

Kommunernas moms

- ETT HÄFTE OM KOMMUNKONTOSYSTEMET 2010



Sveriges
Kommuner
och Landsting

Kommunernas moms

- ETT HÄFTE OM KOMMUNKONTOSYSTEMET

Upplysningar om innehållet:

Mona Fridell, mona.fridell@skl.se
Kajsa Jansson, kajsa.jansson@skl.se

Sveriges Kommuner och Landsting

118 82 Stockholm Besök Hornsgatan 20
Tfn 08-452 70 00 Fax 08-452 70 50
www.skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting
1:a upplagan, juni 2010

Text Henrik Berggren och Mona Fridell
Grafisk form och produktion Elisabet Jonsson
Typsnitt Chronicle och Whitney

Beställningsnr 5201 (ersätter tidigare publikation med ISBN 91-7289-087-8)

Inledning

Syftet med denna broschyr är att göra en översiktlig historisk genomgång av kompensationssystemet för kommunernas ingående moms, det så kallade kommunkontosystemet. Genomgången omfattar en beskrivning av de problem systemet är tänkt att lösa, bakgrunden till systemen, systemens uppbyggnad och finansiering. I texten nämns bara kommunernas situation, men i princip gäller samma resonemang även för landstingen

Stockholm i juni 2010

Annika Wallenskog

Sektionen för ekonomisk analys

Innehåll

3	Inledning
5	Kommunerna och momsen
5	Skattepliktig verksamhet
5	Ej skattepliktig verksamhet
7	Bakgrund till dagens system
7	Upphandling av skattepliktiga varor och tjänster
8	Upphandling av icke skattepliktiga tjänster
12	Ekonomisk reglering i samband med skattereformer
13	Kommunkontosystemet
13	Systemets uppbyggnad
15	Finansieringen av kommunernas momsavlyft
15	Momsersättning till kommuner
16	Regelverkets förmåga att lösa problemet

Kommunerna och momsens

Skattepliktig verksamhet

Vid omsättning av varor eller tjänster i skattepliktig verksamhet som kommunen bedriver i egen regi är kommunen likställd med andra näringsidkare (till exempel entreprenörer). Det betyder att kommunen är skyldig att lägga moms på det pris eller den avgift som den slutgiltige konsumenten betalar till kommunen (så kallad utgående moms). För att kommunen inte ska behöva betala moms på hela varans eller tjänstens pris utan endast på det mervärde som kommunen tillfört, får kommunen dra av momsens på de varor och tjänster som köpts till verksamheten (ingående moms). Exempel på sådana kommunala verksamheter är renhållning, el- och vattenförsörjning, personalmat-salar samt skogsförsörjning. Den ingående moms som kommunen drar av hämtas från det ordinarie momssystemet (affärsmoms).

Ej skattepliktig verksamhet

Egen regi

Omsättning av tjänster såsom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är undantagna momsplikten. Dessa verksamheter utgör så kallad icke skattepliktig verksamhet. Här ska kommunen alltså inte debitera någon utgående moms på det pris eller den avgift som den slutgiltige konsumenten betalar till kommunen. Bakgrunden till undantagen hänger samman med att dessa verksamheter i huvudsak finansieras med skattemedel och har traditionellt sett tillhandahållits av det offentliga. Något mervärde att beskatta har därför inte ansetts föreligga. Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet betraktas således som slutkonsument ur ett momsperspektiv. Det

innebär att kommunen inte har rätt att dra av den ingående momsen på inköp av varor och tjänster till denna verksamhet.

Entreprenörer och bidragsfinansierade verksamheter

Entreprenörer som bedriver icke skattepliktig verksamhet, på uppdrag av en kommun eller i form av till exempel fristående skolor eller enskilda förskolor, ska inte debitera utgående moms på det pris eller den avgift som köparen ska betala och har således ingen avdragsrätt för den ingående momsen. Entreprenören ses som slutanvändare.

Bakgrund till dagens system

Upphandling av skattepliktiga varor och tjänster

Ett problem ur konkurrenssynpunkt uppstår i samband med kommunernas inköp av skattepliktiga varor och tjänster. Antag att kommunen behöver få en tjänst utförd, exempelvis städning i en skola. Antingen kan kommunen utföra tjänsten i egen regi (A) eller köpa tjänsten på den privata marknaden (B). För enkelhetens skull kan vi säga att städtjänsten kostar 100 kronor, där 70 kronor är kostnader för personal och 30 kronor är kostnader för material. I kostnaden för materialet ingår moms på 6 kronor. Se figur 1.

