Vissa mervärdeskattefrågor II

– Offentlig verksamhet m.m.

SOU 1993:75

Delbetänkande av utredningen om vissa mervärdeskattefrågor

Vissa mervärdeskattefrågor II

– Offentlig verksamhet m.m.

SOU 1993:75

Delbetänkande av utredningen om vissa mervärdeskattefrågor

Statens offentliga utredningar
1993:75
Finansdepartementet

Vissa mervärdeskattefrågor II

– Offentlig verksamhet m.m.

Delbetänkande av utredningen om vissa mervärdeskattefrågor
Stockholm 1993

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget som ingår i C E Fritzes AB. Allmänna Förlaget ombesörjer också, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor, remissutsändningar av SOU och Ds.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

REGERINGSKANSLIETS
OFFSETCENTRAL
Stockholm 1993

ISBN 91-38-13419-5
ISSN 0375-250X

Till
statsrådet Bo Lundgren

Med stöd av regeringens bemyndigande förordnades den 13 februari 1992 riksdagsledamoten Karl-Gösta Svenson att som särskild utredare se över vissa mervärdeskattefrågor.

Att som experter biträda utredningen förordnades fr.o.m. den 1 mars 1992 departementssekreteraren Torbjörn Boström, direktören Carin Lindunger, hovrättsrådet Carl-Gustav Ohlson (t.o.m. november 1992) och sekreteraren Ronnie Peterson samt fr.o.m. den 15 juni 1992 departementssekreteraren Hans Sterte (t.o.m. novmber 1992). Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 1 mars 1992 avdelningsdirektören Hans Eriksson. Att som experter biträda utredningen förordnades dessutom inför arbetet med detta delbetänkande fr.o.m. den 16 november 1992 kanslirådet Lennart Hamberg samt fr.o.m. den 15 december 1992 skattejuristen Thomas Karlsson och departementssekreteraren Åke Nordlander.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om vissa mervärdeskattefrågor och lämnade i november 1992 delbetänkandet Vissa mervärdeskattefrågor (SOU 1992:121).

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet Vissa mervärdeskattefrågor II — Offentlig verksamhet m.m.

Ett särskilt yttrande har avgivits av Ronnie Peterson.

Stockholm i juli 1993

Karl-Gösta Svenson

/Hans Eriksson

Innehåll

Sammanfattning

Offentlig verksamhet

Utredningen har konstaterat att den utvidgade avdragsrätt för ingående mervärdeskatt som infördes för kommunerna (primärkommuner och landsting) den 1 januari 1991 har fått konkurrenssnedvridande effekter. Konkurrensproblemen uppkommer främst när verksamheter som inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt förekommer både inom den offentliga sidan och privat. För den offentliga sidan utgör den ingående skatten som belastar inköpen för verksamheten ingen kostnad till följd av avdragsrätten, vilket den gör inom privat näringsverksamhet. Konkurrenseffekterna blir något olika beroende på om privata skattefria tjänster är föremål för offentlig upphandling jämfört med om offentlig och privat verksamhet konkurrerar om kunderna eller patienterna.

Utredningen föreslår att den utvidgade avdragsrätten för kommunerna enligt nuvarande 18 a § ML skall upphöra att gälla. Bestämmelserna om avdragsrätten för kommunerna kommer därvid att anpassas till vad som gäller för näringslivet. Det innebär att avdrag för ingående mervärdeskatt kommer att medges endast vid sådana inköp som enligt de allmänna bestämmelserna i lagen medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt.

Ett särskilt statsbidrag utgår f.n. med 6 % när en kommun upphandlar tjänster som avser sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning. Statsbidraget utgår även när en kommun lämnar bidrag till näringsidkare för motsvarande ändamål. Ifrågavarande statsbidrag har tillkommit för att kompensera kommunen för den dolda mervärdeskatt som ligger i priset på den köpta tjänsten till följd av att säljaren av tjänsten — till skillnad från kommunen — saknar avdragsrätt. Utredningens förslag medför att statsbidraget inte kommer att fylla någon funktion. Utredningen föreslår därför att bestämmelerna om det särskilda statsbidraget skall upphöra att gälla.

Enligt nuvarande bestämmelser kan en fastighetsägare bli frivilligt skattskyldig till mervärdeskatt vid uthyrning till en kommun, trots att den uthyrda fastigheten eller lokalerna av kommunen skall användas i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Bestämmelsen som infördes i samband med att den utvidgade avdragsrätten infördes skall upphöra att gälla enligt utredningens förslag. En fråga som aktualiseras är det krav på fastighetsägare att i vissa fall återföra tidigare avdragen ingående skatt när förutsättningar för frivillig skattskyldighet för uthyrning inte längre finns. I Lagrådsremiss till Ny mervärdesskattelag föreslås (9 kap. 5 § tredje stycket) dock att återföring inte skall göras om verksamheten i de uthyrda lokalerna till följd av lagändring inte längre medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Utredningen anser därför att det inte behöver införas övergångsbestämmelser i samband med att ifrågavarande skattskyldighet upphör.

Konkurrenskorrigering utanför mervärdeskattesystemet

En begränsning i avdragsrätten för kommunal verksamhet leder till ett annat konkurrensproblem. Kommunerna har ett behov av att köpa skattepliktiga tjänster för sina verksamheter som inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt. Om avdragsrätten begränsas blir kommunerna — för att hålla kostnaderna nere — benägna att utföra dessa tjänster med hjälp av egen personal i stället för att upphandla dem. Det innebär att de näringsidkare som säljer skattepliktiga tjänster till kommunerna utsätts för konkurrens från kommunal egenregiverksamhet. För att komma till rätta med detta problem är det nödvändigt att kommunerna i enskilda egenregisituationer utsätts för en belastning som ungefär motsvarar mervärdeskattebelastningen vid upphandling av samma tjänst.

Utredningen har kommit fram till att en omfattande uttagsbeskattning av egenregitjänster inom mervärdeskattesystemet inte kan föreslås. I stället föreslås enligt ett lämnat principförslag att en intern korrigering, med nedlagd lönekostnad som underlag, skall göras av kommunerna i samband med att man utför skattepliktiga egenregiarbeten. Förslaget bygger på att de enskilda kommunerna är uppdelade i flera resultatenheter. Om ifrågavarande metod för egenregikorrigering inte kan utformas så att den ger tillräcklig konkurrens-

utjämnande effekt, föreslår utredningen att den kompletteras med en utbetalningsrutin. Inte i något av dessa fall är dock avsikten att egenregikorrigeringen som helhet skall utgöra en faktisk kostnad för kommunerna. Korrigeringen skall i stället utformas på ett sätt som innebär att enskilda egenregiarbeten medför belastningar motsvarande mervärdeskatten vid upphandling.

Allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker.

Utredningen föreslår att en enhetlig skattesats av 12 % införs för allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker. Ingen ändring föreslås dock för en grupp periodiska publikationer (organisationstidskrifter m.m.) som f.n. är undantagna från skatteplikt.

Allmänna nyhetstidningar är enligt nuvarande bestämmelser kvalificerat undantagna från skatteplikt. Det innebär att den som producerar dessa tidningar har avdragsrätt för ingående mervärdeskatt, trots att utgivningen inte belastas med mervärdeskatt.

Andra periodiska publikationer än de ovan nämnda och böcker beskattas f.n. enligt den generella skattesatsen 25 %.

Det är främst de skilda konkurrensförutsättningarna mellan utgivare av periodiska publikationer och utgivare av allmänna nyhetstidningar som föranlett ställningstagandet.

Definitionen av personbilar

Utredningen har inte ansett det vara lämpligt att föreslå mer långtgående förändringar av gällande särbestämmelser inom personbilsområdet, då man inom EG ännu inte har avgjort hur bestämmelserna om avdragsrätt m.m. skall utformas.

Förslaget innebär att lätta skåplastbilar, vars förarhytt utgör en separat karosserienhet, inte längre skall hänföras till personbilar i mervärdeskattehänseende. Det medför att mervärdeskattelagens allmänna bestämmelser om avdragsrätt m.m. blir tillämpliga för dessa bilar. Lätta flaklastbilar förses i bland med överbyggnader (kåpor) av

plast. Beroende på hur dessa överbyggnader är monterade, kan bilarna typbesiktas som antingen flaklastbilar med kapell eller som skåplastbilar. Enligt förslaget kommer dessa bilar att behandlas lika, vilket innebär att mervärdeskattelagens allmänna bestämmelser om avdragsrätt m.m. skall tillämpas.

Författningsförslag

Förslag till
Lag om ändring i NML

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om mervärdesskatt[1]

dels att 1 kap. 12 §, 3 kap. 3, 15, 17, 26 och 31 §§, 4 kap. 8 §, 7 kap. 1 §, 8 kap. 7 § och 10 kap. 11 och 12 §§ skall ha följande lydelse,

dels att 3 kap. 12 § och 10 kap. 10 § skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	12 §
Med *personbil* förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.	Med *personbil* förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram. *Som personbil anses dock inte lastbil med skåpkarosseri om förarhytten utgör en separat karosserienhet.*

3 kap.

3 §

Undantaget enligt 2 § gäller inte vid

1. upplåtelse eller överlåtelse av annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten,

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverknings-

[1] Nuvarande lydelse; lagrådsremiss om Ny mervärdesskattelag enligt utdrag ur regeringsprotokollet den 13 maj 1993.

rätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,

6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,

7. upplåtelse av förvaringsboxar,

8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark och

10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Undantaget gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet, för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Uthyrning till staten *eller en kommun* är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt. I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i detta stycke.

Undantaget gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet, för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Uthyrning till staten är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt. I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i detta stycke.

15 §

Från skatteplikt undantas, utöver vad som följer av *12*-14 §§, införsel av utländska periodiska publikationer, när de förs in i landet för att tillhandahållas av utgivaren till prenumeranter här i landet med eller utan någons förmedling.

Från skatteplikt undantas, utöver vad som följer av *13*-14 §§, införsel av utländska periodiska publikationer, när de förs in i landet för att tillhandahållas av utgivaren till prenumeranter här i landet med eller utan någons förmedling.

17 §

Undantagen i *12*-15 §§ omfattar, förutom tryckta publikationer, även radio- och kassettidningar.

Undantagen i *13*-15 §§ omfattar, förutom tryckta publikationer, även radio- och kassettidningar.

26 §

Från skatteplikt undantas sådan omsättning av tjänster som annars medför skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 1 § första stycket 2, om

1. förvärvaren är staten *eller en kommun*,
2. förvärvaren skulle ha haft rätt till avdrag motsvarande hela den ingående skatten, eller
3. förvärvaren inte gör sitt förvärv i en yrkesmässig verksamhet och hans sammanlagda beskattningsunderlag för sådana förvärv uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

Från skatteplikt undantas sådan omsättning av tjänster som annars medför skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 1 § första stycket 2, om

1. förvärvaren är staten,
2. förvärvaren skulle ha haft rätt till avdrag motsvarande hela den ingående skatten, eller
3. förvärvaren inte gör sitt förvärv i en yrkesmässig verksamhet och hans sammanlagda beskattningsunderlag för sådana förvärv uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

31 §

Från skatteplikt undantas uttag av varor då staten *eller en kommun* tar i anspråk egna varor för eget behov.

När staten *eller en kommun* tar i anspråk egna tjänster för eget behov är dessa skattepliktiga uttag av tjänster endast när det gäller arbeten på stadigvarande bostäder i sådana fall som avses i 2 kap. 8 §.

Från skatteplikt undantas uttag av varor då staten tar i anspråk egna varor för eget behov.

När staten tar i anspråk egna tjänster för eget behov är dessa skattepliktiga uttag av tjänster endast när det gäller arbeten på stadigvarande bostäder i sådana fall som avses i 2 kap. 8 §.

När en kommun tar i anspråk egna tjänster för eget behov är dessa skattepliktiga uttag av tjänster endast när det gäller sådana sophämtningstransporter som kommunen normalt tillhandahåller andra.

4 kap.

8 §

Sådan omsättning utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. sker som ett led i myndighetsutövning, *eller*

2. avser bevis, protokoll eller motsvarande över myndighetsutövning.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig omsättning även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Sådan omsättning utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. sker som ett led i myndighetsutövning,

2. avser bevis, protokoll eller motsvarande över myndighetsutövning, *eller*

3. avser en vara som tillverkats eller en tjänst som utförts som ett led i undervisningen i en annan gymnasieskola än en där undervisning i jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring bedrivs.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig omsättning även i sådana fall som avses i första stycket *1 och 2* under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

7 kap.

1 §

Mervärdesskatten tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Skatten tas *dock* ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för

1. serveringstjänster,

2. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

3. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,

4. transport i skidliftar, och

5. omsättning och införsel av sådana livsmedel och livsmedelstillsattser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med un-

Mervärdesskatten tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget *om inte annat följer av andra eller tredje stycket.*

Skatten tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för

1. serveringstjänster och

2. omsättning och införsel av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om

dantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om handel med drycker, och

c) tobaksvaror.

handel med drycker, och

c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,

2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,

3. transport i skidliftar, och

4. omsättning av allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker samt motsvarande radio- och kassettutgåvor.

Med andra periodiska publikationer enligt 4 förstås inte sådana publikationer som avses i 3 kap. 13-15 §§.

8 kap.

7 §

Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller införseln.

Om ingen är skattskyldig för utgående skatt för den omsättning genom vilken ett förvärv har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i 2 och 3: till 20 procent av ersättningen,

2. vid förvärv av sådana varor som anges i 7 kap. 1 § andra meningen: till 17,36 procent av ersättningen, *och*

3. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

Om ingen är skattskyldig för utgående skatt för den omsättning genom vilken ett förvärv har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i *2-4*: till 20 procent av ersättningen,

2. vid förvärv av sådana varor som anges i 7 kap. 1 § andra *stycket*: till 17,36 procent av ersättningen,

3. *vid förvärv av sådana varor som anges i 7 kap. 1 § tredje stycket: till 10,71 procent av ersättningen, och*

4. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

10 kap.

11 §

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. *12* §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 § eller 23 § 4 eller 6.

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 22 § eller 23 § 4 eller 6.

12 §

Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster utomlands har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utomlands. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. *12* §, 19 § första stycket 2 eller 23 § 4 eller 6.

Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster utomlands har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utomlands. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 eller 23 § 4 eller 6.

19 kap.

13 §

Den som omfattas av ett beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § skall registreras.

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. *10,* 11 eller 12 § skall registreras, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § skall registreras, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Att den som är skattskyldig skall registreras framgår av 14 kap. 1 §.

---

1. Denna lag träder i kraft, i fråga om de särskilda bestämmelserna för offentlig verksamhet, den 1 januari 1995 då lagen (1990:578) om särskilt

bidrag till kommuner och förordningen (1990:1374) om bidrag enligt lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner upphör att gälla. I övrigt träder lagen i kraft den 1 januari 1994.

2. Den upphävda lagen och den upphävda förordningen gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av denna lag.

1 Uppdraget

Utredningen har fått i uppdrag att bl.a. undersöka påtalade brister i fråga om konkurrensneutralitet mellan verksamhet som bedrivs i offentlig regi och motsvarande verksamhet i privat regi. Särskild vikt bör läggas vid de eventuella brister i konsumtions- och konkurrensneutraliteten som de nya bestämmelserna kan ha gett upphov till, i synnerhet vad gäller kompensationssystemen för offentlig verksamhet. Här innefattas också en bedömning av konkurrensneutraliteten vad gäller avräkningssystemet för de statliga myndigheterna.

Vidare bör det utredas i vilken utsträckning den generella beskattningen i sig och även omfattningen av undantagen från skatteplikt har gett upphov till särskilda gränsdragnings- eller kontrollproblem eller leder till konkurrenssnedvridningar. Om problem av detta slag konstateras föreligga bör utredningen undersöka om de kan undanröjas genom att områdena förs in under beskattningen, eventuellt med en reducerad skattesats.

Det ankommer på utredningen att pröva behovet av förändringar.

De förslag som lämnas bör stå i överensstämmelse med EG:s ordning inom området.

1.1 Utredningens genomförande av uppdraget

Tidigare delbetänkande

Utredningen lämnade i november år 1992 delbetänkandet Vissa mervärdeskattefrågor (SOU 1992:121). Förslagen gällde en utvidgning av sjukvårdsbegreppet som avsågs omfatta även alternativmedicin och viss fotvård. Betänkandet innehöll också förslag till bestämmelser om frivillig skattskyldighet vid andrahandsuthyrning och nya bestämmelser om gruppregistrering inom den finansiella sektorn. Vidare före-

slogs undantag från skatteplikt för vissa fartyg och luftfartyg m.m. och lättnader i fråga om bunkerolja för fartyg i utrikes trafik.

Detta betänkande

En väsentlig del av detta betänkande upptar frågor som gäller sådana brister i konkurrensneutraliteten som kompensationssystemet för kommunerna har gett upphov till. Eftersom konkurrensproblemen har visat sig vara koncentrerade till sådana från skatteplikt undantagna områden som offentlig verksamhet driver i konkurrens med motsvarande privata verksamheter, berörs framför allt områdena sjukvård, tandvård och social omsorg i avsnittet för offentlig verksamhet.

Till denna grupp hör också utbildningstjänsterna. Det är angeläget att gällande mervärdeskatteregler inom detta område blir föremål för en översyn. Det föreligger för närvarande påtagliga svårigheter att avgränsa de från skatteplikt undantagna utbildningstjänsterna från skattepliktiga tjänster, vilket även inverkar menligt på konkurrensneutraliteten. Utredningen anser emellertid att det inte är lämpligt att föreslå nya regler — i fråga om skatteplikten — utan att samtidigt beröra skattskyldigheten för ideella föreningar. Utredningen har för avsikt att senare komma med förslag i dessa frågor.

Även i ett annat avseende har tjänsterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning ett inbördes samband. Kommunal *upphandling* av dessa tjänster berättigar till statsbidrag enligt lagen (SFS 1990:578) om särskilt bidrag till kommuner. Statsbidrag utgår även när en kommun *lämnar bidrag* till näringsidkare för dennes verksamhet inom samma områden.

I samband med utredningens överväganden är förekomsten av nämnda statsbidrag därför en omständighet som finns med i bedömningen.

Utredningen har också i detta betänkande undersökt konkurrenssituationen inom tidningsområdet och lämnar förslag till en enhetlig beskattning.

Mervärdeskattelagens särbestämmelser inom personbilsområdet har jämförts med situationen inom EG. I avvaktan på att EG-direktiv kan komma att antas föreslår utredningen begränsade lättnader i avdragsförbudet för vissa lätta skåplastbilar.

Regeringen har enligt regeringsprotokoll den 13 maj 1993 till Lagrådet överlämnat en lagrådsremiss om Ny mervärdesskattelag (NML). Då avsikten är att utredningens förslag skall inordnas i den förväntade NML har förslagen lämnats i NML-version med lagrådsremissen som utgångspunkt för ändringsförslagen. I de allmänna motiven lämnas dock redogörelsen utifrån gällande ML.

2 Offentlig verksamhet

2.1 Nuvarande beskattningsregler

Här redovisas gällande beskattningsregler för vårdområdet i de avseenden som det har bedömts angeläget för den fortsatta redogörelsen. I övrigt behandlas gällande regler i sitt sammanhang i anslutning till jämförelser och överväganden.

2.1.1 Slopat direktkrav inom vårdområdet genom lagändring

Genom lagändring (SFS 1992:190) gäller undantaget från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg enligt 8 § 1) ML även när någon på uppdrag av vårdgivaren tillhandahåller tjänst för dennes räkning under förutsättning att tjänsten skulle ha varit undantagen om den i stället hade tillhandahållits vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen direkt. Den genomförda ändringen som är införd i 8 § anv punkt 12 trädde i kraft den 1 maj 1992.

Ändringen innebär att underentreprenörer till vårdgivare som tillhandahåller vård- och omsorgstjänster i mervärdeskattehänseende behandlas som sina uppdragsgivare. Därigenom undviks att en vårdgivare belastas med en debiterad mervärdeskatt på en vårdtjänst som han köper från en underentreprenör.

På initiativ av skatteutskottet utformades lagändringen så att sjuktransporter med därför särskilt inrättade fordon omfattas av skatteplikten. Sjuktransporterna hänfördes tidigare till sjukvård. Det framgick av särskilt stadgande i 8 § anv punkt 1 ML. Sjuktransporterna bedömdes dock vara skattepliktiga när t.ex. utomstående företag utförde dessa åt landstinget. Kravet på direkt tillhandahållen tjänst ansågs inte vara tillgodosett eftersom landstinget är vårdgivare till de patienter som transporteras. I samband med lagändringen ovan

skulle emellertid sjuktransporterna generellt komma att hänföras till en skattefri vårdtjänst oberoende av vem som utför sjuktransporten.

Det skulle ha medfört att skattskyldigheten upphört för privata ambulansföretag och för taxiföretag som utför transporter med s.k. bårbilar. Därmed skulle också avdragsrätten för motsvarande ingående skatt ha upphört. Kommuner som utför sjuktransporter på entreprenad för landstingets räkning har avdragsrätt genom kompensationssystemet.

2.1.2 Kompensationssystemet

Den generella skatteplikten infördes samtidigt som reduceringsreglerna slopades den 1 januari 1991. Båda dessa förändringar skulle för offentlig verksamhet medföra att det ur mervärdeskattesynpunkt blev mer gynnsamt att utföra skattepliktiga tjänster i egen regi med hjälp av anställd personal jämfört med att upphandla tjänsterna.

För att motverka en ökning av egenregitjänsterna infördes samtidigt ett särskilt kompensationssystem. För primärkommuner och landstingskommuner (nedan används "kommun" som gemensam beteckning) är kompensationen utformad som en generell avdragsrätt inom mervärdeskattesystemet. Denna avdragsrätt är reglerad i 18 a § ML. Trots att stora delar av den kommunala verksamheten inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt föreligger således avdragsrätt för ingående skatt på varor och tjänster i samma omfattning som i verksamheter med enbart skattepliktig omsättning. Avdragsrätten medför att kommunernas upphandling inte missgynnas i förhållande till kommunalt egenregiarbete.

För statliga myndigheter infördes i stället en slags nettobudgetering. Fr.o.m. den 1 juli 1991 får de statliga myndigheterna räkna av debiterad mervärdeskatt från statens huvudinkomsttitel för mervärdeskatt. Samtidigt är de statliga anslagen från samma tidpunkt beräknade exklusive mervärdeskatt. De statliga myndigheter som omfattas av kompensationssystemet har ingen avdragsrätt för ingående skatt inom mervärdeskattesystemet. All ingående skatt bokförs i stället så att den ändå inte belastar myndighetens anslag. Kompensationssystemet är inte tillämpligt på de statliga affärsverken som bokför och deklarerar

mervärdeskatten på vanligt sätt. Affärsverken omfattas dock av samma utvidgade yrkesmässighetsbegrepp som övriga statliga myndigheter.

Frivilligt inträde vid uthyrning till staten eller en kommun

När kompensationssystemet infördes utvidgades samtidigt rätten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Det blev möjligt för fastighetsägare att gå in i mervärdeskattesystemet vid uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Den hyra som betalas till fastighetsägaren innefattar därmed ingen dold mervärdeskatt och den mervärdeskatt som debiteras på hyran utgör ingen kostnad eftersom den är avdragsgill. Hyresalternativet blir alltså för staten eller en kommun ur mervärdeskattesynpunkt jämställt med verksamhet i egna lokaler.

Särskilt statsbidrag till kommunerna

När det gäller det skattepliktiga området verkar uppfattningen vara att kompensationssystemet tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet. I fråga om de från skatteplikt undantagna tjänsterna är dock situationen en annan. Lagstiftaren var medveten om att den generella avdragsrätten för kommunerna skulle innebära en favorisering av kommunal egenregiverksamhet på mervärdeskattefria områden. Näringsidkare som är verksamma inom samma områden saknar avdragsrätt för ingående skatt. För att inte kommunal upphandling av ifrågavarande tjänster skulle hämmas infördes ett statsbidrag enligt lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner.

Statsbidrag utgår därför till en kommun med sex procent av kostnaden för upphandling av sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Bidraget utgår även då en kommun lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom samma områden. Statsbidraget skall kompensera kommunen för den dolda mervärdeskattekostnad som inkluderas i priset för t.ex. en sjukvårdstjänst som upphandlas från ett privat vårdföretag.

Kommunerna får ersätta staten för den generella avdragsrätten

Den ekonomiska förstärkning som kommunerna får genom den generella avdragsrätten återkrävs av staten inom ramen för den totala ekonomiska relationen mellan kommunerna och staten. Det finns dock inget direkt samband mellan den enskilda kommunens faktiskt avdragna mervärdeskatt och det belopp som skall återläggas till staten, vilket också är en förutsättning för att kompensationssystemet skall ha avsedd effekt. Den andel av den totalt avdragna ingående skatten som den enskilde kommunen skall återlägga till staten har uträknats med hänsyn taget till kommunens skattebärkraft. De enskilda momsdebiteringarna gentemot en kommun påverkar således inte storleken av det belopp som kommunen får återlägga till staten.

Både effekten av den generella avdragsrätten och de statsbidrag som kommunerna erhåller skall ingå i den schablonmässiga återläggning som sker till staten. Fram till utgången av år 1992 skedde detta genom en avräkningsskatt som betalades från kommunerna till staten. Avräkningsskatten avsåg även andra regleringar mellan staten och kommunerna. Värdet av den utvidgade avdragsrätten för kommunerna beräknades visserligen till 15 miljarder kronor, men det ansågs att kommunerna inte skulle drabbas av den ökade mervärdeskattekostnad som skattereformen orsakade. Det beslutades därför att endast 9,8 miljarder (7 miljarder för kommuner och 2,8 miljarder för landsting) skulle återläggas via avräkningsskatten. Eftersom underlaget för avräkningsskatten utgjordes av kommunernas skatteunderlag, kom avräkningsskatten att öka med skatteunderlagets utveckling.

