

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

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

Stockholm 2014



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2014:78

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

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

Svara på remiss – hur och varför.

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

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

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2014.

ISBN 978-91-38-24197-4

ISSN 0375-250X

Till statsrådet Ardalan Shekarabi

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

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

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

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

Stockholm i november 2014

Kristina Harmsen Hogendoorn

/Annica Gulliksson
Raisa Svensson

Innehåll

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

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

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

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

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

Luftburen ambulanssjukvård

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

¹ SFS 2013:1105, prop. 2013/14:27.

² EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

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

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

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

Utredningens arbete

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

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

Beräkningar och resultat

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

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

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

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

Överväganden

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

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

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

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

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

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.