A. Om kommunen väljer att själv utföra tjänsten blir kostnaden 100 kronor.

Någon debitering av utgående moms sker inte eftersom tjänsten utförs inom den egna förvaltningen. Kommunen har enligt mervärdesskattelagen inte rätt att dra av den ingående moms i det ordinarie moms-systemet eftersom kommunen här anses som slutanvändare.

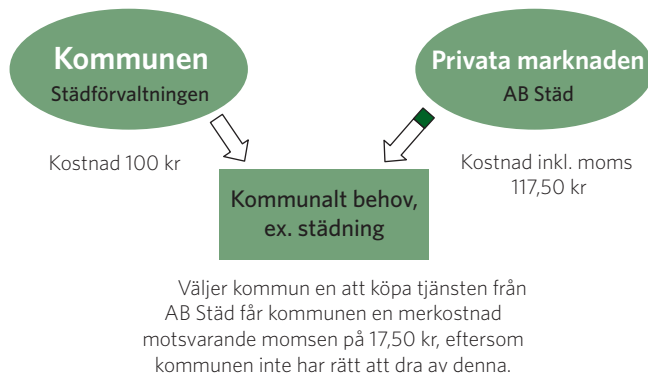
B. Företaget som säljer tjänsten till kommunen är enligt mervärdesskattelagen skyldig att debitera moms på det pris som kommunen ska betala. Företaget har rätt att dra av den ingående momsen på de varor de köpt till verksamheten, här 6 kronor (20 procent på 30 kronor), i det ordinarie moms-systemet. Det pris som företaget måste ta för att få täckning för sina kostnader blir således 117,50 kronor ($1,25 * (70+24) = 117,50$). För enkelhetens skull bortser vi här ifrån eventuella krav på vinst.

Det finns alltså ett incitament för kommunen att minimera den ingående momsen genom att producera i egen regi. Momsreglerna ger således upphov till en konkurrensnedvridning.

Fram till 1991 års skattereform hade kommunerna inte rätt att dra av ingående moms, momsen blev en kostnad i verksamheten. När skattereformen ge-

nomfördes infördes det moms på många varor och tjänster som tidigare varit befriade från moms. Detta kombinerat med höjda momssatser gjorde att problemet med bristande konkurrens förstärktes och de privata entreprenörerna missgynnades allt mer, se figur 1.

Figur 1. Snedvridning av konkurrensen vid inköp av skattepliktiga varor och tjänster



För att lösa detta problem, och undvika att kommunerna skulle drabbas av kostnadsökningar fick kommunerna en generell avdragsrätt för all ingående moms. Detta gällde både för skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet. Momsavdragen gjordes i det ordinarie momssystemet. Man frångick således den princip som gäller för icke skattepliktig verksamhet enligt mervärdesskatte lagen.

Den konkurrenssnedvridning som fanns mellan att utföra tjänsten i egen regi eller köpa den på den privata marknaden upphörde i och med införandet av den generella avdragsrätten. Kostnaden enligt figur 1 blir lika stor oavsett utförare (94 kronor) i och med att kommunen fick möjlighet att återsöka den ingående momsen för inköp av material till verksamheten (i exemplet 6 kronor) samt dra av den ingående moms som ingår i entreprenören pris (i exemplet 23,50 kronor). Se tabell 1.

Den generella avdragsrätten försvann 1995 på grund av den inte harmoniserade med de regler som började gälla när Sverige gick med i EU.

Upphandling av icke skattepliktiga tjänster

Ett annat konkurrensproblem, som är en följd av lösningen på det första problemet, gäller upphandling av verksamhet som är undantagen skatteplikt. An-