I samband med att en stor del av de nuvarande specialdestinerade statsbidragen till kommunerna avvecklades den 1 januari 1993, slopades också avräkningsskatten och ersattes med ett samlat nettobidrag. Detta beräknas som summan av de flesta tidigare specialdestinerade statsbidragen minskat med medel som betalades från kommunerna till staten, bl.a. avräkningsskatten. Det belopp som drogs bort från statsbidraget till följd av att avräkningsskatten upphörde var totalt 14 462 miljoner kronor, varav en del avsåg ersättningen för avdragsrätten. Nettobidragets storlek kommer framöver att bestämmas av samhällsekonomiska bedömningar. Den uppräkning av ersättningen för avdragsrätten som fanns i avräkningsskattens konstruktion finns inte i det nya bidragssystemet. Ersättningen för avdragsrätten ligger därför

som ett fast minusbelopp i det nya statsbidraget och påverkas inte av inflationen.

2.1.3 Kompensationssystemet och EG

För den fortsatta redogörelsen är det av intresse att nämna något om förutsättningarna för att i ett EG-perspektiv behålla kompensationssystemet för kommunerna.

Enligt den information som utredningen har fått från tjänstemän vid EG-kommissionen är den svenska utformningen av kompensationssystemet, med en oinskränkt avdragsrätt för ingående skatt inom mervärdeskattesystemet och som omfattar både kommunernas utåtriktade skattefria verksamhetsområden och de områden som tillgodoser egna behov, inte förenlig med EG:s bestämmelser.

Det nuvarande kompensationssystemet för kommuner kommer således inte att kunna behållas vid ett svenskt EG-inträde.

2.2 Danskt kompensationssystem (Udligningsordning)

I Danmark finns ett kompensationssystem för kommuner och amtskommuner (närmast motsvarande våra landsting) och som i praktiken tillgodoser samma syften som det svenska. Den danska motsvarigheten har emellertid en annan utformning. Systemet för både avdragsrätt och återläggning till staten är uppbyggt helt vid sidan av mervärdeskatteredovisningen i ett slutet system inom vilket pengarna cirkulerar. Den ingående mervärdeskatt som inte är avdragsgill inom mervärdeskattesystemet återkrävs månadsvis från Inrikesdepartementet (Indenrigsministeriet) via en särskild ADB-rutin. Upplysningsvis kan nämnas att kommunerna tillämpar en gemensam, enhetlig kontoplan. Även de danska kommunerna är skyldiga att — efter inbördes omfördelning mellan kommunerna — betala tillbaka under året erhållna pengar. Avräkningen mellan kommunerna och Inrikesdepartementet sker löpande men den definitiva avstämningen sker med ett års förskjutning. I Danmark föreligger det således överensstämmelse mellan de belopp som sammantaget rekvireras från Inrikesdepartemen-

tet och de belopp som sedan kollektivt återbetalas. Genom omfördelningen inbördes mellan kommunerna (efter skattebärkraft) av det totala belopp som skall återbetalas, blir den enskilda kommunen relativt okänslig för mervärdeskattebelastningen vid inköpstillfället. I det avseendet fyller udligningsordningen samma funktion som den svenska kompensationsordningen. För att förhindra en konkurrenspåverkan gentemot privat verksamhet har ett par skattefria områden undantagits från udligningsordningen. Det ena undantaget avser vissa busstransporter och det andra avser uthyrning för äldreboende.

I Danmark finns också en motsvarighet till det särskilda bidraget (6 %) som utgår vid viss skattefri upphandling och bidragsgivning enligt ovan. Den utgör en del av udligningsordningen och har en betydligt större omfattning än det svenska statsbidraget. Det framgår av en särskild bilaga (positivliste) till udligningsordningen. Bilagan upptar för kommunerna arton olika skattefria områden och för amtskommunerna tjugoen motsvarande områden med varierande procentsatser. Utbetalningar och bidragsgivning till de olika verksamhetsområdena berättigar kommunerna till belopp enligt respektive procentsats och som medräknas när kommunen begär pengar från Inrikesdepartementet. Kompensationen beräknas efter en angiven högre procentsats om utbetalningen avser vissa anläggningskostnader.

Enligt uppgift från tjänstemän på det danska skatteministeriet har danska staten fått bekräftelse från EG på att det danska systemet inte strider mot EG:s bestämmelser.

2.3 Bedömning av konsumtions- och konkurrensneutraliteten

2.3.1 Allmänt

Som en följd av att en i princip generell skatteplikt infördes i samband med skatteomläggningen har inte bara konsumenterna fått vidkännas en kostnadsökning i form av mervärdeskatt på fler varor och tjänster. Detta gäller även de näringsidkare som är verksamma inom de från skatteplikt undantagna områdena liksom andra organisationer och sammanslutningar vars verksamhet inte medför skattskyldighet.

Skillnader i olika utövares möjlighet att inom mervärdeskattesystemet tillgodogöra sig avdrag för ingående skatt eller på annat sätt kompensera sig för en ökad mervärdeskattebelastning har efter skatteomläggningen därför fått större betydelse. I vissa avseenden kan detta också innebära en påverkan av konsumtions- och konkurrensneutraliteten.

2.3.2 Det särskilda statsbidragets effekter

Statsbidrag utgår till kommun för upphandlade tjänster avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning och för utgivna bidrag till näringsidkare inom samma områden. Behovet av ett bidrag på andra områden bedömdes vara begränsat.

Statsbidraget, sex procent av värdet av upphandlade tjänster eller lämnat bidrag, bygger på en schablon. I de fall schablonen motsvarar värdet av den i en viss mervärdeskattefri prestation ingående mervärdeskattekostnaden, torde bidraget principiellt leda till att konkurrensneutraliteten återställs.

Inhämtad information ger vid handen att synen på statsbidraget varierar mellan kommunerna och även inom respektive kommun. På många håll tycks man beakta statsbidraget vid kostnadsjämförelser och en viss kostnadsökning accepteras till följd av säljarens momskostnad. Det förekommer även att kommuner betalar ut 6 % utöver avtalade priser i samband med upphandling.

Det finns också exempel på att man på grund av det ansträngda kostnadsläget inte accepterar en högre prisnivå till följd av säljarens momsbelastning. Det kan hävdas att detta endast är ett led i kommunernas allmänna strävan att nedbringa kommunens kostnader och att effekten är temporär. I och med att kommunen väljer att övergå till egenregiverksamhet i stället för att acceptera en viss kostnadsökning vid upphandling, går samtidigt statsbidraget förlorat.

Erfarenheten under den tid som statsbidrag har utgått, visar att bidraget i bland *hanteras* så att det inte får avsedd effekt. *Statsbidragets storlek* överensstämmer inte heller alltid med den mervärdeskattekostnad som det säljande företaget måste kalkylera med i sin prissättning av den skattefria tjänsten. Eftersom bidraget bygger på en schablon överkompenseras ibland mervärdeskatteandelen i priset för

en upphandlad tjänst medan den i andra situationer inte kompenseras fullt ut.

En utveckling inom kommunerna som innebär att det ekonomiska ansvaret för verksamheten decentraliseras har i en del fall medfört att statsbidraget inte ger den eftersträvade konkurrensneutraliteten vid kommunal upphandling.

Som exempel kan nämnas att en enhet med eget budgetansvar inom en kommun väljer mellan att utföra en viss tjänst i egen regi och att upphandla motsvarande tjänst hos ett privat företag. Den egna budgeten är med hänsyn till avdragsrätten för ingående skatt beräknad exklusive mervärdeskatt varför man är okänslig för den mervärdeskatt som belastar enhetens egen verksamhet. Om det statsbidrag som utgår vid upphandling av en skattefri tjänst inte tillförs enheten utan kommer kommunens centrala ekonomi till godo uppstår i praktiken en konkurrenssnedvridning till nackdel för det privata företaget.

Den påverkan av konkurrensneutraliteten som ovanstående exempel visar kan den enskilda kommunen rätta till genom att t.ex. tillåta den ekonomiskt ansvarige att öka sin budget med sex procent av kostnaden för upphandlade mervärdeskattefria tjänster, dvs. med samma belopp som kommunen erhåller i statsbidrag. Problemet kan således sägas vara orsakat av hanteringen av statsbidraget och det kan i vissa fall ha sin grund i bristande kunskap om gällande regler. Mycket tyder på att just detta problem också kan vara av övergående karaktär. Enligt uppgift har man inom flertalet kommuner och landsting numera övergått till en ordning som innebär att erhållna statsbidrag slussas vidare direkt till respektive budgetansvarig enhet.

En annan omständighet som bör uppmärksammas är den skillnad i kapitalbehov som föreligger mellan investering i offentlig verksamhet och motsvarande investering i privat verksamhet. Under utredningens gång har detta påtalats från skilda håll. Det kan gälla investeringar i t.ex. vårdbyggnader eller maskinell utrustning.

Den offentliga vårdgivaren har med hänsyn till avdragsrätten för ingående skatt ett kapitalbehov vid investeringar som är tjugo procent lägre än vad den privata vårdgivaren har. Mot detta kan invändas att den offentliga vårdgivaren skall återlägga den avdragna mervärdeskatten till staten. Enligt vad som framgått tidigare påverkas dock inte alls det belopp som skall återläggas till staten av den faktiskt avdragna mervärdeskatten i den enskilda kommunen. Det är för övrigt just

denna effekt som eftersträvas vid upphandling av *skattepliktiga* tjänster.

För att det statsbidrag som utgår till kommunen vid upphandling av t.ex. privata vårdtjänster långsiktigt skall neutralisera hela effekten av mervärdeskatten vid investeringar, bör bidraget även inkludera de ränteeffekter som det ökade kapitalbehovet ger. För övrigt är storleken av kapitalbehovet i sig av betydelse både för möjligheten och viljan att investera.

Statsbidrag utgår endast vid upphandling och för lämnat bidrag

Trots att det särskilda bidraget till kommunerna är behäftat med vissa brister, bl.a. för att dess konstruktion bygger på en schablon, har det otvivelaktigt en konkurrensutjämnande effekt. Denna effekt uppnås dock endast när en kommun antingen upphandlar en skattefri tjänst eller lämnar bidrag till en näringsidkare för sådan verksamhet. Dessutom utgår det särskilda bidraget endast inom vård- och utbildningsområdena. För övriga skattefria områden utgår inget bidrag. Stora delar av skattefri verksamhet drivs också helt fristående från kommunal verksamhet utan att producerade tjänster är föremål för vare sig kommunal upphandling eller kommunala bidrag.

Man kan överväga att i statsbidragssystemet — med den danska udligningsordningen som förebild — inordna även andra skattefria tjänster som är föremål för kommunal upphandling och bidragsgivning. Procentsatsen kan även finjusteras enligt en differentierad skala för att bättre överensstämma med med den genomsnittliga mervärdeskattebelastningen inom respektive område. Ett på detta sätt utbyggt statsbidragssystem leder trots allt bara till en förbättrad konkurrensneutralitet i upphandlings- och bidragssituationerna. Det kan därför ifrågasättas om denna begränsade förbättring står i rimlig proportion till den ytterligare administration som ett utbyggt statsbidragssystem kräver.

En omständighet som försvårar bedömningen av statsbidragets faktiska effekter ur konkurrenssynpunkt är att bidraget inte alltid är ett resultat av en normal upphandlingssituation med två förhandlande parter. Ibland är kommunerna på grund av lagstiftning skyldiga att lämna bidrag till en verksamhet. Det gäller t.ex. i fråga om skolpeng-

en. I det fallet skall kommunen utge bidrag efter fastställda normer med kommunens egna kostnader för utbildningen som grund. Det har framgått att det på sina håll råder delade meningar om hur mervärdeskatten skall anses inverka på kommunens kostnader vid denna beräkning.

2.3.3 Fastighetsområdet

Sättet att arrangera lokal- och hyresförhållanden påverkar belastningen av mervärdeskatt i privat skattefri verksamhet. Om förhyrning av lokaler sker på den öppna marknaden eller om verksamheten drivs i egen fastighet utgör mervärdeskatten för produktion och drift av lokalerna en kostnad. Om lokaler hyrs av en kommun är motsvarande mervärdeskatt avdragen i kommunens mervärdeskatteredovisning, förutsatt att det antingen är fråga om kommunens egna lokaler eller lokaler som kommunen i sin tur hyr från en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig. Utredningen har erfarit att kommunerna i ökande omfattning hyr lokaler av fastighetsägare som är frivilligt skattskyldiga för att sedan vidareuthyra dem till hyresgäster vars verksamhet inte omfattas av skattskyldighet. Det finns också exempel på kommunala köp av t.ex. stiftelse- eller föreningsägda fastigheter inför ny-, till- eller ombyggnader. Efter kommunens förvärv utförs byggnadsarbetena, vars mervärdeskattebelastning omfattas av avdragsrätten. Därefter hyrs lokalerna tillbaka till säljaren för användning i skattefri verksamhet. Utredningen har inga uppgifter om i vilken omfattning sådana transaktioner har fullföljts.

Nämnda arrangemang innebär visserligen att t.ex. ett privat vårdföretag eller en kulturstiftelse i likhet med kommunen inte drabbas av mervärdeskattekostnaden, men trots det kan flera invändningar riktas mot denna utveckling.

Alla ickekommunala organisationer och företag inom den skattefria sektorn kan inte eliminera mervärdeskattekostnaden genom att hyra lokaler av en kommunal hyresvärd. Skatten blir därför en konkurrensfaktor även inom denna grupp. Vidare innebär mervärdeskattens konstruktion att i priset för ett skattefritt tillhandahållande — i det här fallet upplåtelse av fastighet — ingår en dold mervärdeskattekostnad. Denna elimineras genom arrangemanget. Dessutom motverkar för-

farandet de åtgärder som vidtas i andra avseenden för att minska den offentliga sektorns åtaganden. Det kan befaras ske en ökning av nämnda hyresförhållanden liksom en överföring av fastigheter i kommunal ägo enbart av skatteskäl.

2.3.4 Särskilt om sjukvård

På det privata sjukvårdsområdet svarar de försäkringskasseanslutna läkarna för en väsentlig del av sjukvården. Deras ersättning som är taxebunden utgår dels i form av patientavgift, dels i form av ersättning från försäkringskassan.

Det har under senare år även blivit vanligt att landstingen träffar vårdavtal med enskilda vårdbolag. I allmänhet ingår då statsbidragen i den ersättning som betalas ut till vårdgivarna från landstingen. Även här utgår en del av ersättningen i form av patientavgift.

Avtalen med landstingen kan liksom för de försäkringskasseanslutna läkarna innebära att betalning sker per patientbesök, per arbetsdag eller per jourtillfälle. Ersättningen kan även utgå per individ och år, dvs vårdföretaget tar genom avtalet ett helhetsansvar för ett antal patienter.

Inom det privata sjukvårdsområdet svarar en stor vårdgivare för ungefär hälften av den tillhandahållna vården. En grupp privata vårdutövare arbetar helt utanför försäkringssytemet.

De olika sätt på vilka privat sjukvård bedrivs innebär olika grad av konkurrenspåverkan. Vid upphandling av sjukvård enligt avtal sker en direkt prisjämförelse mer påtagligt än för annan privat sjukvård.

Privata vårdutövare samverkar i bland i s.k. läkarhus. Samverkan består i att de enskilda företagen av rationella skäl går samman om viss gemensam service som reception, inköp m.m. Den gemensamma servicen tillhandahålls av en av vårdutövarna i läkarhuset eller av ett separat bolag. Fördelarna med samarbetet motverkas av den fördyring som uppkommer genom att utfakturerade belopp på de enskilda vårdutövarna belastas med mervärdeskatt även på den lönekostnad som ingår i den fördelade kostnaden. Motsvarande mervärdeskattebelastning uppkommer inte när de enskilda företagen själva sköter motsvarande funktioner med hjälp av egen personal. Den beskrivna skill-

naden kan sägas vara en följd av att tjänsterna är undantagna från skatteplikt.

Skillnaden i förutsättningarna för utövare av privat vård i förhållande till offentliga vårdgivare när det gäller förhyrning av verksamhetslokaler har redan uppmärksammats.

För en fastighetsägare som uppför en byggnad med verksamhetslokaler är det angeläget att begränsa produktionskostnaden. Möjligheten att få lyfta av den ingående mervärdeskatten är av stor betydelse. Ur den synpunkten är en mervärdeskatteskyldig hyresgäst eller staten eller en kommun attraktivare för hyresvärden.

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare är kombinerad med återföringsregler som innebär att tidigare avdragen mervärdeskatt skall återbetalas till staten vid t.ex. byte av hyresgäst om den nya hyresgästens verksamhet inte medför skattskyldighet. Det finns därför ett intresse för fastighetsägaren att även vid byte av hyresgäst välja skattskyldiga hyresgäster. Fastighetsägarens val av en ej mervärdeskatteskyldig hyresgäst kan således få kännbara ekonomiska konsekvenser.

2.3.5 Särskilt om tandvård

De privata tandläkarna är skyldiga att följa den av regeringen fastställda tandvårdstaxan. Vårdersättningen till tandläkaren utgår i en patientdel och en del från försäkringskassan.

Ett mindre antal av de privata tandläkarna arbetar som assistenttandläkare i anställningsförhållanden hos andra tandläkare. Därutöver finns ett stort antal anställda tandläkare i ett privat aktiebolag som svarar för ungefär hälften av den privata tandvården.

Tandhygienister inom den privata tandvården är anställda hos en eller flera tandläkare. En del tandhygienister hyr in sig för att betjäna en eller flera tandläkare.

Ca 15 % av tandläkarna är verksamma i arrendeförhållanden. Det innebär att en tandläkare arrenderar (hyr) en praktik, helt eller delvis, av en annan tandläkare. I arrendet ingår vanligen behandlingsrum och utrustning men det kan även inkludera förbrukningsmaterial, vårdpersonal m.m.

De tandläkare som arrenderar en praktik uppges vara konkurrensmässigt missgynnade i förhållande till tandläkare med egen praktik. Den tidigare skatteplikten i samband med uthyrning av vårdpersonal torde i väsentliga delar ha upphört genom lagändringen per den 1 maj 1992. När det gäller begreppet utarrendering av rörelse är rättsläget något oklart. En utbredd uppfattning är att den införda i princip generella skatteplikten medfört att rörelsearrende, som inte finns upptaget som undantag i 8 § ML, är skattepliktigt.

Frågan är dock om rörelsearrende kan betecknas som ett entydigt begrepp, där varje ingående delprestation skall underordnas detta begrepp vid bestämning av skatteplikten. I ett rörelsearrende kan ingå lokalhyra, good will, inventarier, förbrukningsmaterial och kanske ett visst mått av administrativt stöd som t.ex. telefonväxelservice och sekreterarservice. Franchiseavtal liknar ofta avtal om rörelsearrende. De kan omfatta även andra varor och tjänster, bl.a. marknadsföringsstöd i form av annonsering, skyltning, reklammaterial m.m. Även om den traditionella formen av rörelsearrende måhända närmast innefattar hyresrätt, good-will och inventarier torde det vara vanskligt att entydigt definiera begreppet rörelsearrende.

Enligt utredningens uppfattning bör de prestationer som tillhandahålls under beteckningen utarrendering av rörelse betraktas som avskiljbara från varandra vid bestämning av skatteplikten. Enligt 14 § anv 6 st ML skall beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund om gemensamt vederlag utgår vid omsättning av varor eller tjänster, av vilka en del inte är skattepliktiga.

Med denna syn är det i många fall endast lokalhyran som inte blir föremål för beskattning under förutsättning att det inte ingår andra från skatteplikt undantagna prestationer i rörelsearrendet som t.ex. uthyrning av vårdpersonal. Mervärdeskattekostnaden för en tandläkare eller läkare som arrenderar praktik blir då principiellt densamma som när verksamheten bedrivs i egen praktik. Mervärdeskatten på t.ex. förbrukningsmaterial och inventarier utgör även då en kostnad och detta oberoende av om förvärven sker genom köp eller hyresavtal.

Tandläkaren eller läkaren som arrenderar ut sin praktik har avdragsrätt för ingående skatt till den del förvärven skall nyttjas i den skattepliktiga uthyrningsverksamheten. Verksamheten kan därför vara blandad.

När det gäller frågan om konkurrensneutralitet mellan offentlig tandvård och privat tandvård framhålls av företrädare för tandläkarkåren framför allt att landstingets generella avdragsrätt innebär en konkurrensfördel för folktandvården. Den återläggning som sker till staten av kommunkollektivet bedöms som alltför anonym för den enskilda landstingsförvaltningen för att den skall tillgodose syftet att återställa konkurrensneutraliteten.

Det framhålls vidare att en uppenbar snedvridning av konkurrensen uppkommer i de fall landstingen överför driften av en folktandvårdsmottagning i privaträttslig form, men trots detta behåller ansvaret för lokalanskaffning, materialinköp och investeringar. Det som upphandlas från mottagningen är främst behandlingstjänsten. Genom samarbetsavtalet skulle landstinget således svara för mervärdeskattebelagda anskaffningar varvid avdragsrätten utnyttjas. Då statsbidrag utgår med sex procent av värdet av upphandlade tjänster överkompenseras landstinget eftersom tjänsterna är belastade med en obetydlig dold mervärdeskattekostnad. De består till huvudsaklig del enbart av lönekostnad.

Utredningsförslag om premietandvård

I en nyligen lämnad rapport (Ds 1993:18) föreslås att ett nytt ersättningssystem för vuxentandvården införs. I rapporten föreslås att tandvårdsförsäkringen utformas på så sätt att tandläkaren skall erbjuda både vård enligt en åtgärdstaxa och vård grundad på en fast ersättning. I båda fallen skall försäkringsersättningen vara lika stor, räknat per patient. Modellen med en fast ersättning har av utredningen fått beteckningen *premietandvård*. Tandläkaren föreslås få rätt att bestämma patientpremiens storlek enligt en prislista. Patienten föreslås också få rätt att välja taxa. Utredningen förutsätter dock att valet skall ske i samråd mellan patienten och tandläkaren.

Det föreslås vidare att etableringsbegränsningen avvecklas. Utredningen anser att ett system med fast ersättning innehåller tillräcklig stimulans för tandläkarna att etablera sig efter tillgången på patienter. Det avses samtidigt bli en ökad konkurrens om patienterna.

Utredningen har också ägnat uppmärksamhet åt de ofta påpekade skillnaderna i villkor mellan folktandvården och den privata tandvården och föreslår bl.a. att

> "landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården utformas så att verksamheter och kostnader som är specifika för folktandvården avskiljs från resultatet för den allmänna vuxentandvården; i samband härmed pekar utredningen på att olikheterna i fråga om mervärdeskatt bör klaras ut, frågan är föremål för en särskild utredning".

2.3.6 Särskilt om social omsorg

Flera av de konkurrenspåverkande faktorer som beskrivits för områdena sjukvård och tandvård finns också inom social omsorg. För närvarande sker en överföring av t.ex. barnomsorg och äldreomsorg i privat regi vilket ökar kraven på konkurrensneutralitet i mervärdeskattehänseende. Framför allt sker en utbyggnad av förädrakooperativa daghem under skilda juridiska personer. Det medför även att privata företag inom omsorgsområdet kommer att göra investeringar. Det sätt på vilket lokalfrågorna kan lösas får även inom detta område ekonomiska konsekvenser som är orsakade av gällande mervärdeskatteregler. Förhyrning av kommunala lokaler är enligt vad som framgått ovan ur mervärdeskattesynpunkt gynnsammare än drift i egna lokaler, framför allt vid nyproduktion. Kommunerna hyr i vissa fall lokalerna av fastighetsägaren för att sedan vidareuthyra dem utan mervärdeskattebelastning till föräldrakooperativet.

2.3.7 Utredningens sammanfattande bedömning av konkurrensneutraliteten inom vårdområdet

Den genomgång som gjorts för respektive område ovan visar i en del avseenden på effekter som allmänt uppkommer när varor och tjänster undantas från skatteplikt. De är en naturlig konsekvens av undantag från skatteplikt och som vanligen också får accepteras.

Det kan även framhållas att det finns andra skillnader mellan offentlig och privat verksamhet som inte har sin grund i gällande

beskattningsregler. Den offentliga vården svarar t.ex. för den övergripande planeringen av verksamheten utifrån föreliggande vårdbehov och tillgängliga resurser och bedriver folkhälsoupplysningsverksamhet i större omfattning än privata utövare inom vårdområdet.

Utredningen anser sig ändå ha konstaterat att mervärdeskatteeffekterna i flera avseenden är olika för offentlig och privat verksamhet. Nackdelarna för privat vårdverksamhet är påtagliga när offentlig upphandling av tjänster på entreprenad övervägs, framför allt om åtagandet medför investeringar. Vid likartade förutsättningar i övrigt mellan parterna, kan mervärdeskattekonsekvenserna påverka valet mellan egenregiverksamhet och upphandling. Det är även betänkligt att dessa nackdelar för vissa utövare kan vändas till konkurrensfördelar beroende på avtalets omfattning och uppläggning.

Konkurrenssnedvridningen framstår tydligt i skattefri verksamhet som avgiftsfinansieras, dvs. i verksamhet som endast delvis eller inte alls finansieras med skattemedel i form av tilldelade anslag. Ju högre grad av självfinansiering som gäller för en verksamhet, desto mer framstår den offentliga verksamhetens beskattningssituation som en renodlad teknisk skattskyldighet.

