

Mervärdeesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg

BETÄNKANDE AV
UTREDNINGEN OM
MERVÄRDESSKATT VID INHYRD PERSONAL
FÖR VÅRD OCH SOCIAL OMSORG



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2021:40

Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg

*Betänkande av Utredningen om mervärdesskatt
vid inhyrd personal för vård och social omsorg*

Stockholm 2021



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2021:40

SOU och Ds finns på regeringen.se under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför

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

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på regeringen.se/remisser.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2021

ISBN 978-91-525-0108-5 (tryck)

ISBN 978-91-525-0109-2 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 27 februari 2020 kommittédirektiv om att ge en särskild utredare i uppdrag att undersöka förutsättningarna för förändrad lagstiftning i fråga om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg (dir. 2020:20). Samma dag förordnades före detta domaren i EU-domstolen Carl Gustav Fernlund som särskild utredare.

Enligt utredningens direktiv skulle uppdraget redovisas senast den 1 april 2021. Genom beslut den 17 december 2020 förlängdes tiden för uppdraget till den 1 juni 2021.

Som sakkunnig i utredningen förordnades från och med den 23 mars 2020 professorn Robert Pålsson. Samma dag förordnades som experter i utredningen rättsliga experten Thomas Johansson (Skatteverket), sakkunniga Karin Larsson (Konkurrensverket), skatteexpert Jeanette Fored (SKR), skatteexpert Anna Sandberg Nilsson (Svenskt Näringsliv), kanslirådet Ulf Olovsson (Finansdepartementet) och departementssekreterare Raisa Gunnarsson (Finansdepartementet). Ämnesrådet Karin Gustafsson (Finansdepartementet) förordnades från och med den 28 april 2020 som expert. Från och med den 15 september 2020 förordnades departementssekreterare Kristin Gunnarsson (Finansdepartementet) som expert.

Som utredningens sekreterare anställdes rättssakkunniga Maria Norberg från och med den 16 mars 2020. Från och med den 1 maj 2020 entledigades Raisa Gunnarsson som expert och anställdes i stället som sekreterare i utredningen.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg, överlämnar härmed betänkandet Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård

och social omsorg (SOU 2021:40). Två särskilda yttranden bifogas betänkandet.

Utredningens uppdrag är härigenom slutfört.

Stockholm i juni 2021

Carl Gustav Fernlund

/Maria Norberg
Raisa Gunnarsson

Innehåll

Sammanfattning	11
Summary	21
1 Författningsförslag.....	33
1.1 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund	33
2 Utredningens uppdrag och arbete	37
2.1 Uppdraget.....	37
2.2 Utredningsarbetet.....	39
2.3 Uppdragets avgränsning	39
2.4 Terminologi.....	40
2.5 Betänkandets disposition.....	41
3 Mervärdesskattedirektivet binder medlemsstaterna	43
3.1 Ett gemensamt system för mervärdesskatt	43
3.2 Krav på enhetlig tillämpning	44
4 Undantagen sjukvård och tandvård	45
4.1 Mervärdesskattelagens undantag för sjukvård och tandvård.....	45

4.2	Mervärdesskattedirektivets regler om sjukvård och tandvård	46
4.2.1	EU-domstolens praxis om sjukvårdsundantagen.....	47
4.3	EU-domstolens avgöranden om uthyrning av personal	52
4.4	EU-domstolens dom Peters, C-700/17	54
4.5	EU-domstolens dom Finanzamt D mot E, C-657/19	55
4.6	Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden om uthyrning av personal.....	56
4.7	Vårdföretagarnas förslag till lagändring.....	58
4.8	Överväganden beträffande mervärdesskatt och inhyrd personal för sjukvård och tandvård	58
5	Undantagen social omsorg	65
5.1	Mervärdesskattelagens undantag för social omsorg	65
5.2	Mervärdesskattedirektivets regler om social omsorg	66
5.2.1	EU-domstolens praxis om undantagen för social omsorg.....	67
5.3	Överväganden beträffande mervärdesskatt och inhyrd personal för social omsorg	71
6	Utgångspunkter för eventuella åtgärder avseende ersättning för dold mervärdesskatt	73
6.1	Ett system som syftar till neutralitet i valet mellan upphandling och egen regi	73
6.1.1	Ersättning för mervärdesskatt vid inhyrd personal.....	75
6.2	Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt	76
6.2.1	Uppdraget.....	76
6.2.2	Förslag i betänkandet SOU 2015:93	76
6.2.3	Beräkningar till grund för förslagen.....	77

6.2.4	Sammanfattning av remissvaren över SOU 2015:93	77
7	Ersättning för privata utförares faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt	79
7.1	Bedömningen i SOU 2015:93	79
7.2	Remissinstansernas uppfattning	81
7.3	Finns det skäl att göra en annan bedömning i dag?	82
8	Rättslig bakgrund för beräkningarna	83
8.1	Offentlig upphandling, valfrihetssystem och bidragsgivning	83
8.1.1	Ersättning enligt LEMK vid offentlig upphandling, valfrihetssystem och bidragsgivning.....	85
8.2	Grundläggande regler för de undantagna verksamheterna	86
8.2.1	Hälso- och sjukvård	86
8.2.2	Tandvård	88
8.2.3	Social omsorg.....	89
8.2.4	Utbildning inom skolväsendet	92
8.3	Överväganden inför beräkningarna av mervärdesskattekostnadens andel.....	97
9	Metod för beräkningar	101
9.1	Ingående skatt för kommuner och regioner	102
9.1.1	Beräkning av ingående skatt för kommuner och regioner	102
9.1.2	Totala kostnader	105
9.1.3	Kostnader för inhyrd personal.....	107
9.1.4	Kostnadsandel för ingående skatt på övriga kostnader.....	110
9.1.5	Total kostnadsandel av ingående skatt.....	110
9.2	Ingående skatt för privata utförare	110
9.2.1	Urval av privata utförare	111

9.2.2	Enkätundersökning.....	114
9.2.3	Beräkning ingående skatt för privata utförare.....	116
10	Resultat för sjukvård, social omsorg och utbildning	119
10.1	Resultat av enkätundersökningen.....	120
10.2	Aktörer på marknaden	123
10.3	Ingående skatt för regioners verksamhet	124
10.3.1	Sjukvård bedriven av regionerna	125
10.3.2	Sjukvård bedriven av privata utförare	126
10.4	Ingående skatt för kommuners verksamhet	137
10.4.1	Social omsorg och utbildning bedriven av kommunerna.....	137
10.4.2	Social omsorg bedriven av privata utförare	139
10.4.3	Utbildning	147
10.5	Sammanfattande resultat.....	149
10.6	Andra undersökningar av ingående skatt på inhyrd personal	152
10.7	Koncerner och mervärdesskattegrupper	153
10.8	Sammanfattande slutsatser.....	158
10.8.1	Verksamhet bedriven av kommunerna och regionerna.....	158
10.8.2	Verksamhet bedriven av privata utförare.....	159
10.8.3	Jämförelse mellan verksamhet bedriven av kommuner, regioner och privata utförare.....	160
11	Differentierade schablonnivåer	163
11.1	Bedömningen av frågan om flera schablonnivåer i SOU 2015:93	163
11.2	Schabloners träffsäkerhet.....	164
11.3	Gränsdragningsproblem och administrativ börda	165
11.4	Resultat av beräkningar av ingående skatt	165
11.4.1	Regioners verksamhet.....	166
11.4.2	Kommuners verksamhet.....	169

11.5	Slutsatser och utgångspunkter för utredningens förslag....	174
11.6	Bör schablonersättningen differentieras mellan kommuner och regioner?	175
12	Alternativa ersättningsnivåer	177
12.1	Befintliga ersättningsnivåer	177
12.2	Resultat av beräkningar av ingående skatt.....	179
12.2.1	Regioners verksamhet	180
12.2.2	Kommuners verksamhet	183
12.3	Resultat av intervjuer med privata utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal.....	189
12.4	Utformningen av en ny alternativregel.....	190
12.4.1	Brytpunkt för ansökan enligt alternativregeln i stället för enligt huvudregeln	192
12.5	Fördelar och nackdelar med alternativa ersättningsnivåer	194
12.5.1	Fördelar.....	194
12.5.2	Nackdelar	194
12.6	EU:s bestämmelser om statsstöd.....	197
12.6.1	Stödet finansieras direkt eller indirekt genom statliga medel	198
12.6.2	Stödet gynnar ett visst företag eller en viss produktion	199
12.6.3	Stödet snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen.....	201
12.6.4	Stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna.	201
12.6.5	Ersättning för dold mervärdesskatt och reglerna om statsstöd.....	202
12.7	Slutsatser och utgångspunkter för utredningens förslag	202
12.8	Förslag på nya ersättningsnivåer	204
12.8.1	Förslagets förenlighet med EU:s statsstödsregler	206
12.9	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	206

13	Konsekvenser av utredningens förslag	207
13.1	Syfte, alternativ lösning och förslagens förenlighet med EU-rätten.....	207
13.2	Konsekvenser för stat och kommun	208
13.2.1	Finansiella effekter för staten och kommunerna	209
13.3	Konsekvenser för privata utförare.....	211
13.3.1	Administrativ börda.....	212
13.3.2	Förbättrad funktion av marknaden.....	213
13.4	Effekter för myndigheter, kommuner och allmänna förvaltningsdomstolar	214
13.5	Konsekvenser för ekonomisk jämlikhet mellan kvinnor och män.....	216
13.6	Övriga effekter	216
	Särskilda yttranden	217
	Litteratur- och källförteckning	221
	Bilagor	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2020:20, Tilläggsdirektiv 2020:137.....	227
Bilaga 2	Enkät	237
Bilaga 3	Urval av företag till enkätundersökning	277
Bilaga 4	Resultat per delområde 2018 och 2016	281

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

Sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning inom skolväsendet undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). I den svenska rättstillämpningen har under senare år undantagen i fråga tolkats så att de inte omfattar uthyrning av personal för att verka inom dessa områden. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i en rad avgöranden 2018 och 2020 tolkat mervärdesskattelagens sjukvårdsundantag med hänsyn till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och praxis från EU-domstolen. HFD har i dessa avgöranden dragit upp riktlinjer för att avgöra om ett tillhandahållande utgör skattepliktig uthyrning av personal eller undantagen sjukvård.

Eftersom verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är undantagen från mervärdesskatt saknar privata utförare som bedriver sådan verksamhet rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den privata utförarens kostnad blir därför högre på grund av dold mervärdesskatt, vilket resulterar i ett högre pris. Enligt 5 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK) har dessa aktörer rätt till ersättning för så kallad dold mervärdesskatt, dvs. de kan kompensera sig för den fördyring som den dolda mervärdesskatten antas medföra. Av 1 § ersättningsförordningen¹ framgår att ersättningen för dold mervärdesskatt som huvudregel lämnas med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning.

¹ Förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

Utredningens uppdrag är att i första hand undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård, och social omsorg undantas från mervärdesskatt.

Om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedöms möjlig, ska utredningen undersöka om det finns något annat sätt att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt vid uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg. Ett exempel på åtgärder som utredningen i så fall ska undersöka är ändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner. Utredningen ska därvid överväga om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner. Utredningen ska då också undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal.

Utredningen ska vidare undersöka om det, till exempel på grund av ändrade förhållanden, finns anledning att göra en annan bedömning än den som en tidigare utredning² har gjort när det gäller frågan om ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt i stället för den schablonberäkning som tillämpas i dag.

Överväganden om ändringar gällande mervärdesskatten

Undantagen sjukvård

Utredningen konstaterar att begreppen sjukvård och tillhandahållanden som är nära knutna till sjukvård i artikel 132.1 b samt sjukvårdande behandling i artikel 132.1 c är unionsrättsliga begrepp och ska tillämpas på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. EU-domstolen har förtydligat vad som avses med dessa begrepp, och bland annat slagit fast principen om det diagnostiska syftet.

Av EU-domstolens avgöranden följer att även underleverantörers tillhandahållanden under vissa förhållanden kan anses uppfylla det diagnostiska syftet. Sjukvårdsundantaget förutsätter nämligen inte ett avtalsrättsligt förhållande eller ett förtroendeförhållande mellan tillhandahållaren och patienten. Syftet med den sammantagna

² Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt överlämnade den 2 november 2015 sitt slutbetänkande "Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt" SOU 2015:93 till regeringen.

processen kan ändå vara diagnostiskt. Det är därmed möjligt att undantagen sjukvård tillhandahålls i flera led. Kravet på ett diagnostiskt syfte gäller dock för såväl de transaktioner där utföraren står i direkt avtalsförhållande med patienten som de transaktioner där utföraren inte gör det.³

Avgörande för vilka underleverantörers tillhandahållanden som kan undantas är hur mervärdesskattedirektivets krav på ett diagnostiskt syfte ska tolkas. Ska ett snävt perspektiv användas, det vill säga ska tillhandahållandet i varje led i sig bedömas, eller kan det vara tillräckligt att det är en del av en sammantagen process som har ett diagnostiskt syfte?

Det finns ingen dom från EU-domstolen om uthyrning av personal och undantaget för sjukvård.

I målen HFD 2018 ref. 41, HFD 2020 ref. 5, HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 35 prövade HFD frågan om sjukvård och olika situationer av bemanning. HFD fann i dessa avgöranden att EU-domstolens domar Horizon College och ”go fair” Zeitarbeit⁴, som gäller undantagen för utbildning och social omsorg, ska tillämpas analogivis på sjukvårdsområdet. Mot bakgrund av dessa domar fann HFD att det vid uthyrning av sjukvårdspersonal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot sjukvårdsundantaget och att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan utgöra skattefri sjukvård enligt direktivet, oavsett vem som är säljare eller köpare av tjänsten. I HFD 2020 ref. 5⁵ drog HFD med hänvisning till samma domar från EU-domstolen upp riktlinjer för att avgöra om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård.

Undantaget för sjukvård ska, i likhet med de andra undantagen i artikel 132.1, tolkas restriktivt men i enlighet med undantagets ändamål.⁶ Ändamålet med undantaget är att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.⁷ Enligt utredningens bedömning finns det vissa särdrag som utmärker sjukvårdsområdet. Sjukvårdsområdet präglas av ett väl utvecklat samarbete mellan olika vårdenheter, s.k. vårdkedjor. Sådana samarbeten syftar till att patienten ska kunna få god vård utan att behöva uppsöka flera olika vårdgivare. Ännu ett särdrag är att sjukvårdspersonal till stor del agerar

³ L.u.P, C-106/05, och Verigen Transplantation Service International, C-156/09.

⁴ Horizon College, C-434/05, och ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13.

⁵ Riktlinjerna upprepades i HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 35.

⁶ Kügler, C-141/00.

⁷ Se till exempel Klinikum Dortmund, C-366/12, och Peters, C-700/17.

inom ramen för sin legitimation och under ett lagstadgat ansvar.⁸ Dessa särdrag, tillsammans med ändamålet att minska vårdkostnaderna, innebär enligt utredningen att det inte kan uteslutas att EU-domstolen skulle resonera på ett annorlunda sätt när det gäller bemanning inom sjukvården än vad domstolen gjorde i avgörandena Horizon College och ”go fair” Zeitarbeit.⁹ Det är helt enkelt inte klarlagt vilka omständigheter EU-domstolen skulle fästa vikt vid när det gäller bedömningen av mervärdesskatt och bemanning inom sjukvården.

Avsaknaden av vägledning från EU-domstolen när det gäller sjukvårdsundantaget innebär att det är osäkert hur mervärdesskatte-direktivet ska tolkas i fråga om var gränsen dras mellan skattefri sjukvård och skattepliktig personaluthyrning. Med anledning av den osäkerheten vore det riskabelt att ändra det svenska undantaget. En utvidgning av undantaget från skatteplikt för uthyrning av personal för sjukvård/tandvård eller för viss typ av bemanning, skulle kunna komma att underkännas av EU-domstolen vid ett eventuellt överträdelseförfarande. Osäkerheten vad gäller rättsläget kan inte lösas av den svenska lagstiftaren utan måste lösas på EU-nivå. Utredningen har mot den bakgrunden stannat vid att inte föreslå någon lagändring i den här delen.

Undantagen social omsorg

Det står i och med EU-domstolens domar ”go fair” Zeitarbeit och Finanzamt D mot E¹⁰ klart att uthyrning av personal för social omsorg inte i sig utgör en tjänst av social karaktär även om personalen ska utföra sådana tjänster.

När det gäller andra typer av tjänster än uthyrning av personal, angav EU-domstolen i domen Finanzamt D mot E att det finns ett utrymme att undanta tillhandahållanden som utförs av underleverantörer. Det avgörande är den tillhandahållna transaktionens inboende egenskaper och ställningen hos den operatör som tillhandahåller tjänsterna eller levererar de berörda varorna.¹¹ Det innebär att

⁸ Jfr Joachim Agrell, Ida Claesson och Emil Frennberg, Sjukvård och personaluthyrning, Skattenytt nr 9 2020.

⁹ Horizon College, C-434/05, och ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13.

¹⁰ ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, och Finanzamt D mot E, C-657/19.

¹¹ Finanzamt D mot E, C-657/19.

tillhandahållandet i sig måste bedömas vara en omsorgstjänst och underleverantören måste vara ett erkänt organ av social karaktär.

Mervärdesskattedirektivets artiklar om undantag för social omsorg omfattar transaktioner med nära anknytning till det sociala området. Det finns därmed ett utrymme att undanta transaktioner som inte i sig är av social karaktär. Det är genom EU-domstolens praxis klarlagt under vilka förutsättningar detta kan vara aktuellt. Både köparen och säljaren måste vara offentligrättsliga organ eller erkända aktörer av social karaktär och varan eller tjänsten måste vara absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten. Vidare får det grundläggande syftet inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.¹²

Det saknas EU-rättsliga möjligheter att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för social omsorg undantas från mervärdesskatteplikt. För det fall de förutsättningar som EU-domstolen har slagit fast är uppfyllda kan uthyrning av personal för social omsorg undantas som nära knuten till social omsorg. Det är inte möjligt att utöka eller inskränka detta utrymme för undantag på ett nationellt plan.

Utredningens arbete och metod för beräkning av andel ingående mervärdesskatt

I betänkandet Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, beräknades ingående skatt för kommuner och regioner utifrån räkenskapssammandragets driftsredovisning som sammanställs årligen av Statistiska centralbyrån. Utredningen har studerat den tidigare utredningens beräkningar i syfte att beakta den remisskritik som beräkningarna fick. Utredningen finner dock att den tidigare utredningens beräkningar av ingående skatt för kommuner och regioner är grundligt gjorda. Räkenskapssammandraget är det statistikunderlag som även denna utredning bedömer är det mest lämpliga för att beräkna den ingående skatten hos kommuner och regioner.

¹² Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Horizon College, C-434/05, och Zimmermann, C-174/11.

Denna utredning har valt att beräkna andelen av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader, inklusive kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal, genom att utgå från den tidigare utredningens beräknade andel av ingående skatt för kommuner respektive regioner och komplettera med ytterligare en beräkning av ingående skatt för inhyrd personal för sjukvård och social omsorg.

Utredningen har beräknat hur stora kostnaderna är för den ingående skatten på inhyrd personal inom sjukvård och social omsorg hos privata utförare. För att få in uppgifter om de privata utförarnas kostnader har utredningen genomfört en enkätundersökning. Enkäten har skickats till privata utförare inom olika delområden inom sjukvård, social omsorg och utbildning i olika delar av landet. Enkätundersökningen har genomförts under pågående coronapandemi, vilket kan ha påverkat svarsfrekvensen negativt.

Totalt har utredningen fått in 223 svar från privata utförare inom den sociala omsorgen, 313 svar från privata utförare inom sjukvård och 68 svar från privata utförare inom utbildning. Det innebär en sammantagen korrigerad svarsfrekvens på 25 procent. För social omsorg uppgick den korrigerade svarsfrekvensen till 26 procent, för sjukvård uppgick den till 33 procent och för utbildning uppgick den till 12 procent.

Beräkningar och resultat

De beräknade genomsnittliga kostnadsandelarna av ingående skatt, inklusive den tillkomna kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal för sjukvård, social omsorg och utbildning inom verksamhet bedriven av kommuner, regioner och privata utförare, har visat sig vara lägre än den i dag gällande schablonersättningen enligt 5 § LEMK (6 procent).

De beräknade genomsnittliga kostnadsandelarna för ingående skatt för sjukvård, social omsorg och utbildning bedriven av regioner och kommuner visar att när den tillkommande kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal läggs till kostnaderna för ingående skatt på övriga kostnader skiljer sig inte de totala kostnadsandelarna för ingående skatt i betydande omfattning från den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar.

De beräknade genomsnittliga kostnadsandelarna för ingående skatt, inklusive kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal, för samtliga privata utförare inom sjukvård och social omsorg som besvarade enkäten uppgår till samma storlek som kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader beräknade för kommuner och regioner. Se tabell 1 och 2 nedan för de beräknade kostnadsandelarna för ingående skatt för verksamhet bedriven av kommuner och regioner respektive verksamhet bedriven av privata utförare.

Tabell 1 Beräknad kostnad för ingående skatt, med hänsyn tagen till den tillkommande mervärdesskatteplikten på inhyrd personal, som andel av totala kostnader för sjukvård bedriven av regionerna och sjukvård bedriven av privata utförare 2016, 2017, 2018 och 2019

	2016	2017	2018	2019
Sjukvård bedriven av regionerna	5,1	5,1	5,1	5,1
Sjukvård bedriven av privata utförare	4,8	5,3	5,1	5,0

Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Tabell 2 Beräknad kostnad för ingående skatt, med hänsyn tagen till den tillkommande mervärdesskatteplikten på inhyrd personal, som andel av totala kostnader för social omsorg, bedriven av kommunerna och privata utförare, samt utbildning 2016, 2017, 2018 och 2019

	2016	2017	2018	2019
Social omsorg bedriven av kommunerna	4,0	4,0	4,0	4,0
Social omsorg bedriven av privata utförare	4,1	4,1	4,1	4,1
Utbildning*	5,3	5,3	5,3	5,3

Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

*Kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal för utbildning är beräknad utifrån privata utförarens kostnader medan kostnaden för ingående skatt för övriga kostnader är hämtad från den tidigare utredningens beräkningar över ingående skatt för utbildning.

Samtidigt som de sammantagna kostnaderna för ingående skatt inom verksamheterna inte visar på någon nämnvärd ökning sedan den tidigare utredningen genomförde sina beräkningar 2013 visar utredningens beräkningar att kostnaden för inhyrd personal inom sjukvård och social omsorg bedriven av kommuner och regioner har ökat med i genomsnitt omkring 45 procent mellan åren 2013 och

2019. Störst ökning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader har skett inom social omsorg. Utredningen kan konstatera att de sammantagna kostnaderna för inhyrd personal utgör en relativt liten andel av de totala kostnaderna för att bedriva verksamheterna varför kostnaden för ingående skatt, även efter att mervärdesskatt lagts till kostnaderna för inhyrd personal, inte ökar avsevärt.

Utredningens beräkningar utifrån enkätundersökningen visar att kostnaden för inhyrd personal av totala kostnader kan variera kraftigt mellan olika privata utförare inom sjukvård. Omkring 7 procent av de privata utförarna inom sjukvård har så höga kostnader för inhyrd personal att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Ser man i stället endast till de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal har omkring 50 procent uppgett kostnader för inhyrd personal som innebär att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Inom social omsorg har däremot inga privata utförare uppgett så höga kostnadsandelar för inhyrd personal att deras totala kostnadsandel för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna.

Överväganden och förslag om ersättning enligt LEMK

Ersättning för privata utförares faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt

Den tidigare utredningens genomgång av den ökade administration som en förändrad ersättningsmodell skulle medföra utgör fortfarande ett tungt vägande skäl mot en förändrad ersättningsmodell. Privata utförare, kommuner och Skatteverket skulle behöva lägga avsevärda resurser på att hantera uppgifter om de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt. Även de övriga grundläggande problem med en ändrad ersättningsmodell som den tidigare utredningen räknat upp, som till exempel att en sådan ersättning inte skulle fånga upp dold mervärdesskatt i tidigare led, är fortfarande aktuella och väger tungt mot en sådan ändring. Förhållandena har inte ändrats sedan den förra utredningen på ett sådant sätt att det tillkommit nya omständigheter som talar för en ändrad

ersättningsmodell. Denna utredning gör därför samma bedömning som den tidigare utredningen i frågan.

Differentierad ersättning

Beräkningarna visar att kostnadsandelarna för ingående skatt av totala kostnader för kommuner respektive regioner uppgår till ungefär samma storleksordning, 4,7 procent för kommunerna respektive 5,1 procent för regionerna. De tillkommande kostnaderna för ingående skatt på inhyrd vårdpersonal har inte nämnvärt påverkat kostnadsandelarna för ingående skatt eller hur de förhåller sig till varandra.

Mot bakgrund av att kostnadsandelen för ingående skatt i genomsnitt är ungefär desamma för undantagen verksamhet inom kommunerna och regionerna samt att mervärdesskatteplikten för inhyrd vårdpersonal inte i nämnvärd omfattning påverkat kostnadsandelarna för ingående skatt mellan kommuner och regioner anser utredningen att det inte finns skäl att föreslå en differentiering av schablonersättningen mellan kommuner och regioner.

Alternativa nivåer

Utredningen föreslår nya alternativa nivåer för ersättning enligt 5 § LEMK genom att två nya paragrafer, 1 b och 1 c §§, förs in i ersättningsförordningen. Vidare föreslår utredningen att vissa delar av vad som i dag regleras i 1 § ersättningsförordningen flyttas till en ny paragraf, 1 a §, utan att det innebär någon ändring i sak i dessa delar. Ersättning enligt 5 § LEMK ska, om det framgår att viss del av kostnaden avser kostnad för inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg, lämnas med 20 procent av kostnaden för denna del och med 5 procent av kostnaden för resterande del. Om ersättning lämnas med 20 procent av kostnaden för del som avser inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg och med 18 procent av kostnaden för del som avser lokalkostnad ska den resterande delen av kostnaden ersättas med 3 procent. De nya ersättningsnivåerna ska utgöra alternativ till ersättning enligt huvudregeln i 1 § ersättningsförordningen, som uppgår till 6 procent.

Det är utredningens bedömning att de föreslagna nivåerna innebär ett mer träffsäkert system för ersättning för dold mervärdesskatt

som därmed förbättrar förutsättningarna för neutralitet vid kommunens val mellan att bedriva verksamhet i egen regi eller att överlämna den till privata utförare.

Förslaget innebär en ökad administrativ börda för privata utförare, kommuner och Skatteverket i och med att kostnadsandelen för inhyrd personal måste styrkas för varje ansökan. Enligt utredningens bedömning överväger dock fördelarna med att införa ytterligare ersättningsnivåer nackdelarna. För de fall den privata utföraren inte kan presentera underlag som räcker för att styrka rätt till den högre ersättningsnivån återstår möjligheten för kommunen att ansöka om ersättning enligt huvudregeln (6 procent).

Förslaget bedöms inte strida mot EU:s statsstödsregler.

Konsekvensanalys

Vid ett genomförande av utredningens förslag kommer den ersättning för dold mervärdesskatt som kommunerna ansöker om att öka.

Ökade statliga utbetalningar minskar statens budget samtidigt som kommunernas intäkter ökar. Utredningen beräknar att statens budget försvagas med 0,31 miljarder kronor årligen samtidigt som kommunernas intäkter ökar samlat med 0,31 miljarder kronor årligen vid ett införande av den nya alternativregeln den 1 januari 2022.

Om det generella statsbidraget skulle justeras motsvarande storleken på den förändrade ersättningsutbetalning som följer av utredningens förslag skulle de finansiella effekterna för staten och kommunerna neutraliseras.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Förordningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Ändringen ska endast gälla sådana ansökningar som kommer in till Skatteverket efter den 1 januari 2022 och som avser ersättningsperioder som påbörjats efter detta datum.

Summary

The Inquiry's remit

Medical care, dental care, social care and education in the school system are exempt under the Value Added Tax Act (1994:200) and in Council Directive (2006/112/EC) of 28 November 2006 on the common system of value added tax (the Value Added Tax Directive). In the application of the law in Sweden in recent years these exemptions have been interpreted as not covering the hiring out of staff to work in these areas. In a number of rulings in 2018 and 2020, the Supreme Administrative Court (SAC) has interpreted the Value Added Tax Act's medical care exemption taking account of the provisions of the Value Added Tax Directive and the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union (ECJ). In these rulings the Supreme Administrative Court has drawn up guidelines for determining whether supply is taxable hiring out of staff or exempt medical care.

Since activities in medical care, dental care, social care, and education are VAT-exempt, private providers conducting these activities do not have the right to deductions for input value added tax. The private provider's cost is therefore higher on account of hidden value added tax, resulting in a higher price. Under Section 5 of the Act on compensation for certain value added tax for municipalities, regions, local federations and coordination federations (2005:807), the Compensation Act, these bodies are entitled to compensation for 'hidden value added tax', which means that they can obtain compensation for the added expense assumed to result from the hidden value added tax. Section 1 of the Compensation Ordinance¹ states that compen-

¹ Ordinance on compensation for certain value added tax for municipalities, regions, local federations and coordination federations (2005:811).

sation for hidden value added tax shall, as the main rule, be paid as 6 percent of the cost in cases of procurement or contributions.

The remit of the Inquiry is to examine, in the first place, the conditions under EU law for amending the Value Added Tax Act so that the hiring out of staff for medical care, dental care and social care is exempted from value added tax.

If is not judged to be possible to amend the Value Added Tax Act, the Inquiry is to examine whether there is any other way of neutralising the consequences of a change in tax liability when hiring out staff for medical care, dental care and social care. One example of measures that the Inquiry is to examine in that case is amendments within the framework of the system of compensation for value added tax for municipalities and regions. When doing so, the Inquiry is to consider whether the standard compensation should be differentiated for municipalities and regions. The Inquiry is also to examine the possibilities of introducing alternative standard levels in the case of a high share of costs for hired staff.

Furthermore, the Inquiry is to examine whether there is reason, for instance on account of changed circumstances, to make a different assessment from that made by a previous inquiry² regarding the question of compensation for the private providers' actual costs for input tax instead of the standard compensation applied today.

Deliberations about amendments concerning value added tax

The medical care exemption

The Inquiry notes that the terms hospital and medical care and closely related activities in Article 132(1)(b) and medical care in Article 132(1)(c) are terms in EU law and must be applied in a uniform way in all Member States. The ECJ has clarified what is meant by these terms and has laid down the principle of diagnostic purpose.

It follows from the rulings of the ECJ that, in certain circumstances, provision by subsuppliers can also be considered to fulfil the diagnostic purpose. This is because the medical care exemption does

² The inquiry to review compensation to municipalities and county councils for 'hidden value added tax' presented its final report Review of compensation to municipalities and county councils for 'hidden value added tax' (SOU 2015:93) to the Government on 2 November 2015.

not require a contractual relationship or a relationship of trust between the supplier and the patient. The purpose of the whole process can still be diagnostic. So, it is possible for exempt medical care to be provided at several stages. However, the requirement of a diagnostic purpose applies both to the transactions where the provider is in a direct contractual relationship with the patient and to the transactions where the provider is not.³

The key point regarding which subsuppliers' provision can be exempt is how the Value Added Tax Directive's requirement of a diagnostic purpose is to be interpreted. Should a narrow perspective be applied, i.e. should provision in each stage be assessed by itself, or can it be sufficient for it to be part of an overall process that has a diagnostic purpose?

There is no judgment from the ECJ about the hiring out of staff and the exemption for medical care.

In case SAC 2018 case report 41, SAC 2020 case report 5, SAC 2020 notice 3 and SAC 2020 case report 35 the Supreme Administrative Court examined the question of medical care and different staffing situations. In these rulings the Court found that the ECJ's Horizon College and "go fair" Zeitarbeit⁴ judgments, which concern the exemptions for education and social care shall be applied analogously in the area of medical care. Against the background of these judgments, the Court found that in the case of the hiring out of medical care staff, it is the actual hiring out service that has to be examined in relation to the medical care exemption and that a hiring out service can never in itself be exempt medical care under the Directive, irrespective of who is the seller or buyer of the service. In SAC 2020 case report 5⁵ the Supreme Administrative Court drew up, with reference to the same ECJ judgments, guidelines for determining whether provision is hiring out of staff or medical care.

Like the other exemptions in Article 132(1), the exemption for medical care is to be interpreted restrictively but in accordance with the purpose of the exemption.⁶ The purpose of the exemption is to reduce the costs of care and guarantee the individual's access to care.⁷

³ L.u.P, C-106/05, and Verigen Transplantation Service International, C-156/09.

⁴ Horizon College, C-434/05, and "go fair" Zeitarbeit, C-594/13.

⁵ The guidelines were repeated in SAC 2020 notice 3 and SAC 2020 case report 35.

⁶ Kügler, C-141/00.

⁷ See, for example, Klinikum Dortmund, C-366/12, and Peters, C-700/17.

In the Inquiry's assessment the area of medical care has certain distinctive features. The area of medical care has well-developed cooperation between different care units, known as 'care chains'. The purpose of cooperation of this kind is to enable the patient to receive good care without needing to see several different care providers. A further distinctive feature is that, to a great extent, medical care staff act within the framework of their licence to practice and under a statutory liability.⁸ These distinctive features, along with the purpose of reducing the costs of care means, according to the Inquiry, that it cannot be excluded that the ECJ would argue in a different way regarding staffing in medical care than the Court did in its Horizon College and "go fair" Zeitarbeit rulings.⁹ What circumstances the ECJ would attach weight to concerning the assessment of value added tax and staffing in medical care has, quite simply, not been established.

The absence of guidance from the ECJ regarding the medical care exemption means that it is uncertain how the Value Added Tax Directive should be interpreted regarding where to draw the dividing line between exempt medical care and taxable hiring out of staff. On account of that uncertainty, amending the Swedish exemption would be risky. An expansion of the exemption from tax liability for the hiring out of personnel for medical care/dental care or for a certain type of staffing might be overturned by the ECJ in a possible infringement procedure. The uncertainty about the legal position cannot be solved by Swedish legislation and must instead be solved at EU level. Against this background the Inquiry has chosen not to propose any legislative amendment in this part of the remit.

⁸ Cf. Joachim Agrell, Ida Claesson and Emil Frennberg, Medical care and the hiring out of staff [Sjukvård och personaluthyrning], Skattenytt no 9 2020.

⁹ Horizon College, C-434/05, and "go fair" Zeitarbeit, C-594/13.

The social care exemption

Following the ECJ's judgments in "go fair" Zeitarbeit and Finanzamt D v. E¹⁰ it is clear that the hiring out of social care staff is not, in itself, a service of a social character even though the staff are to perform services of that kind.

As regards other types of services than the hiring out of staff, the ECJ stated in its judgment in Finanzamt D v. E that there is scope to exempt provision performed by sub-suppliers. The key points are the inherent characteristics of the transaction provided and the status of the operator providing the services or delivering the goods concerned.¹¹ This means that the provision in itself must be judged to be a care service and the sub-supplier must be a body recognised as being devoted to social wellbeing.

The Articles of the Value Added Tax Directive on exemptions for social care cover transactions closely related to the social area. This means that there is scope to exempt transactions that are not in themselves devoted to social wellbeing. The ECJ's jurisprudence has clarified the circumstances when this is possible. Both the buyer and the seller must be bodies governed by public law or bodies recognised as being devoted to social wellbeing and the goods or service must be essential to the exempt care service. Moreover, the basic purpose must not be to obtain additional income through transactions that are in direct competition with those of commercial enterprises subject to value added tax.

There are no possibilities under EU law to amend the Value Added Tax Act so that the hiring out of staff for social care is exempted from VAT liability. If the conditions laid down by the ECJ are met, the hiring out of staff for social care can be exempted if it is considered to be closely related to social care. It is not possible to expand or restrict this scope at national level.

¹⁰ "go fair" Zeitarbeit, C-594/13, and Finanzamt D v. E, C-657/19.

¹¹ Finanzamt D v. E, C-657/19.

The Inquiry's work and method to calculate the share of input value added tax

The inquiry report Review of compensation to municipalities and county councils for 'hidden value added tax' (SOU 2015:93) calculated input tax for municipalities and regions on the basis of the operating accounts in the summary financial statements compiled each year by Statistics Sweden. The Inquiry has studied the previous inquiry's calculations in order to take account of the criticism they received in the consultation held. However, the Inquiry finds that the previous inquiry's calculations of input tax for municipalities and regions are thorough. The summary financial statements are the statistical information that this Inquiry also considers to be most suitable for calculating input tax for municipalities and regions.

This Inquiry has chosen to calculate the cost of input tax as a share of total costs, including the cost share for input tax on hired staff, by starting from the previous inquiry's calculation of the share of input tax for municipalities and for regions and supplementing this with an additional calculation of input tax on hired staff for medical care and social care.

The Inquiry has calculated the size of the costs for input tax on hired staff for medical care and social care at private providers. To obtain information about the private providers' costs the Inquiry has conducted a survey. The survey questionnaire was sent to private providers in various areas of medical care, social care and education in different parts of the country. The survey has been carried out during the ongoing pandemic, which may have had a negative impact on the response rate.

In all, the Inquiry has received 223 replies from private providers in social care, 313 replies from private providers in medical care and 68 replies from private providers in education. This means an overall corrected response rate of 25 percent. For social care the corrected response rate was 26 percent, for medical care it was 33 percent and for education it was 12 percent.

Calculations and results

The calculated average cost shares for input tax, including the additional cost of input tax on hired staff for medical care, social care and education in activities conducted by municipalities, regions and private providers, has turned out to be lower than the standard compensation applicable at present under Section 5 of the Compensation Act (6 percent).

The average cost shares calculated for input tax for medical care, social care and education conducted by regions and municipalities shows that when the additional cost of input tax on hired staff is added to the costs for input tax on other costs, the total cost shares for input tax do not differ substantially from the cost shares calculated by the previous inquiry.

The average cost shares calculated for input tax, including the cost share for input tax for hired staff, for all private providers in medical care and social care that replied to the survey are of the same size as the costs of input tax as shares of total costs calculated for municipalities and regions. See tables 1 and 2 below for the estimated cost shares for input tax for activities conducted by municipalities and regions and for activities conducted by private providers.

Table 1 Cost calculated for input tax, taking account of the additional liability for value added tax on hired staff, as a share of the total costs of medical care conducted by the regions and medical care conducted by private providers in 2016, 2017, 2018 and 2019

	2016	2017	2018	2019
Medical care conducted by the regions	5.1	5.1	5.1	5.1
Medical care conducted by private providers	4.8	5.3	5.1	5.0

Source: The Inquiry Review of compensation to municipalities and county councils for 'hidden value added tax' (SOU 2015:93) and own calculations based on our questionnaire survey.

Table 2 Cost calculated for input tax, taking account of the additional liability for value added tax on hired staff, as a share of the total costs of social care conducted by the municipalities and private providers and of education in 2016, 2017, 2018 and 2019

	2016	2017	2018	2019
Social care conducted by the municipalities	4.0	4.0	4.0	4.0
Social care conducted by private providers	4.1	4.1	4.1	4.1
Education*	5.3	5.3	5.3	5.3

Source: The Inquiry Review of compensation to municipalities and county councils for 'hidden value added tax' (SOU 2015:93) and own calculations based on our questionnaire survey.

*The cost of input tax for hired staff for education has been calculated on the basis of private providers' costs, while the cost of input tax for other costs has been taken from the previous inquiry's calculations of input tax for education.

At the same time as the aggregate costs of input tax in the activities do not show any noteworthy increase since the previous inquiry made its calculations in 2013, the Inquiry's calculations show that the cost of hired staff in medical care and social care conducted by municipalities and regions has increased, on average, by around 45 percent between 2013 and 2019. The largest increase in the cost of hired personnel as a share of total costs has been in social care. The Inquiry is able to conclude that the aggregate costs of hired staff make up a relatively small share of the total costs of conducting the activities, so that the cost of input tax does not increase appreciably even after value added tax has been added to the costs of hired staff.

The Inquiry's calculations based on its survey show that the total cost of hired staff as a share of total costs can vary strongly between different private providers in medical care. Around 7 percent of the private providers in medical care have such high costs for hired staff that their total costs for input tax exceed the standard compensation of 6 percent. Looking instead at the private providers that have stated costs for hired staff, around 50 percent have stated costs for hired staff that mean that their total costs for input tax exceed the standard compensation of 6 percent. In social care, however, no private providers have stated cost shares for hired staff that are so high that their total cost share for input tax exceeds the standard compensation of 6 percent of their total costs.

Deliberations and proposal concerning compensation under the Compensation Act

Compensation for private providers' actual costs for input value added tax

The previous inquiry's examination of the increase in administration that would result from a change of compensation model is still a weighty reason against changing the compensation model. Private providers, municipalities and the Swedish Tax Agency would need to put considerable resources into handling data about the private providers' actual costs for input value added tax. The other fundamental problems following from a change of compensation model enumerated by the previous inquiry, such as the failure of such a model to capture hidden value added tax in previous stages, are still relevant and carry weight as reasons against such a change. Circumstances have not changed since the previous inquiry in such a way that new circumstances have emerged that are arguments for a change of compensation model. This Inquiry therefore makes the same assessment of this matter as the previous inquiry.

Differentiated compensation

The calculations presented show that the cost shares for input tax of total costs for municipalities and for regions are of around the same size, 4.7 percent for the municipalities and 5.1 percent for the regions. The additional costs of input tax on hired staff have not had a noteworthy effect on their cost shares for input tax or their relationship to one another.

Considering that the cost share for input tax is, on average, roughly the same for exempt activities in municipalities and regions and that VAT liability for hired staff has not had a noteworthy impact on the cost shares for input tax between municipalities and regions, the Inquiry considers that there is no reason to propose a differentiation of the standard compensation between municipalities and regions.

Alternative levels

The Inquiry proposes new alternative levels for compensation under Section 5 of the Compensation Act by adding two new sections, Sections 1 b and 1 c, to the Compensation Ordinance. The Inquiry also proposes moving certain parts of what is now regulated in Section 1 of the Compensation Ordinance to a new section, Section 1 a, without this involving any substantive change here. Compensation under Section 5 of the Compensation Act, should, if it is shown that a certain part of the cost relates to the cost for hired staff for medical care, dental care and social care, be paid for 20 percent of the cost of this part and for 5 percent of the cost of the remainder. If compensation is paid for 20 percent of the cost of the part that relates to hired staff for medical care, dental care and social care and for 18 percent of the cost of the part that relates to costs for premises, compensation should be paid for 3 percent of the remainder of the cost. The new compensation levels should be alternatives to compensation under the main rule in Section 1 of the Compensation Ordinance, which is 6 percent.

The Inquiry's assessment is that the proposed levels mean a more precise system of compensation for hidden value added tax that will therefore improve the conditions for neutrality in the municipality's choice between conducting the activity in house or contracting out to private providers.

This proposal entails a greater administrative burden for private providers, municipalities, and the Swedish Tax Agency since the cost share for hired staff must be proved for every application. In the Inquiry's assessment, however, the advantages of introducing additional compensation levels outweigh the disadvantages. In cases where the private provider is unable to present supporting information that is sufficient to prove the right to the higher level of compensation, the municipality still has the possibility of applying for compensation under the main rule (6 percent).

The proposal is not judged to conflict with the EU's State aid rules.

Impact analysis

If the Inquiry's proposal is introduced, the compensation for hidden value added tax that municipalities apply for will increase.

Increased government payments reduce the central government budget at the same time as municipalities' revenue increases. The Inquiry's calculation is that the central government budget is weakened by SEK 0.31 billion each year at the same time as municipalities' overall revenue increases by SEK 0.31 billion each year if the new alternative rule is introduced on 1 January 2022.

If the general government grant was adjusted by an amount corresponding to the change in the compensation payment that follows from the Inquiry's proposal, the financial effects for central government and the municipalities would be neutralised.

Entry into force and transitional provisions

The entry into force date proposed for the Ordinance is 1 January 2022.

The amendment should only apply to applications received by the Swedish Tax Agency after 1 January 2022 that apply to compensation periods starting after that date.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund¹

dels att 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas tre nya paragrafer, 1 a–c §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

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

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

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

med sex procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning, om inte annat följer av 1 a–c §§.

¹ Senaste lydelse 2019:1050.

² Senaste lydelse 2019:1050.

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

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

1 a §

Ersättning enligt 5 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund lämnas med arton procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § samma lag.

Sådan ersättning får, om det framgår att viss del avser lokal-kostnad, lämnas med arton procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning för denna del.

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

1 b §

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

framgår att viss del avser kostnad för inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg, lämnas med tjugo procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning för denna del.

De åtgärder som den inhyrda personalen utför hos uppdragsgivaren ska vara sådana tjänster som i sig kan undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) i uppdragsgivarens verksamhet.

1 c §

Om 1 a § andra stycket eller 1 b § tillämpas för del av kostnaden lämnas ersättning med fem procent för resterande del av kostnaden.

Om 1 a § andra stycket och 1 b § tillämpas för olika delar av samma kostnad lämnas ersättning med tre procent för resterande del av kostnaden.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. De nya föreskrifterna gäller endast sådana ansökningar om ersättning som kommit in till Skatteverket efter den 1 januari 2022 och som avser ersättningsperioder som påbörjats efter detta datum.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Uppdraget

Sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning inom skolväsendet undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). I den svenska rättstillämpningen har under senare år undantagen i fråga tolkats så att de inte omfattar uthyrning av personal för att verka inom dessa områden. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i en rad avgöranden åren 2018 och 2020 tolkat mervärdesskattelagens sjukvårdsundantag med hänsyn till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och praxis från EU-domstolen. HFD har i dessa avgöranden, utan att begära förhandsavgörande från EU-domstolen, dragit upp riktlinjer för att avgöra om ett tillhandahållande utgör skattepliktig uthyrning av personal eller undantagen sjukvård. Denna praxis innebär att när personal tillhandahålls för att utföra medicinska åtgärder på uppdrag av köparen, ska graden av inordning i köparens organisation avgöra bedömningen av om det är fråga om uthyrning av personal eller undantagen sjukvård. Detta gäller oberoende av om det är fråga om ett bemanningsföretag eller ett vårdbolag som tillhandahåller tjänsten. Enligt HFD:s avgöranden saknar det också betydelse om personalen i fråga är legitimerad.

När det offentliga bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning saknas rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt inom dessa områden eftersom det är fråga om mervärdesskattefri verksamhet. Enligt 2 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (fortsättningsvis benämns alla dessa aktörer *kommuner* och lagen i fråga LEMK)

kan kommuner ansöka om ersättning för den kostnad som uppstår när ingående mervärdesskatt inte kan dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen.

Eftersom verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är undantagen från mervärdesskatt saknar privata utförare som bedriver sådan verksamhet rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den privata utförarens kostnad blir därför högre på grund av mervärdesskatt, vilket resulterar i ett högre pris. Enligt 5 § LEMK har kommuner rätt till ersättning för så kallad dold mervärdesskatt, dvs. mervärdesskatt som belastar verksamhet som lagts ut på privata utförare. Av 1 § ersättningsförordningen¹ framgår att ersättningen för dold mervärdesskatt som huvudregel lämnas med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning.

Utredningens uppdrag är att i första hand undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård, och social omsorg undantas från mervärdesskatt.

Om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedöms möjlig, ska utredningen undersöka om det finns något annat sätt att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt vid uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg. Ett exempel på åtgärder som utredningen i så fall ska undersöka är ändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner. Utredaren ska därvid överväga om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner. Utredningen ska då också undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal.

En statlig utredning från 2015 gjorde en översyn av schablonersättningen för den s.k. dolda mervärdesskatten (SOU 2015:93). Utredningen analyserade bland annat för- och nackdelar med en ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska kostnader för icke avdragsgill ingående skatt. Utredningen bedömde att en ersättning för faktiska kostnader bland annat skulle medföra en ökad administrativ börda för kommuner, landsting (numera regioner), privata utförare och Skatteverket. Slutsatsen var att ersättning för dold mervärdesskatt även fortsättningsvis borde ske enligt schablon och inte genom ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för in-

¹ Förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

gående skatt. Utredningen har i uppdrag att undersöka om det, till exempel på grund av ändrade förhållanden, finns anledning att göra en annan bedömning än den som den tidigare utredningen gjorde när det gäller frågan om ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt i stället för den schablonberäkning som tillämpas i dag.

2.2 Utredningsarbetet

Utredningen inledde sitt arbete under våren 2020. Arbetet har skett i samarbete med utredningens experter från Finansdepartementet, Svenskt Näringsliv, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Konkurrensverket och Skatteverket samt sakkunnige Robert Pålsson från Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Utredningen har sammanträffat med företrädare för Vårdföretagarna, Svenska Privatläkarföreningen, Privattandläkarna och Babcock Scandinavian Air Ambulance AB. Dessa möten har skett på deras initiativ.

Utredningen har vidare haft kontakter med handläggare vid Statistiska Centralbyrån (SCB) och Skatteverket samt uppföljande kontakter med vissa av de privata utförare från vilka information samlats in.

För att kunna utföra uppdraget vad avser beräkning av den ingående skattens andel av den totala kostnaden inom de olika verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning har enkäter skickats ut till 2 800 privata utförare. Enkätundersökningen genomfördes under pågående coronapandemi, vilket kan ha påverkat svarsfrekvensen negativt.

Svarsfrekvensen uppgick till 22 procent. Svarstiden för enkäten var tre veckor. Under den tiden skickades två påminnelser ut. Utredningen har haft hjälp av företaget Institutet för kvalitetsindikatorer att sammanställa enkäterna i ett digitalt frågeformat, sammanställa enkätsvaren i Excel och skicka ut enkäten samt påminnelserna.

2.3 Uppdragets avgränsning

Utredningens uppdrag har varit att undersöka förutsättningarna för förändrad lagstiftning i syfte att neutralisera effekterna av förändrad mervärdesskatteplikt vid inhyrd personal för vård och social omsorg.

Det har inte ingått i utredningens uppdrag att undersöka frågan om mervärdesskatt vid inhyrd personal för utbildning. Med personal för vård avses personal för sjukvård och tandvård. Sådan inhyrd vårdpersonal kan förekomma även på utbildningsområdet, inom ramen för den så kallade elevhälsan. På det sättet har även utbildningsområdet omfattats av utredningens undersökningar.

Förutom att undersöka möjligheten att ändra mervärdesskattelagen, har utredningen undersökt om det finns något annat sätt att neutralisera konsekvenserna av den förändrade skatteplikten. Utredningen har inte funnit några andra genomförbara alternativ än förändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner. Utredningen har därvid bland annat undersökt frågan om schablonersättningen enligt detta system bör differentieras för kommuner respektive regioner. Det har inte ingått i utredningens uppdrag att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för olika verksamhetsområden eller delområden under verksamhetsområdena.

Utredningen har beaktat ändringar i lagstiftning och rättspraxis fram till den 1 april 2021.

2.4 Terminologi

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

I utredningen förekommer termen *privat utförare* för att beskriva en juridisk person eller en enskild individ som har avtal med kommun eller region om att utföra sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning.

Med uttrycket ”*undantagen från mervärdesskatt*” menas att verksamheten inte är mervärdesskattepliktig och således varken har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt eller skyldighet att ta ut utgående mervärdesskatt och betala in mellanskillnaden till staten.

Ingående mervärdesskatt avser mervärdesskatten på kostnader.

Utgående mervärdesskatt avser i stället mervärdesskatten på försäljningen av varor och tjänster.

Med *dold mervärdesskatt* avses den merkostnad som uppkommer i priset hos en privat utförare, som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, när denne säljer varor eller tjänster vidare.

Med *mervärdesskattekostnad* avses i stället de kostnader för mervärdesskatten som uppkommer hos privata utförare som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Med *inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg* avses inhyrning av personal för att verka inom dessa områden, dvs. för att utföra sjukvårdande behandlingar, tandvård eller tjänster av social karaktär.

2.5 Betänkandets disposition

Till att börja med har utredningen undersökt om mervärdesskattelagen kan ändras så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg undantas från skatteplikt. Betänkandet inleds i avsnitt 3 med en kortfattad redogörelse för EU:s system för mervärdesskatt. I avsnitt 4 och 5 redogörs för mervärdesskattelagens och mervärdesskattedirektivets bestämmelser samt domstolsavgöranden gällande undantagen från skatteplikt för sjukvård/tandvård och social omsorg samt de domstolsavgöranden som finns när det gäller mervärdesskatt och uthyrning av personal. Avsnitten avslutas med en analys av frågan om mervärdesskattedirektivet tillåter en ändring av mervärdesskattelagen för att undanta uthyrning av personal för sjukvård/tandvård respektive social omsorg från skatteplikt.

I andra hand har utredningen undersökt möjliga vägar att neutralisera konsekvenserna av skatteplikten vid uthyrning av personal för vård och social omsorg. Som en bakgrund för denna del av betänkandet finns i avsnitt 6 en beskrivning av systemet med ersättning för mervärdesskatt samt de förslag som Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt lämnade i sitt slutbetänkande SOU 2015:93. I avsnitt 7 analyseras frågan om det i dag finns anledning att göra en annan bedömning än vad den tidigare utredningen gjorde i fråga om det borde införas en ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt. Avsnitt 8 innehåller en redogörelse för de bestämmelser som är tillämpliga när kommuner och regioner anlitar privata utförare för att bedriva sjukvård, tandvård och social omsorg för det

offentligas räkning samt när kommuner finansierar fristående skolors verksamhet. I avsnitt 9 beskrivs den metod som utredningen har tillämpat vid sina beräkningar av ingående skatt på inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg. Avsnitt 10 innehåller en redogörelse för resultatet av dessa beräkningar. I avsnitt 11 behandlas frågan om det vore lämpligt att ersätta den nuvarande gemensamma ersättningsnivån med en ersättning enligt schablon på en viss nivå för kommuner och en annan nivå för regioner. I avsnitt 12 presenteras utredningens förslag till alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal samt ikraftträdande och övergångsbestämmelser. I avsnitt 13 beskrivs utredningens konsekvensanalyser.

