringen uppgå till mellan 6 och 11 procent. Beräkningarna av ingående skatt inom verksamheten luftburen ambulanssjukvård visar, om inte annat, att en beräknad schablon över tid kan visa sig behöva justeras. Nuvarande system kräver författningsändringar och kan därför betecknas som mindre flexibelt.

Även EU-domstolens avgörande i mål nr C-594/13, *Go fair*, (se avsnitt 4.2.2) skulle i framtiden kunna komma att påverka bedöm-

¹ SFS 2013:1105, prop. 2013/14:27.

² Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård (SOU 2014:78).

ningen av i vad mån uthyrning av personal t.ex. inom sjukvårdsområdet omfattas av undantag från skatteplikt.

12.4 Ersättningsnivåerna

Nivån på den procentsats som ersättning för dold mervärdesskatt lämnas med enligt huvudregeln i förordningen (6 procent) har varit densamma sedan 1991 och baseras på en mervärdesskattesats på 25 procent och ett antagande om att 30 procent av aktörernas kostnader uppkommer på grund av inköp av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.

Sedan dess har mervärdesskattesatsen sänkts på tillhållandet av vissa varor och tjänster. Även den andel av kostnaderna som är belagd med mervärdesskatt kan ha förändrats genom åren.

Statskontoret har på uppdrag av regeringen i oktober 2010 gjort en översyn av 1 § förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2011:6). Översynen, som grundar sig på en undersökning av andel ingående skatt hos ett antal kommuner, visar att de procentsatser som anges i förordningen leder till en högre ersättning jämfört med de faktiska kostnaderna för ingående skatt. Enligt Statskontorets översyn skulle en sänkning med 1–2 procentenheter leda till att ersättningsnivån enligt huvudregeln bättre motsvarar den faktiska nivån. Statskontorets rapport baseras dock på ett mycket begränsat underlag av kommuner och landsting och dess slutsatser har bl.a. ifrågasatts av arbetsgivar- och intresseorganisationen Vårdföretagarna i en skrivelse till Finansdepartementet (Fi 2011/3084). Rapporten visar dock på att det finns anledning att se över nivån på de nuvarande schablonersättningarna, såväl den ersättning som lämnas med 6 procent enligt huvudregeln som den alternativa schablonen vid lokalkostnad, 18/5-regeln samt även ersättning vid hyra av lokal för vissa boendeformer, 18-regeln.

12.5 Synpunkter på nu gällande system och framtida alternativa system

Utredningen har efterfrågat synpunkter från de olika aktörer som berörs av och tillämpar kompensationssystemet med avseende på dels nu gällande system, dels tänkbara framtida alternativ till nu gällande system.

Synpunkterna har inhämtats genom intervjuer med tjänstemän vid kommuner och landsting, handläggare vid Skatteverket samt från svar på en enkät ställd till ekonomichefer vid kommuner och landsting. Därutöver har synpunkter lämnats av företrädare för de privata utförarna vid utredningens möten med referensgruppen.

12.5.1 Kommuner och landsting

Nu gällande kompensationssystem

Intervjuade tjänstemän inom kommuner och landsting har framfört att fördelarna med dagens system, med i huvudsak en enda schablon, är att det är relativt enkelt att hantera och att den administrativa bördan är liten till medelstor. Ansökan om ersättning med 18 procent för lokalkostnader enligt 18/5-regeln uppges dock kräva mer manuellt arbete.

Själva ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt anges inte ta så mycket tid i anspråk, vilket däremot en kontroll gör. Kontroll sker bl.a. av kontering och de fakturor som ligger till grund för ansökan. Kontering sker oftast på lokal nivå ute på enheter och förvaltningar och det är vanligt med fel vid konteringen som måste rättas till centralt. Det kan finnas en osäkerhet rörande reglerna, främst gällande vilka kostnader som kan ligga till grund för ansökan. Det kan t.ex. hända att fakturor som inte avser mervärdesskattefri kommunal verksamhet felaktigt bokförs som sådana fakturor som kan ligga till grund för ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt. Det kan också förekomma att fakturor som skulle ha berättigat till ersättning inte blivit rätt bokförda. I vissa fall ger kommunen utomstående konsulter i uppdrag att leta fram sådana fakturor som kan ge ersättning.

Flera schablonnivåer

Utifrån de synpunkter som utredningen har fått vid intervjuer och genom enkätsvar kan slutsatsen dras att kommunerna skulle behöva anpassa sitt redovisningssystem vid ett införande av flera schabloner. Bland annat skulle ett större antal s.k. koder behöva införas för att på rätt sätt kunna länka de fakturor som utgör underlag för ansökan om ersättning.

Då det redan vid tillämpning av nuvarande schablonersättning kan vara svårt att bokföra alla fakturor korrekt, anser många kommuner att det skulle behövas en hel del utbildningsinsatser och utökade kontrollrutiner. Många kommuner menar att fler nivåer innebär högre risk för fel och därmed ökade krav på kontroll, vilket medför en ökad administrativ börda vid den löpande hanteringen.

Enkätsvaren från kommunerna ger uttryck för att den administrativa bördan skulle öka mer med avseende på den löpande hanteringen än vid införandet i form av förändringar i IT-system. De flesta kommuner anser att ett system med flera schabloner åtminstone i viss grad skulle påverka den administrativa bördan. Hälften av de kommuner som har svarat anser att den skulle påverkas i hög eller mycket hög grad.³

Vid intervju har en kommun uppgett att det behövs klara definitioner av vad som är sjukvård respektive social omsorg vid ett införande av flera schablonnivåer. En annan kommun menar att det kan finnas problem med att skilja mellan social omsorg och sjukvård vid t.ex. boende.

I svar på enkäten uppger 9 av 15 av de kommuner som har svarat att de ser svårigheter med att dela upp hemtjänst och hemsjukvård. Fem av dessa har svarat att de skulle ha stora eller mycket stora svårigheter att separera dessa två områden vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt.

De tre intervjuer som utredningen genomfört med landsting ger vid handen att dessa landsting ser svårigheter i att separera landstingets delområden inom sjukvården vid införande av flera schablonnivåer.

Ett annat administrativt problem som framkommit i en av intervjuerna med landsting är att landstingen kan ha avtal som omfattar

³ Bilaga 5.

olika delområden, t.ex. både specialiserad psykiatrisk vård och specialiserad somatisk vård. En uppdelning i flera schablonnivåer skulle därför kunna medföra att avtal och ersättningsmodeller skulle komma att påverkas.

12.5.2 Skatteverket

Nu gällande kompensationssystem

Handläggare vid Skatteverket ser inga direkta problem med ansökan enligt huvudregeln med 6 procent. Såsom framgår av avsnitt 10.5.1 uppges däremot en del problem finnas med tillämpning av 18/5-regeln.

Flera schablonnivåer

Att införa ett system med flera schablonnivåer uppges kräva ökade informationsinsatser. Vidare skulle det innebära merarbete och vara svårt för Skatteverket att kontrollera att ansökan avser rätt schablonnivå.

12.5.3 Privata utförare

Nu gällande kompensationssystem

Ersättning för viss mervärdesskatt påverkar i första hand de aktörer som tillämpar det, dvs. kommuner och Skatteverket. De privata utförarna kan mer eller mindre indirekt påverkas av kommunernas rätt till ersättning. När det gäller skolväsendet ligger det bidrag som huvudmännen får från kommunen på samma nivå som den schablonersättning som kommunerna ansöker om enligt LEMK, dvs. 6 procent. I systemet för kommuners bidrag till enskilda huvudmän inom skolväsendet ingår, utöver ersättning för kostnader för mervärdesskatt, även ersättning för kostnader för lokaler. Några deltagare i referensgruppen har lämnat synpunkter avseende nivån på bidraget bl.a. i samband med höga hyror och kostnader för nyinvesteringar. Detta är emellertid inte något som omfattas av utredningens uppdrag

I de kommuner som infört valfrihetssystem enligt LOV kan mervärdesskattekostnaderna påverka storleken på det belopp som betalas ut till de utförare som deltar i valfrihetssystemen. I vissa kommuner ges ersättning för mervärdeskattekostnader med 6 procent.

Deltagarna i utredningens referensgrupp har i huvudsak framfört att dagens system med schablonersättning upplevs fungera bra och att systemet och de ersättningsnivåer som finns bör behållas.

Flera schablonnivåer

Att införa ett system med flera schablonnivåer skulle enligt uppgift från deltagare i utredningens referensgrupp kunna innebära problem för privata utförare som bedriver verksamhet inom olika delområden. Det skulle kunna uppstå svårigheter vid gränsdragning. Som ett exempel kan nämnas boende och daglig verksamhet inom social omsorg.

12.6 Reflektioner med avseende på gränsdragning mellan huvud- och delområden vid införande av fler schablonnivåer

Utredningen har undersökt möjligheten att utforma ett system med flera schablonersättningsnivåer. För att en sådan differentiering ska var genomförbar krävs att det går att separera kostnader för olika områden från varandra för att kommunerna ska kunna ansöka om korrekt ersättningsnivå. Förutom de synpunkter utredningen erhållit från de aktörer som berörs finns det även några andra faktorer som bör beaktas vid bedömningen av om det är lämpligt att införa differentierade schablonnivåer.

12.6.1 Kommuners och landstings redovisning och rapportering till räkenskapssammandraget

Med utgångspunkt i kommuners och landstings redovisning i det s.k. räkenskapssammandraget måste det beaktas att det i vissa fall skulle kunna uppstå svårigheter vid en uppdelning på flera

schablonnivåer. När det t.ex. gäller landsting som bedriver sjukvård framgår i instruktionerna för räkenskapssammandraget att verksamhet som bedrivs på en vårdcentral inte alltid räknas som primärvård utan som specialiserad somatisk vård. I vissa fall ska vård som utförs på sjukhus redovisas som primärvård, medan sjukhusvård i allmänhet redovisas som specialiserad vård.⁴ Av räkenskapssammandraget framgår också att t.ex. specialiserad psykiatrisk vård i form av utredning och behandling av psykiska sjukdomar hos äldre kan göras inom ramen för den geriatriska vården och då räknas som specialiserad somatisk vård.⁵

När det gäller social omsorg kan det många gånger vara svårt att skilja ut t.ex. tjänster inom LSS och SoL. Flera verksamhetsindelnings- och verksamhetsindelningsplaner i räkenskapssammandraget inom social omsorg bygger på vem som nyttjar omsorgen och således inte nödvändigtvis på vilka tjänster som tillhandahålls. Som äldre räknas både personer över 65 år och personer med funktionsnedsättning som är över 65 år. Omsorgstjänster som t.ex. hemtjänst och särskilt boende ges till både personer över 65 år och till yngre personer med funktionsnedsättning.⁶ I rapporteringen till SCB delas kostnaderna för de olika brukargrupperna i vissa fall upp med hjälp av schabloner.⁷ Det är rimligt att anta att en motsvarande sammanblandning kan finnas eller skulle kunna uppstå hos privata utförare vid upphandling eller bidragsgivning.

12.6.2 Avtal med blandade huvud- och delområden

Många kommuner har avtal med privata utförare där olika typer av verksamhet upphandlas. Det kan både vara fråga om olika delområden inom ett huvudområde eller flera huvudområden i ett och samma avtal. I det senare fallet är det vanligt att sjukvård upphandlas tillsammans med social omsorg, t.ex. hemtjänst och hemsjukvård vid upphandling inom äldreomsorg. Hemtjänst är en omsorgstjänst medan basal hemsjukvård är en del av primärvården. Vissa

⁴ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 7.

⁵ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (landsting), SCB, s. 10.

⁶ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 105.

⁷ Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 (kommuner), SCB, s. 123.

kommuner ansvarar själva för hemsjukvården, medan den i andra områden ligger under landstinget.

Enligt vad som framkommit vid utredningens intervjuer med landsting sker inom sjukvården upphandling av olika delområden som t.ex. specialiserad somatisk vård och specialiserad psykiatrisk vård. Det förekommer också avtal som gäller både sjukvårds-tjänster och köp av laboratorie- och röntgentjänster.

Avtal med flera tjänster som kan hänföras till olika verksamhetsområden kan ställa till problem vid redovisningen, vid införande av flera schablonnivåer, bl.a. eftersom kommunen måste kunna hänföra summan på fakturan till rätt område.

12.6.3 Definition av social omsorg och utbildning

Differentiering kan införas för i princip varje delområde, men skulle också kunna begränsas till olika ersättningsnivåer för de fyra huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

En omständighet som måste beaktas om olika schablonnivåer införs för varje huvudområde är att definitionen av social omsorg enligt LEMK överensstämmer med ML (se avsnitt 6). Enligt utredningens bedömning bör begreppet barnomsorg i 3 kap. 7 § ML anses innefatta både förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet, vilket betyder att dessa verksamheter omfattas av social omsorg enligt både ML och LEMK. Samtidigt hänförs förskola och fritidshem till utbildning inom skolväsendet enligt skollagen. Vad gäller annan pedagogisk verksamhet hänförs den visserligen inte till utbildning inom skolväsendet. Verksamheten regleras emellertid av skollagen vad gäller t.ex. krav på kvalitet och innehåll, bidrag m.m. Förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet regleras även i andra författningar som rör utbildning, t.ex. förordning (2011:538) om utbildning och statsbidrag för vissa barn och ungdomar som inte är folkbokförda i Sverige.

Vid ansökan om ersättning enligt LEMK omfattas alltså verksamhet inom förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet av huvudområdet social omsorg samtidigt som verksamheterna regleras av bl.a. skollagen. Skillnaderna i definition mellan ML respektive LEMK och annan lagstiftning skulle därför sannolikt kunna ställa till problem för den praktiska tillämpningen om olika

schablonnivåer införs för huvudområdena social omsorg och utbildning. Detta till följd av att kommunernas redovisning bygger på skollagen, vilket bl.a. innebär att förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet ingår i området pedagogisk verksamhet i räkenskapssammandraget. Vidare är verksamheterna förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet ofta integrerade med övrig utbildning inom skolväsendet. Vid en differentiering av schablonersättningen för delområden i stället för huvudområden skulle möjligen en del av nämnda problem kunna undvikas.

12.7 Ersättning till kommuner för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt

Förutom ett system med differentierade schablonnivåer har utredningen även undersökt om ett system där kommunerna helt eller delvis ersätts för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt skulle kunna fungera. I detta avsnitt redogörs för hur ett sådant system skulle kunna se ut och vilka för- och nackdelar som utredningen ser med en sådan modell.

12.7.1 Inledning

En ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt förutsätter att den privata utföraren uppger sina kostnader för ingående skatt hänförliga till de tjänster som upphandlas av kommunen, alternativt de tjänster som kommunen ger bidrag till inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Det administrativa arbete som följer av en modell med ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader kan beskrivas i tre steg:

1. uppgifter om faktisk mervärdesskatt begärs in från privata utförare,
2. de inhämtade uppgifterna tas emot av kommunen och ersättning begärs från Skatteverket,

3. Skatteverket tar emot ansökningar och betalar ut ersättning, samt genomför kontroller.

Exempel: Kommunen upphandlar hemtjänst för en summa om 100 000 kronor. Den privata utförarens kostnader för ingående skatt uppgår till 5 000 kronor. Beloppet avser den ingående skatt hänförlig till inköp som den privata utföraren har gjort för att kunna genomföra de tjänster som upphandlats. Vid ansökan om ersättning enligt LEMK uppger kommunen det belopp som den privata utföraren uppgett, dvs. 5 000 kronor. Skatteverket ersätter kommunen med 5 000 kronor.

En variant av modellen är ett schablonersättningssystem i kombination med ersättning för privata utförares faktiska kostnader för ingående skatt. Då ansöker kommunen som huvudregel om ersättning enligt schablon, men ges möjlighet att i särskilda fall ansöka om ersättning för den privata utförarens faktiska kostnader för ingående skatt. Syftet med en sådan modell skulle vara att i viss mån motverka konsekvenserna av de stora skillnader vad gäller andelen ingående skatt som kan finnas inom vissa områden samtidigt som den ökade administration som följer av enbart ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt i någon mån undviks.