Utvecklingen inom flera av de områden som det allmänna av tradition svarar för, går mot att åtskillnad görs mellan finansiering och produktion. Även om staten och kommunerna fortfarande ekonomiskt svarar för hela eller delar av servicen gentemot medborgarna genom anslagstilldelning till olika områden, sker i ökad utsträckning en värdering av de enskilda prestationerna, dvs de förses med "prislappar" i form av skolpeng, vårdpeng m m. Staten ger alltså signaler till medborgarna att inom vissa ramar efterfråga samhällets service hos den aktör, offentlig eller privat, som i olika avseenden bäst tillgodoser behoven. Det är mot den bakgrunden rimligt att förutsättningarna för de konkurrerande parterna är likartade.

Den i och för sig avsedda okänsligheten för ingående skatt som kompensationssystemet leder till kan förväntas öka, vilket samtidigt inverkar menligt på konkurrensneutraliteten i fråga om kommunernas utåtriktade skattefria verksamheter. De kommunala förvaltningarna har fått ett alltmer decentraliserat ekonomiskt ansvar. Den mervärdeskatt som debiteras gentemot viss kommunal verksamhet ingår till följd av avdragsrätten av naturliga skäl inte i kostnadsmedvetandet. Kommunernas återbetalning till staten är frikopplad från och helt oberoende

av den ingående skattens storlek. Återbetalningen har också blivit anonymiserad när den fr.o.m. den 1 januari 1993 ingår som en fast minuspost i det generella nettobidraget från staten till kommunerna. Dessutom minskar den i betydelse med kostnadsutvecklingen eftersom den uppräkning som fanns i avräkningsskattens konstruktion inte längre finns kvar i det nya bidragssystemet.

Andra effekter av den generella avdragsrätten

Kommunernas verksamhet är mångskiftande. Förutom den verksamhet som kommunerna själva bedriver, utgår kommunalt stöd i olika former till verksamheter som har andra huvudmän. En verksamhet som i en kommun drivs i kommunal egenregi, kan i en annan kommun drivas fristående med kommunalt stöd. När bidrag lämnas till mottagare vars verksamhet inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt kommer bidraget till viss del att tas i anspråk för att täcka mottagarens mervärdeskattekostnader. För att avsatta medel skall åstadkomma största möjliga nytta för ett bestämt ändamål finns därför en tendens att åtagandena förs över i kommunal regi. Här avses närmast stöd till andra områden än vård- och utbildningsområdena för vilka det sexprocentiga statsbidraget utgår. Det kan gälla engagemang i föreningar och stiftelser inom idrotts- och kulturområdena och avse överföring av både kostnader och investeringar. Förfarandet ger sådana skattefördelar att överföringen på sina håll görs i rent skatteplaneringsyfte på ett sätt som inte har avsetts. Det inverkar även menligt på ur andra synpunkter rationellare lösningar.

Bristande konkurrensneutralitet

Utredningens slutsats när det gäller bedömning av konkurrensneutraliteten är att gällande beskattningsregler i kombination med kompensationssystemet för offentlig verksamhet inte tillgodoser kravet på neutralitet i beskattningen.

2.4 Överväganden och förslag

2.4.1 Allmänna förutsättningar för utredningens överväganden

Den problemställning som är utgångspunkt för övervägandena kan grovt indelas enligt följande.

* *Konkurrenssituationen* gentemot privat verksamhet. Det är kompensationsordningen med den generella avdragsrätten, det sexprocentiga statsbidraget och återläggningen till staten som utgör grunden för problemställningen.
* *EG-harmoniseringen*. Nuvarande kompensationsordning för kommunerna är inte förenlig med EG:s bestämmelser. Om den generella avdragsrätten för kommunerna skall bibehållas kan den uppenbarligen inte finnas kvar inom ramen för mervärdeskattesystemet. Den i princip ej avdragsgilla skatten får i stället hanteras i ett separat slutet system.
* *Skatteplanering*. Den generella avdragsrätten styr kommunernas handlande. Ur mervärdeskattesynpunkt är det fördelaktigare för en kommun att avsätta pengar till verksamhet som drivs i kommunal regi än att lämna bidrag till någon annan som driver motsvarande verksamhet.
* *Budgetfråga för staten*. Kompensationsordningen för kommunerna ger inte staten besked om vad den generella avdragsrätten kostar. Den ingående skatt som redovisas i en kommuns mervärdeskattedeklaration innefattar både skatt som är hänförlig till skattepliktig verksamhet och skatt som är avdragen inom ramen för den generella avdragsrätten enligt 18 a § ML.

Bedömningar som påverkat ställningstagandet

Det nuvarande kompensationssystemet kan inte bibehållas, varken av EG-skäl eller av konstaterade konkurrensskäl. Det närmast tänkbara alternativet i form av en ny kompensationsordning enligt dansk modell medför ett väsentligt administrativt merarbete utan att konkurrenssituationen påtagligt förbättras.

I ett separat slutet kompensationssystem måste den i princip ej avdragsgilla skatten återkrävas enligt särskild rutin och den får därför i redovisningen hållas åtskild från den skatt som är avdragsgill i mervärdeskattesystemet. Det nuvarande statsbidraget som utgår till kommunerna vid viss skattefri upphandling måste inordnas i och helst utvecklas inom ramen för det slutna systemet. Man uppnår visserligen den fördelen i ett slutet system att samma belopp som erhålls från systemet också skall återbetalas kollektivt. Återbetalningen blir därför öppen och tydliggjord. Det slutna systemet medför dock att mervärdeskattebelastningen i samband med enskilda upphandlingar vid en resultatenhet i mycket liten grad påverkar det belopp som sedan skall återbetalas av kommunen. Den okänslighet för mervärdeskatten som finns i det nuvarande kompensationssystemet är således påtaglig även i ett slutet system. Utredningen har därför inte ansett det vara meningsfullt att utarbeta ett förslag som i väsentliga delar ger samma effekter som nuvarande ordning.

Olika alternativa särlösningar för vårdsektorn har diskuterats i utredningen. De medför var och en nackdelar av teknisk och administrativ natur utan att tillgodose ett rimligt krav på konkurrensneutralitet. Ett exempel på en sådan särlösning är att låta det statsbidrag som nu utgår till kommunerna vid upphandling och bidragsgivning, utgå direkt till samtliga privata vårdgivare, således även till dem som inte säljer sina tjänster till en kommun. Bidraget skulle vara avsett att täcka den genomsnittliga mervärdeskattekostnad som dessa vårdgivare har. Ett sådant bidrag innebär visserligen en högre ersättning till de privata vårdgivarna, men i praktiken bibehålls ändå den större känsligheten — jämfört med offentliga vårdgivare — för mervärdeskattebelastningar. Man kan också uttrycka det så att bidraget skulle medföra lika stora kostnader som ett kvalificerat undantag för vårdtjänster utan att ge samma konkurrensmässiga fördelar för den privata vården som ett sådant undantag skulle medföra. Som framgått i avsnittet om EG:s bestämmelser är avsikten att kvalificerade undantag inte skall finnas kvar i medlemsländernas lagstiftning.

Varje alternativ till ändrad ordning som förutsätter att hela eller delar av den kommunala avdragsrätten inom skattefria sektorer bibehålls, medför att ett separat slutet system för avdragsrätten med kommunal återbetalningsskyldighet måste ersätta den nuvarande avdragsrätten enligt 18 a § ML. Om man väljer att endast undanta de

kanske mest konkurrensutsatta skattefria områdena, nämligen vård- och utbildningsområdena, från den kommunala avdragsrätten, måste alltså ett slutet system för avdragsrätten införas för övriga skattefria sektorer. Trots omfattande ingrepp i nuvarande regelsystem, kvarstår en del olägenheter. Rätten att återfå ej avdragsgill mervärdeskatt separat för kommunerna skulle fortfarande i de enskilda fallen framstå som förmånlig. Det får liksom nu konsekvenser i fråga om hur kommunala stöd skall ges till t.ex. ideella föreningar och stiftelser.

2.4.2 Tre alternativ

Nedan redovisas tre olika alternativ till lösning av konkurrensfrågan. Det första alternativet visar konsekvenserna av en införd skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg. Enligt utredningens direktiv är det ett alternativ som utredningen bör pröva. Det andra alternativet innebär att avdrag för ingående skatt inte får ske på anskaffningar som avser varor och fastigheter inom de skattefria sektorerna. Ingående skatt som avser anskaffningar av tjänster inom samma sektorer förutsätts däremot kunna återfås separat i ett slutet system.

Det tredje alternativet utgör utredningens förslag och innebär att kommunernas utvidgade avdragsrätt enligt 18 a § ML slopas. I fråga om avdragsrätten innebär det en anpassning till ML:s allmänna bestämmelser. För att förhindra att kommunalt egenregiarbete får en negativ inverkan på konkurrensneutraliteten i förhållande till skattskyldiga näringsidkare, föreslås att en särskild metod för konkurrensutjämning införs vid sidan av mervärdeskattesystemet. Det är en form av egenregikorrigering som ersätter traditionell uttagsbeskattning.

Alternativ 1. *Skatteplikt för vårdtjänster*

Som gemensam beteckning för tjänsterna sjukvård, tandvård och social omsorg används nedan ordet vårdtjänst.

Utredningsdirektiven föreskriver att utredaren för det fall konkurrenssnedvridningar konstateras föreligga bör överväga i vilken utsträckning sådana problem kan undanröjas genom att ifrågavarande områden förs in under beskattningen, eventuellt med en reducerad

skattesats. Därför prövas i första hand förutsättningarna för och konsekvenserna av en sådan åtgärd.

Eftersom utredningens uppgift primärt är att föreslå åtgärder som undanröjer konstaterade konkurrenssnedvridningar bör förutsättningarna prövas för att införa en skattesats som genomsnittligt svarar mot den mervärdeskattebelastning som ingår i kostnaden för en producerad vårdtjänst. En sådan avpassning av skattesatsen innebär ingen förändring av statens skatteintäkter, eftersom den utgående skatten balanserar effekten av avdragsrätten. Den mervärdeskattekostnad som enligt nuvarande ordning utgör en del av vårdföretagets kostnad för drift och investeringar omvandlas till en avdragsgill ingående skatt. Denna "vinst" får företaget betala tillbaka genom att en del av intäkten på motsvarande sätt omvandlas till företagets utgående skatt. Generellt sett medför skattebeläggningen därför inte heller någon påverkan av prisnivån för ifrågavarande tjänster.

Det enskilda vårdföretaget blir därmed i likhet med den offentliga vården okänsligt för mervärdeskattebelastningen i samband med investeringar. Vidare blir mervärdeskatten neutral vid kostnadsjämförelser.

Det statsbidrag som utgår till kommuner vid upphandling av och bidrag till vård blir enligt detta alternativ obehövligt. Eftersom vårdföretaget får avdragsrätt för den ingående skatten i likhet med den offentliga vården kommer det inte att finnas någon dold mervärdeskattekostnad i priset för en privat vårdtjänst.

Även om ambitionen är att skattesatsen så långt det är möjligt skall motsvara vårdutövarnas nuvarande mervärdeskattekostnad förekommer det avvikelser från ett genomsnittligt värde, både mellan olika vårdinriktningar och mellan företag av olika storlek. Inhämtade uppgifter tyder på att skattesatsen bör ligga på mellan fem och sju procent under förutsättning att sjukvårdsföretagets hela intäkt mervärdeskattebeläggs. Alternativet förutsätter att de enskilda sjukvårdsenheternas budget eller utfall inom den offentliga vården kan beläggas med utgående skatt. Visserligen vore det möjligt att inom den offentliga vården begränsa beskattningsunderlaget till enbart patientavgiften och låta resterande mervärdeskatt för värdet av vårdtjänsten regleras genom en justering av statsbidrag. Mot en sådan lösning kan invändas att beskattningen blir otydlig på grund av att det i det enskilda fallet

inte går att identifiera hela det belopp som motsvarar den utgående skatten.

En lagändring som innebär att skatteplikt införs för vårdtjänsterna är enligt utredningens uppfattning ur teknisk synpunkt ett acceptabelt alternativ för att återställa konkurrensneutraliteten. En införd skatteplikt neutraliserar inte bara effekterna av kompensationssystemet för kommunerna, utan innebär samtidigt lösningen på merparten av övriga redovisade konkurrenspåverkande omständigheter. Alternativet har dock vissa komplicerande nackdelar. Det krävs bl.a. särlösningar i fråga om hur beskattningsunderlaget för offentlig verksamhet skall beräknas. Enligt vad som framgått redan av utredningens första delbetänkande (SOU 1992:121) föreskriver EG:s direktiv undantag från skatteplikt för de huvudsakliga delarna av nu aktuella områden. Visserligen får begränsade delar av områdena skattebeläggas med en låg skattesats. En partiellt införd skatteplikt löser emellertid inte konkurrensfrågorna på ett tillfredsställande sätt. Dessutom uppkommer nya ej önskvärda effekter i form av blandade verksamheter.

Slutsats

Utredningen har redan i delbetänkandet informerat om att en skattebeläggning av vårdtjänsterna inte är ett alternativ som kan förordas.

Alternativ 2. *Partiellt avdragsförbud (omfattande fastighetsområdet och varor) för kommunerna*

Sammanfattning av modellen

Den generella avdragsrätten begränsas. Avdragsförbud införs i vissa avseenden för kommunal skattefri verksamhet. Ingående skatt avseende *köp och hyra av vara* skall inte berättiga till avdrag. Kommunerna förutsätts däremot få rätt till återbetalning av ingående skatt som avser *förvärv av tjänster*. Enligt vad som framgått av tidigare avsnitt måste dock återbetalning av denna i princip ej avdragsgilla skatt ske inom ramen för ett separat slutet system utanför mervärdeskattesystemet för att vara anpassad till EG:s krav. Reglerna

på *fastighetsområdet* bör i huvudsak överensstämma med vad som gäller för annan yrkesmässig verksamhet.

Konkurrensneutraliteten

Ett totalt avdragsförbud i skattefri verksamhet leder visserligen till konkurrensneutralitet inom just dessa områden, men samtidigt uppkommer konkurrensproblem inom nya områden. Detta kan korrigeras med nya regler om uttagsbeskattning som i så fall bör omfatta både kommunal och privat egenregiverksamhet. Detta komplicerar beskattningen avsevärt.

Frågan är därför om det är möjligt att uppnå en acceptabel konkurrensneutralitet utan bestämmelser om en långtgående uttagsbeskattning.

Uttagsbeskattning undviks

Om avdragsrätten slopas för kommunal skattefri verksamhet kan egenregiarbete bli ett intressant alternativ till skattepliktig upphandling av tjänster. Det är däremot inte troligt att man inom den offentliga sektorn skulle starta varutillverkning för att nedbringa mervärdeskattekostnaderna.

När det gäller konkurrensneutraliteten gentemot motsvarande privata skattefria verksamheter, torde en bibehållen kommunal avdragsrätt för tjänster inte vara lika störande som den är på varu- och fastighetsområdet. Tjänsteupphandlingen är mer jämnt fördelad över tiden än varuupphandlingen. Inte heller i samband med investeringar uppkommer sådana toppar av tjänsteinköp som på varu- och fastighetsområdet.

En rimlig avvägning skulle därför vara att låta "avdragsrätten" inom ett modifierat kompensationssystem vara obeskuren i fråga om tjänster, medan den får upphöra inom varu- och fastighetsområdet.

Styrning från varuinköp till tjänsteinköp

En fråga som aktualiseras är om detta alternativ leder till att en del förvärv flyttas från varuområdet (avdragsförbud) till tjänsteområdet (avdragsrätt) dvs. att bestämmelserna får en styrande effekt. När det gäller t.ex. sjukhusmat eller skolmat kommer det tänkta avdragsförbudet att omfatta råvaror och inventarier i verksamheten. Genom att upphandla serveringstjänster från kommunala bolag eller privata entreprenörer i stället för råvaror skulle avdragsrätten tillförsäkras. På samma sätt skulle det ur mervärdeskattesynpunkt vara fördelaktigt att upphandla transporttjänster, framför allt om dessa kräver dyrare fordon (med avdragsbar mervärdeskatt), än att i egen regi utföra transporterna. Det är inte säkert att denna omständighet behöver utgöra ett allvarligt hinder för alternativet.

Det är tänkbart att en kommun för sin barnomsorgsverksamhet bestämmer sig för att bilda flera bolag, varvid man anser att personalen är anställd i ett bolag för t.ex. städning, matlagning och administrativa arbetsuppgifter och anställd i ett annat bolag inom en och samma barnstuga för den skattefria barnomsorgen. De arbetsuppgifter som förskolläraren har delas alltså upp i sina beståndsdelar. Det bolag som utför de skattepliktiga tjänsterna debiterar dessa på "barnomsorgsbolaget" som återkräver den ingående skatten inom ramen för kompensationsordningen. Därvid kommer också de varor (matråvaror, städredskap m.m) som ingår i tjänsten att inkluderas i avdragsrätten.

Det är tveksamt om en sådan uppdelning av tjänster skall accepteras. Upplägget skiljer sig från en modell som har uppgetts vara använd inom den finansiella sektorn. I det fallet utförs arbetet också av samma personal för skilda arbetsgivare inom samma koncern, dock med den skillnaden att arbetet även avser separata verksamheter. I det tänkta fallet med barnstugan sker uppdelning av en sammansatt arbetsuppgift i en och samma verksamhet, vilket bör kunna ifrågasättas.

Väljer kommunen däremot att ha ett städbolag med särskild personal som kanske ombesörjer städningen på flera arbetsplatser bör ingen kritik kunna riktas mot en sådan ordning.

Krav på att varor och tjänster kan särskiljas

Alternativet förutsätter att det inte uppkommer alltför stora svårigheter när det gäller att särskilja varor från tjänster. Inom områdena ADB och tryckeri förekommer en del sådana svårigheter liksom inom enstaka andra områdeden, som dock inte torde beröra kommunerna i någon högre grad. Det bör vara möjligt att t.ex. i rekommendationsform klara ut de avgränsningsproblem som kan tänkas uppkomma i det avseendet.

Fastighetsområdet

Inom fastighetsområdet bör samma regler som gäller för fastighetsägare i allmänhet införas även för kommunala fastighetsägare. I förhållande till nuvarande ordning innebär det inskränkningar i t.ex. avdragsrätten för fastigheter som används i såväl utåtriktad skattefri verksamhet som i myndighetsutövningen och i verksamhet som tillgodoser egna behov. Förutom den generella avdragsrätten gäller problemställningen bestämmelserna om uttagsbeskattning för egenregiarbete och rätten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning till en kommun.

Ett avdragsförbud inom fastighetsområdet bör avse både kostnader nedlagda i egna och förhyrda fastigheter. I annat fall skulle skilda regler komma att gälla för en kommuns egna fastigheter, jämfört med om en kommun hyr lokaler av ett kommunägt fastighetsbolag. Avdrag bör inte medges för ingående skatt som belöper på drift, ny-, till- eller ombyggnadkostnader i förhyrda lokaler.

Uttagsbeskattning för egenregiarbeten på fastighet enligt 2 § anv punkt 2 f) bör gälla fastigheter i kommunal verksamhet som inte medför skattskyldighet. Denna uttagsbeskattning omfattar byggnads- eller anläggningsarbeten, reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel. Begreppet fastighet innefattar inte bara fastigheter på vilka byggnader uppförts utan även fastigheter som består av t.ex. gatumark, vägar, parkmark och mark för rekreation och idrottsutövning. Bestämmelser

om här ifrågavarande uttagsbeskattning skulle därför leda till en omfattande beskattning på det kommunala området.

Rätten för fastighetsägare att få bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till kommunal skattefri verksamhet bör inte finnas kvar.

Statsbidraget (6%)

Om endast avdragsrätten för tjänster utanför fastighetsområdet kommer att kvarstå i en modifierad kompensationsordning kan ifrågasättas om det särskilda statsbidraget som utgår till kommunerna vid upphandling/bidrag behöver finnas kvar. Andelen ingående mervärdeskatt som belöper på köpta insatstjänster i t.ex. en sjukvårdstjänst uppgår förmodligen endast till någon enstaka procent. De sex procent som beräknats för moms på varor, tjänster och kostnader avseende fastighet/lokaler kan dessutom vara något för högt beräknat enligt vad utredningen inhämtat.

Sannolikt kan statsbidraget slopas utan att det medför några påtagliga negativa konsekvenser.

Mervärdeskattekonsekvenser i en utåkriktad mervärdeskattefri verksamhet (Sjukvård m.m.)

Vid inköp eller förhyrning av varor kommer avdragsrätt inte att föreligga oavsett om anskaffningarna avser inventarier eller förbrukningsvaror.

Vid inköp av tjänster avses avdragsrätt föreligga inom ramen för en modifierad kompensationsordning utanför mervärdeskattesystemet förutsatt att tjänsterna inte avser fastighet.

En fastighetsägare som hyr ut vårdlokaler till kommunen kommer inte att kunna få frivilligt inträde. Om fastighetsarbeten utförs i egen regi kommer uttagsbeskattning att ske.

Slutsats

Det beskrivna alternativet har den nackdelen att en ny kompensationsordning som inte heller denna helt återställer konkurrenssituationen måste införas. Trots att en generell uttagsbeskattning kan undvikas, blir ändå uttagsbeskattningen inom fastighetsområdet omfattande. Alternativet förutsätter samtidigt att tjänster avseende fastighet identifieras eftersom de skall särbehandlas både i fråga om avdragsrätt och uttagsbeskattning.

Utredningen avstår från att förorda detta alternativ.

2.4.3 Alternativ 3. (Utredningens förslag)

Kompensationsordningen slopas för kommunerna

Förslaget

För att skapa förutsättningar för kostnadsjämförelser på lika villkor föreslår utredningen ett alternativ som i hög grad ansluter sig till ML:s allmänna bestämmelser.

Utgångspunkten för alternativet är att kommunernas generella avdragsrätt inom kompensationssystemet slopas. Eftersom samma avdragsförbud som råder för privat verksamhet inom de skattefria sektorerna avses gälla för kommunal verksamhet, upphör samtidigt behovet av det statsbidrag som utgår till kommunerna vid upphandling av vård- och utbildningstjänster liksom när bidrag utges till näringsidkare inom samma områden. Mervärdeskattekostnaden blir i det avseendet helt jämförbar i t.ex offentlig och privat vårdverksamhet.

Avdragsbegränsning

Avdragsrätten enligt andra stycket av 18 a § föreslås upphöra att gälla. Avdragsrättens omfattning bör följa det allmänna stadgandet i första stycket av 17 § ML, vilket innebär en återgång till de regler som gällde före ingången av år 1991. Vid redovisning av skatt får

avdrag, med vissa begränsningar, således göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet. För vissa kommunala resultatenheter kommer avdragsrätten att vara relativt renodlad med antingen avdragsförbud eller avdragsrätt för merparten av förvärven. När det gäller centrala förvaltningar och vissa andra enheter kan det bli nödvändigt att fördela hela den ingående skatten efter skälig grund.

Ett avdragsförbud för kommunal skattefri verksamhet innebär att eventuell mervärdeskatt på lokalhyror kommer att omfattas av avdragsförbudet. Fastighetsägares rätt till frivillig skattskyldighet i samband med uthyrning av lokaler som används i kommunal verksamhet som inte medför skattskyldighet bör därför upphöra. I det sammanhanget bör den återföringsplikt uppmärksammas som gäller för fastighetsägare i vissa fall om förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre finns. I Lagrådsremiss om Ny mervärdesskattelag föreslås (9 kap. 5 § tredje stycket) dock att återföring inte skall göras om verksamheten i de uthyrda lokalerna till följd av lagändring inte längre medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

En särskild fråga gäller skattskyldighet och därmed sammanhängande avdragsrätt för den försäljning av varor och tjänster som sker från gymnasieskolornas yrkesinriktade linjer. Som ett led i utbildningen säljs t.ex. bilreparationstjänster, byggtjänster, serveringstjänster m.m. Det utvidgade yrkesmässighetsbegrepp som infördes samtidigt med den generella avdragsrätten för offentlig verksamhet vid skatteomläggningen medförde att ifrågavarande verksamhet numera bedöms som yrkesmässig.

Försäljning av mat från restaurangskolor eller bilreparationstjänster från fordonstekniska linjen m.m. kan utgöra en konkurrensfaktor gentemot näringsidkare i motsvarande branscher. Prissättningen håller ofta en nivå som inte avsevärt överstiger kostnaden för varu- eller materialförbrukningen. Varukostnaden är också högre i samband med utbildningen än vad den är för näringslivet i övrigt. Det leder till att det eventuella mervärdet blir lågt. Sannolikt är det sålunda främst prissättningen i sig som kan utgöra en konkurrensfaktor. Utredningen anser därför att det inte bör innebära någon olägenhet att bestämmelserna i just detta hänseende får samma utformning som före skattereformen. Då ansågs ifrågavarande verksamheter inte vara yrkesmässiga. Man uppnår därmed den fördelen att den ingående skatten

inte behöver delas upp efter skälig grund. Varken den ingående skatt som avser utbildningen eller den som avser försäljningen blir avdragsgill.

Avdragsförbud och övergångsfrågor

Ett aviserat avdragsförbud för kommunala skattefria sektorer kan leda till att onormalt stora investeringar görs under tiden före ett ikraftträdande. Med hänsyn till de långa tider som kan förflyta mellan beslut och tidpunkten för avdragsrättens inträde framför allt vid större byggnationer anser utredningen att det inte är skäligt att delvis tidigarelägga ikraftträdandet av föreslaget avdragsförbud.

Egenregiproblematiken

För att de näringsidkare som säljer skattepliktiga tjänster till kommunerna inte skall drabbas av en minskad efterfrågan i samband med att den kommunala avdragsrättten begränsas, bör åtgärder vidtas som motverkar en sådan utveckling. Problemet är att kommunalt egenregiarbete annars blir gynnat ur mervärdeskattesynpunkt.