3 Mervärdesskattedirektivet binder medlemsstaterna

I avsnittet redogörs kortfattat för EU:s system för mervärdesskatt och kravet på en enhetlig tillämpning av de EU-rättsliga reglerna.

3.1 Ett gemensamt system för mervärdesskatt

Den centrala rättsakten för mervärdesbeskattningen inom EU utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (fortsättningsvis mervärdesskattedirektivet). Mervärdesskattedirektivet reglerar vad som ska beskattas, var transaktionerna ska anses ha ägt rum, när transaktionerna ska anses ha ägt rum, hur beskattningen ska gå till och vem som ansvarar för inbetalningen av skatten.¹

Tanken med ett gemensamt mervärdesskattesystem är bland annat att undvika snedvridningar av konkurrensen på grund av olikformiga regler i medlemsstaterna och att främja den inre marknaden. En annan anledning till en harmoniserad mervärdesskatt är dess funktion när det gäller EU-avgiften. En del av medlemsstaternas avgift till EU (egna medel) baseras på mervärdesskattebaserna i respektive medlemsstat.²

Huvudregeln är att mervärdesskatt ska tas ut på alla varor och tjänster. Det finns vissa undantag från skatteplikten, bland annat av hänsyn till allmänintresset.³ Syftet med till exempel sjukvårdsundantaget är att minska vårdkostnaderna och att garantera enskildas tillgång till vård.⁴

¹ För en mer utförlig beskrivning, se SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.

² Bestämmelser om fastställande av mervärdesskattebasen finns i rådets förordning (EEG/Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för upp-
börd av egna medel som härrör från mervärdesskatt.

³ Se rubriken till avdelning IX kapitel 2 i mervärdesskattedirektivet.

⁴ Se till exempel Klinikum Dortmund, C-366/12, och Peters, C-700/17.

3.2 Krav på enhetlig tillämpning

För att undvika konkurrenssnedvridning och att den inre marknaden påverkas negativt är det viktigt att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattereglerna på ett enhetligt sätt. Eftersom undantagen från skatteplikt begränsar skattebasen och därmed även underlaget för beräkning av medlemsstaternas EU-avgifter, gör även rättviseskäl det viktigt att undantagen tolkas på ett enhetligt sätt. Om en medlemsstat tillämpar en undantagsbestämmelse alltför generöst skulle det kunna innebära att den medlemsstatens EU-avgift beräknas på ett för lågt belopp. EU-kommissionen har i sådana fall en särskild anledning att ingripa och kan till exempel välja att inleda ett s.k. överträdelseförfarande.

Nationella domstolar och myndigheter ska, så långt möjligt, tolka de nationella mervärdesskattereglerna i enlighet med direktivets lydelse och syfte, s.k. unionskonform tolkning. Domar från EU-domstolen utgör här en viktig vägledning. EU-domstolens domar på mervärdesskatteområdet avser i princip två måltyper, dels förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EU-rättsliga bestämmelser, dels fördragsbrottstalan som väcks av kommissionen mot enskilda medlemsstater. Genom EU-domstolens avgöranden har vissa begrepp fått unionsrättsliga definitioner. Såväl de grundläggande begreppen som andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EU-domstolen. Syftet är att möjliggöra en enhetlig tillämpning bland medlemsstaterna.

Vissa direktivbestämmelser kan åberopas av dem som påverkas under förutsättning att bestämmelsens innehåll är ovillkorligt och tillräckligt klart (s.k. direkt effekt). Så är fallet när en viss bestämmelse leder till en särskild rättighet för den enskilde individen gentemot staten. Beträffande mervärdesskattedirektivet har EU-domstolen bland annat kommit fram till att artikel 132.1 b och artikel 132.1 c har direkt effekt i den utsträckning de är till fördel för de skattskyldiga.⁵

⁵ Dornier, C-45/01.

4 Undantagen sjukvård och tandvård

Avsnittet inleds med en kortfattad redogörelse för mervärdesskattelagens regler om undantag från skatteplikt för sjukvård och tandvård. Därpå följer en mer utförlig redogörelse för mervärdesskattedirektivets regler om motsvarande undantag och EU-domstolens tolkning av dessa. Vidare följer en genomgång av den praxis som finns från EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) när det gäller mervärdesskatt och uthyrning av personal samt det förslag till lagändring som Vårdföretagarna har tagit fram. Avsnittet avslutas med en analys av frågan om mervärdesskattedirektivet tillåter en ändring av mervärdesskattelagen för att undanta uthyrning av personal för sjukvård och tandvård från skatteplikt.

4.1 Mervärdesskattelagens undantag för sjukvård och tandvård

De nationella reglerna om undantag från skatteplikt för sjukvård och tandvård finns i 3 kap. 4–6 §§ ML. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas sådan omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Enligt 3 kap. 5 § första stycket ML förstås med sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd, – om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård, eller – om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Första strecksatsen tolkas på ett EU-konformt sätt vilket innebär att såväl privat-

rättsliga som offentlighetsrättsliga vårdinrättningar kan undantas med stöd av den första strecksatsen. Det har betydelse för exempelvis privata vårdcentraler eftersom åtgärder vidtagna av personal utan legitimation på sådana vårdcentraler annars inte hade kunnat undantas från skatteplikt.¹

För att ett tillhandahållande ska omfattas av sjukvårdsundantaget krävs således att tjänsten dels omfattar sådana åtgärder som enligt definitionen är sjukvård, dels att den tillhandahålls vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvård.

I 3 kap. 6 § ML anges att med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Vad som avses med ”sjukvård” i mervärdesskatterettsligt hänseende har varit föremål för bedömning i svensk rättspraxis vid ett flertal tillfällen. Mervärdesskattelagens beskrivning av vilka åtgärder som ska definieras som sjukvård tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis.² HFD har också begärt förhandsavgörande i frågan från EU-domstolen. Avgörandet HFD 2013 ref. 67 gällde huruvida vissa estetiska ingrepp och behandlingar utgjorde sjukvård. Domen baserades på förhandsavgörandet som EU-domstolen lämnade i PFC Clinic, C-91/12. HFD har under senare år meddelat flera avgöranden rörande frågan om uthyrning av personal kan omfattas av begreppet sjukvård.³ En genomgång av dessa avgöranden görs längre fram i framställningen under rubriken ”Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden om uthyrning av personal”.

4.2 Mervärdesskattedirektivets regler om sjukvård och tandvård

Direktivets undantag för sjukvård och sjukvårdande behandling återfinns i artikel 132.1 b och i artikel 132.1 c. Det finns inte någon separat bestämmelse om tandvårdstjänster i direktivet. Det som avgör om en tandvårdstjänst undantas är huruvida den omfattas av undantagen för sjukvård/sjukvårdande behandling.

¹ Skatteverkets ställningstagande Vilka aktörer som har möjlighet att tillhandahålla från skatteplikt undantagen sjukvård, mervärdesskatt, den 25 oktober 2019, dnr 202 441611-19/111.

² Se till exempel RA 2007 ref. 88 I, II och III, HFD 2011 not. 11 och HFD 2016 ref. 82.

³ HFD 2018 ref. 41 och HFD 2020 ref. 5, HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 35.

Enligt artikel 132.1 b ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

Enligt artikel 132.1 c ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

Av artikel 133 följer att medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av vissa närmare uppräknade villkor är uppfyllda. Villkoren som pekas ut kan sammanfattas i fyra kategorier: vinstförbud, frivilligarbete, priskontroll och konkurrensskadlighet.⁴ Sverige har inte utnyttjat möjligheten att införa sådana särskilda villkor.

I artikel 134 anges vidare att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras eller när det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

4.2.1 EU-domstolens praxis om sjukvårdsundantagen

Allmänna utgångspunkter för domstolen

Enligt EU-domstolens praxis ska samtliga undantag i artikel 132.1 tolkas restriktivt eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje leverans av varor och tjänster. Tolkningen måste dock vara förenlig med undantagens ändamål och principen om skatteneutralitet. En restriktiv tolkning av de begrepp som används för att definiera undantagen får inte ske på så sätt att undantagen förlorar sin effekt.⁵

⁴ Pålsson s. 38.

⁵ Horizon College, C-434/05.

Dessa allmänna principer för tolkning av undantag från mervärdesskatt gäller även för undantagen för sjukvård/sjukvårdande behandling. Regeln om restriktiv tolkning innebär inte att begreppen som används ska tolkas på ett sådant sätt att de förlorar sin verkan.⁶

Ordalydelsen i artiklarna 132.1 b och c ändrades något i samband med att mervärdesskattedirektivet antogs men ska tolkas på samma sätt som artikel 13 A.1 b och artikel 13 A.1 c i det tidigare gällande sjätte direktivet⁷, vilket innebär att äldre rättspraxis är relevant även för tolkningen av de nya lydelserna.⁸

Artiklarna 132.1 b och c har olika tillämpningsområden och syftar till att tillsammans reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening. Artikel 132.1 b avser tjänster som utförs på sjukhus, medan artikel 132.1 c avser medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats.⁹

De centrala rekvisiten sjukvård, tillhandahållanden som är nära knutna till sjukvård samt sjukvårdande behandling har preciserats av EU-domstolen i ett flertal avgöranden för att förhindra att medlemsstaterna tillämpar dem på olika sätt. De är därmed så kallade unionsrättsliga begrepp.¹⁰

Begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling

Det finns inte något som talar för att innebörden av de båda begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling skiljer sig åt. EU-domstolen har slagit fast att båda begreppen avser tjänster som har till syfte att diagnosticera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem. Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – människors hälsa kan omfattas.¹¹

Mot bakgrund av att syftet med undantaget är att sänka vårdkostnaderna kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket sjukvård

⁶ Se till exempel Verigen Transplantation Service International, C-156/09 och De Fruytier, C-334/14.

⁷ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1).

⁸ Se till exempel Future Health Technologies, C-86/09.

⁹ Kügler, C-141/00, PFC Clinic, C-91/12, och Peters, C-700/17.

¹⁰ Se till exempel d'Ambrumenil, C-307/01.

¹¹ Future Health Technologies, C-86/09.

särskilt restriktivt.¹² Även medicinska tjänster som tillhandahålls i förebyggande syfte kan omfattas av undantaget. Läkareundersökningar som äger rum på uppdrag av tredje man kan också anses ha hälsoskydd som huvudsakligt syfte.¹³

Sjukvård och sjukvårdande behandling kan vidare tillhandahållas i flera led. Underleverantörer är då inblandade utan att stå i direkt avtalsförhållande eller förtroendeförhållande med patienten. Detta innebär inte i sig ett skäl för att sådana tjänster inte ska kunna utgöra sjukvård eller sjukvårdande behandling. EU-domstolen har i ett avgörande funnit att medicinska analyser, som allmänpraktiserande läkare hade beställt som ett led i behandlingen, uppfyllde det terapeutiska syftet och uttalade bland annat att även om sjukvård/sjukvårdande behandling måste ha ett terapeutiskt syfte, följer det inte med nödvändighet av detta att en tjänsts terapeutiska syfte måste förstås i särskilt strikt bemärkelse. En sådan tolkning ansågs överensstämma med principen om skatteneutralitet, vilken utgör ett hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Denna princip skulle nämligen inte iaktas om det för de medicinska undersökningar som beställts av allmänpraktiserande läkare skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort de utfördes, trots att de var av motsvarande kvalitet med hänsyn till tjänstetillhandahållarens utbildning.¹⁴ EU-domstolen har även i ett senare avgörande slagit fast att det saknas krav på ett förtroendeförhållande mellan läkaren och den behandlade patienten för att den sjukvårdande behandlingen ska kunna undantas från skatteplikt.¹⁵

Vidare har EU-domstolen i ett annat mål lagt vikt vid att det var uppenbart att den sammantagna processen, som bestod i att avlägsna brosk, att ta ut celler ur det avlägsnade brosket i syfte att odla dem och att därefter återtransplantera cellerna till en patient, hade ett terapeutiskt syfte. De specifika tjänsterna som var i fråga i målet utgjorde visserligen endast en del i denna process men utgjorde enligt domstolen en avgörande, oumbärlig och icke-avskiljbar del av processen, i vilket inget led kan genomföras isolerat från de övriga.¹⁶

¹² Dornier, C-45/01.

¹³ d'Ambrumenil, C-307/01, och L.u.P, C-106/05.

¹⁴ L.u.P, C-106/05.

¹⁵ Peters, C-700/17.

¹⁶ Verigen Transplantation Service International, C-156/09.

En tjänst eller en vara vars tillhandahållande inte sker i ett terapeutiskt syfte kan inte utgöra sjukvård eller sjukvårdande behandling. Eventuell skattefrihet måste då grundas på att transaktionen i stället är nära knuten till sjukvården.¹⁷

Transaktioner nära knutna till sjukvård

Enligt artikel 132.1 b undantas, förutom sjukvård, även transaktioner som är nära knutna till sjukvård. Någon motsvarande utvidgning av skattefriheten finns inte i artikel 132.1 c. Det innebär att nära knutna transaktioner bara undantas när själva vården är skattebefriad med stöd av artikel 132.1 b, inte med stöd av artikel 132.1 c.¹⁸

Med transaktioner menas såväl varor som tjänster. EU-domstolen har klargjort att med transaktioner som är nära knutna ("närbesläktade verksamheter" i sjätte direktivet) till sjukvård menas att det finns ett samband mellan transaktionerna och sjukvården som utgör den huvudsakliga tjänsten samt att transaktionerna är underordnade i förhållande till denna.¹⁹

En begränsning av undantaget för nära knutna transaktioner finns i artikel 134 som anger att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantaget i bland annat artikel 132.1 b, när (a) dessa inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras och (b) det grundläggande syftet med dem är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

EU-domstolen har uttalat att med transaktioner nära knutna till sjukvård avses endast sådana transaktioner som logiskt sett ingår i sjukvård och som utgör ett nödvändigt led i tillhandahållandet av sjukvård, eftersom endast sådana transaktioner kan påverka kostnaden för den sjukvård som undantaget syftar till att göra tillgänglig för enskilda. Det grundläggande syftet med transaktionerna får inte heller vara att vinna ytterligare intäkter åt den som tillhandahåller tjänsterna genom verksamheter som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.²⁰

¹⁷ De Fruytier, C-334/14.

¹⁸ Klinikum Dortmund, C-366/12.

¹⁹ Dornier, C-45/01.

²⁰ Ygeia, C-394/04 och C-395/04.

En förutsättning för att transaktioner nära knutna till sjukvård ska undantas är att verksamheten i fråga bedrivs av någon av de inrättningar som räknas upp i artikel 132.1 b.²¹

Undantagna subjekt

Artikel 132.1 b

Enligt artikel 132.1 b ska de undantagna transaktionerna utföras av offentligrättsliga organ, eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art. Det finns ett flertal avgöranden från EU-domstolen beträffande tolkningen av vad som kan utgöra ett sådant subjekt.

Rekvisitet ”andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art” innebär att medlemsstaterna har ett utrymme att själva bestämma vilka utförare som ska erkännas och därmed omfattas av undantaget. Undantaget förutsätter inte att medlemsstaterna har ställt upp ett formellt förfarande för erkännande. De villkor som medlemsstaterna ställer upp får inte inskränka själva sjukvårdsbegreppet eller innebära ett åsidosättande av neutralitetsprincipen.²²

EU-domstolen har bedömt att ett privaträttsligt laboratorium som utför medicinska diagnostiska analyser kan anses utgöra en inrättning som är av liknande art som sjukhus m.m. eftersom analyserna, med hänsyn till deras terapeutiska syfte, omfattas av sjukvårdsbegreppet. Både ändamålet med undantaget i fråga och principen om skatteneutralitet utgör hinder mot att det skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort sådana analyser utfördes.²³ En oberoende transportör av organ och prover från människor för medicinsk analys eller behandling kan inte kvalificeras som en inrättning av liknande natur eftersom den inte fullgör samma typ av uppgift som sjukhus och centrum för medicinsk behandling eller diagnos.²⁴

Omständigheter som kan beaktas vid bedömningen av om vårdtjänster tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ är om tjänsterna

²¹ De Fruytier, C-334/14.

²² Dornier, C-45/01.

²³ L.u.P, C-106/05.

²⁴ De Fruytier, C-334/14. jfr även CopyGene, C-262/08.

tillhandahålls inom ramen för avtal som ingåtts med offentliga myndigheter, till priser som fastställs i dessa avtal och vars kostnader delvis täcks av det offentliga.²⁵

Artikel 132.1 c

Enligt artikel 132.1 c ska de undantagna transaktionerna tillhandahållas av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga. Det finns således ett utrymme för skönsmässig bedömning för medlemsstaterna även beträffande vilka utförare som ska omfattas av detta undantag. EU-domstolen har dock även här förklarat att medlemsstaterna inte har ett obegränsat utrymme.

Medlemsstaterna ska, för det första, säkerställa att undantaget endast gäller sjukvårdande behandling som håller en tillräckligt hög kvalitet. För det andra ska medlemsstaterna iaktta principen om skatteneutralitet. Jämförbara och med varandra konkurrerande tjänster får inte behandlas olika.²⁶

Neutralitetsprincipen innebär också att den rättsliga form som den skattskyldige bedriver sin verksamhet i inte får vara avgörande för möjligheten att utnyttja undantaget.²⁷

4.3 EU-domstolens avgöranden om uthyrning av personal

Det saknas praxis från EU-domstolen när det gäller frågan om skatteplikt vid uthyrning av personal för sjukvård. De avgöranden som finns beträffande skatteplikt vid uthyrning av personal gäller undantaget för utbildning och undantaget för social omsorg.

Horizon College, C-434/05

Domen avser frågan om utbildningsinstitutet Horizon Colleges utlåning av lärare mot vederlag till ett annat utbildningsinstitut där de bedrev undervisning kunde omfattas av undantaget från skatte-

²⁵ Idealmed III, C-211/18.

²⁶ Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 och C-444/04, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, och X-GmbH, C-48/19.

²⁷ Kügler, C-141/00.

plikt för utbildning (sjätte direktivets artikel 13 A.1 i, dvs. mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 i).

Den utbildningsanordnare som var mottagare av tjänsten ansvarade för lärarens arbetsuppgifter och betalade försäkring för läraren. EU-domstolen fann att utlåningen därmed inte i sig kunde betraktas som en verksamhet som omfattades av begreppet undervisning i direktivets mening. Syftet med avtalet bedömdes endast vara att underlätta undervisningen vid mottagarinstitutet. Det förhållande att Horizon College, precis som mottagarinstitutet, var ett sådant utbildningsinstitut som avses i undantaget föranledde inte någon annan tolkning, eftersom verksamheten i sig inte omfattades av begreppet undervisning.

Undervisningsundantaget innehåller en bestämmelse om att tjänster med nära anknytning ("nära besläktad" i sjätte direktivet). till undervisning ska undantas. EU-domstolen uttalade att utlåning av lärare kunde undantas från beskattning som "nära besläktad" under vissa i domen närmare angivna förutsättningar. En av dessa förutsättningar var att både säljaren och köparen av tjänsten var ett sådant utbildningsinstitut som avsågs i bestämmelsen. Som ytterligare förutsättningar angav domstolen vidare att samma nivå eller kvalitet på undervisningen inte kan säkras utan denna tjänst samt att det grundläggande syftet inte får vara att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

"go fair" Zeitarbeit, C-594/13

Domen gäller frågan om bemanningsföretaget "go fair" Zeitarbeits uthyrning av vårdpersonal till vårdinrättningar för social omsorg kunde undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 g. Den uthyrda personalen ingick i vårdinrättningarnas organisation, utförde vårdtjänsterna på uppdrag av dessa och var således bundna av vårdinrättningarnas instruktioner. Vårdinrättningarna hade också tillsynsansvar för den inhyrda personalens arbete. EU-domstolen konstaterade bland annat att de tjänster som skulle prövas mot artikel 132.1 g inte var de tjänster som den uthyrda personalen tillhandahöll de personer som var i behov av vård och omsorg. De relevanta tjänsterna var i stället de tjänster som bemanningsföretaget tillhandahöll vårdinrättningen, dvs. uthyrning

av personal. Dessa uthyrningstjänster var enligt domstolen inte sådana tjänster av social karaktär som kunde omfattas av undantaget. För den bedömningen saknade det betydelse såväl att den uthyrda personalen var vårdpersonal som att personalen hyrdes ut till sådana erkända vårdinrättningar som avsågs i undantagsbestämmelsen. Bemanningsföretaget kunde därför inte omfattas av begreppet ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g.

4.4 EU-domstolens dom Peters, C-700/17

EU-domstolens mål Peters, C-700/17, avsåg tolkningen av artikel 132.1 b och c. Frågan gällde en specialistläkares tillhandahållande av sjukvårdstjänster till ett laboratorieföretag, som i sin tur tillhandahöll laboratorietjänster till bland andra sjukhus och läkare som drev egen praktik. Domstolen konstaterade att när det kommer till att särskilja undantagen i artikel 132.1 b och c från varandra är platsen där tjänsten tillhandahålls av större betydelse än tjänstens art. Domstolen konstaterade vidare att det framgick av begäran om förhandsavgörande att specialistläkaren tillhandahöll sjukvårdstjänster, vilket innebar att tjänsterna kunde omfattas av begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b eller av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c. Domstolen slog fast att den omständigheten att en tjänst faller utanför undantaget i artikel 132.1 b inte utesluter att den fortfarande kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 c. Avseende frågan om artikel 132.1 c innehåller krav på att det ska föreligga ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten konstaterade EU-domstolen följande. Det faktum att domstolen tidigare hänvisat till att ett förtroendeförhållande ofta föreligger mellan patient och vårdgivare, innebär inte att det ska tolkas som ett krav för att bestämmelsen ska kunna tillämpas. Något sådant krav kunde inte utläsas av bestämmelsens ordalydelse och framstod inte heller som motiverat sett till att syftet med bestämmelsen är att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.

4.5 EU-domstolens dom Finanzamt D mot E, C-657/19

EU-domstolens mål Finanzamt D mot E, C-657/19, avsåg tolkningen av artikel 132.1 g, dvs. ett av mervärdesskattedirektivets undantag för social omsorg. Målet handlade om huruvida den tjänst som en sjuksköterska utförde genom att upprätta utlåtanden till en tysk vårdkassa avseende vissa patienters vårdbehov omfattades av undantaget. Frågan i målet var dels om undantaget för social omsorg kunde tillämpas trots att tjänsten inte tillhandahölls direkt till den hjälpbehövande personen, dels om sjuksköterskan kunde erkännas som ett organ av social karaktär. Avseende den första frågan hade den tyska domstolen, mot bakgrund av den tidigare nämnda domen ”go fair” Zeitarbeit²⁸, ifrågasatt att undantaget var tillämpligt eftersom tjänsten tillhandahölls av en underleverantör. EU-domstolen uttalade i den delen att varken bestämmelsens lydelse eller dess syfte innehåller något som tyder på att undantaget inte skulle omfatta tjänster som visserligen inte tillhandahålls de berörda personerna personligen, men likväl är nödvändiga för att kunna utföra den sociala omsorgen. EU-domstolen konstaterade vidare att undantaget i artikel 132.1 g inte fastställer några villkor vad gäller mottagaren av den undantagna transaktionen, utan utgår från transaktionens inneboende egenskaper och ställningen hos den operatör som tillhandahåller tjänsterna eller levererar de berörda varorna. I fråga om ”go fair” Zeitarbeit-domen uttalade EU-domstolen att domstolen däri förvisso slagit fast att tillhandahållanden av tjänster som består i uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. Detta innebär dock inte att andra tjänster, närmare bestämt sådana som består i att upprätta utlåtande avseende vårdbehov vilka i sig entydigt är absolut nödvändiga för att den berörda vårdkassan till fullo ska kunna utföra sina uppdrag av social karaktär, inte har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete bara för att de tillhandahålls via en underleverantör.

²⁸ ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13.

4.6 Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden om uthyrning av personal

HFD 2018 ref. 41

I avgörandet HFD 2018 ref. 41 fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende skatteplikt för ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal till en larmcentral. Frågan var om uthyrningen skulle anses utgöra sjukvård och därmed vara undantagen från skatteplikt. Domstolen tolkade mervärdesskattelagens bestämmelser utifrån reglerna i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis. Mot bakgrund av avgörandena ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, och Horizon College, C-434/05, fann domstolen att det vid uthyrning av personal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna i artikel 132.1 samt att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan utgöra sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som avses i mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 b och c, oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten. Domstolen prövade vidare om uthyrningen kunde ses som en sådan till vården nära knuten transaktion som är undantagen från beskattning enligt bestämmelsen i artikel 132.1 b. Domstolen fann, med beaktande av Horizon College-målet, att eftersom bolaget som hyr ut personalen inte självt bedriver sjukvård kunde uthyrningen inte heller undantas som nära knuten till vården. Tillhandahållandet ansågs således inte utgöra en undantagen sjukvårdstjänst. Det saknade enligt domstolen betydelse om de åtgärder som vårdpersonalen utförde hos den som hyr in dem kunde anses som sjukvård.

HFD 2020 ref. 5 och HFD 2020 not. 3

HFD meddelade den 5 februari 2020 fyra domar i vilka Skatterättsnämndens förhandsbesked om mervärdesskatt fastställdes. Målen gällde frågan om sjukvårdsundantaget kunde omfatta tillhandahållanden av sjukskötersketjänster till äldreboenden, ett läkarbolags tillhandahållande av tjänster till aktörer som driver digitala sjukvårdsplattformar (HFD 2020 not. 3) samt ett konsultbolags tillhandahållande av specialistläkare till en privat vårdgivare (HFD 2020 ref. 5).

Domstolen vidhöll i dessa domar sitt resonemang i HFD 2018 ref. 41 som ledde fram till bedömningen att en personaluthyrningstjänst inte är en sådan tjänst som kvalificerar som sjukvård vare sig i den mening som avses i artikel 132.1 b eller i den mening som avses i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. Vidare konstaterade domstolen bland annat att när en underleverantörs personal utför medicinska åtgärder på uppdrag av köparen och ingår i köparens organisation, talar det för att det är fråga om personaluthyrning. För att avgöra om så är fallet ska beaktas vem som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och under vilka tider dessa ska tillhandahållas. Att det är underleverantörens personal som beslutar hur vården ska utföras, och bär ett ansvar enligt lag för hur arbetsuppgifterna utförs, innebär enligt domstolen inte att personalen – eller underleverantören – ska anses ha det övergripande ansvaret. Domstolen bedömde i samtliga fyra målen att syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör var att underleverantören skulle tillhandahålla de tjänster som krävs för att vårdgivaren ska kunna uppfylla sina skyldigheter att tillhandahålla viss vård enligt avtal med sina uppdragsgivare och vårdtagare. Därmed utgjorde tillhandahållandet i fråga mervärdesskattepliktig uthyrning av personal och inte sjukvård. Därtill konstaterade domstolen att uthyrning av personal under vissa omständigheter skulle kunna utgöra en transaktion nära knuten till sjukvård i mervärdesskattedirektivets mening och i sådant fall omfattas av undantaget för sjukvård enligt 3 kap. 4 § ML. Domstolen fann emellertid, med beaktande av de krav som ställts upp i avgörandet Horizon College, att det inte förelåg sådana omständigheter i något av målen.

HFD 2020 ref. 35

I avgörandet HFD 2020 ref. 35 fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked om skatteplikt för mervärdesskatt. Frågan gällde om en polsk tandläkares tillhandahållande av tjänster till en svensk tandvårdsklinik omfattades av undantaget för tandvård. Tandläkaren hade en polsk motsvarighet till en svensk enskild firma och var därmed en utländsk beskattningsbar person. Det arbete som tandläkaren skulle utföra vid bolagets klinik var sådan tandvård som

i sig är undantagen från skatteplikt. HFD fann, med tillämpning av samma kriterier som i de tidigare avgörandena från domstolen, att syftet med avtalet mellan tandläkaren och tandvårdskliniken fick anses vara att tandläkaren skulle tillhandahålla de tjänster som krävs för att kliniken i sin tur skulle kunna tillhandahålla tandvård. Tandläkarens tillhandahållande utgjorde därmed uthyrning av personal. Tidigare rättsfall från domstolen gällde situationer där underleverantören var ett bolag som tillhandahöll sjukvårdspersonal till köparen. I detta mål uttalade domstolen att de generella slutsatser som tidigare dragits av EU-domstolens praxis skulle gälla oberoende av i vilken företagsform som underleverantören bedriver verksamheten i. EU-domstolens dom i målet Peters, C-700/17, hade åberopats av tandvårdskliniken till stöd för sin uppfattning att undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt i alla situationer då sjuk- eller tandvård utförs av personer med legitimation att utöva sådan vård. HFD menade dock att denna dom inte gav någon ledning för att bedöma om en tjänst över huvud taget utgjorde en sjukvårdstjänst eller om den i stället skulle ses som uthyrning av personal.

4.7 Vårdföretagarnas förslag till lagändring

Vårdföretagarna har tagit fram ett förslag till lagändring enligt vilket föreslås att 3 kap. 5 § första stycket andra strecksatsen ML kompletteras på följande sätt (tillägget i kursivt).

” [...] om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, *oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas.*”

Syftet med förslaget är enligt Vårdföretagarna att all sjukvård som utförs av legitimerad sjukvårdspersonal ska undantas från mervärdesskatt oavsett i vilket led i vårdkedjan sjukvården tillhandahålls.

4.8 Överväganden beträffande mervärdesskatt och inhyrd personal för sjukvård och tandvård

En ändring av mervärdesskattelagen måste ligga inom ramen för vad mervärdesskattedirektivet tillåter. För att bedöma om uthyrning av personal för sjukvård och tandvård kan undantas från skatteplikt

måste det därför analyseras om direktivets sjukvårdsundantag skulle tillåta detta.

Möjligheten att undanta uthyrning av personal som sjukvård eller sjukvårdande behandling

Som framgått ovan har medlemsstaterna ett visst utrymme att avgöra vilka subjekt som ska omfattas av undantaget. Enligt artikel 132.1 b finns genom rekvisitet ”andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art” ett visst utrymme för medlemsstaterna att välja vilka subjekt som ska omfattas. Enligt artikel 132.1 c ges ett sådant utrymme genom att utförare ska vara medicinska eller paramedicinska yrkesutövare ”såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

När det gäller själva tjänsten i sig saknas dock en sådan valfrihet. Begreppen sjukvård och tillhandahållanden som är nära knutna till sjukvård i artikel 132.1 b samt sjukvårdande behandling i artikel 132.1 c är unionsrättsliga begrepp och ska tillämpas på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. EU-domstolen har förtydligat vad som avses med dessa begrepp, och bland annat slagit fast principen om det diagnostiska syftet.

Av EU-domstolens avgöranden följer att även underleverantörers tillhandahållanden under vissa förhållanden kan anses uppfylla det diagnostiska syftet. Sjukvårdsundantaget förutsätter nämligen inte ett avtalsrättsligt förhållande eller ett förtroendeförhållande mellan tillhandahållaren och patienten. Syftet med den sammantagna processen kan ändå vara diagnostiskt. Det är därmed möjligt att undantagen sjukvård tillhandahålls i flera led. Kravet på ett diagnostiskt syfte gäller dock för såväl de transaktioner där utföraren står i direkt avtalsförhållande med patienten som de transaktioner där utföraren inte gör det.²⁹

Det finns ingen dom från EU-domstolen om uthyrning av personal och undantaget för sjukvård. I det tidigare refererade avgörandet Peters, C-700/17, hade EU-domstolen att utgå från att det diagnostiska syftet var uppfyllt eftersom det framgick av begäran om förhandsavgörande att tillhandahållandet gällde sjukvårdstjänster. Domen bekräftar EU-domstolens tidigare praxis att undantagen

²⁹ L.u.P, C-106/05, och Verigen Transplantation Service International, C-156/09.

sjukvård kan tillhandahållas i flera led och att det inte krävs att utföraren av sjukvården står i direkt avtalsförhållande med patienten. Domen ger dock ingen ledning beträffande vad som krävs för att det diagnostiska syftet ska anses uppfyllt. En ändring av 3 kap. 5 § ML på sätt som Vårdföretagarna föreslagit skulle förvisso inte strida mot EU-rätten, men skulle heller inte ändra det förhållande att det finns ett krav på ett diagnostiskt syfte för att ett tillhandahållande ska kunna undantas som sjukvård. Avgörande för vilka underleverantörers tillhandahållanden som kan undantas är hur mervärdesskatte-direktivets krav på ett diagnostiskt syfte ska tolkas. Ska ett snävt perspektiv användas, det vill säga ska tillhandahållandet i varje led i sig bedömas, eller kan det vara tillräckligt att det är en del av en sammantagen process som har ett diagnostiskt syfte?

I målen HFD 2018 ref. 41, HFD 2020 ref. 5, HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 35 prövade HFD frågan om sjukvård och olika situationer av bemanning. HFD fann i dessa avgöranden att EU-domstolens domar Horizon College och ”go fair” Zeitarbeit³⁰, som gäller undantagen för utbildning och social omsorg, ska tillämpas analogivis på sjukvårdsområdet. Mot bakgrund av dessa domar fann HFD att det vid uthyrning av sjukvårdspersonal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot sjukvårdsundantaget och att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan utgöra skattefri sjukvård enligt direktivet, oavsett vem som är säljare eller köpare av tjänsten. I HFD 2020 ref. 5³¹ drog HFD med hänvisning till samma domar från EU-domstolen upp riktlinjer för att avgöra om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård.

HFD:s praxis innebär att när personal tillhandahålls för att utföra medicinska åtgärder på uppdrag av köparen, ska graden av inordning i köparens organisation avgöra bedömningen av om det är fråga om uthyrning av personal eller undantagen sjukvård. Detta gäller oberoende av om det är fråga om ett bemanningsföretag eller ett vårdbolag som tillhandahåller tjänsten. Enligt HFD:s uppfattning saknar det också betydelse om personalen i fråga är legitimerad.

Undantaget för sjukvård ska, i likhet med de andra undantagen i artikel 132.1, tolkas restriktivt men i enlighet med undantagets ändamål.³² Ändamålet med undantaget är att minska vårdkostnaderna

³⁰ Horizon College, C-434/05, och ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13.

³¹ Riktlinjerna upprepades i HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 35.

³² Kügler, C-141/00.

och garantera enskildas tillgång till vård.³³ Som framgår av utredningens beräkningar i avsnitt 10, har den ändrade praxisen inneburit ökade kostnader för ingående mervärdesskatt för de privata utförare som använder sig av inhyrd vårdpersonal. Enligt utredningens bedömning finns det vissa särdrag som utmärker sjukvårdsområdet. Sjukvårdsområdet präglas av ett väl utvecklat samarbete mellan olika vårdenheter, s.k. vårdkedjor. Sådana samarbeten syftar till att patienten ska kunna få god vård utan att behöva uppsöka flera olika vårdgivare. Ännu ett särdrag är att sjukvårdspersonal till stor del agerar inom ramen för sin legitimation och under ett lagstadgat ansvar.³⁴ Dessa särdrag, tillsammans med ändamålet att minska vårdkostnaderna, innebär enligt utredningen att det inte kan uteslutas att EU-domstolen skulle resonera på ett annorlunda sätt när det gäller bemanning inom sjukvården än vad domstolen gjorde i avgörandena *Horizon College* och ”go fair” Zeitarbeit.³⁵ Det är helt enkelt inte klarlagt vilka omständigheter EU-domstolen skulle fästa vikt vid när det gäller bedömningen av mervärdesskatt och bemanning inom sjukvården.

Tänkbart är att EU-domstolen skulle anlägga ett synsätt på omfattningen av undantaget i artikel 132.1 c mer i linje med hur EU-domstolen har resonerat när det gäller underleverantörers tillhandahållanden på det finansiella området. I exempelvis domen *SDC, C-2/95*, som gällde artikel 13.B.d punkt 3–5 i sjätte direktivet (mot-svaras av artikel 135.1 d och f i mervärdesskattedirektivet), fann EU-domstolen bland annat att det vid tolkningen av undantaget är tjänstens natur som ska vara avgörande och inte om det föreligger ett rättsförhållande med bankens slutliga kund. En förutsättning för att underleverantörens tjänst kan undantas av undantaget, såsom en överföring, är att tjänsten vid en helhetsbedömning framstår som en avgränsad enhet som syftar till att uppfylla de specifika och väsentliga funktionerna för överföringen.³⁶

Avsaknaden av vägledning från EU-domstolen när det gäller sjukvårdsundantaget innebär att det är osäkert hur mervärdesskatte-

³³ Se till exempel *Klinikum Dortmund, C-366/12*, och *Peters, C-700/17*.

³⁴ jfr *Joachim Agrell, Ida Claesson och Emil Frennberg, Sjukvård och personaluthyrning, Skattenytt nr 9 2020*.

³⁵ *Horizon College, C-434/05*, och ”go fair” *Zeitarbeit, C-594/13*.

³⁶ *Sparekassernes Datacenter (SDC), C-2/95*. Domen har följts av flera avgöranden om underleverantörers tillhandahållanden på det finansiella området som till exempel *Abbey National, C-169/04*, *Volker Ludwig, C-453/05*, *Bookit Ltd, C-607/14*, och *Cardpoint GmbH, C-42/18*.

direktivet ska tolkas i fråga om var gränsen dras mellan skattefri sjukvård och skattepliktig personaluthyrning. Med anledning av den osäkerheten vore det riskabelt att ändra det svenska undantaget. En utvidgning av undantaget från skatteplikt för uthyrning av personal för sjukvård/tandvård eller för viss typ av bemanning, skulle kunna komma att underkännas av EU-domstolen vid ett eventuellt överträdelseförfarande. Osäkerheten vad gäller rättsläget kan inte lösas av den svenska lagstiftaren utan måste lösas på EU-nivå. Utredningen har mot den bakgrunden stannat vid att inte föreslå någon lagändring i den här delen.

Möjligheten att undanta uthyrning av personal som nära knuten till sjukvård

Även utan ett diagnostiskt syfte kan transaktioner som är nära knutna till sjukvård enligt artikel 132.1 b undantas. En begränsning finns i artikel 134 som anger att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantaget, när (a) dessa inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras och (b) det grundläggande syftet med dem är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

I EU-domstolens dom *Horizon College*³⁷, som gällde undantag från skatteplikt för undervisning (sjätte direktivets artikel 13 A.1 i, som motsvaras av mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 i), angav EU-domstolen de närmare förutsättningarna för att uthyrning av personal ska undantas som nära besläktad med undervisning. Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att samma förutsättningar som EU-domstolen angav i *Horizon College*-domen även gäller vid prövningen av om uthyrning av personal ska undantas som en till sjukvård nära knuten transaktion enligt artikel 132.1 b.³⁸

Uthyrning av personal kan alltså under vissa förutsättningar undantas som en till sjukvård nära knuten transaktion. Detta förutsätter att både köparen och den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, att uthyrningen är nödvändig för att vården ska kunna uppfylla

³⁷ *Horizon College*, C-434/05.

³⁸ HFD 2018 ref. 41, HFD 2020 ref. 5, HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 35.

sitt syfte samt att tillhandahållandet inte görs i konkurrens med företag som måste betala mervärdesskatt.

Eftersom det är EU-rätten som anger förutsättningarna för undantag för transaktioner nära knutna till sjukvård är det inte möjligt att utöka eller inskränka dessa på ett nationellt plan.

5 Undantagen social omsorg

Avsnittet inleds med en kortfattad redogörelse för mervärdesskattelagens regler om undantag från skatteplikt för social omsorg. Därpå följer en redogörelse för mervärdesskattedirektivets regler om motsvarande undantag och avgöranden från EU-domstolen på området. Avsnittet avslutas med en analys av frågan om mervärdesskattedirektivet tillåter en ändring av mervärdesskattelagen för att undanta uthyrning av personal för social omsorg från skatteplikt.

5.1 Mervärdesskattelagens undantag för social omsorg

De svenska reglerna om undantag från skatteplikt för social omsorg finns i 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas sådan omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Enligt 3 kap. 7 § ML förstås med social omsorg offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Som exempel på tjänster som är av social karaktär och som därmed kan vara social omsorg nämner Skatteverket följande tjänster.

- Tjänster som en kommun ansvarar för enligt socialtjänstlagen (2001:453).
- Sådan barnomsorg som en kommun ansvarar för enligt skollagen (2010:800).
- Resor som en kommun anordnar för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik enligt lagen (1997:736) om färdtjänst.

- Stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade som staten ansvarar för enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.
- Sådana tjänster inom kriminalvården som staten ansvarar för.¹

I 3 kap. 4 och 7 §§ ML finns ingen motsvarighet till mervärdesskattedirektivets krav på att tillhandahållandet måste göras av ett erkänt organ för att vara undantaget från skatteplikt. De svenska bestämmelserna tolkas dock i ljuset av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet så som dessa tolkats av EU-domstolen. Det innebär att enligt svensk praxis krävs att den bedrivna verksamheten har någon form av anknytning till en offentlighetsreglering. Förekomsten av individuell behovsprövning är också ett betydelsefullt moment vid bedömningen,² liksom att verksamheten finansieras till någon del med offentliga medel, direkt eller indirekt.³

När det gäller uthyrning av personal för social omsorg har Skatterättsnämnden den 15 november 2019 meddelat ett förhandsbesked avseende ett bolags tillhandahållande av arbetskraft för social omsorg. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet inte var social omsorg.⁴

5.2 Mervärdesskattedirektivets regler om social omsorg

Mervärdesskattedirektivets undantag för social omsorg är uppdelat på två bestämmelser.

Enligt artikel 132.1 g ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentlighetsreglerade organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

Enligt artikel 132.1 h ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära

¹ Skatteverkets ställningstagande Social omsorg, mervärdesskatt, den 25 oktober 2018, dnr 202 398382-18/111.

² Se till exempel RÅ 2003 ref. 21 och RÅ 2006 not. 93.

³ Se till exempel RÅ 2009 ref. 95, RÅ 2010 ref. 94 och HFD 2011 ref. 9.

⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 15 november 2019, dnr 6–19/I.

anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligt rättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

Undantagens omfattning begränsas av artikel 134 där det anges att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras eller när det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

5.2.1 EU-domstolens praxis om undantagen för social omsorg

Allmänna utgångspunkter för domstolen

Syftet med undantagen på det sociala området är att minska kostnaderna för aktuella tjänster och att göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem.⁵

Liksom övriga undantag i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet ska undantagen för social omsorg tolkas restriktivt, men inte på ett sådant sätt att begreppen som används i undantagen förlorar sin effekt.⁶

EU-domstolen har vid ett flertal tillfällen uttalat att nu aktuella undantag från skatteplikt utgör självständiga unionsrättsliga begrepp och att de måste ges en unionsrättslig tolkning.⁷

EU-domstolen har vidare slagit fast att undantaget i dåvarande artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet (som motsvaras av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet) har så kallad direkt effekt.⁸

⁵ Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03.

⁶ Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Greggs, C-216/97, Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zimmermann, C-174/11, och "go fair" Zeitarbeit, C-594/13.

⁷ Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04 och Les Jardins de Jouvence, C-335/14.

⁸ Kügler, C-141/00.

Undantagna subjekt

Det är endast offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär som kan utföra de undantagna transaktionerna enligt artikel 132.1 g och h.

Rekvisitet ”andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” innebär att medlemsstaterna har ett skönsmässigt utrymme att själva bestämma vilka utförare som ska erkännas och därmed omfattas av undantaget. Vid bedömningen av om det är fråga om ett sådant organ är det bland annat relevant att undersöka om det finns någon tillämplig skatterättslig, förvaltningsrättslig eller socialförsäkringsrättslig reglering, om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra subjekt som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande och om kostnaderna för verksamheten till stor del bärs av det offentliga. Bedömningen måste vidare göras med beaktande av allmänna unionsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling. Liknande tjänster får inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende.⁹

EU-domstolen har vidare uttalat att den omständigheten att det inte förekommer någon offentlig finansiering i sig inte utesluter att det kan vara fråga om ett erkänt organ av social karaktär, eftersom bedömningen ska omfatta samtliga omständigheter som är relevanta i det aktuella fallet.¹⁰

Den rättsliga formen för verksamheten är inte avgörande, utan tillhandahållandet kan även ske av fysiska personer.¹¹

I målet ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, prövade EU-domstolen om ett bemanningsföretag omfattas av begreppet ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” när det hyr ut personal till vårdinrättningar för social omsorg. Domstolen konstaterade att de tjänster som skulle prövas mot undantagsbestämmelsen inte var de tjänster som bemanningsföretagets anställda tillhandahöll de personer som var i behov av vård och omsorg. De relevanta tjänsterna var i stället de tjänster som bemanningsföretaget tillhandahöll vårdinrättningen, dvs. uthyrning av personal. Dessa uthyrningstjänster var enligt domstolen inte av social karaktär. Bemanningsföretaget kunde därmed inte omfattas av begreppet ”organ som ... är erkända

⁹ Kügler, C-141/00, Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, och Zimmermann, C-174/11.

¹⁰ Les Jardins de Jouvence, C-335/14.

¹¹ Greggs, C-216/97.

som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g. För den bedömningen saknade det betydelse såväl att den uthyrda personalen var vårdpersonal som att personalen hyrdes ut till sådana erkända vårdinrättningar som avsågs i undantagsbestämmelsen.¹²

Transaktioner med nära anknytning till det sociala området

Transaktionerna som undantas enligt artikel 132.1 g och h ska ha nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller skydd av barn och ungdomar.

EU-domstolen har slagit fast att grundläggande omvårdnad i hemmet och skötsel av hushållet hos behövande utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet (artikeln motsvaras av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet).¹³

EU-domstolen har vidare prövat om vissa tjänster som tillhandahölls av ett servicehem kunde omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Domstolen fann att servicehemmets tillhandahållande av bostäder särskilt anpassade för äldre personer var tjänster nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring.¹⁴

Rekvisitet ”nära anknytning” (”nära kopplade” i sjätte direktivet) innebär att det kan komma i fråga att undanta transaktioner som inte i sig har en social karaktär, men som är nära knutna till social omsorg. Begränsningen i artikel 134 måste beaktas eftersom där anges att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantagen i bland annat artikel 132.1 g och h, när (a) dessa inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras och (b) det grundläggande syftet med dem är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

EU-domstolen har i målet Stichting Kinderopvang Enschede, om en stiftelses förmedling av kontakt mellan föräldrar och dagbarnvårdare, slagit fast att en bedömning i fyra steg ska göras för att avgöra om en tjänst är nära kopplad till social omsorg eller inte. De fyra stegen bestod i att pröva om dagbarnvårdarnas arbete i sig

¹² ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13.

¹³ Kügler, C-141/00.

¹⁴ Les Jardins de Jouvence, C-335/14.

utgjorde social omsorg, om dagbarnvårdarna och stiftelsen var erkända organ, om förmedlingstjänsten var nära kopplad till barnomsorgen och om verksamheten skedde i direkt konkurrens med kommersiella företag.¹⁵

Som tidigare redogjorts för har EU-domstolen också, i avgörandet Horizon College, angivit de närmare förutsättningarna för att utlåning av lärare ska undantas som en tjänst ”nära besläktad” med undervisning. Den första förutsättningen var att både säljaren och köparen av tjänsten var ett sådant utbildningsinstitut som avsågs i bestämmelsen. Som ytterligare förutsättningar angav domstolen vidare att samma nivå eller kvalitet på undervisningen inte kunde säkras utan denna tjänst samt att det grundläggande syftet inte fick vara att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.¹⁶

EU-domstolen har vidare i en dom på det sociala området pekat på att oavsett hur uttrycket ”nära kopplade till” tolkas inom ramen för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, måste kraven i artikel 13 A.2 b beaktas (artikel 132.1 g respektive artikel 134 i mervärdesskatte-direktivet).¹⁷

Mot bakgrund av ovan nämnd praxis från EU-domstolen kan slutsatsen dras att för att ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst ska ha nära anknytning till social omsorg och därför undantas från skatteplikt måste både köparen och säljaren vara offentligrättsliga organ eller erkända aktörer av social karaktär och varan eller tjänsten absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten. Vidare får det grundläggande syftet inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.¹⁸

I det nyligen meddelade avgörandet Finanzamt D mot E, C-657/19, klargjorde EU-domstolen att undantaget i artikel 132.1 g kan omfatta tjänster som tillhandahålls av en underleverantör. Det avgörande är den tillhandahållna transaktionens inneboende egenskaper och ställningen hos den operatör som tillhandahåller tjänsterna

¹⁵ Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04.

¹⁶ Horizon College, C-434/05.

¹⁷ Zimmermann, C-174/11, jfr även Brockenhurst College, C-699/15, avseende transaktioner med nära anknytning till utbildning.

¹⁸ Skatteverket har kommit till samma slutsats i sitt ställningstagande Social omsorg, mervärdesskatt, den 25 oktober 2018, dnr 202 398382-18/111.

eller levererar de berörda varorna. EU-domstolen konstaterade att varken bestämmelsens lydelse eller dess syfte innehåller något som tyder på att undantaget inte skulle omfatta tjänster som visserligen inte tillhandahålls de berörda personerna personligen, men likväl är nödvändiga för att kunna utföra den sociala omsorgen.

5.3 Överväganden beträffande mervärdesskatt och inhyrd personal för social omsorg

Det står i och med EU-domstolens domar ”go fair” Zeitarbeit och Finanzamt D mot E¹⁹ klart att uthyrning av personal för social omsorg inte i sig utgör en tjänst av social karaktär även om personalen ska utföra sådana tjänster.

När det gäller andra typer av tjänster än uthyrning av personal, angav EU-domstolen i domen Finanzamt D mot E att det finns ett utrymme att undanta tillhandahållanden som utförs av underleverantörer. Det avgörande är den tillhandahållna transaktionens inneböende egenskaper och ställningen hos den operatör som tillhandahåller tjänsterna eller levererar de berörda varorna.²⁰ Det innebär att tillhandahållandet i sig måste bedömas vara en omsorgstjänst och underleverantören måste vara ett sådant erkänt organ av social karaktär som avses i artiklarna 132.1 g och h.

Undantagen i artikel 132.1 g och h omfattar transaktioner med nära anknytning till det sociala området. Det finns därmed ett utrymme att undanta transaktioner som inte i sig är av social karaktär. Som tidigare redogjorts för är det genom EU-domstolens praxis klarlagt under vilka förutsättningar detta kan vara aktuellt. Både köparen och säljaren måste vara offentligrättsliga organ eller erkända aktörer av social karaktär och varan eller tjänsten måste vara absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten. Vidare får det grundläggande syftet inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.²¹

Sammanfattningsvis saknas EU-rättsliga möjligheter att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för social omsorg

¹⁹ ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, och Finanzamt D mot E, C-657/19.

²⁰ Finanzamt D mot E, C-657/19.

²¹ Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Horizon College, C-434/05, och Zimmermann, C-174/11.

undantas från mervärdesskatteplikt. För det fall de förutsättningar som EU-domstolen har slagit fast är uppfyllda kan utthyrning av personal för social omsorg undantas som nära knuten till social omsorg. Det är inte möjligt att utöka eller inskränka detta utrymme för undantag på ett nationellt plan.

6 Utgångspunkter för eventuella åtgärder avseende ersättning för dold mervärdesskatt

Om det inte bedöms möjligt att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg undantas från skatteplikt för mervärdesskatt behöver det undersökas om det finns något sätt att neutralisera konsekvenserna av skatteplikten vid uthyrning av sådan personal. Åtgärder som bör undersökas är ändringar inom ramen för systemet med ersättning för mervärdesskatt för bland andra kommuner och regioner. Avsnittet inleds med en genomgång av detta system. Därefter följer en redogörelse för de förslag som Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt lämnade i sitt slutbetänkande SOU 2015:93 samt remissinstansernas synpunkter på dessa förslag.

6.1 Ett system som syftar till neutralitet i valet mellan upphandling och egen regi

I verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, såsom sjukvård, tandvård och social omsorg, saknas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Den ingående mervärdesskatten blir därmed en kostnad i verksamheten. I undantagen verksamhet innebär detta att det blir mer gynnsamt att utföra tjänster, som till exempel städning, i egen regi i stället för att upphandla tjänsten. En sådan upphandlad tjänst belastas, till skillnad från verksamhet utförd i egen regi, med ingående mervärdesskatt som inte kan dras av eftersom verksamheten är undantagen från skatteplikt. I syfte att skapa neutralitet för kommunen i valet mellan att upphandla mervärdesskattepliktiga

tjänster externt och att utföra tjänsterna i egen regi har ett system med ersättning för kostnader för ingående mervärdesskatt införts. Avsikten är att effekter av mervärdesskatten inte ska gynna alternativet egen regi. Den nuvarande regleringen av systemet infördes 2006 och finns i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (LEMK). Samtliga organ som lagen omfattar benämns fortsättningsvis *kommuner* eller, i förekommande fall, *regioner*.

I 2 § LEMK stadgas att kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av eller för vilken rätt till återbetalning saknas enligt mervärdesskattelagen. Den ingående mervärdesskatten blir därmed inte en kostnad för kommunen. Någon motsvarande rätt till ersättning finns inte för privata utförare.

När en privat utförare anlitas för att bedriva verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt kommer en del av priset att inkludera utförarens kostnad för ingående mervärdesskatt som inte får dras av, så kallad dold mervärdesskatt. Privata utförare som tillhandahåller sådan verksamhet måste därför i allmänhet höja sina priser för att kompensera sig för den mervärdesskatt som inte är avdragsgill. Priset påverkas alltså av mervärdesskatten som utföraren har betalat i tidigare led. Det finns en särskild ersättning för att kompensera kommuner för de ökade kostnader som till följd av den dolda mervärdesskatten uppstår vid upphandling av verksamhet från andra utförare inom bland annat sjukvård, tandvård och social omsorg. Av 5 § LEMK framgår att kommuner har rätt till ersättning för ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av vissa lokaler. Kommuner har även rätt till ersättning när bidrag lämnas för motsvarande verksamheter till enskilda huvudmän (till exempel fristående skolor). Syftet är, även för denna ersättning, att kostnaden för mervärdesskatt inte ska påverka kommunens val mellan att utföra undantagen verksamhet i egen regi eller att upphandla verksamheten från privata utförare. När en kommun utvärderar anbud vid en upphandling får det beaktas att kommunen kommer att kunna ansöka om ersättning för mervärdesskatt. Detta innebär att ett anbud från en privat utförare med ett högre pris (som inkluderar dold mervärdesskatt) än den egna regin kan vara anbudet med den

faktiskt lägsta kostnaden, med beaktande av kommunens rätt till ersättning enligt 5 § LEMK.