12.7.2 Ersättning direkt till de privata utförarna för ingående skatt?

Den beskrivna modellen för ersättning för faktiska kostnader skulle avsevärt förenklas om de privata utförarna själva skulle ansöka om ersättning för ingående skatt hos Skatteverket. Steg 2 enligt beskrivningen ovan (där information om faktiska mervärdesskattekostnader samlas in och vidarebefordras av kommunerna) skulle då falla bort. Detta skulle emellertid innebära en överflyttning av kompensationen från kommuner till de privata utförarna. Under förutsättning att priset till kommunen sjunker i motsvarande mån som den ersättning som utbetalas, skulle modellen kunna skapa neutralitet i mervärdesskattehänseende. Att på så sätt, i strid med mervärdesskattedirektivet, införa regler som i praktiken innebär full avdragsrätt för verksamheter som enligt mervärdesskattedirektivet är undantagna från skatteplikt, förut-

sätter initiativ på EU-nivå och ligger helt utanför utredningens uppdrag.

12.7.3 Administrativa konsekvenser

Kommunerna

För att hantera uppgifter och underlag från de privata utförarna behöver kommunerna administrativa system som stödjer uppgiftsinhämtningen. Kommunerna behöver också anpassa sin bemanning för att hantera uppgifterna.

Utredningen har efterfrågat kommunernas uppskattning av de administrativa konsekvenserna för att inhämta och hantera uppgifter om de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader. En majoritet av de kommuner som svarat på utredningens enkät (20 av totalt 22 kommuner) uppger att ett sådant system skulle påverka den administrativa bördan i hög eller i mycket hög grad. Såväl inhämtande av uppgifter som hantering och arkivering skulle belasta kommunerna administrativt. I en kommun uppges att det skulle behövas en helårs arbetskraft enbart för att hantera inhämtande och hantering av det material som ska läggas till grund för ansökan.

Skatteverket

Skatteverket har enligt nu gällande bestämmelser i LEMK inga möjligheter att begära uppgifter direkt från privata utförare för att kontrollera kommunernas ansökan om ersättning. Detta gäller också vid ansökan om ersättning för lokalkostnader enligt 18/5-regeln, där kommunen måste kunna styrka sin rätt till ersättning utifrån de privata utförarnas underlag. Kommunerna är vid dessa ansökningar hänvisade till de uppgifter och underlag som inlämnats av de privata utförarna och har begränsade möjligheter att kontrollera underlaget. En modell där alla ansökningar bygger på underlag som finns hos en tredje part skulle av allt att döma försvåra Skatteverkets kontrollmöjligheter.

Ett införande av en ersättning som grundar sig på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt uppges vid inter-

vju med handläggare vid Skatteverket nödvändiggöra ett helt nytt system för vilket det är svårt att överblicka konsekvenserna. Om ersättning för faktiska kostnader skulle ges delvis, t.ex. vid särskilda skäl, måste även kraven på vad som i så fall utgör särskilda skäl sättas högt. Det finns risker för att det kan bli fel vid t.ex. investeringar. Alternativet innebär en liknande hantering som finns i dag med schablonersättning för lokalkostnader enligt 18/5-regeln (se avsnitt 10.5.1). Eftersom tillämpningen av den regeln i dagsläget ställer till stora problem är det inte önskvärt med ännu en regel som skulle medföra samma slags tillämpningssvårigheter.

Privata utförare

De privata utförare som inte är registrerade för mervärdesskatt och som inte separerar mervärdesskatten i sin redovisning måste lägga om sina ekonomisystem för att få fram underlag för kostnader för ingående skatt. Efterbearbetningen kan delvis underlättas genom att dels en uppdelning görs av verksamheter på olika kostnadsställen, dels se till att kostnader med olika mervärdesskattesats inte bokförs på ett och samma konto och dels att bokföra kostnader för skattepliktig verksamhet på egna konton.

En modell där kommunen endast i särskilda fall ansöker om ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader skulle innebära mindre administration för utförarna. Samtidigt skulle modellen medföra en viss oförutsägbarhet eftersom utföraren endast i vissa fall skulle behöva ta fram underlag.

Deltagare i utredningens referensgrupp har framfört att kostnader för bl.a. nyinvesteringar skulle tala för ett system med ersättning för faktiska kostnader. Det skulle dock finnas mindre förutsägbarhet i ett system där kommunen ersätts för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt.

12.7.4 Fördelar med ersättning till kommuner för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt?

En ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt innebär att ersättningen till kommunerna så långt det är möjligt motsvarar den dolda mervärdesskatt som

övervältras från privata utförare i det belopp kommunen betalar till utföraren vid bidragsgivning eller upphandling.

På så sätt bör kommunens kostnader för att bedriva verksamheten i egen regi i förhållande till att överlåta verksamheten till privata utförare vara likvärdiga, vilket skulle innebära neutralitet i mervärdesskattehänseende. En ersättning för faktiska kostnader skulle därför kunna leda till större träffsäkerhet jämfört med ersättning enligt schablon. Detta förutsätter dock bl.a. att det finns reella möjligheter för kommunen att få ersättning för de privata utförarnas faktiska dolda mervärdesskattekostnader.

12.7.5 Nackdelar med ersättning till kommuner för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt

En ersättning som grundas på de privata utförarnas faktiska kostnader har flera nackdelar som främst kan sammanfattas med en stor administrativ börda samt svårigheter med att beräkna och få fram korrekt underlag liksom att kontrollera underlagen.

Administrativ börda

Förutom den administrativa bördan med inhämtande och hantering av underlag innebär ett sådant system också att kommunen måste se till att korrekt underlag för faktiska kostnader erhålls av de privata utförarna för att kunna styrka underlaget för sin ansökan till Skatteverket. De svar som utredningen fått vid intervjuer och enkät indikerar att många kommuner bedömer att en hantering av de privata utförarnas underlag inte är ett realistiskt alternativ eftersom det innebär en mycket stor administrativ börda i form av inhämtande, hantering och förvaring av underlag.

Vidare skulle även de privata utförarna belastas med en administrativ börda för att ta fram korrekt underlag. Det förhållandet att mervärdesskatten skulle behöva särredovisas skulle innebära en högre administrativ börda för utförare som i dag inte är registrerade för mervärdesskatt.

Även Skatteverket skulle få en ökad administrativ börda i förhållande till dagens system. Eftersom det underlag som kommunerna måste ha för att ansöka om ersättning måste inhämtas

från tredje man skulle det sannolikt även uppstå svårigheter vid kontrollen.

Omständigheter som skulle kunna försvåra beräkningen av faktisk ingående skatt

Svårigheter med att beräkna korrekt andel ingående skatt vid ansökan

Det kan i vissa fall finnas kostnader som endast delvis är hänförliga till den verksamhet som kommunen överlåtit till privata utförare. Så kan vara fallet när den privata utföraren bedriver verksamhet inom flera av de huvudområden inom vilka ersättning kan sökas eller när den privata utföraren har flera kommuner som uppdragsgivare.

För att få fram underlag för den ingående skatt som kan hänföras till just den upphandling eller bidragsgivning som kommunen söker ersättning för måste den ingående skatten kunna separeras, vilket sannolikt skulle komplicera ansökningsförfarandet.

Investeringar

Vid ersättning för faktisk mervärdesskatt skulle kostnader för ingående skatt vid investeringar ersättas det år investeringen görs utan någon form av periodisering. Ett problem med utbetalning av ersättning vid investeringstillfället är också att användningsområdet för investeringen kan komma att ändras under dess livslängd, vilket i efterhand kan påverka underlaget för ersättning.

Dold mervärdesskatt som uppstått i tidigare led

Den privata utföraren kan ha merkostnader i form av dold mervärdesskatt som uppstått i ett tidigare led. En sådan situation kan uppstå om den privata utföraren förvärvar varor eller tjänster från en underentreprenör som bedriver från skatteplikt undantagen verksamhet. Det kan t.ex. gälla sjukvårdstjänster eller icke skattepliktig uthyrning av lokal. Eftersom underentreprenören saknar avdragsrätt uppkommer en merkostnad i form av dold mervärdesskatt som belastar den privata utföraren. Denna dolda mervärdesskatt skulle dock inte kommunen kunna få ersättning för eftersom den uppstått i ett tidigare led.

Ett exempel på detta är att kommunerna inte skulle kunna få någon kompensation vid upphandling avseende särskilt boende inom äldreomsorgen och den privata utföraren har lokalkostnader utan ingående skatt (dvs. dolda mervärdesskattekostnader). Det skulle därför kunna bli billigare för kommunen att bedriva verksamheten i egen regi. Därmed skulle snedvridningen flyttas tillbaka till kommunens val mellan att bedriva verksamheten i egna lokaler eller att upphandla t.ex. äldreomsorg, dvs. den ursprungliga problematik som schablonen för lokalkostnad, den s.k. 18/5-regeln, var tänkt att lösa. 18/5-regeln är tänkt att neutralisera valet mellan kommunernas val att bedriva verksamhet i egna fastigheter eller att överlåta verksamheten. För att inte skapa snedvridning i de fall kommuner upphandlar eller ger bidrag till verksamheter som innehåller lokalkostnader skulle ett system med ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader behöva kompletteras med samma typ av schablon för lokalkostnader som finns i dag.

Utländsk mervärdesskatt

Vid införande av en modell med inslag av ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt måste ställning tas till huruvida även utländsk mervärdesskatt som belastar inköp i den privata utförarens verksamhet ska medföra rätt till ersättning.

12.8 Slutsatser och utgångspunkter för utredningens förslag till ändringar

Dagens system med ersättning enligt schablon innebär ett förut-sägbart och administrativt sett enkelt system. Samtidigt finns det vissa nackdelar med en ersättning enligt schablon. Ett system med i huvudsak en schablon är mindre träffsäker och tar inte hänsyn till de olika variationer av kostnader för ingående skatt som utredningens beräkningar visar. Vidare kan ingående skatt ändras över tid p.g.a. olika faktorer som är svåra att förutse varför ett system med ersättning enligt schablon också kan vara mindre flexibelt.

Utredningens beräkningar av ingående skatt indikerar att en ersättning för dold mervärdesskatt med en schablon om 6 procent i vissa fall avviker från de faktiska kostnaderna för ingående skatt.

Utifrån de synpunkter som inhämtats från de aktörer som tillämpar systemet kan slutsatsen dras att både kommuner och privata utförare i huvudsak är nöjda med befintligt system.

Utifrån framförda synpunkter från aktörerna vad avser olika alternativa framtida kompenstationssystem kan det konstateras att ett system med flera schablonnivåer skulle öka den administrativa bördan och behovet av kontroll, samtidigt som det kan finnas svårigheter med att separera olika delområden från varandra i de fall den privata utföraren tillhandahåller tjänster inom flera huvud- eller delområden. Det kan även konstateras att redovisning och rapportering till räkenskapssammandraget kan medföra svårigheter vid flera schablonnivåer. Förekomsten av avtal med olika typer av tjänster, t.ex. hemtjänst och hemsjukvård, skulle kunna ställa till med bekymmer om flera schablonnivåer införs. Slutligen finns en diskrepans mellan definition av social omsorg och utbildning i ML och LEMK i förhållande till annan lagstiftning som medför problem vid införande av olika schablonnivåer för huvudområdena social omsorg och utbildning.

En modell där kommunerna ersätts utifrån de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt skulle bl.a. innebära en hög administrativ börda för kommunerna för att inhämta och hantera underlag från de privata utförarna. Under förutsättning att kommunen kan få ersättning för de privata utförarnas kostnader för ingående skatt bör en sådan modell vara mer träffsäker eftersom

kommunens ersättning i sådant fall bör motsvara den dolda mervärdesskatt som övervältras i priset från de privata utförarna.

De slutsatser utredningen drar är dock att det i många fall inte är möjligt för kommunen att få ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt. Dels kan det vara svårt att beräkna ett korrekt underlag, t.ex. när den privata utföraren har kostnader som kan hänföras till flera olika verksamheter eller har flera uppdragsgivare. Dels saknas möjlighet till ersättning när de privata utförarna inte har debiterats ingående skatt för sina inköp, men har dolda mervärdesskattekostnader vid t.ex. lokalhyra. Dessutom kräver modellen ökad administration och kontroll.

13 Överväganden och förslag

I avsnittet redogörs för de överväganden som ligger till grund för utredningens bedömning av lämplig ersättningsmodell varefter förslag presenteras med avseende på ersättning för dold mervärdesskatt till kommuner.

13.1 Utgångspunkter

Nu gällande kompensationssystem för dold mervärdesskatt baseras på en schabloniserad ersättning till kommuner och landsting som ges vid upphandling eller bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Schablonersättningen bygger på ett antagande om att kostnader belagda med mervärdesskatt uppgår till 30 procent av de totala kostnaderna och att mervärdesskattesatsen för denna andel uppgår till 25 procent, vilket ger 6 procent i ersättningsnivå. Förutom schablonersättningen om 6 procent finns också möjlighet att ansöka om högre ersättning för lokalkostnad och för lokalhyra för vissa boendeformer (18/5-regeln och 18-regeln). Dessa ersättningsnivåer uppgår till 18 procent respektive 5 procent samt 18 procent. Även dessa nivåer är tänkta att motsvara kommunernas kostnader för dold mervärdesskatt.

Nuvarande system är enkelt att tillämpa eftersom samma schablon gäller oavsett typ av verksamhet. Förutom vid ansökan om ersättning enligt 18/5-regeln krävs inte någon närmare utredning om de faktiska mervärdesskattekostnaderna hos privata utförare för att få ersättning.

Utformningen av nu gällande system kan emellertid innebära att de mervärdesskattemässiga konsekvenserna inte är neutrala när kommunerna bedriver verksamhet i egen regi jämfört med att kommunen upphandlar eller ger bidrag till privata utförare för att

bedriva verksamheten. Detta beror på att schablonersättningen i högre eller mindre grad avviker från den ingående skatt som de privata utförarna inte kan dra av eller få återbetalning för enligt ML.

Sedan ersättningsnivån om 6 procent infördes har skattesatsen på vissa varor och tjänster sänkts. Dessutom kan andelen av de kostnader som är belagda med mervärdesskatt ha förändrats. Enligt en rapport från Statskontoret från 2011 skulle en sänkning av schablonnivån med 1–2 procentenheter bättre motsvara de faktiska kostnaderna.

Utredningens uppdrag är se över nuvarande kompensations-system för dold mervärdesskatt. Det förslag som utredningen lämnar ska vara tydligt, administrativt enkelt och rättssäkert.

För att få en uppfattning om hur väl nuvarande schablon motsvarar andel ingående skatt inom huvudområdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning har beräkningar av andel ingående skatt gjorts för varje huvudområde och för delområden inom respektive huvudområde. Beräkningarna grundar sig framför allt på andelen ingående skatt för kommunernas verksamhet inom dessa områden. Skälet härtill är framför allt ett otillräckligt underlag (alltför få svar) med avseende på den verksamhet som bedrivs av privata utförare. Eftersom ifrågavarande verksamheter – oavsett aktör – bedrivs under samma offentlighetsregler kan emellertid antas att olikheterna i hur verksamheterna rent faktiskt bedrivs är begränsade. Detta är något som de beräkningar som genomförts avseende privata utförare också bekräftar.

Utredningens beräkningar indikerar att andelen ingående skatt generellt sett ligger under nuvarande schablonnivå, 4,7 procent mot nuvarande 6 procent, vilket motsvarar en positiv avvikelse som totalt sett uppgår till cirka 1,5 miljarder kronor varje år (se avsnitt 8). Beräkningarna visar också att den genomsnittliga nivån för respektive huvudområde varierar. För sjukvård, tandvård och utbildning beräknas den genomsnittliga andelen ingående skatt till cirka 5 procent, medan den för social omsorg hamnar på cirka 4 procent. Vad gäller de olika delområdena inom huvudområdena finns en större variation. Variationen beror framför allt på kostnadsstrukturen, t.ex. hur stor andel personalkostnad verksamheten har i förhållande till övriga kostnader. Det har också visat sig att det finns skillnader mellan olika kommuntyper, där t.ex. storstadskommunerna i större grad har höga lokalkostnader.

I utredningens uppdrag ingår både att se över den modell som används i dag och om det kan finnas behov av ändring av systemet för ersättning.

13.2 Ska kompensation för dold mervärdesskatt ges med schablonersättning eller med ersättning baserad på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt?

Utredningens bedömning: Kompensation för dold mervärdesskatt bör ges med schablonersättning.

Utredningen har i avsnitt 12 analyserat för- och nackdelar med en modell där kommunerna ersätts helt eller delvis för de privata utförares faktiska kostnader för ingående skatt. Utredningens slutsats är att en sådan form av ersättning skulle medföra en ökad administrativ börda för kommunerna, de privata utförarna och Skatteverket. Dessutom skulle en sådan modell behöva kompletteras med en motsvarande typ av schablon för lokalkostnader som finns i dag för att åstadkomma neutralitet vid kommunernas val mellan verksamhet i egen regi och verksamhet som utförs av privata utförare. Mot denna bakgrund förordar utredningen inte en modell med ersättning till kommuner för privata utförares faktiska kostnader för ingående skatt, vare sig fullt ut eller delvis. Utredningens bedömning är följaktligen att kompensation för dold mervärdesskatt ska ges genom schablonersättning.