Kommittén för indirekta skatter (KIS) redogjorde i sitt betänkande (SOU 1989:35 s. 229 ff) för två alternativa lösningar av egenregiproblemet, nämligen uttagsbeskattning och generell avdragsrätt och valde alltså alternativet med en generell avdragsrätt. Tillämpningssvårigheterna vid uttagsbeskattningsalternativet bedömdes vara så stora att de allvarligt skulle försvåra ett förverkligande av konkurrensneutraliteten.

I den nu aktuella valsituation är förutsättningarna delvis annorlunda. Förutom konkurrenssituationen och anpassningen gentemot EG, har utvecklingen inneburit att självständiga resultatenheter har blivit vanligare inom de kommunala förvaltningarna sedan KIS lämnade sitt betänkande.

Kommunal uttagsbeskattning inom mervärdeskattesystemet är olämplig av flera skäl

Utredningen har kommit fram till att en långtgående uttagsbeskattning av egenregitjänster inom mervärdeskattesystemets ram inte kan förordas. Uttagsbeskattning som metod för att komma till rätta med egenregiproblemet har kända nackdelar. Frågan om hur omfattande en uttagsbeskattning bör vara kan sägas innebära en avvägning mellan på ena sidan att tillgodose ett rimligt krav på konkurrensneutralitet och på andra sidan att utforma bestämmelserna för uttagsbeskattning så att de blir praktiskt hanterbara.

För att undvika konkurrensnackdelar för offentlig skattefri verksamhet bör bestämmelser om uttagsbeskattning inom mervärdeskattesystemet även avse motsvarande privata verksamheter. En ny grupp av näringsidkare som i allmänhet helt saknar erfarenhet av mervärdeskatt får i så fall redovisa mervärdeskatt i form av uttagsbeskattning. Det medför också att uttagsbeskattningen kan komma att bli mer omfattande än vad som är motiverat av hänsynen till de skattskyldiga företagen. En uttagsbeskattning — inte minst inom det kommunala fastighetsområdet — kommer att medföra sådana kostnadsökningar i form av större mervärdeskatteinbetalningar att krav kommer att ställas på någon form av statlig kompensation. En konsekvens av en breddad skattebas i ett medlemsland är att de inbetalningar som skall göras till EG blir större. Ett sådant perspektiv inger betänkligheter om beskattningen inte resulterar i ett nettotillskott i statskassan utan närmast kan betraktas som en teknisk lösning för att bidra till konkurrensutjämning.

EG:s direktiv tillåter i begränsad omfattning bestämmelser om uttagsbeskattning. Sådana bestämmelser får införas dels för uttag som sker för privata ändamål, dels i situationer för att undvika konkurrenssnedvridning. De nuvarande svenska uttagsbeskattningsreglerna för fastighetsägare som utför arbeten i egen regi, anses gå utanför EG:s regler. Ett medgivande om en fortsatt tillämpning kan dock komma att göras inom ramen för en särskild konsultationsprocedur. Bestämmelser om en generell uttagsbeskattning för egenregitjänster inom hela det kommunala området, torde dock inte vara förenligt med EG:s direktiv.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det inte är möjligt att inom ramen för mervärdeskattesystemet införa bestämmelser om en mer långtgående uttagsbeskattning.

Lagförslag om anbudskonkurrens vid offentlig produktion

En arbetsgrupp med företrädare för Finansdepartementet, Näringsdepartementet och Civildepartementet har utarbetat ett lagförslag (Ds 1992:121) som föreskriver att staten och kommunerna m.fl. skall upphandla ett stort antal tjänster i konkurrens. Om lagförslaget skulle komma att antas, torde de konkurrensproblem som utredningen här belyser i huvudsak vara lösta. Nu föreliggande lagrådsremiss innehåller dock ett förslag som inte går lika långt i fråga om krav på upphandling i konkurrens. Utredningen har därför ansett det vara nödvändigt att arbeta vidare med frågan som rör kommunal egenregiverksamhet. Redovisningen kan närmast betraktas som ett principförslag.

I syfte att stödja Kommun- och Landstingsförbundens utvecklingsarbete på redovisningsområdet avser regeringen att inrätta en särskild expertgrupp. Gruppen skall bestå av representanter för Finans-, Närings-, och Civildepartementen samt för Riksrevisionsverket, Nämnden för offentlig upphandling och Konkurrensverket. Det torde vara nödvändigt att den närmare utformningen av utredningens principförslag samordnas med expertgruppens arbete.

2.5 Egenregikorrigering utanför mervärdeskattesystemet

2.5.1 Kommunalintern metod för konkurrensutjämning

Som en följd av att förutsättningarna för att utvidga bestämmelserna om utagsbeskattning inom mervärdeskattesystemet är begränsade, uppkommer frågan om det är möjligt att införa en teknik som visserligen inte innebär en faktisk beskattning men som ändå utlöser en ekonomisk belastning vid egenregiarbeten som motsvarar mervärdeskattekostnaden vid upphandling.

Utredningen föreslår att ett alternativ till traditionell uttagsbeskattning vid egenregiarbete införs. Det är en metod som är avsedd att fullt ut hanteras inom respektive kommun och helt utanför mervärdeskattesystemet. Den kan därför betecknas som en intern metod för konkurrensutjämning. Det torde visserligen inte ligga inom ramen för utredningens uppdrag att presentera ett detaljerat förslag i denna fråga, eftersom det inte är en angelägenhet som avser mervärdeskatt. Utredningens mervärdeskatteförslag har dock utformats så att den interna metoden för konkurrrensutjämning är avsedd att komplettera mervärdeskattelagens bestämmelser. Metoden beskrivs därför i det följande.

Förslaget bygger på att det ekonomiska ansvaret i kommunerna i olika grad är decentraliserat under en central ledning med ett övergripande ansvar. Varje kommunal förvaltning eller resultatenhet föreslås bli skyldig att i samband med skattepliktiga egenregiarbeten belasta sin budget med belopp som motsvarar mervärdeskattekostnaden vid upphandling. Vid bestämning av ifrågavarande belopp föreslås att summan av lönekostnad och sociala avgifter skall utgöra underlaget. Belastningen beräknas bli den samma som vid en uttagsbeskattning i mervärdeskattesystemet men med den skillnaden att det framräknade beloppet utgör ett nettobelopp. Det innebär att avdrag inte heller kan medges för ingående mervärdeskatt på kostnader som sammanhänger med arbetet i egen regi.

Trots att korrigeringen för skattepliktiga egenregiarbeten är tänkt att kunna hanteras internt inom respektive kommun har utredningen den uppfattningen att metoden går att utforma så att egenregiarbeten inte gynnas jämfört med upphandling. Denna interna metod för egenregikorrigering kräver för hanteringen ingen ny administrativ uppbyggnad utanför kommunerna.

Den tekniska utformningen av en metod för egenregikorrigering

Förutsättningen för att en korrigering för ett egenregiarbete skall göras enligt ifrågavarande metod är att en i princip skattepliktig tjänst utnyttjas eller tillgodogörs inom kommunen i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Korrigeringen består i att den kommunala förvaltning eller resultatenhet som tillgodogör sig arbetet skall belasta

sin budget med ett belopp som motsvarar den extra mervärdeskattekostnad som en upphandling av samma tjänst skulle ha medfört. Belastningen avses utgöra ett procentuellt påslag med summa lönekostnad och sociala avgifter som underlag.

För att de enskilda kommunala resultatenheterna inte skall få ett mindre ekonomiskt utrymme till följd av belastningen i samband med att krav på egenregikorrigering införs, krävs att kommunerna centralt ökar budgetutrymmet för de olika verksamheterna. Totalt för kommunen bör ökningen av budgetutrymmet ungefär motsvara vad de olika resultatenheterna kommer att belasta sina anslag med till följd av korrigeringar för egenregiarbete. Denna "extra" tilldelning av medel bör fördelas mellan resultatenheterna i relation till omfattningen av skattepliktiga egenregiarbeten vid övergången till den nya ordningen. Inom ramen för tilldelade medel får sedan resultatenheterna tillgodose sina behov av skattepliktiga tjänster antingen genom upphandling eller egenregiarbete. De ekonomiska förutsättningarna för verksamheten har därmed inte försämrats. Den kostnadsbelastning som egenregiarbetet förorsakar i det enskilda fallet, är således varken en skatt eller en definitiv avgift utan en korrigering för egenregiarbete som inte påverkar kommunens totala ekonomi. Vid budgetårets utgång får en avräkning ske för vad som sammantaget har bokförts som korrigeringar till följd av egenregiarbete mot det belopp som centralt har beräknats för ändamålet. Om större avvikelser då visar sig föreligga, får justeringar ske för kommande år.

En förutsättning för att den bokföringsmässiga belastningen vid egenregiarbete skall uppfattas som en faktisk kostnad som kan jämföras med mervärdeskatten vid upphandling, är att den kommunala verksamheten är uppdelad i flera enheter med eget budgetansvar.

De interna bokföringsåtgärder som förutsätts leda till att kravet på konkurrensneutralitet tillgodoses måste vara tvingande. För att skapa trovärdighet för att en helt intern metod för konkurrensutjämning faktiskt fyller sitt syfte, är det nödvändigt att efterlevnaden ägnas särskilt intresse. Enligt utredningens mening skall det av revisionsberättelsen framgå att föreliggande krav på redovisning i samband med egenregiarbete har upprätthållits. Eventuella brister i det avseendet som uppmärksammas i samband med den kommunala revisionen får vägas in när kommunstyrelse eller de enskilda nämnderna skall bevil-

jas ansvarsfrihet. Det måste därför skapas garantier för att kommunfullmäktige ger revisorerna sådana instruktioner.

Området som egenregikorrigeringen bör omfatta

En genomgång av olika skattepliktiga tjänster för bedömning av vilka tjänster som bör bli föremål för egenregikorrigering visar vilka svårigheter det medför att göra en väl avvägd avgränsning. En uppräkning av tjänster som skall bli föremål för egenregikorrigering leder med stor sannolikhet till krav på att nya områden inordnas. Utredningen anser därför att utgångspunkten bör vara att i princip samtliga skattepliktiga tjänster som utförs i egen regi inom områden som inte medför skattskyldighet skall omfattas av egenregikorrigering. I förtydligande syfte bör vissa undantag preciseras. För att undvika tveksamheter om en viss tjänst avser fastighet eller inte bör även tjänster som utförs i egen regi på fastigheter hanteras utanför mervärdeskattesystemet.

Egenregikorrigering bör ske oberoende av om "egen" personal eller personal från annan förvaltning inom samma kommun anlitas för en viss prestation.

Undantag från egenregikorrigering

Svårigheter kan uppkomma när det gäller att avgöra vilka tjänster som är avskiljbara skattepliktiga tjänster och vilka som utgör integrerade delar av t.ex. en skattefri vårdtjänst. Den egentliga vårdpersonalen utför ibland administrativa arbetsuppgifter som vid ett separat tillhandahållande utgör skattepliktiga tjänster. Det är mestadels fråga om interna prestationer av sådan karaktär att upphandling av tjänsterna från en fristående näringsidkare inte är ett realistiskt alternativ. Det föreligger därför inte någon egentlig konkurrenspåverkan i dessa fall.

Utredningen menar att tjänster som visserligen är skattepliktiga när de betraktas isolerat men som ingår som en naturlig del i arbetsuppgifterna för personal med i grunden skattefria arbetsuppgifter inte skall omfattas av den föreslagna egenregikorrigeringen. Det samma bör gälla för tjänster som är unika för t.ex. vårdområdet, även om

personalen i enskilda fall utför tjänster av t.ex. administrativ karaktär till betydande del. Här avses tjänster som utförs av klinikchefer, avdelningsföreståndare, läkarsekreterare, skolledare, daghemsföreståndare, dagbarnvårdare, hemtjänstpersonal och liknande. Tjänster som i övrigt utförs av personal med blandade arbetsuppgifter såsom städtjänster, transporter och byggnadsunderhåll bör däremot bli föremål för konkurrensutjämning genom egenregikorrigering förutsatt att de är skattepliktiga.

Uttag av sådana skattepliktiga varor och tjänster som resulterar i debitering av konsumtionsavgifter bör uttagsbeskattas inom ramen för mervärdeskattesystemet. Här avses avgifter för el, VA och sophämtning om dessa verksamheter drivs i kommunal förvaltning.

Konkurrensneutraliteten

En ordning som innebär att kommunerna hanterar ett system för konkurrensutjämning internt kan kritiseras för att någon faktisk beskattning inte sker. Denna kritik torde vara berättigad endast avseende den del av egenregikorrigeringen som för privata näringsidkare inom skattefria områden motsvaras av en faktisk uttagsbeskattning, t.ex. egenregiarbeten inom fastighetsområdet. Enligt utredningens uppfattning bör arbetet med att åstadkomma konkurrens- och konsumtionsneutralitet vara inriktat på att ge förutsättningar för kostnadsjämförelser mellan offentlig och privat verksamhet på så lika villkor som möjligt. När det däremot gäller andra förutsättningar för verksamheterna har redan konstaterats att det finns skillnader som har helt andra orsaker än gällande beskattningsregler. Här avses skillnader i ansvarsområden, statsbidrag, kommunala prioriteringar m.m. Det som främst är av betydelse i samband med valet mellan upphandling och kommunalt egenregiarbete är att upphandligen från fristående näringsidkare inte får framstå som ofördelaktig till följd av mervärdeskattebelastningen. När det gäller den interna metoden för konkurrensutjämning är det därför nödvändigt att den utformas så att kommunerna väljer upphandling i stället för egenregiarbete om det är ekonomiskt fördelaktigt och förutsättningarna i övrigt är likartade.

En förutsättning för att en intern metod för konkurrensutjämning skall vara ett godtagbart alternativ till uttagsbeskattning är att det inte

föreligger ett faktiskt behov av en utvidgad uttagsbeskattning inom t.ex den privata vårdsektorn. Som framgått av det föregående torde det dock inte vara möjligt att införa bestämmelser om en långtgående uttagsbeskattning i mervärdeskattesystemet.

2.5.2 Extern metod för konkurrensutjämning (en utveckling av föregående metod)

Om det vid den praktiska hanteringen enligt den presenterade modellen skulle visa sig att acceptabel konkurrensneutralitet gentemot skattskyldiga privata näringsidkare inte uppnås, finns enligt utredningens uppfattning en möjlighet att utveckla föregående metod ett steg. Eftersom den interna hanteringen förutses vara den samma innebär inte en komplettering i nu aktuellt hänseende att ett helt nytt system måste byggas upp.

Det slutna system för konkurrensutjämning som här avses är en omvänd kompensationsordning avsedd att vara ett alternativ till uttagsbeskattning. Avsikten är att kommunerna i samband med egenregiarbete till en särskild betalningsmottagare skall inbetala ett belopp som motsvarar den summa som enligt föregående metod endast belastar resultatenhetens anslag genom en bokföringsåtgärd. Vad som av kommunerna sammantaget har inbetalats till detta slutna system, återbetalas sedan till kommunerna. Före återbetalning skall dock en omdisponering av beloppen ske inbördes mellan kommunerna efter t.ex. skattebärkraft. På det sätt som avdragsrätten i ett kompensationssystem i det enskilda fallet ger samma effekt som en reell avdragsrätt, förutsätts en uttagsbeskattning i ett omvänt system i det enskilda fallet ge samma konkurrensutjämnande effekt som en reell uttagsbeskattning. Modellen fungerar alltså som en uttagsbeskattning, trots att det i realiteten rör sig om ett konkurrensutjämningssystem utan faktisk beskattning.

Den här metoden skiljer sig således från den interna metoden på så sätt att det belopp för konkurrensutjämning som skall motsvara mervärdeskatten vid upphandling får betalas ut till ett fristående organ i stället för att hanteras inom kommunen. Dessutom kommer det att föreligga en viss skillnad mellan det belopp som kommunen betalar ut till organet och det belopp som samma kommun återfår.

3 Allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker

3.1 Nuvarande bestämmelser

Enligt 8 § 9) ML är allmän nyhetstidning undantagen från skatteplikt. Enligt punkt 9 av anvisningarna gäller undantaget sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka. Fr.o.m. den 1 januari 1991 är även nyhetstidning i form av radio- eller kassettidning skattefri (punkt 11). Undantaget är ett s.k. kvalificerat undantag, dvs. avdragsrätt föreligger för ingående skatt trots att försäljningen av tidningen inte beskattas. Upplåtelse av annonsutrymme i en allmän nyhetstidning är däremot skattepliktig, liksom även ackvisition och utformning av annonser. Trots att endast en del av en utgivares omsättning är skattepliktig, föreligger således avdragsrätt för all ingående skatt.

Försäljning av allmänna nyhetstidningar var undantagen från den allmänna varuskatten. I propositionen till ML (prop. 1968:100 s. 107 f.) föreslogs att undantaget överfördes till mervärdeskatten i avvaktan på resultatet av den då pågående presstödsutredningen. Däremot föreslogs att annonser och annonstjänster skulle beläggas med mervärdeskatt. Av skattetekniska skäl gjordes undantaget för allmänna nyhetstidningar till ett kvalificerat undantag.

Kommittén för indirekta skatter (KIS) föreslog i sitt betänkande (SOU 1989:35) att undantaget för allmäna nyhetstidningar skulle slopas och anförde (s.177 f) bl.a. följande.

> Mot bakgrund av den verkställda utredningen och mervärdeskattebefrielsens karaktär av subventionering av de starkaste tidningarna anser sig kommittén inte kunna förorda att skattebefrielsen kvarstår. Kommittén anser således att undantaget för tillhandahållande av allmänna nyhetstidningar bör slopas i sin helhet och att frågan om erforderligt stöd till de tidningar som verkligen behöver det blir föremål för en särskild utredning.

I propositionen (1989/90:111 s. 96) ansåg dock departementschefen att en skattebeläggning skulle komma att innebära att lågtäckningstidningarnas bidragsberoende blev starkare. En samlad bedömning ledde till att departementschefen kom till slutsatsen att undantaget från skatteplikt skulle bestå.

3.2 Mervärdeskattens inverkan på konkurrensneutraliteten

En tendens inom dagspressen är att tidningarna i ökad utsträckning innehåller temabilagor. En del av bilagorna har stående teman medan andra har ett växlande eller blandat innehåll. Exempel på ämnesområden i bilagorna är programutbud i radio och TV, motor och trafik, mode, skönhetsvård, hälsa, näringsliv och privatekonomi. På tidningsmarknaden i övrigt finns skattepliktiga tidskrifter som är specialinriktade på motsvarande områden.

Den gällande uppfattningen torde vara att bilagor till en allmän nyhetstidning, liksom även löpsedlar, utgör en del av tidningen och därför omfattas av skattefriheten. I sammanhanget kan nämnas att det i den praktiska tillämpningen kan vara svårt att entydigt avgränsa begreppet allmän nyhetstidning. Tillämpningen skulle därför ytterligare försvåras om det i enskilda fall skulle behöva avgöras om en bilagas innehåll uppfyller kraven för en allmän nyhetstidning. Innehållet i bilagorna är av skiftande karaktär. Vissa bilagor kan ha en nyhetsförmedling som gör att de framstår som en naturlig del av dagstidningen, medan andra har ett redaktionellt innehåll som närmast kan jämföras med populärpressen eller fackpressen. Veckopressen och fackpressen har reagerat över att Aftonbladet sedan en tid utger en särskild söndagstidning som bilaga till kvällstidningen. Man anser att det redaktionella innehållet liksom format, papper, tryckkvalitet och färg gör den jämförbar med en veckotidning. Det är endast tidningens logotype som uppmärksammar läsaren på att det är fråga om en tidningsbilaga.

Veckopressens Tidningsutgivareförening (VECTU) klagade i skrivelse (januari 1990) till NO över att dagspressen är befriad från mervärdeskatt medan populärpressen är skattepliktig. Man åberopade bl.a. att dagspressens veckotidningsliknande material hela tiden växer

i omfattning och att snedvridningen av konkurrensvillkoren för populärpressen successsivt kommer att öka i betydelse. NO framhöll att det inte fanns anledning att ifrågasätta de värderingar som låg bakom momsbefrielsen för dagstidningar, men att det leder till oundvikliga gränsdragningsproblem beträffande vilka tidningar som skall vara skattepliktiga respektive skattebefriade. NO konstaterade att momsbefrielsen innebär en betydande konkurrensfördel i förhållande till andra publikationer och medier.

VECTU har även vänt sig till Konkurrensverket (september 1992) och framfört önskemål om en likabehandling när det gäller beskattningen av olika tidningskategorier och därvid hänvisat till förhållandena inom EG. Konkurrensverket fann inte skäl att för närvarande utreda de av VECTU aktualiserade frågorna, utan ville i stället invänta resultatet av pågående utredningar, dels Statskontorets utredning om presstödet, dels denna mervärdeskatteutredning.

Föreningen Svensk Fackpress (Fackpressen) har bl.a. uppvaktat skatteministern i samma fråga. Fack- och populärpressen uppges vara diskriminerad gentemot dagspressen och motsvarande tidskrifter inom EG. Fackpressen uppges vidare medverka som förmedlare av nyheter och information, i opinionsbildning och undervisning samt i samhällsdebatten och den kulturpolitiska debatten. Man understryker främst fackpressens betydelse för utbildning och vidareutveckling. Även Fackpressen förordar en harmonisering till vad som gäller inom EG.

Utredningens slutsats i fråga om konkurrensneutraliteten

Det är framför allt två omständigheter som bidrar till att nuvarande mervärdeskatteregler kan sägas ha en konkurrenspåverkande effekt inom tidningsområdet. Den ena är *gränsdragningsfrågan*, dvs. definitionen av en allmän nyhetstidning. Det finns från skatteplikt undantagna tidningar vars nyhetsförmedling ämnesmässigt är starkt koncentrerad till ett ämnesområde, t.ex. ekonomi eller religion. Andra tidningar inom samma ämnesområden kan i de enskilda fallen ha bedömts vara skattepliktiga. För konsumenten måste skillnaden i den skattemässiga behandlingen vara svårförståelig. För den skattepliktiga tidningen medför ställningstagandet en avsevärt försämrad konkurrensituation. Den andra omständigheten gäller *tidningarnas innehåll*. En stor del av dagspressens tidningar domineras av en fortlöpande och

aktuell allmän nyhetsförmedling. En klar tendens är dock att de allmänna nyhetstidningarna i ökande grad därutöver har ett redaktionellt innehåll som tidigare enbart fanns i fack- och populärpressens tidningar. Avgränsningen mot fack- och populärpressen har generellt sett därför blivit otydligare. I den mån samma slag av redaktionellt innehåll som finns i vecko- och populärpressen även återfinns i de allmänna nyhetstidnigarna utgör mervärdeskatten en konkurrensfaktor till nackdel för vecko- och fackpressen. Detta förstärks av att undantaget för allmänna nyhetstidningar är ett kvalificerat undantag, dvs. även den kostnad som avser framtagningen av tidningen är befriad från mervärdeskatt till föjd av avdragsrätten för ingående skatt.

3.3 EG:s direktiv för tidningsområdet

Det sjätte mervärdeskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för allmänna nyhetstidningar. I en bilaga H till rådets direktiv 92/77EEG av den 19 oktober 1992 har emellertid uppräknats ett antal varor och tjänster som får beläggas med en reducerad skattesats om lägst fem procent. Av bilagan framgår att bl.a. tillhandahållande av böcker, tidningar och tidskrifter som inte huvudsakligen innehåller reklam tillhör denna kategori. Under den tid som övergångsordningen för beskattning av gränsöverskridande handel inom EG-området skall tillämpas får ett land bl.a., under förutsättning att landet den 1 januari 1991 hade en skattesats under 5 % eller en nollskattesats på en vara eller tjänst, fortsätta att tillämpa en sådan skattesats fram till utgången av år 1996.

Tidningsmomsen i EG-länderna

Generellt sett har EG-länderna samma skattesats på dagstidningar och tidskrifter. Det vanliga är också att böcker omfattas av samma skattesats. Nedanstående tabell visar skattesatserna inom EG.

	Land											
	BE	DA	DE	ESP	FR	HE	IRL	IT	LUX	NL	POR	UK
Böcker	6	25	7	3	5,5	4	0	4	3	6	5	0
Dagstidningar	0	0	7	3	2,1	4	10	4	3	6	5	0
Tidskrifter	0	0	7	3	2,1	4	21	4	3	6	5	0

3.4 Dagstidningars priskänslighet

Professor Karl Erik Gustafsson har för utredningens räkning gjort en analys av dagstidningsupplagans priskänslighet. Analysen presenteras i sin helhet som bilaga till betänkandet.

Analysen visar att prisökningen för helårsabonnemang avseende en sexdagarstidning under den senaste tjugoårsperioden överstiger konsumentindex med drygt 40 procent. Samtidigt har upplagan, med hänsyn taget till strukturella förändringar, ökat med 8 - 9 procent. Av samtliga abonnerade dagstidningar har dock några inom storstadspressen förlorat upplaga under den senaste femårsperioden. Priselasticiteten för storstadspressens morgontidningar är -0,3, dvs. en realprishöjning på 10 % har lett till en upplageminskning på 3 procent. För den abonnerade dagspressen som helhet är priselasticiteten -0,1.

När det gäller lösnummer har priset på Aftonbladet och Expressen sedan år 1968 stigit från femtio öre till sex kronor vilket motsvarar en realprishöjning på 96 procent. Tidningarnas sammanlagda upplaga har sjunkit med knappt 25 000 exemplar, eller med 2,5 procent, vilket innebär att priselasticiteten är - 0,03. Aftonbladet och Expressen hade en upplagetopp år 1971. Väljer man detta år som startår för beräkning av priskänsligheten, konstateras att upplagen har sjunkit med drygt 17 procent medan priset höjts med 80 procent. Man får då ett priselasticitetstal på -0,2. Under den senaste femårsperioden är priselasticitetstalet -0,3 för Aftonbladet och Expressen.