Av 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (fortsättningsvis kallad ersättningsförordningen) framgår att ersättningen för dold mervärdesskatt som huvudregel lämnas med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning. Det finns även möjlighet till ersättning med 18 procent för lokalkostnader och med 5 procent för resterande del (den så kallade 18/5-regeln). Ersättning med 18 procent kan även lämnas för kostnad för hyra av lokal för vissa boendeformer (den så kallade 18-regeln).

Ersättning för mervärdesskatt erhålls efter ansökan till Skatteverket som fattar beslut om ersättning.

Sedan det så kallade kommunkontosystemet avvecklades finansieras ersättningssystemet över statsbudgeten. Utgångspunkten är dock att det är kommuner och regioner som ska bära kostnaden för mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet. Utvecklingen av uttagen ur ersättningssystemet ska därför vägas in som en faktor i samband med den årliga bedömningen av nivån på de generella statsbidragen.¹

6.1.1 Ersättning för mervärdesskatt vid inhyrd personal

I de fall vårdpersonal hyrs ut till en vårdcentral som bedrivs i egen regi av regionen kompenseras regionen för den faktiska kostnaden för mervärdesskatt genom 2 § LEMK. Om personal däremot hyrs ut till en vårdcentral i privat regi, från vilket regionen upphandlar vårdtjänster, har vårdcentralen inte rätt till någon kompensation för mervärdesskatt. Mervärdesskatten blir i stället en kostnad för vårdcentralen. I dessa fall får regionen schablonkompensation enligt 5 § LEMK. Schablonkompensationen, som uppgår till 6 procent av priset på den vårdtjänst som tillhandahålls regionen, är tänkt att täcka de dolda mervärdesskattekostnader som är inbakade i priset för den tjänsten.

¹ Prop. 2001/02:112 s. 21.

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

6.2.1 Uppdraget

Utredningen tillsattes 2014 för att se över ersättningen för dold mervärdesskatt. Uppdraget var att undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom de olika verksamheterna, analysera för- och nackdelar med en ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader och analysera för- och nackdelar med en schablonersättning som baseras antingen på kommunernas mervärdesskattekostnader för verksamhet i egen regi eller på de privata utförarnas mervärdesskattekostnader.

6.2.2 Förslag i betänkandet SOU 2015:93

Utredaren bedömde att ersättning till kommuner och landsting för dold mervärdesskatt även fortsättningsvis bör ske med en schablonersättning och inte genom ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt. Ersättning för faktiska kostnader bedömdes medföra en ökad administrativ börda. Det skulle också vara svårt för Skatteverket att kontrollera underlagen för ansökningarna.

Trots att utredningens beräkningar visade en variation i andelen ingående mervärdesskatt mellan olika verksamheter föreslog utredaren, efter att ha övervägt olika alternativ, att inte frångå en gemensam schablonnivå. Enligt beräkningarna uppgick den genomsnittliga andelen ingående mervärdesskatt inom verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning till 4,7 procent av de totala kostnaderna. I utredningens betänkande föreslogs därför att nivån på schablonersättningen enligt huvudregeln skulle sänkas från 6 procent till 5 procent. För ersättning enligt 18/5-regeln, där 18 procent avser ersättning för lokalkostnader och 5 procent avser övriga kostnader, föreslogs en sänkning till 16 procent för lokalkostnader och till 3 procent för övriga kostnader. För ersättning enligt 18-regeln för lokalhyra för vissa boendeformer på 18 procent föreslogs en sänkning till 16 procent.

Utredningens betänkande har ännu inte föranlett några förslag eller åtgärder från regeringens sida.

6.2.3 Beräkningar till grund för förslagen

Beräkningarna av ingående mervärdesskatt hos kommuner och regioner (dåvarande landsting) baserades huvudsakligen på uppgifter från räkenskapssammandragets driftsredovisning från 2013. Räkenskapssammandraget är en årlig sammanställning som Statistiska centralbyrån gör och som innehåller redovisningsuppgifter uppdelade på olika verksamhetsområden. Uppgifterna från räkenskapssammandraget kompletterades med uppgifter från kommuner och landsting om storleken på vissa kostnadsposter. Uppgifterna hämtades in genom att enkäter skickades ut till ett antal kommuner och regioner.

Beräkningar av ingående skatt hos privata utförare gjordes utifrån inhämtade resultatrapporter och kompletterande information som de privata utförarna fick lämna i en enkät. Svarefrekvensen på enkäten var dock låg. Av de tillfrågade företagen svarade 27 procent (77 företag). Enkätsvaren kunde dock användas som underlag för att bekräfta att de privata utförarnas mervärdesskattekostnader inte skiljer sig avsevärt från kommunerna och regionernas mervärdesskattekostnader.

6.2.4 Sammanfattning av remissvaren över SOU 2015:93

Betänkandet SOU 2015:93 remitterades och 39 remissvar kom in till Finansdepartementet. Majoriteten av remissinstanserna ville inte att en sänkning av ersättningsnivån skulle genomföras. Det framfördes bland annat kritik mot beräkningarna som utredningen gjort. Dessa ansågs av många remissinstanser vara osäkra och svåra att kontrollera. SKR (dåvarande SKL) ansåg att räkenskapssammandraget inte var tillräckligt detaljerat för att läggas till grund för beräkningarna samt att det inte gick att utläsa hur antaganden och schabloner hade påverkat resultatet. Flera remissinstanser ansåg att det borde utredas vidare vad den faktiska kostnaden för ingående mervärdesskatt är hos privata aktörer. Synpunkter som framfördes var bland annat att privata aktörer har lägre andel personalkostnader eftersom konsulter används i stället för anställda i högre grad än vad som är

fallet för kommuner och regioner. Det framfördes vidare att fristående skolor får betala högre lokalkostnader än vad som antas i beräkningarna pga. den dolda mervärdesskatt som ingår i priset för lokalerna som dessa skolor hyr. Det påtalades också att ersättningen på 6 procent redan var för låg för till exempel utbildningsverksamhet och tandvård. En granskningsrapport som AcadeMedia låtit revisionsbyrån Ernst & Young göra gavs in. Enligt rapporten framgår att den genomsnittliga andelen ingående mervärdesskatt för ett urval av AcadeMedias verksamheter uppgick till 7,7 procent.

Skatteverket, SKR (dåvarande SKL), Vårdföretagarna, alla regioner (dåvarande landsting) och nästan alla kommuner som yttrade sig stödde utredningens förslag om fortsatt ersättning enligt schablon medan nästan samtliga fristående skolor och friskoleorganisationer som yttrade sig förespråkade ersättning för faktiska mervärdesskattekostnader i stället för schablon. Därtill ansåg Konkurrensverket, Almega och Privattandläkarna att metoden för att kompensera utförare för den faktiska mervärdesskattebelastningen behövde utredas vidare.

Konkurrensverket ansåg att utredningen förtjänstfullt inventerat vilken mervärdesskatt som belastar respektive verksamhet men att ersättningen borde differentieras mellan verksamheterna. Idéburna skolors riksförbund ansåg i första hand att en differentierad ersättningsmodell borde införas (gymnasieskolan borde då höjas till 7 procent) och i andra hand att nuvarande nivå skulle behållas. Svenska Vård ansåg att differentierade ersättningsnivåer vore bättre än en enda schablonnivå.

7 Ersättning för privata utförares faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt

Det nu gällande kompensationssystemet för dold mervärdesskatt baseras på en schabloniserad ersättning till kommuner som ges vid upphandling eller bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Ett alternativ till ersättning enligt schablon vore att i stället ge ersättning till kommuner motsvarande de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader. Vid exempelvis en kommunal upphandling av sjukvårdstjänster skulle kommunen kunna ansöka om ersättning hos Skatteverket för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till inköp som den privata utföraren har gjort för att kunna genomföra de tjänster som upphandlats.

Frågan om ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt utreddes senast av Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt. Utredningen bedömde i betänkandet SOU 2015:93 att kompensation för dold mervärdesskatt även fortsättningsvis ska ges genom schablonersättning.

I följande avsnitt analyseras frågan om det i dag finns anledning att göra en annan bedömning än vad den tidigare utredningen gjorde.

7.1 Bedömningen i SOU 2015:93

I SOU 2015:93 anges att fördelarna med ersättning enligt schablon är att det är ett förutsägbart och administrativt enkelt system som är lätt att tillämpa och kräver förhållandevis lite kontroll. Nackdelen är att schablonen inte kan vara rättvisande i varje enskilt fall. Det finns

en risk att ersättningen är antingen för låg eller för hög i förhållande till de faktiska kostnaderna. Det konstateras vidare att om en schablon inte är träffsäker motverkas syftet med ersättningen, nämligen att kommunen ska ha ekonomiskt likvärdiga alternativ vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi eller att anlita en extern utförare. Schablonens träffsäkerhet påverkas av faktorer som till exempel verksamhetens karaktär, olikheter i kostnadsstruktur och skillnader mellan stad och landsbygd. Träffsäkerheten kan också påverkas av ändringar i regelverk eller praxis på mervärdesskatteområdet.

I betänkandet konstateras att en ersättning som baseras på de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt skulle innebära att ersättningen till kommunerna i så hög grad som möjligt motsvarar den dolda mervärdesskatt som övervältras från privata utförare. Det skulle kunna innebära neutralitet i mervärdesskattehänseende eftersom kommunens kostnad för att överlåta verksamheten till privata utförare därmed borde bli likvärdig med kostnaden för att bedriva verksamheten i egen regi. Utredningen lyfte dock fram ett antal problem med en sådan modell. Ersättning för de privata utförarnas faktiska mervärdesskattekostnader skulle kräva ett administrativt arbete bestående av följande steg:

1. Uppgifter om faktisk mervärdesskatt begärs in från privata utförare,
2. De inhämtade uppgifterna tas emot av kommunen och ersättning begärs från Skatteverket,
3. Skatteverket tar emot ansökningar och betalar ut ersättning samt genomför kontroller.

Kommunerna skulle behöva se till att korrekta underlag för faktiska kostnader erhålls från de privata utförarna för att kunna styrka sin ansökan till Skatteverket. Det skulle innebära svårigheter för Skatteverket att kontrollera ansökningar om ersättning eftersom modellen bygger på underlag som finns hos en tredje part. Privata utförare som inte är registrerade för mervärdesskatt och som inte separerar mervärdesskatten i sin redovisning skulle behöva lägga om sina ekonomisystem för att få fram underlag för kostnader för ingående skatt.

Förutom den ökade administration som en ändrad ersättningsmodell skulle innebära anges i betänkandet att det finns svårigheter med att beräkna korrekt andel ingående mervärdesskatt för privata

utförare, bland annat eftersom det förekommer olika typer av verksamheter som inte alltid går att särskilja från den verksamhet som är relevant för ansökan. Systemet skulle inte heller kompensera för dold mervärdesskatt som uppstått i tidigare led. Ett exempel på detta är att kommunerna inte skulle kunna få någon kompensation vid upphandling avseende särskilt boende inom äldreomsorgen där den privata utföraren har lokalkostnader utan ingående mervärdesskatt. För att inte skapa snedvridning i de fall kommuner upphandlar eller ger bidrag till verksamheter som innehåller lokalkostnader skulle ett system med ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader behöva kompletteras med samma typ av schablon för lokalkostnader som finns i dag genom den så kallade 18/5-regeln. Mot denna bakgrund förordade utredningen inte en modell med ersättning till kommuner för privata utförares faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt. Utredningens uppfattning var att kompensation för dold mervärdesskatt även fortsättningsvis ska ges genom schablonersättning.

7.2 Remissinstansernas uppfattning

Vid remitteringen av SOU 2015:93 tillstyrkte flertalet remissinstanser eller lämnade utan erinran att ersättning för dold mervärdesskatt även fortsättningsvis ges med schablonersättning. Bland dessa fanns Skatteverket, SKR (dåvarande SKL), Vårdföretagarna och flertalet kommuner och regioner (dåvarande landsting). Flera remissinstanser framförde uppfattningen att ersättning baserad på faktiska kostnader skulle medföra mycket administration och vara svårhanterligt.

Majoriteten av de fristående skolor och friskoleorganisationer som yttrade sig ansåg att ersättning för faktiska mervärdesskattekostnader borde införas i stället för schablon. Konkurrensverket, Almega och Privattandläkarna ansåg att metoden för att kompensera utförare för den faktiska mervärdesskattebelastningen behövde utredas vidare.

7.3 Finns det skäl att göra en annan bedömning i dag?

Den tidigare utredningens genomgång av den ökade administration som en förändrad ersättningsmodell skulle medföra utgör fortfarande ett tungt vägande skäl mot en förändrad ersättningsmodell. Privata utförare, kommuner och Skatteverket skulle behöva lägga avsevärda resurser på att hantera uppgifter om de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående mervärdesskatt. Även de övriga grundläggande problem med en ändrad ersättningsmodell som den tidigare utredningen räknat upp, som till exempel att en sådan ersättning inte skulle fånga upp dold mervärdesskatt i tidigare led, är fortfarande aktuella och väger tungt mot en sådan ändring. Förhållandena har inte ändrats sedan den förra utredningen på ett sådant sätt att det tillkommit nya omständigheter som talar för en ändrad ersättningsmodell. Denna utredning gör därför samma bedömning som den tidigare utredningen i frågan.

En förändrad andel ingående mervärdesskatt utgör inte i sig skäl för att byta ersättningsmodell. Däremot skulle sådana ändringar kunna motivera en översyn av nivån eller utformningen på schablonersättningen. I avsnitt 11 och 12 analyserar utredningen frågan om de beräkningar som utredningen gjort avseende andelen ingående mervärdesskatt motiverar några förändringar av schablonersättningen.

8 Rättslig bakgrund för beräkningarna

Avsnittet utgör en bakgrund för beräkningarna i efterföljande avsnitt. Det innehåller en översiktlig redogörelse för de bestämmelser som är tillämpliga när kommuner och regioner anlitar privata utförare för att bedriva sjukvård, tandvård och social omsorg för det offentliga räkning samt när kommuner finansierar fristående skolors verksamhet. Vidare beskrivs det grundläggande regelverk som gäller för dessa verksamhetsområden. Avslutningsvis redogörs för de mervärdes-skatte- och skatterättsliga bedömningar som utgör bakgrund för beräkningarna.

8.1 Offentlig upphandling, valfrihetssystem och bidragsgivning

När hälso- och sjukvård och social omsorg ska bedrivas av en privat utförare måste som regel tjänsten upphandlas enligt lagen (2016:1145) om offentlig upphandling, LOU, eller lagen (2008:962) om valfrihetssystem, LOV. Med upphandling menas enligt LOU att en upphandlande myndighet eller enhet tilldelar en leverantör ett kontrakt eller ingår ett ramavtal för varor, tjänster eller byggentreprenader. Reglerna om offentlig upphandling anger hur den upphandlande enhetens inköp ska gå till, men de reglerar inte vad som ska köpas in. Reglerna syftar till att se till att företag kan delta på lika villkor så att det blir en sund konkurrens på den offentliga marknaden. Olika bestämmelser blir aktuella beroende på hur mycket upphandlingen är värd.

Sedan den 1 januari 2019 finns ett förenklat regelverk för upphandling av välfärdstjänster, såsom hälsovård och socialtjänst, vars värde understiger ett visst tröskelvärde. Upphandlingen omfattas då endast av ett fåtal bestämmelser i LOU (19 kap. 35–39 §§ och bi-

laga 2 a LOU). Upphandlingen ska som huvudregel annonseras, men i övrigt behöver myndigheten inte tillämpa något särskilt förfarande. Dessutom behöver de grundläggande upphandlingsprinciperna (exempelvis likabehandlings- och öppenhetsprincipen) bara tillämpas om en upphandling av välfärdstjänster under tröskelvärdet bedöms ha ett bestämt gränsöverskridande intresse. Bestämt gränsöverskridande intresse innebär enkelt förklarar att den aktuella upphandlingen är intressant för leverantörer etablerade inom EU och EES. För vissa särskilt angivna tjänster inom områdena för hälso- och sjukvård och sociala tjänster kan den upphandlande myndigheten också reservera upphandlingar till leverantörer som uppfyller vissa krav, bland annat på att leverantören återinvesterar verksamhetens vinst (19 kap. 6 a § LOU).

Ett valfrihetssystem innebär att en upphandlande myndighet konkurrensutsätter delar av sin verksamhet genom att överlåta till den enskilde att välja utförare bland leverantörer i ett valfrihetssystem. När kommuner och regioner inrättar valfrihetssystem ska LOV tillämpas. Leverantörerna som den enskilde kan välja mellan har godkänts av, och tecknat kontrakt med, den upphandlande myndigheten. Ersättningen i ett valfrihetssystem är lika för leverantörer som utför samma tjänst. Ersättningsnivåerna ska fastställas av den upphandlande myndigheten och framgå av förfrågningsunderlaget. Valfrihetssystem kan inrättas för all socialtjänst, inklusive insatser enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, samt hälso- och sjukvård. Det är frivilligt för kommuner att införa valfrihetssystem men obligatoriskt för regionerna inom primärvården.

Kommunal verksamhet kan också bedrivas av privata utförare efter bidragsgivning. Kommunerna kan i enlighet med det kommunala självstyret lämna bidrag till sådan verksamhet som är en kommunal angelägenhet av allmänt intresse, till exempel inom områdena vård och omsorg. Beträffande utbildning inom skolväsendet finns särskilda regleringar för bidragsgivningen, den så kallade ”skolpengen”, se närmare nedan under rubriken utbildning inom skolväsendet.

8.1.1 Ersättning enligt LEMK vid offentlig upphandling, valfrihetssystem och bidragsgivning

När det offentliga bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning saknas rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt inom dessa områden eftersom det är fråga om mervärdesskattefri verksamhet. Enligt 2 § LEMK kan kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (fortsättningsvis *kommuner*) ansöka om ersättning för den kostnad som uppstår när ingående mervärdesskatt inte kan dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen.

Eftersom verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är undantagen från mervärdesskatt saknar privata utförare som bedriver sådan verksamhet rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den privata utförarens kostnad blir därför högre på grund av dold mervärdesskatt, vilket resulterar i ett högre pris. Enligt 5 § LEMK har kommuner rätt till ersättning för så kallad dold mervärdesskatt, dvs. dessa kan kompensera sig för den fördyring som den dolda mervärdesskatten antas medföra. Av 1 § ersättningsförordningen¹ framgår att ersättningen för dold mervärdesskatt som huvudregel lämnas med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning.

Vid upphandling enligt LOU ansöker kommunen om ersättning för dold mervärdesskatt enligt 5 § LEMK genom att uppge upphandlingskostnaden. Ersättningsbeloppet för den dolda mervärdesskatten beräknas på så sätt att om kommunen får en faktura med beloppet 100 000 kronor inom ramen för en upphandling ansöker kommunen om ersättning med 100 000 kronor som underlag. Ersättningsbeloppet uppgår då till 6 procent av fakturabeloppet, dvs. 6 000 kr.

När valfrihetssystem enligt LOV tillämpas ansöker kommunen om ersättning för dold mervärdesskatt genom att uppge utbetalt belopp till de utförare som tecknat kontrakt enligt LOV. Ersättningsbeloppet för den dolda mervärdesskatten på 6 procent beräknas på samma sätt som vid upphandling enligt LOU.²

En kommun som lämnar bidrag till näringsidkare som bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning

¹ Förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

² I prop. 2008/09:29 s. 128 anförs att anskaffning av tjänster enligt LOV får anses omfattas av tillämpningsområdet för 5 § LEMK och 1 § ersättningsförordningen.

har rätt till ersättning för dold mervärdesskatt enligt 5 § LEMK. Vid ansökan om ersättning för dold mervärdesskatt vid bidragsgivning uppges bidragsbeloppet. Om kommunen betalar till exempel 100 000 kronor i bidrag uppgår kommunens ersättning för dold mervärdesskatt till 6 000 kronor.

8.2 Grundläggande regler för de undantagna verksamheterna

8.2.1 Hälso- och sjukvård

Från den 1 april 2017 gäller en ny hälso- och sjukvårdslag (2017:30), HSL. HSL innehåller de grundläggande reglerna för all hälso- och sjukvård. Med hälso- och sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Till hälso- och sjukvården hör också sjuktransporter och att ta hand om avlidna (2 kap. 1 § HSL). I HSL regleras bland annat de skyldigheter som vårdgivarna och huvudmännen har. Med vårdgivare avses statlig myndighet, region, kommun, annan juridisk person eller enskild näringsidkare som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet (2 kap. 3 § HSL). Det innebär att det inte är den som faktiskt utför vården som räknas som vårdgivare enligt HSL.

I patientlagen (2014:821) tydliggörs patientens ställning, integritet, självbestämmande och delaktighet. Lagen innebär bland annat att patienten kan välja utförare av offentligt finansierad öppen vård i hela landet.

I patientsäkerhetslagen (2010:659), PSL, finns bland annat bestämmelser om vårdgivarnas ansvar för systematiskt patientsäkerhetsarbete. Där stadgas bland annat att vårdgivaren ska planera, leda och kontrollera verksamheten på ett sätt som leder till att kravet på god vård upprätthålls (3 kap. 1 § PSL). I patientsäkerhetslagen finns vidare bestämmelser om legitimation och behörighet för vårdpersonal, skyldigheter för hälso- och sjukvårdspersonal samt tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg (IVO) och Hälso- och sjukvårdens ansvarsnämnd (HSAN).

I Sverige delas ansvaret för hälso- och sjukvården mellan staten, regioner och kommuner. Staten ansvarar för den övergripande hälso- och sjukvårdspolitiken. Regionerna har det grundläggande ansvaret att erbjuda en god hälso- och sjukvård. Kommunerna ska erbjuda god

hälso- och sjukvård åt personer i vissa boendeformer och verksamheter, men inte sådan hälso- och sjukvård som ges av läkare.

Den region eller den kommun som ansvarar för att erbjuda hälso- och sjukvård benämns i HSL som huvudman. Regioner och kommuner kan bedriva den hälso- och sjukvård som de ansvarar för i egen regi eller sluta avtal med någon annan att utföra den. En uppgift som innefattar myndighetsutövning får dock inte överlämnas till en juridisk person eller en enskild individ. I syfte att förtydliga vad som redan gällde sedan tidigare anges i 15 kap. 1 § HSL att regioner och kommuner behåller sitt huvudmannaskap om uppgifter överlämnas till någon annan genom avtal.³

Regionerna måste organisera primärvården så att den enskilde kan välja utförare samt ha tillgång till och välja en fast läkarkontakt, dvs. genom valfrihetssystem enligt LOV. För övrig verksamhet inom hälso- och sjukvården är det frivilligt att införa valfrihetssystem. Valfrihetssystem enligt LOV inom hälso- och sjukvården kallas i regel för vårdval eller hälsoval. Inom ett vårdvalssystem kan patienten välja utförare och ersättningen följer patientens val. I de fall regionen sluter avtal med någon annan att bedriva hälso- och sjukvård, men valfrihetssystem enligt LOV inte används, används i stället regelverket i LOU.

En läkare kan enligt lagen (1993:1651) om läkarvårdsersättning bedriva privat verksamhet via det nationella ersättningssystemet, som också kallas nationella taxan. Nationella taxan innebär att vårdgivaren har en etablering knuten till egen fysisk person även om själva verksamheten sedan bedrivs i bolagsform. Den ekonomiska ersättningen fastställs i förordningen (1994:1121) om läkarvårdsersättning. Motsvarande regler finns även för fysioterapeuter.⁴ Även vid den här typen av avtal ska regionerna som huvudregel tillämpa LOU eller LOV.

Det krävs som huvudregel inte något tillstånd för att bedriva verksamhet inom sjukvården. Den som vill bedriva hälso- och sjukvårdsverksamhet ska emellertid anmäla det till IVO senast en månad innan verksamheten påbörjas (2 kap. 1 § PSL).

³ Prop. 2016/17:43 s. 115.

⁴ Lagen (1993:1652) om ersättning för fysioterapi respektive förordningen (1994:1120) om ersättning för fysioterapi.

8.2.2 Tandvård

Tandvårdslagen (1985:125), TvL, reglerar tandvården och är en ramlag precis som HSL. Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador i tandhålan (1 § TvL). I lagen (2008:145) om statligt tandvårdsstöd definieras vårdgivare som en fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt bedriver tandvård. Det är vårdgivaren som ska planera, leda och kontrollera verksamheten så att kravet på god vård i tandvårdslagen upprätthålls (3 kap. 1 § PSL).

Regionerna ska erbjuda en god tandvård åt sin befolkning. Tandvården för vuxna är avreglerad vilket innebär att folktandvården (regionernas tandvårdsorganisation) och privata vårdgivare konkurrerar på en öppen marknad när det gäller dessa patienter. Regionerna har ett särskilt ansvar för barn- och ungdomstandvård, specialisttandvård för vuxna samt tandvård som riktar sig till personer med särskilda behov (5, 7 och 8 §§ TvL).

Statligt tandvårdsstöd lämnas i form av allmänt tandvårdsbidrag, särskilt tandvårdsbidrag och tandvårdsersättning. Det statliga stödet för utförd tandvård betalas ut till vårdgivaren efter att denne ansökt hos Försäkringskassan. Tandvårds- och läkemedelsförmånsverket beslutar om reglerna för högkostnadsskyddet och Socialstyrelsen om det särskilda tandvårdsbidraget. Det statliga tandvårdsstödet utgår till såväl folktandvården som till de privata vårdgivarna.

Den privata tandvården finansieras av det statliga stödet från Försäkringskassan samt patientavgifterna som patienterna betalar själva.

En region får sluta avtal med någon annan om att utföra de uppgifter som regionen ansvarar för enligt tandvårdslagen. Uppgifter som innefattar myndighetsutövning får dock inte överlämnas till en juridisk person eller en enskild individ (5 § tredje stycket TvL). Verksamhet som regionerna ansvarar för inom tandvården, till exempel barn- och ungdomstandvård, kan således överlåtas till privata aktörer genom upphandling enligt LOU och LOV. Vuxentandvården däremot, som bedrivs på en öppen marknad, grundar sig inte på ett avtal mellan regionerna och de privata vårdgivarna. De privata vårdgivarna får sin ersättning för vuxentandvården enligt reglerna om statligt tandvårdsstöd och genom patientavgifterna.

Vuxentandvård och LEMK

Enligt 2 § LEMK har regionerna rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av eller för vilken rätt till återbetalning saknas enligt mervärdesskattelagen. Någon motsvarande rätt till ersättning finns inte för de privata utförarna av tandvård. Som påpekades i den tidigare utredningens slutbetänkande, SOU 2015:93, kan denna skillnad i rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt ge upphov till konkurrensnedvridning för vuxentandvårdens del. För att undvika effekten av en sådan snedvridning har regionerna i stor utsträckning interna regler som innebär att folktandvården inte får tillgodoräkna sig ersättningen för ingående mervärdesskatt genom att ersättningen behålls centralt inom regionerna och således inte tillfaller folktandvården.⁵

8.2.3 Social omsorg

Allmänt om socialtjänst

Begreppet social omsorg är hämtat från mervärdesskattelagstiftningen. Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § mervärdesskattelagen, ML, ”offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg”. Inom den lagstiftning som reglerar bedrivandet av verksamheten i fråga används i stället ofta begreppet socialtjänst. Det finns ingen enhetlig definition av det begreppet, men viss ledning ges i de definitioner som finns i 26 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) och i 2 § lagen (2001:454) om behandling av personuppgifter inom socialtjänsten. Med socialtjänst avses enligt dessa lagar bland annat verksamhet enligt lagstiftningen om socialtjänst och den särskilda lagstiftningen om vård utan samtycke av unga eller av missbrukare samt verksamhet som i annat fall handhas av socialnämnd eller av Statens institutionsstyrelse.

Det är kommunerna som ansvarar för socialtjänsten inom kommunen och har det yttersta ansvaret för att de enskilda invånarna får det stöd och den hjälp som de behöver. Inom sektorn tillhandahålls många olika typer av insatser, till exempel stöd och hjälp till utsatta

⁵ Se SOU 1999:133 s. 108 och SOU 2001:36 s. 102 f. samt Konkurrensverkets rapportserie 2004:1, Tandvård och konkurrens, s. 76.

barn och deras familjer, vård och behandling av missbrukare, daglig vård och omsorg av äldre, stöd och service till funktionshindrade samt ekonomiskt bistånd till människor med försörjningsproblem. De centrala lagarna på området är socialtjänstlagen (2001:453) och lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade (1993:387).

Inspektionen för vård och omsorg, IVO, bedriver tillsyn på området samt prövar ansökningar om tillstånd för enskilda verksamheter inom socialtjänsten och enligt lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Socialtjänstlagen

Socialtjänstlagen (2001:453), SoL, innehåller bland annat bestämmelser om socialtjänstens övergripande mål och principen om kommunens yttersta ansvar för att den enskilde får det stöd och den hjälp som han eller hon behöver. Utgångspunkten i socialtjänstlagen är att den som inte själv kan tillgodose sina behov eller kan få dem tillgodosedda på annat sätt har rätt till bistånd av socialnämnden för sin försörjning (försörjningsstöd) och för sin livsföring i övrigt. Den enskilde ska genom biståndet tillförsäkras en skälig levnadsnivå (4 kap. 1 § SoL).

Med begreppet ”livsföring i övrigt” avses alla de olika behov som den enskilde kan ha för att tillförsäkras en skälig levnadsnivå och som inte omfattas av försörjningsstödet. Det kan exempelvis vara fråga om bistånd till läkarvård eller tandvård, vård- och behandlingsinsatser för missbrukare, hemtjänst, särskilt boende för äldre eller funktionshindrade.⁶ Beslut om bistånd enligt socialtjänstlagen föregås alltid av biståndsbedömning och kommunerna har stor frihet att utforma insatserna.

I socialtjänstlagen finns vissa särskilt preciserade individriktade insatser som kommunen är skyldig att tillhandahålla och som kan beviljas som bistånd till enskilda. Kommunen är till exempel skyldig att tillhandahålla så kallad särskild boendeform för service och omvårdnad av äldre (5 kap. 5 § SoL). Kommunen är även skyldig att inrätta bostäder med särskild service för dem som till följd av fysiska, psykiska eller andra skäl möter betydande svårigheter i sin livsföring (5 kap. 7 § SoL). Insatsen särskilt boende omfattar flera former av

⁶ Prop. 2000/01:80 s. 92.

boende, exempelvis s.k. äldreboenden och gruppboenden. Kommunen ska också ge äldre stöd och hjälp i hemmet och annan lättåtkomlig service (5 kap. 5 § SoL). Här avses exempelvis hemtjänst. Kommunen ansvarar även för att det finns tillgång till familjehem och hem för vård eller boende (HVB-hem) för enskilda och familjer som behöver vårdas och bo utanför det egna hemmet (6 kap. 2 § SoL).

Kommunen får enligt 2 kap. 5 § SoL sluta avtal med en enskild person om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Uppgifter som innefattar myndighetsutövning får dock inte överlämnas.⁷

Lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade

Lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, är en rättighetslag som ska garantera att människor med omfattande och bestående funktionsnedsättning kan leva ett bra liv. De insatser som kan bli aktuella enligt lagen är (9 § LSS)

1. rådgivning och annat personligt stöd,
2. personlig assistans eller ekonomiskt stöd till skäligen kostnader för sådan assistans,
3. ledsagarservice,
4. kontaktperson,
5. avlösarservice i hemmet,
6. korttidsvistelse utanför det egna hemmet,
7. korttidstillsyn för skolungdom över 12 år,
8. boende i familjehem eller i bostad med särskild service för barn och ungdomar,
9. bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna,
10. daglig verksamhet för personer i yrkesverksam ålder som saknar förvärvsarbete och inte utbildar sig.

⁷ Genom reglerna om avtalssamverkan i 9 kap. 37 § kommunallagen (2017:725) får kommunen även sluta avtal med en annan kommun om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten.

Regionerna ansvarar för insatsen rådgivning och annat personligt stöd medan kommunerna ansvarar för övriga insatser om inte annat avtalats (2 § LSS). Enligt 17 § LSS kan kommunen med bibehållet ansvar sluta avtal med någon annan om att tillhandahålla insatser enligt lagen. Ett sådant uppdragsavtal kan träffas med en annan kommun eller med en enskild utförare. Det ska enligt förarbetena vara fråga om själva utförandet av stödet eller insatsen. Uppgifter som innefattar myndighetsutövning får inte överlämnas.⁸

Ansvaret för just insatsen personlig assistans är fördelat mellan kommunerna och staten. Om en persons behov av assistans för det som i lagen kallas ”grundläggande behov” bedöms understiga 20 timmar i veckan är kommunen ansvarig. Den som behöver personlig assistans i genomsnitt mer än 20 timmar i veckan kan ha rätt till statlig assistansersättning enligt 51 kap. Socialförsäkringsbalken (SFB). Sådan ersättning beviljas av Försäkringskassan. Kommunen ansvarar finansiellt för de första 20 assistanstimmarna per vecka medan staten genom Försäkringskassan ansvarar för övrig finansiering.⁹

8.2.4 Utbildning inom skolväsendet

Hur enskilda huvudmäns verksamhet finansieras

Kommunerna har det övergripande ansvaret för att samtliga elever erbjuds undervisning på grundskole- och gymnasienivå. De privata aktörer som vill starta en friskola måste ansöka om tillstånd hos Skolinspektionen. När en privat aktör godkänns blir denne ansvarig huvudman för verksamheten och får ekonomiska resurser för varje elev från respektive elevs hemkommun. Närmare bestämmelser om bidraget finns i 14 kap. skolförordningen (2011:185) och 13 kap. gymnasieförordningen (2010:2039). Bidraget består av ett grundbelopp och i vissa fall ett tilläggsbelopp. Grundbeloppet avser ersättning för undervisning, lärverktyg, elevhälsa, måltider, administration, mervärdesskatt och lokalkostnader. Ersättningen för mervärdesskatt ska utgå med ett schablonbelopp som uppgår till 6 procent av det totala bidragsbeloppet.¹⁰ Procentsatsen som används är således densamma som för kommunernas schablonersättning enligt

⁸ Prop. 1992/93:159 s. 186.

⁹ 51 kap. 22 och 23 §§ SFB.

¹⁰ 14 kap. 4 § 6 skolförordningen och 13 kap. 3 § 6 gymnasieförordningen.

huvudregeln om ersättning för dold mervärdesskatt, dvs. enligt 5 § LEMK och 1 § ersättningsförordningen.

Hälso- och sjukvård inom ramen för elevhälsan

Enligt skollagen (2010:800) ska det för eleverna i förskoleklassen, grundskolan, grundsärskolan, sameskolan, specialskolan, gymnasieskolan och gymnasiesärskolan finnas elevhälsa. Elevhälsan ska omfatta medicinska, psykologiska och psykosociala insatser. Den ska främst vara förebyggande och hälsofrämjande. Elevernas utveckling mot utbildningens mål ska stödjas. Det ska i elevhälsan finnas tillgång till skolläkare, skolsköterska, psykolog och kurator. Det ska också finnas tillgång till personal med sådan kompetens att elevernas behov av specialpedagogiska insatser kan tillgodoses (2 kap. 25 § skollagen).

I och med bestämmelserna om elevhälsa har skolan en skyldighet att bedriva hälso- och sjukvård. All elevhälsa utgör dock inte hälso- och sjukvård. Beträffande i vilket utsträckning elevhälsan utgör hälso- och sjukvård anges i Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan följande.

Insatser av en legitimerad skolläkare, skolsköterska och skolpsykolog som riktar sig till enskilda elever är i regel hälso- och sjukvård. Exempel på detta är då en skolläkare eller en skolsköterska undersöker en elevs syn och hörsel, ger vaccination eller har ett enskilt hälsosamtal med en elev. Om en skolpsykolog remitterar en elev till hälso- och sjukvården bör det normalt också falla in under hälso- och sjukvård. Huruvida en skolpsykologs utredning av och insatser för en elev är hälso- och sjukvård eller inte beror på dess karaktär. Om skolpsykologen gör en individuell utredning av elevens psykiska hälsa i en patient- och behandlarrelation är verksamheten hälso- och sjukvård. En sådan utredning kan bland annat ha sin grund i att det pedagogiska arbetet inte fungerar. Om utredningen och insatserna istället är av mer generell karaktär och främst är knutna till den pedagogiska miljön är det emellertid inte hälso- och sjukvård. En skolpsykolog som uttalar sig om barnets behov utifrån generella bedömningar av barn i allmänhet och pedagogisk kunskap på ett generellt plan utför inte hälso- och sjukvård.

Om skolhuvudmannen även engagerar andra legitimerade yrkesutövare i elevhälsan, till exempel en logoped eller fysioterapeut, så gäller motsvarande resonemang för om deras insatser är hälso- och sjukvård eller inte. Det innebär att en logoped som utreder en elevs tal- och språkstörning utför hälso- och sjukvård, medan ett mer generellt arbete med elevers kommunikationsproblem normalt inte är hälso- och sjukvård. Insatser av mer generell karaktär som riktar sig till en grupp elever kan normalt, även om de utförs av hälso- och sjukvårdspersonal, inte

anses vara hälso- och sjukvård. Sådana insatser kan exempelvis röra skolans generella arbete mot kränkande behandling, förebyggande och hälsofrämjande arbete mot tobak, alkohol och andra droger, undervisning om hälsa, kost och motion samt om sex- och samlevnad. Inom elevhälsan ska det även finnas tillgång till personal med sådan kompetens att elevernas behov av specialpedagogiska insatser kan tillgodoses. De uppgifter som åligger denna personalkategori är inte hälso- och sjukvård.¹¹

Elevhälsa i annat än egen regi

I stället för att bedriva elevhälsan i egen regi kan en huvudman välja att lägga ut den på entreprenad eller överlåta medicinska insatser till en kommun eller region. Bestämmelserna i skollagen om entreprenad och samverkan har nyligen ändrats (23 kap. skollagen).¹² Med entreprenad avses att en huvudman sluter avtal med någon annan om att denne ska utföra uppgifter inom utbildning eller annan verksamhet som huvudmannen ansvarar för. Huvudmannen behåller huvudmannskapet för uppgifter som utförs på entreprenad.¹³ Vid entreprenad ansvarar alltså kommunen eller den enskilde huvudmannen i egenskap av huvudman för verksamhetens innehåll, men låter någon annan bedriva verksamheten. I likhet med vad som redan gällt sedan tidigare får alla uppgifter som inte är hänförliga till undervisning, med vissa undantag, överlämnas till en enskild fysisk eller juridisk person på entreprenad.¹⁴ Detta möjliggör att till exempel elevhälsa överlämnas på entreprenad.¹⁵ Sådana uppgifter får dock inte överlämnas på entreprenad till en offentlig juridisk person, som en kommun eller region.

Med samverkan avses i 23 kap. skollagen att en kommun sluter avtal med en annan kommun, en region eller staten om att denna ska ta över ansvaret för kommunens uppgifter enligt skollagen på ett visst område. Ett sådant avtal om samverkan innebär att den som tar över ansvaret också tar över huvudmannskapet för uppgifterna.¹⁶ Både allmänna och enskilda skolhuvudmän får låta en region eller en kommun ta över ansvaret för elevhälsans medicinska insatser. Det

¹¹ Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan, s. 25.

¹² Bestämmelserna trädde i kraft den 1 augusti 2020 och ska tillämpas på utbildning och annan verksamhet som påbörjas efter den 30 juni 2021.

¹³ 23 kap. 2 § skollagen.

¹⁴ 23 kap. 10 § skollagen.

¹⁵ Prop. 2019/20:127 s. 253.

¹⁶ 23 kap. 21 § skollagen.

stadgas i 23 kap. 25 § skollagen att huvudmän inom skolväsendet får överlåta ansvaret för sådana medicinska insatser som anges i 2 kap. 25–28 §§ till en kommun eller region även om huvudmannen i övrigt behåller huvudmannskapet för utbildningen. En kommun får överlåta ansvaret för sådana medicinska insatser till en region, om kommunen och regionen är överens om detta. På motsvarande sätt får en region överlåta ansvaret för sådana insatser till en kommun. Vidare får staten eller en enskild som huvudman överlåta ansvaret för sådana insatser till en kommun eller en region, om huvudmannen och kommunen eller regionen är överens om detta. Till skillnad från vad som gäller för samverkan tillåts enligt 23 kap. 25 § skollagen att även andra huvudmän inom skolväsendet än kommuner överlåter ansvaret för vissa uppgifter till en kommun eller region.¹⁷

Om skolhuvudmannen bedriver elevhälsans hälso- och sjukvård i egen regi blir skolhuvudmannen vårdgivare.¹⁸ Beträffande vårdgivaransvaret när elevhälsan läggs ut på entreprenad anges i Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning följande.

Om en skolhuvudman lägger ut hela eller delar av elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad blir entreprenören alltid vårdgivare för den delen som har lagts ut, eftersom denna då bedriver hälso- och sjukvård. Om det är en fristående skola som lägger ut hela elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad är denna inte längre vårdgivare eftersom denna då inte bedriver någon hälso- och sjukvård. Om den fristående skolan endast lägger ut delar av elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad, såsom skolläkarens insatser, så är de fortfarande vårdgivare för den del av elevhälsan som de har kvar i egen regi.¹⁹

Beträffande vårdgivaransvaret när en fristående skola överlåtit ansvaret för elevhälsans medicinska insatser till en region eller kommun anges i samma vägledning att skolan inte längre är vårdgivare för denna del, eftersom skolan inte bedriver hälso- och sjukvården. Det blir då i stället kommunen eller regionen som blir vårdgivare för de medicinska insatserna.²⁰

¹⁷ Prop. 2019/20:127 s. 260.

¹⁸ Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan, s. 38.

¹⁹ Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan, s. 39 f.

²⁰ Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan, s. 42.

Undantaget från mervärdesskatteplikt och elevhälsan

Skatteverkets uppfattning

I Skatteverkets rättsliga vägledning Mervärdesskatt för år 2020 anges beträffande undantaget från skatteplikt för sjukvård och elevhälsan följande.

Skolor är skyldiga att bedriva hälso- och sjukvård enligt skollagens bestämmelser om elevhälsa. Om skolan bedriver elevhälsan för egen räkning och under eget ansvar, men anlitar en underentreprenör för vissa delar av den elevhälsa som skolan ska tillhandahålla eleverna inom ramen för skolans elevhälsa, så är det fråga om personaluthyrning. Uthyrning av personal är inte ett tillhandahållande av sjukvård.

Om skolan lägger ut hela elevhälsan på entreprenad så bedriver entreprenören verksamheten självständigt, för egen räkning och under eget ansvar. I det fallet tillhandahåller entreprenören en sjukvårdstjänst undantagen från skatteplikt, förutsatt att tjänsten i sig utgör sjukvård.

HFD 2020 not. 36

Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, undanröjde i HFD 2020 not. 36 ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden om undantaget från skatteplikt för sjukvård och avvisade ansökningen.

En psykolog med enskild firma som tillhandahåller skolpsykologtjänster till olika fristående skolor, genom att skolorna lagt ut skolpsykologuppdraget på entreprenad till honom, ville veta om hans tillhandahållande omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. Skatterättsnämnden hänvisade till Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan i fråga om i vilken utsträckning en skolpsykologs verksamhet utgör hälso- och sjukvård samt beträffande vårdgivaransvaret när hela eller delar av elevhälsan läggs ut på entreprenad. Skatterättsnämnden konstaterade att till den del de fristående skolorna har lagt ut elevhälsan på entreprenad är de inte längre vårdgivare utan det är endast sökanden. Psykologen bedriver sin verksamhet självständigt vid egen mottagning och med eget material och kan därför inte anses ingå i skolornas organisation. Enligt Skatterättsnämnden innebär detta att tillhandahållandet sker inom ramen för en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att skolpsykologtjänsterna ges i egen regi. I den mån hans tillhandahållande avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling ska de därmed omfattas av undantag från skatteplikt.

HFD konstaterade att tillhandahållandet i fråga består av flera deltjänster. För att besvara frågan om hur det ska behandlas skattemässigt är det nödvändigt att först pröva om de deltjänster som ingår i ett sådant uppdrag mervärdesskatterättsligt är att betrakta som ett eller flera tillhandahållanden. För det fall det är fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande avgörs skatteplikten av huruvida det i tillhandahållandet ingår en eller flera delar som anses vara huvudsakliga i förhållande till övriga delar eller om delarna anses vara likvärdiga. Med ledning av uppgifterna som sökanden presenterat var det inte möjligt att klarlägga vilka deltjänster som i sig kan utgöra sjukvård i mervärdesskatterättslig mening eller hur det samlade tillhandahållandet ska bedömas. Eftersom Skatterättsnämnden hade begränsat sin prövning till de deltjänster som i sig kan anses utgöra sjukvårdande behandling, utan att precisera vilka delar som avses, var det enligt HFD, oavsett svaret på den fråga som nämnden prövat, oklart hur det samlade tillhandahållandet ska bedömas. Det lämnade förhandsbeskedet fick därför antas vara av ringa betydelse för sökanden och borde ha avvisats.

8.3 Överväganden inför beräkningarna av mervärdesskattekostnadens andel

Denna utrednings beräkningar av mervärdesskattekostnadens andel av totala kostnader för att bedriva verksamheter inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning utgår bland annat från de beräkningar som den tidigare utredningen gjorde.²¹

Utredningen har i avsnitt 4 konstaterat att det föreligger en EU-rättslig osäkerhet när det gäller mervärdesskatt och uthyrning av personal för sjukvård. Även med beaktande av denna osäkerhet anser utredningen att den domstolspraxis som finns när det gäller uthyrning av personal för sjukvård (HFD) och uthyrning av personal för social omsorg (EU-domstolen) ger anledning att utgå från att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg numera är mervärdesskattepliktig.

Skatterättsnämnden meddelade den 24 november 2020 ett förhandsbesked om mervärdesskatt gällande ett läkarbolag med verk-

²¹ SOU 2015:93, Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt.

samhet vid ett så kallat läkarhus (SRN 6–20/I). Läkarbolaget har avtal med ett läkarhus om att bedriva internmedicinsk verksamhet i läkarhusets lokaler. Läkarhuset tillhandahåller bland annat personal med rätt kompetens, lokaler, medicinsk utrustning, system för patient- och journalföring samt mottagningsrum till läkarbolaget mot att de får en andel av läkarbolagets intäkter, som består av ersättning från regionen och patientavgifter. Läkarbolaget bestämmer vilka undersökningar som ska göras samt vad som ska delegeras till en annan yrkeskategori som är anställd av läkarhuset. I samband med läkarbesök tar läkarhuset betalt av patienten för läkarbolagets räkning. På patientkvittot framgår både läkarhusets och läkarbolagets namn och organisationsnummer. Läkarbolaget önskade få besked om tillhandahållandet till läkarhuset ska ses som sådan sjukvård som undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen. Läkarhuset i sin tur ville veta om tillhandahållandet av personal med rätt kompetens till läkarbolaget kan omfattas av samma undantag.

Skatterättsnämnden lämnade besked om att läkarbolaget tillhandahåller patienterna sjukvård som var undantagen från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen. Läkarbolaget ansågs inte tillhandahålla personal till läkarhuset.

Läkarhusets fråga om deras tillhandahållande till läkarbolaget avvisades. Skatterättsnämnden ansåg att frågan avseende läkarhusets tillhandahållande till läkarbolaget innebär att en bedömning av en hel verksamhet skulle behöva göras, vilket nämnden inte ansåg lämpade sig att göra inom ramen för ett förhandsbesked.

Skatteverket har överklagat Skatterättsnämndens beslut om förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen. Med anledning av att rättsläget än så länge får anses oklart beträffande mervärdesskatt och läkarhus har utredningen uteslutit verksamhet som bedrivs i form av samarbete i läkarhus från beräkningarna.

Uthyrning av personal för sjukvård kan förekomma inom elevhälsan, dvs. inom skolväsendet. Enligt Skatteverkets uppfattning ska det ses som personaluthyrning om skolan bedriver elevhälsan för egen räkning och under eget ansvar, men anlitar en underentreprenör för vissa delar av elevhälsan. Om skolan däremot lägger ut hela elevhälsan på entreprenad så bedriver entreprenören verksamheten självständigt, för egen räkning och under eget ansvar. I det fallet tillhandahåller entreprenören enligt Skatteverket en sjukvårdstjänst

undantagen från skatteplikt, förutsatt att tjänsten i sig utgör sjukvård.²²

Mot bakgrund av HFD:s hittillsvarande praxis om bemanning och sjukvård anser utredningen att det finns skäl att utgå från att ett tillhandahållande av vårdpersonal för elevhälsan inte utgör ett sådant tillhandahållande av sjukvård som omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML. Utredningen kan dock konstatera att HFD ännu inte har prövat frågan. Det finns därför ingen vägledning från HFD beträffande hur gränsen ska dras mellan skattepliktig personaluthyrning och undantagen sjukvård när det gäller tillhandahållanden av tjänster inom ramen för elevhälsan. Den praxis som finns från HFD ger dock skäl att i beräkningarna anta att även inhyrd vårdpersonal för elevhälsan belastas med ingående mervärdesskatt. Med inhyrd vårdpersonal avses inte situationer då en region eller en kommun tar över ansvaret för elevhälsans medicinska insatser med stöd av 23 kap. 25 § skollagen. Det är utredningens bedömning att sådan verksamhet faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eftersom det är icke ekonomisk verksamhet dvs. kommunen eller regionen agerar vid sådan samverkan inte i egenskap av en beskattningsbar person.

²² Skatteverkets rättsliga vägledning Mervärdesskatt 2020.

9 Metod för beräkningar

I och med att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg bedöms mervärdesskattepliktig, men verksamheten i sig är undantagen och därför saknar avdragsrätt, uppstår ökade kostnader för privata utförare som hyr in personal för sådan verksamhet. Även undantagen verksamhet inom utbildningssektorn drabbas på motsvarande sätt av ökade kostnader för mervärdesskatt vid inhyrning av vårdpersonal för sin verksamhet. De ökade kostnaderna hos de privata utförarna medför ökade kostnader för kommunerna vid upphandling från sådana privata aktörer. I syfte att ge kommunerna ekonomiskt likvärdiga alternativ vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi och att upphandla har en schablonersättning införts. Den regleras i 5 § LEMK och 1 § ersättningsförordningen.¹ I utredningens uppdrag ingår dels att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner, dels undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal, liknande den schablonnivå som finns i dag för lokalkostnader, och om en sådan lösning presenteras även föreslå nivåer som beaktar såväl de privata utförarnas som kommunernas och regionernas mervärdesskattekostnader.

I avsnittet redogörs för hur utredningen beräknar ingående skatt på inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg (i fortsättningen inhyrd personal). Inom grundskolor och gymnasieskolor förekommer inhyrning av vårdpersonal för elevhälso-tjänster som bedöms mervärdesskattepliktig. Utredningen beräknar därför ingående skatt för inhyrd personal även för grundskolor och gymnasieskolor. Under rubrik 9.1 redogörs för de beräkningar som används för att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner. Under rubrik 9.2 redogörs

¹ Förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

för beräkningarna som används för att undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal. Beräkningarna under rubrik 9.2 används även till att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner.

9.1 Ingående skatt för kommuner och regioner

I syfte att undersöka om det finns förutsättningar för en differentiering av schablonersättningen för kommuner respektive regioner beräknas kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal inom sjukvård, social omsorg och utbildning. Ingående skatt på inhyrd personal inom utbildning beräknas enligt metoden under rubrik 9.2 nedan. I de regionala verksamheterna uppstår kostnader för ingående skatt inom hälso- och sjukvården. I de kommunala verksamheterna uppstår kostnader för ingående skatt inom social omsorg och utbildning. I beräkningarna motsvarar följaktligen sjukvård regionernas verksamhet medan social omsorg och utbildning motsvarar kommunernas verksamhet. För att erhålla andelen ingående skatt för kommuner respektive regioner ställs den beräknade ingående skatten för regionerna i relation till kostnaderna för att bedriva motsvarande verksamhet inom regionerna och den beräknade ingående skatten för kommunerna ställs i relation till kostnaderna för att bedriva motsvarande verksamhet inom kommunerna.

9.1.1 Beräkning av ingående skatt för kommuner och regioner

I betänkandet Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, (i fortsättningen kallad ”den tidigare utredningen”) beräknades ingående skatt för kommuner och regioner uppdelat på olika verksamhetsområden. Den ingående skatten beräknades utifrån räkenskapssammandragets driftsredovisning som sammanställs årligen av Statistiska centralbyrån (fortsättningsvis SCB). Räkenskapssammandraget baseras på kommuner och regioners bokslut och redovisas dels för olika verksamhetsområden, dels för kommuner respektive regioner. De beräkningar som den tidigare utredningen gjorde kritiserades av flera

remissinstanser. Dessa remissinstanser ansåg i huvudsak att beräkningarna var osäkra och svåra att kontrollera. SKR (dåvarande SKL) bedömde att den statistik som presenteras i räkenskapssammandraget inte är tillräckligt detaljerad för att läggas till grund för beräkningar. SKR ansåg vidare att tillförlitligheten i beräkningarna inte var tillräcklig och att det inte gick att utläsa hur antaganden och schabloner påverkade presenterat resultat.