Vad utredningen har att ta ställning till är därefter om det finns anledning att föreslå förändringar i nuvarande ersättning enligt schablon. Här kan man tänka sig att behålla nuvarande system med i huvudsak en nivå eller att i olika utsträckning föreslå differentierade schabloner. En första fråga är emellertid om schablonersättningens nivåer ska baseras på kommunernas eller de privata utförarnas andel ingående skatt.

13.3 Ska schablonersättningens nivåer baseras på beräkning av kommunernas eller de privata utförarnas andel ingående skatt?

Utredningens bedömning: Schablonersättningens nivåer bör i första hand baseras på en beräkning av kommunernas andel ingående skatt.

13.3.1 Inledning

De beräkningar som utredningen har kunnat göra visar på relativt små skillnader mellan privata utförares och kommuners andel ingående skatt av de totala kostnaderna för berörda verksamhetsområden, även om det inom vissa områden kan finnas avvikelser. Detta torde bero på att ifrågavarande verksamheter – oavsett aktör – bedrivs under samma offentligrättsliga regelverk vilket medför att olikheterna i hur verksamheterna rent faktiskt bedrivs är begränsade. Ett exempel där skillnader mellan privata utförares och kommuners andel ingående skatt gör sig gällande är för huvudområdet tandvård, där landstingen beräknas ha en lägre andel ingående skatt än de privata utförare som undersökts. Det kan emellertid finnas förklaringar till detta till följd av målgrupp. Ett annat exempel utgörs av LSS-området där andelen ingående skatt för kommunerna är lägre än för de flesta privata utförare som utredningen har gjort beräkningar för.

Vid valet mellan att grunda en schablonersättning på kommunernas eller de privata utförarnas andel ingående skatt finns ett antal omständigheter att ta hänsyn till. För att kunna använda beräkningarna som utgångspunkt för lämpliga nivåer krävs t.ex. att underlaget är representativt och att det är möjligt att göra beräkningar som så långt det är möjligt motsvarar andelen ingående skatt för offentliga och privata aktörer.

13.3.2 Omständigheter som talar för och emot att utgå från beräkning av de privata utförarnas andel ingående skatt

Ersättning för dold mervärdesskatt har som syfte att ge kommunerna likvärdiga alternativ mellan att bedriva verksamheten i egen regi eller att låta privata utförare bedriva verksamheten genom upphandling eller bidragsgivning (i de fall kommunen har handlingsutrymme för sådana val). Eftersom ersättningen kompenserar kommunerna för den del av de privata utförarnas pris som motsvaras av dold mervärdesskatt, talar detta för att schablonberäkningen i första hand bör baseras på en beräkning av de privata utförarnas kostnader.

Det finns emellertid flera faktorer som talar emot att utgå från de privata utförarnas beräknade andel ingående skatt förutom det faktum att utredningens möjligheter att beräkna en representativ andel ingående skatt har begränsats av alltför få enkätsvar. Det är t.ex. många gånger svårare att jämföra olika privata utförare på samma sätt som olika kommuner kan jämföras med varandra eftersom de privata utförarna kan ha olika inriktning på sin verksamhet. Exempel på sådana verksamheter är den specialiserade somatiska vården och fristående gymnasieskolor som erbjuder olika gymnasieprogram. De privata utförarna kan också skilja sig åt vad gäller utbudet av näraliggande tjänster som t.ex. daglig verksamhet vid ett gruppboende. En genomsnittlig beräkning av andelen ingående skatt baserad på underlag från privata utförare riskerar därför att bli snedvriden, särskilt inom vissa områden.

En annan faktor som talar mot att använda beräkningarna för de privata utförarna som utgångspunkt för lämpliga schablonnivåer är svårigheten att beräkna korrekt andel ingående skatt. Förekomsten av bl.a. aktiva delägare och interna köp inom koncerner försvårar beräkningarna. Det förekommer också att privata utförare bedriver olika typer av verksamheter som inte alltid går att särskilja från den verksamhet som är relevant för utredningen. Dessutom har privata utförare som uppfyller vissa villkor möjlighet att gruppregistrera sig för mervärdesskatt, vilket kan försvåra möjligheten att beräkna andel ingående skatt. Vissa privata utförare bedriver dessutom både skattepliktig och från skatteplikt undantagen verksamhet som behöver separeras vid beräkningarna när särredovisning saknas, vilket kan innebära en mer osäker beräkning. Vidare kan den slut-

liga kostnaden för ingående skatt variera mellan olika skattesubjekt, beroende på inkomstskattemässiga möjligheter till bl.a. avdrag för ingående skatt.

Nu nämnda svårigheter förekommer inte i lika hög grad när det gäller kommuner.

13.3.3 Omständigheter som talar för och emot att utgå från kommunernas andel ingående skatt

Underlaget för utredningens beräkningar vad gäller kommunernas andel ingående skatt är betydligt mer omfattande än underlaget för de privata utförarna, vilket i sig talar för att det är mer lämpligt att utgå från kommunernas andel ingående skatt vid bestämmande av schablonnivåer. Till detta kommer att ifrågavarande verksamheter – oavsett aktör – bedrivs under samma offentlighetsregler vilket kan antas medföra att olikheterna i hur verksamheterna rent faktiskt bedrivs är begränsade. Detta är något som de beräkningar som genomförts med avseende på privata utförare också bekräftar.

Även möjligheterna att på ett korrekt sätt beräkna andelen ingående skatt är större när det gäller kommuner då hänsyn inte behöver tas till exempelvis aktiva delägare som medför att andelen personalkostnader blir osäker eller till att olika typer av huvudverksamhet bedrivs av en och samma aktör m.m.

En schablon som grundar sig på kommunens kostnader för ingående skatt blir också mer förutsägbar för kommunen när den står inför valet att bedriva verksamheten i egen eller privat regi. Kommunen kan i detta fall i större utsträckning utgå från att ersättningen speglar den ersättning som kommunen skulle ha fått enligt 2 § LEMK om den bedrev verksamheten i egen regi.

Interna köp utgör emellertid ett problem vid beräkning av de offentliga aktörernas andel ingående skatt, särskilt vad gäller landstingen. Andelen interna köp är mycket stora inom t.ex. den specialiserade somatiska vården. Detta medför en viss osäkerhet i beräkningarna. Å andra sidan är det också svårt att beräkna andelen ingående skatt för den specialiserade somatiska vården med avseende på privata utförare eftersom det finns så många olika specialistområden.

Att använda kommunernas räkenskapssammandrag som grund för beräkningarna har visat sig ha både för- och nackdelar. Fördelen

är att det finns en definition av vad som ska ingå under varje delområde vilket gör att ett delområde kan jämföras mellan olika kommuner eller landsting. En nackdel är att indelningen i vissa fall är lite för grov och innehåller olika typer av tjänster. Ett exempel på detta är äldreomsorgen där hemtjänst och särskilda boenden finns inom samma delområde. Ett annat delområde är den specialiserade somatiska vården som innehåller många olika specialistområden. Studien av privata utförare har i dessa fall kunnat ge mer information om de specifika tjänster som tillhandahålls än vad som är fallet med beräkningarna för landstingen. En mer komplex ersättningsmodell med ett flertal schabloner liknande den som används i Danmark (se avsnitt 11) är emellertid svår att basera på beräkningar som grundas enbart på kommunernas räkenskapssammandrag.

13.3.4 Slutsatser

Utredningen kan sammanfattningsvis konstatera att det finns både för- och nackdelar med att utgå från såväl de privata utförarnas som kommunernas andel ingående skatt vid bestämmande av schablonnivåer vid ersättning för dold mervärdesskatt.

Fördelen med att utgå från de privata utförarna är att schablonnivåerna på så sätt bör vara bättre anpassade till den dolda mervärdesskatt som är tänkt att ersättas enligt LEMK. Nackdelen är att det, precis som när det gäller vissa kommunala verksamheter, kan finnas en stor andel interna köp som komplicerar beräkningarna. Möjligheten till gruppregistrering som finns för vissa privata utförare kan också försvåra möjligheterna att beräkna en korrekt andel ingående skatt. Andra svårigheter är förekomsten av blandad verksamhet (både skattepliktig och från skatteplikt undantagen verksamhet) och när olika typer av verksamheter bedrivs av en och samma privata utförare, som måste separeras vid beräkningarna. Slutligen har utredningen, trots ett relativt omfattande utskick av enkäter till de privata utförarna, fått in alltför få svar vilket inom många områden gör det svårt att dra generella slutsatser på grundval av de beräkningar som gjorts.

Utredningen finner därför att många omständigheter talar mot att utgå från de privata utförarnas andel ingående skatt och att det i

stället bör vara kommunernas andel ingående skatt som är avgörande vid bestämmande av schablonnivåer.

I vissa fall finns det dock omständigheter som talar för att hänsyn bör tas till avvikelser. Ett exempel på detta är LSS-området där de privata utförarnas andel ingående skatt beräknas vara större än kommunernas andel ingående skatt. Skillnaden kan sannolikt förklaras med att en del av kommunens tjänster i egen regi består av t.ex. personlig assistans som i princip uteslutande består av personalkostnader. Skillnaden i sammansättningen av olika tjänster talar därför för att de privata utförarnas andel ingående skatt bör beaktas i högre utsträckning inom LSS-området.

13.4 Vilka hänsyn bör tas vid utformningen av ett system med schablonersättning?

En modell med schablonersättning bör i möjligaste mån avpassas till den dolda mervärdesskatt den avser att kompensera, för att vara så neutral som möjligt i mervärdesskattehänseende. Schablonmodellen bör således vara både träffsäker och rättvisande. Samtidigt måste behovet av administrativ enkelhet och förutsägbarhet vägas in för att undvika tillämpningsproblem och en alltför stor administrativ börda. För det fall systemet blir alltför komplicerat finns det risk för att det blir mer tilltalande för kommunen att bedriva verksamheten i egen regi, oavsett ersättningsnivå. I sådant fall motverkas det grundläggande syftet med ersättning vid upphandling och bidragsgivning, dvs. att ge kommunen likvärdiga alternativ mellan egen regi och att bedriva verksamheten via privata utförare genom upphandling och bidragsgivning.

Den schablonmodell som tar störst hänsyn till administrativ enkelhet och förutsägbarhet, men som i mindre utsträckning beaktar träffsäkerhet och konkurrensneutralitet är en modell med en gemensam schablonnivå för samtliga huvudområden. Här är alternativet att antingen behålla ersättningsnivån enligt huvudregeln med 6 procent eller att anpassa nivån till de nivåer utredningens beräkningar indikerar.

Ett schablonsystem kan också bestå av ett antal olika nivåer, alltifrån ett stort antal nivåer med en nivå för varje delområde till ett fåtal schablonnivåer med en nivå för varje huvudområde.

Bedömningen av hur många nivåer som är lämpliga avgörs till stor del av möjligheten till gränsdragning och till administrativ börda vid tillämpningen.

Vid en modell med olika ersättning för olika verksamhetsområden kan det uppkomma gränsdragningsproblem. Vissa områden kan vara svåra att separera från varandra samtidigt som andra områden kan ha mer naturliga gränser. Det medför att vid en indelning av vilka verksamheter en viss schablon ska täcka måste hänsyn i viss mån tas till andra faktorer än samstämmighet i nivåerna på den ingående skatten.

13.5 I vilken utsträckning är det lämpligt att differentiera schablonersättningen?

Utredningens bedömning: Schablonersättning bör ges med en gemensam ersättningsnivå för samtliga huvudområden.

13.5.1 Inledning

Utredningens beräkningar baserade på kommunernas andel ingående skatt visar relativt sett stora skillnader beroende på område. Ett sätt att skapa ett så träffsäkert schablonsystem som möjligt är en hög grad av differentiering med schablonnivåer där i princip varje delområde får en egen ersättningsnivå. Det är även tänkbart att begränsa differentieringen till att låta varje huvudområde få en ersättningsnivå. Ytterligare ett alternativ är att behålla en gemensam schablon för samtliga huvudområden.

13.5.2 Differentierade schablonnivåer för olika delområden inom huvudområdena?

Utredningens beräkningar indikerar att en differentiering av ersättningsnivåer skulle behövas för varje delområde inom de fyra huvudområdena för att uppnå optimal träffsäkerhet. Utredningen diskuterar i det följande hur ett system med en hög grad av differentiering skulle kunna se ut och vilka eventuella problem som kan finnas med ett sådant system.

Sjukvård

Lämpliga ersättningsnivåer

Inom sjukvårdsområdets delområden indikerar beräkningarna nivåer på 5,0 procent för den specialiserade somatiska vården, 4,5 procent för primärvården, 3,4 procent för den specialiserade psykiatriska vården och 4,9 procent för ambulans- och sjuktransporter.

För att uppnå så träffsäkra nivåer som möjligt skulle de fyra olika delområdena behöva separata schablonnivåer som innehåller decimaler. Alternativt skulle nivåerna kunna avrundas till hela procenttal och begränsas till två ersättningsnivåer på 5 respektive 4 procent. Detta skulle betyda att specialiserad somatisk vård och ambulans- och sjuktransporter lämpligen får samma ersättningsnivå, dvs. 5 procent, och att primärvård och specialiserad psykiatrisk vård har en gemensam nivå om 4 procent.

Problem med differentiering inom sjukvårdsområdet

Differentierade ersättningsnivåer inom sjukvårdsområdet skulle kunna ställa till med en del bekymmer. Utifrån de synpunkter som lämnats av landstingen (se avsnitt 12.5) kan det finnas svårigheter med att separera landstingets delområden inom sjukvården vid ett införande av flera schablonnivåer. Landstingen kan ha avtal som innefattar olika typer av verksamhet med exempelvis både specialiserad psykiatrisk vård och specialiserad somatisk vård. Detta skulle försvåra landstingens ansökan om ersättning för olika delområden.

Något som också måste beaktas vid bedömningen av om det är lämpligt att införa flera schablonnivåer inom sjukvårdsområdet är landstingens redovisning och rapportering till räkenskapssammandraget. Som utredningen pekar på i avsnitt 12.6 är det t.ex. inte alltid självklart att sådan vård som ges på en vårdcentral räknas som primärvård eller att vård som ges på sjukhus redovisas som specialiserad vård. Det kan även förekomma olika definitioner av vad som är specialiserad psykiatrisk vård respektive specialiserad somatisk vård.

På grund av de oklara gränserna mellan de olika delområdena skulle olika schablonnivåer för t.ex. primärvård och somatisk

specialistvård kunna orsaka osäkerhet vid den redovisning som ska ligga till grund för ansökan om ersättning. Visserligen skulle ett flertal schabloner innebära större träffsäkerhet i mervärdesskatt-hänseende, men detta skulle samtidigt nödvändiggöra ökad kontroll för både landstingen och för Skatteverket.

Tandvård

Den genomsnittliga andelen ingående skatt för tandvårdsområdet är 5,3 procent beräknat på landstingens kostnader. Utredningen ser inget behov av differentierade schablonnivåer inom huvudområdet tandvård.

Social omsorg

Lämpliga ersättningsnivåer

Inom området för social omsorg uppgår beräknade nivåer till 5,5 procent för missbruksvården för vuxna, 3,6 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning (ej LSS), 4,2 procent för äldreomsorg samt 4,6 procent för barn- och ungdomsvård. För LSS-området beräknas andel ingående skatt för kommunerna uppgå till 2,7 procent. För de privata utförarna uppgår nivån inom LSS-området till 4,5 procent.

För att uppnå så träffsäkra nivåer som möjligt skulle de fem olika delområdena behöva separata schablonnivåer som innehåller decimaler. Alternativt skulle nivåerna avrundas till hela procenttal. Här skulle det vara tänkbart med två ersättningsnivåer på 4 respektive 5 procent. Uppdelningen skulle då medföra 5 procent för missbruksvård samt barn- och ungdomsvård och 4 procent för insatser för personer med funktionsnedsättning och äldreomsorg. Även för LSS-området skulle ersättningsnivån hamna på 4 procent, vilket till viss del utgör en anpassning till den andel ingående skatt som de privata utförarna beräknas ha inom området (4,5 procent).