De stora upplageförlusterna under den senaste femårsperioden har drabbat sjudagarstidningarna i storstäderna. Morgontidningarna har förlorat 3 procent och kvällstidningarna 4-5 procent.

Gustafsson har konstaterat att priset för Aftonbladet höjdes kraftigt utan motsvarande upplageminskning i samband med lanseringen av den nya Söndagstidningen. Det visar enligt Gustafsson att produktförändringar måste vägas in vid en slutlig bedömning av dagstidningars priskänslighet.

Ekonomi

Dagspressen får ca 60 procent av intäkterna från annonsmarknaden. Andelen annonsintäkter är något större för abonnerade dagstidningar och väsentligt mindre för lösnummerförsålda. Lönsamhetsmässigt var åren 1987 och 1988 toppår för dagspressen. Trots konjunkturnedgången med minskande nettomarginal under år 1989 och 1990 kunde dagstidningsföretagen förbättra lönsamheten under år 1991. Preliminära uppgifter om 1992 års resultat tyder på att lönsamheten kan ha förbättrats ytterligare något. Det gäller både morgontidningar och kvällstidningar. Två tidningsgrupper uppges ha drabbats av lågkonkjunkturen. Den ena gruppen är andratidningarna och den andra gruppen är storstädernas morgontidningar.

Konsekvenser av mervärdeskatt

Gustafsson har i analysen kommit fram till att priskänsligheten på abonnemang är mycket låg. Upplagemarknaden har också kommit att svara för en allt större del av de totala intäkterna under senare delen av 1980-talet. Upplageintäkterna är mindre konjunkturkänsliga än annonsintäkterna. En införd låg mervärdeskatt beräknas få begränsade verkningar på dagspressens upplaga. Den låga priskänsligheten uppges tyda på att produkten är viktigare än priset. Särskilt utsatta vid ett införande av mervärdeskatt är tidningar i konkurrensmässigt underläge, de s.k. andratidningarna. Totalt sett är emellertid andratidningarnas framtid mer beroende av presstödet än något annat.

3.5 Reklamskatten

I en rapport (Ds 1993:20 s. 52) som Statskontoret utarbetat på uppdrag av ESO (Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi) sägs följande om punktskatter.

> Punktskatter är accepterade i EG-länderna under förutsättning att de har konstruerats på ett sådant sätt att de kan tas ut utan gränskontroll. När det gäller reklamskatten kan konkurrenshänsyn komma att innebära att Sverige väljer att ta bort skatten på reklamtrycksaker. När det gäller annonsskatten på annonser i dagspressen är det inte troligt att den skulle innnebära ett sämre läge i förhållande till utländska konkurrenter. Därför

blir detta troligen en fråga som kan avgöras nationellt. Det kan finnas anledning,att ur detta perspektiv se över konkurrenssituationen mellan olika medier. Punktskatter utreds f.n. i samband med tekniska anpassningar till EG enligt Dir 1991:113.

Punktskatter i form av reklamskatt eller annonsskatt finns bara i Sverige och Österrike. Det kommer troligen att bli svårt att hävda att en sådan punktskatt på annonser i tryckta medier ska finnas då det inte finns i etermedia.

Skatt utgår på annonser och reklam enligt reklamskattelagen (1972:266). Den allmänna skattesatsen är 11 %. För annonser i allmänna nyhetstidningar är dock skattesatsen 4 %. Från Riksskatteverket återbetalas den del av skatten som belöper på upp till 12 miljoner kronor av årsomsättningen för allmänna nyhetstidningar. För annan press är motsvarande gräns för återbetalning 6 miljoner kronor. Ifrågavarande skatt utgår således inte inom etermedia och utgår med olika belastning inom pressen. Utredningen vill som kommentar endast redovisa uppfattningen att reklamskatten har en snedvridande effekt på konkurrensneutraliteten och den bör därför inte bibehållas.

3.6 Utredningens övervägande och förslag

Utredningen föreslår att en enhetlig skattesats på 12 % införs för allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker. Det innebär enligt förslaget att det kvalificerade undantaget för allmänna nyhetstidningar upphör. Utredningen föreslår dock ingen ändring av undantaget för de periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar eller periodiska organisationstidskrifter som avses i 8 § 10) ML. Radio- eller kassettidningar föreslås även fortsättningsvis behandlas som dess tryckta motsvarighet.

Det är sannolikt så att tidningsmarknaden domineras av tidningar som renodlat kan hänföras till endera av två grupper, nämligen dagstidningar eller andra periodiska tidningar. Utvecklingen på tidningsområdet har trots detta inneburit att de båda grupperna tidningar delvis har fått ett likartat redaktionellt innehåll. Det leder i bland också till svårigheter att avgöra vad som är en allmän nyhetstidning. Båda slagen av tidningar är annonsbärare och konkurrerar därför om annonskunderna. Utredningen anser att hänsynen till kravet på konkurrensneutralitet leder fram till uppfattningen att tidningsområdet skall omfattas av enhetliga regler inom mervärdeskatteområdet.

Den omnämnda möjligheten för EG:s medlemsstater att under viss tid bibehålla en skattesats under 5 % eller nollskattesats är enligt vad ut-

redningen erfarit förhandlingsfrågor för medlemssökande stater. Eftersom tidningsområdet i övrigt i Sverige hade en skattesats över denna nivå den 1 januari 1991 är det inte realistiskt att räkna med att en enhetlig skattesats under 5 % på tidningar generellt kan införas.

Enhetliga beskattningsregler inom tidningsområdet förutsätter således att undantaget från skatteplikt för dagstidningar upphör.

Som framgår av sammanställningen över EG-ländernas tidningsmoms, gäller för merparten av länderna att skattesatsen har en relativt låg nivå. Skattesatsen för dagstidningar och andra tidningar är med något undantag den samma. De flesta EG-länderna har också motsvarande skattesats på böcker.

En enhetlig skattesats på tidningsområdet i Sverige skall, för att vara statsfinansiellt neutral, bestämmas till mellan 8 och 9 %. vilket har beräknats inom finansdepartementet. Om även böcker skall innefattas i samma grupp med en enhetlig skattesats är denna beräknad till ca. 12 %.

Vid distansförsäljning från ett land till ett annat till privatpersoner och andra ej skattskyldiga köpare, gäller enligt EG:s övergångsordning att konsumtionslandets skatt är styrande. Den långsiktiga inriktningen inom EG är annars den s.k. ursprungslandsprincipen. Om den svenska skattenivån avsevärt avviker från vad som gäller i övriga Europa finns därför på sikt en uppenbar risk för att t.ex. svensk bokförsäljning kan komma att ske från utlandet. Riksdagen har nyligen fattat beslut om en sänkt tullfrihetsgräns i avsikt att undvika att svensk postorderförsäljning av bl.a. böcker tar omvägen via utlandet vid försäljning till svenska köpare.

Utredningen bedömer det således vara angeläget att en enhetlig skattesats införs för tidningar och böcker i likhet med vad som gäller i de flesta EG-länderna. Utöver den generella skattesatsen finns f.n. en lägre skattesats på 21 % och fr.o.m. den 1 juli 1993 ytterligare en skattesats på 12 %. EG:s direktiv tillåter inte mer än två skattesatser under den generella nivån. Det betyder att utredningen inte kan föreslå en lägre skattesats än 12 %. En enhetlig skattesats för tidningar och böcker på 12 % blir statsfinansiellt neutral. Undersökningen av tidningarnas priskänslighet tyder på att en skatteplikt på ifrågavarande nivå inte skall leda till allvarligare konsekvenser för dagstidningsbranschen.

4 Personbilar

4.1 Allmänt

Hur bestämmelserna om avdragsrätt m.m. för personbilar skall utformas inom EG har ännu inte avgjorts. Utredningen har därför inte ansett det vara lämpligt att föreslå mer långtgående förändringar av gällande särbestämmelser.

Nuvarande avdragsbestämmelser inom personbilsområdet med bl.a. olika behandling av lätta skåplastbilar och lätta flaklastbilar leder i bland till beskattningskonsekvenser som uppfattas som stötande. Utredningen föreslår därför att definitionen av personbilar skall göras något snävare. Därmed vidgas kretsen avdragsberättigade lastbilar. Enligt förslaget skall lätta skåplastbilar, vars förarhytt utgör en separat karosserienhet, inte längre hänföras till personbilar i mervärdeskattehänseende. Förslaget innebär också att lätta flaklastbilar som utrustas med plastkåpor över lastutrymmet kommer att få en enhetlig bedömning.

4.2 Gällande bestämmelser

Personbilar och motorcyklar har alltsedan mervärdeskattelagen tillkom omfattats av särbestämmelser. Det har motiverats av att dessa fordon ofta har ett privat användningsområde vid sidan av nyttjandet i skattepliktig verksamhet. I mervärdeskattehänseende avses med personbilar även lastbilar med skåpkarosseri och bussar om totalvikten är högst 3 500 kg (sjätte stycket i punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML).

Avdragsförbud vid anskaffning

Avdrag för ingående skatt medges bara vid anskaffning av personbil eller motorcykel för verksamhet som avser yrkesmässig personbefordran, åter-

försäljning eller uthyrning. Sker anskaffningen för annan verksamhet medges inget avdrag (första stycket i 18 § ML).

Full avdragsrätt för mervärdeskatt på driftkostnader

För personbil eller motorcykel som antingen utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller förhyrs för sådan verksamhet omfattar avdragsrätten ingående skatt på alla driftkostnader. Detta gäller oavsett om fordonet används helt eller endast delvis i verksamheten (andra stycket av anvisningarna till 17 § ML). Avdragsrätten begränsas alltså inte av att t.ex. bilen till viss del används privat eller i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Någon proportionering skall inte göras.

Till driftkostnader hänförs kostnader för drivmedel, service, reparationer m.m. Det samma anses gälla för reparationer av extrautrustning. Anskaffning av extrautrustning och tillbehör till bilen hänförs däremot inte till driftkostnader. Avdragsrätten i samband med sådana inköp bedöms i stället enligt de allmänna reglerna i ML. Det kan innebära att den ingående skatten på extrautrustningen får proportioneras om bilen används i en blandad verksamhet eller om utrustningen har inköpts delvis för privat bruk. Som exempel på extrautrustning och tillbehör kan nämnas vinterhjul, dragkrok, takbox, biltelefon, bilstereo och motorvärmare.

50 % avdrag för mervärdeskatt på hyra

Avdrag för hela den ingående skatten medges endast vid förhyrning av personbil eller motorcykel för yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning. I övrigt medges avdrag med 50 % av den ingående skatten under förutsättning att bilen eller motorcykeln används i verksamhet som medför skattskyldighet i mer än ringa omfattning (andra stycket av anvisningarna till 17 § ML). Om detta krav på bilens användning är uppfyllt, medges avdrag enligt schablonen oberoende av att t.ex. bilen till viss del används privat eller i skattefri verksamhet.

Anledningen till att avdrag medges för halva mervärdeskatten vid hyra av personbil eller motorcykel, medan avdragsförbud gäller vid anskaffning motiveras av att enligt vissa hyresavtal svarar uthyraren för driftkostnader. Den avdragsberättigade delen vid hyra har därför ansetts

motsvara den i hyran ingående andelen driftkostnader. I avdragshänseende görs dock ingen skillnad på sådana hyresavtal där uthyraren svarar för driftkostnader och sådana avtal där hyresmannen själv svarar för dessa (vid t.ex. finansiell leasing).

Försäljning av personbil eller motorcykel

Försäljning av personbil från skattepliktig verksamhet skulle enligt ML:s allmänna bestämmelser vara föremål för beskattning eftersom personbilar inte är undantagna från skatteplikt. För att en näringsidkare som inte fått avdrag för ingående skatt i samband med ett bilköp, inte skall tvingas att redovisa utgående skatt vid en senare försäljning har en inskränkning gjorts i ML:s yrkesmässighetsbegrepp. Skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses därför yrkesmässig, endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat (punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML).

Försäljning av personbil från verksamhet som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning medför följaktligen skattskyldighet. Eftersom personbefordran blev skattepliktig först fr.o.m. den 1 januari 1991 finns det dock fortfarande t.ex. taxibilar som är inköpta före den tidpunkten, dvs. köparen har inte fått avdrag för ingående skatt. Försäljning av ifrågavarande bilar medför av den anledningen inte skattskyldighet.

Dessutom finns en särskild bestämmelse enligt vilken försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering anses yrkesmässig liksom även finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Uttagsbeskattning av privat användning (ägda personbilar)

Det stora flertalet näringsidkare uttagsbeskattas inte för den privata användningen av personbilar. Denna beskattning anses i stället vara tillgodosedd genom de särskilda schablonmässiga avdragsbestämmelserna.

Uttagsbeskattning skall däremot ske om personbil som utgör anläggnings- eller omsättningstillgång hos den som är skattskyldig för omsättning av sådant fordon utnyttjas av den skattskyldige eller annan för

privat bruk (punkt 2 g) av anvisningarna till 2 § ML). Det är alltså skattskyldigheten vid en eventuell försäljning av personbilen som är avgörande för om uttagsbeskattning skall ske i samband med det privata nyttjandet. Skattskyldigheten vid försäljning är i sin tur beroende av om avdragsrätt för ingående skatt har förelegat vid förvärvet. Sammanfattningsvis är det således bilhandlare, biluthyrningsföretag och företag som utför yrkesmässig personbefordran som omfattas av bestämmelserna om uttagsbeskattning.

Som beskattningsvärde vid uttagsbeskattningen skall användas det belopp som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har bestämts i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställd (sista stycket av anvisningarna till 14 § ML).

Uttagsbeskattning av privat användning (hyrda personbilar)

Ovanstående redogörelse gäller personbilar som utgör anläggnings- eller omsättningstillgångar. Eftersom hyrda bilar varken utgör anläggnings- eller omsättningstillgångar är ifrågavarande bestämmelser inte tillämpliga på sådana bilar. Beskattning av privatanvändning av en personbil eller motorcykel som ett uthyrningsföretag hyrt för användning i yrkesmässig återuthyrning kan enligt utredningens mening ske på två sätt. Antingen skall beskattning ske för en uttagen uthyrningstjänst enligt punkt 2 c) av anvisningarna till 2 § ML eller också skall avdraget för den ingående skatten på hyran bestämmas efter skälig grund enligt de allmänna bestämmelserna i ML.

Privatanvändning av personbil eller motorcykel som har förhyrts för yrkesmässig personbefordran medför att avdragsrätten för den ingående skatten på hyran bestäms efter skälig grund.

Privatanvändningen av inhyrd personbil eller motorcykel hos den som bedriver yrkesmässig återförsäljning av personbilar eller motorcyklar anses reglerad genom de schablonmässiga avdragsbestämmelserna som även gäller för det stora flertalet övriga näringsidkare.

4.3 Problemställningar

Avdragsförbudet för personbilar har ifrågasatts i flera sammanhang. Bl.a. ansåg Skatteutskottet (1989/90:SkU31 s. 113 f) att det generella avdrags-

förbudet vid förvärv av personbil skall slopas. Skatteutskottet uppmanade den dåvarande regeringen att så snart som möjligt återkomma till riksdagen med förslag om en generell beskattning av den privata användningen av personbilar och andra tillgångar som ingår i mervärdeskattepliktig verksamhet och för vilka avdragsrätt förelegat vid förvärvet.

Nuvarande särbestämmelser inom personbilsområdet är generella schablonregler som i normalfallet är enkla att tillämpa. Avdragsförbudet vid anskaffning i kombination med den generella avdragsrätten för mervärdeskatt på driftkostnader ger i många fall en rimlig beskattning av den privata användningen. Den införda skatteplikten för drivmedel ledde till en relativt sett lindrigare beskattning av privatanvända företagsbilar. Något avsteg från schablonreglerna får inte göras. Det gäller även för personbilar som uteslutande används i mervärdeskattepliktig verksamhet, vilket i dessa fall leder till materiellt sett felaktiga resultat. En del av mervärdeskatten blir hänförlig till en kostnad i verksamhet som i övrigt har generell avdragsrätt. Det uppkommer därför s.k. kumulativa effekter vilket man försöker undvika i mervärdeskattesystemet.

De lätta flaklastbilarna är till följd av avdragsrätten gynnade i jämförelse med de lätta skåplastbilarna. Flaklastbilarna kan förses med måttanpassade plastkåpor som monteras över flaket. Beroende på om en plastkåpa monteras för tillfälligt eller mer permanent bruk kan den komma att definieras som kapell alternativt skåpkarosseri. Utredningen har inhämtat att Bilprovningen, för att få en konsekvent bedömning, jämställer plastkåpor som är monterade med vingmuttrar med kapell, medan kåpor med andra monteringar hänförs till skåpkarosseri. Det kan inte anses tillfredsställande att sättet för monteringen av en överbyggnad skall vara avgörande för om den mervärdeskatt som belöper på bilen är avdragsgill ingående skatt.

4.4 Förslag från annan utredning

Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen har i betänkandet (SOU 1992:6 s. 71 f) anfört följande:

> På skäl närmare anges i specialmotiveringen till 8 kap. 16 § NML föreslår utredningen dock en ändring av reglerna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som hänför sig till driftkostnader för eller hyra av personbilar och motorcyklar. Ändringen innebär att avdrag

inte medges till den del fordonet används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Schablonerna för avdragsrätten kommer således endast att tillämpas för att undvika en gränsdragning mot privat användning. En sådan ändring överensstämmer med de syften som ligger bakom de nuvarande schablonbestämmelserna.

I Lagrådsremiss om ny mervärdesskattelag har statsrådet anfört bl.a. följande med anledning av förslaget.

Frågor som rör avdragsbestämmelserna inom personbilsområdet behandlas f.n. av Utredningen (Fi 1992:02) om vissa mervärdeskattefrågor. Med hänsyn till detta är jag inte beredd att nu föreslå några ändringar i lagstiftningen på denna punkt.

Utredningen instämmer i att den föreslagna ändringen överensstämmer med de syften som ligger bakom gällande schablonbestämmelser, men har ändå synpunkter på förslaget, främst med anledning av nytillkomna omständigheter. Den föreslagna ordningen kan komma att medföra komplikationer inom den kommunala sektorn, för vilken utredningen nu föreslår att avdragsrätten för ingående skatt enligt 18 a § ML skall upphöra. För personbilar som inom den kommunala verksamheten har en blandad användning kommer man — om båda utredningarnas förslag genomförs — både att behöva ha kontroll över bilarnas användning i skattefri respektive skattepliktig verksamhet och samtidigt fördela den ingående skatten efter olika schabloner för hyra och drift till den del bilarna används i skattepliktig verksamhet och för eventuellt privat bruk. Utredningen anser därför att främst praktiska skäl talar för att gällande schablonregler i nu angivet hänseende inte skall ändras.

4.5 EG:s bestämmelser

Det finns ett förslag från år 1984 till ett tolfte mervärdeskattedirektiv om enhetliga regler för avdragsrätten och som även innehåller begränsningar i avdragsrätten för bl.a. personbilar, olika slags släpvagnar till personbilar samt motorcyklar. Enligt förslaget skall avdragsrätten för förvärv, hyra och drift begränsas till 50 %. Anpassning till detta direktiv är enligt förslaget avsedd ske under en fyraårsperiod enligt särskilda regler.

Med personbil avses enligt direktivförslaget alla fordon utom sådana som genom sitt utförande och utrustning är avsedda endast för godstrans-

porter eller industriell användning, användning i jordbruk eller är avsedda för mer än nio personer inklusive föraren.

Vissa undantag från avdragsbegränsningen föreslås gälla för bilhandelsföretag m.fl.

Direktivförslaget har nu inte behandlats på flera år. Enligt uppgift kan dock vissa medlemsländer vara intresserade av att ta upp frågorna på området igen. En eventuell överenskommelse får troligen karaktären av en kompromisslösning.

I de flesta europeiska länderna finns det för övrigt särbestämmelser när det gäller avdragsrätten för personbilar.

4.6 Övervägande och förslag

Om mervärdeskattelagens allmänna bestämmelser om avdragsrätt för ingående skatt fick tillämpas även för personbilar, kom avdragsrätten att omfatta den mervärdeskatt som motsvarar den faktiska användningen i skattepliktig verksamhet. Det skulle innebära en principiellt riktig fördelning av den ingående skatten. Nackdelen är att en sådan fördelning blir komplicerad att hantera i den löpande verksamheten och medför stora kontrollproblem.

Alternativet med avdragsrätt för all ingående skatt som belöper på förvärv och driftkostnader i kombination med en uttagsbeskattning av den privata användningen tillämpas redan inom särskilt angivna områden. En generell tillämpning av denna princip skulle leda till en bättre balans mellan avdragsrätt och beskattning av privatanvändning. En övergång till en sådan ordning skulle dock inte i alla situationer resultera i en lindrigare beskattning. Tekniken kan ändå anses vara hanterbar och leder till ett materiellt sett riktigt beskattningsresultat. Det är emellertid ofrånkomligt att generella regler om uttagsbeskattning på personbilsområdet medför vissa kontrollproblem.

Som framgått tidigare har de flesta europeiska länder särbestämmelser när det gäller avdragsrätten för personbilar. Det är därför sannolikt att ett eventuellt antaget mervärdeskattedirektiv liksom det gamla förslaget kommer att föreskriva särbestämmelser i någon form. Mot den bakgrunden anser utredningen att det inte är lämpligt att nu föreslå långtgående förändringar av gällande regler. En förändring föreslås dock ifråga om en fordonstyp som helt är uppbyggd och anpassad för varutransporter.

Det finns på marknaden en typ av lätt skåplastbil, som är uppbyggd på

ett liknande sätt som lätta flaklastbilar. Den kan, vad gäller uppbyggnaden, även jämföras med tung lastbil med skåp. Det lätta lastbilschassit som avses här har en separat förarhytt. Bakom förarhytten finns ett helt avskilt transportskåp. Vanligen har bilen en chassiram bestående av två bärande balkar. Undantagsvis förekommer det också självbärande karosserikonstruktioner. Ifrågavarande lastbilstyp med separata transportskåp används ofta för transporter på vilka det ställs livsmedelshygieniska krav. Det är därför i allmänhet fråga om isolerade skåp som kan kompletteras med annan utrustning, t.ex. kylaggregat. Ett flertal biltillverkare på marknaden saluför ifrågavarande lastbilstyp med förarhytt som utgör en separat karosserienhet.

Utredningen föreslår att lätt lastbil, vars förarhytt utgör en separat karosserienhet som är skild från skåpkarosseriet, inte skall hänföras till personbil i mervärdeskattehänseende. Med denna inriktning av förslaget kommer inte heller de mindre flaklastbilar som förses med permanent monterade plastkåpor över lastutrymmet att hänföras till personbil. Därmed uppnås den fördelen att avdragsrätten inte kommer att påverkas av hur plastkåporna är monterade.

Även skåplastbilar med förarhytten integrerad i skåpkarosseriet är ofta helt anpassade för varutransporter eller för användning som t.ex. renodlade servicebilar. Ifrågavarande typ av skåplastbilar förekommer dock i en mängd varianter från renodlade yrkestransportfordon till fordon som inte skiljer sig nämnvärt från familjebilar. En del av dessa kan vid tillfället för typbesiktningen ha ett visst utförande, vilket senare utan större svårighet kan ändras och anpassas för ett annat användningsområde. Det finns också en uppenbar risk för att en begränsad utvidgning av avdragsrätten för vissa karosseriutföranden av dessa skåplastbilar leder till besvärliga definitionsproblem. Frågan om avdragsrätt för den stora gruppen av lätta skåplastbilar torde inte kunna lösas tillfredsställande utan att en generell avdragsrätt införs för hela personbilsområdet. Av skäl som redovisats i det föregående, är utredningen inte nu beredd att lämna ett så långtgående förslag.

Författningskommentarer

1 kap.

12 §

Definitionen av personbilar i paragrafen skall enligt förslaget inte längre omfatta lätta lastbilar med skåpkarosseri om förarhytten utgör en separat karosserienhet. Till skillnad från övriga bilar utanför kretsen personbilar enligt NML är denna lastbilstyp accispliktig.

3 kap.

3 §, andra stycket

Den utvidgade avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som enligt 10 kap. 10 § ger en kommun rätt till återbetalning skall enligt förslaget upphöra att gälla. Som en följd av detta föreslår utredningen att en fastighetsägares uthyrning till en kommun, helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet skall vara skattepliktig endast om uthyrningen sker för en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Enligt förslaget utgår därför "eller en kommun" i andra meningen.

12 §

Paragrafen, som undantar omsättning och införsel av allmänna nyhetstidningar från skatteplikt, upphör att gälla enligt förslaget.

15 §

Hänvisningen till 12 § i denna paragraf utgår som en följd av att 12 § föreslås upphöra att gälla.

17 §

Hänvisningen till 12 § i denna paragraf utgår som en följd av att 12 § föreslås upphöra att gälla.

26 §, punkt 1

I paragrafen undantas från skatteplikt i vissa fall omsättning av tjänster som annars medför skattskyldighet för förvärvaren. Det är fråga om tjänster som omsätts i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utanför landet. Undantaget gäller bl.a. (punkt 1) om förvärvaren är staten eller en kommun. De tjänster som avses är dels sådana som avser fastighet som är belägen i Sverige enligt 5 kap. 4 §, dels ett antal uppräknade tjänster enligt 5 kap. 7 §.