Syftet med räkenskapssammandraget är att ge tillförlitlig information om regionernas och kommunernas ekonomi både på lokal nivå och på riksnivå. Räkenskapssammandraget används bland annat i Nationalräkenskaperna² och är en viktig källa för staten vid uppföljning och utvärdering av kommunernas och regionernas ekonomi. Statistiken används också för beräkning av både finansiella nyckeltal och olika verksamhetsnyckeltal som används av statliga myndigheter, politiker och allmänhet för att jämföra kommunerna och regionernas ekonomi.

Uppgifterna i räkenskapssammandraget är uppdelade på olika kostnadsposter för stora kostnadsgrupper såsom personalkostnader och kostnader för material. I vissa av kostnadsgrupperna ingår varor och tjänster som är belagda med mervärdesskatt, såsom i kostnadsgruppen material, medan vissa kostnadsgrupper innehåller kostnader som inte är belagda med mervärdesskatt, såsom personalkostnader. För att beräkna den ingående skattens storlek för dessa kostnadsgrupper behövde därför den tidigare utredningen kostnadsuppgifter för mer detaljerade kostnader med avvikande skattesats, såsom exempelvis kostnaderna för livsmedel som beskattas med 12 procent mervärdesskatt i stället för med normalskattesatsen 25 procent. Den ingående skatten för kostnadsgruppen material (som livsmedel ingår i) justerades således utifrån en lägre skattesats för livsmedel. På motsvarande sätt justerades den genomsnittliga ingående skatten för alla kostnadsgrupper med varor och tjänster som var mervärdesskattebelagda. För att kunna genomföra sådana justeringar inhämtade den tidigare utredningen mer detaljerade uppgifter via enkäter som skickades till ett urval kommuner och regioner, för enkäterna se bilaga 2 och 3 i den tidigare utredningens slutbetänkande. Den beräknade ingående skatten ställdes sedan i relation till driftskostna-

² Nationalräkenskaperna (NR) är ett kontosystem som sammanfattar och beskriver vårt lands ekonomiska aktiviteter och utveckling. I Nationalräkenskaperna beräknas bland annat bruttonationalprodukten (BNP), reala sektorräkenskaper och finansräkenskaper.

terna, som även de redovisas i räkenskapssammandraget uppdelat för respektive verksamhetsområde.

I direktivet till utredningen framgår att utredaren i sitt arbete ska beakta den analys som gjordes i betänkandet Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (SOU 2015:93) samt de remissvar som regeringen fick in avseende samma betänkande. Sedan den tidigare utredningen genomförde sina beräkningar har, vad denna utredning kunnat bedöma, inte några större förändringar i mervärdesskattesystemet eller kommuners och regioners kostnadsstruktur skett³. Den större förändring som har ägt rum är den som föranlett denna utredning, dvs. den tillkomna skatteplikten vid uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg. Utredningen har studerat den tidigare utredningens beräkningar i syfte att beakta den remisskritik som har framförts mot dessa beräkningar. Utredningen finner dock att den tidigare utredningens beräkningar av ingående skatt för kommuner och regioner är grundligt gjorda. Beräkningarna är justerade på detaljnivå för att på bästa sätt kunna beräkna storleken på den ingående skatten. I de fall det inte har varit möjligt att hitta detaljerade underlag i räkenskapssammandraget har den tidigare utredningen inhämtat information från kommuner och regioner via en enkät. I syfte att bemöta den kritik som den tidigare utredningen fick rörande att det inte varit möjligt att utläsa hur antaganden och schabloner påverkat presenterat resultat utvecklar denna utredning metodbeskrivningen ytterligare på detaljnivå. Det statistikunderlag som den tidigare utredningen använt sig av, dvs. räkenskapssammandraget, är det statistikunderlag som även denna utredning bedömer är det mest lämpliga för ändamålet, dvs. för att beräkna den ingående skatten hos kommuner och regioner. För en närmare redogörelse av den tidigare utredningens beräkning av ingående skatt för kommuner och regioner se SOU 2015:93, avsnitt 9.1–9.4.

Metoden som denna utredning har valt för att beräkna andelen av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader, inklusive kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal, är därför att utgå från den tidigare utredningens beräknade andel av ingående skatt för kommuner respektive regioner och komplettera med ytterligare en

³ Utifrån kommunernas och regionernas driftsredovisning har utredningen undersökt kostnadsstrukturens utveckling. Inga större förändringar av kostnadsstrukturen mellan 2013 och 2020 har skett.

beräkning av ingående skatt på inhyrd personal för sjukvård och social omsorg. Även ingående skatt för inhyrd vårdpersonal för grundskolor och gymnasieskolor beräknas. Till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt läggs den beräknade kostnadsandelen av ingående skatt för inhyrd personal. Summan av dessa två kostnadsandelar utgör kommunernas och regionernas totala andel av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader, efter att inhyrning av personal blivit belagd med mervärdesskatt. Denna andel jämförs sedan med schablonen på 6 procent för att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner.

I nedanstående formel redogörs förenklat för den beräkning som utredningen använder sig av för att beräkna andelen ingående skatt, inklusive andelen ingående skatt på inhyrd personal, av de totala kostnaderna. Formeln beräknas för kommuner respektive regioner samt uppdelat för sjukvård och social omsorg.

Formel 9.1 Andel kostnader för ingående skatt (inklusive ingående skatt på inhyrd personal) av totala kostnader, inom kommuner respektive regioner

$$a + \left(\frac{b}{c + d} \right) = e$$

a= Kostnadsandel för ingående skatt på övriga kostnader. Den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader (häri ingår inte ingående skatt på inhyrd personal).

b= Beräknad kostnad för ingående skatt på inhyrd personal för sjukvård respektive social omsorg.

c= Totala kostnader, inklusive mervärdesskatt, för att bedriva verksamheten. Kostnaderna är hämtade från de kostnadsposter som redovisas i räkenskapssammandragets driftsredovisning.

d= Kostnader för ingående skatt på inhyrd personal.

e= Andel kostnader för ingående skatt (inklusive ingående skatt på inhyrd personal) av totala kostnader.

Nedan under rubrikerna 9.1.2–9.1.5 redogörs för beräkningen av ingående skatt utifrån de variabler som ingår i formel 9.1 ovan.

9.1.2 Totala kostnader

Utredningen har på liknande sätt som den tidigare utredningen sammanställt kommunernas och regionernas totala kostnader utifrån de kostnadsposter som redovisas i räkenskapssammandragets drifts-

redovisning. Kostnaderna har sammanställts för de senaste utfallsåren, det vill säga 2016, 2017, 2018 och 2019. Vid beräkning av kostnaderna för regionernas verksamhet för sjukvård använder utredningen, på liknande sätt som den tidigare utredningen, det verksamhetsområde inom räkenskapssammandraget som benämns Hälso- och sjukvård. Inom verksamhetsområdet finns delområdena primärvård, specialiserad psykiatrisk vård, specialiserad somatisk vård, övrig hälso- och sjukvård och tandvård. Dessa delområden beräknas tillsammans och utgör hälso- och sjukvård.⁴

Vid beräkning av kostnaderna för kommunernas verksamhet för social omsorg använder utredningen, på liknande sätt som den tidigare utredningen, det verksamhetsområde inom räkenskapssammandraget som benämns Vård och omsorg och som vidare är uppdelat i bland annat Vård och omsorg om äldre personer och personer med funktionsnedsättning och individ- och familjeomsorg.⁵ Utredningen beräknar även de totala kostnaderna för utbildning. Liksom den tidigare utredningen används det verksamhetsområde som inom räkenskapssammandraget benämns Pedagogisk verksamhet. Häri ligger kommunens totala pedagogiska verksamhet såsom bland annat grundskola och gymnasieskola.

För att erhålla de totala kostnaderna för kommuner respektive regioner att ställa i relation till kostnaderna för ingående skatt på inhyrd personal ska även kostnaderna för den ingående skatten läggas till de totala kostnaderna, se beräkningsformeln 9.1 ovan. Kostnaden för ingående skatt ingår i räkenskapssammandragets kostnadsposter och ingår därigenom i de sammanställda totala kostnaderna.

Eftersom det inte skett några större förändringar i mervärdesskattesystemet eller i kommunernas och regionernas kostnadsstruktur använder utredningen den tidigare utredningens beräknade andel för ingående skatt av de totala kostnaderna för att beräkna kostnaden för ingående skatt på andra kostnader än inhyrd personal. I avsnitt 9.1.4 beskrivs den förra utredningens beräknade andelar av ingående skatt.⁶ Även kostnaderna för den ingående skatten på inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg bör läggas

⁴ SCB, Instruktioner räkenskapssammandrag 2019 (regioner).

⁵ SCB, Instruktioner räkenskapssammandrag 2019 (kommuner).

⁶ Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, s. 60 och s. 95.

till de totala kostnaderna när dessa delar kostnaderna för ingående skatt på övriga kostnader andra än kostnader för inhyrd personal.

Notera att utredningen utgår från den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel och använder den som en andel för ingående skatt på övriga kostnader, alltså andra kostnader än inhyrd personal. Således ingår inte kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal i nämnaren vid beräkning av termen a i formel 9.1. Det innebär att utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt (inklusive ingående skatt på inhyrd personal), dvs. termen e i formel 9.1, blir något högre än vad den borde vara i dagens situation vid mervärdesskatt på inhyrd personal. Utredningen kan dock konstatera att skillnaden är liten och påverkar inte resultaten när dessa presenteras med en decimal. Dock kan det innebära större skillnader vid beräkningar för enskilda privata utförare med stora kostnader för inhyrd personal. Skillnaderna ligger dock inom vad som kan anses vara en rimlig felmarginal och påverkar inte utredningens slutsatser. Utredningen har därför valt att utgå från den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel och använda den som en andel för ingående skatt på övriga kostnader, dvs. andra än kostnader för inhyrd personal, och därtill lägga den beräknade kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal.

Under rubrik 9.1.3 redovisas hur kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal beräknas.

9.1.3 Kostnader för inhyrd personal

För beräkning av den ingående skatten för inhyrd personal behöver kostnaden för inhyrd personal kvantifieras. Även kostnaden för inhyrd vårdpersonal på grundskolor och gymnasieskolor behöver kvantifieras. Utifrån kostnaderna för inhyrd personal beräknas den ingående mervärdesskatten (25 procent). Eftersom syftet med beräkningen är att se hur regionernas och kommunernas kostnader för mervärdesskatt påverkas av att kostnaden för inhyrd personal blivit mervärdesskattepliktig antas det att kostnaden för inhyrd personal är belagd med 25 procent mervärdesskatt även åren 2016, 2017, 2018 och hela 2019. I räkenskapsammandraget redovisas kostnader exklusive mervärdesskatt varför kostnaden för inhyrd personal multipliceras med 0,25 procent.

I baskontoplanen, som sätter upp ramarna för vilka kostnads-konton som ska ingå i kommunernas och regionernas redovisning, finns detaljerade konton där kostnaderna för inhyrd personal ska redovisas.⁷ I baskontoplanen för regionerna under konto 555-*Inhyrd personal för huvudverksamhet och verksamhetsanknutna tjänster*, ska kostnaden för inhyrd personal för regionerna redovisas. På detta konto redovisas kostnader för inhyrd personal inom huvudverksamhet eller verksamhetsanknutna tjänster där regionen har för avsikt att bemanna med egen personal men där personalbrist föreligger. Kostnader för inhyrd personal redovisas här oavsett om den inhyrda personalen kommer från annan region, region- eller privatägt bolag eller annan privat utförare. I bedömningen tas inte heller hänsyn till under hur lång tid inhyrningen sker. Kostnader för inhyrd personal i service-, administrativa- och stödverksamheter redovisas inte under detta konto utan i kontogrupp 75 Övriga tjänster.

I baskontoplanen för kommunerna under kontogrupp 75 ska kostnader för inhyrd personal redovisas när syftet med inhyrningen är att täcka personalbrist för en ordinarie arbetsuppgift där kommunen har för avsikt att bemanna med egen personal men där egen personal inte finns tillgänglig. Under konto 75 ska inte revisions-tjänster som köps in av revisionsbyrå eller andra administrativa tjänster som köps in redovisas. De ska i stället redovisas under konto 745 Konsulttjänster.

Kostnadskonto 555 i baskontoplanen för regionerna och kontogruppen 75 i baskontoplanen för kommunerna täcker väl in kostnaderna för inhyrd personal inom sjukvård, tandvård och social omsorg. I de fall kommunerna och regionerna använder baskontoplanen i sin redovisning bör de redovisade kostnaderna för inhyrd personal under dessa kostnadskonton väl motsvara de kostnader för inhyrd personal som det sedan 2019 tas ut mervärdesskatt på. Det saknas information om hur många kommuner och regioner som använder baskontoplanen i sin redovisning. Utredningen har fått information från SCB om att omkring 70 procent av kommunal- och samordningsförbunden använder baskontoplanerna i sin redovisning. En bedömning är att det bör vara än mer vanligt bland kommunerna och regionerna att använda sina baskontoplaner. Denna bedömning stöds av SCB. Utredningen gör således bedömningen att

⁷ Sveriges kommuner och regioner, Region-BAS 21, 2020, Sveriges kommuner och regioner, Kommun-Bas 21, 2020.

kostnadskontona för inhyrd personal i räkenskapsammandraget även i praktiken väl innefattar de kostnader som de enligt definition ska innefatta.

Kostnadskontona fångar däremot inte upp kostnaderna för den inhyrda vårdpersonalen inom grundskola och gymnasieskola, utan endast inhyrd personal totalt inom grundskola och gymnasieskola. Denna beräknas därför inte enligt den metod som beskrivs under denna rubrik 9.1 utan beräknas i stället enligt metoden som redogörs för närmare under rubrik 9.2 nedan.

De redovisade kostnaderna för inhyrd personal sammanställs endast samlat för kommuner respektive regioner inom räkenskapsammandraget. Det saknas således en uppdelning av kostnaderna för inhyrd personal för olika verksamhetsområden. Utredningen har därför viktat kostnaden för inhyrd personal för kommuner respektive regioner utifrån driftsredovisningens lönekostnader. Sjukvården, dvs. huvudområdena primärvård, specialiserad psykiatrisk vård, specialiserad somatisk vård och övrig hälso- och sjukvård, står för sammantaget omkring 70 procent av alla lönekostnader i regionen medan tandvården står för omkring 3 procent av lönekostnaderna i regionen. I viktningen har därför 70 procent av de totala kostnaderna för inhyrd personal hos regionerna tillfallit sjukvård. På motsvarande sätt har en viktning skett även för kostnaden för inhyrd personal inom kommunerna. Vård och omsorg står för omkring 40 procent av driftsredovisningens totala lönekostnader inom kommunerna. I viktningen har därför 40 procent av de totala kostnaderna för inhyrd personal hos kommunerna tillfallit social omsorg.⁸ Kostnadsposten för inhyrd personal finns redovisad per år. Utredningen har viktat kostnaden för inhyrd personal utifrån lönekostnaderna för samtliga relevanta år.

⁸ Utredningen har valt att vikta kostnaderna för inhyrd personal utifrån lönekostnader då bedömningen är att personalintensiva verksamheter inom sjukvården och den sociala omsorgen generellt bör vara mer benägna att hyra in personal. Utredningen har undersökt hur sjukvårdens och den sociala omsorgens lönekostnader som andel av de totala lönekostnaderna inom regionerna och kommunerna har förändrats genom åren och kan konstatera att de har varit relativt konstanta. De har fluktuerat med omkring 5 procent mellan åren 2013 och 2019. Det bör innebära att strukturella förändringar i verksamheterna såsom ökad kostnad för inhyrd personal inte nämnvärt har påverkat de genomsnittliga lönekostnaderna.

9.1.4 Kostnadsandel för ingående skatt på övriga kostnader

Den tidigare utredningen beräknade kostnadsandelen av ingående skatt för kommuner respektive regioner innan mervärdesskatt hade börjat tas ut på inhyrd personal. I denna utredning kallar vi den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för kostnadsandel för ingående skatt på övriga kostnader, dvs. andra kostnader än inhyrd personal. Inom regionernas verksamhetsområden för sjukvård beräknades andelen ingående skatt till i genomsnitt 4,7 procent av de totala kostnaderna och inom kommunernas verksamhetsområden för vård och omsorg beräknades andelen ingående skatt till i genomsnitt 3,9 procent av de totala kostnaderna. Inom kommunernas verksamhetsområden inom området utbildning beräknades ingående skatt till 5,2 procent.⁹

9.1.5 Total kostnadsandel av ingående skatt

Den beräknade kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal ställs slutligen i relation till de uppdaterade totala kostnaderna för att erhålla kostnadsandelen av den ingående skatten på inhyrd personal, se formel 9.1 ovan. Kostnadsandelen av ingående skatt på inhyrd personal summeras slutligen med kostnadsandelen av ingående skatt på övriga kostnader (dvs. den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt) för att erhålla den totala andelen av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader. Andelen ingående skatt av de totala kostnaderna beräknas för sjukvård och social omsorg. Denna andel jämförs sedan med den procentuella schablonen på 6 procent för att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner.

9.2 Ingående skatt för privata utförare

Nedan redogörs för beräkningarna av ingående skatt för privata utförare. Syftet med ersättningen som kommuner och regioner kan ansöka om enligt 5 § LEMK för så kallad dold mervärdesskatt är att ge kommuner och regioner ekonomiskt likvärdiga alternativ vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi och att upphandla. Med

⁹ Beräkningarna i den tidigare utredningen gjordes för utfallsåret 2013.

dold mervärdesskatt avses den merkostnad som uppkommer i priset hos en privat utförare som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt när denne säljer varor eller tjänster vidare. Enligt utredningens uppfattning är även de privata utförarnas kostnadsökning för ingående mervärdesskatt relevant för att utforma en så träffsäker schablonersättning som möjligt. Utredningen har därför valt att undersöka hur stora kostnaderna är för den ingående skatten på inhyrd personal hos privata utförare. Det förekommer även inhyrning av sjukvårdstjänster inom utbildningsområdet. Exempelvis förekommer inhyrning av elevhälsotjänster inom grund- och gymnasieskolor. Även denna inhyrning kvantifieras i detta avsnitt.

Beräkningarna av ingående skatt för privata utförare används som ett komplement till beräkningarna under rubrik 9.1 ovan för att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner. Beräkningarna för privata utförare ligger också till grund för undersökningen om det finns förutsättningar att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal, liknande den schablonnivå som finns i dag för lokalkostnader.

I beräkningarna under avsnitt 9.1 har det inte varit möjligt att beräkna kommunernas kostnader för inhyrd vårdpersonal inom utbildning. Därför används de privata utförarnas kostnader för inhyrd vårdpersonal inom utbildning i beräkningarna under avsnitt 9.1 ovan.

Utredningen har genomfört en enkätundersökning för att få in de uppgifter som krävs för att kunna genomföra en beräkning av kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal hos privata utförare. I syfte att undersöka om det finns förutsättningar att införa alternativa schablonnivåer har utredningen skickat enkäten till privata utförare inom olika verksamhetsområden inom sjukvård, social omsorg och utbildning i olika delar av landet.

9.2.1 Urval av privata utförare

Urvalet av respondenter till enkätundersökningen utgörs av privatägda företag med bolagsformerna handelsbolag, aktiebolag eller ekonomisk förening. Inom sjukvård har urvalet begränsats till utförare med minst en anställd. En sådan begränsning har inte kunnat göras för utförare inom social omsorg och utbildning.

Utredningen har valt att exkludera bolagsformen enskild näringsidkare eftersom dessa utförare ofta saknar personalkostnader då de inte har anställda och kanske inte heller tar ut någon egen lön. De totala kostnaderna i verksamheten skulle annars riskera att bli missvisande. Utredningen har av samma anledning valt att begränsa urvalet till utförare med minst en anställd inom sjukvården. Bolagsformerna ideell förening och stiftelse har också valts bort i urvalet då det inte varit möjligt att bedöma om sådana utförare inom hälso- och sjukvården eller den sociala omsorgen bedrivit sin verksamhet yrkesmässigt. I övrigt har urvalet av privata utförare valts så att de grovt motsvarar den totala populationen av privata utförare inom sjukvård och social omsorg vad gäller storlek och delområde.

Vid beräkningen av de privata utförarnas ingående skatt använder utredningen samma uppdelning i delområden som vid motsvarande beräkning för kommuner respektive regioner. Det innebär att vid urvalet efterfrågas respondenter inom verksamhetsområdet Hälso- och sjukvård i delområdena primärvård, specialiserad psykiatrisk vård, specialiserad somatisk vård, övrig hälso- och sjukvård och tandvård.¹⁰ För privata utförare med verksamhet inom social omsorg efterfrågas respondenter inom äldreomsorg, insatser för personer med funktionsnedsättning, insatser enligt LSS, vård för vuxna med missbruksproblem samt inom barn och ungdomsvård.¹¹ För privata utförare inom utbildning efterfrågas respondenter inom grundskola, grundsärskola, gymnasieskola och gymnasiesärskola.

Utförarna inom hälso- och sjukvården har hämtats från SCB:s företagsdatabas (FDB) som är ett register över samtliga företag, myndigheter, organisationer och deras arbetsställen. I företagsdatabasen är företagen uppdelade enligt standarden för svensk näringsgrensindelning, så kallade SNI-koder. Utredningen har valt företag under de SNI-koder som motsvarar verksamhetsområdet Hälso- och sjukvårds delområden. Dessa delområden motsvarar samma delområden som används i beräkningen för kommuner och regioner enligt ovan. För att erhålla företag med en relativt renodlad verksamhet har utredningen framför allt efterfrågat företag med endast en SNI-kod registrerad för sin verksamhet. I de fall det inte funnits tillräckligt många företag med endast en SNI-kod registrerad har företag med två SNI-koder registrerade valts (men med den efter-

¹⁰ SCB, Instruktioner räkenskapssammandrag 2019 (regioner).

¹¹ SCB, Instruktioner räkenskapssammandrag 2019 (kommuner).

frågade SNI-koden som huvudsaklig verksamhet). I bilaga 3 redogörs för de SNI-koder som utredningen har valt företag inom.

Utförarna inom den sociala omsorgen har hämtats från Inspektionen för vård och omsorgs (IVO:s) Omsorgsregister. I Omsorgsregistret finns uppgifter om verksamhet enligt socialtjänstlagen (2001:453), SoL, och lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade (1993:387), LSS, som måste anmälas till IVO. Utredningen har valt företag under de lagrum och med de inriktningar som framför allt motsvarar verksamhetsområdet Vård och omsorgs delområden. Dessa delområden motsvarar samma delområden som beräknas för kommuner och regioner, se rubrik 9.1.2. I bilaga 3 redogörs för de lagrum och inriktningar som utredningen valt företag inom.

Utförarna inom utbildning har hämtats från Skolinspektionens Skolenhetsregister. Utredningen har valt utförare inom delområdena grundskola och gymnasieskola eftersom utredningen bedömer att det framför allt är inom dessa områden som inhyrning av elevhälsotjänster bör förekomma.

Urvalet av privata utförare inom hälso- och sjukvården, som hämtats från SNI-koderna, har viktats så att privata utförare lokaliserade i regioner med många landsbygdskommuner, dvs. regionerna Värmland, Dalarna, Jämtland, Västerbotten och Norrbotten är överrepresenterade i förhållande till den verkliga populationen. Av det totala antalet privata utförare inom dessa SNI-koder utgör omkring 7 procent utförare lokaliserade i dessa regioner med många landsbygdskommuner. Vid val av utförare har urvalet i stället viktats så att antalet utförare inom dessa regioner uppgår till omkring 30 procent av det totala urvalet.

Motsvarande viktning har inte varit möjlig att göra för privata utförare inom den sociala omsorgen eller utbildning. Här har i stället ett slumpmässigt urval använts till enkätundersökningen. Inom den sociala omsorgen har ett urval använts på omkring 25 procent av alla privata utförare och inom grund- och gymnasieskolan, inklusive grundsärskola och gymnasiesärskola, har ett urval på omkring 40 procent av alla privata utförare använts.

Efter utskicket av enkäten har det framkommit att respondenterna inom den sociala omsorgen som hämtats från IVO:s omsorgsregister och som ingår i en koncern haft svårigheter att besvara enkäten. Enkäten har i dessa fall gått ut till enheter inom koncernen, och inte bolag, som bedriver verksamhet anmäld till IVO. Formu-

leringen i enkäten har utgått från att endast egna bolag fått enkäten. Utredningen har därför varit i kontakt med samtliga koncerner inom den sociala omsorgen som ingått i utskicket och hjälpt dem besvara enkäten för de boenden, kliniker eller verksamheter som efterfrågats.

9.2.2 Enkätundersökning

Enkäten har skickats via e-post till utförare inom sjukvård och utbildning och via post till utförare inom social omsorg. Svarstiden för enkäten har varit tre veckor. Under den tiden har två påminnelser skickats ut. Utredningen har haft hjälp av företaget Institutet för kvalitetsindikatorer att sammanställa enkäterna i ett digitalt frågeformat, skicka ut enkäterna och att sammanställa enkätsvaren.

I syfte att få information om storleken på kostnaden för inhyrd personal har utredningen ställt följande frågor i enkäterna:

- Ange företagets totala årliga kostnad, inklusive mervärdesskatt, för verksamheten.
- Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd och inhyrd personal för verksamheten.
- Ange företagets årliga kostnader för vård- och omsorgspersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd.

Företagen har även fått svara på vilket delområde enkäten besvaras för samt vilken/vilka kommuner företaget bedriver sin verksamhet i. Härigenom har utredningen fått information om hur kostnaderna för ingående skatt på inhyrd personal kan variera både inom delområdena och geografiskt i landet.

I början av enkäten ställs också frågan om företaget ingår i en koncern. Ingår företaget i en koncern innehåller frågan en längre beskrivande text kring exempelvis hur overheadkostnader för verksamheten ska hanteras. Se bilaga 2 för enkäterna.

Svarsfrekvens

Totalt antal privata utförare inom hälso- och sjukvården, utifrån beskrivna SNI-koder i bilaga 3, uppgår till omkring 9 000 företag varav omkring 5 500 har en eller flera anställda. Det totala antalet

företag inom den sociala omsorgen, som är anmälda till ovan beskrivna inriktningar inom IVO:s omsorgsregister, uppgår till omkring 5 000 företag. I Skolinspektionens Skolenhetsregister återfinns omkring 1 400 skolor inom grundskola, grundsärskola, gymnasieskola och gymnasiesärskola. Enkätundersökningen har skickats till 1 000 utförare inom hälso- och sjukvården, till 1 200 utförare inom den sociala omsorgen och till 600 utförare inom utbildning enligt beskrivningen av urval under rubrik 9.2.1. ovan. Det innebär att enkäten har skickats till omkring 18 procent av det totala antalet privata utförare inom hälso- och sjukvården, till 24 procent inom den sociala omsorgen och till omkring 42 procent av det totala antalet privata utförare inom urvalsgruppen för utbildning.

Det korrigerade utskicket efter att bortfall registrerats uppgick till 944 inom hälso- och sjukvården, 869 inom sociala omsorgen och 569 inom utbildning. Huvudanledningen till dessa bortfall var att e-postadressen inte existerade eller var felaktig eller att postadressen var felaktig.

Totalt har utredningen fått in 223 svar från privata utförare inom social omsorg, 313 svar från privata utförare inom sjukvård och 68 svar från privata utförare inom utbildning. Det innebär en sammantagen korrigerad svarsfrekvens på 25 procent. För social omsorg uppgick den korrigerade svarsfrekvensen till 26 procent, för sjukvård till 33 procent och för utbildning till 12 procent. Utav de svarande inom sjukvård har 88 angivit att de haft kostnader för inhyrd personal något av åren 2016, 2017, 2018 och 2019. Utav de svarande inom social omsorg har 69 angivit att de haft kostnader för inhyrd personal något av dessa år. Inom utbildning har 35 av de svarande angivit att de haft kostnader för inhyrd vårdpersonal något av dessa år.

Svarsfrekvensen blev låg på det stora utskicket av enkäter. Den pågående coronapandemin har troligen haft en negativ inverkan på svarsfrekvensen. Inom utbildning har utredningen fått många frågor från privata utförare om enkäten är avsedd för dem eftersom de bedriver utbildning och inte sjukvård. Denna uppfattning hos utförarna kan även ha påverkat svarsfrekvensen negativt.

9.2.3 Beräkning ingående skatt för privata utförare

I nedan angiven formel redogörs förenklat för den beräkning som utredningen använder för att beräkna andelen ingående skatt, inklusive ingående skatt för inhyrd personal, av de totala kostnaderna. Beräkningen görs dels för olika verksamhetsområden och delområden, dels för olika geografiska områden.

Formel 9.2 Andel kostnader för ingående skatt (inklusive ingående skatt på inhyrd personal) av totala kostnader, hos privata utförare

$$a + b = c$$

a= Den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt (härin ingår inte ingående skatt på inhyrd personal), utifrån metod beskriven under avsnitt 9.1.1.

b= Beräknad kostnadsandel av ingående skatt på inhyrd personal för sjukvård och social omsorg, samt inhyrd vårdpersonal inom utbildning, hos privata utförare utifrån enkätundersökningen.

c= Andel ingående skatt (inklusive ingående skatt på inhyrd personal) av totala kostnader.

Kostnadsandel kostnader för ingående skatt

Utredningen har vid beräkning av kostnaderna för ingående skatt, exklusive ingående skatt för inhyrd personal, för privata utförare liksom för kommuner och regioner valt att använda den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt som redogjorts för under avsnitt 9.1.1 ovan. Det har inte bedömts nödvändigt att göra om de beräkningar över andelen ingående skatt som den tidigare utredningen gjorde. Dessa beräkningar är grundligt gjorda och utgör ett tillräckligt underlag att komplettera med kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal för privata utförare, som beräknats utifrån enkätundersökningen. Den tidigare utredningens beräkningar av kostnaderna för ingående skatt för kommuner och regioner och för privata utförare, där ingående skatt för inhyrd personal inte ingick, visar dessutom att skillnaden mellan kostnader för kommuner och regioner respektive privata utförare inte är betydande. Därför har utredningen valt att fokusera på att efterfråga information kring storleken på kostnader för ingående skatt på inhyrd personal.

Kostnadsandel av ingående skatt på inhyrd personal

Enkätsvaren ger utredningen information om kostnader för ingående skatt på inhyrd personal inom olika delområden och geografiska områden. Kostnaden för den ingående skatten beräknas genom att multiplicera kostnaden för inhyrd personal 2016, 2017 och 2018 med 0,25 (vilket motsvarar storleken på mervärdesskatten). För att beräkna kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal 2019 behöver det dock beaktas att mervärdesskatt började tas ut på inhyrd personal först andra halvåret 2019. Det innebär att mervärdesskatten ingår i kostnaderna för inhyrd personal från andra halvan av 2019 hos privata utförare. Storleken på kostnaden för mervärdesskatten på inhyrd personal från andra halvan av 2019 uppgår således till 20 procent av priset inklusive mervärdesskatt. Kostnaden för den ingående skatten beräknas således genom att multiplicera kostnaden för inhyrd personal med 0,23 ($(0,25+0,20)/2=0,23$).

Enkätundersökningen ger även information om de privata utförarnas totala kostnader, inklusive mervärdesskatt, för att bedriva verksamheten. För att erhålla kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal som andel av totala kostnader ställs kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal i relation till de privata utförarnas totala kostnader (inklusive mervärdesskatt) för att bedriva verksamheten.

Andel kostnader för ingående skatt av totala kostnader

Andelen av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal adderas till andelen av kostnaden för ingående skatt på övriga kostnader för att erhålla den totala andelen av kostnaden för ingående skatt. Denna andel utgör den andel som jämförs med schablonersättningen på 6 procent. Hur denna andel skiljer sig åt mellan privata utförare med olika verksamheter och mellan privata utförare inom olika delar av landet utgör underlag för att undersöka om det är motiverat att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal, liknande den schablonnivå som finns i dag för lokalkostnader.

10 Resultat för sjukvård, social omsorg och utbildning

I detta kapitel presenteras resultatet av utredningens undersökningar av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal för undantagna verksamheter bedrivna av regionerna och kommunerna samt av privata utförare. Den beräknade kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader, se vidare metodavsnittet, avsnitt 9.

I syfte att undersöka om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner har utredningen beräknat kostnader för ingående skatt för undantagna verksamhetsområden inom kommuner respektive regioner. I syfte att undersöka om det bör införas alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal, liknande den schablonnivå som finns i dag för lokal-kostnader, har utredningen genomfört en enkätundersökning riktad till privata utförare inom sjukvård, social omsorg och utbildning. Resultatet från enkätundersökningen ger utredningen underlag att studera spridningen av kostnaden för ingående skatt bland de privata utförarna som faktiskt haft kostnader för inhyrd personal och således om det kan vara motiverat att införa en alternativ schablonnivå vid hög andel kostnader för inhyrd personal.

Avsnittet inleds med en redovisning av resultatet av enkätundersökningen samt en beskrivning av marknadens aktörer. Därpå följer en presentation av resultaten av utredningens beräkningar av ingående skatt. Den görs uppdelat för regioner respektive kommuner och för offentligt bedrivna verksamheter respektive privata utförares verksamhet. Därefter presenteras statistik och beräkningar för mer-värdesskattegrupper och privata utförare inom koncerner. Slutligen

presenteras andra undersökningars resultat beträffande inhyrd personal. Avsnittet avslutas med slutsatser utifrån presenterade resultat.

10.1 Resultat av enkätundersökningen

Svarsfrekvensen av enkätundersökningen till privata utförare uppgår inom sjukvård till 33 procent, inom social omsorg till 26 procent och inom utbildning till 12 procent. Totalt har utredningen fått in svar från 313 utförare inom sjukvård, 224 utförare inom social omsorg och 68 utförare inom utbildning. Utav de privata utförare som besvarade enkäten inom sjukvård har 30 procent uppgett att de haft kostnader för inhyrd personal något av åren 2016, 2017, 2018 och 2019. Inom social omsorg har 29 procent uppgett att de haft kostnader för inhyrd personal något av åren. Inom utbildning har 51 procent uppgett att de haft kostnader för inhyrd vård- eller omsorgspersonal något av åren. Resterande utförare har inte uppgett kostnader för inhyrd personal något av åren.

Inför beräkningen av den ingående skatten har alla svar undersökts. Bland de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal finns flera ofullständiga svar och svar med motstridiga uppgifter, såsom högre kostnader för inhyrd personal än totala kostnader för att bedriva verksamheten. Vissa utförare har även kryssat i svarsalternativet i enkäten ”uppgifter kan inte lämnas på grund av ofullständiga underlag”. Dessa utförarens svar har i beräkningen hanterats genom att deras kostnader för inhyrd personal antas motsvara genomsnittet av de utförare som uppgett fullständiga svar. De utförare som uppgett fullständiga svar uppgår till 12 procent för sjukvård (att jämföra med ovan nämnda 30 procenten), 19 procent för social omsorg (att jämföra med ovan nämnda 29 procent) och 8 procent för utbildning. Det innebär att utredningen har fått in 37 fullständiga svar från sjukvården medan totalt 87 utförare har uppgett att de haft kostnader för inhyrd personal något av de senaste fyra åren. Majoriteten av de ofullständiga svaren består i att utförarna kryssat i att ”uppgifter inte kan lämnas på grund av ofullständiga underlag”. Inom den sociala omsorgen har utredningen fått in totalt 42 fullständiga svar om kostnader medan totalt 65 utförare uppgett att de haft kostnader för inhyrd personal något av de senaste fyra åren. Inom utbildning har endast 8 privata utförare lämnat fullständiga

svar om kostnader medan totalt 35 utförare uppgett att de haft kostnader för inhyrd vårdpersonal.

De totalt 37 utförarna inom sjukvården, 42 utförarna inom den sociala omsorgen och de 8 utförarna inom utbildning som lämnat fullständiga svar om kostnader för inhyrd personal fördelar sig mellan delområdena enligt tabell 10.1, 10.2 och 10.3 nedan.

Tabell 10.1 Antal privata utförare inom sjukvård som uppgett fullständiga kostnadsuppgifter uppdelat per delområde

Delområde	Antal utförare med kostnader för inhyrd personal
Primärvård	17
Specialiserad psykiatrisk vård	2
Specialiserad somatisk vård	11
Övrig hälso- och sjukvård	4
Tandvård	3
Totalt	37

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Tabell 10.2 Antal privata utförare inom social omsorg som uppgett fullständiga kostnadsuppgifter uppdelat per delområde

Delområde	Antal utförare med kostnader för inhyrd personal
Äldreomsorg	24
Insatser till personer med funktionsnedsättning	3
Insatser enligt LSS	6
Vård för vuxna med missbruksproblem	6
Barn och ungdomsvård	1
Inget av ovan	2
Totalt	42

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Tabell 10.3 Antal privata utförare inom utbildning som uppgett fullständiga svar kring kostnader för inhyrd personal uppdelat per delområde

Delområde	Antal utförare med kostnader för inhyrd personal
Grundskola	6
Grundsärskola	1
Gymnasieskola	1
Gymnasiesärskola	-

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Som tabell 10.1 och 10.2 visar blir antalet svar från utförare för respektive delområde få även om det totala antalet svar från privata utförare med kostnader för inhyrd personal inom sjukvården och den sociala omsorgen uppgår till 64 respektive 53. Antalet utförare med fullständiga svar om kostnader inom utbildning är även sammantaget få och per delområde är det mycket få svar. Det innebär att de slutsatser som dras utifrån beräkningarna i detta avsnitt inte kan anses representera ett genomsnitt för verksamheterna hos privata utförare för hela landet utan ska ses som ett resultat för den grupp av privata utförare som besvarat enkäten.

Vid urvalet inför enkätundersökningen valdes de privata utförarna ut på ett sådant sätt att de representerade den totala populationen av privata utförare inom sjukvård och social omsorg vad gäller storlek och delområde. Utredningen kan dock konstatera att de 64 privata utförarna inom sjukvård, de 53 privata utförarna inom social omsorg och de 35 privata utförarna inom utbildning, som uppgett att de haft kostnader för inhyrd personal de senaste åren, inte representerar ett genomsnitt av samtliga privata utförare varken inom sjukvården, den sociala omsorgen eller utbildning. Även av denna anledning ska de slutsatser som dras utifrån beräkningarna ses som ett resultat baserat på gruppen av utförare som besvarat enkäten.

I enkätundersökningen ingår privata utförare både i och utanför koncerner. För social omsorg och sjukvård är det 60 respektive 30 procent av de privata utförarna som ingår i en koncern. I tabell 10.4 redovisas andelen utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal och som ingår respektive inte ingår i en koncern.

Tabell 10.4 Andel av de privata utförarna inom social omsorg, sjukvård och utbildning som uppgett kostnader för inhyrd personal och som ingår respektive inte ingår i en koncern

	Social omsorg	Sjukvård	Utbildning
Privata utförare i en koncern	60	30	60
Privata utförare utanför en koncern	40	70	40

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

10.2 Aktörer på marknaden

År 2018 uppgick andelen privata utförare inom social omsorg och sjukvård till 22 respektive 19 procent. Den tidigare utredningen genomförde sina beräkningar av ingående skatt för sjukvård och social omsorg baserat på statistik för år 2013. Mellan 2013 och 2018 har regionernas köp av verksamhet inom sjukvård från privata utförare ökat med 30 procent. Kommunernas köp av verksamhet inom social omsorg från privata utförare har under samma tid ökat med 33 procent.

Inom social omsorg är flest privata utförare verksamma inom Vård och omsorg av äldre och funktionshindrade, där omkring 70 procent av alla privata utförare är verksamma. Inom sjukvård är flest privata utförare verksamma inom primärvården, där omkring 50 procent av de privata utförarna är verksamma.¹

Inom primärvården har andelen vårdcentraler som drivs i privat regi ökat från omkring 25 procent år 2007 till omkring 40 procent år 2019.

Vanligast är det i Region Stockholm, där två av tre vårdcentraler drivs i privat regi. Ovanligast är det i Region Norrbotten och Region Västerbotten, där endast lite drygt var tionde vårdcentral drivs privat. Ökningen skedde framför allt under de år som allt fler regioner införde vårdval, det vill säga mellan 2007 och 2010. Det torde således finnas ett samband mellan ett stort antal privata utförare inom primärvården och det sedan år 2010 obligatoriska kravet på valfrihetssystem enligt LOV inom primärvården.²

¹ Statistiska centralbyrån, Finansiärer och utförare inom vården, skolan och omsorgen.

² Ekonomifakta, www.ekonomifakta.se/Fakta/Valfarden-i-privat-regi/Vard-och-omsorg-i-privat-regi/vardcentraler-i-privat-regi/.

Utredningen har även undersökt regioners och kommuners kostnadsstruktur utifrån räkenskapsammandragets driftsredovisning. Utredningen kan konstatera att inga större förändringar har skett i kostnadsstrukturen grovt sett vad gäller exempelvis personalkostnadernas andel av totala kostnader eller varukostnadernas andel av totala kostnader mellan 2013 och 2020. För en närmare redogörelse av andelen av kostnaden för inhyrd personal av totala kostnader inom sjukvård och social omsorg se figur 10.3 och 10.11 nedan. För en beskrivning av koncerner och mervärdesskattegrupper inom sjukvård och social omsorg se rubrik 10.7 nedan.

10.3 Ingående skatt för regioners verksamhet

I de regionala verksamheterna uppstår kostnader för ingående skatt inom hälso- och sjukvården. Kostnaden för den ingående skatten för verksamhet bedriven av regioner beräknas utifrån offentlig ekonomisk statistik som Statistiska centralbyrån sammanställer i det s.k. räkenskapsammandraget. Vid beräkningen använder utredningen det verksamhetsområde inom räkenskapsammandraget som benämns Hälso- och sjukvård. Fortsättningsvis kallas verksamheten endast sjukvård. Inom verksamhetsområdet finns delområdena primärvård, specialiserad psykiatrisk vård, specialiserad somatisk vård, övrig hälso- och sjukvård och tandvård. För beräkning av hela sjukvårdsområdet inom regionerna beräknas alla delområden tillsammans.

Utredningen beräknar även kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal inom sjukvård bedriven av privata utförare. Underlag för dessa beräkningar är den enkätundersökning som utredningen skickat till privata utförare inom samtliga delområden för sjukvård.

Mervärdesskatt började tas ut på inhyrd personal andra halvåret 2019. För att illustrera hur kostnadsstrukturen skulle ha sett ut om inhyrd personal varit belagd med mervärdesskatt under hela analysperioden beräknar utredningen kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader för 2016 till och med 2019.

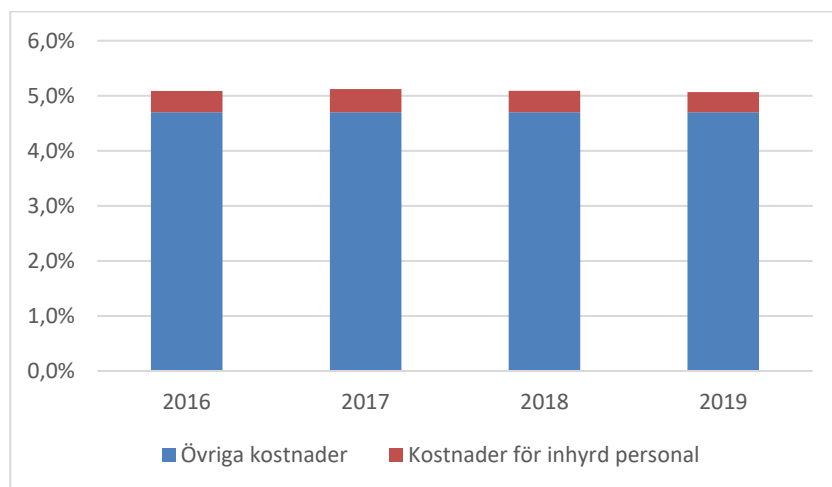
Nedan presenteras resultaten uppdelat för sjukvård bedriven av regionerna och sjukvård bedriven av privata utförare.

10.3.1 Sjukvård bedriven av regionerna

Om mervärdesskatt hade tagits ut på inhyrd personal med 25 procent under hela analysperioden uppskattas andelen ingående skatt på inhyrd personal till omkring 0,4 procent 2016–2019. Lägg denna andel till den tidigare utredningens beräknade genomsnittliga kostnadsandel av ingående skatt på 4,7 procent för sjukvård bedriven av regionerna innebär det att de totala kostnaderna för ingående skatt skulle ha uppgått till omkring 5,1 procent 2016–2018 och till omkring 5,0 procent 2019, se figur 10.1 nedan. För en närmare beskrivning av beräkningen av kostnadsandelen för ingående skatt se avsnitt 9 och formeln 9.1

I figur 10.1 illustreras de totala kostnaderna för ingående skatt, inklusive den uppskattade ingående skatten på inhyrd personal, som andel av totala kostnader. En uppdelning görs av kostnaden för ingående skatt på kostnader beräknade för inhyrd personal och övriga kostnader. Övriga kostnader motsvarar den kostnadsandel för ingående skatt som den tidigare utredningen beräknade för 2013. Den avser således samtliga kostnader belagda med mervärdesskatt utöver kostnader för inhyrd personal.

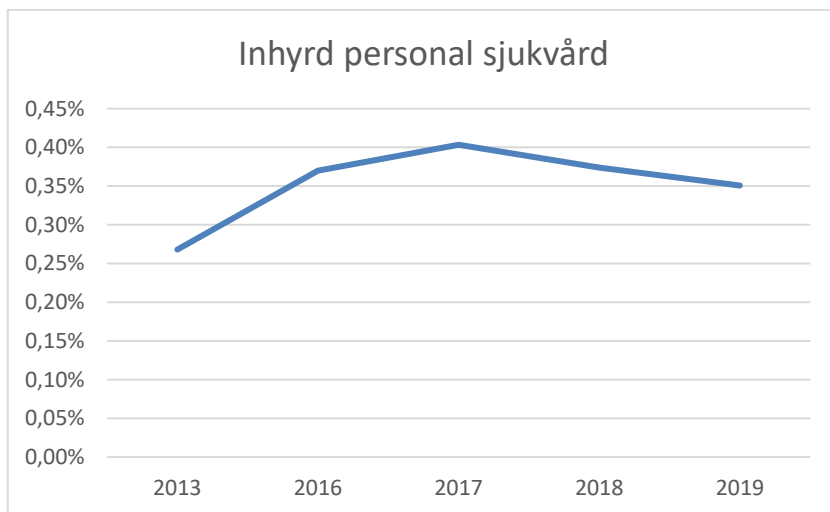
Figur 10.1 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för sjukvård bedriven av regionerna, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Räkenskapssammandraget för regioner 2016, 2017, 2018 och 2019, utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93.

Kostnaden för inhyrd personal inom sjukvård som bedrivs av regionerna har ökat sedan 2013. Vid samma beräkning av inhyrd personal för 2013 som för 2016, 2017, 2018 och 2019 uppgår andelen av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av de totala kostnaderna 2013 för sjukvård till 0,27 procent. Motsvarande kostnadsandel för inhyrd personal för sjukvård 2019 uppgår till 0,35 procent, se figur 10.2 nedan. Det innebär en ökning av kostnaden med 31 procent. Högst kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader beräknades för 2017 då kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal uppgick till 0,4 procent.

Figur 10.2 Andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader inom sjukvård bedrivna av regionerna 2013, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Räkenskapsammandraget för regioner 2013, 2016, 2017, 2018 och 2019.

10.3.2 Sjukvård bedrivna av privata utförare

Utifrån resultaten i enkätundersökningen har kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal kvantifierats för privata utförare inom sjukvård. För att erhålla den totala andelen av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader läggs den beräknade kostnadsandelen av ingående skatt på inhyrd personal till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för sjukvård bedrivna av regionerna, se formel 9.2 i avsnitt 9.

Kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal beräknas inledningsvis för samtliga privata utförare som besvarat enkäten och därefter för endast de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal. Genom att undersöka de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal separat är det möjligt att närmare studera spridningen av kostnaden för ingående skatt bland de privata utförarna som faktiskt haft kostnader för inhyrd personal.

Svaren från enkätundersökningen kan inte antas motsvara ett genomsnitt för samtliga privata utförare inom sjukvård utan bör ses som ett genomsnitt endast för de utförare som besvarat enkäten.

Resultat för samtliga privata utförare i enkätstudien

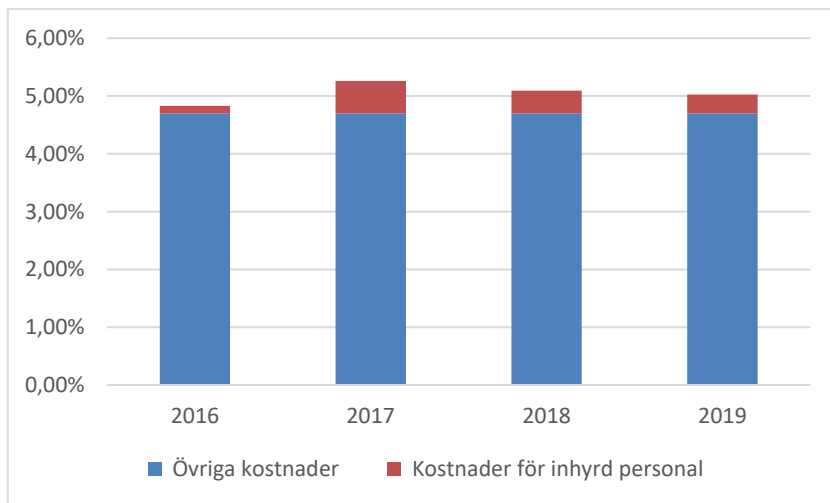
För de 313 privata utförare inom sjukvård som besvarade enkäten, dvs. både de som uppgav att de haft kostnader för inhyrd personal och de som uppgav att de inte haft kostnader för inhyrd personal, beräknas kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt knappt 1 procent 2016, drygt 2 procent 2017, och till knappt 2 procent 2018 och 2019. De totala personalkostnadernas andel av totala kostnader uppgick till omkring 60 procent för samtliga år förutom 2017 då de uppgick till omkring 50 procent.

Om mervärdesskatt hade tagits ut på inhyrd personal 2016–2019 beräknas den genomsnittliga kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader uppgå till 0,1 procent 2016, 0,6 procent 2017, 0,4 procent 2018 och 0,3 procent 2019.

Vid ett antagande att den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt i genomsnitt motsvarar de privata utförarnas kostnader för ingående skatt på övriga kostnader (dvs. andra än inhyrd personal) uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt enligt staplarna i figur 10.3. I figur 10.3 läggs den beräknade kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaden för ingående skatt för sjukvården bedriven av regionerna på 4,7 procent. Den totala kostnadsandelen av ingående skatt uppgår då till 4,8 procent 2016 ($4,7+0,1=4,8$), 5,3 procent 2017 ($4,7+0,6=5,3$), 5,1 procent 2018 ($4,7+0,4=5,1$) och 5 procent 2019 ($4,7+0,3=5$). Den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt av totala kostnader på 4,7 procent motsvarar i figur 10.3 de kostnader

som benämns övriga kostnader. Detta eftersom den tidigare utredningen beräknade kostnaden för ingående skatt för samtliga andra kostnader än kostnader på inhyrd personal.

Figur 10.3 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för sjukvård bedriven av privata utförare, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Resultat ingående skatt för privata utförare med kostnader för inhyrd personal

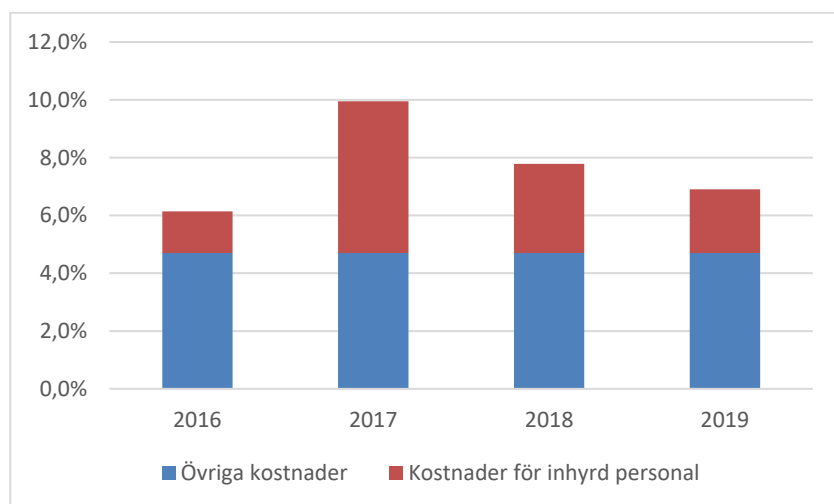
I enkätundersökningen var det omkring 12 procent av utförarna inom sjukvård som uppgav kostnader för inhyrd personal något av de senaste fyra åren. För dessa privata utförare beräknas kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt 6 procent 2016, 21 procent 2017, 12 procent 2018 och 9 procent 2019.

Om mervärdesskatt hade tagits ut med 25 procent på inhyrd personal beräknas de privata utförarnas andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader till 1,5 procent 2016, 5,3 procent 2017, 3 procent 2018 och 2,1 procent 2019. Om dessa kostnadsandelar av ingående skatt läggs till den tidigare utredningens beräknade genomsnittliga kostnad för ingående skatt på övriga kostnader för sjukvård på 4,7 procent så innebär det en samman-

tagen kostnad för ingående skatt av totala kostnader på 6,2 procent 2016 ($4,7+1,5=6,2$), 10 procent 2017 ($4,7+5,3=10,0$), 7,7 procent 2018 ($4,7+3=7,7$) och 6,8 procent 2019 ($4,7+2,1=6,8$) för dessa privata utförare.

I figur 10.4 redovisas den totala kostnadsandelen för ingående skatt för de privata utförare som i enkätundersökningen uppgett kostnader för inhyrd personal. I figuren kallas den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt för övriga kostnader eftersom de avser andra kostnader belagda med mervärdesskatt än kostnader för inhyrd personal.