Problem med differentiering inom området social omsorg

Inom området för social omsorg skulle det sannolikt uppstå tillämpningsproblem med avseende på gränsdragningen mellan vad som ska hänföras till social omsorg och till sjukvård. Många avtal med privata utförare avser i dag såväl social omsorg som sjukvård, t.ex. hemtjänst och hemsjukvård.

Även redovisning och rapportering till det s.k. räkningsmandraget skulle kunna ställa till bekymmer vid ett införande av flera schablonnivåer. Det kan t.ex. vara svårt att skilja ut tjänster inom LSS och SoL (se avsnitt 12.6).

Utbildning inom skolväsendet*Lämpliga ersättningsnivåer*

För utbildningsområdet, i enlighet med skollagens definitioner, har nivåerna på andel ingående skatt beräknats till 3,8 procent för förskola, 5,3 procent för förskoleklass, 4,1 procent för fritidshem, 5,8 procent för grundskola, 7,3 procent för gymnasieskola, 4,6 procent för grundsärskola samt till 5,4 procent för gymnasiesärskola.

För att uppnå så träffsäkra nivåer som möjligt skulle de sju olika delområdena behöva separata schablonnivåer som innehåller decimaler. Alternativt skulle nivåerna avrundas till hela procenttal.

Om differentierade nivåer ska införas för varje delområde kräver detta att varje område kan skiljas ut. Eftersom verksamheterna inom skolväsendet ofta är integrerade skulle problem kunna uppstå vid redovisning och ansökan om ersättning. Ett sätt att lösa problemet är att införa gemensamma nivåer för vissa delområden. T.ex. skulle delområdena förskola, fritidshem och grundsärskola med en mindre andel ingående skatt kunna ingå i samma grupp med en lägre schablon på 4 procent. Förskoleklass, grundskola, gymnasieskola och gymnasiesärskola skulle kunna bilda en annan grupp och ha en högre schablon på 6 procent. En alternativ lösning vore att införa ytterligare en nivå för gymnasieskolor och gymnasiesärskolor med en schablon på 7 procent. Gränsdragningen skulle då gå mellan framför allt förskola och förskoleklass och mellan grundskola och gymnasieskola. Även den grupperingen skulle dock

kunna medföra gränsdragningsproblem i de fall verksamheterna är integrerade.

Särskilda förutsättningar vid införande av nya schablonnivåer för utbildning inom skolväsendet

Utbildningsområdet skiljer sig från övriga huvudområden på så sätt att verksamheten huvudsakligen finansieras med bidrag till de privata utförare som är huvudmän inom skolväsendet. Den del av bidraget som avser mervärdesskatt motsvaras av den ersättning som kommunerna får enligt huvudregeln i LEMK, dvs. 6 procent. Vid ett införande av differentierade schabloner inom utbildningsområdet kan detta följas av ett behov av ändringar av skolförordningen och gymnasieförordningen vad gäller storleken på kompensation för mervärdesskatt vid bidrag till de privata utförare som är huvudmän inom skolväsendet, något som dock ligger utanför utredningen uppdrag.

13.5.3 Differentierade ersättningsnivåer per huvudområde?

Lämpliga ersättningsnivåer

Nivåerna för respektive huvudområde beräknade utifrån kommunernas andel ingående skatt uppgår till 4,7 procent för sjukvård, 5,3 procent för tandvård, 5,2 procent för utbildning samt 3,9 procent för social omsorg.

För att uppnå så träffsäkra nivåer som möjligt skulle de fyra olika huvudområdena behöva separata schablonnivåer som innehåller decimaler. Alternativt skulle nivåerna avrundas till hela procenttal. I sådant fall bör lämpligen nivåerna kunna bestämmas till 5 procent för sjukvård, tandvård och utbildning samt till 4 procent för social omsorg.

Problem med differentiering för olika huvudområden

Även för det fall varje huvudområde skulle ges en egen schablonnivå måste beaktas att tjänster i form av sjukvård förekommer inom samtliga huvudområden. Om nivån för sjukvård, tandvård

och utbildning är densamma uppstår dock inte något problem vid den praktiska tillämpningen för dessa områden.

Svårigheten kvarstår emellertid när det gäller att separera sjukvård och social omsorg. Här bedömer utredningen att olika nivåer för sjukvård och social omsorg sannolikt skulle orsaka tillämpningsproblem för kommunerna eftersom det är vanligt med integrerade tjänster med inslag av sjukvård och social omsorg i fråga om hemtjänst och hemsjukvård. Detsamma gäller för sjukvård i samband med särskilt boende. Motsvarande problem finns inte för landstingen då dessa i mycket liten utsträckning bedriver eller upphandlar verksamhet inom både sjukvård och social omsorg, varför risk för sammanblandning sannolikt är mycket liten.

Ett sätt att lösa gränsdragningen mellan sjukvård och social omsorg skulle vara att låta sådan sjukvård som utgör ett led i social omsorg omfattas av samma schablonnivå som social omsorg. Detta skulle gälla för de fall där sjukvården är ett underordnat led i den sociala omsorgen. En sådan lösning förutsätter emellertid att det går att bedöma i vilka fall sjukvård kan separeras från social omsorg och inte endast utgör ett led i den sociala omsorgen.

Definition av social omsorg och utbildning

Ännu en omständighet som måste beaktas om olika schablonnivåer ska införas för de fyra huvudområdena är att definitionen av social omsorg enligt LEMK är densamma som i ML (se avsnitt 6 och 12), vilket innebär att s.k. barnomsorg (förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet) ingår i definitionen av social omsorg enligt ML och LEMK, samtidigt som dessa verksamheter i huvudsak regleras i skollagstiftningen. Att förändra utformningen av undantagen från skatteplikt för social omsorg och utbildning i ML faller dock utanför utredningens uppdrag. För att undvika tillämpningsproblem vid införande av differentierade schablonnivåer för varje huvudområde, skulle ansökan om ersättning för social omsorg enligt LEMK *inte* omfatta förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet medan ansökan om ersättning för utbildning *även* skulle omfatta förskola, fritidshem och annan pedagogisk verksamhet.

13.5.4 En gemensam schablonnivå?

Ett alternativ till mer eller mindre differentierade schablonnivåer är att, precis som i dag, ha en gemensam nivå för samtliga huvudområden. Här visar utredningens beräkningar att en lämplig nivå, utan decimaler, skulle vara 5 procent.

13.5.5 Slutsatser

En hög grad av differentiering av schablonnivåer för olika delområden inom de fyra huvudområdena skulle medföra en större träffsäkerhet och är därför det alternativ som borde förordas utifrån vad utredningens beräkningar indikerar.

Det finns dock ett antal svårigheter med flera schablonnivåer som gör att utredningen ställer sig tveksam till såväl differentiering för huvudområden som för delområden inom huvudområdena. För det första finns det gränsdragningsproblem som kan hänföras till kommunernas redovisning, särskilt inom områdena för sjukvård och social omsorg. För det andra medför det förhållandet att flera typer av verksamhet upphandlas inom ramen för ett och samma avtal problem. Detta kan gälla t.ex. för hemtjänst och hemsjukvård eller specialiserad psykiatrisk vård och specialiserad somatisk vård. För det tredje finns det en skillnad i definitionerna gällande begreppen social omsorg och utbildning i LEMK och ML i förhållande till bl.a. skollagstiftningen som komplicerar en uppdelning i schablonnivåer mellan huvudområdena social omsorg och utbildning. För det fjärde skulle separata schablonnivåer för huvudområdet sjukvård kunna ställa till bekymmer i de fall upphandlingen eller bidraget avser andra huvudområden, vilket ofta förekommer inom social omsorg, men som även kan bli aktuellt för andra huvudområden. För att uppnå förutsägbarhet för kommunerna redan vid valet att upphandla vissa tjänster, måste det inför detta val stå klart vilken typ av tjänster som upphandlas och vad detta får för konsekvenser vid ansökan om ersättning enligt 5 § LEMK. Det kan också vara svårt att på förhand bedöma i vilka fall sjukvård ska anses utgöra ett led i social omsorg. En högre ersättning för sjukvård i förhållande till social omsorg skulle, i den mån kommunen har handlingsutrymme för det, också kunna påverka kommunens val av upphandling.

Det kan slutligen konstateras att en hög grad av differentiering innebär ett betydligt mer komplicerat system än vad som finns i dag. Sett till de synpunkter som getts av de aktörer som tillämpar kompensationssystemet för dold mervärdesskatt, är dessa helt eniga kring fördelen med ett från administrativ synpunkt sett enkelt system, som dagens system, vilket innefattar en förutsägbar ersättning enligt schablon med en och samma nivå.

Utredningen anser mot denna bakgrund att en differentiering av ersättningsnivån enligt schablon inte är lämplig i vare sig mer eller mindre omfattning.

13.6 Förslag till nya ersättningsnivåer

Utredningens förslag: Ersättning ska lämnas med 5 procent vid upphandling eller bidragsgivning inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Om det framgår att viss del avser lokalkostnad ska ersättning lämnas med 16 procent för denna del och med 3 procent för resterande del.

Ersättning för lokalhyra vid vissa boendeformer ska lämnas med 16 procent.

Skälen för utredningens förslag:

Allmänt

Utredningens målsättning är att uppnå en hög grad av neutralitet vid kommunens val mellan att bedriva verksamhet i egen eller privat regi, utan att detta sker på bekostnad av administrativ enkelhet och förutsägbarhet. Därför bör en differentiering av schablonnivåer endast ske när detta inte skapar alltför stor administrativ börda och gränsdragningsproblem bör i största utsträckning undvikas.

Huvudregeln

Utifrån ovan angivna utgångspunkter bedömer utredningen att det inte är lämpligt med differentierade schablonnivåer, dels på grund av att gränsdragningsproblemen bedöms bli för stora, dels för att systemet skulle bli komplicerat att tillämpa. Utredningen anser därför att en gemensam ersättning enligt schablonnivå ska behållas för huvudregeln.

Mot bakgrund av att utredningen inte förordar en differentiering av ersättningsnivån enligt schablon, måste frågan ställas om det överhuvudtaget finns behov av en förändring av nuvarande ersättningsnivåer. Här gör utredningen följande överväganden.

Utredningens beräkningar indikerar, liksom Statskontorets översyn, att den genomsnittliga nivån på andel ingående skatt för samtliga huvudområden avviker från nuvarande ersättningsnivå. Enligt beräkningarna uppgår andel ingående skatt i kommunal verksamhet till 4,7 procent att jämföras med nuvarande ersättningsnivå, som också är beräknad på kommunal verksamhet, om 6 procent.

Enligt utredningens beräkningar utgör den positiva avvikelsen totalt sett cirka 1,5 miljarder kronor i utbetalning per år i förhållande till summan av den totalt beräknade andelen ingående skatt, se avsnitt 8. En positiv avvikelse i den storleksordningen talar enligt utredningens uppfattning för ett behov av att sänka dagens ersättningsnivå enligt huvudregeln.

Enligt beräkningarna uppgår andel ingående skatt i kommunal verksamhet inom samtliga huvudområden (sjukvård, social omsorg, tandvård och utbildning) till i genomsnitt 4,7 procent, vilket kan jämföras med nuvarande ersättningsnivå om 6 procent. Utifrån detta bedömer utredningen att en rimlig schablonnivå för ersättning till kommuner enligt huvudregeln bör vara 5 procent. Genom att behålla en gemensam nivå, men sänka den med en procentenhet uppnås en bättre överensstämmelse mellan ersättning och sammanlagt beräknad andel ingående skatt för samtliga huvudområden jämfört med dagens schablon om 6 procent. Detta alternativ skulle också jämfört med flera schablonnivåer skapa en större förutsägbarhet och administrativ enkelhet.

Utredningen anser mot denna bakgrund att ersättning för dold mervärdesskatt enligt huvudregeln bör ges enligt en schablon om 5 procent, baserad på en sammanlagd beräkning av andel ingående

skatt inom kommunal verksamhet för områdena sjukvård, social omsorg, tandvård och utbildning.

Ersättning för lokalkostnader enligt 18/5-regeln

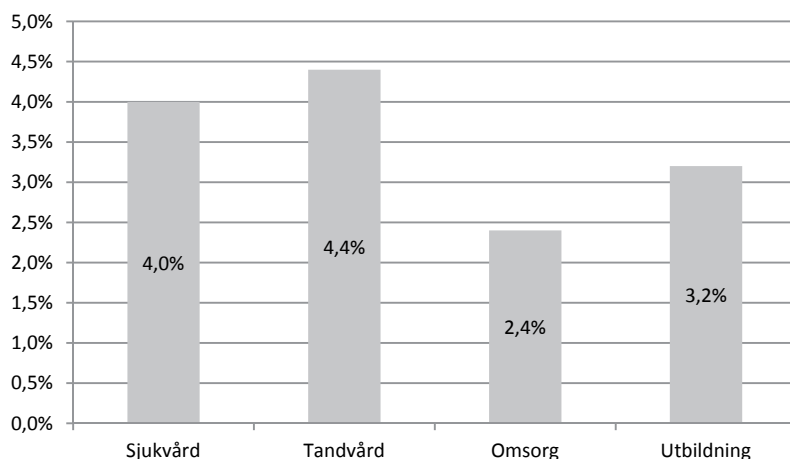
En fördel med 18/5-regeln är att den ger möjlighet till högre ersättning i de fall där lokalkostnaderna är förhållandevis höga, t.ex. vid investeringar. Utredningen har dock kunnat konstatera att det finns en del problem vid tillämpningen av 18/5-regeln. För att ersättning ska erhållas måste kommunen kunna styrka andel kostnader för lokal i förhållande till den privata utförarens sammanlagda kostnader, vilket i praktiken ofta visar sig vara förknippat med svårigheter. Enligt uppgifter från handläggare vid Skatteverket nekas majoriteten av de kommuner som ombetts visa underlag för ansökan enligt 18/5-regeln ersättning enligt denna regel. I dessa fall får kommunerna i stället ersättning enligt den nuvarande huvudregeln med 6 procent. 18/5-regeln förutsätter alltså att kommunen har tillgång till relativt exakta uppgifter från de privata utförarna, vilket inte alltid är okomplicerat (se avsnitt 10.5.1). Vidare förefaller ansökan enligt 18/5-regeln i många kommuner kräva särskild hantering, vilket innebär en högre kostnad för administration.

Till nackdelarna med 18/5-regeln hör således att regeln innebär ökad administration. Samtidigt kan, som ovan framgår, regeln i viss mån möta avvikelser vid t.ex. stora investeringskostnader där kommunen bör ges likvärdiga alternativ mellan att uppföra fastigheter i egen regi eller att låta en privat utförare ansvara för såväl lokaler som verksamhet. Detta kan bli särskilt angeläget när ersättningsnivån enligt huvudregeln föreslås sänkas. Regeln är också frivillig att tillämpa, varför kommunen kan välja att avstå i de fall bördan av administration bedöms bli alltför tung.

Utredningen anser därför att det finns skäl att, trots nämnda brister, behålla möjligheten till ersättning för lokalkostnader. Vidare anser utredningen, med hänsyn till de beräkningar som gjorts, att de schablonersättningar som i dag ges för den andel som hänförs till lokalkostnad med 18 procent och med 5 procent för övrig del, bör sänkas till 16 procent respektive 3 procent. Sistnämnda schablonnivå bör således vara gemensam för samtliga huvudområden.

Vad gäller den andel som avser övriga kostnader, dvs. den del som enligt nuvarande bestämmelser ger 5 procent i ersättning, har utredningen kunnat konstatera att det finns vissa svårigheter med att bestämma en lämplig nivå eftersom andelen ingående skatt exklusive lokalkostnader skiljer sig avsevärt mellan respektive huvudområde, se figur 13.1.

Figur 13.1 Andel ingående skatt exklusive lokalkostnader



Anm. Eftersom interna kostnader som inte avser lokalkostnader inte ingår i beräkningen av andel ingående skatt för huvudområdena social omsorg och utbildning har hänsyn till detta behövt tas vid beräkning exklusive lokalkostnader eftersom schablonen annars blir något för låg. Dessa interna kostnader har vid beräkning antagits ha samma andel ingående skatt som respektive huvudområde.

Källor: Räkenskapssammandraget för kommuner och landsting 2013, SCB, enkät till kommuner och landsting.