Tabell 1. Kommunens kostnader för en skattepliktig tjänst

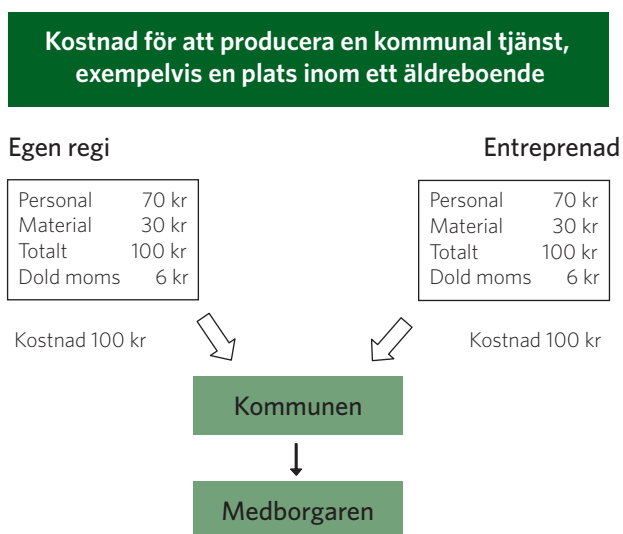
Kronor

	Före skattereform		Efter skattereform	
	Kommunen	Privata	Kommunen	Privata
Löner	70	70	70	70
Material	30	30	30	30
Avdrag ingående moms inköp av material		-6	-6	-6
Utgående moms på tjänstens pris		23,50		23,50
Kostnad inkl. moms	100	117,50	94	117,50
Generell avdragsrätt				-23,50
Kostnad exkl. moms	100	117,50	94	94

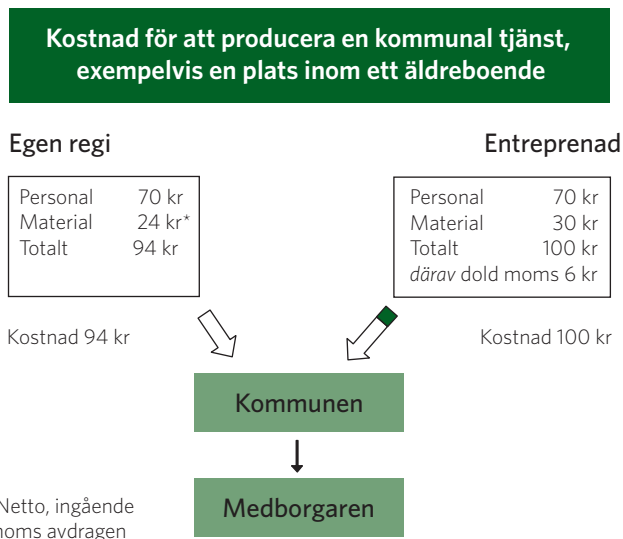
tag att ett privat företag vill tillhandahålla en kommunal tjänst på entreprenad, exempelvis en plats på ett äldreboende. För enkelhetens skull kan vi säga att platsen kostar 100 kronor, där 70 kronor är personalkostnad och 30 kronor är kostnader för material.

Innan kommunen fick avdragsrätt för all verksamhet i och med skattereformen fanns det inget konkurrensproblem vid denna typ av upphandlingssituation. Både den privata entreprenören och kommunen hade en dold momskostnad på 6 kronor. Oavsett driftsform blev kostnaden för platsen i äldreboendet 100 kronor.

Figur 2. Konkurrenssituationen vid upphandling av icke skattepliktig verksamhet före år 1991



Figur 3. Konkurrenssituation vid upphandling av icke skattepliktig verksamhet efter införandet av generell avdragsrätt



När man införde den generella avdragsrätten 1991 för att lösa problemet som beskrivits ovan uppstod ett annat problem. Kommunen som bedrev verksamheten i egen regi hade möjlighet att dra av den ingående moms i samband med inköp till verksamheten.

Företaget som säljer tjänsten till kommunen ska enligt mervärdesskattelagen inte debitera moms på det pris som kommunen betalar då det är fråga om produktion av icke skattepliktig verksamhet. Företaget får däremot betala moms på de inköp av varor som behövs för att de ska kunna tillhandahålla tjänsten. Då producenten inte kan föra vidare moms måste han ta ut en merkostnad av kommunen för att täcka sina kostnader för den ingående mervärdesskatten. Detta medför att kommunens kostnad för att producera tjänsten blir lägre om det sker i egen regi, se figur 3 ovan.

Därmed uppstår ett incitament att minimera denna moms antingen genom att producera i egen regi eller genom att välja en entreprenör som i sin tur minimerar antalet underentreprenörer och därmed den ingående moms.

För att lösa konkurrensproblemet vid upphandling av icke skattepliktig verksamhet infördes ett särskilt statsbidrag. Statsbidraget skulle täcka den moms som indirekt belastar kommunerna vid upphandling av icke skattepliktig verksamhet från privata entreprenörer. Genom statsbidraget blev kommunens kostnad vid upphandling lika stor som om man utfört tjänsten i egen regi, se tabell 2.