Figur 10.4 Kostnadsandelen av ingående skatt, uppdelad på kostnader för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader, för privata utförare inom sjukvård som uppgett kostnader för inhyrd personal, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Spridning av kostnader för inhyrd personal

Spridningen av kostnaderna för inhyrd personal undersöks närmare för år 2017 och 2019. År 2019 undersöks på grund av att det är det senaste utfallsåret och 2017 på grund av att det är det år som avviker mest vad gäller kostnadsandelen för inhyrd personal.

I tabell 10.5 nedan redovisas spridningen av kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare

som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal. Medianen för kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 11 procent 2019. Det innebär att 50 procent av de privata utförarna har en kostnadsandel på över 11 procent och 50 procent har en kostnadsandel på under 11 procent. Den lägsta respektive högsta kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 0,1 procent respektive 48 procent. Av de privata utförarna har 25 procent en kostnadsandel på över 23 procent medan 25 procent av de privata utförarna, med de lägsta kostnadsandelarna, har en kostnadsandel på under 3 procent. Den genomsnittliga kostnadsandelen för inhyrd personal för de privata utförarna med en kostnadsandel på över 23 procent uppgick till 37 procent.

Tabell 10.5 Spridning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal

Lägsta värdet	Nedre kvartil ³	Median	Övre kvartil	Högsta värdet
0,1%	3%	11%	23%	48%

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen

För de privata utförarna med en genomsnittlig kostnad för inhyrd personal på 37 procent av de totala kostnaderna uppgår kostnadsandelen av den ingående skatten på inhyrd personal till 8 procent. Om denna andel läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för sjukvård bedriven av regionerna på 4,7 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 12,7 procent ($4,7+8=12,7$).

I tabell 10.6 redovisas spridningen av kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2017. Medianen för kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 13 procent 2017. Den lägsta respektive högsta kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 0,3 procent respektive 64 procent.

³ Kvartil betyder fjärdedel. Medianen är värdet i mitten av en talserie medan kvartilerna är värdena i mitten mellan det lägsta värdet och medianen respektive det högsta värdet och medianen.

Tabell 10.6 Spridning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2017

Lägsta värdet	Nedre kvartil	Median	Övre kvartil	Högsta värdet
0,3%	4%	13%	23%	64%

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Den genomsnittliga kostnadsandelen för inhyrd personal för de privata utförarna med en kostnadsandel på över 23 procent uppgick till 42 procent. Om kostnaden på inhyrd personal på 42 procent av de totala kostnaderna läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för sjukvård bedriven av regionerna på 4,7 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 14 procent ($4,7+9,3=14$).

Schablonersättningen för den dolda mervärdesskatten uppgår till 6 procent av de totala kostnaderna för verksamheten. Vid en kostnadsandel för ingående skatt på andra kostnader än inhyrd personal på 4,7 procent (som den tidigare utredningen beräknade) kan kostnaden för inhyrd personal av de totala kostnaderna uppgå till högst 6 procent för att inte den totala kostnadsandelen för ingående skatt ska överstiga schablonersättningen på 6 procent. Av de privata utförarna inom sjukvården som uppgett kostnader för inhyrd personal är det drygt 50 procent som uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 6 procent av de totala kostnaderna 2019 och drygt 60 procent som uppgett kostnader på inhyrd personal som överstiger 6 procent av de totala kostnaderna 2017. Av samtliga privata utförare som besvarade enkäten, dvs. både som uppgav kostnader för inhyrd personal och de som inte uppgav kostnader för inhyrd personal, uppgår andelen som uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 6 procent av de totala kostnaderna till omkring 7 procent. Dessa privata utförare kostnader för ingående skatt täcks alltså inte av schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna.

Resultat av intervjuer med privata utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal

Utredningen har varit i kontakt med de utförare inom sjukvård som uppgett mycket höga kostnader för inhyrd personal. I de allra flesta fallen rör det sig om mindre utförare med behov av specialistkom-

petens på deltid. Som exempel kan nämnas en mindre barnmorskemottagning med behov av specialistläkare i obstetrik/gynekologi en dag i veckan samt verksamheter inom hudvård, ögonvård och tandvård med behov av specialistläkare eller andra specialister på deltid.

Två av de privata utförarna med mycket höga kostnader för inhyrd personal bedriver ambulansverksamhet. Den ena ambulansverksamheten är belägen i ett storstadsområde och den andra är belägen på landsbygden. Inom dessa verksamheter behövs ambulanssjuksköterskor och specialister inom bland annat anestesi och intensivvård. Bemanningen är ofta behovsstyrd vilket medför att personalen hyrs in.

Det förekommer även att privata utförare har uppgett mycket höga kostnader för inhyrd personal vissa år men lägre kostnader andra år. I dessa fall har det rört sig om nystartade företag som haft behov av att under de första åren hyra in personal till dess de hittat rätt kompetens att anställa. Det har även rört sig om sjukskrivningar och föräldraledighet som föranlett en väsentligt ökad andel inhyrd personal under en period.

Kostnadsandelen för inhyrd personal beräknas vara högst 2017 för att därefter minska 2018 och 2019. Figur 10.5 visar en högre kostnad för inhyrd personal som andel av totala kostnader 2017 och därefter en minskning av kostnadsandelen 2018 och 2019. Denna minskning beror framför allt på att några få större utförare inom primärvården har uppgett en längre andel kostnad för inhyrd personal 2018 och 2019 än 2017.

Utredningen har varit i kontakt med dessa utförare inom primärvården som har förklarat att minskningen beror på att de under 2018 och 2019 anställde läkare i stället för att hyra in. Anställningarna under 2019 berodde på den då tillkomna mervärdesskatteplikten på inhyrd personal.

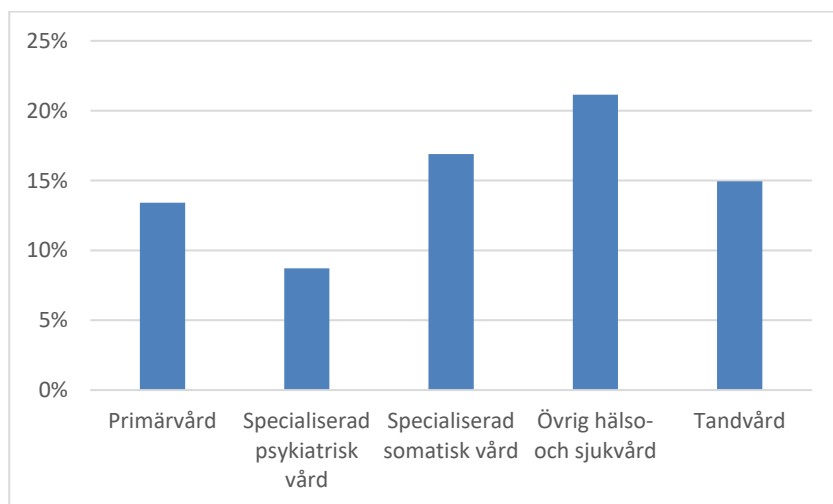
Resultat per delområde

Resultaten per delområde undersöks närmare för åren 2019 och 2017. År 2019 undersöks närmare på grund av att det är det senaste utfallsåret och 2017 på grund av att det är det år som avviker mest vad gäller kostnadsandelen för inhyrd personal. Se bilaga 4 för resultat per delområde för 2016 och 2018.

Privata utförare som uppgav högst kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader återfanns inom alla delområden 2019 förutom inom den specialiserade psykiatriska vården. I figur 10.5 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal 2019, uppdelat för respektive delområde.⁴

Inom delområdet specialiserad psykiatrisk vård har färre än tre privata utförare uppgett kostnader för 2019.

Figur 10.5 Genomsnittliga kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2019

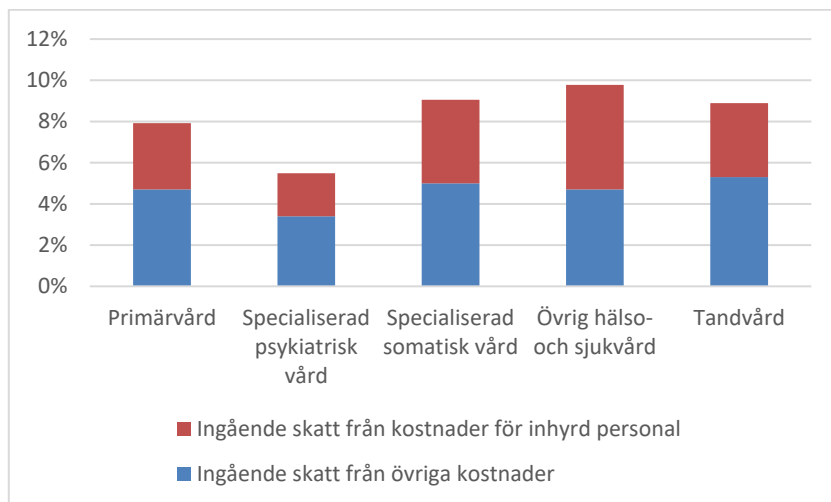


Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

⁴ Genomsnittet är beräknat utifrån antal utförare och inte utifrån totala kostnader.

Den tidigare utredningen beräknade även andelen ingående skatt av totala kostnader för respektive delområde. För verksamhet bedriven av regionerna beräknades kostnadsandelen för ingående skatt till 4,5 procent för primärvården, 3,4 procent för den specialiserade psykiatriska vården, 5 procent för den specialiserade somatiska vården och 5,3 procent för tandvården. Dessa beräknade kostnadsandelar av ingående skatt motsvarar kostnaden för ingående skatt på andra kostnader än inhyrd personal. Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 10.5 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 8 procent för primärvården, omkring 5 procent för den specialiserade psykiatriska vården och omkring 9 procent för både den specialiserade somatiska vården och tandvården. Övrig hälso- och sjukvård beräknades inte av den tidigare utredningen, men om i stället den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt för hela sjukvårdsområdet på 4,7 procent används för den övriga hälso- och sjukvården uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt för övrig hälso- och sjukvård till omkring 10 procent, se figur 10.6.

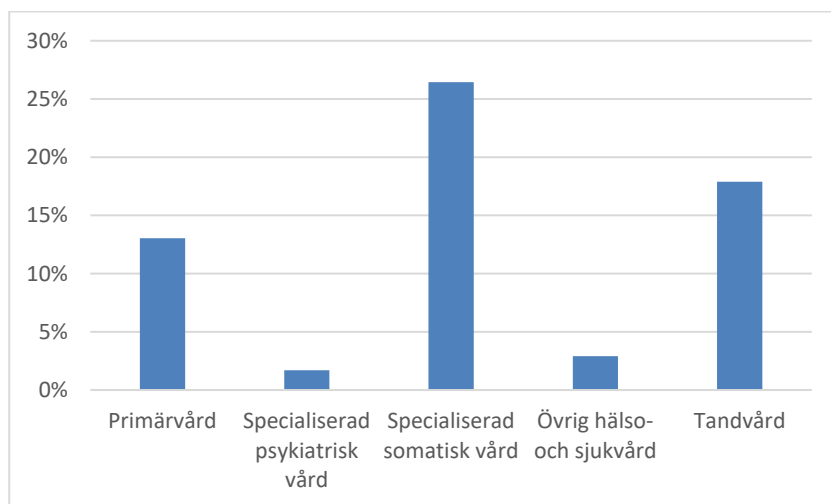
Figur 10.6 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2019



Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

År 2017 uppgavs högst kostnadsandel för inhyrd personal framför allt av privata utförare inom specialiserad somatisk vård och primärvård. I figur 10.7 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal 2017, uppdelat för respektive delområde. Inom specialiserad psykiatrisk vård och tandvård och övrig hälso- och sjukvård har färre än tre privata utförare lämnat kostnadsuppgifter.

Figur 10.7 Genomsnittliga kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2017

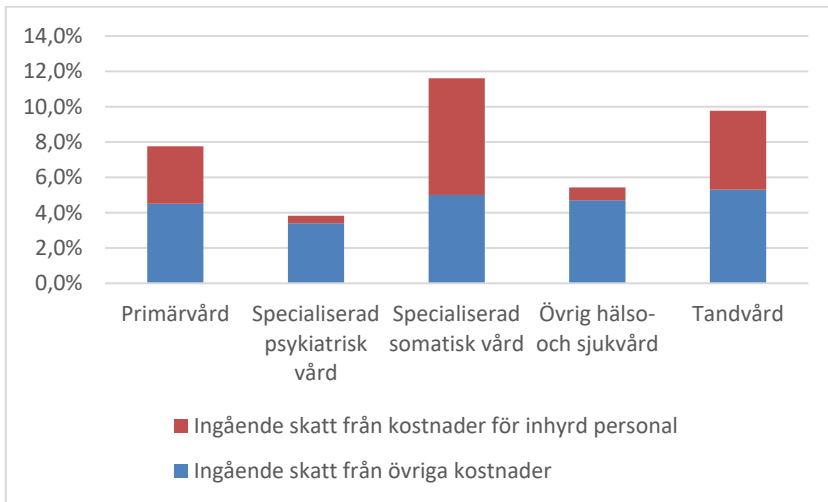


Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 10.7 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt som nämns i texten under figur 10.5 uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till 7 procent för primärvården, 4 procent för den specialiserade psykiatriska vården, 12 procent för den specialiserade somatiska vården och 5 procent för tandvården. Övrig hälso- och sjukvård beräknades inte av den tidigare utredningen, men om i stället den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt för hela sjukvårdsområdet på 4,7 procent används för den övriga hälso- och sjukvården uppgår den totala

kostnadsandelen för ingående skatt för övrig hälso- och sjukvård till 10 procent, se figur 10.8.

Figur 10.8 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2017



Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Resultat utifrån lokalisering i landet

I syfte att undersöka om kostnaden för inhyrd personal skiljer sig åt för olika delar av landet, exempelvis om det ser olika ut för privata utförare i landsbygdskommuner och storstadskommuner, har utredningen i enkätundersökningen frågat vilka kommuner som de privata utförarna är verksamma i. Endast de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal har fått denna fråga.

Utredningen kan konstatera att utförarna med högre kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader är verksamma både i landsbygdskommuner, storstadskommuner och kommuner nära större städer eller tätorter. Detta gäller för samtliga år, det vill säga 2016, 2017, 2018 och 2019.

10.4 Ingående skatt för kommuners verksamhet

I de kommunala verksamheterna uppstår kostnader för ingående skatt inom social omsorg och utbildning. Kostnaden för den ingående skatten för verksamhet bedriven av kommuner beräknas utifrån offentlig ekonomisk statistik som Statistiska centralbyrån sammanställer i det s.k. räkenskapssammandraget. Vid beräkningen använder utredningen det verksamhetsområde inom räkenskapssammandraget som benämns Vård och omsorg, som är uppdelat i äldreomsorg, insatser för personer med funktionsnedsättning, insatser enligt LSS, vård för vuxna med missbruksproblem och barn- och ungdomsvård.⁵ Fortsättningsvis kallas verksamheten endast social omsorg. Utredningen beräknar på motsvarande sätt ingående skatt för grundskolan och gymnasieskolan som drivs av kommunerna. Fortsättningsvis kallas dessa verksamheter utbildning.

Utredningen beräknar även kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal inom social omsorg och utbildning bedriven av privata utförare. Underlag för dessa beräkningar är den enkätundersökning som utredningen skickat till privata utförare inom samtliga delområden.

Mervärdesskatt började tas ut på inhyrd personal andra halvåret 2019. För att illustrera hur kostnadsstrukturen skulle ha sett ut om inhyrd personal varit belagd med mervärdesskatt under hela analysperioden beräknar utredningen kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader för perioden 2016–2019.

Nedan presenteras resultaten uppdelade för social omsorg och utbildning bedriven av kommunerna och social omsorg och utbildning bedriven av privata utförare.

10.4.1 Social omsorg och utbildning bedriven av kommunerna

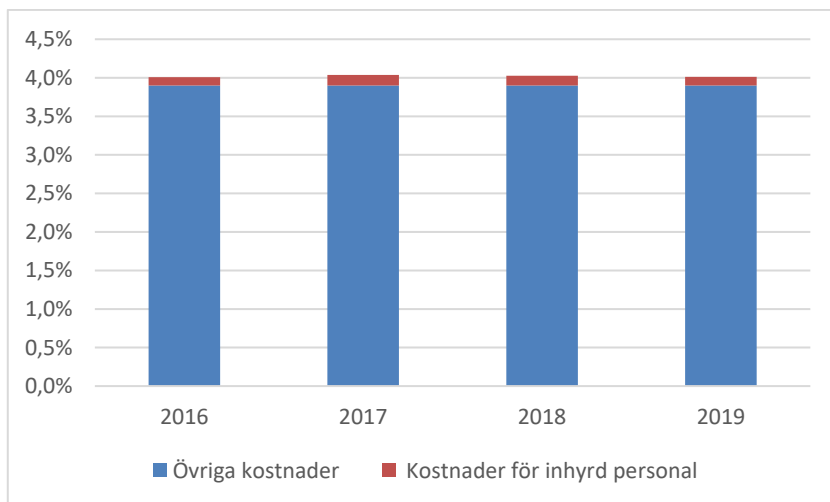
Om mervärdesskatt hade tagits ut på inhyrd personal med 25 procent under hela analysperioden uppskattas andelen ingående skatt på inhyrd personal till omkring 0,1 procent för samtliga år, 2016–2019. Lägg denna andel till den tidigare utredningens beräknade genomsnittliga kostnadsandel av ingående skatt på 3,9 procent för social omsorg bedriven av kommunerna innebär det att de totala kost-

⁵ SCB, Instruktioner räkenskapssammandrag 2019 (kommuner).

naderna för ingående skatt skulle ha uppgått till omkring 4,0 procent 2016–2019, se figur 10.9. För en närmare beskrivning av beräkningen av kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal se avsnitt 9, formel 9.1.

I figur 10.9 illustreras de totala kostnaderna för ingående skatt, inklusive den uppskattade ingående skatten för inhyrd personal, som andel av totala kostnader. En uppdelning görs av kostnaden för ingående skatt på kostnader beräknade för inhyrd personal och övriga kostnader. Övriga kostnader motsvarar den kostnadsandel för ingående skatt som den tidigare utredningen beräknade för 2013. Den avser således samtliga kostnader belagda med mervärdesskatt utöver kostnader för inhyrd personal.

Figur 10.9 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för social omsorg bedriven av kommunerna, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019

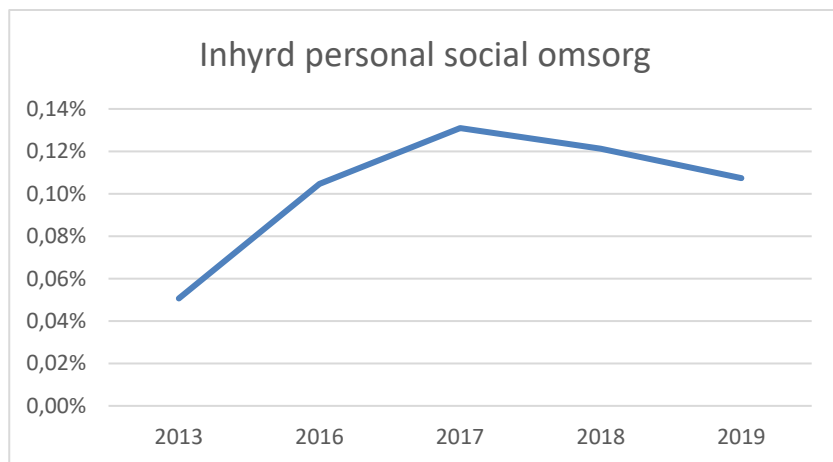


Källa: Räkenskapsammandraget för kommuner 2016, 2017, 2018 och 2019, utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93.

Kostnaden för inhyrd personal inom social omsorg som bedrivs av kommunerna har ökat sedan 2013. Vid samma beräkning av inhyrd personal för 2013 som för 2016, 2017, 2018 och 2019 uppgår för social omsorg andelen av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av de totala kostnaderna till 0,05 procent, se figur 10.10. Motsvarande kostnadsandel för inhyrd personal för social omsorg

2019 beräknas uppgå till 0,11 procent. Det innebär en ökning av kostnaden med 112 procent. Högst kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader beräknades för 2017 då kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal uppgick till 0,13 procent.

Figur 10.10 Andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader inom social omsorg bedriven av kommunerna 2013, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Räkenskapsammandraget för regioner 2013, 2016, 2017, 2018 och 2019.

Inom utbildning saknas det möjlighet att beräkna kostnaden för ingående skatt på inhyrd vårdpersonal i kommunalt bedriven verksamhet. Därför beräknas den ingående skatten på inhyrd vårdpersonal inom utbildning i stället endast utifrån resultatet av enkätsvaren från de privata utförarna, se nedan under rubrik Resultat ingående skatt för samtliga privata utförare i enkätstudien.

10.4.2 Social omsorg bedriven av privata utförare

Utifrån resultaten av enkätundersökningen har kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal kvantifierats för privata utförare inom social omsorg och utbildning. För att erhålla den totala andelen av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader läggs kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal till den tidigare

utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för social omsorg och utbildning bedriven av kommunerna.

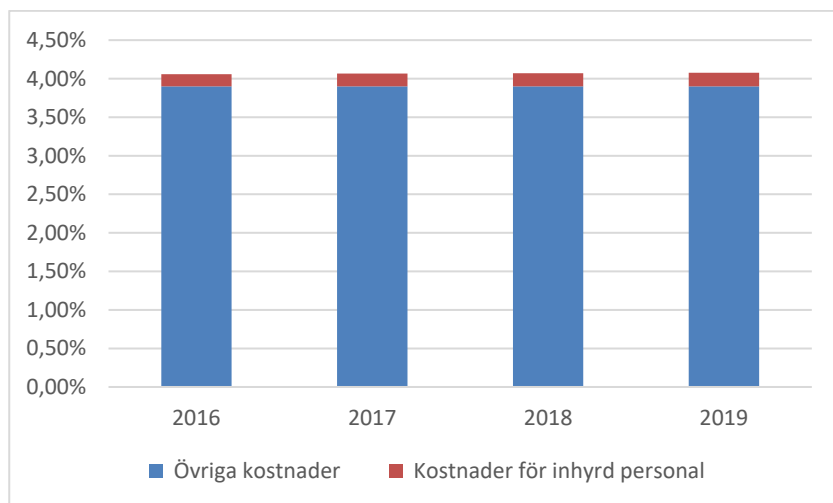
Kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal beräknas inledningsvis för samtliga privata utförare som besvarat enkäten och därefter för endast de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal. Genom att undersöka de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal är det möjligt att närmare studera spridningen av kostnaden för ingående skatt bland de privata utförarna som faktiskt haft kostnader för inhyrd personal. Svaren från enkätundersökningen kan inte antas motsvara ett genomsnitt för samtliga privata utförare inom social omsorg utan bör endast ses som ett genomsnitt för de utförare som besvarat enkäten.

Resultat ingående skatt för samtliga privata utförare i enkätstudien

För de 224 privata utförare inom social omsorg som besvarade enkäten, dvs. både de som uppgav att de haft kostnader för inhyrd personal och de som uppgav att de inte haft kostnader för inhyrd personal, beräknas den genomsnittliga kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader till omkring 0,2 procent samtliga år.

Vid ett antagande att den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt i genomsnitt motsvarar de privata utförarnas kostnader för ingående skatt på övriga kostnader (andra än inhyrd personal) uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt enligt staplarna i figur 10.11. I figur 10.11 läggs den beräknade kostnadsandelen av ingående skatt på inhyrd personal till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för social omsorg bedriven av kommunerna på 3,9 procent. Den totala kostnadsandelen av ingående skatt uppgår då till 4,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019 ($3,9+0,2=4,1$). Den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt av totala kostnader på 3,9 procent motsvarar i figur 10.12 de kostnader som benämns övriga kostnader. Detta eftersom den tidigare utredningen beräknade kostnaden för ingående skatt utifrån andra kostnader än kostnader på inhyrd personal.

Figur 10.11 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för social omsorg bedriven av privata utförare, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

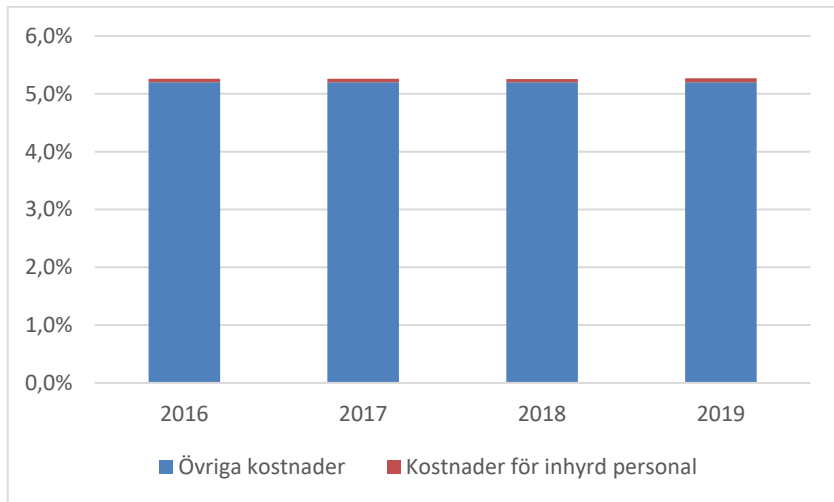
För de 68 privata utförare inom utbildning som besvarade enkäten, dvs. både de som uppgav att de haft kostnader för inhyrd vårdpersonal och de som uppgav att de inte haft kostnader för inhyrd vårdpersonal, beräknas den genomsnittliga kostnaden för ingående skatt på inhyrd vårdpersonal av totala kostnader till omkring 0,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019.

Om denna andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd vårdpersonal läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt bedriven av kommunerna, som beräknats uppgå till 5,2 procent, uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 5,3 procent 2016, 2017, 2018 och 2019 ($5,2+0,1=5,3$), se figur 10.12.

Svarsfrekvensen inom utbildning har varit låg och svaren från enkätundersökningen kan inte antas motsvara ett genomsnitt för samtliga privata utförare inom utbildning utan bör endast ses som ett genomsnitt för de utförare som besvarat enkäten. Utredningen kan dock konstatera att samtliga privata utförare inom utbildning

som besvarat enkäten har uppgett låga kostnader för inhyrd vårdpersonal.

Figur 10.12 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för utbildning bedriven av privata utförare, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

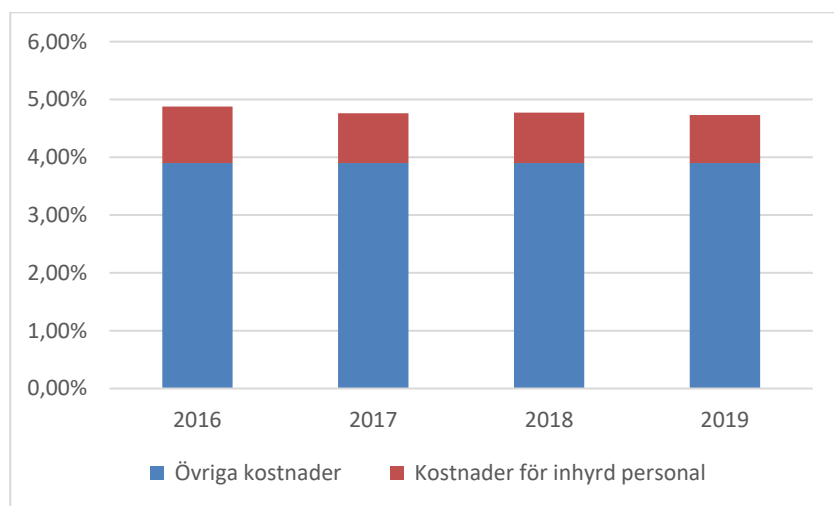
Resultat ingående skatt för privata utförare med kostnader för inhyrd personal

I enkätundersökningen var det 19 procent av de privata utförarna inom social omsorg som uppgav kostnader för inhyrd personal något av de senaste fyra åren. För dessa privata utförare uppgick kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt 4 procent 2016 och 3 procent för både 2017, 2018 och 2019.

Om mervärdesskatt hade tagits ut med 25 procent på inhyrd personal beräknas de privata utförarnas andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader till 1 procent 2016, 0,9 procent 2017 och 2018 och till 0,8 procent 2019. Om andelen av kostnaden för ingående skatt för inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnader för ingående skatt för social omsorg bedriven av kommunerna på 3,9 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 4,9 procent

2016 ($3,9+1=4,9$), 4,8 procent 2017 och 2018 ($3,9+0,9=4,8$) och 4,7 procent 2019 ($3,9+0,8=4,7$). I figur 10.13 redovisas den totala kostnadsandelen av ingående skatt för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal. I figuren kallas den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt för övriga kostnader eftersom den avser andra kostnader belagda med mervärdesskatt än kostnader för inhyrd personal.

Figur 10.13 Kostnadsandelen av ingående skatt, uppdelad på kostnader för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader, för privata utförare inom social omsorg som uppgett kostnader för inhyrd personal, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Spridning av kostnader för inhyrd personal

I tabell 10.7 redovisas spridningen av kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2019. Spridningen av kostnadsandelen för inhyrd personal skiljer sig inte nämnvärt åt för åren 2016, 2017 och 2018 i jämförelse med 2019.

Medianen för andelen av kostnaderna för inhyrd personal i relation till totala kostnader uppgick till 2 procent 2019. Det innebär att 50 procent av de privata utförarna har en kostnadsandel på över 2 procent och 50 procent har en kostnadsandel på under 2 pro-

cent. Den lägsta respektive högsta kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 0,2 procent respektive 7 procent. Det är 25 procent av de privata utförarna som har en kostnadsandel på över 3 procent medan 25 procent av de privata utförarna, med de lägsta kostnadsandelarna, har en kostnadsandel på under 1 procent. Den genomsnittliga kostnadsandelen för inhyrd personal för de privata utförarna med en kostnadsandel på över 3 procent uppgick till 5 procent.

Kostnadsandelen för den nedre kvartilen uppgick till 1 procent och den övre kvartilen uppgick till 3 procent.

Tabell 10.7 Spridning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2019

Lägsta värdet	Nedre kvartil ⁶	Median	Övre kvartil	Högsta värdet
0,2%	1%	2%	3%	7%

Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

För de privata utförarna med en genomsnittlig kostnad för inhyrd personal på 5 procent av de totala kostnaderna uppgår kostnadsandelen av den ingående skatten på inhyrd personal till 1,3 procent. Om denna andel läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för social omsorg bedriven av kommunerna på 3,9 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 5,2 procent ($3,9 + 1,3 = 5,2$).

Inom social omsorg krävs det att kostnaden för inhyrd personal hos en utförare överstiger 9 procent av de totala kostnaderna för att utförarens totala kostnader för ingående skatt ska överstiga schablonersättningen på 6 procent. Ingen av de privata utförarna inom social omsorg har för något av de undersökta åren uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 9 procent av de totala kostnaderna.

⁶ Kvartil betyder fjärdedel. Medianen är värdet i mitten av en talserie medan kvartilerna är värdena i mitten mellan det lägsta värdet och medianen respektive det högsta värdet och medianen.

Resultat av intervjuer med privata utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal

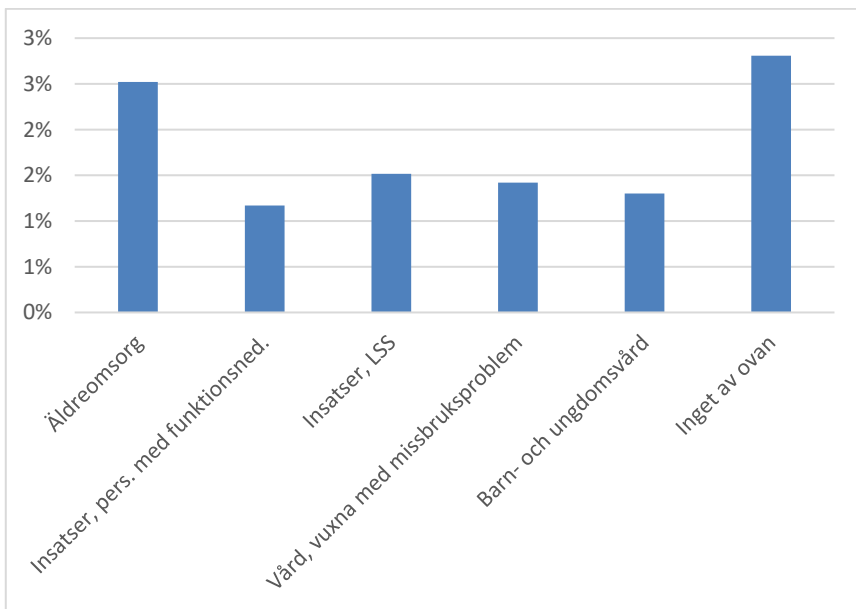
Utredningen har varit i kontakt med de utförare inom social omsorg som uppgett höga kostnader för inhyrd personal i förhållande till totala kostnader. I de allra flesta fallen rör det sig om inhyrd nattbemanning på äldreboenden. Kommunerna gör olika vad gäller nattbemanningen på äldreboenden. Vissa kommuner har valt att inte upphandla nattbemanningen medan andra har valt att upphandla även nattbemanningen av privata utförare.

Resultat per delområde

Inga större skillnader i resultaten för delområdena kan utläsas mellan åren. Under denna rubrik presenteras därför det senaste undersöka året 2019. Se bilaga 4 för resultat per delområde för 2016 och 2018.

Högst kostnadsandel för inhyrd personal uppgavs 2019 framför allt av privata utförare inom äldreomsorgen, men även inom vård för vuxna med missbruksproblem. I figur 10.14 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal, uppdelat för respektive delområde. Inom delområdet barn- och ungdomsvård, vård för vuxna med missbruksproblem och svarsalternativet inget av ovan är det färre än tre privata utförare som uppgett kostnadsuppgifter.

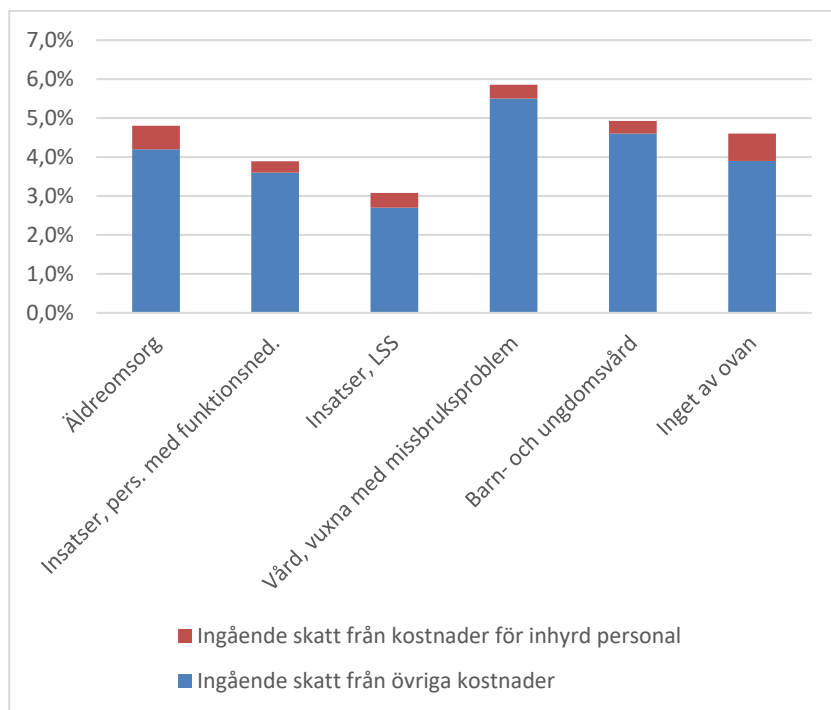
Figur 10.14 Kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader uppdelat för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2019



Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Den tidigare utredningen beräknade även andelen ingående skatt av totala kostnader för varje delområde. För verksamhet bedriven av kommunerna beräknades kostnadsandelen för ingående skatt till 4,2 procent för äldreomsorgen, 3,6 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, 2,7 procent för insatser enligt LSS, 5,5 procent för vård av vuxna med missbruksproblem och 4,6 procent för barn- och ungdomsvård. Dessa beräknade kostnadsandelar för ingående skatt motsvarar kostnaden för ingående skatt på andra kostnader än kostnader för inhyrd personal. Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 10.14 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 5 procent för äldreomsorgen, 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, 3 procent för insatser enligt LSS, 6 procent för vård av vuxna med missbruksproblem och 5 procent för barn- och ungdomsvård, se figur 10.15.

Figur 10.15 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2019



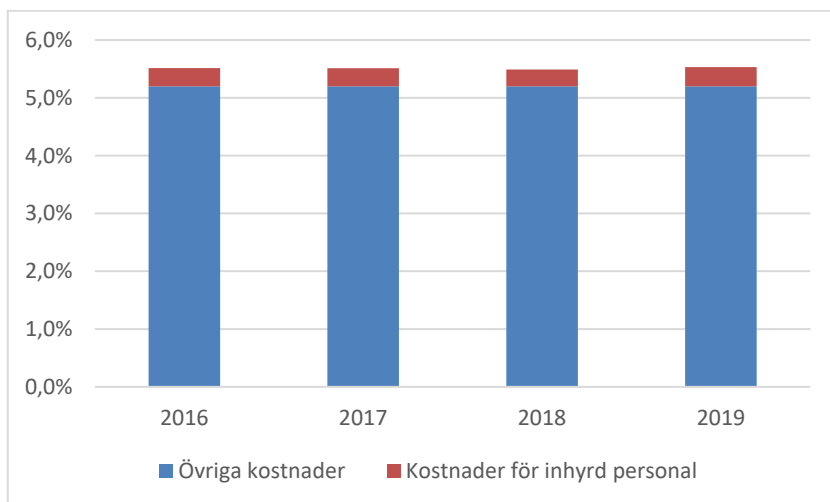
Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

10.4.3 Utbildning

Inom utbildning var det 51 procent av de privata utförarna som uppgav att de haft kostnader för inhyrd personal något av de fyra senaste åren. Utav dessa hade endast 12 procent av utförarna lämnat fullständiga uppgifter. För de utförare som lämnat fullständiga kostnadsuppgifter uppgick kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt omkring 1,2 procent 2016, 2017 och 2018. År 2019 uppgick i stället kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt 1,5 procent. För samma grupp av utförare uppgick personalkostnadernas andel av totala kostnader till drygt 50 procent 2019 och omkring 60 procent 2016, 2017 och 2018.

Om mervärdesskatt hade tagit ut med 25 procent på inhyrd personal beräknas de privata utförarnas andel av ingående skatt för inhyrd personal av totala kostnader 2016, 2017 och 2018 till 0,3 procent. Även 2019 beräknas kostnadsandelen till 0,3 procent. Om denna andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för utbildning bedriven inom kommunerna på 5,2 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt 2016, 2017 och 2018 till 5,5 procent ($5,2+0,3=5,5$). Även 2019 uppgår kostnadsandelen till 5,5 procent ($5,2+0,3=5,5$), se figur 10.16.

Figur 10.16 Kostnadsandelen av ingående skatt, uppdelad på kostnader för ingående skatt från inhyrd personal och övriga kostnader, för privata utförare inom utbildning som uppgett kostnader för inhyrd personal, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Utav de privata utförarna inom utbildning som uppgett kostnader för inhyrd personal har de två utförare som uppgett högst kostnadsandel av inhyrd personal för 2019 uppgett kostnader för inhyrd personal på 4 respektive 7 procent av de totala kostnaderna. Båda utförarna var verksamma inom grundskolan och ingick inte i en koncern. Samma utförare uppgav även högst kostnader för inhyrd personal i relation till totala kostnader 2016, 2017 och 2018 (2 respektive 6 procent samtliga år).

Andelen av de privata utförarna som uppgett kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader på mindre än 1 procent uppgick till 25 procent.

För den privata utförare som uppgett en kostnad för inhyrd personal på 7 procent av de totala kostnaderna uppgår andelen av kostnaden för den ingående skatten av de totala kostnaderna till 1,8 procent. Om denna kostnadsandel av ingående skatt på inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt av de totala kostnaderna för utbildning bedriven inom kommunerna på 5,2 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 7 procent ($5,2 + 1,8 = 7$).

För privata utförare inom utbildning krävs det att kostnaden för inhyrd personal hos en utförare överstiger 3 procent av de totala kostnaderna för att deras totala kostnadsandel för ingående skatt ska överstiga schablonen på 6 procent. Utav de åtta privata utförarna inom utbildning som lämnat fullständiga uppgifter om kostnader i enkätundersökningen 2016, 2017, 2018 och 2019 var det två för respektive år som uppgav kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader på över 3 procent.

10.5 Sammanfattande resultat

Vid en viktning av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader för utbildning och social omsorg bedrivna av kommunerna uppgår kommunernas sammantagna kostnader för ingående skatt av totala kostnader till 4,7 procent 2016, 2017, 2018 och 2019.⁷ Kostnaden för ingående skatt av totala kostnader inom sjukvård bedriven av regionerna uppgår enligt utredningens beräkningar till 5,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019.

För sjukvård bedriven av regionerna beräknas kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal uppgå till omkring 0,4 procent samtliga undersökta år. För sjukvård bedriven av privata utförare beräknas kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal utifrån enkätundersökningarna uppgå till 0,1 procent 2016, 0,6 procent 2017, 0,4 procent 2018 och 0,3 procent 2019. Den totala kostnadsandelen av ingående skatt för sjukvård bedriven av privata ut-

⁷ Andelarna av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader viktas med bruttokostnaderna för verksamheten hämtad från SCB:s driftsredovisning för kommunernas finanser 2019.

förare beräknas således uppgå till 4,8 procent 2016, 5,3 procent 2017, 5,1 procent 2018 och 5 procent 2019, se tabell 10.8 för en sammanställning. Minskningen av kostnaden för ingående skatt som kan utläsas hos privata utförare mellan 2017 och 2019 beror på ett par större privata utförare inom primärvården som i intervjuer med utredningen uppgett att de i stället för att hyra in läkare, såsom de gjorde 2017, valde att anställa läkare 2018 och 2019. Anställningarna 2019 var till följd av den då tillkomna mervärdesskatteplikten på inhyrd personal.

Tabell 10.8 Beräknad kostnad för ingående skatt, med hänsyn tagen till den tillkommande mervärdesskatteplikten på inhyrd personal, som andel av totala kostnader för sjukvård bedriven av regionerna och sjukvård bedriven av privata utförare 2016, 2017, 2018 och 2019

	2016	2017	2018	2019
Sjukvård bedriven av regionerna	5,1	5,1	5,1	5,1
Sjukvård bedriven av privata utförare	4,8	5,3	5,1	5,0

Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

För social omsorg beräknas kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal för verksamhet bedriven av kommunerna uppgå till 0,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019. För verksamhet bedriven av privata utförare beräknas den uppgå till 0,2 procent 2016, 2017, 2018 och 2019. Den totala kostnadsandelen av ingående skatt för social omsorg bedriven av kommunerna beräknas således uppgå till 4 procent samtliga år medan för social omsorg bedriven av privata utförare beräknas kostnadsandelen uppgå till 4,1 procent samtliga år, se tabell 10.9.

För utbildning har det endast varit möjligt att beräkna kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal utifrån privata utförarens kostnader för inhyrd personal. För dessa utförare beräknades kostnadsandelen för inhyrd personal till omkring 0,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019. Den totala kostnadsandelen av ingående skatt för utbildning bedriven av privata utförare beräknas således samtliga år till 5,3 procent, se tabell 10.9.

Tabell 10.9 Beräknad kostnad för ingående skatt, med hänsyn tagen till den tillkommande mervärdesskatteplikten på inhyrd personal, som andel av totala kostnader för social omsorg, bedriven av kommunerna och privata utförare, samt utbildning 2016, 2017, 2018 och 2019

	2016	2017	2018	2019
Social omsorg bedriven av kommunerna	4,0	4,0	4,0	4,0
Social omsorg bedriven av privata utförare	4,1	4,1	4,1	4,1
Utbildning*	5,3	5,3	5,3	5,3

Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

* Kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal för utbildning är beräknad utifrån privata utförarens kostnader medan kostnaden för ingående skatt för övriga kostnader är hämtad från den tidigare utredningens beräkningar av ingående skatt för utbildning.

Som figur 10.2 och 10.10 ovan visar har kostnaden för inhyrd personal för verksamhet inom sjukvård och social omsorg bedriven av kommuner och regioner ökat med i genomsnitt omkring 45 procent mellan åren 2013 och 2019. Störst kostnader för inhyrd personal uppmättes 2017 och därefter har den minskat årligen fram till 2019.

Resultaten från enkätundersökningen visar att störst genomsnittliga kostnader för ingående skatt på inhyrd personal i förhållande till totala kostnader har uppmätts för privata utförare inom sjukvård. Utredningen har även beräknat kostnaderna för ingående skatt på inhyrd personal endast för de privata utförare som i enkätundersökningen har uppgett kostnader för inhyrd personal. För dessa utförare inom sjukvård beräknas kostnaden för ingående skatt av totala kostnader till 6,2 procent 2016, 10 procent 2017, 7,7 procent 2018 och 6,8 procent 2019. Inom social omsorg beräknas kostnaden för ingående skatt av totala kostnader för de privata utförare som i enkätundersökningen har uppgett kostnader för inhyrd personal i stället till 4,9 procent 2016, 4,8 procent 2017 och 2018 och till 4,7 procent 2019.

Omkring 7 procent av de privata utförarna inom sjukvård har så höga kostnader för inhyrd personal att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Ser man i stället endast till de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal har omkring 50 procent uppgett kostnader för inhyrd personal som innebär att deras totala kostnader för ingående

skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Inom social omsorg har inte någon privat utförare i enkätundersökningen uppgett så höga kostnadsandelar för inhyrd personal att deras totala kostnadsandel för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna.

Utredningen har även beräknat den genomsnittliga kostnadsandelen av ingående skatt på inhyrd personal för respektive delområde inom sjukvård och social omsorg för privata utförare med kostnader för inhyrd personal. Om dessa kostnadsandelar för inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt för respektive delområde uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt inom sjukvården till 8 procent för primärvården, 5 procent för den specialiserade psykiatriska vården och 9 procent för såväl den specialiserade somatiska vården som tandvården 2019. Inom social omsorg uppgår den till 5 procent för äldreomsorgen, 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, 3 procent för insatser enligt LSS, 6 procent för vård av vuxna med missbruksproblem och 5 procent för barn- och ungdomsvård.

Utredningen kan konstatera att utförarna med högre kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader är verksamma både i landsbygdskommuner, storstadskommuner och kommuner nära större städer eller tätorter. Detta gäller för samtliga år, det vill säga 2016, 2017, 2018 och 2019.

10.6 Andra undersökningar av ingående skatt på inhyrd personal

Sveriges kommuner och regioner, SKR, genomför halvårsvis en undersökning av kostnader för inhyrd personal inom hälso- och sjukvården som bedrivs av regionerna.⁸ Undersökningarna genomförs framför allt för att se trender i bemanningen av hälso- och sjukvården.

Undersökningarnas resultat visar att kostnaden för inhyrd personal i förhållande till egen personal inom sjukvården uppgick till 3,8 procent 2019 och att den var ungefär densamma 2018. Första

⁸ Sveriges kommuner och regioner, Bemanningstrend inhyrd personal i hälso- och sjukvården.

halvåret 2020 uppgick kostnaden för inhyrd personal i förhållande till egen personal till 3,2 procent.

Motsvarande kostnad för inhyrd personal i förhållande till egen personal beräknad utifrån utredningens enkätsvar från privata utförare uppgår till 3,6 procent 2018 och 2,3 procent 2019. Motsvarande kostnad för inhyrd personal beräknad utifrån kostnaden för inhyrd personal för sjukvård bedriven av regionerna uppgår till drygt 3 procent 2019.

10.7 Koncerner och mervärdesskattegrupper

I enkätundersökningen ingick drygt 30 procent av de privata utförarna inom sjukvård, som uppgett kostnader för inhyrd personal, i en koncern. Utav dessa ingick omkring 10 procent, eller tre utförare, i en koncern som var gruppregistrerad till mervärdesskatt.

Inom social omsorg ingick knappt 60 procent av de privata utförarna som uppgett kostnader för inhyrd personal i en koncern. Utav dessa ingick omkring 45 procent, eller 14 utförare, i en koncern som var gruppregistrerad till mervärdesskatt, se tabell 10.10.

Tabell 10.10 Andel av privata utförare, som i enkätundersökningen uppgett kostnader för inhyrd personal, som ingår i koncern och mervärdesskattegrupp 2019

	Andel som ingår i koncern	Andel utförare i koncern som ingår i en mervärdesskattegrupp
Privata utförare, sjukvård	30%	10%
Privata utförare, social omsorg	60%	45%
Totalt för utförare inom sjukvård och social omsorg	55%	26%

Källa: Egna beräkningar utifrån resultat av enkätundersökningen.

Mervärdesskattegrupper kan bildas inom koncerner när de är sådana som står under Finansinspektionens tillsyn, det vill säga koncerner inom finansiella sektorn (6 a kap. 2 § 1 ML). För företag inom andra områden än finansiella sektorn kan mervärdesskattegrupper endast bildas för företag som har ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Utifrån underlag från Skatteverket kan utredningen konstatera att det endast är de

allra största koncernerna utav koncernerna inom sjukvård och social omsorg som är gruppregistrerade till mervärdesskatt.

En mervärdesskattegrupp ses som en enda beskattningsbar person. Det innebär att mervärdesskatt inte ska läggas på vid försäljning mellan företag inom gruppen. Om det i en mervärdesskattegrupp finns företag som hyr ut personal till andra företag inom mervärdesskattegruppen, ska detta således göras utan att transaktionen beläggs med mervärdesskatt. Även om det inte läggs mervärdesskatt på uthyrning av personal inom mervärdesskattegrupper är det enligt utredningens bedömning av intresse att undersöka även sådana transaktioner för att få en mer komplett bild av förekomsten av inhyrd personal inom vård och omsorg.

I tabell 10.11 redovisas antal nyregistrerade mervärdesskattegrupper årligen de senaste tio åren samt det totala antalet mervärdesskattegrupper per år. De år som flest mervärdesskattegrupper registrerades är koncentrerade till de senaste sex åren. År 2017 registrerades flest nya mervärdesskattegrupper. Därefter registrerades relativt många mervärdesskattegrupper 2015, 2019 och 2020. Ett större antal mervärdesskattegrupper registrerades 2019 och 2020, men antalet var inte större än antalet mervärdesskattegrupper som registrerades 2015 och 2017.

Tabell 10.11 Antal nyregistrerade mervärdesskattegrupper och det totala antalet mervärdesskattegrupper årligen 2010–2020

År	Nyregistrerade	Antal
2010	18	227
2011	17	238
2012	15	248
2013	19	265
2014	14	274
2015	22	287
2016	20	294
2017	24	311
2018	12	315
2019	22	333
2020	23	343

Källa: Skatteverket.

I tabell 10.12 redovisas vilka typer av företag som är registrerade som en mervärdesskattegrupp 2021. Notera att i tabell 10.12 redovisas endast aktiva företag och i tabell 10.11 redovisas samtliga nyregistrerade. Flest mervärdesskattegrupper utgörs av företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden och därefter av företag inom den finansiella sektorn. Utav mervärdesskattegrupperna i kommissionärsförhållande utgörs 13 mervärdesskattegrupper av företag som bedriver sjukvård eller social omsorg. Utredningen har även undersökt antalet mervärdesskattegrupper 2018, det vill säga året innan inhyrd personal blev mervärdesskattepliktigt. Ingen nämnvärd skillnad i antalet mervärdesskattegrupper kan utläsas mellan 2018 och 2021. Utredningen kan konstatera att sex mervärdesskattegrupper inom sjukvård har tillkommit sedan 2018 samtidigt som sex mervärdesskattegrupper inom sjukvård inte längre är aktiva sedan 2018.

Även inom utbildning förekommer det att företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden registrerar sig som en mervärdesskattegrupp. Övriga mervärdesskattegrupper i kommissionärsförhållanden utgörs framför allt av företag inom fastighetssektorn.

Tabell 10.12 Aktiva typer av mervärdesskattegrupper 2021

Typ av mervärdesskattegrupp	Antal
Finansiella bolag	51
Företag i kommissionärsförhållande	54
<i>Varav mervärdesskattegrupper av företag inom:</i>	
Sjukvård	13
Utbildning	5
Övriga	36
Totalt	105

Källa: Skatteverket.

I tabell 10.13 och 10.14 presenteras resultat för de privata utförare som i enkätundersökningen uppgett kostnader för inhyrd personal, uppdelat för de utförare som ingår i en koncern och de som inte ingår i en koncern. För de privata utförarna inom sjukvård kan inga större skillnader i kostnadsstruktur utläsas mellan de som ingår i en koncern och de som inte ingår i en koncern. Andelen inhyrd personal

av totala kostnader och totala personalkostnader är något lägre för de som ingår i en koncern än för de som inte ingår i en koncern. Andelen totala personalkostnader av totala kostnader är i stället något högre hos privata utförare som ingår i en koncern än hos de som inte ingår i en koncern, se tabell 10.13.

För de privata utförarna inom social omsorg är däremot skillnaderna i kostnadsstruktur större mellan de som ingår i en koncern och de som inte ingår i en koncern. Andelen inhyrd personal av totala kostnader hos privata utförare som inte ingår i en koncern är dubbelt så hög hos de privata utförare som inte ingår i en koncern som hos de som ingår i en koncern, 6 procent att jämföra med 3 procent, se tabell 10.14. De totala personalkostnaderna som andel av de totala kostnaderna för att bedriva verksamheten är också nästan dubbelt så stor hos privata utförare som inte ingår i en koncern. Om kostnaden för inhyrd personal av totala kostnader uppgår till 6 procent uppgår kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal till omkring 1,5 procent ($6 \cdot 0,25 = 1,5$)⁹ av de totala kostnaderna. Vid ett antagande att kostnaderna för ingående skatt på övriga kostnader i verksamheten uppgår till den tidigare utredningens beräknade kostnad för ingående skatt på övriga kostnader för social omsorg på 3,9 procent så innebär det en sammantagen kostnad för ingående skatt av totala kostnader på 5,4 procent ($1,5 + 3,9 = 5,4$).