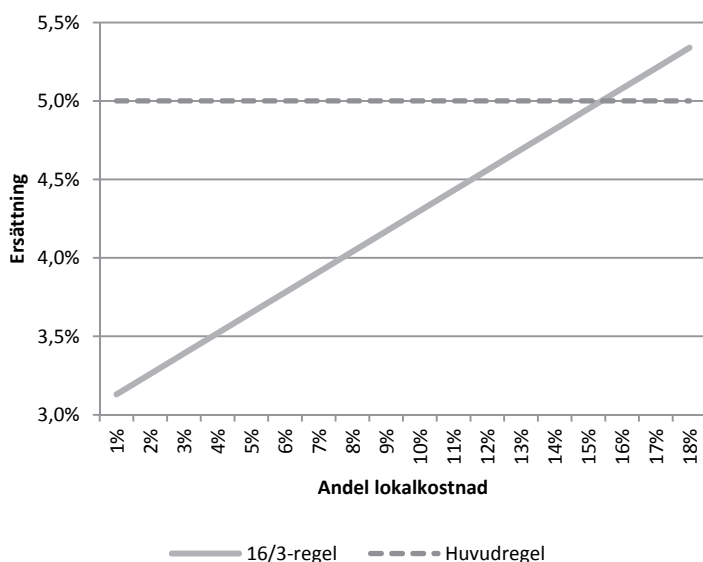
Den genomsnittliga andelen ingående skatt exklusive lokaler för huvudområdena tillsammans är 3,2 procent (se avsnitt 8). Efter avrundning bedöms därför en gemensam nivå för samtliga huvudområden för den andel som inte avser lokaler lämpligen kunna bestämmas till 3 procent.

Brytpunkten för när ersättning enligt denna regel ger en högre ersättning än enligt huvudregeln, förutsatt att ersättning enligt huvudregeln uppgår till 5 procent, skulle i sådant fall bli när andelen lokalkostnader uppgår till 15 procent. Brytpunkten skulle således bli betydligt högre än brytpunkten enligt dagens 18/5-regel

som uppgår till 8 procent (se figur 10.1 i avsnitt 10). Den nya brytpunkten skulle som jämförelse ligga en procentenhet lägre än den genomsnittliga andelen lokalkostnad för utbildning inom skolväsendet.

Regeln skulle emellertid bli svår att använda inom sjukvård och tandvård som har betydligt lägre lokalkostnader. Såvitt utredningen erfarit ansöker dock landstingen, förutom något enstaka undantag, inte om ersättning enligt dagens 18/5-regel.

Figur 13.2 Brytpunkt för att ansöka enligt en 16/3-regel i stället för huvudregeln med 5 procent



Källa: Utredningens beräkning.

Ersättning för hyra av lokal vid vissa boendeformer, 18-regeln

Den nuvarande 18-regeln används i betydligt större omfattning än 18/5-regeln och innebär inte några större tillämpningsproblem, varför regeln synes ändamålsenlig. Utredningens beräkningar visar emellertid att nivån för andel ingående skatt för hyra av lokal för vissa boendeformer uppgår till 16 procent. Även denna schablonnivå bör anpassas i enlighet med utredningens beräkningar av andel

ingående skatt. Det föreslås därför en sänkning av nivån från 18 till 16 procent.

13.7 Förenlighet med EU:s statsstödsregler

Utredningen ska enligt direktiven säkerställa att de förslag som presenteras står i överensstämmelse med EU:s regler om statsstöd. Förslagen innebär en justering av schablonnivåerna för dold mervärdesskatt. Eftersom förslagen syftar till att förbättra neutraliteten vid kommunens val av verksamhet i egen regi och verksamhet som bedrivs av privata utförare, bedöms förslagen i sig inte strida mot EU:s statsstödsregler.

13.8 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Ändringarna i ersättningsförordningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

De nya schablonnivåerna ska endast gälla sådana ansökningar som kommer in till Skatteverket efter den 1 januari 2017 och som avser ersättningsperioder som påbörjats efter detta datum.

14 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).

14.1 Konsekvenser av att utredningens förslag genomförs

Utredningens förslag innebär att ersättningen till kommuner som ges vid upphandling eller bidragsgivning för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning sänks från 6 procent till 5 procent av kostnaden. De ersättningar som ges för den andel som hänförs till lokalkostnad med 18 procent och med 5 procent för övrig del föreslås sänkas till 16 procent respektive 3 procent. Det föreslås även en sänkning av den ersättning som ges för lokalhyra vid vissa boendeformer från 18 till 16 procent.

14.1.1 Ekonomiska konsekvenser för stat och kommun

Om utredningens förslag genomförs kommer den ersättning för dold mervärdesskatt som kommunerna ansöker om att minska. Denna ersättning redovisas på statsbudgeten, som en kreditering,

på inkomsttiteln 1512 Kompensation för mervärdesskatt till kommuner och landsting. Minskar denna kreditering på inkomstsidan innebär det en ökning av statens budget samtidigt som kommunernas intäkter minskar med samma belopp. Vid en sådan minskning av inkomsttitel 1512 sker ingen motsvarande utjämning på utgiftsidan. Utredningens förslag innebär således att statens budget förstärks och att kommunernas intäkter minskar.

När kommunkontosystemet infördes betalade kommuner en avgift till de s.k. kommunkontona från vilka kommunerna sedan fick ersättning för dold mervärdesskatt. Systemet förändrades 2003 genom att ersättningen i stället betalades ut till kommunerna över statsbudgeten. Kommunkontona avskaffades och i stället sänktes det generella statsbidraget till kommunerna, motsvarande den volym kommunerna sökte ersättning för. Vid beräkning av den offentligfinansiella effekten har ingen hänsyn tagits till en justering av det generella statsbidraget.

Effekter för statens och kommunernas finanser

Utredningens förslag om sänkt ersättningsnivå den 1 januari 2017 för såväl huvudregeln om 6 procent samt nivåerna för ersättning enligt 18-regeln och 18/5-regeln beräknas förstärka statens budget med 1,27 miljarder kronor årligen och samtidigt minska kommunernas intäkter samlat med 1,27 miljarder kronor årligen.¹

Den sänkta ersättningsnivån för huvudregeln från 6 procent till 5 procent beräknas förstärka statens budget med 1,06 miljarder kronor årligen och samtidigt minska kommunernas intäkter med motsvarande belopp årligen. Den sänkta ersättningsnivån för 18/5-regeln till 16 procent för den andel som hänförs till lokalkostnad och till 3 procent för övrig del beräknas förstärka statens budget med 0,11 miljarder kronor årligen och samtidigt minska kommunernas intäkter med motsvarande belopp årligen. Den sänkta ersättningsnivån som ges för 18-regeln till 16 procent för lokalhyra vid vissa boendeformer beräknas förstärka statens budget med

¹ Vid ett införande av utredningens förslag den 1 januari 2017 kan ändringen förväntas få full effekt på statens budget och kommunernas intäkter redan införandeåret.

0,11 miljarder kronor årligen och samtidigt minska kommunernas intäkter med motsvarande belopp årligen.

Effekten på statens och kommunernas finanser har beräknats utifrån statistik på totalt underlag för ansökt ersättning till kommunerna från Skatteverket för huvudregeln, 18-regeln samt 18/5-regeln. Ett genomsnitt av underlagen för 2011, 2012 och 2013 har använts vid beräkningen. Underlagen har inflationsjusterats till att motsvara 2017. I beräkningen har ingen hänsyn tagits till eventuella beteendeförändringar till följd av utredningens förslag.

14.1.2 Samhällsekonomiska konsekvenser

Utredningens förslag innebär att de sammanlagda ersättningsutbetalningarna till kommunerna stämmer bättre överens med de faktiska kostnaderna för ingående skatt vid upphandling och bidragsgivning. Avvikelsen mellan kostnaderna för ingående skatt och ersättning enligt nuvarande schablon har beräknats till 1,5 miljarder kronor 2013, se avsnitt 8.5. Införs utredningens förslag beräknas ersättningsutbetalningarna till kommunerna minska med 1,27 miljarder kronor 2017. Ersättningen till kommuner blir därmed mer träffsäker och de samhällsekonomiska resurserna utnyttjas mer effektivt.

14.1.3 Konsekvenser för företag

Utredningens förslag syftar till att uppnå en högre grad av konkurrensneutralitet än vad som är fallet med dagens ersättningsnivåer. Förslaget innebär att de sammanlagda ersättningsutbetalningarna till kommunerna kommer att stämma bättre överens med de faktiska kostnaderna för ingående skatt och därmed kommer konkurrensen mellan aktörer i privat och offentlig regi att förbättras.

Nivån på schablonen påverkar kommuners val mellan att upphandla en tjänst inom sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildningsområdena och att producera samma tjänst i egen regi. Om schablonen sänks kan det leda till att kommunen i ökad utsträckning kommer att välja att producera i egen regi i stället för att upphandla. Det skulle i så fall kunna leda till att omsättningen bland de

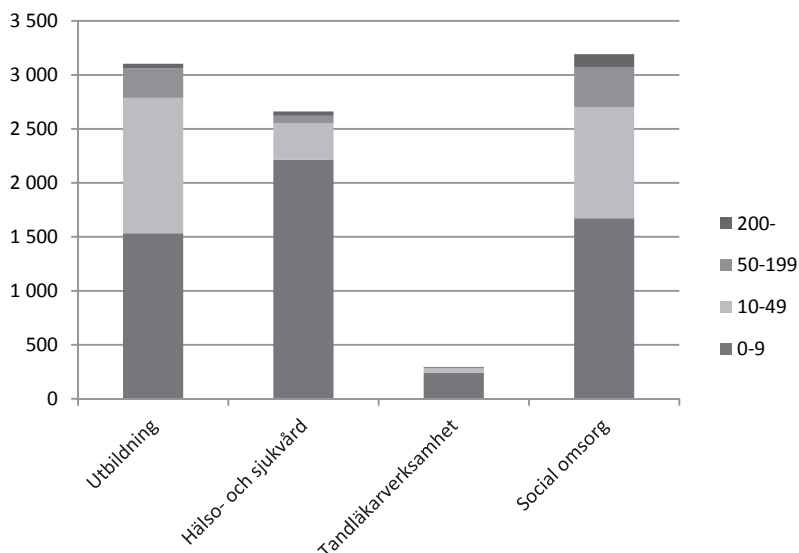
privata utförarna inom de aktuella verksamhetsområdena skulle komma att minska. Hur stor denna effekt kan komma att bli är mycket svår att bedöma.

Inom utbildningsområdet är det, till skillnad från övriga aktuella verksamhetsområden, särskilt reglerat hur stor andel av det beslutade bidragsbeloppet till enskilda huvudmän som utgör ersättning för mervärdesskatt. Ersättning i form av bidrag ges med 6 procent, vilket motsvarar kommunens ersättning enligt huvudregeln. Utredningens förslag påverkar i sig inte de enskilda huvudmännens förhållanden, de påverkas endast i det fall följändringar görs i bestämmelserna om ersättning för mervärdesskatt i bidragsbestämmelserna i skol- respektive gymnasieförordningen.

För övriga verksamhetsområden är det inte reglerat att ersättningen ska föras vidare till privata utförare. I den mån detta ändå sker, kan de privata utförarna komma att påverkas negativt av utredningens förslag.

I figur 14.1 nedan redovisas privata utförare uppdelade med antal anställda för de respektive huvudområdena utbildning, sjukvård, tandvård och social omsorg 2014. I diagrammet ingår de privata utförare som kommuner och landsting uppgett att de köpt verksamhet från, för kommuner för minst 100 000 kronor per år och för landsting för minst 250 000 kronor per år. Flest företag finns inom den sociala omsorgen, tätt följt av utbildningssektorn och därefter hälso- och sjukvård. Flest småföretag finns inom hälso- och sjukvårdssektorn. Enligt SCB:s företagsdatabas bedriver de flesta företagen med en till nio anställda inom hälso- och sjukvårdssektorn verksamhet inom den öppna hälso- och sjukvården (utan läkare) samt inom fysioterapeutisk verksamhet vilka innefattar exempelvis psykoterapi, sjukgymnastikverksamhet, kiropraktikerverksamhet och naprapatverksamhet.

Figur 14.1 Antal privata utförare uppdelade med antal anställda för de respektive huvudområdena utbildning, sjukvård, tandvård och social omsorg 2014



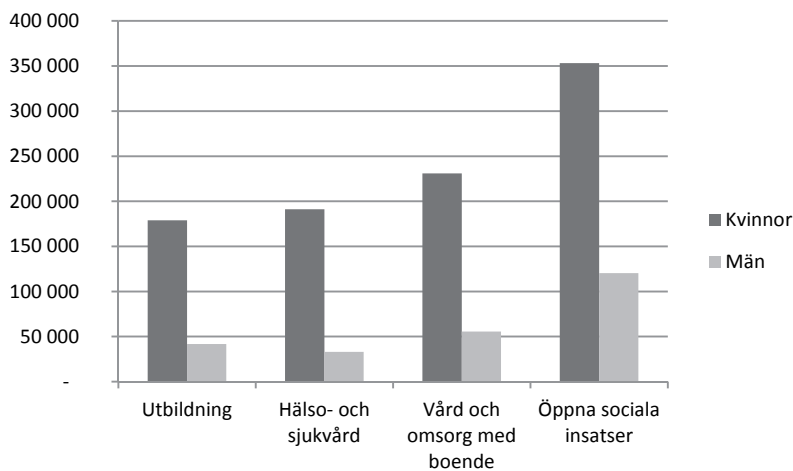
Anm. Huvudområdena kategoriseras med Svensk näringsgrensindelning 2007, SNI. Utbildning med koden 85, hälso- och sjukvård (exklusive tandläkarverksamhet) med koden 86 (minus koden 86 230), tandläkarverksamhet med koden 86 230 och social omsorg med koderna 87 och 88.

Källa: SCB:s utförarregister, 2014.

14.1.4 Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män

I figur 14.2 nedan redovisas hur många kvinnor respektive män som arbetar inom sektorerna utbildning, hälso- sjukvård, vård och omsorg med boende samt öppna sociala insatser. Det är tydligt att arbetskraften i dessa sektorer domineras av kvinnor. Utbudet av arbetstillfällen inom dessa sektorer bedöms däremot inte påverkas av utredningens förslag, eftersom sektorernas storlek inte bedöms påverkas i sin helhet. Förslaget bedöms således inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män.

Figur 14.2 Antal anställda kvinnor respektive män i sektorerna utbildning, hälso- sjukvård, vård och omsorg med boende samt öppna sociala insatser 2013



Anm. Sektorerna kategoriseras med Svensk näringsgrensindelning 2007, SNI. Utbildning med koden 85, hälso- och sjukvård med koden 86, Vård och omsorg med boende med 87 och Öppna sociala insatser med koden 88.

Källa: SCB:s registrerade arbetsmarknadsstatistik, RAMS.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Jeanette Fored

Utredningens uppdrag, enligt Dir: 2014:48, har varit att göra en översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt.

Ersättningssystemets enda syfte är att åstadkomma neutralitet i kommuners val mellan egen regi och entreprenad inom kommunal verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Ersättningssystemet ändrar inte synen på kommunerna som slutkonsument i mervärdesskattehänseende. Systemet låter kommunkollektivet vara slutkonsument i stället för den enskilde kommunen. Allt med ett enda syfte – att eliminera den egna regins konkurrensfördel. Eftersom kommunkollektivet är slutkonsument finansieras ersättningssystemet av kollektivet genom en sänkning av det generella statsbidraget.

Tanken med ersättningsystemet är inte heller att ändra på privata aktörers eller underentreprenörers status av att vara slutkonsument i verksamheter som inte medför skattskyldighet. Ersättningssystemet har inte till syfte att, vid sidan om mervärdesskattesystemet, indirekt åstadkomma en avdragsrätt för privata aktörers icke avdragsgilla moms i ett ”sidoordnat system” finansierat av kommunsektorn. Det enda syftet är att den egna regin inte ska gynnas. Det är *kommunens val* mellan egen regi och upphandling som ska vara neutralt, d.v.s. eventuella moms-konsekvenser ska inte utgöra en faktor i det valet.

Av kommittédirektivet framgår att utredaren bl.a. ska analysera för- och nackdelar med en ersättning som baseras på de externa utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader eller ersättning enligt schablon baserad på de externa utförarnas mervärdesskattekostnader.

Eftersom systemet inte har till syfte att indirekt skapa en avdragsrätt för ingående moms för privata aktörer är det inte relevant att utreda storleken på den ingående momsen hos privata aktörer. Direktivet till utredaren är i denna del inte förenligt med ersättningssystemets syfte och funktion och är därför, utöver vad som anges av utredningen i avsnitt13, inte ett alternativ för beräkning av momsersättning till kommuner.