Tabell 2. Räkneexempel konkurrenssnedvridning samt lösning, 1991 till 1995

Kronor

	Kommun	Privat entreprenör
Löner	70	70
Material	24	30
Summa kostnad utan statsbidrag	94	100
Statsbidrag		-6
Summa kostnad	94	94

Statsbidraget försvann i likhet med generella avdragsrätten 1995. Principen finns dock kvar i dagens system.

Ekonomisk reglering i samband med skattereformen

Före skattereformen var kommunerna slutkonsument då inköp gjordes till icke skattepliktig verksamhet. Momsen var en kostnad som finansierades inom den kommunala budgeten. När kommunernas generella avdragsrätt infördes innebar det ett inkomstbortfall för staten. För att kompensera staten för detta överfördes motsvarande belopp från kommunerna till staten. Värdet av den utökade avdragsrätten beräknades till 15 miljarder kronor. Kommunerna skulle dock inte drabbas ekonomiskt av att fler varor blev belagda med moms och övergången till en generell momssats. Korrigerat för detta fastställdes beloppet till 9,8 miljarder, se tabell 3. Beloppet reglerades genom en avräkning mot kommunernas skatteintäkter.

Tabell 3. Reglering i samband med skattereformen

Miljarder

Händelse	Belopp samt påverkan på kommunernas utgifter
Breddad mervärdesskattebas	+ 5 , ökad utgift
Generell avdragsrätt	-15 , minskad utgift
Nytt statsbidrag	+ 0,2
Totalt	-9,8

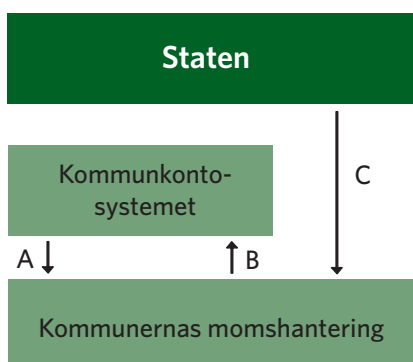
Kommunkontosystemet

För att även efter Sveriges inträde i EU eliminera de konkurrensproblem som momsens ger upphov till införde man år 1996 ett system som kommunerna själva finansierade med en avgift. Avsikten från statens sida var att skapa ett stabilt system som var förenligt med EU:s regler och som inte ger upphov till ökade kostnader för staten.

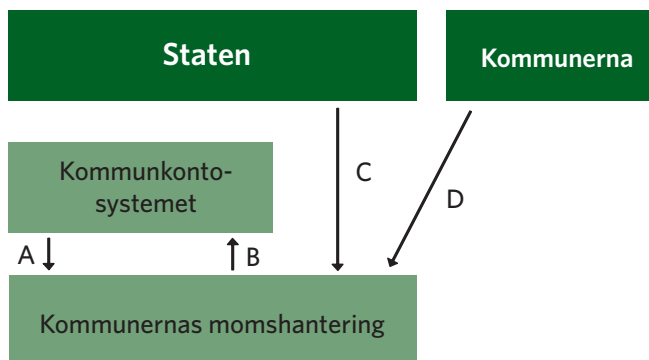
Systemets uppbyggnad

I figur 4 illustreras systemets uppbyggnad när det infördes år 1996. I figur 5 redovisas hur det utvecklades fram till 2001.

Figur 4. Momskotot 1996



Figur 5. Momskontot 2001



- A. Kommunerna får tillbaka den moms som betalats på inköp till den egna verksamheten (öppet redovisad moms) samt ersättning med viss procent av priset vid upphandling eller bidragsgivning (dold moms) inom icke skattepliktig verksamhet. Vidare har kommunerna rätt att dra av moms i samband med myndighetsutövning. Utbetalningarna av momsåterbäringen administrerades av skattekontoret i Ludvika, därav namnet Ludvika-systemet.
- B. Kommunerna betalade en enhetlig avgift i kronor per invånare till systemet för att finansiera uttagen. Avgiften betalades månadsvis in på ett konto hos Riksgäldskontoret därav namnet kommunkontosystemet. Avgiften bestämdes för hela året redan i september året före. Om pengarna inte räckte eller överskott uppstod på kontot, så justerades avgiften nästa år.
- C. Nivåhöjande statsbidrag från staten. Tillskottet var generellt och inte riktat till momshantering.

De första åren var statsbidraget lika stort som den avgift kommunerna betalade och därmed lika stort som de uttag kommunerna gjorde ur systemet. Sedan växte uttagen (A), och avgiften tvingades följa efter för att balansera saldot på kontot (B). Samtidigt var statsbidraget nominellt oförändrat. Detta ledde till att kommunerna blev tvungna att finansiera den ökade avgiften på annat sätt (D), se figur 5.