Utredningen kan således konstatera att vid en kostnadsstruktur motsvarande den för de privata utförare som inte ingår i en koncern och som har besvarat enkätundersökningen, överstiger kostnadsandelen för ingående skatt inte schablonersättningen på 6 procent. Vid en närmare undersökning av de privata utförarna kan utredningen konstatera att av de privata utförarna som uppgett kostnader för inhyrd personal och som ingår i en koncern är det betydligt fler av de inom social omsorg som tillhör en mycket stor koncern som är gruppregistrerad till mervärdesskatt än inom sjukvård, se tabell 10.10 ovan.

⁹ Observera att denna beräkningsformel är något förenklad. För den fullständiga formeln se beräkningsformel 9.1. När mervärdesskattkostnaden för inhyrd personal delas med totala kostnader ingår här även kostnaden för mervärdesskatt på inhyrd personal. Detta innebär dock endast små effekter på kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal varför resultatet i formeln ändå blir korrekt vid summering

Tabell 10.13 Resultat av beräkningar utifrån enkätundersökningen för privata utförare inom sjukvård 2019

	Andel inhyrd personal av totala kostnader	Andel inhyrd personal av totala personalkostnader	Andel totala personalkostnader av totala kostnader
Privata utförare i en koncern	8%	12%	64%
Privata utförare utanför en koncern	11%	18%	58%
Samtliga privata utförare	9%	14%	60%

Källa: Egna beräkningar utifrån resultat av enkätundersökningen.

Tabell 10.14 Kostnadsstruktur av privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal i enkätundersökningen inom social omsorg 2019

	Andel inhyrd personal av totala kostnader	Andel inhyrd personal av totala personalkostnader	Andel totala personalkostnader av totala kostnader
Privata utförare i en koncern	3%	6%	48%
Privata utförare utanför en koncern	6%	6%	90%*
Samtliga privata utförare	4%	6%	60%

Källa: Egna beräkningar utifrån resultat av enkätundersökningen.

* Personalkostnader som utgör en andel på 90 procent av de totala kostnaderna är en mycket hög andel för verksamhet inom social omsorg. Den mycket höga andelen beror på att ett par mycket stora privata utförare inom äldreomsorgen besvarat enkäten och därmed påverkar deras kostnadsuppgifter resultatet i betydande omfattning.

Frågan uppstår därmed varför kostnadsstrukturen skiljer sig så mycket åt mellan privata utförare inom den sociala omsorgen som ingår i en större koncern och de som inte ingår i en koncern.

Stora koncerner har ofta centraliserat vissa funktioner vilket kan innebära lägre kostnader för den privata utföraren inom en koncern till följd av stordriftsfördelar. En annan möjlig förklaring till de skillnader i kostnadsstruktur mellan privata utförare inom och utanför en koncern, som presenteras i tabell 10.14 ovan, kan vara att det inom en koncern kan vara svårt att fördela ut samtliga centraliserade kostnader på respektive utförare.

Ytterligare en förklaring kan vara att större koncerner kan ha större förmåga att internt hitta personal som kan täcka upp om ett tillfälligt behov av personal uppstår. Flera av de större koncernerna som ingår i en mervärdesskattegrupp har även bolag som hyr ut personal inom mervärdesskattegruppen. Det är därför möjligt att de privata utförare som besvarade enkäten inom social omsorg och som ingår i en stor koncern uppgett generellt lägre kostnader för inhyrd personal än en jämförbar privat utförare som inte ingår i en koncern till följd av hur de uppfattat innebörden av begreppet inhyrd personal.

10.8 Sammanfattande slutsatser

Utredningen kan konstatera att de beräknade genomsnittliga kostnadsandelarna av ingående skatt för sjukvård, social omsorg och utbildning bedriven av kommuner och regioner eller privata utförare är lägre än den i dag gällande schablonersättningen enligt 5 § LEMK och 1 § ersättningsförordningen som uppgår till 6 procent av de totala kostnaderna. Även de beräknade kostnaderna för ingående skatt som andel av totala kostnader för samtliga privata utförare som besvarade enkäten är lägre än schablonersättningen på 6 procent, se tabell 10.8 och 10.9 ovan.

10.8.1 Verksamhet bedriven av kommunerna och regionerna

De beräknade genomsnittliga kostnadsandelarna för ingående skatt för sjukvård, social omsorg och utbildning bedriven av regioner och kommuner visar att när den tillkommande kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal läggs till de övriga kostnaderna för ingående skatt skiljer sig inte de totala kostnadsandelarna för ingående skatt i betydande omfattning från den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt. De genomsnittliga kostnadsandelarna skiljer sig heller inte nämnvärt åt mellan de år beräkningarna avser.

En skillnad som kan utläsas i kostnadsandelen för inhyrd personal är att den i genomsnitt är högre för verksamheter inom sjukvård än för verksamheter inom social omsorg och utbildning.

Samtidigt som de totala kostnaderna för ingående skatt inom verksamheterna inte visar på någon nämnvärd ökning sedan den

tidigare utredningen genomförde sina beräkningar 2013 visar utredningens beräkningar att kostnaden för inhyrd personal inom sjukvård och social omsorg bedriven av kommuner och regioner har ökat med i genomsnitt omkring 45 procent mellan åren 2013 och 2019. Störst ökning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader har skett inom social omsorg. Utifrån utredningens intervjuer med privata utförare som uppgett de högsta kostnaderna för inhyrd personal framgår att det inom social omsorg i samtliga fall rör sig om inhyrd personal till nattbemanningen på äldreboenden.

Utredningen drar därför slutsatsen att nattbemanning är en vanlig tjänst inom äldreomsorgen att hyra in som nu blivit belagd med 25 procent mervärdesskatt. Utredningen kan konstatera att de samlade kostnaderna för inhyrd personal däremot utgör en relativt liten andel av de totala kostnaderna för att bedriva verksamheterna varför kostnaden för ingående skatt, även efter att mervärdesskatt lagts till kostnaderna för inhyrd personal, inte ökar avsevärt.

10.8.2 Verksamhet bedriven av privata utförare

De beräknade kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader för samtliga privata utförare inom social omsorg och utbildning är desamma för de undersökta åren, se tabell 10.8 ovan. För sjukvård bedriven av privata utförare kan däremot en minskning av kostnadsandelarna för ingående skatt på inhyrd personal utläsas från 2017 till 2019. Den beror på att ett par större privata utförare inom primärvården valde att anställa läkare 2018 och 2019 i stället för att hyra in såsom de gjorde 2017. Anställningarna 2019 skedde enligt uppgift från utförarna till följd av den då tillkomna mervärdesskatteplikten på inhyrd personal. Denna minskning av kostnaderna för inhyrd personal från 2017, som var ett toppår, kan även utläsas i figur 10.2 ovan som redovisar kostnaderna för inhyrd personal inom sjukvården bedriven av regionerna.

Utredningens beräkningar utifrån enkätundersökningen visar att kostnaden för inhyrd personal av totala kostnader kan variera kraftigt mellan olika privata utförare inom sjukvården. Omkring 7 procent av de privata utförarna inom sjukvården har så höga kostnader för inhyrd personal att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Ser man i stället

endast till de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal har omkring 50 procent uppgett kostnader för inhyrd personal som innebär att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Inom social omsorg har däremot inga privata utförare uppgett så höga kostnadsandelar för inhyrd personal att deras totala kostnadsandel för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna. Inom utbildning har störst andel av de privata utförarna uppgett att de haft kostnader för inhyrd vårdpersonal för något av de senaste fyra åren. Däremot har samtliga utförare uppgett låga kostnader för inhyrd vårdpersonal som andel av totala kostnader.

10.8.3 Jämförelse mellan verksamhet bedriven av kommuner, regioner och privata utförare

De beräknade kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader för samtliga privata utförare inom sjukvård och social omsorg som besvarade enkäten uppgår till samma storlek som kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader beräknade för kommuner och regioner.

En stor variation av kostnadsandelen för inhyrd personal har uppmätts hos privata utförare inom sjukvården. Eftersom räkenskapsammandraget endast redovisar statistik på aggregerad nivå har det inte varit möjligt att undersöka variationer av kostnadsandelar för inhyrd personal mellan verksamheter inom sjukvård bedriven av regioner.

Verksamhet inom olika delområden

Kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader hos privata utförare inom sjukvården visar stor variation mellan de olika delområdena och mellan åren 2017 och 2019. Inom den sociala omsorgen visar kostnaden för inhyrd personal inte någon nämnvärd variation mellan delområdena och mellan åren.

För privata utförare inom sjukvård som uppgett kostnader för inhyrd personal är den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt inom samtliga delområden för 2019 högre än schablonersättningen på 6 procent förutom för specialiserad psykiatrisk vård där

den är 5 procent. För 2017 är den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt högre än schablonersättningen på 6 procent för primärvård, specialiserad somatisk vård och tandvård, medan den är lägre för specialiserad psykiatrisk vård och övrig hälso- och sjukvård. För privata utförare inom social omsorg som uppgett kostnader för inhyrd personal är den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt i samtliga delområden lägre än schablonersättningen på 6 procent, förutom för vård av vuxna med missbruksproblem där den är 6 procent. Dessa resultat gäller både 2018 och 2019.

Koncerner och mervärdesskattegrupper

Utredningen har även undersökt de privata utförare som ingår i koncerner och mervärdesskattegrupper. Inom sjukvården skiljer sig inte resultaten åt nämnvärt mellan privata utförare som ingår i en koncern eller mervärdesskattegrupp och privata utförare som inte ingår i en koncern eller mervärdesskattegrupp. Inom social omsorg skiljer sig däremot resultaten betydligt åt. Privata utförare som inte ingår i koncerner uppvisar dubbelt så höga kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader (6 procent att jämföra med 3 procent). Vid en beräkning av kostnaden för ingående skatt som andel av totala kostnader, med hänsyn tagen till en kostnadsandel för inhyrd personal på 6 procent, uppgår kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 5,4 procent ($(6 \cdot 0,25) + 3,9 = 5,4$)¹⁰ vilket är lägre än schablonersättningen på 6 procent. Således kan utredningen konstatera att eventuella skillnader i kostnadsstruktur hos en privat utförare som ingår i en koncern och mervärdesskattegrupp inom social omsorg inte påverkar utredningens resultat av ingående skatt för privata utförare.

¹⁰ Observera att denna beräkningsformel är något förenklad. För den fullständiga formeln se beräkningsformel 9.1. När mervärdesskattekostnaden för inhyrd personal delas med totala kostnader ingår här även kostnaden för mervärdesskatten på inhyrd personal. Detta innebär dock endast små effekter på kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal varför resultatet i formeln ändå blir korrekta vid summering.

Jämförelse med andra undersökningar av ingående skatt inom sjukvård

Vid en jämförelse av resultaten i utredningens beräkningar med resultaten i SKR:s undersökning av kostnader för inhyrd personal i förhållande till egen personal inom sjukvården bedriven av regionerna kan utredningen konstatera att resultaten ligger nära varandra. Att två undersökningar oberoende av varandra har fått resultat i ungefär samma storleksordning måste sägas stärka båda resultatens tillförlitlighet.

11 Differentierade schablonnivåer

Nu gällande kompensationssystem för dold mervärdesskatt baseras i huvudsak på en enhetlig schablonersättning. Vid upphandling eller bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning uppgår ersättningen som huvudregel till 6 procent av upphandlingskostnaden eller bidragsbeloppet. I syfte att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt för inhyrd personal har utredningen i uppdrag att överväga om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner. Vid ett sådant förslag ska utredningen beräkna dessa nivåer genom att undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden för kommunsektorn totalt samt för kommunerna och regionerna. Med utgångspunkt i de beräkningar som utredningen gjort i avsnitt 10 presenteras i detta avsnitt de relevanta resultaten i fråga om en differentiering och en analys görs av om det vore lämpligt att ersätta nuvarande gemensamma ersättningsnivå om 6 procent med en ersättning enligt schablon på en viss nivå för kommuner och en annan nivå för regioner.

11.1 Bedömningen av frågan om flera schablonnivåer i SOU 2015:93

Den tidigare utredningen tittade på frågan om schablonersättningen bör differentieras för olika områden, men undersökte inte frågan om en differentiering mellan kommuner och regioner. Beräkningar gjordes för varje verksamhetsområde och för delområden inom respektive verksamhetsområde. Beräkningarna visade att det fanns skillnader i mervärdesskattekostnadens andel mellan olika verksamheter och mellan olika delområden inom dessa. Trots dessa skillnader bedömde utredningen att det inte var lämpligt att införa en differentiering av ersättningsnivån utan att en gemensam ersättningsnivå för

samtliga huvudområden var den bästa lösningen. Anledningen till detta var gränsdragningsproblem mellan olika områden samt fördelarna med ett administrativt enkelt system med ersättning enligt schablon med en och samma nivå.

11.2 Schabloners träffsäkerhet

I den tidigare utredningens betänkande (SOU 2015:93) uttrycktes betydelsen av schabloners träffsäkerhet på följande sätt.

En ersättning som baseras på en schablon kan inte alltid i det enskilda fallet vara rättvisande. Detta till följd av att en schablon inte kompenserar för faktiska kostnader eller, som i förevarande fall, den faktiska fördyrning av priset vid upphandling eller bidragsgivning som orsakas av dold mervärdesskatt. Det finns således en risk för att ersättningen blir antingen för låg eller för hög i förhållande till de faktiska kostnaderna. När schablonersättningen är för hög kompenseras kommunen med ett belopp som överstiger den fördyrning som de privata utförarnas kostnader för ingående skatt ger vid upphandling eller bidragsgivning. I de fall schablonersättningen är för låg kompenseras kommunen i stället med ett belopp som understiger den fördyrning som de privata utförarnas kostnader för ingående skatt ger vid upphandling eller bidragsgivning. I bägge fallen motverkas syftet med ersättningen enligt 5 § LEMK, nämligen att kommunen ska ha ekonomiskt likvärdiga alternativ vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi och att upphandla eller ge bidrag till privata utförare för att bedriva verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, och utbildning. Det är därför viktigt att schablonerna är beräknade för att så nära som möjligt motsvara den faktiska fördyrning som kommuner drabbas av i form av dold mervärdesskatt. I den mån kommunen har handlingsutrymme vid val mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att bedriva verksamheten genom privata utförare, skulle en schablon som tydligt avviker från faktiska förhållanden kunna påverka kommunens agerande. En alltför hög schablon skulle kunna ge kommunen ett incitament att upphandla mer än vad man annars skulle ha gjort om systemet var helt neutralt med avseende på mervärdesskatt. Omvänt skulle en alltför låg schablon kunna påverka kommunen att i högre utsträckning välja egen regi framför upphandling eller bidragsgivning.

Dessa uttalanden om schabloners träffsäkerhet gör sig alltså gällande. För att inte syftet med ersättningen enligt 5 § LEMK ska förfelas är det viktigt att schablonerna så långt som möjligt motsvarar den dolda mervärdesskatten som belastar verksamheten.

11.3 Gränsdragningsproblem och administrativ börda

Den tidigare utredningen lyfte fram en del gränsdragningsproblem som talade emot en differentiering av schablonersättningen för olika verksamhetsområden respektive delområden. Med en sådan differentiering skulle det bli nödvändigt att separera kostnader för olika områden från varandra. Den tidigare utredningen pekade på svårigheten att göra detta, till exempel när den privata utföraren tillhandahåller tjänster inom flera områden. Vidare framhölls att det också förekommer avtal med olika typer av tjänster till exempel hemtjänst (social omsorg) och hemsjukvård (sjukvård) som skulle kunna orsaka gränsdragningsproblem. Bland de administrativa problem som lyftes fram fanns att kommunerna skulle behöva anpassa sina redovisningssystem vid ett införande av flera schabloner.

Vid den typ av differentiering som denna utredning undersöker skulle schablonnivån inte bestämmas av vilket verksamhetsområde eller delområde kostnaderna hänförs till. Nivån skulle i stället avgöras av om det är en kommun eller en region som ansöker om ersättningen. Utredningen bedömer att en sådan differentiering inte skulle innebära avsevärt ökade gränsdragningsproblem eller administrativa problem. Utredningen har inte heller funnit några andra omständigheter som skulle göra schablonersättningen svår att tillämpa om den differentierades mellan kommun och region. Det avgörande för om en sådan differentiering bör införas är därmed om beräkningarna ger stöd för detta.

11.4 Resultat av beräkningar av ingående skatt

I detta avsnitt redogörs för resultatet av de beräkningar av kostnaderna för ingående skatt som syftar till att undersöka om en differentierad schablon för kommuner respektive regioner skulle öka träffsäkerheten av schablonersättningen med avseende på den tillkommande mervärdesskatten på inhyrd personal. I avsnitt 10 redogörs för samtliga resultat av beräkningarna för ingående skatt.

Nedan presenteras resultaten samlat för regionerna respektive kommunerna. Kostnaden för den ingående skatten på övriga kostnader som presenteras i figur 11.1 till 11.5 nedan motsvarar den tidigare utredningens beräkningar av ingående skatt för verksamhet bedriven av kommuner och regioner. Dessa kostnader för ingående

skatt kallas här kostnader för ingående skatt på övriga kostnader då de avser kostnader för ingående skatt på andra kostnader än kostnader för ingående skatt på inhyrd personal.

Eftersom utredningen i detta avsnitt avser att utreda frågan om en differentiering av schablonersättningen mellan kommuner och regioner är det framför allt av intresse att undersöka storleken på kostnaden för den ingående skatten för undantagen verksamhet bedriven av kommuner och regioner. Kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal beräknad utifrån enkätsvaren från privata utförare ska ses som ett komplement till beräkningarna av ingående skatt på inhyrd personal inom kommunernas och regionernas verksamhet.

11.4.1 Regioners verksamhet

I de regionala verksamheterna uppstår kostnader för ingående skatt inom hälso- och sjukvården. Fortsättningsvis i detta avsnitt kallas verksamheten endast sjukvård. De kostnader för ingående skatt som redovisas för sjukvård inkluderar även kostnader för tandvård som utgör ett delområde under sjukvård. En uppdelning av resultaten sker mellan de beräkningar som har gjorts för dels verksamhet bedriven av regionerna, dels verksamhet bedriven av privata utförare. För en fullständig redovisning av resultatet se rubrik 10.3 och 10.4 i avsnitt 10.

Sjukvård bedriven av regionerna

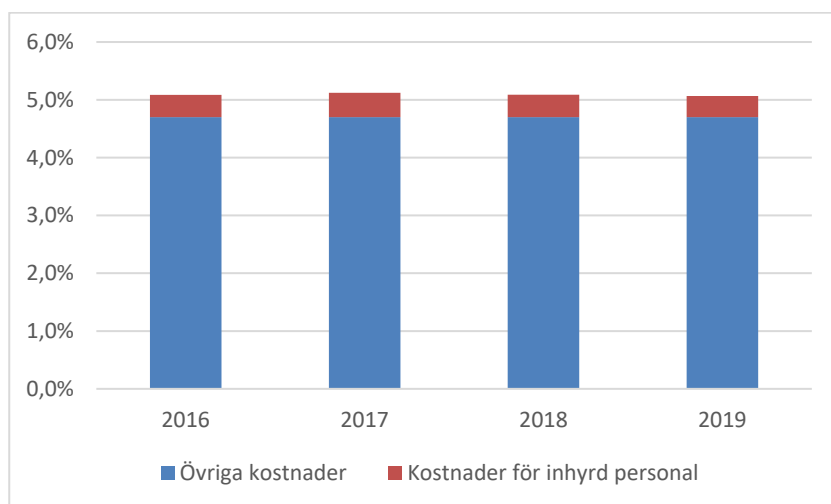
Utredningen beräknar storleken på den ingående skatten för åren 2016–2019 trots att mervärdesskatt började tas ut på inhyrd personal först andra halvåret 2019. Detta för att illustrera hur kostnadsstrukturen skulle ha sett ut om inhyrd personal varit belagd med mervärdesskatt.

Storleken på kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal beräknas uppgå till omkring 0,4 procent samtliga undersökta år. Lägg denna andel till den tidigare utredningens beräknade genomsnittliga kostnadsandel av ingående skatt på 4,7 procent för sjukvård bedriven av regionerna innebär det att de totala kostnaderna för ingående skatt skulle ha uppgått till omkring 5,1 procent 2016–2018 och till omkring 5,0 procent 2019, se figur 11.1 nedan.

För en närmare beskrivning av beräkningen av kostnadsandelen för ingående skatt se avsnitt 9, beräkningsformel 9.1.

I figur 11.1 illustreras de totala kostnaderna för ingående skatt, inklusive den uppskattade ingående skatten för inhyrd personal, som andel av totala kostnader. En uppdelning görs av kostnaden för ingående skatt på kostnader beräknade för inhyrd personal och övriga kostnader. Övriga kostnader motsvarar den kostnadsandel för ingående skatt som den tidigare utredningen beräknade för 2013. Den avser således samtliga kostnader belagda med mervärdesskatt utöver kostnader för inhyrd personal.

Figur 11.1 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för sjukvård bedriven av regionerna, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Räkenskapsammandraget för regioner 2016, 2017, 2018 och 2019, utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93 samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

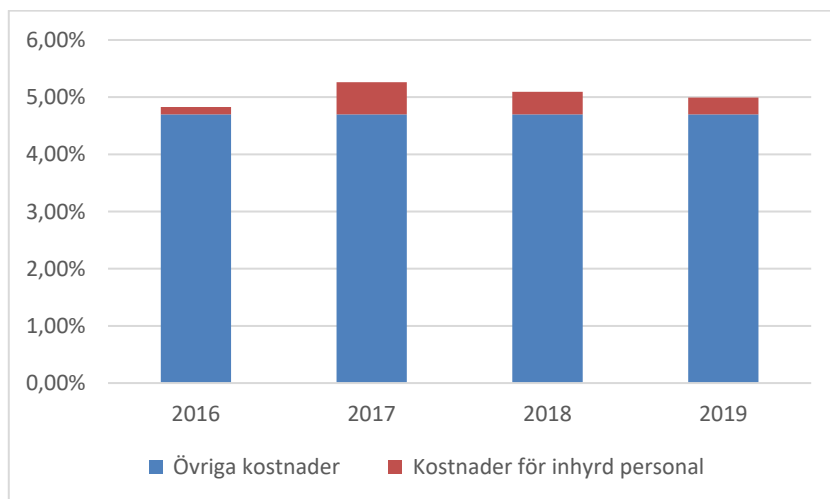
Sjukvård bedriven av privata utförare

Utifrån resultaten av enkätundersökningen har kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal kvantifierats för privata utförare inom sjukvård. Svaren från enkätundersökningen kan inte antas motsvara ett genomsnitt för samtliga privata utförare inom sjukvård utan bör endast ses som ett genomsnitt för de utförare som besvarat enkäten.

För samtliga privata utförare inom sjukvård som besvarade enkäten, dvs. både de som uppgav att de haft kostnader för inhyrd personal och de som uppgav att de inte haft kostnader för personal, uppgick den genomsnittliga kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal av totala kostnader till 0,1 procent 2016, 0,6 procent 2017, 0,4 procent 2018 och 0,3 procent 2019.

I figur 11.2 nedan läggs den beräknade kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader för sjukvården inom regionerna på 4,7 procent. Den totala kostnadsandelen för ingående skatt uppgår då till 4,8 procent 2016 ($4,7+0,1=4,8$), 5,3 procent 2017 ($4,7+0,6=5,3$), 5,1 procent 2018 ($4,7+0,4=5,1$) och 5 procent 2019 ($4,7+0,3=5$). Den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt av totala kostnader på 4,7 procent motsvarar i figur 11.2 de kostnader som benämns som kostnader från övriga kostnader. Detta eftersom den tidigare utredningen beräknade kostnaden för ingående skatt från andra kostnader än från kostnader på inhyrd personal.

Figur 11.2 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för sjukvård bedriven av privata utförare, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

11.4.2 Kommuners verksamhet

I de kommunala verksamheterna uppstår kostnader för ingående skatt inom social omsorg och utbildning. En uppdelning av resultaten sker mellan de beräkningar som har gjorts för verksamhet bedriven av kommunerna och verksamhet bedriven av privata utförare.

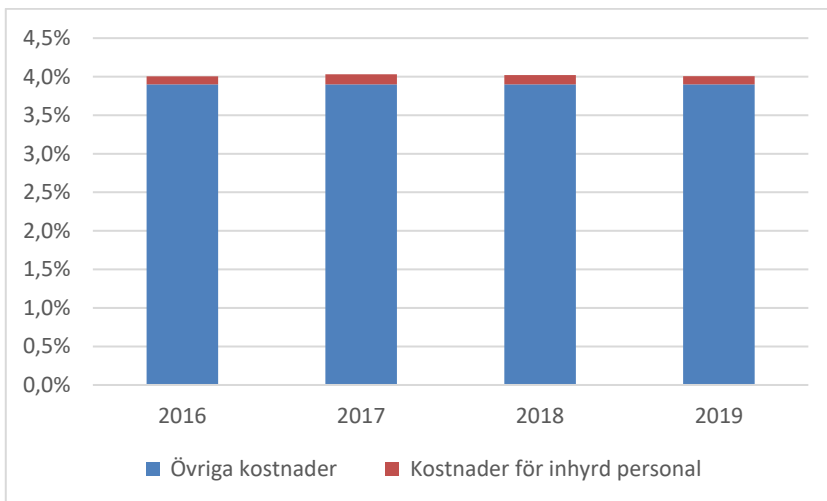
Social omsorg bedriven av kommunerna

Utredningen beräknar storleken på den ingående skatten för åren 2016–2019 trots att mervärdesskatt började tas ut på inhyrd personal först andra halvåret 2019. Detta för att illustrera hur kostnadsstrukturen skulle ha sett ut om inhyrd personal varit belagd med mervärdesskatt.

Storleken på kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal beräknas uppgå till omkring 0,1 procent samtliga undersökta år. Lägg denna andel till den tidigare utredningens beräknade genomsnittliga kostnadsandel av ingående skatt på 3,9 procent för social omsorg bedriven av kommunerna innebär det att de totala kostnaderna för ingående skatt skulle ha uppgått till omkring 4,0 procent samtliga år, se figur 11.3 nedan. För en närmare beskrivning av beräkningen av kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal se avsnitt 9, formel 9.1.

I figur 11.3 illustreras de totala kostnaderna för ingående skatt, inklusive den uppskattade ingående skatten för inhyrd personal, som andel av totala kostnader. En uppdelning görs av kostnaden för ingående skatt på kostnader beräknade för inhyrd personal och övriga kostnader. Övriga kostnader motsvarar den kostnadsandel för ingående skatt som den tidigare utredningen beräknade för 2013. Den avser således samtliga kostnader belagda med mervärdesskatt utöver kostnader för inhyrd personal.

Figur 11.3 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för social omsorg bedriven av kommunerna, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Räkenskapsammandraget för kommuner 2016, 2017, 2018 och 2019, utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93 samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Social omsorg bedriven av privata utförare

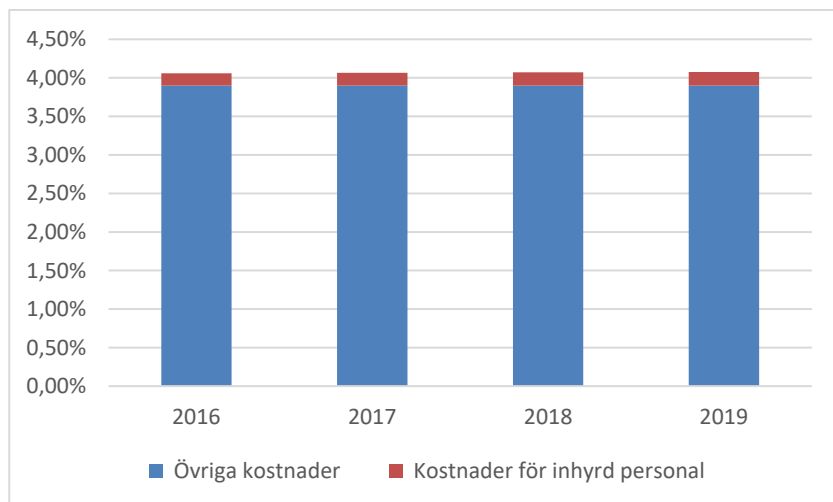
Utifrån resultaten från enkätundersökningen har kostnaden för ingående skatt för inhyrd personal kvantifierats för privata utförare inom social omsorg. Svaren från enkätundersökningen kan inte antas motsvara ett genomsnitt för samtliga privata utförare inom kommunerna utan bör endast ses som ett genomsnitt för de utförare som besvarat enkäten.

För samtliga privata utförare inom social omsorg som besvarade enkäten, dvs. både de som uppgav att de haft kostnader för inhyrd personal och de som uppgav att de inte haft kostnader för inhyrd personal, uppgick den genomsnittliga kostnaden för ingående skatt för inhyrd personal av totala kostnader till 0,2 procent 2016, 2017, 2018 och 2019.

I figur 11.4 nedan läggs den beräknade kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaden för ingående skatt för social omsorg inom kommunerna på 3,9 procent. Den totala andelen av kostnaden för

ingående skatt av totala kostnader uppgår då till 4,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019 ($3,9+0,2=4,1$). Den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaden för ingående skatt kallas i figur 11.4 för övriga kostnader.

Figur 11.4 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för social omsorg bedriven av privata utförare, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Utbildning

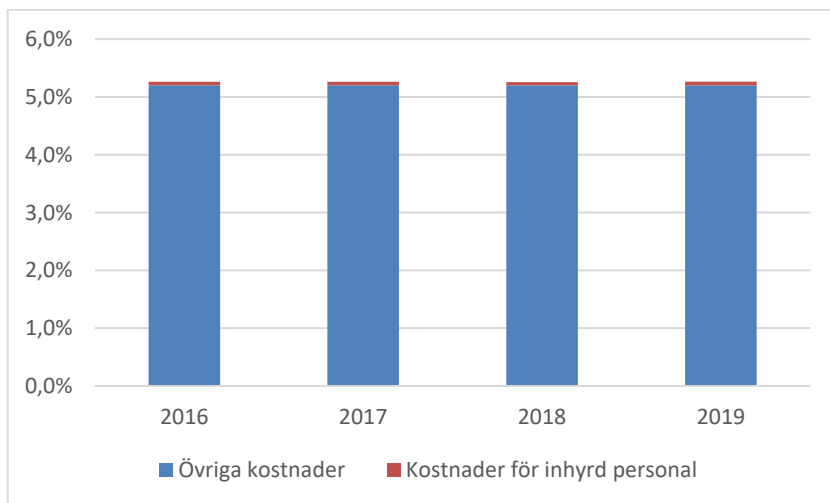
Inom utbildning saknas det möjlighet att beräkna kostnaden för ingående skatt på inhyrd vårdpersonal i kommunalt bedriven verksamhet, se vidare avsnitt 9 rubrik 9.2. Därför beräknas den ingående skatten på inhyrd vårdpersonal i stället endast utifrån resultatet av enkätsvaren från privata utförare och läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för kommunalt bedriven pedagogisk verksamhet på 5,2 procent, i figur 11.5 nedan kallad kostnader för ingående skatt på övriga kostnader.

Inom utbildning har svarsfrekvensen varit låg och svaren från enkätundersökningen kan inte antas motsvara ett genomsnitt för samtliga privata utförare inom utbildning utan bör endast ses som ett genomsnitt för de utförare som besvarat enkäten.

Utredningen kan dock konstatera att utav de svarande privata utförarna inom utbildning har samtliga uppgett låga kostnader för inhyrd vårdpersonal. Genomsnittet för kostnadsandelen av ingående skatt på inhyrd personal för samtliga svarande privata utförare beräknas uppgå till omkring 0,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019.

Om denna andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt inom kommunerna, som beräknats uppgå till 5,2 procent, uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader till 5,3 procent 2016, 2017, 2018 och 2019 ($5,2 + 0,1 = 5,3$).

Figur 11.5 Kostnad för ingående skatt som andel av totala kostnader för utbildning bedriven av privata utförare, uppdelad på kostnader för inhyrd personal och övriga kostnader, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Sammanfattande resultat

De beräknade kostnaderna för total ingående skatt som andel av totala kostnader för sjukvård och social omsorg bedriven av kommuner och regioner uppgår till omkring samma storlek som kostnadsandelen av ingående skatt beräknad för sjukvård och social omsorg för samtliga privata utförare.

För sjukvård bedriven av kommunerna beräknas kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal uppgå till 0,4 procent samtliga undersökta år. För sjukvård bedriven av privata utförare beräknas kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal uppgå till 0,1 procent 2016, 0,6 procent 2017, 0,4 procent 2018 och 0,3 procent 2019. Det innebär att den totala kostnadsandelen av ingående skatt för sjukvård bedriven av regionerna beräknas uppgå till 5,1 procent samtliga år medan den för sjukvård bedriven av privata utförare beräknas uppgå till 4,8 procent 2016, 5,3 procent 2017, 5,1 procent 2018 och 5 procent 2019.

För social omsorg beräknas kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal 2016, 2017, 2018 och 2019 uppgå till 0,1 procent för verksamhet bedriven av kommunerna och till 0,2 procent för verksamhet bedriven av privata utförare. Det innebär att den totala kostnadsandelen av ingående skatt för social omsorg bedriven av kommunerna beräknas uppgå till 4 procent medan den för social omsorg bedriven av privata utförare beräknas uppgå till 4,1 procent.

För utbildning har det endast varit möjligt att beräkna kostnadsandelen för ingående skatt på inhyrd personal utifrån privata utförarens kostnader för inhyrd personal. För dessa uppgår kostnadsandelen för inhyrd personal till 0,1 procent 2016, 2017, 2018 och 2019. Den totala kostnadsandelen av ingående skatt för utbildning bedriven av privata utförare beräknas således uppgå till 5,3 procent.

Resultaten visar inga större skillnader på storleken av kostnaden för inhyrd personal mellan åren förutom hos privata utförare inom sjukvården där kostnaden för inhyrd personal beräknas vara högre 2017 för att därefter avta. Resultaten av kostnadsandelen för inhyrd personal visar överlag på något högre kostnader hos privata utförare än i verksamhet bedriven av kommunerna och regionerna. Utredningen kan även konstatera att kostnaden för inhyrd personal är högre för verksamheter inom sjukvård än för verksamheter inom social omsorg och utbildning.

Beräkningarna av kostnaderna för ingående skatt inom sjukvård, social omsorg och utbildning visar att med hänsyn tagen till att inhyrd vård- och omsorgspersonal beskattas med 25 procent mervärdesskatt är den totala kostnadsandelen för ingående skatt något högre än vad den tidigare utredningen beräknade kostnadsandelen till. Inom alla tre verksamhetsområden uppgår dock i genomsnitt andelen av kostnaden för ingående skatt av totala kostnader till en

lägre nivå än 6 procent av de totala kostnaderna, som är den nuvarande schablonersättningens nivå.

Högst kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader har verksamheter inom utbildning där den beräknas uppgå till omkring 5,3 procent. Därefter följer verksamheter inom sjukvården och lägst kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader har verksamheter inom social omsorg.

Vid en viktning av resultatet för utbildning och social omsorg bedrivna av kommunerna uppgår kommunernas sammantagna kostnader för ingående skatt av totala kostnader till 4,7 procent.¹ För regionernas undantagna verksamheter inom sjukvård har kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader beräknats till 5,1 procent (5,1 procent för verksamhet bedriven av regionerna och mellan 4,8–5,3 procent för verksamhet bedriven av privata utförare).

11.5 Slutsatser och utgångspunkter för utredningens förslag

Utredningen kan konstatera att en differentiering av schablonersättningen mellan regioner och kommuner inte innebär avsevärt ökade gränsdragningsproblem eller administrativa problem. Utredningen har inte heller funnit några andra omständigheter som skulle göra schablonersättningen svår att tillämpa om den differentierades mellan kommun och region.

Vilka slutsatser kan då dras vad gäller schablonersättningens träffsäkerhet för kommuner respektive regioner? Utredningens beräkningar visar att schablonersättningen är något hög för både verksamhet inom kommuner och regioner. Det viktade resultatet av kostnadsandelarna av ingående skatt för utbildning och social omsorg, dvs. de kommunala verksamheter där kostnader för ingående skatt uppstår, uppgår till omkring 4,7 procent. För sjukvård, dvs. den regionala verksamhet där kostnader för ingående skatt uppstår, uppgår kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 5,1 procent. Det är dessa andelar som ska jämföras med schablonersättningen på 6 procent. Den tillkomna mervärdesskatten på inhyrd personal har inte haft en betydande påverkan på storleken av dessa kostnads-

¹ Andelarna av kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader viktas med bruttokostnaderna för verksamheten hämtad från SCB:s driftsredovisning för kommunernas finanser 2019.

andelar för ingående skatt eller hur de förhåller sig till varandra. Inte heller de beräknade genomsnittliga kostnadsandelarna för ingående skatt på inhyrd personal hos privata utförare påverkar den totala kostnaden för ingående skatt i betydande omfattning.

För den sociala omsorgen inom kommunerna är schablonersättningen avsevärt mycket högre än kostnadsandelen för ingående skatt, 4,1 procent att jämföra med schablonersättningen på 6 procent, medan för utbildning är schablonersättningen endast något högre än kostnadsandelen för ingående skatt, 5,3 procent att jämföra med schablonersättningen på 6 procent. Att kommunen bedriver flera undantagna verksamhetsområden innebär i detta fall att en och samma schablon för kommunens verksamheter blir mindre träffsäker för respektive verksamhetsområde. Det ligger inte i utredningens uppdrag att se över en differentiering mellan verksamhetsområden. En sådan differentiering skulle inte heller resultera i att konsekvenserna av den förändrade skatteplikten för inhyrd personal neutraliseras. Utredningen har därför valt att inte närmare undersöka en differentiering mellan social omsorg och utbildning bedriven av kommunerna.

11.6 Bör schablonersättningen differentieras mellan kommuner och regioner?

Det bör inte införas en differentiering av schablonersättningen mellan kommuner och regioner.

Utredningen har inte funnit gränsdragningsproblem eller administrativa problem som talar emot en differentiering av schablonersättningen mellan kommuner och regioner.

Beräkningarna visar att kostnadsandelarna för ingående skatt av totala kostnader är ungefär lika stora för kommunerna respektive regionerna, nämligen 4,7 procent respektive 5,1 procent. Mot bakgrund av detta skulle en sänkning av schablonen från 6 procent till 5 procent innebära en större träffsäkerhet av schablonersättningen. Det ligger dock inte i utredningens uppdrag att se över eller förslå en generell sänkning av schablonersättningen utan endast en differentiering för att motverka effekterna av den tillkomna mervärdesskatten på inhyrd personal.

De tillkomna kostnaderna för ingående skatt på inhyrd personal har inte i betydande omfattning påverkat kostnadsandelarna för ingående skatt eller hur de förhåller sig till varandra.

Mot bakgrund av att kostnadsandelen för ingående skatt igenomsnitt är ungefär lika stor för kommunal och regional verksamhet samt att mervärdesskatteplikten för inhyrd personal inte i betydande omfattning påverkat kostnadsandelarna för ingående skatt mellan kommuner och regioner anser utredningen att det inte finns skäl att föreslå en differentiering av schablonersättningen mellan kommuner och regioner.

12 Alternativa ersättningsnivåer

Av direktiven framgår att det i utredningens uppdrag även ingår att undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal. Om en sådan lösning föreslås, ska utredningen föreslå nivåer. Dessa ska, enligt direktiven, utgå från beräkningar av mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden som beaktar såväl de privata utförarnas som kommuners och regioners mervärdesskattekostnader. Utredningen har att ta ställning till om en föreslagen förändring är förenlig med EU-rätten, inklusive reglerna om statsstöd.

I avsnittet beskrivs befintliga ersättningsnivåer, resultat av utredningens beräkningar i den här delen, utformningen av en alternativ ersättningsnivå för inhyrd personal samt för- och nackdelar med att införa en ersättningsnivå vid hög andel kostnader för inhyrd personal. I avsnittet redovisar utredningen även översiktligt vilka stöd som utgör statsstöd. Slutligen presenterar utredningen sina slutsatser och sitt förslag samt skälen för detta.

12.1 Befintliga ersättningsnivåer

Storleken av ersättningar som avses i 5 § LEMK beräknas enligt schablon. De tre befintliga ersättningsnivåerna framgår av ersättningsförordningen.¹ Ersättning med 6 procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning utgör huvudregeln och får alltid användas. Därutöver finns den så kallade 18/5-regeln som kan tillämpas när kommunen upphandlar eller ger bidrag till privata utförare som bedriver verksamheten i hyrd eller egen lokal och den så kallade 18-regeln som kan tillämpas när kommunen hyr lokal för

¹ Förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

vissa boendeformer. Dessa ersättningsnivåer infördes 1998 som alternativ till ersättning enligt huvudregeln. När privata utförare uteslutande bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet, såsom sjukvård, social omsorg och utbildning, i hyrd lokal kan fastighetsägaren inte bli frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrningen och saknar därför avdragsrätt.² Detta ger upphov till dolda mervärdesskattekostnader inbakade i lokalkostnaderna. Om den privata utföraren bedriver verksamheten i egna lokaler kan ibland en stor andel av dennes kostnader för ingående mervärdesskatt hänföras till egna kostnader för lokalen, till exempel om investeringar i lokalen gjorts. Eftersom den privata utföraren inte kan göra avdrag för sådan ingående skatt som kan hänföras till fastigheten kommer även i detta fall dold mervärdesskatt att ingå i upphandlingspriset. De nya ersättningsnivåerna motiverades med att de skulle förbättra konkurrensneutraliteten mellan kommunal och privat verksamhet inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning i sådana fall då den privata utföraren tillhandahåller verksamheten i egna eller förhyrda lokaler.³ I förarbetena konstateras att privata utförare inom vård, omsorg och utbildning, som tillhandahåller verksamhet i egna eller förhyrda lokaler, kan ha högre kostnader för ingående skatt avseende den del av kostnaderna som avser lokal. Detta kan innebära att kommuner tvekar att låta en privat utförare tillhandahålla lokal i stället för att själva investera i egna anläggningar.⁴ I begreppet lokalkostnad ingår lokalhyra, men också kostnader som är knutna till lokaler såsom energi, fastighetsskatt och avskrivningar för fastigheter.⁵

Enligt 18/5-regeln (1 § 1 ersättningsförordningen) får kommuner, i stället för att ansöka om ersättning enligt huvudregeln med 6 procent, om det framgår att viss del avser lokalkostnad ansöka om ersättning med 18 procent för denna del och med 5 procent för resterande del.

Enligt 18-regeln (1 § 2 ersättningsförordningen) lämnas ersättning med 18 procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § LEMK. Det gäller därmed sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra och tredje styckena och 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen

² 3 kap. 2 §, 3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § första stycket ML.

³ Ds 1997:74 s. 60.

⁴ Ds 1997:74 s. 36.

⁵ Se till exempel Kammarrätten i Sundsvalls dom den 10 maj 2011 i mål nr 1525–09.

(1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade. Ersättning med 18 procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, region, kommunalförbund eller samordningsförbund.

12.2 Resultat av beräkningar av ingående skatt

I detta avsnitt sammanfattas resultatet av de beräkningar av kostnaderna för ingående skatt som syftar till att undersöka om en alternativ ersättningsnivå bör införas för kostnader av ingående skatt på inhyrd vård- och omsorgspersonal (fortsättningsvis inhyrd personal). Se vidare under avsnitt 10, rubrik 10.3 och 10.4, för samtliga resultat.

När en mervärdesskattekostnad tydligt avviker från schablonersättningen skulle det kunna påverka kommunens agerande. En alltför låg schablon ger kommunen eller regionen incitament att bedriva verksamheten i egen regi framför att upphandla vilket skulle snedvrیدا valet mellan att bedriva i egen regi och hyra in. På motsvarande vis ger en alltför hög schablon kommunen eller regionen incitament att upphandla verksamheten i stället för att bedriva den i egen regi. De beräkningar utredningen genomfört syftar till att undersöka om den tillkomna mervärdesskatteplikten på inhyrd personal medfört att schablonersättningen tydligt avviker från de faktiska mervärdesskattekostnaderna.

Utredningens beräkningar i avsnitt 10 visar att kostnadsandelen av ingående skatt på inhyrd personal är i samma storleksordning för verksamhet bedriven av privata utförare som för verksamhet bedriven av regioner och kommuner. Eftersom det inom räkenskaps-sammandraget saknas statistik som gör det möjligt att undersöka variationen av storleken på kostnadsandelen för inhyrd personal för verksamhet bedriven av kommuner och regioner har utredningen genom en enkätundersökning till privata utförare undersökt variationen av kostnadsandelen för ingående skatt hos olika privata utförare. Se vidare avsnitt 9 för en närmare beskrivning av enkätundersökningen och metod för utredningens beräkningar.

Nedan presenteras utredningens resultat av beräkningar för framför allt privata utförares kostnader för ingående skatt på inhyrd personal. Först presenteras resultatet för privata utförare inom undan-

tagna verksamheter i regionerna och därefter presenteras resultatet för privata utförare inom undantagna verksamheter i kommunerna.

12.2.1 Regioners verksamhet

När regional sjuk- och tandvård bedrivs av privata utförare uppstår mervärdesskattekostnader eftersom verksamheten är undantagen från mervärdesskatt och utförarna därmed saknar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskattekostnaden för inhyrd personal har beräknats för privata utförare inom delområdena primärvård, specialiserad somatisk vård, specialiserad psykiatrisk vård, tandvård och övrig hälso- och sjukvård. I syfte att undersöka i vilken omfattning kostnaden för inhyrd personal kan variera mellan utförare och verksamheter undersöker utredningen framför allt de privata utförare som i enkätundersökningen uppgett kostnader för inhyrd personal.

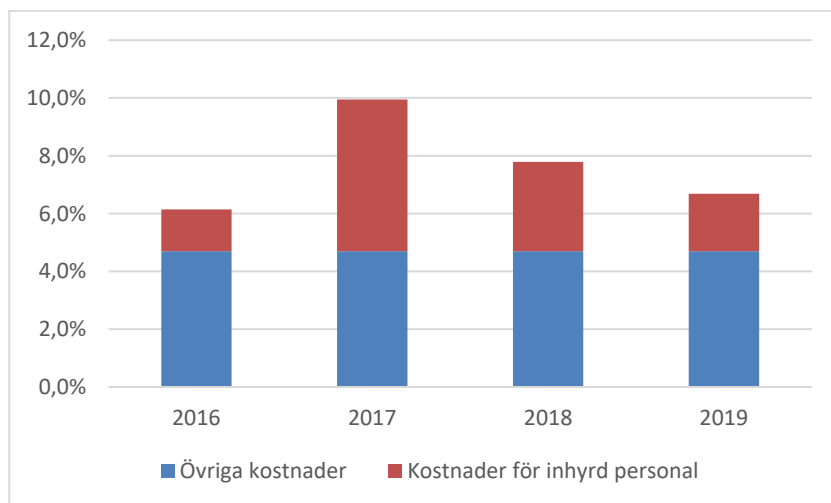
Sjukvård

De beräknade kostnaderna för ingående skatt av totala kostnader för samtliga privata utförare inom sjukvård som besvarade enkäten uppgår till samma storleksordning som kostnadsandelen för ingående skatt beräknad för sjukvård bedriven av regioner.

I utredningens enkätundersökning uppgav drygt 20 procent av utförarna inom sjukvård att de haft kostnader för inhyrd personal för något av de senaste fyra åren. För dessa privata utförare beräknas kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt 6 procent 2016, 21 procent 2017, 12 procent 2018 och 9 procent 2019. Det innebär en kostnadsandel för ingående skatt på inhyrd personal på 1,5 procent 2016, 5,3 procent 2017, 3 procent 2018 och 2,1 procent 2019. Om dessa kostnadsandelar av ingående skatt läggs till den tidigare utredningens beräknade genomsnittliga kostnad för ingående skatt på övriga kostnader för sjukvård på 4,7 procent så innebär det en sammantagen kostnad för ingående skatt av totala kostnader på 6,2 procent 2016 ($4,7+1,5=6,2$), 10 procent 2017 ($4,7+5,3=10,0$), 7,7 procent 2018 ($4,7+3=7,7$) och 6,8 procent 2019 ($4,7+2,1=6,8$) för dessa privata utförare, se figur 12.1.

I figur 12.1 kallas den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt för övriga kostnader eftersom de avser andra kostnader belagda med mervärdesskatt än kostnader för inhyrd personal.

Figur 12.1 Kostnadsandelen av ingående skatt, uppdelad på kostnader för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader, för privata utförare inom sjukvård som uppgett kostnader för inhyrd personal, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Spridning av kostnader för inhyrd personal

I tabell 12.1 och 12.2 nedan redovisas spridningen av kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2019 respektive 2017. Medianen för kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 11 procent 2019 och 13 procent 2017. Kostnadsandelen för den övre kvartilen uppgick till 23 procent både 2019 och 2017 medan kostnadsandelen för den nedre kvartilen uppgick till 3 procent 2019 och 4 procent 2017.⁶ Den lägsta respektive högsta kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 0,1 procent respektive 48 procent 2019 och 0,3 procent respektive 64 procent 2017.

⁶ Kvartil betyder fjärdedel. Medianen är värdet i mitten av en talserie medan kvartilerna är värdena i mitten mellan det lägsta värdet och medianen respektive det högsta värdet och medianen.

Tabell 12.1 Spridning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2019

Lägsta värdet	Nedre kvartil	Median	Övre kvartil	Högsta värdet
0,1%	3%	11%	23%	48%

Tabell 12.2 Spridning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal

Lägsta värdet	Nedre kvartil	Median	Övre kvartil	Högsta värdet
0,3%	4%	13%	23%	64%

Genomsnittet för värdena av kostnadsandelarna för inhyrd personal från den övre kvartilen till och med det högsta värdet uppgick till 37 procent 2019 respektive 42 procent 2017. För de privata utförarna med en kostnadsandel för inhyrd personal på 37 procent tillsammans med den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för sjukvård bedriven av regionerna på 4,7 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 12,7 procent ($4,7+8=12,7$). För de privata utförarna med en kostnadsandel på 42 procent tillsammans med den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för sjukvård bedriven av regionerna på 4,7 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 14 procent ($4,7+9,3=14$).

Schablonersättningen för den dolda mervärdesskatten uppgår till 6 procent av de totala kostnaderna för verksamheten. Vid en kostnadsandel för ingående skatt på andra kostnader än inhyrd personal på 4,7 procent (som den tidigare utredningen beräknade) kan kostnaden för inhyrd personal av de totala kostnaderna uppgå till högst 6 procent för att inte den totala kostnadsandelen för ingående skatt ska överstiga schablonersättningen på 6 procent. Av de privata utförarna inom sjukvården som uppgett kostnader för inhyrd personal är det drygt 50 procent som uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 6 procent av de totala kostnaderna 2019 och drygt 60 procent som uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 6 procent av de totala kostnaderna 2017. Av samtliga privata utförare som besvarade enkäten, dvs. både de som uppgav kostnader

för inhyrd personal och de som inte uppgav kostnader för inhyrd personal, uppgår andelen som uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 6 procent av de totala kostnaderna till omkring 7 procent. Dessa privata utförarens kostnader för ingående skatt täcks alltså inte av schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna.

Resultat per delområde

Resultaten från enkätundersökningen har fördelats per delområde. Privata utförare som uppgav högst kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader återfinns inom alla delområden 2019 förutom inom den specialiserade psykiatriska vården. Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal för respektive delområde 2019 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt för respektive delområde 2019 uppgår de totala kostnadsandelarna för ingående skatt till 8 procent för primärvården, 5 procent för den specialiserade psykiatriska vården och 9 procent för såväl den specialiserade somatiska vården som tandvården. Övrig hälso- och sjukvård beräknades inte av den tidigare utredningen men om i stället den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt för hela sjukvårdsområdet på 4,7 procent används för den övriga hälso- och sjukvården uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt för övrig hälso- och sjukvård till 10 procent. Motsvarande siffror för 2018 uppgår till 7 procent för både primärvården och den specialiserade psykiatriska vården, 10 procent för både den specialiserade somatiska vården och tandvården och 5 procent för övrig hälso- och sjukvård. Se vidare avsnitt 10, rubrik Resultat per delområde under rubrik 10.3.2.

Utredningen har kunnat konstatera att de privata utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal är verksamma både i storstäder och på landsbygden.

12.2.2 Kommuners verksamhet

När de kommunala verksamheterna social omsorg och utbildning inom skolväsendet bedrivs av privata utförare uppstår mervärdesskattekostnader eftersom verksamheten är undantagen från mervärdesskatt och utförarna därmed saknar rätt till avdrag för ingående

mervärdesskatt. Mervärdesskatteskostnaden för inhyrd personal har beräknats för privata utförare inom Vård och omsorg (fortsättningsvis social omsorg) som vidare är uppdelat i delområdena äldreomsorg, insatser för personer med funktionsnedsättning, insatser enligt LSS, vård för vuxna med missbruksproblem och barn- och ungdomsvård. I syfte att undersöka i vilken omfattning kostnaden för inhyrd personal kan variera mellan utförare och verksamheter undersöker utredningen de privata utförare som i enkätundersökningen uppgett kostnader för inhyrd personal.