Givet syftet med och konstruktionen av ersättningssystemet ska ersättning för s.k. dold mervärdesskatt, enligt min uppfattning, även fortsatt baseras på mervärdesskattekostnadens andel av de totala kostnaderna i den kommunala egna regin.

Jag delar utredningens bedömning att kompensationen bör utgå i form av schablonersättning med en gemensam ersättningsnivå för samtliga huvudområden.

Jag anser att nuvarande ersättningsnivåer ska behållas oförändrade. Schablonnivåerna bör i möjligaste mån motsvara mervärdesskattekostnadernas andel av de totala kostnaderna i den kommunala egna regin men resultatet av gjorda beräkningar är allt för osäkert för att läggas till grund för en sänkning av nuvarande nivåer. Utredningens beräkningar baseras bl.a. på enkäter som i många fall bedömts inte möjliga att besvara, på antaganden, bedömningar, viktningar och med användandet av schabloner. Hur dessa faktorer sammantaget påverkat resultatet av gjorda beräkningar är inte möjligt att bedöma. Utredningen hade eventuellt haft bättre förutsättningar att mer precist undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom olika verksamheter om direktivet till utredningen begränsats till en analys förenligt med systemets syfte och funktion.

Det bör i sammanhanget också beaktas att en schablonnivå i möjligaste mån bör kunna vara hållbar över tid. Bedömningar om framtida förändringar, såsom t.ex. relationen mellan andel personalkostnader och momspliktiga inköp, bör vägas in i beslut om nivåer. Utveckling, innovation samt behov möjliggör och förutsätter ett ökat användande av t.ex. tekniska hjälpmedel och utrustning. Därmed kommer andelen momspliktiga inköp med all sannolikhet att öka.

Sammantaget anser jag att nuvarande ersättningsnivåer ska behållas oförändrade.

Särskilt yttrande av experterna Johan Hedelin och Oskar Henkow

Utredningen har genomfört en angelägen uppföljning av den nu snart 25 år gamla modellen för kompensation för s.k. dold mervärdesskatt inom de skattebefriade områdena vård, skola och omsorg. Utredningen visar därvid att den nuvarande schablonersättningen till kommuner på 6 procent har begränsad träffsäkerhet och på en övergripande nivå även kan medföra en viss överkompensation i förhållande till de verkliga kostnaderna för mervärdesskatt i alternativa driftsformer.

Schablonen beräknades en gång i tiden baserat på ett antagande om att berörda verksamheter till 30 procent belastades med mervärdesskattebelagda kostnader och till 70 procent av lönekostnader etc. som inte beläggs med mervärdesskatt. Eftersom både omfattningen av och innehållet i de verksamheter som berörs av kompensationen har ändrats systematiskt under en 25-årsperiod är utredningens resultat inte förvånande. Schablonersättningen kan idag antas avse mera omfattande verksamhet såväl som helt andra verksamheter och i en ny sammansättning än när schablonen fastställdes.

Vi är därför överens med utredningen om behovet av att justera schablonersättningen. Vi anser emellertid inte att utredningen genom sitt förslag om en fortsatt enhetlig schablonersättning – nu istället på 5 procent – fullt ut drar slutsatserna av sin egen kartläggning. Kartläggningen visar nämligen på avsevärda skillnader i belastningen med s.k. dold mervärdesskatt mellan olika kommunalt finansierade verksamheter. För att fullt ut tillmötesgå direktivens krav på konkurrensneutralitet i valet mellan att driva verksamhet i privat respektive kommunal regi måste dessa skillnader i högre grad beaktas.

Sammanfattningsvis och något förenklat visar utredningens kartläggning, enligt vår uppfattning, att nuvarande kompensationsnivå inom flera verksamheter redan utgör en adekvat kompensationsnivå, möjligen redan i underkant. Exempel på det är framförallt stora delar av utbildningsväsendet. Utredningens förslag skulle även medföra en fortsatt överkompensation i flera verksamheter, framförallt inom många omsorgsverksamheter. Inom flera av dessa är för övrigt inslaget av alternativa driftsformer numera mycket

omfattande, vilket ytterligare accentuerar betydelsen av att kompensationsnivån är rätt anpassad.

Vår uppfattning är att förslaget – om än till synes generellt utformat – i praktiken innebär en olikbehandling av kommuner och landsting som inte är sakligt motiverad. Det bör framhållas att ”lika” behandling – som är en central princip inom förvaltningsrätten – innefattar såväl lika behandling av lika fall som olika behandling av olika fall. Utredningens förslag om en enhetlig nivå för schablonersättningen står således i konflikt med en likabehandlingsprincip som det enligt vår uppfattning vore angeläget att tillämpa.

Enligt vår uppfattning vore det mera väl avvägt av utredningen att framlägga ett förslag om en differentierad schablonersättning på minst tre olika nivåer. Baserat på utredningens resultat skulle det då ligga närmast till hands att lägga dessa nivåer på 4, 5 respektive 6 procent. Schablonersättningen borde således lämnas med en normalnivå (5 procent), en nedsatt nivå (4 procent) och en förhöjd nivå (6 procent). Till den förhöjda nivån borde åtminstone hänföras stora delar av utbildningsväsendet och till den nedsatta nivån flertalet omsorgsverksamheter. Det är vår bedömning att ett sådant förslag hade kunnat utformas på ett sådant sätt att det varit statsfinansiellt neutralt sett i jämförelse med utredarens förslag om en enhetlig ersättning på 5 procent.

Såvitt vi kan bedöma har det avgörande skälet för utredningens ställningstagande till förmån för ett alternativ med en enda nivå för schablonersättningen varit att det finns en oro för gränsdragningsproblem mellan olika verksamheter, om dessa skulle omfattas av inbördes olika nivå på schablonersättningen. Ett ytterligare skäl synes vara att de företrädare för bl.a. kommunsektorn som yttrat sig framhållit att det är önskvärt att systemet ska vara så enkelt som möjligt.

Vi delar utredningens ambition att tillskapa ett enkelt system utan möjligheter till kringgående och manipulation. Farhågorna för gränsdragningsproblem förefaller dock enligt vår uppfattning överdrivna och gränsdragningsproblemen i sig hanterbara. Utredningen har framförallt inte fullt ut tagit hänsyn till de särskilda förutsättningar som råder för just denna schablonersättning, vilken endast fördelas till kommuner och i allt väsentligt lämnas för i annan ordning (legal)definierade verksamheter.

Således bör framhållas att utredningens kartläggning avser verksamheter som oftast redan är (legal)definierade i annan lagstiftning, t.ex. på social-, sjukvårds- eller skolområdet. En kommun eller ett landsting har inte någon praktisk möjlighet att omdefiniera verksamheter endast av mervärdesskatteskal, eftersom indelning och organisation i allt väsentligt styrs av helt andra hänsynstaganden på respektive sektorsområde.

Även om kommunerna i och för sig kan sägas ha incitament att tillskansa sig hög schablonersättning kan det även – enligt vår uppfattning – ifrågasättas om kommunerna bör antas komma att agera på dessa incitament. Det gäller särskilt i en kontext där den samlade schablonersättningen i princip och i förlängningen ska bli föremål för reglering mellan staten och kommunsektorn.

De egentliga gränsdragningsproblemen **mellan olika verksamheter** är således små. Det utredningen betecknar som gränsdragningsproblem i mervärdesskatteseende är enligt vår uppfattning snarare att beteckna som skatte- och redovisningstekniska frågor gällande till vilken (i och för sig väldefinierad) verksamhet(sgren) olika kostnader ska hänföras, t.ex. i ett sammanhang där olika slags vård bedrivs samlat på ett sjukhus. Utan att förringa betydelsen av frågan om till vilken verksamhet(sgren) en kostnad är hänförlig kan konstateras att det är en vanligt förekommande frågeställning vid snart sagt all skatteuppbörd och utgör därför knappast någon faktor som det finns skäl att ta avgörande hänsyn till vid utformningen av en schablonersättning för s.k. dold mervärdesskatt.

Vi är inte övertygade om att det, vid en upphandling, skulle vara oöverstigligt att olika verksamhetstyper specificeras så att det går att avgöra priset per typ av verksamhet. Det hade också varit fullt möjligt för utredningen att beakta eventuella risker för gränsdragningsproblem vid indelningen av olika verksamheter i en differentierad schablon med tre nivåer, genom att fastställa samma schablonersättning t.ex. för primärvård respektive vissa omsorgsverksamheter, vilka inte sällan upphandlas samlat.

Till detta kommer att reformeringen av kompensationssystemet för dold mervärdesskatt tidigare reviderats, från att finansieras genom s.k. mervärdesskattekonton till att hanteras via statsbudgeten, i syfte att förhindra omfördelning mellan kommunerna av medel (se utredningen kapitel 3.4.2). Om en enhetlig schablon används finns

fortsatt sådana problem, där kommuner som bedriver vissa typer av verksamheter med hög mervärdesskattebelastning blir underkompenserade och andra kommuner överkompenserade. Det synes svårt att hantera denna fråga inom ramen för de allmänna statsbidragen till kommunerna. Istället bör frågan beaktas inom ramen för systemet med ersättning för s.k. dold mervärdesskatt. Detta talar också, utöver önskemålet att främja konkurrensneutralitet mellan olika driftsformer, för att en differentierad schablonersättning vore att föredra.

Överröstade i denna del konstaterar vi att utredningens värdefulla kartläggning av skillnaderna mellan olika verksamheter med avseende på belastning med s.k. dold mervärdesskatt inte återspeglas i utredningens förslag. Enligt vår uppfattning borde utredningen ha framlagt ett förslag om en differentierad schablonersättning på minst tre olika nivåer.

Vi konstaterar avslutningsvis att föreliggande problem är svårhanterade och långsiktigt skulle förtjäna en bredare ansats än den utredningens direktiv har givit utrymme för, genom begränsningen till att utreda kompensationen för s.k. dold mervärdesskatt. Systemet med kompensation för s.k. dold mervärdesskatt kan inte på ett ändamålsenligt sätt utvärderas isolerat från den allmänna kompensationsordningen i 2 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner m.fl. (LEMK).

Sedan 1990-talets början har inriktningen på den kommunala sektorns inköp dessutom förskjutits avsevärt. De kommunala inköpen har således förskjutits från sektorer som är mervärdesskattepliktiga till sådana som är befriade från mervärdesskatt, nämligen vård, skola och omsorg. Det kan delvis även förflytta fokus i neutralitetsfrågan från sådana inköp som ursprungligen motiverade införandet av 2 § LEMK till sådana inköp som motiverade införandet av 5 § samma lag (s.k. dold mervärdesskatt). I det läget talar enligt vår uppfattning mycket för att hela systemet med mervärdesskattekompensation, inklusive kommunernas generella rätt enligt 2 § LEMK till ersättning för ingående mervärdesskatt (som inte får dras av eller för vilken rätt till återbetalning saknas enligt mervärdesskattelagen), borde bli föremål för översyn.

Litteratur- och källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1971:30, Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.

Prop. 1985/86:80, Om ny förvaltningslag

Prop. 1989/90:111; Om reformerad mervärdesskatt m.m.

Prop. 1990/91:14, Om ansvaret för service och vård av äldre och handikappade m.m.

Prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG

Prop. 1995/96:64, Ett nytt utjämnningssystem för kommuner och landsting, m.m.

Prop. 1996/97:10, Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet

Prop. 1997/98:6, Förskoleklass och andra skollagsfrågor

Prop. 1997/98:148, Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet m.m.

Prop. 1997/98:153, Vissa kommunala frågor

Prop. 2000/01:80, Ny socialtjänstlag m.m.

Prop. 2001/02:112, Förändringar i kommunkontosystemet

Prop. 2005/06:7, Vissa kommunalekonomiska frågor

Prop. 2008/09:29, Lag om valfrihetssystem

Prop. 2008/09:74, Vårdval i primärvården

Prop. 2011/12:132, Samordningsförbunds rätt till ersättning för viss mervärdesskatt

Prop. 2012/13:20, Inspektionen för vård och omsorg – en ny tillsynsmyndighet för hälso- och sjukvård och socialtjänst

Prop. 2013/14:27, Vissa skattefrågor

Utrednings- och kommittébetänkanden

SOU 1992:121, Vissa mervärdesskattefrågor

SOU 1993:75, Vissa mervärdesskattefrågor II

SOU 1998:112, Resurser på lika villkor?

SOU 1999:133, Kommunkontosystemet och rättvisan

SOU 2001:50, Kontroll i kommunkontosystemet

SOU 2008:8, Bidrag på lika villkor

SOU 2008:129, Helikoptern i samhällets tjänst

SOU 2014:2, Framtidens valfrihetssystem – inom socialtjänsten

SOU 2014:78, Ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling av luftburen ambulanssjukvård

SOU 2015:7, Krav på privata aktörer i välfärden

SOU 2015:76, Ett tandvårdsstöd för alla – fler och starkare patienter

Departementsserien

Ds 1997:74, Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting

Ds 2001:30, Finansieringen av Kommunkontosystemet – en översyn

Rättspraxis

Nationell praxis

HFD 2013 ref. 67

HFD 2012 ref. 5

HFD 2011 ref. 9

Kammarrätten i Sundsvalls dom meddelad den 10 maj 2011 i mål nr 1525-09

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2014 i ärende med dnr 42/12-I

EU-domstolen

Mål nr 173/73, Italien mot Kommissionen, REG 1974 s. 709

Mål nr 78/76, Firma Steinike & Weinlig, REG 1977 s. 595

Mål nr 89/81, Hong Kong Trade, REG 1982 s. 1277

Mål nr 248/84, Tyskland mot Kommissionen, REG 1987 s. 4013

Mål nr 102/86, Apple and Pear, REG 1988 s. 1443

C-41/90, Höfner och Elser, REG 1991 s. I-1979

C-180/98-C-184/98, Pavlov m.fl., REG 2000 s. I-6451

C-172/03, Heiser, REG s. I-1627

C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA, REG 2006 s. I-289

C-369/04, Hutchinson 3G, REG 2007 s. I-05247

C-246/08, Kommissionen mot Finland, REG 2009 s. I-10605

C-91/12, PFC Clinic, Rättsfallsamlingens allmänna del

C- 594/13, Go fair Zeitarbeit

EFTA:s övervakningsmyndighet

EFTA:s övervakningsmyndighets beslut den 19 juli 2006, 225/06/COL, OJ C 305 14.12.2006

EFTA:s övervakningsmyndighets beslut den 3 maj 2007, 155/07/COL, OJ 18.9.2008, L249/35

Övrigt

- Aldestam, Mona, *Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget*, Skattenytt 2001 s. 87
- Copenhagen Economics, *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*, slutlig rapport för Taxud/2011/DE/334 den 10 januari 2013
- Dagens Medicin, <http://www.dagensmedicin.se/artiklar/2015/01/15/bemanningsbranschen-upp-trots-stoppsnacket/>
Hämtat i juni 2015.
- Dagens Samhälle, *Den offentliga marknaden* 2014
- Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, 2013
- Indén, Tobias, *EU:s statsstödsrätt; EU-rättens krav och den nationella rättens utmaningar*, 2013
- Kommissionen, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/index_en.html
- Konkurrensverket, *Tandvård och konkurrens*, rapport 2014:1
NOU 2003:3, Merværdiavgiften og kommunene
- SCB, *Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 för kommuner*
- SCB, *Instruktioner för räkenskapssammandraget 2013 för landsting*
- SCB, <http://www.scb.se/OE0107/>
Hämtad i maj 2015.
- Skatteverket, ställningstagande 2010-06-30 med dnr 131 386133-10/111, ”Underlag för att styrka rätt till ersättning för ingående skatt som avser boende med särskild service”
- Skatteverket, ställningstagande 2015-06-05 med dnr 131 285520-15/111, ”Undantaget från skatteplikt för sjuktransporter”
- Skatteverket, <http://www.skatteverket.se/download/18.7be5268414bea06469478df/1429102403013/55223+r%C3%A4ttad+vers.pdf>
Hämtad i januari 2015.
- Statskontoret, *Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården*, dnr 2014/20-5
- Sveriges Kommuner och Landsting, *Köp av verksamhet, kommuner, landsting och regioner 2006-2013*, 2014

Tillväxtanalys, <http://www.tillvaxtanalys.se/sv/om-oss/projekt-och-uppdrag/regional-analys-och-uppfoljning/regional-tillvaxt/2014-05-08-ny-indelning-for-kommuner-i-ett--stad-och-land---perspektiv.html>
Hämtad i juli 2015.