Importbeskattningen av tjänster infördes samtidigt som den utvidgade avdragsrätten för kommuner enligt 18 a § ML infördes den 1 januari 1991. Eftersom den införda avdragsrätten skulle leda till att mervärdesskatten inte påverkade valet mellan import och inhemsk upphandling, ansåg man att det inte fanns skäl att införa någon beskattning av importerade tjänster för bl.a. kommuner. Den utvidgade avdragsrätten uttrycks i förslaget till NML som en rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt i 10 kap. 10 §. Utredningens förslag innebär att ifrågavarande paragraf skall upphöra att gälla.

Till följd av detta saknas skäl att behålla undantaget från skatteplikt för här ifrågarande omsättningar för kommuner. I punkt 1 har därför "eller en kommun" fått utgå. Skatteplikten i samband med en kommuns införsel av tjänster avses därmed få samma omfattning som för andra förvärvare.

31 §

Första stycket

Från skatteplikt skall i detta stycke enligt förslaget endast undantas uttag av varor då *staten* tar i anspråk egna varor för eget behov. Undantaget skall inte gälla om en kommun gör motsvarande uttag. I stycket har därför "eller en kommun" utgått. Ändringen sammanhänger med att 10 kap. 10 § om en kommuns rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt förslaget skall upphöra att gälla. Ifrågavarande uttag kommer att vara skattepliktigt endast om rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten har förelegat vid förvärvet av varan (jfr 2 kap. 3 §).

Andra stycket

Detta stycke innehåller enligt förslaget endast bestämmelser om skatteplikt för tjänster som staten tar i anspråk för eget behov. Motsvarande bestämmelser för en kommun framgår av tredje stycket.

Tredje stycket

Detta är ett nytt stycke i paragrafen. Den bestämmelse om skatteplikt för uttag av tjänster som avser arbeten på stadigvarande bostäder för staten enligt föregående stycke, har ingen motsvarighet för kommunerna. Anledningen till det är att utredningen har lämnat ett principförslag som innebär att korrigering för kommunalt egenregiarbete huvudsakligen skall ske utanför mervärdesskattesystemet. Det finns visserligen generella bestämmelser i 2 kap. 8 § om skatteplikt för uttag av vissa tjänster som en fastighetsägare utför på en fastighet som utgör tillgång i en verksamhet som han inte är skattskyldig för. Av den anledningen hade det varit naturligt att låta även egenregiarbeten på motsvarande kommunala fastigheter vara föremål för beskattning inom mervärdesskattesystemet. Kommunernas fastighetsinnehav består dock till stor del av mark för olika användningsområden (gator, vägar, parker, idrottsanläggningar, lekplatser m.m.). Kommunerna skulle därför få stora svårigheter att i det praktiska arbetet skilja på egenregiarbete som avser fastigheter och andra egenregiarbeten. Utredningen anser att även de negativa konkurrenseffek-

ter som uppkommer vid här ifrågavarande egenregiarbete bör korrigeras utanför mervärdesskattesystemet enligt det lämnade principförslaget. På så sätt kommer merparten av kommunalt egenregiarbete att vara föremål för korrigering utanför mervärdesskattesystemet.

Av detta stycke framgår att en kommuns ianspråktagande av sophämtningstransporter för eget behov är skattepliktigt uttag, förutsatt att motsvarande transporter tillhandahålls även andra. Lagrådsremissen om NML innehåller inga allmänna bestämmelser om skatteplikt i samband med att den som är skattskyldig för ett visst slag av tjänster, utför en sådan tjänst för en egen verksamhetsgren som inte omfattas av skattskyldighet. Avsaknad av sådana bestämmelser leder dock till en begränsning i avdragsrätten för ingående skatt, till den del mervärdesskattebelastade förvärv "konsumeras" genom uttag för skattefri verksamhet. För kommunala sophämtningstransporter skulle en sådan begränsning i avdragsrätten vara svår att tillämpa då omfattningen av de tjänster som tas ut för eget behov är liten relativt sett i förhållande till den utåtriktade verksamheten. Av samma skäl är det inte lämpligt att låta korrigeringen ske utanför mervärdesskattesystemet på det sätt som beskrivs i principförslaget.

4 kap.

8 §

Första stycket, punkt 3

I fråga om undantaget från yrkesmässighet i denna punkt av omsättning av varor och tjänster från vissa gymnasieskolor, har övervägts om undantaget i stället borde hänföras till ett undantag från skatteplikt. Denna paragraf innehåll bestämmelser om undantag från bestämmelserna i närmast föregående paragraf (7 §) om yrkesmässighet för bl.a. en kommuns omsättning av varor och tjänster. Utredningen har därför funnit det vara lämpligt hänföra undantaget till ett undantag från yrkesmässighet i anslutning till föregående paragraf.

Andra stycket

Hänvisningen i detta stycke till punkterna 1 och 2 har tillkommit som en följd av att en ny punkt, punkt 3, ingår i förslaget.

7 kap.

1 §

Denna paragraf innehåller flera markerade ändringar som inte utgör förslag i materiellt hänseende från utredningen. Det beror på att "Nuvarande lydelse" motsvarar förslaget i lagrådsremiss om Ny mervärdesskattelag. "Nuvarande lydelse" innefattar därför inte ändringar enligt lagen (1993:772) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt och som trädde i kraft den 1 juli 1993. Ifrågavarande ändringar har inarbetats i utredningens förslag.

Tredje stycket, punkt 4

Med böcker avses i denna punkt publikationer som enligt nuvarande ordning är avsedda att förses med särskilt nummer från nummerserier i ISBN-systemet. ISBN (International Standard Book Number) är ett internationellt system som enligt uppgift används i ca 110 länder. Det har tillkommit som ett identifiktionssystem för att kunna användas i ADB inom bokbranschen och i bibliografisk verksamhet.

Tilldelning av ISBN-nummer och ISBN-serier sker från Kungl. bibliotekets ISBN-central. Förlagen tilldelas hela nummerserier och sköter numreringen själva.

ISBN tilldelas i princip alla böcker omfattande minst 16 sidor som utges i Sverige, oavsett om de utges kommersiellt eller inte.

ISBN skall *inte användas* i musikalier, tidningar, tidskrifter, ej heller i särtryck (såvida de ej utges som särskilda förlagsartiklar), konstblad och konstmappar utan titelblad och text, enskilda firmors kataloger, priskuranter, bruksanvisningar, teater- och uställningsprogram, almanackor och kalendrar, formulär, spel m.m.

8 kap.

7 §, andra stycket, punkt 3

Denna punkt innehåller en bestämmelse som anger vilket procenttal som skall tillämpas vid fiktivt avdrag för sådana varor som omsätts efter skattesatsen 12 %. Nuvarande punkten 3 har till följd av ändringen fått beteckningen 4.

10 kap.

11 §

Hänvisningen i paragrafen till 3 kap. 12 § utgår till följd av att 3 kap. 12 § upphör att gälla enligt förslaget.

12 §

Hänvisningen i paragrafen till 3 kap. 12 § utgår till följd av att 3 kap. 12 § upphör att gälla enligt förslaget.

Ekonomiska effekter av utredningens förslag

Offentlig verksamhet

Värdet av den utvidgade avdragsrätten för kommunerna som infördes år 1991 beräknades till 15 miljarder kronor. Eftersom man ansåg att kommunerna inte skulle drabbas av den mervärdeskattekostnad som skattereformen orsakade, beslutades att endast 9,8 miljarder kronor (7 miljarder för kommuner och 2,8 miljarder för landsting) av ifrågavarande 15 miljarder kronor skulle återläggas till staten via den dåvarande avräkningsskatten. När den utvidgade avdragsrätten upphör att gälla enligt förslaget går kommunerna miste om de ca 5 miljarder som effekterna av skattereformen värderades till, dvs. skillnaden mellan värdet av den utvidgade avdragsrätten och vad som återläggs till staten. Om det förutsätts att utredningens förslag skall vara neutralt i det avseendet krävs således att staten kompenserar kommunerna för ifrågavarande bortfall. En följd av utredningsförslaget blir också att mervärdeskatteandelen av den minuspost i nettobidraget till kommunerna som från år 1993 ersätter avräkningsskatten inte längre skall reducera statsbidraget till komunerna.

En beräkning visar dock att värdet av den utvidgade avdragsrätten och det särskilda statsbidraget är större än vad som f.n. återläggs till staten även om hänsyn tas till att kommunerna inte skall drabbas av mervärdeskattekostnaden enligt ovan för skattereformen. En exakt beräkning kan inte göras eftersom kommunerna i sin redovisning inte behöver skilja på den mervärdeskatt som är avdragsgill på grund av att verksamheten medför skattskyldighet och den mervärdeskatt som är avdragsgill på grund av den utvidgade avdragsrätten. Med reservation för den osäkerhet som finns i beräkningen, visar denna ändå att värdet av den utvidgade avdragsrätten och det särskilda statsbidraget överstiger det belopp som återläggs till staten med mellan 1,5 och 2 miljarder kronor. Eftersom avdragsrätten enligt förslaget endast skall omfatta ingående skatt som avser skattepliktig verksamhet kommer ifrågavarande belopp att frigöras automatiskt när den utvidgade avdragsrätten slopas. Denna budgetförstärkning avses kunna finansiera utredningens förslag enligt detta och

föregående delbetänkande. Hur den övriga delen av budgetförstärkningen skall disponeras är en fråga som inte ligger inom ramen för utredningens arbete.

Allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker

En införd skattesats för allmänna nyhetstidningar på 12 % och en sänkning av den generella skattesatsen för andra periodiska publikationer och böcker till samma nivå beräknas inte få statsfinansiella effekter. En sammanvägning av uppgifter från olika källor tyder på att förslaget är i det närmaste budgetmässigt neutralt.

Utvidgad avdragsrätt (vissa skåplastbilar)

Lätta skåplastbilar, vars förarhytt utgör en separat karosserienhet kan f.n. inte identifieras hos Bilregistret. Uppgifter om försäljningsvolym för ifrågavarande biltyp har varierat vid kontakter med generalagenter och karosseritillverkare. En vägning av inhämtade uppgifter som ställts i relation till den totala försäljningsvolymen av skåplastbilar ger vid handen att den utvidgade avdragsrätten leder till skatteutgifter på i storleksordningen 20 miljoner kronor.

Regionalpolitiska effekter av utredningens förslag

Kommittéer och särskilda utredare skall bl.a. belysa hur förslagen påverkar sysselsättningen och den offentliga servicen i olika delar av landet (Dir. 1992:50).

Utredningen gör bedömningen att de förslag som lämnas i delbetänkandet inte får sådana regionlpolitiska effekter som skall beaktas enligt ovan nämnda utredningsdirektiv.

Särskilt yttrande av experten Ronnie Peterson

Utredningens förslag att förändra kommunernas momsstatus bör, enligt min mening, inte genomföras förrän vid ett eventuellt EG-medlemsskap, och då efter helt andra grunder. Skälen till mitt ställningstagande är följade:

EG-medlemsskap

Det momsregelverk, som idag styr den kommunala momshanteringen, är inte EG-konformt. Sverige har i de pågående förhandlingarna, om ett medlemsskap i EG, inte heller begärt något särskilt undantag för den kommunala momsmodellen. I EG är moms och punktskatter de enda skatterna, där man i princip har lyckats harmonisera medlemsländernas olika regelverk till ett EG-enhetligt system. Anledningen härtill är, dels att målsättningen om fritt flöde av varor och tjänster inom EG kräver detta, dels att momsen är fördelningsgrund för de budgetmedel som varje land ska anslå till EG:s budget.

EG:s ledstjärna, för att skapa det fria flödet av varor och tjänster, är fri konkurrens. Det finns specifika rättsregler för att upprätthålla den fria konkurrensen. Bl. a tvingande regler om offentlig upphandling och långtgående sanktioner mot konkurrensbegränsningar inom näringslivet. Däremot har det hittills inom EG inte förts någon debatt om att skatteregler, tex momsen, ska vara konkurrensneutral, när den offentliga sektorn väljer mellan utförande i egen regi eller extern upphandling. Anledningen till detta kan vara att den offentliga sektorn är mera anonym eller att vissa verksamheter, som i Sverige ombesörjes av kommunerna, utförs av fristående nätverk, till stor del på ideell basis. Danmark, som har en samhällsstruktur som liknar den svenska, har däremot en speciell särlösning, för att eliminera momsens snedvridande effekter, vid valet egen regi kontra upphandling i den offentliga sektorn.

Anledningen till att det danska systemet är EG-konformt, medan det svenska inte är det, är att i Sverige är kommunmomsen helt och hållet inordnad i beskattningssystemet. Detta bl. a i syfte att uppnå en smidigare och enklare hantering. I Danmark har man gjort åtskillnad mellan rena momspliktiga tillhandahållanden och momsfria sådana. De förra ingår som en naturlig del i det danska beskattningssystemet, medan de övriga, som är de huvudsakliga, hanteras i ett särskilt momsavdragssystem. Återbetalningen av "kommunmomsen" sker genom ett särskilt avräkningsförfarande som är direktkopplat till det danska skatteutjämningssystemet. Enligt EG:s regelverk är det danska handhavandet av "kommunmomsen" en intern dansk angelägenhet rörade den offentliga sektorn. Det svenska systemet för kommunmomsen är till sin konstruktion knutet till mervärdeskattelagen, och blir därigenom föremål för EG:s prövning inför medlemsansökan. EG:s momsdirektiv tillåter inte den svenska momsmodellen för den offentliga sektorn.

Konkurrensneutrliteten

Debatten om konkurrensneutraliteten har i första hand förts av producenter av olika tjänster. Stora delar av den inhemska tjänsteproduktionen utförs defacto av konsumenterna själva, delvis på grund av skatteregelverket. I länder, som Sverige, med hög beskattning på arbete inkl. sociala avgifter i kombination med hög momsskattesats föreligger incitament för att tjänsteproduktion förskjuts till att utföras inom hemmet eller inom den svarta sektorn. För företag som producerar momsfria tjänster tex sjukvård, social omsorg, utbildning,-kultur, eller ideella verksamheter, blir det lönsamt att utföra tjänstproduktionen helt i egen regi och inte anlita momsskyldiga underentreprenörer.

Det var i samband med skattereformen som nuvarande kommunala momsregelverk sjösattes. Det var nödvändigt att tillskapa ett specifikt kommunalt momssystem, när de gamla reduceringsreglerna slopades och att fler tjänster momsbelades. För att "skydda" näringslivet från att bli utkonkurrerat av kommunal egen regiverksamhet infördes den generella kommunala avdragsrätten. Genom att låta kommunerna bli skattskyldiga till moms, har man lyckats lösa frågan om konkurrens-

neutralitet, för alla kommunala momsskattepliktiga tjänste-och varuupphandlingar. För att eliminera kommunala inlåsningseffekter ifråga om skattefria tillhandahållanden tillskapades ett särskilt momsanknutet statsbidrag.

Den skevhet ur konkurrenssynpunkt, som finns vid en ekonomisk jämförelse av kommunal skattefri verksamhet (där kommunen ändock har momsavdrag, tex barnomsorg) med en privat entreprenörs skattefria verksamhet (där entreprenören ej har rätt till momsavdrag, tex barnomsorg) löstes genom att ett specialdestinerat statsbidrag med 6% infördes. Avsikten med statsbidraget är att kompensera varje kommunal enhet för den moms som indirekt belastar kommunerna vid upphandling från näringsidkare, som inte är skattskyldiga till mervärdeskatt.

Enligt min uppfattning, har det gått alldeles för kort tid, för att man tillräckligt väl ska kunna utvärdera det systemskifte som infördes 1991. Den utveckling som pågår inom den offentliga sektorn, ifråga om att effektivisera och konkurrensutsätta verksamheter, kommer att medföra att det uppstår nya mångfacetterade privata kommunala tjänsteproducenter. Dessa kommer att på ett helt annat sätt, än vad som hittills har förevarit, utnyttja det momsanknutna statsbidraget vid anbudsgivning. Det finns däremot anledning att se över om statsbidraget ska vara differentierat beroende på vilken verksamhet som avses.

Förslagets innebörd

Utredningens huvudförslag är att kompensationsordningen slopas för kommunerna och att endast ML:s allmänna bestämmelser blir tillämpliga för kommunal verksamhet. För att komma till rätta med de ekonomiska incitament, som då uppstår, att utföra fler tjänster i kommunal egen regi, ska en speciell kommunal konkurrensutjämningsavgift införas. Denna ska omfatta lön-och socialavgiftsdelen på skattepliktiga tjänster, som kommunerna utför i egen regi. Exempel på sådana tjänster är bl. a bokföring, databehandling, revision,transporter, städning, serveringstjänster, fastighetsskötsel, underhåll och uppförande av fastigheter, markanläggningar, gatu- och parkanläggningar m m. Effekterna av ett sådant totalt förändrat system måste

analyseras ordentligt. Det föreligger, enligt min mening, en stor risk att ett till vissa delar kritiserat kommunalt momssystem, ersätts med ett slutet kommunalt konkurrensutjämningssystem, där effekten blir en verklig inlåsningseffekt i så måtto att kommunerna, i det ekonomiska klimat som råder, i större omfattning övergår till att producera allt i egen regi. Förklaringen till den utvecklingen är att oavsett om konkurremnsutjämningsavgiften tas ut internt i varje kommun eller på totalnivå så återförs avgifterna till den kommunala sektorn. Ur finansiell synpunkt, blir det alternativet billigare än att anlita momsskatteskyldiga entreprenörer. Likvidmässigt får man bara ligga ute med konkurrensutjämningsavgiften. Köper man tjänsten externt blir effekten att statens momsintäkter ökar.

Det dilemma som utredningen haft som ambition att lösa, konkurreneneutraliteten vid offentlig upphandlig från icke momsskatteskyldiga entreprenörer, kommer att bli ett mångdubbet större ifråga om upphandlingar från entreprenörer som är momsskatteskyldiga, på grund av ovanstående inlåsningseffekter.

Ökad byråkrati

Förslaget innebär en ökad kommunal administration för att hantera utjämningssystemet. Bara den omständigheten att riksdagen i ökad omfattning åter kommer att införa differentierad moms, medför att det blir svårt att tillämpa enkla schablonregler.

De systemförändringar, som måste till vid ett eventuellt EG-medlemsskap, bör anstå tills dess att ett eventuellt avtal börjar gälla. Av bl. a administrativa skäl är det, enligt min uppfattning, lämpligare att införa det danska systemet istället. Kommunerna måste hur som helst hantera den ingående momsen i sin redovisning. Den del av momsen, som hänförs till skattskyldig verksamhet, har man avdragsrätt för i vanlig ordning, medan resten av momsen enkelt kan hänföras till ett särskild clearingskonto, som kopplas till statsbidragssystemet. Detta är också ett system som EG accepterar. Enligt uppgifter tänker även Finland ta efter det danska offentliga momssystemet, för att underlätta de pågående medlemsförhandlingarna med EG.

Ekonomiska effekter

Samhällsekonomiskt är det känsligt att i rådande konjukturläge göra ändringar vars effekter inte fullt ut är analyserade. Statsfinansiellt måste en återgång, till vad som gällde före skattereformen, medföra att kommunerna fullt ut kompenseras för de momskostnader som idag lyfts av i momssystemet. I annat fall kommer de ekonomiska ramarna för kommunal offentlig verksamhet att minska.

Dagstidningars priskänslighet

av Karl Erik Gustafsson
1993-03-11

Uppdraget

Utredningen om vissa mervärdeskattefrågor (Fi 1992:02) har bett mig om en analys av dagstidningsupplagans priskänslighet som ett underlag för utredningens konsekvensbedömning av en momsplikt för dagstidningar. Den analys som presenteras här är en aktualisering och fördjupning av en studie som i samma syfte genomfördes 1988 på uppdrag av Kommittén för indirekta skatter (KIS) och publicerades i kommitténs betänkande (1989:35) *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (Del II, Bilaga 1).

Det nuvarande undantaget från mervärdeskatt för dagspressen gjordes i 1968 års mervärdeskattelag med hänvisning till dagstidningsbranschens känsliga struktur och instabila ekonomi. Redovisningen av mitt uppdrag inleds därför med en beskrivning av dagspressens struktur och ekonomi.

Dagspressen i början av 1990-talet

Jämfört med slutet av 1960-talet, dvs när beslutet om undantaget om mervärdeskatt för dagspressen togs, är såväl antalet dagstidningar som dagspressupplagan större i början av 1990-talet. Även dagspressens ekonomi är stabilare nu än då.

Antal och upplaga

I Sverige utges ett 160-tal tidningar, varav ungefär 100 med minst fyra nummer per vecka. Dessa sk flerdagarstidningar har en sammanlagd upplaga på 4,4 miljoner exemplar. Räknat per capita betyder det att Sverige återfinns bland de 3-4 länder som har den högsta tidningskonsumtionen i världen. Den sammanlagda upplagan för det 60-tal

tidningar som kommer ut med högst tre nummer per vecka (de s.k. fådagarstidningarna) är ca 400 000 exemplar.

Under de senaste fem åren har upplagan för fådagarstidningarna varit i stort sett oförändrad medan den för flerdagarstidningarna gått tillbaka med 1,8 procent, eller med ca 0,4 procent per år. Räknat per capita blir det en minskning med 4-5 procent, dvs med 0,9 procent per år. Detta framgår av tabell 1 som även innehåller uppgifter om förändringarna sedan 1988 per periodicitetsgrupp.

Av tabellen framgår att grupperna fyra- och femdagarstidningar minskat kraftigt men det beror främst på strukturförändringar. Femdagarstidningarna Dagens Industri och Enköpings-Posten har blivit sexdagarstidningar och fyradagarstidningen Trollhättans Tidning och tredagarstidningen Elfsborgs Läns Allehanda blivit femdagarstidningar. Finanstidningen har etablerats som femdagarstidning, medan femdagarstidningen Norrskensflamman omvandlats till endagstidning. Två sexdagarstidningar har upphört, Smålands Folkblad och Tranås--Posten, men det har inte hindrat sexdagarstidningarna som grupp från att redovisa en upplageökning på drygt 3 procent.

De verkliga upplageförlusterna i branschen under den senaste femårsperioden avser sjudagarstidningarna i storstäderna. Morgontidningarna har förlorat 3 procent och kvällstidningarna 4-5 procent. Skånska Dagbladet, Svenska Dagbladet och Dagens Nyheter har gått tillbaka med 4-5 procent vardera, Göteborgs-Posten med 1-2 procent medan Arbetets upplaga varit oförändrad och Sydsvenska Dagbladets ökat med drygt 4 procent. Efter fusionen mellan Göteborgs-Tidningen och Kvällsposten till Tidningen Idag har tidningarnas sammanlagda upplaga minskat med drygt 12 procent. Aftonbladets upplaga har gått tillbaka med ca 4 procent och Expressens med 2 procent.

De abonnerade morgontidningarna har som grupp förlorat mindre i upplaga än de lösnummerförsålda kvällstidningarna. Kvällstidningarna upplageminskning under perioden 1988-1992 utgör 4,5 procent medan den för abonnemangstidningarna stannar på 0,8 procent.

Ekonomi

Dagspressens bruttointäkter uppgick 1991 enligt Svenska Tidningsutgivareföreningens statistik till ca 15 miljarder kronor, 9,2 miljarder från annonser av alla slag (61 %) och 5,8 miljarder från abonnemang och lösnummer (39 %). Samma år betalades ca 550 miljoner ut i statligt stöd till dagspressen.

Tabell 1 Flerdagarstidningarnas upplaga 1988 och 1992 (1 000 ex)

Frekvens	1988 Antal	Uppl	1992 Antal	Uppl	Upplageförändring Exemplar	Procent
4 nr/v	7	79,2	6	61,2	-18,0	-22,7
5 nr/v	9	176,3	9	140,1	-36,2	-20,5
6 nr/v	68	1 729,6	68	1 786,8	+57,2	+ 3,3
7 nr/v						
- landsort	4	193,3	4	197,7	+4,4	+2,3
- storstad morgon	6	1 150,9	6	1 115,9	-35,0	- 3,0
- storstad kväll	4	1 170,6	3	1 117,9	-52,7	- 4,5
Summa	**98**	**4 499,9**	**96**	**4 419,6**	**-80,3**	**-1,8**
Per 1 000 invånare		535		511		-4,5

Källa: Tidningsstatistik

Den svenska dagspressen hämtar alltså ca 60 procent av intäkterna från annonsmarknaden. Andelen är något större för abonnerade dagstidningar men väsentligt mindre för lösnummerförsålda, som får huvuddelen av sina intäkter från upplagemarknaden.

Under innevarande konjunkturcykel som inleddes 1982 nådde dagspressen den största annonsvolymen 1989 och de största annonsintäkterna 1990. Upplageintäkterna har trots minskande försäljningsvolym ökat varje år, även 1991. Under 1980-talets högkonjunktur svarade annonsintäkterna som mest för närmare 70 procent av dagspressens totala intäkter.

Lönsamhetsmässigt blev åren 1987 och 1988 toppår för dagspressen med en nettomarginal på 9 procent. Det framgår av figur 1 som täcker perioden 1980-1991 och avser det 80-tal tidningsföretag som

inte erhåller statligt driftstöd. Trots konjunkturnedgången med minskande nettomarginal under 1989 och 1990 kunde dagstidningsföretagen förbättra lönsamheten under 1991.