Social omsorg

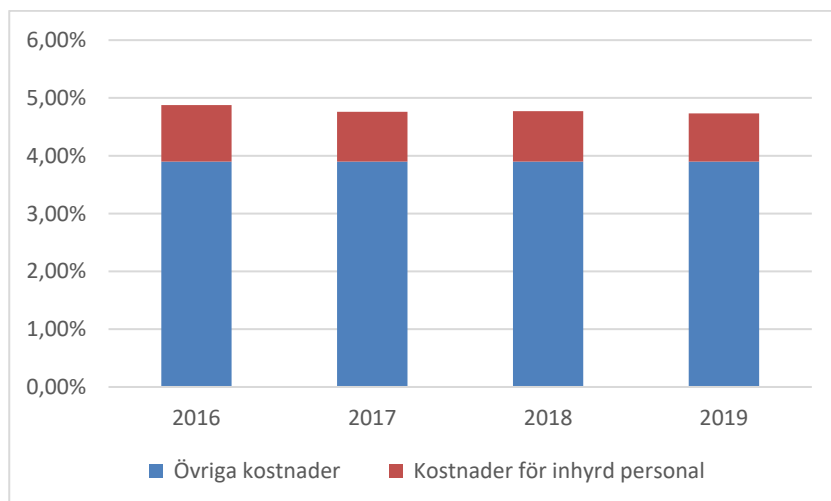
De beräknade kostnaderna för total ingående skatt av totala kostnader för samtliga privata utförare inom social omsorg som besvarade enkäten uppgår till samma storleksordning som kostnadsandelen för ingående skatt beräknad för social omsorg bedriven av kommuner.

I utredningens enkätundersökning uppgav knappt 30 procent av de privata utförarna inom social omsorg att de haft kostnader för inhyrd personal något av de senaste fyra åren. För dessa privata utförare beräknas kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt 4 procent 2016 och 3 procent 2017, 2018 och 2019. Det innebär en kostnadsandel för ingående skatt på inhyrd personal på omkring 1 procent 2016, 0,9 procent 2017 och 2018 och 0,8 procent 2019.

Om denna kostnadsandel av ingående skatt läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnad för ingående skatt på övriga kostnader för social omsorg på 3,9 procent så innebär det en sammantagen kostnad för ingående skatt av totala kostnader på 4,9 procent 2016 ($3,9+1=4,9$), 4,8 procent 2017 och 2018 ($3,9+0,9=4,8$) och 4,7 procent 2019 ($3,9+0,8=4,7$), se figur 12.2 nedan.

I figur 12.2 kallas den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel för ingående skatt för övriga kostnader eftersom de avser andra kostnader belagda med mervärdesskatt än kostnader för inhyrd personal.

Figur 12.2 Kostnadsandelen av ingående skatt, uppdelad på kostnader för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader, för privata utförare inom social omsorg som uppgett kostnader för inhyrd personal, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Spridning av kostnader för inhyrd personal

I tabell 12.3 redovisas spridningen av kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal 2019. Spridningen av kostnadsandelen för inhyrd personal skiljer sig inte nämnvärt åt för åren 2016, 2017 och 2018 i jämförelse med 2019.

Medianen för andelen av kostnaderna för inhyrd personal i relation till totala kostnader uppgick till 2 procent 2019. Kostnadsandelen var för den nedre kvartilen 1 procent och för den övre kvartilen 3 procent.⁷ Den lägsta respektive högsta kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 0,2 procent respektive 7 procent.

⁷ Kvartil betyder fjärdedel. Medianen är värdet i mitten av en talserie medan kvartilerna är värdena i mitten mellan det lägsta värdet och medianen respektive det högsta värdet och medianen.

Tabell 12.3 Spridning av kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som i enkätundersökningen uppgav kostnader för inhyrd personal

Lägsta värdet	Nedre kvartil	Median	Övre kvartil	Högsta värdet
0,2%	1%	2%	3%	7%

Genomsnittet för värdena av kostnadsandelarna för inhyrd personal från den övre kvartilen till och med det högsta värdet uppgick till 5 procent. För de privata utförarna med en kostnad för inhyrd personal på 5 procent av de totala kostnaderna uppgår kostnadsandelen av den ingående skatten på inhyrd personal till 1,3 procent. Om denna andel läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för social omsorg bedriven av kommunerna på 3,9 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 5,2 procent ($3,9 + 1,3 = 5,2$).

Inom social omsorg krävs det att kostnaden för inhyrd personal hos en utförare överstiger 9 procent av de totala kostnaderna för att utförarens totala kostnader för ingående skatt ska överstiga schablonersättningen på 6 procent. Ingen av de privata utförarna inom social omsorg har för något av de undersökta åren uppgett kostnader för inhyrd personal som överstiger 9 procent av de totala kostnaderna.

Resultat per delområde

Högst kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader uppgavs 2019 av framför allt privata utförare inom äldreomsorgen, men även inom vård för vuxna med missbruksproblem.

Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal för respektive delområde 2019 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt för respektive delområde 2019 uppgår de totala kostnadsandelarna för ingående skatt till 5 procent för äldreomsorgen, 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, 3 procent för insatser enligt LSS, 6 procent för vård av vuxna med missbruksproblem och 5 procent för barn- och ungdomsvård. Motsvarande siffror för 2018 är 5 procent för äldreomsorgen, 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, 3 procent för insatser enligt LSS, 6 procent för

vård av vuxna med missbruksproblem och 5 procent för barn- och ungdomsvård. Se vidare avsnitt 10, rubrik Resultat per delområde under rubrik 10.3.2.

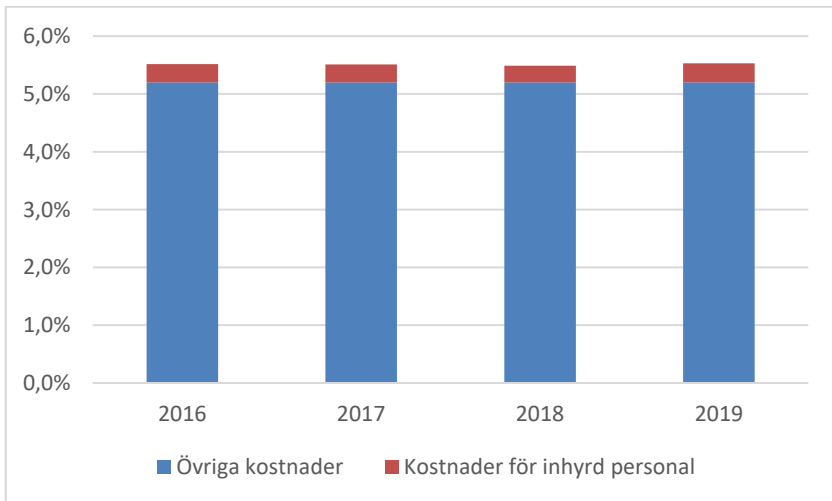
Utredningen har kunnat konstatera att privata utförare med höga kostnader för inhyrd personal är verksamma både i storstäder och på landsbygden.

Utbildning

I utredningens enkätundersökning uppgav omkring 51 procent av de privata utförarna inom utbildning att de haft kostnader för inhyrd vårdpersonal något av de fyra senaste åren. Få utförare uppgav fullständiga kostnadsuppgifter. För de utförare som uppgett fullständiga kostnadsuppgifter uppgick kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt omkring 1,2 procent 2016, 2017 och 2018. År 2019 uppgick i stället kostnaden för inhyrd personal som andel av totala kostnader till i genomsnitt 1,5 procent.

De privata utförarnas andel av ingående skatt för inhyrd personal av totala kostnader 2016, 2017 och 2018 kan således beräknas till 0,3 procent. Även 2019 beräknas kostnadsandelen till 0,3 procent. Om denna andel av kostnaden för ingående skatt på inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandel av ingående skatt för utbildning bedriven av kommunerna på 5,2 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt 2016, 2017 och 2018 till 5,5 procent ($5,2+0,3=5,5$). Även 2019 uppgår kostnadsandelen till 5,5 procent ($5,2+0,3=5,5$), se figur 12.3.

Figur 12.3 Kostnadsandelen av ingående skatt, uppdelad på kostnader för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader, för privata utförare inom utbildning som uppgett kostnader för inhyrd personal, 2016, 2017, 2018 och 2019



Källa: Utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Spridning av kostnader för inhyrd personal

De två privata utförare inom utbildning som uppgav de högsta kostnaderna för inhyrd personal uppgav kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader på 4 respektive 7 procent av de totala kostnaderna. Båda utförarna var verksamma inom grundskolan.

För den privata utföraren med en kostnad på inhyrd personal på 7 procent av de totala kostnaderna uppgår andelen av kostnaden för den ingående skatten av de totala kostnaderna till 1,8 procent. Om denna kostnadsandel av ingående skatt på inhyrd personal läggs till den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt av de totala kostnaderna för utbildning bedriven av kommunerna på 5,2 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 7 procent ($5,2 + 1,8 = 7$).

För privata utförare inom utbildning krävs det att kostnaden för inhyrd personal överstiger 3 procent av de totala kostnaderna för att utförarens totala kostnadsandel för ingående skatt ska överstiga schablonen på 6 procent. Utav de åtta privata utförarna inom utbild-

ning som uppgav fullständiga kostnader i enkätundersökningen 2018 och 2019 var det två utförare för respektive år som uppgav kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader på över 3 procent.

12.3 Resultat av intervjuer med privata utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal

Utredningen har varit i kontakt med de privata utförare som uppgett bland de högsta kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader. Inom sjukvård rör det sig i de allra flesta fall om mindre privata utförare som kräver specialistkompetens på deltid, exempelvis inom hudvård, ögonvård, tandvård och barnmorskemottagningar. De utförare utredningen har intervjuat har varit belägna både i storstadsområden och på landsbygden. I enkätundersökningen har även två ambulansverksamheter uppgett mycket stora kostnader för inhyrd personal. Den ena ambulansverksamheten var belägen i en storstadsregion och den andra på landsbygden. I dessa verksamheter behövs ambulanssjuksköterskor och specialister inom bland annat anestesi och intensivvård. Bemanningen är ofta behovsstyrd vilket medför att personalen hyrs in.

Det förekommer även att de privata utförarna har uppgett mycket höga kostnader för inhyrd personal vissa år men lägre kostnader andra år. I dessa fall har det rört sig om nystartade företag som haft behov av att hyra in personal fram till dess att företaget hittat rätt kompetens att anställa. Det har även rört sig om sjukskrivningar och föräldraledighet som föranlett en väsentligt ökad andel inhyrd personal under ett av åren. Utredningen kan således konstatera att kostnaden för inhyrd personal kan variera kraftigt mellan olika år. Hur kostnaden för inhyrd personal varierar från år till år kan vara svårt att förutse.

Inom den sociala omsorgen har de privata utförarna inte uppgett lika höga kostnader för inhyrd personal. Utredningen har varit i kontakt med de utförare som uppgett relativt högst kostnader för inhyrd personal och i de allra flesta fallen rör det sig om inhyrd nattbemanning på äldreboenden. Kommunerna har olika rutiner vad gäller nattbemanningen på äldreboenden. Vissa kommuner har valt

att inte upphandla nattbemanningen medan andra har valt att upphandla även nattbemanningen från privata utförare.⁸

12.4 Utformningen av en ny alternativregel

I utredningens uppdrag ingår att se över om en ny alternativregel, motsvarande den för lokalkostnader, bör införas vid hög andel kostnader för inhyrd personal. Om en sådan lösning föreslås, ska utredningen föreslå ersättningsnivåer.

Utredningens utgångspunkt vid utformningen av en ny alternativregel är de nu gällande nivåerna i ersättningssystemet.

Skälet till att införa ytterligare en alternativregel skulle vara att öka träffsäkerheten i ersättningssystemet där skillnaderna mellan faktiska mervärdesskattekostnader och schablonersättningen visat sig vara stora. Ersättningsnivån bör uppgå till storleken på mervärdesskatten, det vill säga 20 procent av priset inklusive mervärdesskatt. En sådan ersättningsnivå motsvarar mervärdesskatten som belastar inhyrd personal och är därmed träffsäker.

Vid ett införande av en ny alternativregel för inhyrd personal behöver även schablonersättningen för övriga kostnader ses över, dvs. för totala kostnader minus kostnader för inhyrd personal. Den tidigare utredningen gjorde sina beräkningar innan mervärdesskatt hade börjat tas ut på inhyrd personal. Kostnaden för ingående skatt av totala kostnader för sjukvården bedriven av regionerna beräknades då till 4,7 procent och för utbildning och social omsorg bedriven av kommunerna till i genomsnitt 4,6 procent. Den tidigare utredningens beräkningar visar således att kostnaden för ingående skatt som andel av totala kostnader, bortsett från mervärdesskatten på inhyrd personal, snarare uppgår till i genomsnitt omkring 5 procent än till 6 procent samlat för kommunerna och regionerna.⁹ Den beräkningen motiverar att ersättningsnivån för övriga kostnader bestäms till 5 procent i en ny alternativregel för inhyrd personal.

Det finns dock flera faktorer som kan påverka hur väl en schablonersättning på 5 procent avseende övriga kostnader (dvs. andra än kostnader för inhyrd personal) stämmer överens med den tidigare utredningens beräkningar. En faktor är hur personalkostna-

⁸ Information från intervjuer med privata utförare i äldreomsorgen.

⁹ Se vidare avsnitt 11.5 för utredningens slutsatser kring storleken på schablonersättningen enligt huvudregeln.

derna i genomsnitt utvecklas från att den tidigare utredningen gjorde sina beräkningar 2013. Utredningen har konstaterat att personalkostnaderna hittills inte förändrats avsevärt.

Vid beräkningen av schablonersättningen på 5 procent för övriga kostnader tas kostnaden för inhyrd personal bort från de totala kostnaderna som enligt huvudregeln ersätts med 6 procent, för att i stället ersättas med 20 procent enligt den föreslagna alternativregeln. Det innebär att ingående skatt på övriga kostnader som andel av totala kostnader (minus kostnader för inhyrd personal) blir högre i jämförelse med den tidigare utredningens beräknade kostnad för ingående skatt av totala kostnader. Eftersom inhyrd personal ofta är dyrare än anställd personal behöver det dock inte betyda att de totala kostnaderna (minus kostnader för inhyrd personal) sjunker i lika stor utsträckning som storleken på kostnaderna för inhyrd personal uppgår till.

I sammanhanget bör det även beaktas att en schablonersättning till sin natur inte är träffsäker i de fall kostnader avviker avsevärt från genomsnittet.

Sammanfattningsvis gör utredningen bedömningen att en schablonersättning på 5 procent avseende övriga kostnader är väl avvägd.

Det är möjligt att en privat utförare har höga kostnader för både inhyrd personal och lokal. Vid ett införande av ytterligare en alternativregel för inhyrd personal behöver ställning därför tas till om det, vid samma tillfälle, ska vara möjligt att ansöka om ersättning både för kostnader för inhyrd personal och för lokalkostnader. Utredningens bedömning är dock att det kommer vara mycket ovanligt med ansökningar om ersättning enligt de båda alternativreglerna tillsammans, se vidare under rubrik 13.2.1 under avsnitt 13. Eftersom de alternativa ersättningsnivåerna syftar till att öka träffsäkerheten i ersättningssystemet där skillnaderna mellan faktiska mervärdesskattekostnader och schablonersättningen är stora anser utredningen ändå att det bör vara möjligt att ansöka om ersättning utifrån båda alternativa ersättningsnivåerna samtidigt. Frågan uppstår då till vilken nivå som schablonersättningen för övriga kostnader ska uppgå?

Schablonersättningen för övriga kostnader uppgår till 5 procent när respektive alternativregel tillämpas separat. Vid en ansökan om ersättning utifrån båda alternativa ersättningsnivåerna samtidigt bör ersättningsnivån för övriga kostnader vara lägre än 5 procent efter-

som mervärdesskattekostnaden för både inhyrd personal och lokaler plockas bort från de totala kostnaderna. Den tidigare utredningen beräknade att mervärdesskattekostnaderna uppgick till 3 procent av de totala kostnaderna när kostnaderna för lokal togs bort från de totala kostnaderna¹⁰. Denna beräkning gjordes innan mervärdesskatt hade börjat tas ut på inhyrd personal. Utredningen bedömer att det sedan dess inte har skett några större strukturella förändringar som bör ha påverkat storleken på den ingående skatten nämnvärt, förutom den sedan 2019 tillkomna mervärdesskatten på inhyrd personal. Det innebär således att mervärdesskattekostnaden för övriga kostnader på 3 procent fortfarande bör vara rättvisande. Vid en ansökan om ersättning för inhyrd personal med 20 procent tillsammans med en ansökan om ersättning för lokalkostnader med 18 procent bör schablonersättningen för övriga kostnader således uppgå till 3 procent.

12.4.1 Brytpunkt för ansökan enligt alternativregeln i stället för enligt huvudregeln

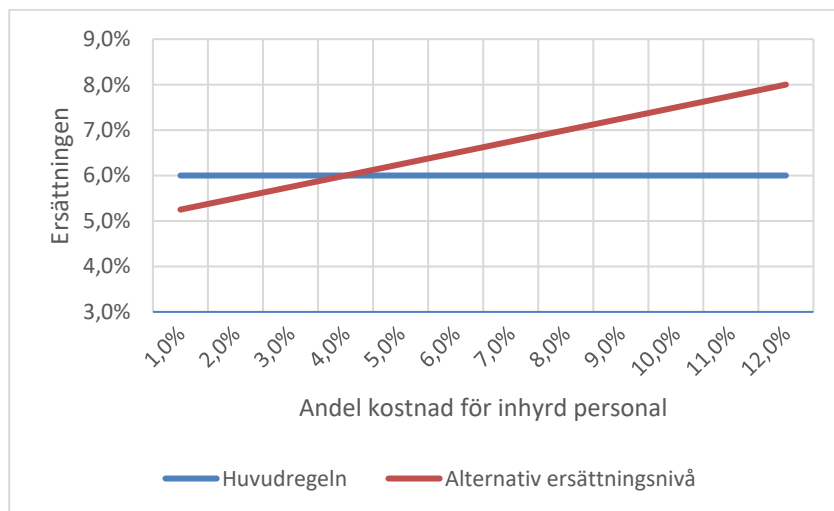
Alternativregeln för inhyrd personal ger högre ersättning än enligt huvudregeln på 6 procent när andelen inhyrd personal av totala kostnader överstiger en viss nivå, en så kallad brytpunkt. Den blå linjen i figur 12.4 nedan visar ersättningen enligt huvudregeln som är oberoende av hur stor andel kostnaden för inhyrd personal utgör av de totala kostnaderna. Ersättning enligt alternativregeln för inhyrd personal som visas av den röda linjen i figuren, ökar däremot med en ökad andel inhyrd personal eftersom ersättningen för personal som uppgår till 20 procent är högre än ersättningen för övriga kostnader som uppgår till 5 procent. Brytpunkten för när ansökan enligt alternativregeln för inhyrd personal ger högre ersättning än enligt huvudregeln infaller vid en andel inhyrd personal på 5 procent av de totala kostnaderna. Vid denna andel ger det alltså högre ersättning att ansöka enligt alternativregeln för inhyrd personal än enligt huvudregeln.

Omkring 5 procent av de privata utförare inom social omsorg och sjukvård som besvarade utredningens enkätundersökning har kostnader för inhyrd personal på över 5 procent av de totala kostnaderna. Ser man endast till sjukvård är det omkring 7 procent av de privata

¹⁰ SOU 2015:93 s. 297.

utförarna som har kostnader för inhyrd personal på över 5 procent av de totala kostnaderna.

Figur 12.4 Brytpunkt för ansökan enligt alternativregeln för inhyrd personal i stället för huvudregeln (schablonersättningen med 6 procent)



Källa: Utredningens egna beräkningar.

Motsvarande brytpunkt för när det är fördelaktigt att ansöka enligt 18/5-regeln för lokalkostnader går vid en andel lokalkostnader på 8 procent av de totala kostnaderna. I den tidigare utredningen framgår att den genomsnittliga andelen lokalkostnad av underlaget för ansökan enligt 18/5-regeln är 17 procent.

12.5 Fördelar och nackdelar med alternativa ersättningsnivåer

12.5.1 Fördelar

Högre träffsäkerhet

Systemet med ersättning för dold mervärdesskatt i 5 § LEMK syftar till att skapa neutralitet för kommunen i valet mellan att utföra undantagen verksamhet i egen regi eller att upphandla den från privata utförare. För att inte syftet med ersättningen ska förfelas är det viktigt att ersättningsnivån så långt som möjligt motsvarar den dolda mervärdesskatt som belastar verksamheten. En alternativ ersättningsnivå som motsvarar den faktiska kostnaden för den ingående skatten på inhyrd personal är träffsäker i det avseendet att den träffar de dolda mervärdesskattekostnader som belastar verksamheten. En sådan ny ersättningsnivå skulle förbättra förutsättningarna för att mervärdesskatten på inhyrd personal inte ska utgöra en faktor som påverkar kommunerna vid valet mellan att bedriva verksamheten i egen regi och att upphandla verksamheten.

12.5.2 Nackdelar

Osäkert om förslaget får effekt inom valfrihetssystemen

Systemet i LEMK med ersättning för kostnader för ingående mervärdesskatt ger inte de privata utförarna någon rätt till ersättning. Det är kommunen som ansöker om och erhåller ersättningen enligt LEMK. Det skulle också vara upp till kommunen att välja om ansökan om ersättning ska göras enligt huvudregeln eller enligt en ny alternativregel.

Valfrihetssystem enligt LOV är obligatoriskt för regionerna inom primärvården. Därutöver är valfrihetssystem vanligt inom hemtjänsten. När ett valfrihetssystem har inrättats konkurrensutsätts verksamheten i fråga genom att det överläts till den enskilde att välja utförare bland leverantörerna. De privata utförare som den enskilde kan välja mellan har godkänts av, och tecknat kontrakt med, kommunen. Det är de enskildas val av leverantör som avgör om tjänsten kommer att utföras i egen regi eller om den kommer att upphandlas. Ersättningsnivåerna är desamma för alla leverantörer som utför

samma tjänst. Därutöver bör mervärdesskattekostnader kunna påverka storleken på det belopp som betalas ut till leverantörerna. En sådan tolkning strider varken mot likabehandlingsprincipen i LOV eller syftet med 5 § LEMK (att skapa neutralitet i kommunens val mellan egen regi och entreprenad). Därmed finns en möjlighet för kommunerna och regionerna att låta en ny alternativregel få genomslag i avtalen om ersättning med leverantörerna. Det som däremot är osäkert är i vilken utsträckning detta kommer att ske i praktiken, dvs. i vilken utsträckning kommuner och regioner kommer att reglera mervärdesskattekostnaderna separat i sina avtal med leverantörerna.

Svårt att beakta oförutsedda kostnader för inhyrd personal vid prissättningen

Det har framgått av utredningens intervjuer med privata utförare att det är vanligt förekommande att kostnader uppstår för inhyrd personal på grund av omständigheter som är svåra att förutse, till exempel vid sjukskrivningar och föräldraledigheter. Även om en alternativ ersättningsnivå införs kommer sådana oförutsedda förändringar i kostnader för mervärdesskatt hos den privata utföraren som sker mellan upphandlingsperioderna vara svåra att beakta i prissättningen. För de privata utförarna kan det således vara svårt att fullt ut i förhandlingar om ersättning vid upphandlingen/bidragsgivningen beakta ökade kostnader för mervärdesskatt på inhyrd personal. Detta förhållande kan innebära en minskning av ersättnings träffsäkerhet.

Ett krångligare system som kräver fler kontrollåtgärder

Skatteverket lyfte i sitt remissvar över den förra utredningen fram en del problem med nuvarande alternativa ersättningsnivå för lokal-kostnader, dvs. den så kallade 18/5-regeln. Enligt Skatteverket har kommunerna endast i undantagsfall underlag som styrker rätten till den högre ersättningen. Utredningar med anledning av ansökningar

om den högre ersättningsnivån är enligt Skatteverket tidskrävande både för kommunerna och för Skatteverket.¹¹

Enligt 18/5-regeln godtas inte att lokalkostnaderna uppskattas schablonmässigt. Kommunen måste återropa underlag till Skatteverket som gör att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler. Skatteverket kan kontrollera det underlag som kommunerna lämnar in för att granska rätten till den högre ersättningsnivån. Utredningen har av Skatteverket fått uppgift om att för år 2019 ansökte ingen region om ersättning enligt 18/5-regeln. För kommunernas del utgjordes 6 procent av den totalt utbetalda ersättningen, eller 36 procent av ansökningarna, av ansökningar enligt 18/5-regeln. Samtliga ansökningar enligt 18/5-regeln beviljades.

Om ytterligare en alternativ ersättningsnivå skulle införas skulle det innebära ett krångligare ersättningssystem. Det skulle, även vid ansökningar enligt en ny alternativregel, vara upp till kommunerna att presentera tillräckliga underlag beträffande hur stor andel av kostnaderna som avser inhyrd personal. Underlagen skulle kunna bestå av fakturor avseende inhyrd personal utställda till den privata utföraren. De privata utförarna skulle således behöva lämna sådana fakturor till kommunerna, inklusive uppgift om den mervärdesskatt som belöper på fakturan.¹² Detta merarbete skulle innebära en ökad administrativ kostnad för kommunerna när de väljer att ansöka om ersättning enligt den högre ersättningsnivån för inhyrd personal.

För Skatteverkets del skulle ansökningar om ersättning enligt en högre ersättningsnivå innebära att underlag som givits in kan behöva granskas. Fler ersättningsnivåer skulle därmed innebära ett administrativt merarbete för de privata utförarna, kommunerna och Skatteverket.

En situation som kan förutses orsaka komplikationer är då den privata utföraren bedriver verksamhet med flera kommuner som uppdragsgivare. För att kommunen ska ha rätt till ersättning enligt den högre ersättningsnivån måste underlag finnas för att den ingående mervärdesskatten på inhyrd personal kan hänföras till just den upphandling eller bidragsgivning som kommunen ansöker om ersättning för.

¹¹ Skatteverkets remissvar över Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatts slutbetänkande (SOU 2015:93), Finansdepartementets ärende dnr Fi2015/05012/K.

¹² En faktura som utfärdats enligt faktureringsreglerna i mervärdesskattelagen måste i de flesta fall innehålla uppgift om det mervärdesskattebelopp som ska betalas (11 kap. 8 § 10 p ML).

I likhet med alternativregeln för lokalkostnader skulle det vara frivilligt för kommunerna att tillämpa även denna alternativa ersättningsnivå. För det fall kommunen inte anser det motiverat, till exempel med tanke på den ökade administration det innebär, återstår en tillämpning av huvudregeln (6 procent).

Systemets robusthet

Ersättning enligt huvudregeln (6 procent) bygger på genomsnittliga kostnader. I och med att de särskilda nivåerna för lokalkostnader infördes, gjordes avsteg från huvudregelns modell. De höga dolda mervärdesskattekostnader som belastar lokaler motiverade att dessa i stället kan ersättas på ett särskilt sätt genom 18/5-regeln och 18-regeln. Ytterligare ett avsteg från huvudregelns modell med ersättning för genomsnittliga kostnader avseende mervärdesskattekostnader för inhyrd personal skulle kunna innebära en diskussion avseende om även andra kostnader bör ersättas i enskilda fall. Med fler undantag från huvudregeln kan det till slut bli svårt att motivera att denna fortsättningsvis ska baseras på en genomsnittlig kostnad, dvs. vid en sådan utveckling skulle modellen riskera att urholkas.

12.6 EU:s bestämmelser om statsstöd

EU:s regler om statsstöd finns i artikel 107–109 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Statsstöd är som utgångspunkt förbjudet, men kan ändå lämnas om det är förenligt med EU:s inre marknad. Om olagligt statsstöd föreligger ska den skattskyldige normalt betala tillbaka stödet genom ett s.k. återkrav. I artikel 107.1 i EUF-fördraget regleras huvudregeln om statsstöd:

Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

För att det ska röra sig om statsstöd enligt artikel 107.1 förutsätts att samtliga rekvisit är uppfyllda samtidigt.

- Stödet finansieras direkt eller indirekt genom statliga medel.
- Stödet gynnar ett visst företag eller en viss produktion.
- Stödet snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen.
- Stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Det är EU-domstolen som avgör hur begreppet statsstöd ska tolkas. Kommissionen meddelade 2016 ett tillkännagivande som syftar till att, med utgångspunkt i EU-domstolens praxis, skapa klarhet gällande vad som avses med begreppet statligt stöd (statsstöd).¹³

12.6.1 Stödet finansieras direkt eller indirekt genom statliga medel

För att en åtgärd ska utgöra statsstöd krävs att stödet ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel. Med medlemsstat avses inte enbart staten på central nivå utan även regionala och lokala offentliga organ. Stödet behöver inte lämnas direkt av staten utan kan också ges genom privata eller offentliga organ som utsetts av staten. EU-domstolen har slagit fast att uttrycket inte bara omfattar konkreta förmåner. Det omfattar även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget och som därigenom, utan att utgöra en subvention, får samma effekt.¹⁴ Exempel på åtgärder som anses som stöd är direkta bidrag, räntesubventioner, upplåtande av mark eller byggnader gratis eller till ett pris understigande gällande marknadspriser eller till särskilt förmånliga villkor, kapitaltillskott, avstående från fordringar, skattelättnader, garanterad utdelning och offentlig upphandling som genomförs på ett oegentligt sätt.¹⁵

¹³ Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016/C 262/01.

¹⁴ EU-domstolens dom i mål C-30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mot Europeiska kol- och stålgemenskapernas höga myndighet*, REG 1961, s. 69.

¹⁵ SOU 2008:38 s. 189.

12.6.2 Stödet gynnar ett visst företag eller en viss produktion

I uttrycket gynnar ligger att stödet ska vara direkt eller indirekt selektivt. För att kunna bedöma om en åtgärd är selektiv ska det undersökas om den, inom ramen för en viss rättslig reglering, utgör en fördel för vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.

Begreppet företag i artikel 107.1 omfattar enligt EU-domstolen varje enhet som utövar ekonomisk verksamhet, oavsett rättslig form och sättet för finansiering.¹⁶ Det saknas en definition av begreppet ekonomisk verksamhet i EUF-fördraget, men ekonomisk verksamhet har av EU-domstolen definierats som all verksamhet som består i att erbjuda varor eller tjänster på en viss marknad.¹⁷ Myndighetsutövning är inte en ekonomisk verksamhet. I kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd¹⁸ noterar kommissionen att det inte är möjligt att upprätta en lista över verksamheter som utan föregående bedömning aldrig skulle kunna anses vara en ekonomisk verksamhet. Trots detta lyfter kommissionen i tillkännagivandet fram vissa exempel på icke-ekonomiska verksamheter. Det handlar om verksamheter som utgör en del av rätten att utöva offentlig makt, som när det till exempel handlar om försvaret eller polisen, flyg- och sjösäkerhet och flyg- och sjötrafikkontroll, föroreningsbegränsande övervakning samt organisation, finansiering och verkställighet av fängelsedomar.¹⁹

I samma tillkännagivande anges vidare beträffande området social trygghet att det i rättspraxis görs en distinktion mellan system baserade på solidaritetsprincipen och ekonomiska system. Ett socialt trygghetssystem räknas som solidaritetsbaserat bland annat om medlemskap i systemet är obligatoriskt, stödordningen har ett rent socialt syfte, systemet drivs utan vinstsyfte, förmånerna är oberoende av hur stora bidrag som lämnats och inte nödvändigtvis står i proportion till den försäkrades inkomster samt systemet övervakas av staten. Till skillnad från solidaritetsbaserade system kännetecknas system av ekonomisk karaktär av frivilligt medlemskap, principen

¹⁶ EU-domstolens dom Pavlov m.fl., C-180/98–C-184/98, och Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl., C-222/04.

¹⁷ EU-domstolens dom kommissionen mot Italien, C-118/85, kommissionen mot Italien, C-35/96, och Pavlov m.fl., C-180/98–C-184/98.

¹⁸ Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016/C 262/01.

¹⁹ Punkt 17 i kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd.

om kapitalisering gäller (dvs. förmånerna är beroende av hur stora inbetalningar som gjorts och systemets ekonomiska resultat), verksamheten bedrivs i vinstsyfte och rättigheterna kompletterar dem som tillhandahålls i ett grundläggande system.²⁰

Beträffande sjukvård anför kommissionen bland annat att de olika hälso- och sjukvårdssystemen i unionen skiljer sig betydligt från varandra i de olika medlemsstaterna. Dessa nationella särdrag är avgörande för huruvida och i vilken utsträckning olika vårdgivare konkurrerar med varandra. I vissa medlemsstater är de allmänna sjukhusen en integrerad del av det nationella hälso- och sjukvårdssystemet och nästan helt och hållet baserade på solidaritetsprincipen. Sådana sjukhus finansieras direkt med sociala avgifter och andra statliga medel och deras tjänster är gratis på grundval av principen om ett heltäckandeskydd. Unionens domstolar har bekräftat att om en sådan struktur finns agerar de berörda organisationerna inte i egenskap av företag. I många andra medlemsstater erbjuder sjukhus och andra vårdgivare sina tjänster mot ersättning, antingen direkt från patienterna eller via deras försäkring. I sådana system förekommer det ett visst mått av konkurrens mellan sjukhus när det gäller tillhandahållandet av hälso- och sjukvårdstjänster. Om så är fallet kan en vårdtjänst inte klassificeras som icke-ekonomisk bara därför att den tillhandahålls av ett offentligt sjukhus. Vårdtjänster som oberoende läkare och andra privatpraktiserande vårdgivare tillhandahåller mot ersättning på egen risk ska betraktas som ekonomisk verksamhet.²¹

När det gäller utbildning anges i kommissionens tillkännagivande att allmän utbildning som anordnas inom ett nationellt utbildningssystem som finansieras och står under tillsyn av staten kan betraktas som en icke-ekonomisk verksamhet. Vidare påtalas att domstolen har slagit fast att staten, ”genom att upprätta och upprätthålla ett sådant system för offentlig undervisning som i regel finansieras med medel ur den offentliga budgeten och inte av eleverna eller deras föräldrar, inte avser att bedriva verksamhet i vinstsyfte utan endast att uppfylla sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter gentemot sina medborgare” (I EU-domstolens dom kommissionen/Tyskland, C-318/05).²²

²⁰ Punkterna 19–22 i kommissionens tillkännagivande om statligt stöd.

²¹ Punkterna 23–27 i kommissionens tillkännagivande om statligt stöd.

²² Punkt 28 i kommissionens tillkännagivande om statligt stöd.

12.6.3 Stödet snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen

En åtgärd anses snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen om det finns en risk att stödåtgärden förbättrar stödmottagarens konkurrensposition jämfört med andra företag som det konkurrerar med.²³ Snedvrیدningen av konkurrensen måste inte vara betydande eller väsentlig. Det faktum att stödbeloppet är lågt eller att det företag som mottar stödet är litet utesluter inte heller att konkurrensen snedvrیدs eller att det finns en risk för en sådan snedvrیدning.²⁴ Sannolikheten för en snedvrیدning av konkurrensen ska dock vara verklig.²⁵

12.6.4 Stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Det krävs inte några bevis på att handeln påverkas. Detta kriterium uppfylls om stödet *kan* påverka handeln. Handeln påverkas av stödet om ett statsstöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom EU.²⁶ Statsstöd kan påverka handeln mellan medlemsstaterna även om mottagaren inte direkt bedriver handel över gränserna. Stödet kan till exempel göra det svårare för aktörer i andra medlemsstater att komma in på marknaden genom att upprätthålla eller öka det lokala utbudet.²⁷ Påverkan på handeln mellan medlemsstaterna får inte vara enbart hypotetisk eller förmodad utan måste vara grundad på förutsebara effekter av åtgärden.²⁸

²³ EU-domstolens dom Philip Morris, 730/79.

²⁴ Förstainstansrättens dom Confederación Espanola de Transporte de Mercancías/ kommissionen, T-55/99 och EU-domstolens dom Altmark Trans, C-280/00.

²⁵ EU-domstolens dom Altmark Trans, C-280/00.

²⁶ EU-domstolens dom Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, och Libert m.fl., C-197/11 och C-203/11.

²⁷ EU-domstolens dom Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, Libert m.fl., C-197/11 och C-203/11, och Altmark Trans, C-280/00.

²⁸ Förstainstansrättens dom AITEC m.fl./kommissionen, T-447/93, T-448/93 och T-449/93.

12.6.5 Ersättning för dold mervärdesskatt och reglerna om statsstöd

I den tidigare utredningens slutbetänkande²⁹ analyseras frågan om systemet med ersättning för dold mervärdesskatt är förenligt med reglerna om statsstöd. I betänkandet framförs att det inte finns en tydlig definition av vad som avses med ekonomisk verksamhet i statsstödhänseende samt att vad som betraktas som ekonomisk verksamhet kan skilja sig mellan olika medlemsländer beroende på hur verksamheten är organiserad i den enskilda medlemsstaten. Den tidigare utredningen konstaterade att oberoende av detta syftar ersättningen som kommunerna får vid upphandling eller bidragsgivning enligt 5 § LEMK till att neutralisera det förhållandet att kommuner enligt 2 § LEMK får ersättning för den ingående mervärdesskatt som inte får dras av eller kan återbetalas enligt mervärdesskattelagen när de bedriver motsvarande verksamhet i egen regi. Mot den bakgrunden ansåg utredningen att ersättningen för dold mervärdesskatt inte i sig föreföll komma i konflikt med reglerna om statsstöd.

12.7 Slutsatser och utgångspunkter för utredningens förslag

Syftet med bestämmelsen om ersättning för dold mervärdesskatt (5 § LEMK) är att kostnaden för mervärdesskatt inte ska påverka kommunens val mellan att utföra undantagen verksamhet i egen regi eller att upphandla verksamheten från privata utförare. Det är således viktigt att de faktiska kostnaderna som belastar verksamheten inte avviker i allt för stor utsträckning från schablonen. Med andra ord är det viktigt att schablonen är träffsäker för att inte syftet med ersättningen enligt 5 § LEMK ska förfelas.

Utredningens beräkningar utifrån enkätundersökningen visar att i genomsnitt omkring 7 procent av de privata utförarna inom sjukvård har så höga kostnader för inhyrd personal att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Ser man i stället endast till de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal har omkring 50 procent uppgett kostnader för inhyrd personal som innebär att deras totala kostnader för

²⁹ Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93.

ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent. Inom social omsorg har inte någon privat utförare i enkätundersökningen uppgett så höga kostnader för inhyrd personal att deras totala kostnadsandel för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna. Inom utbildning är det endast några få utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal som innebär att deras totala kostnader för ingående skatt överstiger schablonersättningen på 6 procent av de totala kostnaderna.

Resultaten av enkätundersökningen visar även att inom sjukvård kan kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader variera kraftigt mellan olika privata utförare. Medianen för kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 11 procent 2019. Den lägsta respektive högsta kostnadsandelen för inhyrd personal uppgick till 0,1 procent respektive 48 procent 2019. Genomsnittet för 25 procent av de privata utförarna med högst kostnadsandelar uppgick till 37 procent 2019. Vid en kostnadsandel på 37 procent tillsammans med den tidigare utredningens beräknade andel av kostnaderna för ingående skatt för sjukvård bedriven av regionerna på 4,7 procent uppgår den totala andelen av kostnaden för ingående skatt till 14 procent ($4,7+9,3=14$).

Utifrån utredningens intervjuer med privata utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal kan utredningen konstatera att det i de allra flesta fall är mindre utförare inom sjukvård med behov av specialistkompetens på deltid som har mycket höga kostnader för inhyrd personal. Större utförare har oftare möjlighet att anställa motsvarande specialistkompetens på heltid. Utredningen har även varit i kontakt med utförare som uppgett höga kostnader för inhyrd personal till följd av sjukskrivningar och föräldraledighet eller till följd av att företaget varit nystartat och ännu inte hunnit anställa personal. Utredningen ser en risk att den förändrade skatteplikten för inhyrd personal framför allt kan komma att påverka mindre utförare negativt.

Huvudslutsatsen utifrån utredningens undersökningar av ingående skatt är att när en mervärdesskattepliktig kostnad kan variera kraftigt mellan olika utförare, så som kostnaden för inhyrd personal gör, riskerar den att utgöra en faktor som påverkar kommunens val mellan att bedriva verksamheten i egen regi eller att upphandla. En ersättningsnivå som motsvarar den ingående skatten på inhyrd personal skulle enligt utredningens bedömning innebära en ökad träffsäkerhet.

12.8 Förslag på nya ersättningsnivåer

Förslag: Ersättning enligt 5 § LEMK ska, om det framgår att viss del av kostnaden avser kostnad för inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg, lämnas med 20 procent av kostnaden för denna del och med 5 procent av kostnaden för resterande del.

Om ersättning lämnas med 20 procent av kostnaden för del som avser inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg och med 18 procent av kostnaden för del som avser lokal-kostnad ska den resterande delen av kostnaden ersättas med 3 procent.

Skälen för utredningens förslag

Utredningen föreslår nya alternativa nivåer för ersättning enligt 5 § LEMK genom att två nya paragrafer, 1 b och 1 c §§, förs in i ersättningsförordningen. Vidare föreslår utredningen att vissa delar av vad som i dag regleras i 1 § ersättningsförordningen flyttas till en ny paragraf, 1 a §, utan att det innebär någon ändring i sak i dessa delar.

Om det framgår att viss del avser kostnad för inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg ska ersättning lämnas med 20 procent för denna del och med 5 procent för resterande del. När ersättning utgår för både kostnad för inhyrd personal och för lokal-kostnad ska ersättningsnivån för den resterande delen vara 3 procent. De nya ersättningsnivåerna ska utgöra alternativ till ersättning enligt huvudregeln i 1 § ersättningsförordningen, som uppgår till 6 procent.

Med inhyrd personal för sjukvård, tandvård och social omsorg avses inhyrning av personal för att verka inom dessa områden. För sjukvård och tandvård ska det vara personal som tillhandahålls för att utföra sjukvårdande behandlingar och tandvård. För social omsorg ska det vara personal som tillhandahålls för att utföra tjänster av social karaktär. De åtgärder som den inhyrda personalen utför hos uppdragsgivaren ska vara sådana tjänster som i sig kan undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen i uppdragsgivarens verksamhet. Det är endast kostnader för inhyrd personal som vidtar sådana åtgärder, som ger kommunen rätt till ersättning enligt den nya ersättningsnivån.

Utredningens enkätundersökning till privata utförare visar att en betydande andel av de privata utförarna inom sjukvård har höga kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader. Kostnaderna för inhyrd personal är i många fall så höga att de totala kostnaderna för ingående skatt med betydande marginal överstiger den nuvarande 6-procentiga schablonersättningen. I den mån kommunen har handlingsutrymme vid valet mellan att bedriva verksamhet i egen regi och att bedriva verksamheten genom privata utförare, kan en schablon som tydligt avviker från faktiska förhållanden påverka kommunens agerande. En alltför låg schablon kan påverka kommunen att i högre utsträckning välja egen regi framför upphandling eller bidragsgivning. Omvänt kan en alltför hög schablon ge kommunen incitament att upphandla i högre utsträckning än vad kommunen annars skulle ha gjort med ett mer träffsäkert system. Schablonnivåer med hög träffsäkerhet står i överensstämmelse med syftet med systemet om ersättning för viss mervärdesskatt, det vill säga att kostnaden för mervärdesskatt inte ska påverka kommunens val mellan att utföra undantagen verksamhet i egen regi eller att upphandla verksamheten från privata utförare. Det är utredningens bedömning att de föreslagna nivåerna innebär ett mer träffsäkert system för ersättning för dold mervärdesskatt som därmed förbättrar förutsättningarna för neutralitet vid kommunens val mellan att bedriva verksamhet i egen regi eller att upphandla.

Förslaget innebär en ökad administrativ börda för privata utförare, kommuner och Skatteverket i och med att kostnadsandelen för inhyrd personal måste styrkas för varje ansökan. Enligt utredningens bedömning överväger dock fördelarna med att införa ytterligare ersättningsnivåer nackdelarna. Det är kommunen som avgör om den nya alternativregeln ska tillämpas. I de fall den privata utföraren inte kan presentera underlag som räcker för att styrka rätten till den högre ersättningsnivån återstår möjligheten för kommunen att ansöka om ersättning enligt huvudregeln (6 procent).

12.8.1 Förslagets förenlighet med EU:s statsstödsregler

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

Syftet med ersättningen som kommunerna får vid upphandling eller bidragsgivning enligt 5 § LEMK är att neutralisera det förhållandet att kommuner enligt 2 § LEMK får ersättning för den ingående mervärdesskatt som inte får dras av eller kan återbetalas enligt mervärdesskattelagen när de bedriver motsvarande verksamhet i egen regi. Utredningen delar den tidigare utredningens uppfattning att ersättningen för dold mervärdesskatt inte i sig förefaller komma i konflikt med reglerna om statsstöd. Nu lämnade förslag innebär att ytterligare ersättningsnivåer för dold mervärdesskatt införs. Eftersom förslaget syftar till att förbättra träffsäkerheten och därmed neutraliteten vid kommunens val mellan egen regi och upphandling, bedöms förslaget i sig inte strida mot EU:s statsstödsregler.

12.9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Ändringarna i ersättningsförordningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

De nya schablonnivåerna ska endast gälla sådana ansökningar som kommer in till Skatteverket efter den 1 januari 2022 och som avser ersättningsperioder som påbörjats efter detta datum.

13 Konsekvenser av utredningens förslag

I detta avsnitt redovisas konsekvenserna av utredningens förslag. I enlighet med 14 § kommittéförordningen (1998:1474) ska utredningen göra kostnadsberäkningar och redogöra för andra konsekvenser med avseende på kostnader eller intäkter för staten, kommuner, regioner, företag eller andra enskilda. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt, ska dessa redovisas. Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet i konsekvensutredningar som finns i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Utredningen föreslår att det införs en alternativ ersättningsnivå för kostnader för inhyrd personal för sjukvård och social omsorg. Ersättningen för inhyrd personal lämnas med 20 procent av kostnaden för denna del. Ersättningen av kostnader för resterande del lämnas med 5 procent av kostnaderna.

Utredningen föreslår vidare att det är möjligt att ansöka om ersättning för inhyrd personal tillsammans med ersättning för lokalkostnader. Om ersättning lämnas med 20 procent av kostnaden för inhyrd personal och med 18 procent av kostnaden för lokalkostnad ska den resterande delen av kostnaderna ersättas med 3 procent.

13.1 Syfte, alternativ lösning och förslagets förenlighet med EU-rätten

Syftet med utredningens förslag är att mervärdesskatten på inhyrd personal inte ska utgöra en faktor vid kommunens val mellan att upphandla mervärdesskattepliktiga tjänster externt och att utföra tjänsterna i egen regi.

Eftersom det inte finns något avgörande från EU-domstolen om mervärdesskattedirektivets sjukvårdsundantag och uthyrning av personal bedöms rättsläget oklart. Det osäkra rättsläget gör att utredningen anser att det inte är lämpligt att föreslå någon ändring i mervärdesskattelagen. I fråga om uthyrning av personal för social omsorg saknas EU-rättsliga möjligheter att ändra mervärdesskattelagen så att sådan uthyrning undantas från mervärdesskatteplikt. Av den anledningen har utredningen undersökt andra sätt att neutralisera konsekvenserna av den förändrade skatteplikten. Utredningen har inte funnit några andra genomförbara alternativ än förändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner. Utredningen har övervägt en differentiering av schablonersättningen mellan kommuner och regioner, men funnit att en sådan differentiering inte skulle öka träffsäkerheten av schablonersättningen med avseende på den tillkomna mervärdesskatten på inhyrd personal.

Förslaget bedöms inte strida mot EU:s statsstödsregler.

13.2 Konsekvenser för stat och kommun

Vid ett genomförande av utredningens förslag kommer den ersättning för dold mervärdesskatt som kommuner ansöker om att öka. Denna ersättning redovisas på statsbudgeten, som en kreditering på inkomstiteln 1512 Kompensation för mervärdesskatt till kommuner och regioner. Ökar denna kreditering på inkomstsidan innebär det en minskning av statens budget samtidigt som kommunernas intäkter ökar med samma belopp.

När ersättningssystemet infördes betalade kommunerna en avgift till de s.k. kommunkontona från vilka kommunerna sedan fick ersättning för dold mervärdesskatt. Sedan kommunkontona avskaffats 2003 betalas ersättningen i stället ut till kommunerna över statsbudgeten. Utgångspunkten för finansieringsmodellen är att kommuner fortsatt ska bära kostnaden för mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet. Av den anledningen sänktes det generella statsbidraget till kommunerna motsvarande den volym som kommunerna sökte ersättning för. I den proposition som föreslog att finansieringen av ersättningssystemet ska ske över statsbudgeten framgår att utvecklingen av uttagen ur ersättningssystemet ska vägas in som en faktor

i samband med den årliga bedömningen av nivån på de generella statsbidragen. Detta för att principen om att det är kommunerna som ska bära kostnaden för mervärdesskatt inte ska urholkas i takt med att ersättningarna ökar.¹ Det generella statsbidraget justeras inte per automatik vid förändrade ersättningsutbetalningar. Utredningen beaktar därför inte en justering av det generella statsbidraget vid sin beräkning av de finansiella effekterna för staten och kommunerna.

Om statsbidraget skulle justeras motsvarande storleken på den förändrade ersättningsutbetalning som följer av utredningens förslag skulle de finansiella effekterna för staten och kommunerna, som redovisas nedan, neutraliseras.

13.2.1 Finansiella effekter för staten och kommunerna

Utredningens förslag om att införa en alternativ ersättningsnivå på 20 procent av kostnaden för inhyrd personal och 5 procent ersättning för övriga kostnader den 1 januari 2022 beräknas minska statens budget med 0,31 miljarder kronor årligen och samtidigt öka kommunernas intäkter samlat med 0,31 miljarder kronor årligen.² I denna effektberäkning beaktas även förslaget att det ska vara möjligt att tillsammans med den nya alternativregeln för inhyrd personal ansöka om ersättning för lokalkostnader och då med en ersättningsnivå på 3 procent för övriga kostnader. Notera att dessa effekter är beräknade utifrån förändrade ersättningsutbetalningar och inte inkluderar en eventuell justering av det generella statsbidraget som en följd av utredningens förslag.

Effekten på statens och kommunernas finanser har beräknats utifrån statistik från Skatteverket avseende total utbetald ersättning till kommuner respektive regioner, uppdelad enligt huvudregeln och 18/5-regeln. Utbetald ersättning avser 2019 och har inflationsjusterats till att motsvara 2022. I beräkningen utgår utredningen från att aktörerna agerar ekonomiskt rationellt och ingen hänsyn har tagits till eventuella beteendeffekter till följd av utredningens förslag.

Utredningen har i beräkningarna utgått från att det hos kommunerna finns ett intresse av att maximera ersättningen. Det gör kom-

¹ Prop. 2001/02:112 s. 21.

² Vid denna effektberäkning antas att utredningens förslag vid ett införande 1 januari 2022 får full effekt på statens budget och kommunernas intäkter redan införandeåret.

munerna genom att vid en kostnadsnivå för inhyrd personal upp till 5 procent av de totala kostnaderna ansöka enligt huvudregeln, men vid högre kostnader än så enligt ersättningsnivån för inhyrd personal (angående brytpunkten, se figur 12.4 i avsnitt 12 Alternativa nivåer). Utredningens beräkningar utifrån enkätundersökningen visar att omkring 5 procent av alla privata utförare inom sjukvård, social omsorg och utbildning som besvarat enkäten har kostnader för inhyrd personal på över 5 procent av de totala kostnaderna. Majoriteten av de privata utförarna med en kostnadsandel av inhyrd personal på över 5 procent är verksamma inom sjukvård.

Hur mycket mer i utbetald ersättning beräknas då dessa ansökningar enligt den nya alternativregeln innebära?

Utredningen har undersökt kostnaderna för de privata utförare som besvarat enkäten och kan inte se någon anledning att anta något annat än att de privata utförare som uppgett en kostnadsandel på över 5 procent inom sjukvård, social omsorg och utbildning grovt kan antas bedriva en verksamhet av en genomsnittlig storlek. Utredningen antar därför i beräkningarna att omkring 5 procent av den utbetalda ersättningen i stället söks enligt den nya alternativregeln.

Utredningens beräkningar utifrån enkätundersökningen visar att genomsnittet av kostnadsandelen för inhyrd personal för de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal på över 5 procent av de totala kostnaderna uppgår till 18 procent. Vid en andel på 18 procent kostnader för inhyrd personal av totala kostnader uppgår den sammantagna schablonersättningen vid den nya alternativregeln (dvs. både 20 procent ersättning för inhyrd personal och 5 procent ersättning för övriga kostnader) till 9,5 procent av de totala kostnaderna i stället för 6 procent av de totala kostnaderna som schablonersättningen utgår med enligt huvudregeln.³ Det betyder att ersättningen som betalas ut enligt den nya alternativregeln kommer att öka med 58 procent $((9,5-6)/6=0,58)$ jämfört med motsvarande ersättning som i dag betalas ut enligt huvudregeln.

Förslaget att det tillsammans med ersättning på 20 procent för inhyrd personal går att ansöka om ersättning för lokalkostnader med 18 procent och 3 procent för övriga kostnader ger ingen ytterligare effekt på statens eller kommunernas finanser. Detta till följd av att kommunerna endast bör ha incitament att ansöka om ersättningen

³ Beräkningen är densamma som den som görs vid brytpunktsdiagrammet, se figur 12.4 i avsnitt 12 Alternativa nivåer.

för inhyrd personal i de fall den sammantagna ersättningen överstiger ersättning enligt 18/5-regeln. Därigenom ingår deras ökade ersättningsutbetalning utifrån ersättningen för inhyrd personal i den beräknade effekten på 0,31 miljarder kronor för staten och kommunerna.

Utredningen kan konstatera att det i dag uteslutande är kommunerna och inte regionerna som ansöker om ersättning enligt 18/5-regeln. Utifrån enkätstudien kan utredningen även konstatera att den största delen av ersättningen för inhyrd personal bör komma att ansökas av regioner, som har störst kostnadsandelar för inhyrd personal. Lokalkostnaderna behöver uppgå till omkring 17 procent av de totala kostnaderna för att det ska vara förmånligt att ansöka om ersättning för lokalkostnader tillsammans med ersättning för inhyrd personal och ersättning för övriga kostnader med 3 procent. I den tidigare utredningen⁴ framgår i figur 10.8 (s. 234) att den genomsnittliga andelen lokalkostnader uppgår till 11 procent inom social omsorg och till 5 procent inom sjukvård. Utredningens bedömning är således att det kommer vara mycket ovanligt med ansökningar om ersättning enligt de båda alternativreglerna tillsammans.