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 mervärdesskatte-kostnader 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 kostnadsslag 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 ersättningssystem 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 kommittéförelördningen (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)

Kommittédirektiv 2015:56

Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (Fi 2014:07)

Beslut vid regeringssammanträde den 13 maj 2015

Förlängd tid för uppdrag

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 skulle uppdraget redovisas senast den 1 augusti 2015.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 1 november 2015.

(Finansdepartementet)

Driftsredovisning 2013										
Rad nr.	Versamhetstillstock/-omladen	Vävar			Övriga				Externa skönhärrar	
	Total kostnad för Vävar (som redovisas i Räkenskaps sammandragets Driftskostnader)	62. Bränsle, energi och vatten	63- Böcker, tidsningar, elektronisk media	64- Laboratoriematerial, läkemedel och sjukvårdsartiklar	65- Total kostnad för Övriga (som redovisas i Räkenskaps sammandragets Driftskostnader)	70- Representation	71- Personalförbrukning	71- Forskring/Avgifter	76- Övriga skatter och offentliga avgifter	76- Lokala och statshyror
480	Pedagogisk verksamhet, totalt									
481	Därför förskola, fritidshem o annan ped verksamhet totalt									
482	Därför Grundskola									
483	Därför Gymnasieskola									
484	Därför Skolegetet för barn o ungdom totalt									
485	Vård och omsorg, totalt									
510	Därför vård och omsorg om äldre									
513	Därför insatser enligt LSS/FB									

[illegible]

Förfrågan till externa utförare om uppgifter för beräkning av ingående moms och frågor om redovisning av faktisk moms

Undersökningen utgör en del av översynen av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt.
Kommitté Fi 2014:07 (Kommittédirektiv 2014:48)

Lämnade uppgifter kommer att hanteras med sekretess enligt Offentlighets- och sekretesslagen, OSL

Skicka svaret till: karin.e.larsson@regeringskansliet.se

Allmän info

Företagets namn:

Organisationsnummer:

Typ av verksamhet:

Antal anställda 2013:

Kontaktuppgifter

Namn på uppgiftslämnare:

Tel nr:

E-post:

Hemsida:

Upphandling enligt LOV, LOU

Deltar företaget i något valfrihetssystem?

Ange CPV-kod:

Tillstånd från IVO enligt:

Ange kommun/landsting:

Är företaget upphandlat enligt LOU?

Ange CPV-kod:

Tillstånd från IVO enligt:

Ange kommun/landsting för upphandlingen:

Underlag för beräkning av ingående moms

Bilagor: resultaträkning och årsredovisning

Bifoga resultaträkning på kontonivå för 2012 och 2013. Lämnar gärna uppgifterna i Excel.

Bifoga årsredovisning för 2013

Moms

Är företaget registrerat för moms?

Vilka momspliktiga varor/tjänster säljer Ni?

Hur stor andel av omsättningen avser momspliktig verksamhet?

Hur hanteras ingående moms vid redovisning?

Hur stor andel av momsen är kostnadsförd i resultaträkningen?

Om det skiljer mellan olika konton, ange andel kostnadsförd moms per konto.

Ange utgående 25 procentig moms för 2013:

Ange utgående 12 procentig moms för 2013:

Ange utgående 6 procentig moms för 2013:

Ange avdragen ingående moms för 2013:

Är hyran belagd med moms?

Om ja, bifoga kopia på hyresavin

Ange skäl till varför hyran är belagd m moms.

Fortsättning nästa sida ->

Koncern

Ingår företaget i en koncern?

Namn på moderföretag:

Organisationnummer moderföretag:

Namn på dotterbolag:

Organisationsnummer dotterbolag:

Är koncernen gruppregistrerad för moms?

Har företaget köpt eller sålt varor eller tjänster från annat företag inom koncernen?

Om ja, ange vad och belopp i den resultaträkning som bifogas.

Redovisning av faktisk ingående moms på momsbefriade tjänster*I utredningens uppdrag ingår att analysera för och nackdelar med en ersättning som baseras på de externa utförarnas faktiska momskostnader.*

Har faktisk ingående moms redovisats till kommun eller landsting för momsbefriad verksamhet?

Om ja, hur togs den fram?

Hur ser Ni på möjligheterna att redovisa faktisk ingående moms för momsfri verksamhet?

Hur lång tid uppskattar Ni att det skulle ta att ta fram uppgifterna?

Övrigt

Synpunkter eller kommentarer

--

Vid frågor kontakta Karin Larsson:
E-post: karin.e.larsson@regeringskansliet.se
Tel nr: 072 571 07 42

Alternativa modeller för ersättning för dold mervärdesskatt

Undersökningen utgör en del av översynen av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt.
Kommitte Fi 2014/07 (Kommittédirektiv 2014-48)

Kommuner och landsting har vid upphandling av skattefri verksamhet rätt till ersättning för den kostnad den private utföraren har för ingående skatt. Kostnaden ersätts idag enligt en schablon. Urredningens uppdrag innefattar bl.a. att bedöma för- och nackdelar med vissa alternativa lösningar till dagens system samt att bedöma konsekvenser vid förändringar i systemet. Vi skulle därför behöva svar från de som tillämpar nu gällande kompensation för dold mervärdesskatt för att dels kunna föreslå ett alternativ som skulle fungera så bra som möjligt i praktiken och för att kunna beskriva konsekvenserna av en förändring på ett bra sätt.

Skicka svaret till: annica.gulliksson@regeringskansliet.se

Allmän info

☒ Kommun

☐ Landsting

☐ Region

Namn

Organisationsnummer

Kontaktuppgifter

Namn på uppgiftslämnare:

Tel nr:

E-post:

Hemsida:

A Nuvarande system

1. Administration

1a Hur upplever ni den administrativa bördan med dagens system?

☐ Mycket liten

☐ Liten

☐ Varken liten eller stor

☐ Stor

☐ Mycket stor

☐ Vet ej

Kommentarer:

1b Uppskatta personalkostnader och arbetade timmar för hantering av dagens system med schablonersättning. Tänk på att få med uppgifterna för samtliga berörda verksamheter inom kommunen.

Ange belopp i tusentals kronor

Personalkostnader (inkl soc avg mm), timmar

Kostnader per år

Timmar per år

B Ersättning för faktisk mervärdesskatt i särskilda fall

Ett alternativt om utredningen ser över är att kommunerna som huvudregel skulle begära ersättning för dold mervärdesskatt enligt schablon, men att kommunerna i särskilda fall skulle kunna basera ansökningarna på de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader. De faktiska kostnaderna är de kostnader de privata utförarna har i ingående skatt. Sådana ansökningar skulle kunna vara aktuella för sådan verksamhet där de privata utförarnas kostnader för ingående skatt avviker mycket mycket från schablonbeloppet. Det går att kommunen först skulle behöva hämta in informationen från privata utförare för att sedan utifrån inhämtade uppgifter begära ersättning från Skatteverket gundat på de inhämtade uppgifterna. Skatteverket kan vid kontroll behöva se underlaget för utbetald ersättning. Det skulle innebära att de kan komma att behöva kontrollera de fakturaunderlag där ingående skatt framgår, dvs de privata utförarnas inkomna fakturor med skattepliktigt var/tjänst.

Nedanstående frågor är uppdelade i två sektioner. Den första, "I" innebär att kommunen/landstinget begär in uppgift om hur stor kostnaden är för ingående skatt från privata utförare. Den andra, "II" innebär att kommunen även begär in fakturakopior från vilka kostnaden är framräknad. Ta i sårten även hänsyn till att inhämtade uppgifter ska hanteras och sammanställas för att begära ersättning för dold mervärdesskatt från Skatteverket.

1 Administration
Möjligheter att få fram uppgifter om faktisk mervärdesskatt

1a Hur uppskattar Ni möjligheterna att i vissa fall samla in uppgifter om faktisk mervärdesskatt från privata utförare?

i Att endast inhämta uppgift om den private utförarens kostnad för mervärdesskatt:

- ☐ Mycket goda möjligheter
- ☐ Goda möjligheter
- ☐ Vissa svårigheter
- ☐ Stora svårigheter
- ☐ Mycket stora svårigheter
- ☐ Vet ej

ii Att även begära in underlag såsom fakturakopior där uppgift om mervärdesskatt framgår

- ☐ Mycket goda möjligheter
- ☐ Goda möjligheter
- ☐ Vissa svårigheter
- ☐ Stora svårigheter
- ☐ Mycket stora svårigheter
- ☐ Vet ej

Kommentar:

1b I vilken omfattning skulle kommunen/landstinget behöva göra förändringar/investeringar av t.ex. redovisningssystem eller andra IT-system för att hantera informationen?

i För ett system som endast kräver uppgift om kostnad

- ☐ Inte alls
- ☐ I liten grad
- ☐ I viss grad
- ☐ I hög grad
- ☐ I mycket hög grad
- ☐ Vet ej

ii För ett system som även kräver underlag

- ☐ Inte alls
- ☐ I liten grad
- ☐ I viss grad
- ☐ I hög grad
- ☐ I mycket hög grad
- ☐ Vet ej

Kommentar:

1c Hur bedömer ni att det skulle påverka den administrativa bördan?

i För ett system som endast kräver uppgift om kostnad

- ☐ Inte alls
- ☐ I liten grad
- ☐ I viss grad
- ☐ I hög grad
- ☐ I mycket hög grad
- ☐ Vet ej

ii

För ett system som även kräver underlag

☐ Inte alls

☐ 1 liten grad

☐ 1 viss grad

☐ 1 hög grad

☐ 1 mycket hög grad

☐ Vet ej

Kommentar:

2.

Erfarenheter från system med ersättning för faktisk mervärdesskatt

2a

Har kommunen ersatt privata utförare/erbjudit privata utförare ersättning för faktiska kostnader för mervärdesskatt?

☐ Ja, inom LOV

☐ Ja, vid LOU

☐ Ja, vid bidragsgivning

☐ Nej

Om ja, beskriv systemet och hur Ni upplever att det fungerar/har fungerat

2b

Hur stor andel av de privata utförarna har redovisat och begärt ersättning för faktiska kostnader för mervärdesskatt?

☐ Ingen

☐ Mindre än fem procent

☐ Mindre än hälften

☐ Hälften eller mer

☐ Samtliga

☐ Vet ej

C

Ett system med flera schabloner

Ett annat alternativ som utredningen ser över är att behålla nuvarande system med schablonersättning, men att olika nivåer skulle finnas beroende på typ av verksamhet. Beroende på hur de olika schablonerna satts kan näraliggande områden behöva separeras vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt hos Skatteverket.

1.

Bedöm möjligheterna att separera kostnaderna för upphandling/bidragsgivning för följande områden vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt

	Mycket goda möjligheter	Goda möjligheter	Vissa svårigheter	Stora svårigheter	Mycket stora svårigheter	Ej svar
1a	Förskoleklass	☐	☐	☐	☐	☐
1b	Förskola	☐	☐	☐	☐	☐
1c	Förskoleklass	☐	☐	☐	☐	☐
1d	Grundskola	☐	☐	☐	☐	☐
1e	Grundskola	☐	☐	☐	☐	☐
1f	Gymnasieskola	☐	☐	☐	☐	☐
1g	Yrkesgymnasium	☐	☐	☐	☐	☐
1h	Hemtjänst	☐	☐	☐	☐	☐

339

1j

Hemjänst

Särskilt boende

☐

☐

☐

☐

☐

1j

Särskilt boende

Primärvård

☐

☐

☐

☐

☐

1k

HVB-hem

Specialiserad psykiatrisk vård

☐

☐

☐

☐

☐

1

Varav upphandlat enligt LOV

30 000

CPV-kod/er

2a

I vilken omfattning skulle förändringar/investeringar behöva göras av tex redovisningssystem eller andra IT-system?

☐

Inne alls

☐

1 liten grad

☐

1 viss grad

☐

1 hög grad

☐

1 mycket hög grad

☐

Vet ej

2b

Hur bedömer ni att ett system med olika schabloner för olika typer av verksamheter skulle påverka den administrativa bördan?

☐

Inne alls

☐

1 liten grad

☐

1 viss grad

☐

1 hög grad

☐

1 mycket hög grad

☐

Vet ej

D

Allmänna synpunkter och kommentarer

Har ni ytterligare synpunkter och kommentarer, tex för- och nackdelar med de olika alternativen eller alternativa lösningar?

E

Underlag för begärd ersättning för dold mervärdesskatt 2013

1.

Följande uppgifter lämnas för de verksamheter där kommunen/landstinget begärt ersättning för dold mervärdesskatt. Uppgifterna lämnas för 2013. Ange underlaget för begärd ersättning uppdelat per verksamhet och begärd schablon. Om uppgifterna är svåra att dela upp på de olika schablonerna och/eller verksamheterna så ange istället summan. Ange även underlag för begärd ersättning som endast avser LOV. Ange om möjligt även vilken/vilka CPV-koder som använts vid upphandling.

Exempel: Kommunen köper hemtjänst för totalt 40 miljoner kronor. Av dessa är 10 miljoner hemtjänst som är upphandlad enligt LOU och 30 miljoner är kostnader från privata utförare som kommunens valfrihetssystem, LOV. Kommunen begär ersättning från Skatteverket enligt 6 procentsschablonen. Det totala underlaget enligt A1 är 40 miljoner och upphandlat enligt LOV är 30 miljoner kronor.

Exempel

5201

Hemtjänst

40 000

Alt 1

6%

Alt 2

18%

Ersättning för lokal

18%

Summa

30 000

Varav upphandlat enligt LOV

30 000

CPV-kod/er

340

[illegible]

[illegible]

Alternativa modeller för ersättning för dold mervärdesskatt

Undersökningen utgår en del av översynen av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt.
Kommitte FI 2014:07 (Kommittédirektiv 2014:48)

Kommuner och landsting har vid upphandling av skattefri verksamhet rätt till ersättning för den kostnad den private utföraren har för ingående skatt. Kostnaden ersätts idag enligt en schablon. Utredningens uppdrag innefattar bl.a. att bedöma för- och nackdelar med vissa alternativa lösningar till dagens system samt att bedöma konsekvenser vid förändringar i systemet. Vi skulle därför behöva svar från de som tillämpar nu gällande kompensation för dold mervärdesskatt för att dels kunna föreslå ett alternativ som skulle fungera så bra som möjligt i praktiken och för att kunna beskriva konsekvenserna av en förändring på ett bra sätt.

Skicka svaret till: annica.gulliksson@regeringskansliet.se

Allmän info

☒ Kommun

☐ Landsting

☐ Region

Namn

Organisationsnummer

Kontaktpupplifter

Namn på uppgiftslämnare:

Tel nr:

E-post:

Hemsida:

A Nuvarande system

1. Administration
- 1a Hur upplever ni den administrativa bördan med dagens system?

☐ Mycket liten

☐ Liten

☐ Varken liten eller stor

☐ Stör

☐ Mycket stör

☐ Vet ej

Uppskatta personalkostnader och arbetade timmar för hantering av dagens system med schablonersättning. Tänk på att få med uppgifterna för samtliga berörda verksamheter inom landstinget.

1b

Ange belopp i tusentals kronor

Kostnader per timmar per år

Personalkostnader (ind soc avg mm), timmar

B Ersättning för faktisk mervärdesskatt i särskilda fall

Ett alternativ som utredningen ser över är att kommunerna som huvudregel skulle begära ersättning för dold mervärdesskatt enligt schablon, men att kommunerna i särskilda fall skulle kunna basera ansökningarna på de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader. De faktiska kostnaderna är de kostnader de privata utförarna har i ingående skatt. Sådana ansökningar skulle kunna vara aktuella för sådan verksamhet där de privata utförarnas kostnader för ingående skatt avviker mycket från schablonbeloppet. Det går att kommunen först skulle behöva hämta in informationen från privata utförare för att sedan utföra inlämnade uppgifter begära ersättning från Skatteverket gundat på de inlämnade uppgifterna. Skatteverket kan vid kontroll behöva se underlaget för utbetald ersättning. Det skulle innebära att de kan komma att behöva kontrollera de fakturaunderlag där ingående skatt framgår, dvs de privata utförarnas inkomna fakturor med skattepliktig vara/tjänst.

Nedanstående frågor är uppdelade i två scenarier. Den första, "i" innebär att kommunen/landstinget begär in uppgift om hur stor kostnaden är för ingående skatt från privata utförare. Den andra, "ii" innebär att kommunen även begär in fakturakopior från vilka kostnaden är framräknad. Ta i svaren även hänsyn till att inlämnade uppgifter ska hanteras och sammanställas för att begära ersättning för dold mervärdesskatt från Skatteverket.