Finansieringen av kommunernas momsavlyft

När systemet infördes 1996 fick kommunerna, via en reglering av det generella statsbidraget, ett tillskott på drygt 16 miljarder kronor för att kunna finansiera den införda momsavgiften.

I utgångsläget var systemet i princip fullt finansierat. Kompensationen var sedan nominellt oförändrad och diskussionen om den finansiella ansvarsfördelningen mellan staten och kommunerna gällde främst vem som skulle betala för de successiva ökningarna av uttagen i systemet, vilket syntes som en ökande avgift till systemet.

Kommunkontosystemet ersattes den 1 januari 2003 av ett system där de tidigare avgifterna tagits bort och kompensationen finansieras genom en nivåsänkning av de generella statsbidragen.

Momsersättning till kommuner

Kommunerna kompenseras för ingående moms i icke momspliktig verksamhet. Genom systemet kompenseras kommunerna också för upphandling av verksamhet eller bidrag till näringsidkare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning och hyra av lokal för särskilt boende.

Kommunerna får tillbaka ett belopp som motsvarar den moms som de betalat till sina leverantörer och som kommunerna inte får göra avdrag för i skat-
tedeklarationen, d.v.s icke momspliktig verksamhet.

Den ersättning som kommuner erhåller för upphandling av verksamhet eller bidrag till näringsidkare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning beräknas schablonmässigt. Det finns två alternativ för att beräkna ersättningen:

Alternativ 1

6 procent av den kostnad som ger rätt till ersättning

Alternativ 2

18 procent av lokalkostnaden och 5 procent av resterande kostnad

Alternativ 1 får alltid användas. För att alternativ 2 ska få användas måste det framgå av fakturan att viss del av kostnaden avser lokaler.

Regelverkets förmåga att lösa problemet

De flesta är överens om att regelverkets förmåga att lösa de konkurrensproblem som momsens skapar är god. Det vill säga att det på senare tid inte funnits några större konkurrensproblem i valet mellan egen regi och entreprenad.

Viss risk för konkurrensnedvridning kvarstår dock när en huvudentreprenör för ej skattepliktig verksamhet, ska välja mellan drift i egen regi eller att anlita en underentreprenör. Kommunens ersättning eller bidrag till den privata huvudentreprenören omfattar ersättning för den dolda mervärdesskatt som huvudentreprenören inte kan dra av, men eftersom momsersättningen oftast baseras på en schablon kan det medföra att huvudentreprenören väljer drift i egen regi hellre än att köpa en tjänst.

Vissa problem kvarstår också inom tandvården. Problemet har tills vidare lösts genom att landstingen frivilligt avstår från att låta momsersättningen komma tandvården till godo.

Från och med kalenderåret 2010 regleras i förordning (SFS 1996:1206) att kommunerna ska ge fristående skolor samt enskilt bedrivna förskolor, fritidshem och förskoleklasser kompensation för mervärdesskatt enligt den så kallade sexprocentsregeln. Från och med kalenderåret 2011 omfattas även enskilt bedrivna pedagogisk omsorg av samma reglering. Tidigare har olika procentsatser använts. Det vanligaste har varit 6 procent men även 5/18-schablonen har tillämpats av några kommuner. Andra kommuner har gjort egna beräkningar av omfattningen av den uteblivna avdragsrätten och beslutat om lägre procentsatser (oftast 2–3 procent). Flera kommuner anser att det nya regelverket med en schablon på sex procent innebär att de enskilda anordnarna överkompenserats och att reglerna därmed inte är konkurrensneutrala.

Kommunernas moms

– ett häfte om kommunkontosystemet

Syftet med detta häfte är att göra en översiktlig genomgång av kompensations-systemet för kommunernas ingående moms, det så kallade kommunkontosyste-met. Det trädde i kraft 1996; från och med år 2003 förändrades systemets finan-siering. Denna utgåva är en uppdatering av 2002 års broschyr.

Genomgången omfattar en beskrivning av de problem systemet är tänkt att lösa, bakgrunden till systemet, systemets uppbyggnad samt några funderingar kring statens beslut om övertagande av systemets finansiering. I texten nämns bara kommunernas situation, men i princip gäller samma resonemang även för lands-tingen.

Häftet kan laddas ner från vår webbplats på adressen:
www.skl.se/web/Ekonomi.aspx

Ladda ned på www.skl.se/publikationer.
Beställningsnr 5201