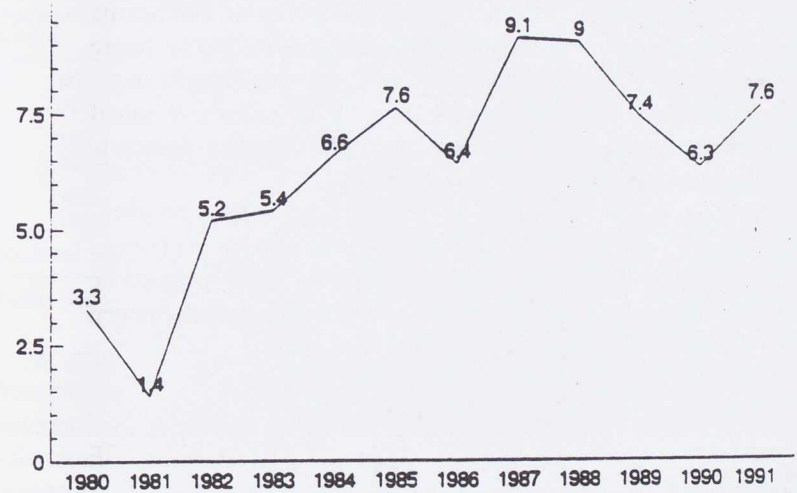
Preliminära uppgifter om 1992 års resultat tyder på att man inte skall utesluta att lönsamheten förbättrats ytterligare något. Det gäller både morgontidningar och kvällstidningar. Såväl Aftonbladet som Expressen har aviserat rekordresultat.

Två tidningsgrupper har drabbats av lågkonjunkturen. Den ena gruppen är andratidningarna och den andra storstädernas morgontidningar. Dagens Nyheter och Sydsvenska Dagbladet, som står inför stora pressinvesteringar, har stora ekonomiska problem.

Totalt sett nådde dagstidningsbranschen — storstads- och landsortstidningar, abonnemangs- och lösnummertidningar, första- och andratidningar — det bästa ekonomiska resultatet 1988 med en nettomarginal på 9-10 procent. Därefter har den sjunkit successivt till 2 procent 1991.

Dagtidningsföretagens soliditet har successivt förbättrats under 1980-talet. I början av 1990-talet hade den för dagstidningsföretag utan statligt driftstöd stigit till ca 35 procent, vilket får anses vara tillfredsställande. För dagstidningsföretag med driftstöd var soliditeten som högst 1989-1990, då den nådde 8-9 procent, dvs helt otillräcklig. Inte ens under 1980-talets högkonjunktur lyckades dessa tidningar, som i de flesta fall erhållit presstöd sedan 1971, skaffa sig en sådan position att de skulle kunna klara sig på egen hand. För dessa tidningar var soliditeten 1991 åter negativ.

Figur 1 Dagstidningsföretagens nettomarginal 1980-1991



Källa: Dagspressens ekonomi 1991. Presstödsnämnden, Stockholm 1992.

Det finns flera orsaker till att den svenska dagspressens kunnat bemästra innevarande lågkonjunktur bättre än tidigare lågkonjunkturer. En är att upplagan varit i stort sett oförändrad, en annan att nya produktionsmetoder kunnat införas. En tredje orsak är en gynnsam prisutveckling, vilket hör till ämnet för denna analys.

Prisstruktur

Morgontidningars och kvällstidningar upplagor säljs på helt olika sätt. Morgontidningarna är till ca 95 procent abonnerade, även Dagens Nyheter, Göteborgs-Posten, Svenska Dagbladet och Sydsvenska Dagbladet. Undantagsvis svarar lösnummerförsäljningen för 10 procent av en morgontidnings totala upplaga men det gäller inte de största tidningarna utan främst små tidningar och andratidningar. Kvällstidningarna är till 99,5 procent lösnummerförsålda.

Av tradition kopplas prissättningen av abonnemang till utgivningsfrekvensen men det finns vissa tecken på att denna bindning håller på att lösas upp. Med undantag för fyradagarstidningarna tar tidningarna med lägre periodicitet än 6 nummer per vecka relativt sett ut högre priser än sexdagarstidningarna. Om man vill, kan man säga att dagstidningens funktion betonas mer i prissättningen än tidigare. Av tabell 2 framgår priserna för helårsabonnemang 1993 och de två senaste årens höjningar för olika periodicitetsgrupper.

I tabell 3 redovisas variationen i helårspris i den största gruppen, dvs bland sexdagarstidningarna. De högsta priserna håller Dagens Industri (1 690kr) och de två tidningarna i Gävle (1 475kr) och de lägsta andratidningen Karlskoga-Kuriren (900kr) och lokaltidningen Tranås Tidning (945kr) som nyligen blivit enda tidning i Tranås.

Tabell 2 Helårspris 1993 och höjningar sedan 1991

Frekvens	1993 (kr)	1991-1992 (%)	1992-1993 (%)
1 nr	235	18,5	14,6
2 nr	361	4,0	1,4
3 nr	603	11,7	6,9
4 nr	663	7,3	3,6
5 nr	974	10,9	6,0
6 nr	1 156	13,9	5,1
7 nr	1 362	12,3	8,4

Källa: Svenska Tidningsutgivareföreningen

Analysen av dagstidningarnas priskänslighet har fokuserats på sexdagarstidningarna sedan 1975. Startåret har bestämts av att den prisstatistik som ställts till mitt förfogande från Svenska Tidningsutgivareföreningen börjar detta år.

Tabell 3 Abonnemangspris för 6-dagarstidningar

Helårspris Kronor	Antal tidningar (%) 1992	1993
900- 999	31	18
1000- 1099	25	24
1100- 1199	31	26
1200- 1299	6	20
1300- 1399	6	6
1400-	0	6
Medeltal	**1 100**	**1 156**

Källa: Svenska Tidningsutgivareföreningen

En grupp på åtta tidningar har analyserats närmare. Vilka de är framgår av tabell 4, som också innehåller uppgifter om upplaga och helårspris de två senaste åren. För denna grupp tidningar har 1968 valts som startår för analysperioden och uppgifter såväl om abonnemangspriser som annonspriser har erhållits direkt från tidningarna. I gruppen av näranalyserade tidningar ingår Göteborgs-Posten som ett exempel på en tidning som under den period analysen avser ändrat abonnemangserbjudandet i utgivningsregionen från 6 till 7 nummer per vecka. Av tabellens helårspriser framgår tydligt att Östgöta Correspondenten bytt prisfilosofi under perioden, från en lågpris- till en högprisstrategi.

Tabell 4 Upplaga (1 000-tal) och helårspris (kr) för näranalyserade sexdagarstidningar

Tidning	Upplaga 1968	1992	Helårspris 1968	1992	1993
Trelleborgs Allehanda	11,0	10,4	100	990	990
Hudiksvalls Tidning	16,3	19,9	120	1 160	1 230
Norrbottens-Kuriren	23,6	33,4	140	1 195	1 360
Hallandsposten	31,6	33,8	125	1 150	1 225
Jönköpings-Posten	28,7	45,7	130	1 040	1 095
Östgöta Correspondenten	61,0	67,7	100	1 080	1 200
Nya Wermlands-Tidningen	74,7	75,4	105	925	990
Göteborgs-Posten	279,7	276,2	68	1 098	1 195

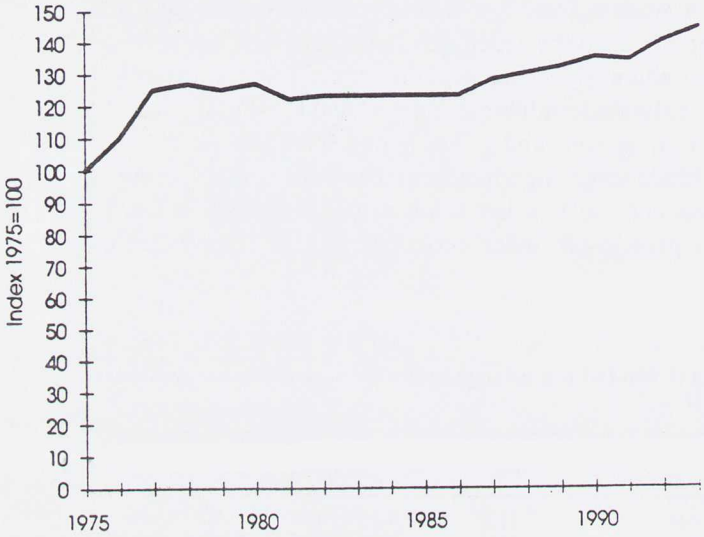
Anm: Göteborgs-Posten har under perioden förändrat abonnemanget på utgivningsorten från 6 till 7 nummer per vecka.
Källa: TS-boken och Svenska Tidningsutgivareföreningen

Prisutvecklingen i branschen sedan 1975

Abonnemang

För ca 20 år sedan, den 1/1 1975, kostade ett helårsabonnemang på en sexdagarstidning knappt 200 kr. Nu är som framgått priset nästan 1 200 kr. Detta är en höjning som överstiger konsumentprisindex med drygt 40 procent. Samtidigt har tidningarnas upplaga, med hänsyn tagen till strukturella förändringar, ökat med 8-9 procent. Utvecklingen visar att gruppen sexdagarstidningar inte är priskänslig. Prisnivån år för år redovisas av figur 2.

Figur 2 Abonnemangspris 1975-1993 - 6 nr per vecka



Källa: Svenska Tidningsutgivareföreningen (bearbetning)

Som framgår av figuren kan prisutvecklingen från 1975 delas in i tre faser. Den första omfattar åren 1975-1977, den andra åren 1978-1986 och den tredje åren 1987-1993. Med en viss förenkling kan man säga att dagstidningarna under dessa faser använt tre olika prisstrategier: först en kostnadsstrategi, sedan en indexstrategi och därefter en marknadsstrategi.

Fas 1: En kostnadsstrategi

Under de första åren i tidsserien gjorde dagstidningarna kraftiga prishöjningar. Dessa orsakades av en kostnadskris med kraftigt stigande löner, inte minst inom distributionen. Vid denna tid var det vanligt att man på tidningsföretagen i prissättningen utgick ifrån att upplageintäkterna skulle täcka kostnaderna för distribution och papper.

Kostnadsstegringarna slog genom detta förfarande därmed med full kraft igenom i abonnemangspriserna, 10 procent 1976 och 13-14 procent 1977. Det kan läggas till att prishöjningen från 1974 till 1975 var ungefär lika stor. Dagstidningarna tillämpade konsekvent en kostnadsstrategi.

I analysen till Kommittén för indirekta skatter visade jag att storstädernas morgontidningar, till skillnad från de i landsorten, under 1977 tvingades redovisa en upplageminskning. Det är svårt att säga hur stor del av förlusten på 0,8 procent som berodde på prishöjningen eftersom Dagens Nyheter i mitten av 1970-talet drabbades av såväl redaktionella som tekniska störningar.

Kvällstidningarna som gjorde ungefär lika stora prishöjningar tappade omedelbart upplaga och avstod från ytterligare prishöjningar 1977.

Fas 2 : En indexstrategi

Den kostnadsbaserade prisstrategin ledde uppenbart till en prisnivå som bedömdes vara för hög, eftersom dagstidningarna under den andra fasen lät priserna i stort sett följa konsumentprisindex, ibland inte ens det utan accepterade att de sjönk i förhållande till den allmänna prisutvecklingen. Kostnadsstrategin ersattes av en index-

strategi. Inte ens under lågkonjunkturen i början av 1980-talet steg abonnemangspriserna mer än konsumentprisindex. Resultatet blev att dagspressens lönsamhet försämrades, vilket framgått av figur 1.

Fas 3: En marknadsstrategi

Den tredje och sista fasen skiljer sig från de två första. Abonnemangspriserna ligger inte som under den andra fasen på samma nivå som den allmänna prisutvecklingen och de stiger inte så brant som under den första fasen. Prishöjningen uppgår nu till i genomsnitt tre procent per år. Eftersom dagspressen samtidigt är inne i en högkonjunktur utvecklas lönsamheten positivt, vilket framgått av figur 1.

Den prisstrategi som dagstidningarna tillämpar under den tredje fasen kan kallas en marknadsstrategi. Nu är det inte i första hand kostnadsutvecklingen som styr, inte heller den allmänna prisutvecklingen utan dagstidningens ställning på marknaden, dvs efterfrågans karaktär och konkurrensförhållandena.

Bytet från indexstrategi till marknadsstrategi tycks hittills ha varit framgångsrikt. Sexdagarstidningarna har inte stött på något prismotstånd.

Av samtliga abonnerade dagstidningar är det som framgått bara några inom storstadspressen som förlorat upplaga under den senaste femårsperioden. Priselasticiteten för storstadspressens morgontidningar som grupp är - 0,3, dvs en realprishöjning på 10 procent har lett till en upplageminskning på 3 procent. För den abonnerade dagspressen som helhet är priselasticiteten - 0,1.

Lösnummer

Sedan 1968 har lösnummerpriset på Aftonbladet och Expressen stigit från 50 öre till 6 kronor, vilket motsvarar en realprishöjning på 96 procent. Tidningarnas sammanlagda upplaga har sjunkit med knappt 25 000 exemplar, eller med 2,5 procent, vilket innebär att priselasticiteten är - 0,03.

Några år efter 1968 nådde Aftonbladet och Expressen en upplagetopp. Det var 1971 och då var lösnummerpriset 60 öre. Väljer

man 1971 som startår för beräkningar av priskänsligheten, finner man att upplagan sjunkit med drygt 17 procent medan priset höjts med drygt 80 procent och får ett priselasticitetstal på - 0,2.

Under den senaste femårsperioden har Aftonbladet och Expressen minskat i upplaga med 2,8 procent medan priset stigit med drygt 10 procent. Det ger ett priskänslighetstal på - 0,3. I samband med att Aftonbladet lanserade den särskilt i momsdebatten uppmärksammade Söndagstidningen höjdes priset kraftigt utan motsvarande upplageminskning. Detta visar att produktförändringar måste vägas in vid en slutlig bedömning av dagstidningars priskänslighet. Andra faktorer som är av betydelse vid analyser av upplageförändringar för kvällstidningar är befolkningens åldersstruktur och nyhetskonjunkturerna.

Enskilda dagstidningars prisutveckling

Analysen av de åtta dagstidningar vars prisutveckling studerats i detalj visar att det finns variationer av det allmänna mönstret. Näranalysen av de åtta tidningarna omfattar som nämnts en något längre period, 1968-1993, dvs den period dagspressen hittills varit befriad från mervärdeskatt. Det innebär att lågkonjunkturen i början av 1970-talet är inkluderad.

Liksom vid analysen på branschnivå har de individuella dagstidningarnas prisbeslut studerats utan att samtal har först med företrädare för företagen i fråga. Prisstrategiförändringar som framkallats av byte av företagsledning eller av ägare, ändrade konkurrensförhållanden och liknande kan inte fångas upp. Å andra sidan är det branschnivån som är den relevanta för Utredningen av vissa mervärdeskattefrågor.

I tabell 5 sammanfattas utvecklingen för de åtta dagstidningarna. Som jämförelse har jag tagit med annonspriset. Det senare avser millimeterpriset för svart/vit-annons på textsida utan justeringar för förändringar i upplaga (millemillimeterpris eller kontaktpris) eller i rabattstruktur.

Tabell 5 Förändringar för de näranalyserade dagstidningarna 1968-1992 (%)

Tidning	Upplaga	Abon.pris	Annonspris
Trelleborgs Allehanda	- 5	61	70
Hudiksvalls Tidning	22	57	63
Norrbottens-Kuriren	42	39	52
Hallandsposten	7	50	43
Jönköpings-Posten	59	30	29
Östgöta Correspondenten	11	76	49
Nya Wermlands-Tidningen	1	44	6
Göteborgs-Posten	- 1	179	70

Av tabellen framgår att två tidningar förlorat upplaga, Trelleborgs Allehanda och Göteborgs-Posten. I båda fallen är det i första hand upplagan i tidningarnas yttre spridningsområden som minskat. Begränsar man analysen till dessa områden finner man att Göteborgs-Postens s.k. överspridda upplaga halverats sedan 1968, dvs minskat från ca 90 000 exemplar till ca 45 000. Den väsentligaste orsaken till det är inte Göteborgs-Postens prishöjningar utan att dagstidningarna i dessa områden blivit mer ambitiösa i de flesta avseenden. Av i huvudsak samma skäl har Dagens Nyheter sedan 1968 förlorat ungefär 30 procent av den överspridda upplagan. Det omvända förhållandet gäller för Trelleborgs Allehanda som inte kunnat stå emot Malmötidningarnas expansion mot Trelleborg. Även här är det alltså mer produkten än priset som bestämt upplageutvecklingen.

För tre tidningar, Hudiksvalls Tidning, Hallandsposten och Jönköpings-Posten, är prisutvecklingen för upplaga och annonser ungefär densamma. Trelleborgs Allehanda och Norrbottens-Kuriren har höjt annonspriset kraftigare än abonnemangspriset. Övriga tidningar, Östgöta Correspondenten, Nya Wermlands-Tidningen och Göteborgs--Posten har låtit abonnemangspriset stiga mer än annonspriset.

De näranalyserade tidningarnas prisutveckling följer det allmänna mönster vilket framgår av figurerna på de närmaste sidorna. Av figurerna och informationen om Trelleborgs Allehandas konkurrenssituation kan man sluta sig till att tidningarnas upplaga inte är känslig för prishöjningar.

I flera fall påverkas upplageförändringarna av försvagad konkurrens. Det gäller Norrbottens-Kuriren i konkurrens med Norrländska Socialdemokraten, Jönköpings-Posten i konkurrens med numera

nedlagda Smålands Folkblad, Östgöta Correspondenten i konkurrens med Folkbladet Östgöten och Göteborgs-Posten i konkurrens med numera nedlagda Göteborgs Handels- och Sjöfarts-Tidning.

Några skillnader mellan tidningarna bör lyftas fram. Lågpristidningen Trelleborgs Allehanda är försiktig med prishöjningar under slutet av perioden till skillnad från högpristidningen Norrbottens--Kuriren som avslutar med en särskilt kraftig höjning. Jönköpings--Posten låter abonnemangspriset sjunka när upplagan ökar utom under de två senaste åren.

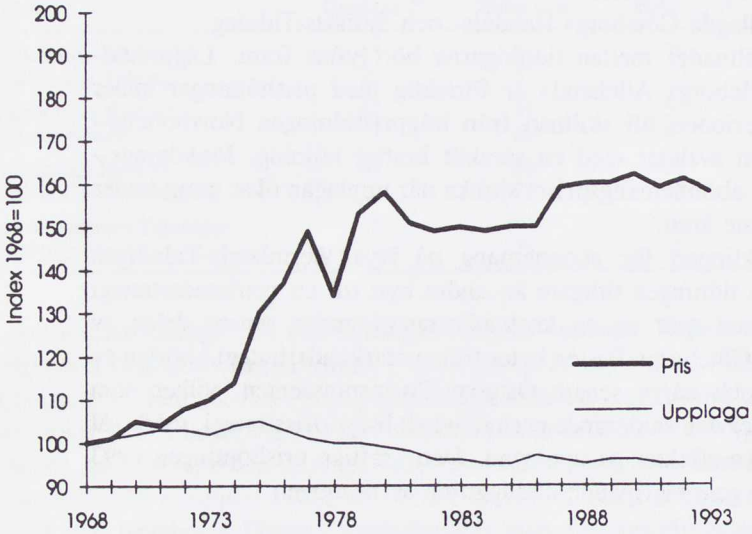
Prisutvecklingen för abonnemang på Nya Wermlands-Tidningen tyder på att tidningen tidigare än andra bytt till en marknadsstrategi men man ser spår av en kostnadsstrategi under senare delen av 1970-talet. Göteborgs-Posten byter till en marknadsstrategi i början av 1980-talet och något senare Östgöta Correspondenten, vilken som nämnts under den studerande perioden helt byter prisstrategi, märk väl utan negativa effekter på upplagan. Den kraftiga prishöjningen 1993 stöds av en genomgripande omläggning av tidningen.

Upplagemarknadens karaktär

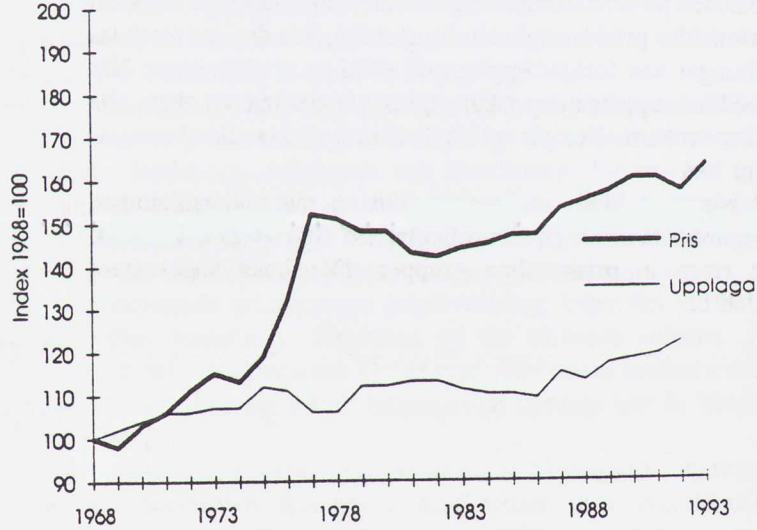
Trots att analyser på branschnivå och för enskilda tidningar visar att upplagemarknadens priskänslighet är mycket låg, kan det inte uteslutas att vissa tidningar kan förlora upplaga till följd av prishöjningar. När man skall bedöma upplagans priskänslighet går det inte att skära alla tidningar över en kam. Det går inte heller att betrakta alla abonnentgrupper som lika.

Jag skall här med hjälp av resultat från en rad undersökningar, samtliga genomförda av Dagspresskollegiet vid Göteborgs universitet, försöka att ringa in priskänsliga grupper. Där inget anges avser materialet 1991.

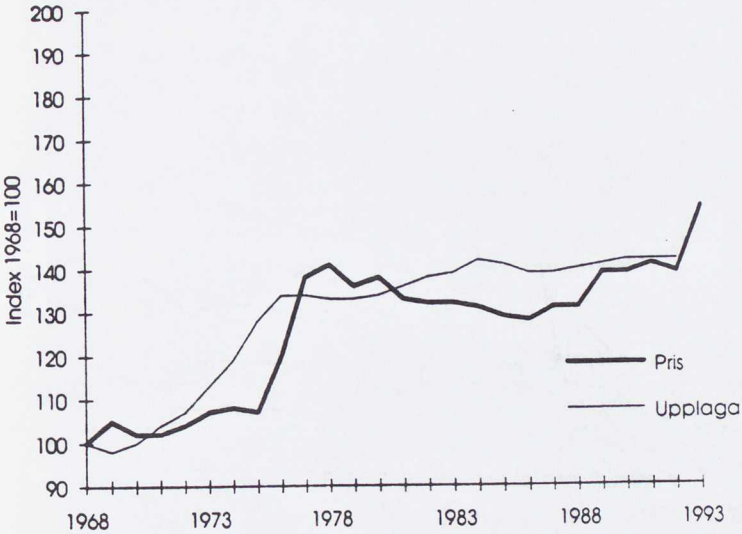
Figur 3 Trelleborgs Allehanda: Pris och upplaga 1968-1993



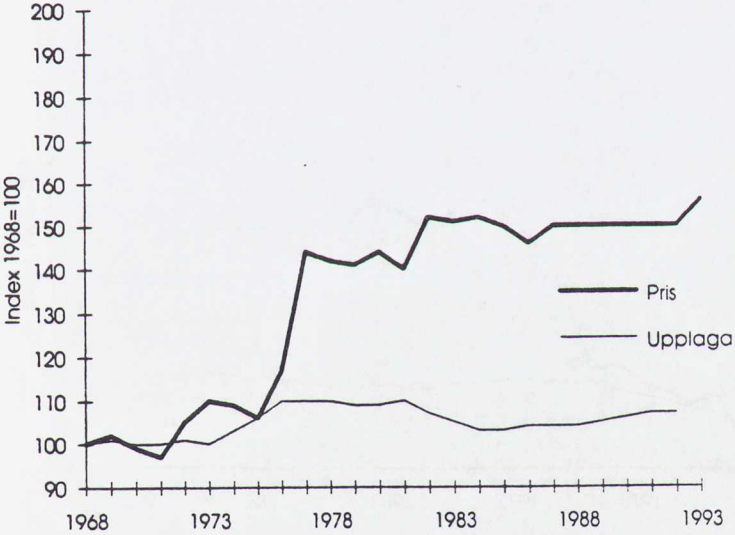
Figur 4 Hudiksvalls Tidning: Pris och upplaga 1968-1993



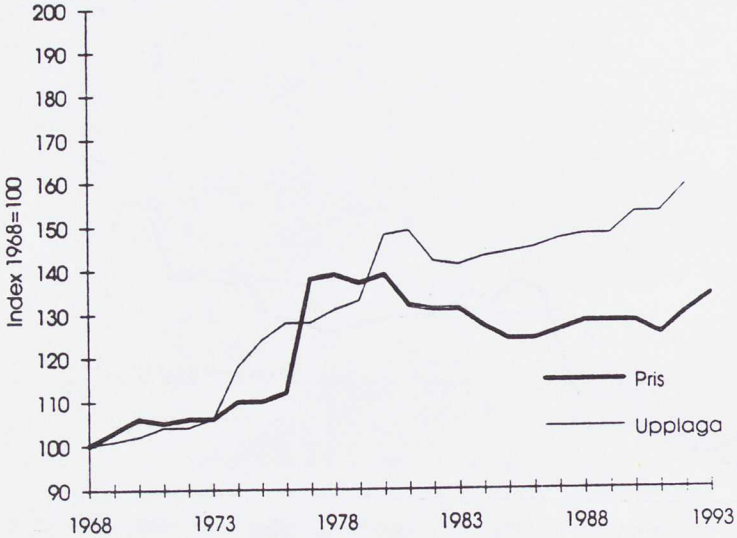
Figur 5 Norrbottens-Kuriren: Pris och upplaga 1968-1993