1 Administration

Möjligheter att få fram uppgifter om faktisk mervärdesskatt

1a Hur uppskattar Ni möjligheterna att i vissa fall samla in uppgifter om faktisk mervärdesskatt från privata utförare?

i Att endast inhämta uppgift om den private utförarens kostnad för mervärdesskatt.

☐ Mycket goda möjligheter ☐ Goda möjligheter ☐ Vissa svårigheter ☐ Stora svårigheter ☐ Mycket stora svårigheter ☐ Vet ej

ii Att även begära in underlag såsom fakturakopior där uppgift om mervärdesskatt framgår

☐ Mycket goda möjligheter ☐ Goda möjligheter ☐ Vissa svårigheter ☐ Stora svårigheter ☐ Mycket stora svårigheter ☐ Vet ej

Kommentar:

1b I vilken omfattning skulle kommunen/landstinget behöva göra förändringar/investeringar av t.ex. redovisningssystem eller andra IT-system för att hantera informationen?

i För ett system som endast kräver uppgift om kostnad

☐ Inte alls ☐ I liten grad ☐ I viss grad ☐ I hög grad ☐ Mycket hög grad ☐ Vet ej

ii För ett system som även kräver underlag

☐ Inte alls ☐ I liten grad ☐ I viss grad ☐ I hög grad ☐ Mycket hög grad ☐ Vet ej

Kommentar:

1c Hur bedömer ni att det skulle påverka den administrativa bördan?

i För ett system som endast kräver uppgift om kostnad

☐ Inte alls ☐ I liten grad ☐ I viss grad ☐ I hög grad ☐ Mycket hög grad ☐ Vet ej

ii För ett system som även kräver underlag

☐ Inne alls
 ☐ 1 liten grad
 ☐ 1 viss grad
 ☐ 1 hög grad
 ☐ 1 mycket hög grad
 ☐ Vet ej

Kommentrar:

Erfarenheter från system med ersättning för faktisk mervärdesskatt

Har kommunen ersatt privata utförare/erbjudit privata utförare ersättning för faktiska kostnader för mervärdesskatt?

☐ Ja, inom LOV
 ☐ Ja, vid LOU
 ☐ Ja, vid bidragsgivning
 ☐ Nej

Om ja, beskriv systemet och hur ni upplever att det fungerar/har fungerat

Hur stor andel av de privata utförarna har redovisat och begärt ersättning för faktiska kostnader för mervärdesskatt?

☐ Ingen
 ☐ Mindre än fem procent
 ☐ Mindre än hälften
 ☐ Hälften eller mer
 ☐ Samtliga
 ☐ Vet ej

Ett system med flera schabloner

Har annat alternativ som utredningen ser över är att behålla nuvarande system med schablonersättning, men att olika nivåer skulle finnas beroende på typ av verksamhet. Beroende på hur de olika schablonerna sätts kan näraliggande områden behöva separeras vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt hos Skatteverket.

1. Bedöm möjligheterna att separera kostnaderna för upphandling/bidragsgivning för följande områden vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt

	Mycket goda möjligheter	Goda möjligheter	Vissa svårigheter	Stora svårigheter	Mycket stora svårigheter	Ej svar
1a Primärvård	☐	☐	☐	☐	☐	☐
1b Primärvård	☐	☐	☐	☐	☐	☐
1c Specialiserad somatisk vård	☐	☐	☐	☐	☐	☐
1d Specialiserad somatisk vård	☐	☐	☐	☐	☐	☐
1e Labb & röntgen	☐	☐	☐	☐	☐	☐
1f Hjälpmedelsverksamhet	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Kommentrar:

[illegible]

Statens offentliga utredningar 2015

Kronologisk förteckning

1. Deltagande med väpnad styrka i utbildning utomlands. En utökad beslutsbefogenhet för regeringen. Fö.
2. Värdepappersmarknaden MiFID II och MiFIR. + Bilagor. Fi.
3. Med fokus på kärnuppgifterna. En angelägen anpassning av Polismyndighetens uppgifter på djurområdet. Ju.
4. Ett svenskt tonnageskattesystem. Fi.
5. En ny svensk tullagstiftning. Fi.
6. Mer gemensamma tobaksregler. Ett genomförande av tobaksprodukt-direktivet. S.
7. Krav på privata aktörer i välfärden. Fi.
8. En översyn av årsredovisningslagarna. Ju.
9. En modern reglering av järnvägstransporter. Ju.
10. Gränser i havet. UD.
11. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2015. Kontroll, dokumentation och finansiering för ökad säkerhet. M.
12. Överprövning av upphandlingsmål m.m. Fi.
13. Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del I. A.
14. Sedd, hörd och respekterad. Ett ändamålsenligt klagomålssystem i hälso- och sjukvården. S.
15. Attraktiv, innovativ och hållbar – strategi för en konkurrenskraftig jordbruks- och trädgårdsnäring. N L.
16. Ökat värdeskapande ur immateriella tillgångar. N.
17. För kvalitet – Med gemensamt ansvar. S.
18. Lösöreköp och registerpant. Ju.
19. En ny ordning för redovisningstillsyn. Fi.
20. Trygg och effektiv utskrivning från slutenvård. S.
21. Mer trygghet och bättre försäkring. Del 1 + 2. S.
22. Rektorn och styrkedjan. U.
23. Informations- och cybersäkerhet i Sverige. Strategi och åtgärder för säker information i staten. Ju Fö.
24. En kommunallag för framtiden. Del A + B. Fi.
25. En ny säkerhetsskyddslag. Ju.
26. Begravningsclearing. Ku.
27. Skatt på dubbdäcksanvändning i tätort? Fi.
28. Gör Sverige i framtiden – digital kompetens. N.
29. En yrkesinriktning inom teknikprogrammet. U.
30. Kemikalieskatt. Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier. Fi.
31. Datalagring och integritet. Ju.
32. Nästa fas i e-hälsoarbetet. S.
33. Uppgiftslämnarservice för företagen. N.
34. Ett effektivare främjandeförbud i lotterilagen. Fi.
35. Service i glesbygd. N.
36. Systematiska jämförelser. För lärande i staten. S.
37. Översyn av lagen om skiljeförfarande. Ju.
38. Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del II. A.
39. Myndighetsdatalag. Ju.
40. Stärkt konsumentskydd på bolånemarknaden. Ju.
41. Ny patentlag. Ju.
42. Koll på anläggningen. N.
43. Väger till ett effektivare miljöarbete. M.
44. Arbetslöshet och ekonomiskt bistånd. S.
45. SÖK – statsbidrag för ökad kvalitet. U.
46. Skapa tilltro. Generell tillsyn, enskildas klagomål och det allmänna ombudet inom socialförsäkringen. S.

47. Kollektiv rättighetsförvaltning på upphovsrättsområdet. Ju.
48. Bostadsmarknaden och den ekonomiska utvecklingen. Fi.
49. Nya regler för revisorer och revision. Ju.
50. Hela lönen, hela tiden. Utmaningar för ett jämställt arbetsliv. A.
51. Klimatförändringar och dricksvattenförsörjning. N.
52. Rapport från Bergwallkommissionen. Ju.
53. The Welfare State and Economic Performance. Fi.
54. Europeisk kvarstad på bankmedel. Ju.
55. Nationell strategi mot mäns våld mot kvinnor och hedersrelaterat våld och förtryck. U.
56. Får vi det bättre?
Om mått på livskvalitet. Fi.
57. Tillsyn över polisen och Kriminalvården. Ju.
58. EU och kommunernas bostadspolitik. N.
59. En ny regional planering – ökad samordning och bättre bostadsförsörjning. N.
60. Delrapport från Sverigeförhandlingen. Ett författningsförslag om värdeåterföring. N.
61. Ett stärkt konsumentskydd vid telefonsäljning. Ju.
62. UCITS V. En uppdaterad fondlagstiftning. Fi.
63. Straffrättsliga åtgärder mot terrorismresor. Ju.
64. En fondstruktur för innovation och tillväxt. N.
65. Om Sverige i framtiden – en antologi om digitaliseringens möjligheter. N.
66. En förvaltning som håller ihop. N.
67. För att brott inte ska löna sig. Ju.
68. Tjänstepension – tryggandelagen och skattereglerna. Fi.
69. Ökad trygghet för hotade och förföljda personer. Fi.
70. Högre utbildning under tjugo år. U.
71. Barns och ungas rätt vid tvångsvård. Förslag till ny LVU. S.
72. Skärpt exportkontroll av krigsmateriel – DEL 1 + 2, bilagor. UD.
73. Personuppgiftsbehandling på utlännings- och medborgarskapsområdet. Ju.
74. Skydd för vuxna i internationella situationer – 2000 års Haagkonvention. Ju.
75. En rymdstrategi för nytta och tillväxt. U.
76. Ett tandvårdsstöd för alla. Fler och starkare patienter. S.
77. Fakturabedrägerier. Ju.
78. Upphandling och villkor enligt kollektivavtal. S.
79. Tillsyn och kontroll på hälso- och miljöområdet inom försvaret. Fö.
80. Stöd och hjälp till vuxna vid ställningstaganden till vård, omsorg och forskning. S.
81. Mer tid för kunskap – förskoleklass, förlängd skolplikt och lovskola. U.
82. Ökad insyn i fristående skolor. U.
83. Översyn av lex Laval. A.
84. Organdonation. En livsviktig verksamhet. S.
85. Bostäder att bo kvar i. Bygg för gemenskap i tillgänglighetssmarta boendemiljöer. S.
86. Mål och myndighet. En effektiv styrning av jämställdhetspolitiken. + Forskarrapporter till Jämställdhetsutredningen. U.
87. Energiskatt på el. En översyn av det nuvarande systemet. Fi.
88. Gestaltad livsmiljö – en ny politik för arkitektur, form och design. Ku.
89. Ny museipolitik. Ku.
90. Utbildning för framtidens arbetsmarknad. Fi.
91. Digitaliseringens transformerande kraft – vägval för framtiden. N.
92. Utvecklad ledning av universitet och högskolor. U.
93. Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt. Fi.

Statens offentliga utredningar 2015

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Tillämpningsdirektivet till
utstationeringsdirektivet – Del I. [13]
Tillämpningsdirektivet till
utstationeringsdirektivet – Del II. [38]
Hela lönen, hela tiden. Utmaningar för ett
jämfällt arbetsliv. [50]
Översyn av lex Laval. [83]

Finansdepartementet

- Värdepappersmarknaden
MiFID II och MiFIR. + Bilagor [2]
Ett svenskt tonnageskattesystem. [4]
En ny svensk tullagstiftning. [5]
Krav på privata aktörer i välfärden. [7]
Överprövning av upphandlingsmål m.m.
[12]
En ny ordning för redovisningstillsyn. [19]
En kommunallag för framtiden.
Del A + B. [24]
Skatt på dubbdäcksanvändning i tätort?
[27]
Kemikalieskatt. Skatt på vissa konsu-
mentvaror som innehåller kemikalier.
[30]
Ett effektivare främjandeförbud i
lotterilagen. [34]
Bostadsmarknaden och den ekonomiska
utvecklingen. [48]
The Welfare State and Economic
Performance. [53]
Får vi det bättre?
Om mått på livskvalitet. [56]
UCITS V. En uppdaterad fondlagstiftning.
[62]
Tjänstepension – trygghandelagen och
skattereglerna. [68]
Ökad trygghet för hotade och förföljda
personer. [69]
Energiskatt på el. En översyn av det
nuvarande systemet. [87]

- Utbildning för framtidens arbetsmarknad.
[90]
Översyn av ersättning till kommuner och
landsting för s.k. dold mervärdesskatt.
[93]

Försvarsdepartementet

- Deltagande med väpnad styrka
i utbildning utomlands. En utökad
beslutsbefogenhet för regeringen. [1]
Tillsyn och kontroll på hälso- och miljö-
området inom försvaret. [79]

Justitiedepartementet

- Med fokus på kärnuppgifterna. En ange-
lägen anpassning av Polismyndig-
hetens uppgifter på djurområdet. [3]
En översyn av årsredovisningslagarna. [8]
En modern reglering
av järnvägstransporter. [9]
Lösöreköp och registerpant. [18]
Informations- och cybersäkerhet
i Sverige. Strategi och åtgärder för säker
information i staten. [23]
En ny säkerhetsskyddslag. [25]
Datalagring och integritet. [31]
Översyn av lagen om skiljeförfarande. [37]
Myndighetsdatalag. [39]
Stärkt konsumentskydd på
bolånemarknaden. [40]
Ny patentlag. [41]
Kollektiv rättighetsförvaltning på
upphovsrättsområdet. [47]
Nya regler för revisorer och revision. [49]
Rapport från Bergwallkommissionen. [52]
Europeisk kvarstad på bankmedel. [54]
Tillsyn över polisen och Kriminalvården.
[57]
Ett stärkt konsumentskydd vid
telefonförsäljning. [61]

Straffrättsliga åtgärder mot terrorismresor. [63]

För att brott inte ska löna sig. [67]

Personuppgiftsbehandling på utlännings- och medborgarskapsområdet. [73]

Skydd för vuxna i internationella situationer – 2000 års Haagkonvention. [74]

Fakturabedrägerier. [77]

Kulturdepartementet

Begravningsclearing. [26]

Gestaltad livsmiljö – en ny politik för arkitektur, form och design. [88]

Ny museipolitik. [89]

Miljö- och energidepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2015. Kontroll, dokumentation och finansiering för ökad säkerhet. [11]

Vägar till ett effektivare miljöarbete. [43]

Näringsdepartementet

Attraktiv, innovativ och hållbar – strategi för en konkurrenskraftig jordbruks- och trädgårdsnäring. [15]

Ökat värdeskapande ur immateriella tillgångar. [16]

Gör Sverige i framtiden – digital kompetens. [28]

Uppgiftslämnarservice för företagen. [33]

Service i glesbygd. [35]

Koll på anläggningen. [42]

Klimatförändringar och dricksvattenförsörjning. [51]

EU och kommunernas bostadspolitik. [58]

En ny regional planering – ökad samordning och bättre bostadsförsörjning. [59]

Delrapport från Sverigeförhandlingen. Ett författningsförslag om värdeåterföring. [60]

En fondstruktur för innovation och tillväxt. [64]

Om Sverige i framtiden – en antologi om digitaliseringens möjligheter. [65]

En förvaltning som håller ihop. [66]

Bostäder att bo kvar i. Bygg för gemenskap i tillgänglighetssmarta boendemiljöer. [85]

Digitaliseringens transformerande kraft – vägval för framtiden. [91]

Socialdepartementet

Mer gemensamma tobaksregler. Ett genomförande av tobaksproduktdirektivet. [6]

Sedd, hörd och respekterad. Ett ändamålsenligt klagomålssystem i hälso- och sjukvården. [14]

För kvalitet – Med gemensamt ansvar. [17]

Trygg och effektiv utskrivning från slutenvård. [20]

Mer trygghet och bättre försäkring. Del 1 + 2. [21]

Nästa fas i e-hälsoarbetet. [32]

Systematiska jämförelser. För lärande i staten. [36]

Arbetslöshet och ekonomiskt bistånd. [44]

Skapa tilltro. Generell tillsyn, enskildas klagomål och det allmänna ombudet inom socialförsäkringen. [46]

Nationell strategi mot mäns våld mot kvinnor och hedersrelaterat våld och förtryck. [55]

Barns och ungas rätt vid tvångsvård. Förslag till ny LVU. [71]

Ett tandvårdsstöd för alla. Fler och starkare patienter. [76]

Upphandling och villkor enligt kollektivavtal. [78]

Stöd och hjälp till vuxna vid ställningstaganden till vård, omsorg och forskning. [80]

Organdonation. En livsviktig verksamhet. [84]

Utbildningsdepartementet

Rektorn och styrkedjan. [22]

En yrkesinriktning inom teknikprogrammet. [29]

SÖK – statsbidrag för ökad kvalitet. [45]

Högre utbildning under tjugo år. [70]

En rymdstrategi för nytta och tillväxt. [75]

Mer tid för kunskap – förskoleklass, förlängd skolplikt och lovskola. [81]

Ökad insyn i fristående skolor. [82]

Mål och myndighet. En effektiv styrning av jämställdhetspolitiken.
+ Forskarrapporter till Jämställdshetsutredningen. [86]

Utvecklad ledning av universitet och högskolor. [92]

Utrikesdepartementet

Gränser i havet. [10]

Skärpt exportkontroll av krigsmateriel
– DEL 1 + 2, bilagor. [72]