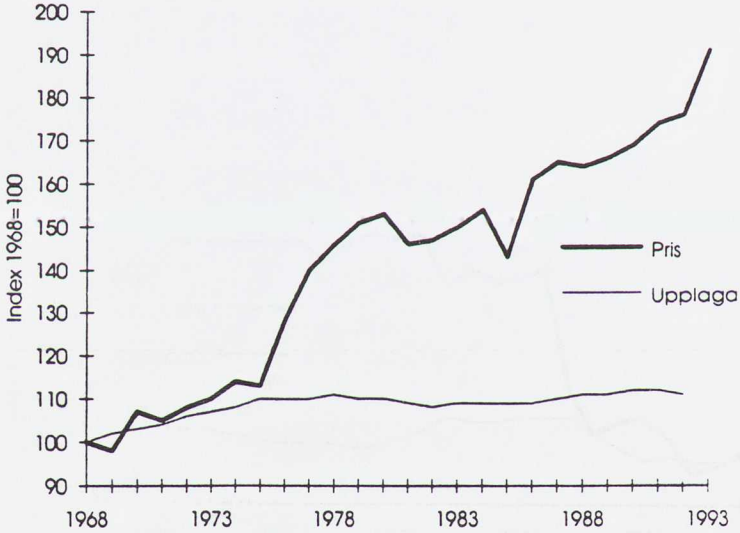
Figur 6 Hallandsposten: Pris och upplaga 1968-1993



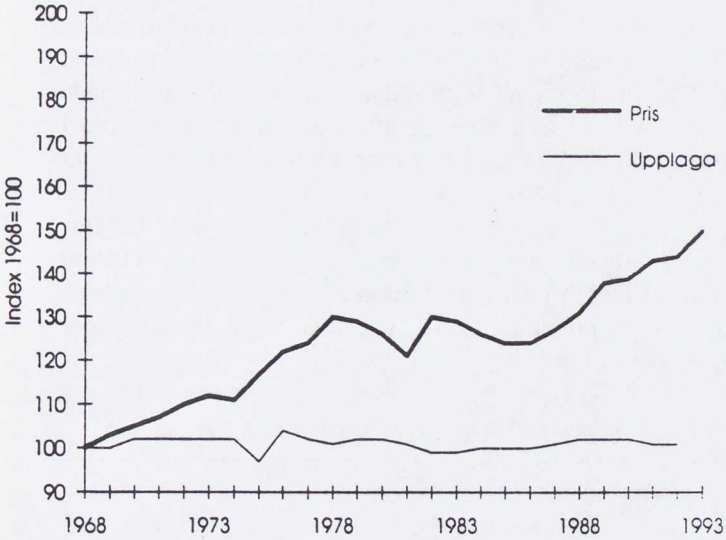
Figur 7 Jönköpings-Posten: Pris och upplaga 1968-1993



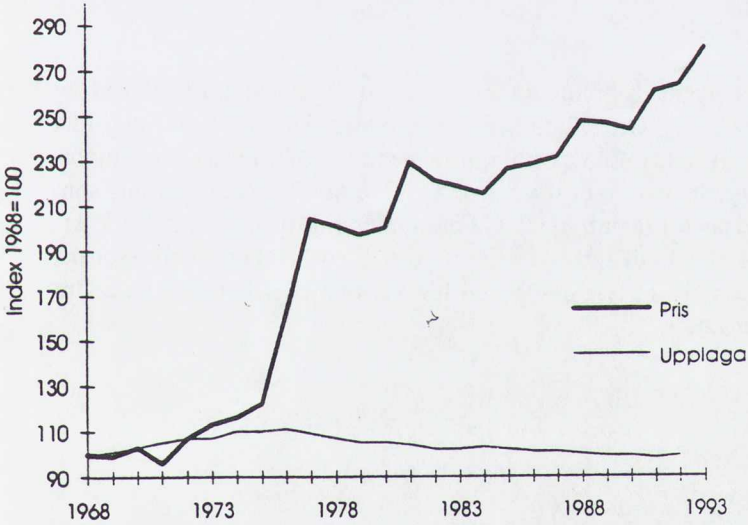
Figur 8 Östgöta Correspondenten: Pris och upplaga 1968-1993



Figur 9 Nya Wermlands-Tidningen: Pris och upplaga 1968-1993



Figur 10 Göteborgs-Posten: Pris och upplaga 1968-1993



Individers benägenhet att prenumerera

Beslutet att abonnera på en dagstidning torde vara ett hushållsbeslut. Det är därför en fördel om dagstidningen är lika efterfrågad bland kvinnor som bland män, bland lågutbildade som bland högutbildade och bland unga lika väl som bland gamla. Det finns en stor oro i tidningskretsar för att förlora mark bland ungdomen. Oron borde vara ännu större för att tappa fotfäste bland kvinnorna.

Som framgår av tabell 6 finns det ingen anledning, i varje fall inte ännu, att hysa farhågor för kvinnornas tidningsläsning. Oavsett prisnivå — under 1 000 kr eller över 1 300 kr (vilket avser tidningarna i Stockholm) — ligger prenumerationsbenägenheten hos såväl kvinnor som män över 80 procent.

Tabell 6 Prenumerationsbenägenhet bland kvinnor och män (%)

Pris (kronor)	Kvinna	Man	Samtliga
< 1 000	85	85	85
1 000-1 099	90	87	88
1 100-1 199	86	91	88
1 200-1 299	84	82	83
1 300-	83	86	84

Källa: Dagspresskollegiet

Benägenheten att prenumerera tycks i stort sett vara opåverkad av utbildningsnivå. Oregelbundenheter i materialet beror på att olika typer av tidningar finns i olika prisintervall. Den lägsta prenumerationsbenägenheten, som dock inte är lägre än 74 procent, finns som tabell 7 visar för lågutbildade vid prenumerationspriser över 1 300 kr. I detta prisintervall ligger som antytts Dagens Nyheter och Svenska Dagbladet vilka i vissa avseenden kräver mer av sina läsare än andra dagstidningar.

Tabell 7 Prenumerationsbenägenhet efter utbildning (%)

Pris (kronor)	Utbildning Låg	Medel	Hög	Samtliga
< 1 000	86	77	88	85
1 000-1 099	89	85	97	88
1 100-1 199	89	88	88	88
1 200-1 299	91	73	76	83
1 300-	74	81	90	84

Källa: Dagspresskollegiet

Som väntat finns det i undersökningsmaterialet resultat som pekar på att yngre är mindre benägna att prenumerera än äldre. Här hamnar procenttalen för första gången under 70 procent, vilket framgår av tabell 8. Det är bland dem som är under 30 år som dessa tal återfinns.

Det finns alltså en berättigad oro för ungdomens tidningsläsning. Mycket tyder på att detta inte blivit en generationsfråga utan fortfarande är ett åldersfenomen. Det skulle alltså vara motiverat att i detta sammanhang skilja mellan ungdomens kortsiktiga respektive långsiktiga benägenhet att prenumerera. Man kan givetvis inte vara säker att de unga med stigande ålder blir lika pålitliga tidningsläsare som sina föräldrar.

Tabell 8 Prenumerationsbenägenhet efter ålder (%)

Pris (kronor)	Ålder 15-29	30-49	50-75	Samtliga
< 1 000	69	86	91	85
1 000-1 099	81	90	93	88
1 100-1 199	88	88	89	88
1 200-1 299	69	83	89	83
1 300-	75	84	93	84

Källa: Dagspresskollegiet

Hushålls benägenhet att prenumerera

Man kan i undersökningsmaterialet se ett klart samband mellan hushållsinkomst och intresse att prenumerera. I tabell 9 visas inom vilka intervall intresset svänger i undersökningar gjorda 1986, 1988 och 1990.

Tabell 9 Prenumerationsbenägenhet efter hushållsinkomst (%)

Inkomst	1986	1988	1990
Låg	72-74	75-86	72-77
Medel	82-93	82-88	74-83
Hög	90-91	82-93	83-91

Källa: Dagspresskollegiet

Ännu tydligare utslag blir det när intresset att prenumerera stäms av mot hushållets storlek. Enpersonhushållen är inte lika intresserade att teckna abonnemang som flerpersonhushållen. För enpersonhushåll ligger procentalet som framgår av tabell 10 i intervallet 60-75 procent, för flerpersonhushåll i intervallet 86-92.

Tabell 10 Prenumerationsbenägenhet efter hushållstorlek (%)

Pris (kronor)	Hushållsstorlek		
	Enperson	Flerperson	Samtliga
< 1 000	75	86	85
1 000-1 099	61	92	88
1 100-1 199	71	91	88
1 200-1 299	64	87	83
1 300-	60	90	84

Källa: Dagspresskollegiet

Hushållsstorleken betyder emellertid mer än hushållsinkomsten för intresset att prenumerera. Effekten av dessa två faktorer renodlas i tabell 11. Den viktigaste faktorn när det gäller prenumerationsbenägenhet är hushållsstorleken. Flerpersonhushåll är mer intresserade än enpersonhushåll.

Mest överraskande är kanske att den minst prenumerationsbenägna

kategorin är enpersonhushåll med hög inkomst. Det är inte så konstigt när man för klart för sig att enpersonhushåll med låg inkomst består av äldre personer medan enpersonhushåll med hög inkomst är unga hushåll. Detta undersökningsresultat innebär att vi kan utesluta priset som förklaring till den lägre prenumerationsbenägenheten bland unga. Det är andra faktorer som gör att de inte är lika intresserade som andra.

Tabell 11 Prenumerationsbenägenhet efter hushållsstorlek och hushållsinkomst (%)

Inkomst	Hushållstyp Enperson	Flerperson	Effekt av hushållsstorlek
Låg:			
1986	70	82	+12
1988	76	84	+ 8
1990	70	81	+11
Hög:			
1986	65	88	+23
1988	62	89	+27
1990	61	88	+27
Effekt av hushållsinkomst:			
1986	- 5	+ 6	
1988	-14	+ 5	
1990	- 9	+ 7	

Källa: Dagspresskollegiet

Flertidningshushållet

I Sverige är det under de senaste åren främst tidningar med stora spridningsområden som förlorat upplaga. Detta torde till stor del bero på att hushåll som abonnerar på två tidningar, en överspridd riks- eller regiontidning och en ortstidning, avstår från en av dessa, vanligen den överspridda tidningen. Ortstidningarna har uppenbart blivit mer och mer ambitiösa.

Genom Dagspresskollegiets undersökningar vet vi att flertidningshushåll är mer priskänsliga än hushåll med en tidning. Det går att belägga att dubbelköpen avtar på grund av höjda priser. Dubbelköp är dock inte vanligare på lågprisorter än på högprisorter.

Värdering av dagstidningen

Geomgången av allmänhetens intresse för att abonnera på åtminstone en dagstidning pekar på att priset inte har något avgörande inflytande. Detta bekräftas av direkta frågor till abonnenter om de funderat på att säga upp sitt abonnemang. Svaren — här återgivna i tabell 12 — visar att fler och fler funderar, men upplagestatistiken tyder på att det inte är lätt att skilja sig från sin tidning. Ekonomiska förhållanden, som här avser det allmänna kostnadsläget eller prenumerationspriset, leder i ökande grad till osäkerhet inför förnyelsen av ett abonnemang, men andra faktorer, främst tidningarnas innehåll, framhålls oftare som skäl.

Tabell 12 Andel osäkra prenumeranter (%)

År	Övervägt sluta som abonnent	
	Av något skäl	Av ekonomiska skäl
1989 (okt)	15	4
1990 (mars)	21	8
1990 (nov)	27	14

Källa: Dagspresskollegiet

Den låga priskänslighetens orsaker

Allmänheten är i huvudsak nöjd med de tidningar som erbjuds. Forskningsgruppen Dagspresskollegiet har skapat ett index som mäter allmänhetens tillfredsställelse med den abonnerade morgontidningen. Respondenterna har fått markera dels vad de anser vara viktiga egenskaper hos en tidning, dels i vilken mån deras tidning besitter dessa egenskaper. Enligt tabell 13 är lokala nyheter viktigt och tidningarna duktiga på att leverera sådana. Trovärdighet och saklighet är viktiga egenskaper liksom en rättidig distribution.

Lågt pris ligger som framgår inte bland de främsta egenskaperna. Ungefär 30 procent av de tillfrågade anser att det är viktigt att abonnemangspriset är lågt men tycker inte att just deras tidning håller ett lågt pris.

Tabell 13 Värdering av tidningsegenskaper

Egenskap	Index
Lokala nyheter	84
Trovärdighet och saklighet	80
Kommer i tid på morgonen	78
Bevakar de stora politiska nyheterna	73
Bra bilder	48
Lågt prenumerationspris	41
Partipolitiskt obunden	40

Källa: Dagspresskollegiet

Analyserna av dels upplage- och prisutvecklingen, dels upplagemarknadens egenskaper visar att priskänsligheten på abonnerade dagstidningar är låg. Med hjälp av allmänna erfarenheter om vad som bestämmer produkters priskänslighet går det att förklara varför abonnerade dagstidningar har en så låg priselasticitet:

a) för det första brukar produkter med hög kvalitet och stort anseende ha mycket låg priskänslighet. Den abonnerade morgontidningen utgör inget undantag. Noggranna analyser av enskilda tidningars utveckling tyder på att struktur- och produktförändringar är viktigare förklaringar till upplageförändringar än prisförändringar.

b) dagstidningar är för det andra nödvändighetsvaror. Tidningsläsning är en inrotad vana som är svår att ändra på. För många är tidningsläsningen dessutom kopplad till en ännu stabilare vana, nämligen vanan att äta frukost.

c) för det tredje finns det inga bra alternativ till dagstidningen. Det finns till och med en ovilja att byta till en konkurrenttidning eftersom det är svårt att hitta i den (ju mer lika tidningarna är, desto lättare att byta). Att läsa tidningar på arbetsplatsen är ett surrogat och gamla personer som delar abonnemang gör det nog lika ofta av sociala skäl som av ekonomiska.

d) för det fjärde kan tidningar inte lagras. En gammal tidning har ett lågt informationsvärde och därmed lågt marknadsvärde. Det verkar som om inte ens de utgåvor som en tredagarstidning ger ut har längre livslängd än de utgåvor som en 6-dagarstidning ger ut.

e) för det femte kan det vara svårt för abonnenter att få klart för sig prishöjningens storlek. Det torde särskilt gälla helårsprenumeranter. För dessa är det långt mellan betalningstillfällena.
Generellt kan man alltså säga att vanemässigt konsumerade produkter med hög kvalitet och stort anseende brukar ha mycket låg priskänslighet.

Konsekvenser av mervärdeskatt

Den svenska dagspressen har under senare delen av 1980-talet systematiskt låtit upplagemarknaden svara för en allt större del av de totala intäkterna. Detta har varit möjligt genom att priskänsligheten på abonnemang är mycket låg. För dagspressens ekonomi är den påbörjade förskjutningen av tyngdpunkten en sund utveckling. Upplageintäkterna är mindre konjunkturkänsliga än annonsintäkterna och konkurrensen är inte lika intensiv på upplagemarknaden som på annonsmarknaden.

Ett införande av en låg mervärdeskatt skulle få begränsade verkningar på dagspressens upplaga. De priselasticitetstal som beräknats är låga och det är inte ens säkert att prishöjningar varit avgörande för upplageminskningar. Den låga priskänsligheten tyder på att produkten är viktigare än priset.

En mervärdeskatt skulle för en tid avbryta dagspressens ekonomiskt angelägna utveckling mot ett större beroende av upplageintäkter. En prishöjning utöver mervärdeskatten är inte möjlig och dagstidningarna måste täcka kostnadsstegringar på annat sätt eller hålla tillbaka dessa. Under innevarande lågkonjunktur är det svårt att öka annonsintäkterna. När konjunkturen vänder kommer dagspressen åtminstone på kort sikt stå inför en annorlunda konkurrenssituation på reklammarknaden än tidigare. Det är svårt att avgöra hur stor del av rationaliseringspotentialen som hittills har utnyttjats av dagstidningarna men den är inte uttömd.

Särskilt utsatta vid ett införande av mervärdeskatt är tidningar i konkurrensmässigt underläge, de s.k. andratidningarna. För dessa är ett ökat beroende av upplagemarknaden särskilt angeläget. Även under högkonjunkturer har andratidningar det svårt att hävda sig på annonsmarknaden. Totalt sett är emellertid andratidningarnas framtid mer beroende av presstödet än av något annat.

Statens offentliga utredningar 1993

Kronologisk förteckning

1. Styrnings- och samarbetsformer i bistånde t. UD
2. Kursplaner för grundskolan. U.
3. Ersättning för kvalitet och effektivitet.
   - Utformning av ett nytt resurstilldelningssystem för grundläggande högskoleutbildning. U.
4. Statligt stöd till rehabilitering av tortyrskadade flyktingar m. fl. S.
5. Bensodiazepiner - beroendeframkallande psykofarmaka. S.
6. Livsmedelshygien och småskalig livsmedelsproduktion. Jo.
7. Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Ku.
8. Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Bilagedel. Ku.
9. Postlag. K.
10. En ny datalag. Ju.
11. Socialförsäkringsregister. S.
12. Vårdhögskolor
    - kvalitet - utveckling - huvudmannaskap. U.
13. Ökad konkurrens på järnvägen. K.
14. EG och våra grundlagar. Ju.
15. Svenska regler för internationell omfördelning av olja vid en oljekris. N.
16. Nya villkor för ekonomi och politik - ekonomikommissionens förslag. Fi.
16. Nya villkor för ekonomi och politik - ekonomikommissionens förslag. Bilagor. Fi.
17. Ägandet av radio och television i allmänhetens tjänst. Ku.
18. Acceptans Tolerans Delaktighet. M.
19. Kommunerna och miljöarbetet. M.
20. Riksbanken och prisstabiliteten. Fi.
21. Ökat personval. Ju.
22. Vad är ett statsråds arbete värt? Fi.
23. Kunskapens krona. U.
24. Utlänningslagen - en partiell översyn. Ku.
25. Sociala åtgärder för jordbrukare. Jo.
26. Handläggningen av vissa säkerhetsfrågor. Ju.
27. Miljöbalk. Del 1 och 2. M.
28. Bankstödsnämnden. Fi.
29. Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. Fi.
30. Rätten till bistånd inom socialtjänsten. S.
31. Kommunernas roll på alkoholområdet och inom missbrukarvården. S.
32. Ny anställningsskyddslag. A.
33. Åtgärder för att förbereda Sveriges jordbruk och livsmedelsindustri för EG. Jo.
34. Förarprövare. K.
35. Reaktion mot ungdomsbrott. Del A och B. Ju.
36. Lag om totalförsvarsplikt. Fö.
37. Justitiekanslern. En översyn av JK:s arbetsuppgifter m.m. Ju.
38. Hälso- och sjukvården i framtiden - tre modeller. S.
39. En gräns för filmcensuren. Ku.
40. Fri- och rättighetsfrågor. Del A och B. Ju.
41. Folk- och bostadsräkning år 1990 och i framtiden. Fi.
42. Försvarets högskolor. Fö.
43. Politik mot arbetslöshet. A.
44. Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen. Fi.
45. Trosa bryter sig loss. Bytänkande eller demokratins räddning. C.
46. Vissa kyrkofrågor. C.
47. Konsekvenser av valmöjligheter inom skola, barnomsorg, äldreomsorg och primärvård. C.
48. Kommunala verksamheter i egen förvaltning och i kommunala aktiebilag. En jämförande studie. C.
49. Ett år med betalningsansvar. S.
50. Serveringsbestämmelser. S.
51. Naturupplevelser utan buller - en kvalitet att värna. M.
52. Ersättning vid arbetslöshet. A.
53. Kostnadsutjämning mellan kommuner. Fi.
54. Utvisning på grund av brott. Ku.
55. Det allmännas skadeståndsansvar. Ju.
56. Kontrollen över export av strategiskt känsliga varor. UD.
57. Beskattning av fastigheter, del I
    - Schablonintäkt eller fastighetsskatt? Fi.
58. Effektivare ledning i statliga myndigheter. Fi.
59. Ny marknadsföringslag. C.
60. Polisens rättsliga befogenheter. Ju.
61. Överföring av HIV-smitta genom läkemedlet Preconativ. S.
62. Rättssäkerheten vid beskattningen. Fi.
63. Person och parti - Studier i anslutning till Personvalskommitténs betänkande Ökat personval (SOU 1993:21). Ju.
64. Frågor för folkbildningen. U.
65. Handlingsplan mot buller. Handlingsplan mot buller. Bilagedel. M.
66. Lag om införande av miljöbalken. M.
67. Slutförvaring av använt kärnbränsle - KASAMs yttrande över SKBs FUD-program 92. M.
68. Elkonkurrens med nätmonopol. N.
69. Revisorerna och EG. N.
70. Strategi för småföretagsutveckling. N.
71. Organisationernas bidrag. C.
72. Att inhämta synpunkter från medborgarna - Det kommunala omröstningsinstitutet i tillämpning. C.

Statens offentliga utredningar 1993

Kronologisk förteckning

73. Radikala organisationsförändringar i kommuner och landsting. C.
74. Kvalitetsmätning i kommunal verksamhet. C.
75. Vissa mervärdeskattefrågor II, - offentlig verksamhet m.m. Fi.

Statens offentliga utredningar 1993

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

En ny datalag. [10]
EG och våra grundlagar. [14]
Ökat personval. [21]
Handläggningen av vissa säkerhetsfrågor. [26]
Reaktion mot ungdomsbrott. Del A och B. [35]
Justitiekanslern. En översyn av JK:s arbetsuppgifter m.m. [37]
Fri- och rättighetsfrågor. Del A och B. [40]
Det allmännas skadeståndsansvar. [55]
Polisens rättsliga befogenheter. [60]
Person och parti - Studier i anslutning till Personvalskommitténs betänkande
Ökat personval (SOU 1993:21). [63]

Utrikesdepartementet

Styrnings- och samarbetsformer i biståndet. [1]
Kontrollen över export av strategiskt känsliga varor. [56]

Försvarsdepartementet

Lag om totalförsvarsplikt. [36]
Försvarets högskolor. [42]

Socialdepartementet

Statligt stöd till rehabilitering av tortyrskadade flyktingar m. fl. [4]
Bensodiazepiner - beroendeframkallande psykofarmaka. [5]
Socialförsäkringsregister. [11]
Rätten till bistånd inom socialtjänsten. [30]
Kommunernas roll på alkoholområdet och inom missbrukarvården. [31]
Hälso- och sjukvården i framtiden - tre modeller. [38]
Ett år med betalningsansvar. [49]
Serveringsbestämmelser. [50]
Överföring av HIV-smitta genom läkemedlet Preconativ. [61]

Kommunikationsdepartementet

Postlag. [9]
Ökad konkurrens på järnvägen. [13]
Förarprövare. [34]

Finansdepartementet

Nya villkor för ekonomi och politik - ekonomikommisionens förslag. [16]
Nya villkor för ekonomi och politik - ekonomikommisionens förslag. Bilagor. [16]
Riksbanken och prisstabiliteten. [20]
Vad är ett statsråds arbete värt? [22]
Bankstödsnämnden. [28]
Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. [29]
Folk- och bostadsräkning år 1990 och i framtiden. [41]
Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen. [44]
Kostnadsutjämning mellan kommuner. [53]
Beskattning av fastigheter, del I
- Schablonintäkt eller fastighetsskatt? [57]
Effektivare ledning i statliga myndigheter. [58]
Rättssäkerheten vid beskattningen. [62]
Vissa mervärdeskattefrågor II, - offentlig verksamhet m.m. [75]

Utbildningsdepartementet

Kursplaner för grundskolan. [2]
Ersättning för kvalitet och effektivitet.
- Utformning av ett nytt resurstilldelningssystem för grundläggande högskoleutbildning. [3]
Vårdhögskolor
- kvalitet - utveckling - huvudmannaskap. [12]
Kunskapens krona. [23]
Frågor för folkbildningen. [64]

Jordbruksdepartementet

Livsmedelshygien och småskalig livsmedelsproduktion. [6]
Sociala åtgärder för jordbrukare. [25]
Åtgärder för att förbereda Sveriges jordbruk och livsmedelsindustri för EG. [33]

Arbetsmarknadsdepartementet

Ny anställningsskyddslag. [32]
Politik mot arbetslöshet. [43]
Ersättning vid arbetslöshet. [53]

Kulturdepartementet

Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. [7]
Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Bilagedel. [8]
Ägandet av radio och television i allmänhetens tjänst. [17]
Utlänningslagen - en partiell översyn. [24]
En gräns för filmcensuren. [39]
Utvisning på grund av brott. [54]

Statens offentliga utredningar 1993

Systematisk förteckning

Näringsdepartementet

Svenska regler för internationell omfördelning av olja vid en oljekris. [15]
Elkonkurrens med nätmonopol. [68]
Revisorerna och EG. [69]
Strategi för småföretagsutveckling. [70]

Civildepartementet

Trosa bryter sig loss. Bytänkande eller demokratins räddning. [45]
Vissa kyrkofrågor. [46]
Konsekvenser av valmöjligheter inom skola, barnomsorg, äldreomsorg och primärvård. [47]
Kommunala verksamheter i egen förvaltning och i kommunala aktiebilag. En jämförande studie. [48]
Ny marknadsföringslag. [59]
Organisationernas bidrag. [71]
Att inhämta synpunkter från medborgarna - Det kommunala omröstningsinstitutet i tillämpning. [72]
Radikala organisationsförändringar i kommuner och landsting. [73]
Kvalitetsmätning i kommunal verksamhet. [74]

Miljö- och naturresursdepartementet

Acceptans Tolerans Delaktighet. [18]
Kommunerna och miljöarbetet. [19]
Miljöbalk. Del 1 och 2. [27]
Naturupplevelser utan buller - en kvalitet att värna. [51]
Handlingsplan mot buller.
Handlingsplan mot buller. Bilagedel. [65]
Lag om införande av miljöbalken. [66]
Slutförvaring av använt kärnbränsle - KASAMs yttrande över SKBs FUD-program 92. [67]