13.3 Konsekvenser för privata utförare

Ersättningsystemet i LEMK ger inte de privata utförarna någon rätt till ersättning. Det är således svårt att bedöma konsekvenserna för privata utförare av en ny alternativregel som inte direkt träffar de privata utförarna.

Utredningens förslag syftar till att uppnå en högre grad av träffsäkerhet i ersättningsystemet för dold mervärdesskatt. Förslaget innebär att ersättningsutbetalningarna till kommuner som upphandlar verksamhet med en stor andel inhyrd personal inom sjukvård och social omsorg stämmer bättre överens med de faktiska kostnaderna för ingående skatt. I de fall en kommun i en upphandling möter höga kostnader till följd av en hög andel kostnader för inhyrd personal ska utredningens förslag motverka att kostnaden för mervärdesskatten på inhyrd personal påverkar kommunen i valet mellan att upphandla verksamheten eller bedriva den i egen regi. Därigenom förbättras

⁴ Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93.

villkoren för privata utförare med hög andel inhyrd personal. I de fall den nya alternativregeln för inhyrd personal leder till att kommuner väljer upphandling framför egen regi kan det innebära att andelen privata utförare ökar inom de berörda verksamhetsområdena. Hur stor denna effekt kan komma att bli är mycket svår att bedöma.

När ett valfrihetssystem enligt LOV har inrättats konkurrensutsätts verksamheten i fråga genom att det överläts till den enskilde att välja utförare bland leverantörerna. Det är således de enskildas val av leverantör som avgör om tjänsten kommer att utföras i egen regi eller om den kommer att upphandlas. Ersättningsnivåerna är desamma för alla leverantörer som utför samma tjänst. Mot den bakgrunden är det osäkert om villkoren för de privata utförarna i ett valfrihetssystem kommer att påverkas av den föreslagna alternativregeln.

Valfrihetssystem enligt LOV är obligatoriskt för regionerna inom primärvården. Därutöver är valfrihetssystem vanligt inom hemtjänsten.

I SKR:s rapport Köp av verksamhet 2019 framgår att mellan 2006 och 2018 har antalet vårdcentraler som drivs i privat regi ökat med drygt 80 procent. Under 2018 köpte regionerna verksamhet från privata utförare för omkring 40 procent av nettokostnaden för primärvården. Nästan hälften av besöken i primärvården sker på en vårdcentral i privat regi. Samtidigt har det inte skett några stora förändringar i antalet kommuner som tillämpar LOV de senaste åren. Under 2019 var det 162 kommuner som hade infört LOV, två kommuner fler än 2018.

Kommunerna avgör själva i vilken utsträckning dolda mervärdesskattekostnader ska beaktas i prissättningen till privata utförare. Den nya alternativregeln kommer inte att ändra på detta förhållande. Eftersom det är kommunerna själva som avgör i vilken utsträckning dolda mervärdesskattekostnader ska beaktas i prissättningen är det svårt att bedöma vad den nya alternativregeln kommer att innebära för de privata utförarna.

13.3.1 Administrativ börda

För att kommuner och regioner ska ha rätt till ersättning enligt alternativregeln krävs att de presenterar tillräckliga underlag för Skatteverket. Underlagen ska visa hur stor andel av kostnaderna som

avser inhyrd personal, och skulle exempelvis kunna bestå av fakturor avseende inhyrd personal utställda till den privata utföraren. De privata utförarna kommer således behöva lämna sådana fakturor till kommunerna, inklusive uppgift om den mervärdesskatt som belöper på fakturan.⁵ Detta merarbete innebär en ökad administrativ kostnad för de privata utförarna när kommunerna ansöker om ersättning enligt den högre ersättningsnivån för inhyrd personal.

Det saknas underlag för att kunna uppskatta storleken på denna ökade administrativa börda. Här följer ett räkneexempel som visar på en möjlig storlek av den löpande ökade administrativa kostnaden. Antag att det tar omkring 30 minuter vid varje tillfälle att ta fram fakturor, till en timkostnad på 595 kronor. Underlag tas fram en gång varje månad. Totalt finns omkring 10 000 privata utförare inom sjukvård och social omsorg (exklusive utförare inom sjukvården med under en anställd).⁶ Utav dessa bedöms omkring 5 procent ansöka enligt alternativregeln. Det ger en total administrativ kostnad på 1,79 miljoner kronor för samtliga privata utförare som ansöker om ersättning enligt alternativregeln ($(595 * 0,5) * (10\ 000 * 0,05) * 12 = 1,79$ miljoner).

Omkring 5 procent av alla privata utförare inom sjukvård, utbildning (grundskola och gymnasieskola) och social omsorg bedöms utifrån utredningens beräkningar ha kostnader för inhyrd personal som är så höga att de motiverar kommunerna att ansöka om ersättning enligt den föreslagna alternativregeln. Enkätundersökningen visar att majoriteten av de privata utförarna som uppgett de högsta kostnadsandelarna för inhyrd personal är mindre utförare inom sjukvård som inte ingår i en koncern.

13.3.2 Förbättrad funktion av marknaden

Om kostnader belagda med mervärdesskatt varierar kraftigt mellan olika utförare innebär dagens schablonersättning med 6 procent av totala kostnader en lägre träffsäkerhet. Utredningen har konstaterat

⁵ En faktura som utfärdats enligt faktureringsreglerna i mervärdesskattelagen måste i de flesta fall innehålla uppgift om det mervärdesskattebelopp som ska betalas (11 kap. 8 § 10 p ML).

⁶ Totalt antal privata utförare inom hälso- och sjukvården, utifrån de SNI-koder som är relevanta för utredningen, uppgår till omkring 9 000 företag varav omkring 5 500 har en eller flera anställda. Det totala antalet företag inom den sociala omsorgen, som är anmälda till re-levanta lagrum och inriktningar inom IVO:s omsorgsregister, uppgår till omkring 5 000 företag. Se vidare avsnitt 9 Metod, under rubrik 9.2.2.

att kostnader för inhyrd personal kan variera kraftigt mellan olika privata utförare, bland annat tenderar mindre utförare att ha en högre andel kostnader för inhyrd personal än vad större utförare har. Mervärdesskattekostnaden på inhyrd personal medför därigenom konkurrensnedvridningar mellan privata utförare. En konsekvens av en alternativ ersättningsnivå för inhyrd personal som i högre utsträckning ger privata utförare med höga kostnader för inhyrd personal bättre förutsättningar att konkurrera vid kommunernas upphandlingar innebär således en förbättrad konkurrens mellan privata utförare.

Mervärdesskatten på inhyrd personal innebär dessutom en snedvridning mellan inhyrd personal och anställd personal till den inhyrda personalens nackdel. Detta gäller särskilt i en situation där de totala kostnaderna för ingående skatt i verksamheten kraftigt avviker från schablonersättningen. En konsekvens av ersättning som i högre utsträckning motsvarar mervärdesskattekostnaden för inhyrd personal skulle vara att även denna snedvridning motverkas.

13.4 Effekter för myndigheter, kommuner och allmänna förvaltningsdomstolar

Skatteverket lyfte i sitt remissvar över den förra utredningen fram en del problem med nuvarande alternativa ersättningsnivå för lokal-kostnader, dvs. den så kallade 18/5-regeln. Enligt Skatteverket har kommunerna endast i undantagsfall underlag som styrker rätten till den högre ersättningen. Utredningar med anledning av ansökningar om den högre ersättningsnivån är enligt Skatteverket tidskrävande både för kommunerna och för Skatteverket.⁷

Ansökningar enligt ytterligare en alternativregel skulle för Skatteverkets del innebära att underlag som givits in kan behöva granskas.

En sådan ny alternativregel skulle även innebära ökade administrativa kostnader för kommunerna i de fall de väljer att ansöka enligt regeln. Det skulle i dessa fall vara upp till kommunerna att presentera tillräckliga underlag för Skatteverket gällande hur stor andel av kostnaderna som avser inhyrd personal. Underlagen skulle

⁷ Skatteverkets remissvar över Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatts slutbetänkande (SOU 2015:93), Finansdepartementets ärende dnr Fi2015/05012/K.

kunna bestå av fakturor avseende inhyrd personal utställda till den privata utföraren. Kommunerna skulle således behöva ta emot och hantera sådana fakturor från de privata utförarna. Underlag saknas för att kunna bedöma vad en sådan hantering av underlag skulle innebära i form av ökad administrativ börda för kommunerna. Utredningen kan däremot konstatera att den ökade administrativa bördan hos kommunerna vid ansökan enligt alternativregeln till viss del motverkar de förbättrade villkoren hos privata utförare med en stor andel inhyrd personal som beskrivs ovan under rubrik 13.3.

Här följer ett räkneexempel som visar på en möjlig storlek av den löpande ökade administrativa kostnaden. Antag att den månatliga ansökan om ersättning enligt den nya alternativregeln kommer att innebära en timme extra arbete för kommunerna och regionerna. Timpriset för denna tidsåtgång uppgår till 595 kronor. Ansökningarna görs en gång varje månad centralt inom kommunerna och regionerna. Totalt finns 290 kommuner och 21 regioner. Majoriteten av regionerna och omkring 50 procent av kommunerna antas ansöka om ersättning enligt den nya alternativregeln. Det ger en total administrativ kostnad på 1,2 miljoner kronor för samtliga kommuner och regioner som söker enligt alternativregeln ($(595 * ((290 * 0,5) + 21)) * 12 = 1,2$ miljoner). Osäkerheten är dock stor hur många regioner och kommuner som skulle ansöka samt hur lång tid detta skulle ta.

Förslaget bedöms inte leda till någon ökad måltillströmning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

13.5 Konsekvenser för ekonomisk jämlikhet mellan kvinnor och män

Inom vård och omsorg⁸, bedriven både av privata utförare och kommuner och regioner, var av de anställda 78 procent kvinnor och 22 procent män 2020.⁹ Det är således tydligt att arbetskraften i denna sektor domineras av kvinnor. Eftersom sektorns storlek inte bedöms påverkas av en ny alternativregeln bedöms heller inte utbudet av arbetstillfällen inom denna sektor påverkas. Förslaget bedöms således inte påverka fördelningen mellan kvinnor och män i denna sektor.

13.6 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha påverkan på det kommunala självstyret, integration, miljö eller brottslighet. Effekterna sysselsättning bedöms vara så små att de får betraktas som noll.

⁸ Utifrån SCB:s näringsgrensindelning, SNI koder 86–88 Vård och omsorg.

⁹ SCB, Arbetskraftsundersökning (AKU), 2020.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Jeanette Fored

Utredningens uppdrag, enligt dir. 2020:20, har varit att undersöka förutsättningarna för förändrad lagstiftning i fråga om mervärdesskatt vid inhyrd vårdpersonal och inhyrd personal för social omsorg. Huvudmotivet för uppdraget var att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt genom att, i första hand, undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna att ändra mervärdesskattelagen.

Utredningen har funnit att det saknas vägledning från EU-domstolen när det gäller sjukvårdsundantaget, vilket innebär att det är oklart hur mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Utredningen föreslår därför ingen ändring i mervärdesskattelagen. Jag delar utredningens slutsats att inte föreslå någon ändring i mervärdesskattelagen.

Jag anser att Vårdföretagarnas förslag till lagändring omfattas av den nuvarande regleringen, både i mervärdesskattedirektivet och i mervärdesskattelagen, varför den föreslagna ändringen saknar rättslig betydelse. I händelse av att EU-domstolen, i ett framtida avgörande, skulle finna att artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet förutsätter att ytterligare rekvisit än vad som framgår av ordalydelsen ska vara uppfyllda kan en ändring i mervärdesskattelagen komma att underkännas i enlighet med vad utredningen anger.

I direktivet till utredningen anges, om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedömts möjlig, att utredningen ska undersöka förutsättningar för att på annat sätt neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt. Ett exempel på åtgärder som, enligt direktivet, bör undersökas är ändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner (ersättningssystemet).

Utredningen föreslår nya alternativa nivåer för ersättning enligt 5 § LEMK genom att två nya paragrafer, 1 b och 1 c §§, förs in i ersättningsförordningen¹. Syftet med förslaget är att kommuner och regioner ges möjlighet att erhålla en högre ersättning än ersättning med 6 procent enligt huvudregeln. Den höjda ersättningen är tänkt att vidareförmedlas till den privata aktör som har höga hyrläkar-kostnader. Detta i syfte att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt för privata aktörer.

Jag anser inte att ytterligare alternativa regler bör införas i ersättningsförordningen av följande skäl.

Utredningens förslag, som visserligen har sin grund i direktivet utredningen fått, är inte förenligt med ersättningsystemets syfte och funktion. Ersättningsystemets enda funktion och syfte är att åstadkomma neutralitet i kommunens val mellan egen regi och entreprenad. Ersättningsystemets funktion och syfte är inte att neutralisera konsekvenser av en förändrad skatteplikt för vissa privata aktörer.

Förslaget är därutöver inte heller förenligt med det EU-rättsliga regelverket. Tanken med förslaget är att kommuner och regioner ska lämna ersättning till privata aktörer för debiterad ”hyrläkarmoms” i vissa verksamheter där avdragsrätt för ingående mervärdesskatt saknas. Ersättningsystemet kan och ska inte användas för att, via kommuner och regioner, åstadkomma en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i verksamheter som inte omfattas av mervärdesbeskattning.

Ett genomförande av förslaget resulterar inte i att olika ersättningsnivåer kan tillämpas inom vårdvalssystem. Ersättningen i ett valfrihetssystem ska vara enhetlig för de leverantörer som utför samma tjänst. Eventuella prisjusteringar sker utifrån kommunens eller regionens årliga beslut om budget där ersättning för olika verksamheter regleras (prop. 2008/09:29 Lag om valfrihetssystem s. 79–81).

Den effekt som önskats, att neutralisera effekter för privata aktörer av en förändrad skatteplikt, uppnås inte genom införande av ytterligare alternativa ersättningsnivåer i ersättningsförordningen.

¹ Förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

Särskilt yttrande av experten Anna Sandberg Nilsson

Utredningen föreslår nya alternativa nivåer för ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK, för att dämpa effekterna av ändrad praxis som inneburit en ökad mervärdesskattekostnad för privata utförare med inhyrd vårdpersonal.

Utredningen drar slutsatsen att det inte kan uteslutas att EU-domstolen skulle resonera på annat sätt än HFD när det gäller mervärdesbeskattning av vårdbemanning och att gränsen mellan bemanningstjänst och vårdtjänst är fortsatt oklar. I utredningens kontakter med utförare har framkommit att den tillkommande mervärdesskatten har medfört fler anställningar i stället för inhyrd personal.

Jag välkomnar dessa slutsatser men konstaterar att effekten att privata utförare tvingas till egen regi i stället för outsourcing är just den effekt som LEMK syftar att ta bort för offentligt bedriven verksamhet. Denna slutsats bör därför ses som ett underkännande av hur mervärdesskattesystemet i dess helhet fungerar.

Utredningen anger att en ändring av undantaget på sätt som Vårdföretagarna föreslagit² inte strider mot EU-rätten, men utredningen ser svårigheter då bedömningen av diagnostiskt syfte blir avgörande. Utredningen föreslår i stället alternativa schablonersättningar i LEMK. Utredningen betonar dock att kommunerna själva avgör i vilken utsträckning dold mervärdesskatt ska beaktas i prissättningen till privata utförare och att nya alternativregler inte kommer att ändra på detta. Utredningen konstaterar att det därför är svårt att bedöma om nya regler om höjd kompensation kommer de privata utförarna till del eller inte. Detta kommer enligt min bedömning orsaka problem för privata utförare och är därför ingen långsiktigt hållbar lösning.

Samtidigt som det kan innebära en viss förbättring jämfört med dagens situation att högre schablonersättning möjliggörs, hade det enligt min mening varit avsevärt bättre att återställa mervärdesskattehanteringen genom att föreslå ändrat undantag med utgångspunkt från exempelvis Vårdföretagarnas förslag eller finsk utformning.³

En än mer hållbar lösning, som utredningen valt att inte närmare utreda, hade varit en noll- eller reducerad skattesats. Mervärdes-

² Vårdmoms – konsekvensanalys och lagförslag som kan undanröja problemet – Vårdföretagarna, 1 juli 2019.

³ Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, Diarienummer A97/200/2018, www.vero.fi/sv/.

skattedirektivet innehåller i dag en möjlighet till reducerad mervärdesskatt för sådana sjukvårds- och tandvårdstjänster som inte omfattas av undantaget.⁴ Samtidigt pågår omfattande diskussioner inom EU kring det förslag om modernisering av mervärdesskattesatser som ligger på Rådets bord.⁵ Det senaste året har även visat att snabba förändringar av EU:s mervärdesskatteregler kan ske. För att lindra effekterna av pandemin har exempelvis nollskattesats möjliggjorts inom EU för bland annat skyddsutrustning, test-kit, vacciner och tillhörande tjänster. I ljuset av detta saknar jag en proaktiv analys om möjligheter och effekter av en noll- eller reducerad skattesats för vårdbemanning.

En mer generell nollskattesats inom vård och omsorg är till skillnad mot schablonersättningsmodellen i LEMK, transparent och långsiktigt hållbar med hänsyn till framtida förändringar i kostnadsstrukturen. Utredningens direktiv har varit just att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt för vårdbemanning. LEMK är inte anpassad för hantering av ökad dold mervärdesskatt som nu uppkommer bland annat vid digitalisering, robotisering och investeringar i nya och befintliga verksamhetslokaler. Exempelvis är Finansdepartementets egna bedömningar att 2 000 nya förskolor, skolor och äldreboenden behöver byggas fram till 2026.⁶ Sådana omfattande investeringar behöver göras i samarbete mellan offentligt och privat bedriven verksamhet. Dagens mervärdesskatteregler motarbetar dessa nödvändiga investeringar.

Lagstiftning avseende mervärdesskatt ska vara förenlig med skattens principer, syften och ändamål. Skatten ska vara generell, enkel, rationell med få undantag och särregleringar, vara neutral och inte konkurrensnedvridande, inte medföra dold kumulativ skatt, vara samhälls- och företagsekonomisk effektiv, trygga sysselsättning och produktion samt vara förenlig med EU-rätten.⁷ Ändamålet med undantaget är att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.

Även om utredningens förslag till viss del kan dämpa effekterna av förändrad praxis, anser jag att en fullgod och långsiktigt hållbar lösning som uppfyller mervärdesskattens syfte och ändamål, inte uppnås.

⁴ Mervärdesskattedirektivet bilaga III punkt 17.

⁵ COM(2018) 20 final 2018/0005 Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax.

⁶ Finansdepartementet Valfärdsbehoven ökar i takt med att vi lever allt längre, 21 juni 2018.

⁷ Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagsskatt? Docent Pernilla Rendahl, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2015.

Litteratur- och källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1992/93:159 om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Prop. 2000/01:80 Ny socialtjänstlag m.m.

Prop. 2001/02:112 Förändringar i kommunkontosystemet.

Prop. 2008/09:29 Lag om valfrihetsystem.

Prop. 2016/17:43 En ny hälso- och sjukvårdslag.

Prop. 2019/20:127 Fjärrundervisning, distansundervisning
och vissa frågor om entreprenad.

Utrednings- och kommittébetänkanden

SOU 1999:133 Kommunkontosystemet och rättvisan - momsen,
kommunerna och konkurrensen.

SOU 2001:36 Bättre tandvårdsförsäkring för äldre.

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.

SOU 2008:38 EU, allmännyttan och hyrorna.

SOU 2015:93 Översyn av ersättning till kommuner och landsting
för s.k. dold mervärdesskatt.

Departementsserien

Ds 1997:74, Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner
och landsting.

Rättspraxis

Nationell praxis

RÅ 2003 ref. 21.

RÅ 2006 not. 93.

RÅ 2007 ref. 88 I, II och III.

RÅ 2009 ref. 95.

RÅ 2010 ref. 94.

HFD 2011 not. 11.

HFD 2011 ref. 9.

HFD 2016 ref. 82.

HFD 2018 ref. 41.

HFD 2020 not. 3.

HFD 2020 ref. 5.

HFD 2020 ref. 35.

HFD 2020 not. 36.

Kammarrätten i Sundsvall, i mål nr 1525–09, dom den 10 maj 2011.

EU-domstolen (mervärdesskatt)

Bulthuis-Griffioen, C-453/93.

Sparekassernes Datacenter (SDC), C-2/95.

Greggs, C-216/97.

Kügler, C-141/00.

Dornier, C-45/01.

d'Ambrumenil, C-307/01.

Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03.

Abbey National, C-169/04.

Ygeia, C-394/04 och C-395/04

Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04.

Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04
och C-444/04.

L.u.P. GmbH v Finanzamt Bochum-Mitte, C-106/05.

Horizon College, C-434/05.
Volker Ludwig, C-453/05.
CopyGene, C-262/08.
Future Health Technologies, C-86/09.
Verigen Transplantation Service International, C-156/09.
Zimmermann, C-174/11.
PFC Clinic, C-91/12.
Klinikum Dortmund, C-366/12.
”go fair” Zeitarbeit, C-594/13.
De Fruytier, C-334/14.
Les Jardins de Jouvence, C-335/14.
Bookit Ltd, C-607/14.
Brockenhurst College, C-699/15.
Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17.
Peters, C-700/17.
Cardpoint GmbH, C-42/18.
Idealmed III, C-211/18.
X-GmbH, C-48/19.
Finanzamt D mot E, C-657/19.

EU-domstolen (statsstöd)

De Gezamenlijke Steenkolen mijnen in Limburg mot Europeiska kol- och stålgemenskapernas höga myndighet, mål c-30/59, REG 1961, s. 69.
Philip Morris, Mål 730/79.
Kommissionen mot Italien, C-118/85.
Kommissionen mot Italien, C-35/96.
Pavlov m.fl., C-180/98–C-184/98.
Altmark Trans, C-280/00.
Cassa di Risparmion di Firenze SpA m.fl., C-222/04.

Kommissionen mot Tyskland, C-318/05.
Libert m.fl., C-197/11 och C-203/11.
Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13.

Förstainstansrätten (statsstöd)

AITEC m.fl. mot kommissionen, T-447/93. T-448/93
och T-449/93.
Confederación Espanola de Transporte de Mercancías
mot kommissionen, T-55/99.

EFTA:s övervakningsmyndighet

EFTA:s övervakningsmyndighets beslut den 3 maj 2007,
155/07/COL, OJ 18.9.2008, L249/35.

Övrigt

Ekonomifakta, www.ekonomifakta.se/Fakta/Valfarden-i-privat-regi/Vard-och-omsorg-i-privat-regi/vardcentraler-i-privat-regi/
Hämtat i mars 2021.

Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd
som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens
funktionssätt, EUT 2016/C 262/01.

Konkurrensverkets rapportserie 2004:1, Tandvård och konkurrens.

Påhlsson, Robert (2015) *Momsfri sjukvård – En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt*, Iustus.

SCB, Arbetskraftsundersökning (AKU), 2020.

SCB, *Instruktioner räkenskapsammandrag 2019* (regioner).

SCB, *Instruktioner räkenskapsammandrag 2019* (kommuner).

Skatterättsnämndens förhandsavgörande den 15 november 2019,
dnr 6–19/I.

Skatterättsnämndens förhandsavgörande den 24 november 2020,
dnr 6–20/I.

Skatteverkets rättsliga vägledning Mervärdesskatt 2020.

- Skatteverkets ställningstagande Social omsorg, mervärdesskatt, den 25 oktober 2018, dnr 202 398382-18/111.
- Skatteverkets ställningstagande Vilka aktörer som har möjlighet att tillhandahålla från skatteplikt undantagen sjukvård, mervärdesskatt, den 25 oktober 2019, dnr 202 441611-19/111.
- Skatteverkets remissvar över Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatts slutbetänkande (SOU 2015:93), Finansdepartementets ärende dnr Fi2015/05012/K.
- Sjukvård och personaluthyrning av Joachim Agrell, Ida Claesson och Emil Frennberg i Skattenytt nr 9 2020.
- Socialstyrelsen och Skolverkets vägledning för elevhälsan, 3 uppl. Statistiska centralbyrån, *Finansiärer och utförare inom vården, skolan och omsorgen*.
Data hämtad i mars 2021
- Sveriges kommuner och regioner, *Bemanningsrend inhyrd personal i hälso- och sjukvården*.
Hämtad i mars 2021.
- Sveriges kommuner och regioner, *Region-BAS 21*, 2020.
- Sveriges Kommuner och Regioner, *Kommun-Bas 21*, 2020.

Kommittédirektiv 2020:20

Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg

Beslut vid regeringssammanträde den 27 februari 2020

Sammanfattning

En särskild utredare ska undersöka förutsättningarna för förändrad lagstiftning i fråga om mervärdesskatt vid inhyrd vårdpersonal och inhyrd personal för social omsorg. Huvudmotivet är att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt, för att på så sätt uppnå flexibilitet för bemanningen inom hälso- och sjukvården, tandvården och den sociala omsorgen. Utredaren ska bl.a.

- undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård och tandvård (fortsättningsvis vårdpersonal) och uthyrning av personal för social omsorg undantas från mervärdesskatt,
- om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedöms möjlig, undersöka förutsättningarna för att på annat sätt neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt vid uthyrning av personal till hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg, och
- om det finns förutsättningar för det, lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2021.

Mervärdesskattelagens regler om sjukvård, tandvård och social omsorg

Sjukvård och tandvård undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Sjukvårdstjänster är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt under förutsättning att sjukvården ges vid en inrättning som drivs av det allmänna, vid en privat inrättning för sluten vård eller annars av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Undantaget omfattar även varor och tjänster som den som tillhandhåller vården omsätter som ett led i denna. Mervärdesskattelagens regler bygger på bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Enligt den svenska rättstillämpningen har även uthyrd personal inom sjukvården ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt.

Social omsorg undantas också från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen. Med social omsorg avses offentlig och privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Tjänster inom social omsorg är undantagna från skatteplikt under förutsättning att tjänsten som tillhandahålls är av social karaktär och att säljaren är ett offentligt organ eller en erkänd aktör av social karaktär. Undantaget omfattar också varor eller tjänster som den som tillhandhåller omsorgen omsätter som ett led i denna. Även detta undantag bygger på bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Enligt den svenska rättstillämpningen har även uthyrd personal för social omsorg tidigare ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt.

Ändrad rättstillämpning och förslag på lagändring

Dom från Högsta förvaltningsdomstolen

Den 7 juni 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) en dom (HFD 2018 ref. 41) där ett bemanningsföretags uthyrning av läkare och medicinskt ledningsansvarig läkare ansågs vara mervärdesskattepliktig. Enligt HFD utgjorde inte företagets uthyrning av vårdpersonal sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som ska undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Eftersom företaget inte självt bedriver sjukvård kunde uthyrningen inte heller undantas på den grunden att

den skulle ses som en transaktion nära knuten till vården. Det saknade enligt HFD betydelse om de åtgärder läkarna utförde hos den som hyr in dem kunde anses som sjukvård. HFD tolkade mervärdesskattelagen med hänsyn till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och praxis från EU-domstolen. EU-domstolen hade bl.a. i en dom från 2015 ansett att uthyrning av vårdpersonal till social omsorg var mervärdesskattepliktig och alltså inte omfattades av undantaget för social omsorg.

Ställningstaganden från Skatteverket med anledning av domen ...

Skatteverket publicerade den 25 oktober 2018 två ställningstaganden med anledning av HFD-domen i fråga om undantagen för sjukvård och för social omsorg. I ställningstagandet om sjukvård anges att uthyrning av vårdpersonal inte är en sådan tjänst som i sig utgör sjukvård eller tandvård. Det gäller även om den uthyrda personalen ska utföra vårdtjänster hos köparen. Eftersom uthyrning av vårdpersonal inte är en tjänst som i sig utgör sjukvård eller tandvård omfattas den som huvudregel inte av undantaget från skatteplikt. Därmed är sådan uthyrning mervärdesskattepliktig. Undantaget kan dock vara tillämpligt när uthyrning av vårdpersonal har nära anknytning till sjukvård eller tandvård. Motsvarande bedömning när det gäller uthyrning av personal anges i ställningstagandet om social omsorg. Skatteverket började tillämpa båda dessa ställningstaganden den 1 juli 2019.

... följdes av flera beslut av Skatterättsnämnden ...

Efter HFD:s dom i juni 2018 meddelade Skatterättsnämnden ett flertal beslut i ärenden om förhandsbesked föranledda av Skatteverkets ställningstagande om uthyrning av vårdpersonal. Avgörandena avsåg bland annat uthyrning av sjuksköterskor till andra vårdgivare, ett läkarbolags tillhandahållande av tjänster till andra vårdgivare samt ett läkarbolags tillhandahållande av tjänster till aktörer som driver digitala sjukvårdsplattformar. Skatterättsnämnden vidhöll i dessa ärenden Skatteverkets tolkning och bedömde att de aktuella tjänsterna utgjorde mervärdesskattepliktig uthyrning av personal.

... vilka överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen

Sedan besluten överklagats meddelade HFD den 5 februari 2020 fyra domar (Mål nr 3447-19, 3477-19, 3478-19 och 4431-19) i vilka domstolen tolkade mervärdesskattelagens bestämmelser utifrån reglerna i mervärdesskattedirektivet och praxis från EU-domstolen. Domstolen konstaterade bland annat att när en underleverantörs personal utför medicinska åtgärder på uppdrag av köparen och ingår i köparens organisation, talar det för att det är fråga om personaluthyrning. För att avgöra om så är fallet ska beaktas vem som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och under vilka tider dessa ska tillhandahållas. Att det är underleverantörens personal som beslutar hur vården ska utföras, och bär ett ansvar enligt lag för hur arbetsuppgifterna utförs, innebär enligt domstolen inte att personalen – eller underleverantören – ska anses ha det övergripande ansvaret. Domstolen bedömde i samtliga fyra målen att syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör var att underleverantören skulle tillhandahålla de tjänster som krävs för att vårdgivaren ska kunna uppfylla sina skyldigheter att tillhandahålla viss vård enligt avtal med sina uppdragsgivare och vårdtagare. Därmed utgjorde tillhandahållandet i fråga mervärdesskattepliktig uthyrning av personal och inte sjukvård.

Förslag från Vårdföretagarna

Vårdföretagarna, som är en arbetsgivar- och branschorganisation för privata vård- och omsorgsgivare, har i skrivelser till Finansdepartementet (Fi2019/02610/S2 och Fi2019/01106/K) bl.a. fört fram att det i den privatdrivna sjukvården är vanligt med lösningar där större och mindre vårdaktörer samverkar, samt nyttjar konsulttjänster från legitimerad vårdpersonal, verksamma som egenföretagare. Vårdföretagarna anför att det gör verksamheten resurseffektiv och ofta är en förutsättning för att överhuvudtaget kunna erbjuda sjukvård. Detta gäller i synnerhet utanför de större städerna där läkarbristen är stor. Enligt Vårdföretagarna hade det inte varit möjligt att bemanna vårdcentralerna på många mindre orter i landet utan läkare verksamma på konsultbasis. I ett förslag till lagändring som Vårdföretagarna har lämnat in till Finansdepartementet föreslås att 3 kap. 5 § första stycket andra strecksatsen mervärdesskattelagen kompletteras på följande sätt.

”[...] om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, *oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas*”

Syftet med förslaget är enligt Vårdföretagarna att all sjukvård som utförs av legitimerad sjukvårdspersonal ska undantas från mervärdesskatt oavsett i vilket led i vårdkedjan sjukvården tillhandahålls.

EU-domstolen meddelade den 18 september 2019 en dom som gäller tolkningen av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattedirektivet (C-700/17, Peters). Vårdföretagarna har därefter anfört att domen bekräftar de utgångspunkter som deras framtagna lagförslag vilar på och visar att en lagändring är förenlig med direktivet.

Uppdraget att undersöka om mervärdesskattelagen kan ändras

Praxis från Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen om mervärdesskatt för inhyrd personal har inneburit kostnadsökningar för privata utförare inom hälso- och sjukvården, tandvården och den sociala omsorgen som hyr in vårdpersonal. För många utförare inom hälso- och sjukvården, inte minst små aktörer på landsbygden, krävs flexibilitet vad gäller bemanning.

Utredaren ska därför

- undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård och tandvård undantas från mervärdesskatt och i det sammanhanget beakta såväl Vårdföretagarnas förslag till lagändring som senare praxis från EU-domstolen i fråga om undantaget för sjukvård,
- undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för social omsorg undantas från mervärdesskatt, och
- om det finns förutsättningar för det, lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det inte finns förutsättningar att ändra mervärdesskattelagen?

Om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedöms möjlig, behöver det undersökas om det finns något annat sätt att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt vid uthyrning av personal till hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg. Ett exempel på åtgärder som i så fall bör undersökas är ändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner.

Huvuddragen i systemet med kompensation

Sverige har ett system med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner. Systemet regleras i lagen (2005:807) om viss ersättning för mervärdesskatt till kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, förkortad LEMK. Det innebär i korthet att kommuner och regioner får full kompensation för ingående mervärdesskatt på kostnader som uppkommer i undantagna verksamheter som kommunen och regionen bedriver. I de fall kommuner och regioner upphandlar undantagna tjänster avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning från privata utförare (där dolda kostnader för mervärdesskatt är inbakade i priset) får kommunen eller regionen en schablonmässig kompensation. Schablonen är normalt 6 procent av kostnaden vid upphandling, enligt förordningen (2005:811) om ersättning för mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (fortsättningsvis kallad ersättningsförordningen). Schablonen utgår från mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom verksamheterna utbildning, socialtjänst, hälso- och sjukvård och tandvård. Syftet med kompensationsystemet är att utjämna de konkurrensnedvidande effekter som t.ex. undantaget för sjukvård och utbildning leder till vid kommunernas och regionernas val mellan att utföra tjänster i egen regi och upphandla tjänster från privata utförare.

I de fall den upphandlade verksamheten bedrivs i den privata utförarens egna eller förhyrda lokaler kan högre kostnader uppstå på den del som avser lokal. I dessa fall täcker inte alltid ersättningen om 6 procent den privata utförarens kostnader för ingående mervärdesskatt. I syfte att förbättra konkurrensneutraliteten mellan kommunal

verksamhet och verksamhet som bedrivs i privat regi infördes 1998 två nya schablonnivåer som ett alternativ till ersättning med 6 procent. Om det framgår att viss del avser lokalkostnad lämnas ersättning med 18 procent för denna del och 5 procent för resterande del (1 § ersättningsförordningen).

Kostnader för mervärdesskatt vid inhyrd personal

I de fall vårdpersonal hyrs ut till ett sjukhus eller vårdcentral som bedrivs i egen regi av regionen kompenseras regionen för den faktiska kostnaden för mervärdesskatt genom LEMK. Någon ökad kostnad för mervärdesskatt uppkommer därmed inte för regionen i sådana fall.

Om personal däremot hyrs ut till ett sjukhus eller vårdcentral i privat regi (från vilket regionen upphandlar vårdtjänster) har sjukhuset eller vårdcentralen inte rätt till någon kompensation för mervärdesskatt. Detsamma gäller om sjukvårdsverksamheten bedrivs av regionägda bolag. Mervärdesskatten blir i stället en kostnad för den privata utföraren, sjukhuset eller vårdcentralen. I dessa fall får regionen en schablonkompensation på 6 procent av priset på den vårdtjänst som tillhandahålls regionen och som är tänkt att täcka de dolda mervärdesskattekostnaderna som är inbakade i priset för den tjänsten. Eftersom det är en schablon medför den emellertid inte att det blir en faktisk kompensation för just inhyrd vårdpersonal och kan därför i praktiken innebära en ökad kostnad för inhyrd personal som inte hade uppstått om verksamheten bedrivits i regionens egen regi. Mervärdesskattekostnaderna hos enskilda privata utförarna kan vara högre eller lägre än nivån på schablonersättningen.

Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dolda mervärdesskatt

En statlig utredning från 2015 gjorde en översyn av schablonersättningen för den s.k. dolda mervärdesskatten. Utredningen undersökte om det vore möjligt att lämna ersättning med faktisk kostnad i stället för schablon för ersättning som avser privata utförare. Utredningen bedömde dock att en ersättning för faktiska kostnader bl.a. skulle medföra en ökad administrativ börda för kommuner, landsting,

privata utförare och Skatteverket. Utredaren ansåg att schablonkompensationen på 6 procent är högt beräknad, vilket innebär att verksamhet med inhyrd personal i enskild regi skulle kunna vara gynnad i relation till verksamhet som bedrivs i regionens egen regi. Den genomsnittliga andelen ingående mervärdesskatt inom verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning bedömdes uppgå till 4,7 procent av de totala kostnaderna. I utredningen föreslogs att nivån på schablonkompensationen skulle sänkas till 5 procent. När det gällde nivån på den schablonersättning som ges för andelen lokalkostnad föreslogs en sänkning från 18 procent till 16 procent för den andel som avser lokalkostnad och från 5 procent till 3 procent för resterande del. Utredningens betänkande har remitterats (SOU 2015:93).

Uppdraget att på annat sätt försöka neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt

Utredaren ska

- överväga om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner och i så fall beräkna dessa nivåer genom att undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden för kommunsektorn totalt samt för kommunerna och regionerna,
- undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal, exempelvis skulle en högre ersättningsnivå kunna ges för den del som avser kostnader för inhyrd personal för vård och social omsorg medan en lägre ersättningsnivå ges för övrig del,
- om en sådan lösning föreslås, även föreslå nivåer utifrån beräkningar av mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden, vilka beaktar de externa utförarnas såväl som kommuners och regioners mervärdesskattekostnader.

Utredaren ska vidare undersöka om det, till exempel på grund av ändrade förhållanden, finns anledning att göra en annan bedömning än den som den tidigare utredningen gjorde när det gäller frågan om

ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt i stället för den schablonberäkning som tillämpas i dag.

Utredaren ska utreda om förändringarna är förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd.

I sitt arbete ska utredaren beakta den analys som gjordes i betänkandet Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (SOU 2015:93) samt de remissvar som regeringen fick in avseende samma betänkande.

Utredaren ska, om det finns förutsättningar för det, lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska analysera och redovisa effekterna av de olika förslagen ur såväl de privata utförarnas, kommunernas, regionernas som Skatteverkets perspektiv.

Utredaren ska i sina resonemang och bedömningar analysera och redovisa konsekvenser för de berörda i enlighet med de krav på konsekvensbeskrivningar som specificeras i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, samt riktlinjerna i kommittéförordningen (1998:1474). Detta innebär att samhällsekonomiska samt offentligfinansiella effekter ska beskrivas och beräknas. Om förslagen leder till kostnadsökningar eller intäktsminskningar ska förslag på finansiering föreslås.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska i sitt arbete hämta in synpunkter från Sveriges Kommuner och Regioner och Vårdföretagarna.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2021.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv 2020:137

Tilläggsdirektiv till Utredningen om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg (Fi 2020:04)

Beslut vid regeringssammanträde den 17 december 2020

Förlängd tid för uppdraget

Regeringen beslutade den 27 februari 2020 kommittédirektiv om att ge en särskild utredare i uppdrag att undersöka bl.a. de EU-rättsliga förutsättningarna för en förändrad lagstiftning i fråga om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg (dir. 2020:20). Enligt utredningens direktiv skulle uppdraget redovisas senast den 1 april 2021.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 1 juni 2021.

(Finansdepartementet)

Enkät

Sjukvården inklusive koncerner

Frågor till privata utförare för att undersöka möjligheterna att neutralisera de ekonomiska effekterna av den s.k. vårdmomsen

Undersökningen utgör en del av Utredningen om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg, (Fi 2020:04). Utredningen genomför en ekonomisk analys för att kvantifiera de negativa effekterna av den s.k. vårdmomsen och behöver härmed er hjälp. Ingår ert bolag i en koncern ska enkäten besvaras på bolagsnivå och för en verksamhet, se fråga 2 för vilka huvudområden enkäten ska besvaras.

Utredningen ska undersöka förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen (1994:200) så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg undantas från mervärdesskatt. Är det inte möjligt med en sådan lagändring ska utredningen undersöka förutsättningarna för att neutralisera de ekonomiska konsekvenserna genom den schablonersättning som ges till kommuner och regioner för att täcka de dolda mervärdesskatteskostnader som uppstår hos de privata utförarna inom hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg. Uppgifterna som efterfrågas i enkätundersökningen har till syfte att ligga till grund för den ekonomiska analys som krävs för att kunna utreda förutsättningarna för en ändrad schablonersättning.

Lämnade uppgifter kommer hanteras med sekretess enligt Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Uppgifter om enskilda individer eller företag kommer inte att gå att utläsa ur redovisad statistik.

Svara på enkäten senast 30 november.

Har ni frågor kontakta Raisa Gunnarsson på mail:
raisa.gunnarsson@regeringskansliet.se

Stort tack för din medverkan!

Har företaget använt sig av vårdpersonal som inte varit anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör under något av åren 2016, 2017, 2018 eller 2019?

- Ja
- Nej

Inom vilket av följande huvudområden bedriver företaget sin verksamhet? Om företaget bedriver verksamhet inom flera huvudområden välj det huvudområde för vilket ni besvarar efterföljande frågor

- Primärvård
- Specialiserad psykiatrisk vård
- Specialiserad somatisk vård
- Övrig hälso- och sjukvård
- Tandvård
- Laboratorier och röntgen
- Inget av ovan

Ingår företaget i en koncern?

- Ja
- Nej

Bedriver företaget sin verksamhet i samarbete med ett s.k. Läkarhus?

Med läkarhus avses ett företag som tillhandahåller lokaler och andra tjänster såsom rådgivning av sjuksköterskor, reception, telefon och datajournaler, till självständiga vårdbolag.

- Ja
- Nej

Ange företagets totala årliga kostnad för huvudområdet

Med totala kostnader avses samtliga relevanta kostnader för att bedriva verksamheten, inklusive ingående moms. Eventuella interna kostnader för köpta tjänster och overhead exempelvis inom ekonomi och HR inkluderas. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd och inhyrd personal för huvudområdet

Med kostnader för anställda menas samtliga kostnader som redovisas under kontoklass 4 i BAS-kontoplanen. Med inhyrd personal menas personal som inte var anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I kostnaden för personal ska eventuell moms ingå. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga kostnader för vårdpersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd (exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör)

I kostnaden för inhyrd vårdpersonal ska eventuell moms ingå. Kostnaderna för den inhyrda vårdpersonalen ska avse det huvudområde ni valde tidigare. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

I vilken/vilka regioner bedriver företaget sin ovan valda verksamhet?

- Blekinge
- Dalarna
- Gotland
- Gävleborg
- Halland
- Jämtland Härjedalen
- Jönköpings län
- Kalmar län
- Kronoberg
- Norrbotten
- Skåne
- Stockholm

- Sörmland
- Uppsala
- Värmland
- Västerbotten
- Västernorrland
- Västmanland
- Västra Götalandsregionen
- Örebro län
- Östergötland

I vilken/vilka kommuner bedriver företaget sin ovan valda verksamhet?

- Ale kommun
- Alingsås kommun
- Alvesta kommun
- Aneby kommun
- Arboga kommun
- Arjeplogs kommun
- Arvidsjaur kommun
- Arvika kommun
- Askersunds kommun
- Avesta kommun
- Bengtsfors kommun
- Bergs kommun
- Bjurholms kommun
- Bjuvs kommun
- Bodens kommun
- Bollebygds kommun
- Bollnäs kommun
- Borgholms kommun
- Borlänge kommun
- Borås kommun
- Botkyrka kommun
- Boxholms kommun
- Bromölla kommun
- Bräcke kommun
- Burlövs kommun
- Båstads kommun
- Dals-Eds kommun

- Danderyds kommun
- Degerfors kommun
- Dorotea kommun
- Eda kommun
- Ekerö kommun
- Eksjö kommun
- Emmaboda kommun
- Enköpings kommun
- Eskilstuna kommun
- Eslövs kommun
- Essunga kommun
- Fagersta kommun
- Falkenbergs kommun
- Falköpings kommun
- Falu kommun
- Filipstads kommun
- Finspångs kommun
- Flens kommun
- Forshaga kommun
- Färgelanda kommun
- Gagnefs kommun
- Gislaveds kommun
- Gnesta kommun
- Gnosjö kommun
- Gotlands kommun
- Grums kommun
- Grästorps kommun
- Gullspångs kommun
- Gällivare kommun
- Gävle kommun
- Göteborgs kommun
- Götene kommun
- Habo kommun
- Hagfors kommun
- Hallsbergs kommun
- Hallstahammars kommun
- Halmstads kommun
- Hammarö kommun
- Haninge kommun
- Haparanda kommun
- Heby kommun

- Hedemora kommun
- Helsingborgs kommun
- Herrljunga kommun
- Hjo kommun
- Hofors kommun
- Huddinge kommun
- Hudiksvalls kommun
- Hultsfreds kommun
- Hylte kommun
- Håbo kommun
- Hällefors kommun
- Härjedalens kommun
- Härnösands kommun
- Härryda kommun
- Hässleholms kommun
- Höganäs kommun
- Högsby kommun
- Hörby kommun
- Höörs kommun
- Jokkmokks kommun
- Järfälla kommun
- Jönköpings kommun
- Kalix kommun
- Kalmar kommun
- Karlsborgs kommun
- Karlshamns kommun
- Karlskoga kommun
- Karlskrona kommun
- Karlstads kommun
- Katrineholms kommun
- Kils kommun
- Kinda kommun
- Kiruna kommun
- Klippans kommun
- Knivsta kommun
- Kramfors kommun
- Kristianstads kommun
- Kristinehamns kommun
- Krokoms kommun
- Kumla kommun
- Kungsbacka kommun

- Kungsörs kommun
- Kungälv kommun
- Kävlinge kommun
- Köpings kommun
- Laholms kommun
- Landskrona kommun
- Laxå kommun
- Lekebergs kommun
- Leksands kommun
- Lerums kommun
- Lessebo kommun
- Lidingö kommun
- Lidköpings kommun
- Lilla Edets kommun
- Lindesbergs kommun
- Linköpings kommun
- Ljungby kommun
- Ljusdals kommun
- Ljusnarsbergs kommun
- Lomma kommun
- Ludvika kommun
- Luleå kommun
- Lunds kommun
- Lycksele kommun
- Lysekils kommun
- Malmö kommun
- Malung-Sälens kommun
- Malå kommun
- Mariestads kommun
- Marks kommun
- Markaryds kommun
- Melleruds kommun
- Mjölby kommun
- Mora kommun
- Motala kommun
- Mullsjö kommun
- Munkedals kommun
- Munkfors kommun
- Mölndals kommun
- Mönsterås kommun
- Mörbylånga kommun

- Nacka kommun
- Nora kommun
- Norbergs kommun
- Nordanstigs kommun
- Nordmalings kommun
- Norrköpings kommun
- Norrtälje kommun
- Norsjö kommun
- Nybro kommun
- Nykvarns kommun
- Nyköpings kommun
- Nynäshamns kommun
- Nässjö kommun
- Ockelbo kommun
- Olofströms kommun
- Orsa kommun
- Orusts kommun
- Osby kommun
- Oskarshamns kommun
- Ovanåkers kommun
- Oxelösunds kommun
- Pajala kommun
- Partille kommun
- Perstorps kommun
- Piteå kommun
- Ragunda kommun
- Robertsfors kommun
- Ronneby kommun
- Rättviks kommun
- Sala kommun
- Salems kommun
- Sandvikens kommun
- Sigtuna kommun
- Simrishamns kommun
- Sjöbo kommun
- Skara kommun
- Skellefteå kommun
- Skinnskattebergs kommun
- Skurups kommun
- Skövde kommun
- Smedjebackens kommun

- Sollefteå kommun
- Sollentuna kommun
- Solna kommun
- Sorsele kommun
- Sotenäs kommun
- Staffanstorps kommun
- Stenungsunds kommun
- Stockholms kommun
- Storfors kommun
- Storumans kommun
- Strängnäs kommun
- Strömstads kommun
- Strömsunds kommun
- Sundbybergs kommun
- Sundsvalls kommun
- Sunne kommun
- Surahammars kommun
- Svalövs kommun
- Svedala kommun
- Svenljunga kommun
- Säffle kommun
- Säters kommun
- Sävsjö kommun
- Söderhamns kommun
- Söderköpings kommun
- Södertälje kommun
- Sölvesborgs kommun
- Tanums kommun
- Tibro kommun
- Tidaholms kommun
- Tierps kommun
- Timrå kommun
- Tingsryds kommun
- Tjörns kommun
- Tomelilla kommun
- Torsby kommun
- Torsås kommun
- Tranemo kommun
- Tranås kommun
- Trelleborgs kommun
- Trollhättans kommun

- Trosa kommun
- Tyresö kommun
- Täby kommun
- Töreboda kommun
- Uddevalla kommun
- Ulricehamns kommun
- Umeå kommun
- Upplands Väsby kommun
- Upplands-Bro kommun
- Uppsala kommun
- Uppvidinge kommun
- Vadstena kommun
- Vaggeryds kommun
- Valdemarsviks kommun
- Vallentuna kommun
- Vansbro kommun
- Vara kommun
- Varbergs kommun
- Vaxholms kommun
- Vellinge kommun
- Vetlanda kommun
- Vilhelmina kommun
- Vimmerby kommun
- Vindelns kommun
- Vingåkers kommun
- Vårgårda kommun
- Vänersborgs kommun
- Vännäs kommun
- Värmdö kommun
- Värnamo kommun
- Västerås kommun
- Växjö kommun
- Ydre kommun
- Ystads kommun
- Åmåls kommun
- Ånge kommun
- Åre kommun
- Årjängs kommun
- Åsele kommun
- Åstorps kommun
- Åtvidabergs kommun

- Älmhults kommun
- Älvdalens kommun
- Älvkarleby kommun
- Älvsbyns kommun
- Ängelholms kommun
- Öckerö kommun
- Ödeshögs kommun
- Örebro kommun
- Örkelljunga kommun
- Örnsköldsviks kommun
- Östersunds kommun
- Österåkers kommun
- Östhammars kommun
- Östra Göinge kommun
- Överkalix kommun
- Övertorneå kommun

Ange företagets totala årliga kostnad för huvudområdet

Med totala kostnader avses samtliga relevanta kostnader för att bedriva verksamheten, inklusive ingående moms. Eventuella interna kostnader för köpta tjänster och overhead exempelvis inom ekonomi och HR inkluderas. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd och inhyrd personal för huvudområdet

Med kostnader för anställda menas samtliga kostnader som redovisas under kontoklass 4 i BAS-kontoplanen. Med inhyrd personal menas personal som inte var anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I personalkostnaderna ska även eventuella personalkostnader som ingår i interna kostnader för köpta tjänster och overheadkostnader som hänförs till verksamheten ingå. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. I kostnaden för personal ska eventuell moms ingå. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga kostnader för vårdpersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd

Med inhyrd vårdpersonal menas personal inhyrd både från bolag i koncernen och från externa bolag. Inhyrningen kan ske exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I kostnaden för inhyrd vårdpersonal ska eventuell moms ingå. Kostnaderna för den inhyrda vårdpersonalen ska avse det huvudområde ni valde tidigare. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Social omsorg inklusive koncerner

Frågor till privata utförare för att undersöka möjligheterna att neutralisera de ekonomiska effekterna av den s.k. vårdmomsen

Undersökningen utgör en del av Utredningen om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg, (Fi 2020:04). Utredningen genomför en ekonomisk analys för att kvantifiera de negativa effekterna av den s.k. vårdmomsen och behöver härmed er hjälp. Notera att om ni ingår i en koncern ska enkäten besvaras för ett boende/klinik/vårdenhet och ett huvudområde (se fråga 2 i enkäten för vilka huvudområden ni kan välja att besvara enkäten för). Ett exempel kan vara att ni besvarar enkäten för ett äldreboende i Borås.

Utredningen ska undersöka förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen (1994:200) så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg undantas från mervärdesskatt. Är det inte möjligt med en sådan lagändring ska utredningen undersöka förutsättningarna för att neutralisera de ekonomiska konsekvenserna genom den schablonersättning som ges till kommuner och regioner för att täcka de dolda mervärdesskatteskostnader som uppstår hos de privata utförarna inom hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg. Uppgifterna som efterfrågas i enkätundersökningen har till syfte att ligga till grund för den ekonomiska analys som krävs för att kunna utreda förutsättningarna för en ändrad schablonersättning.

Lämnade uppgifter kommer hanteras med sekretess enligt Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Uppgifter om enskilda individer eller företag kommer inte att gå att utläsa ur redovisad statistik.

Svara på enkäten senast 27 november (tidigare 25 november).

Har ni frågor kontakta Raisa Gunnarsson på mail:
raisa.gunnarsson@regeringskansliet.se

Stort tack för din medverkan!

Har företaget använt sig av vård- eller omsorgspersonal som inte varit anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör under något av åren 2016, 2017, 2018 eller 2019?

- Ja
- Nej

Inom vilket av följande huvudområden bedriver företaget sin verksamhet? Om företaget bedriver verksamhet inom flera huvudområden välj det huvudområde för vilket ni besvarar efterföljande frågor

- Äldreomsorg
- Insatser till personer med funktionsnedsättning
- Insatser enligt LSS
- Vård för vuxna med missbruksproblem
- Barn- och ungdomsvård
- Inget av ovan

Ingår företaget i en koncern?

- Ja
- Nej

Ange företagets totala årliga kostnad för huvudområdet

Med totala kostnader avses samtliga relevanta kostnader för att bedriva verksamheten, inklusive ingående moms. Eventuella interna kostnader för köpta tjänster och overhead exempelvis inom ekonomi och HR inkluderas. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd och inhyrd personal för huvudområdet

Med kostnader för anställda menas samtliga kostnader som redovisas under kontoklass 4 i BAS-kontoplanen. Med inhyrd personal menas personal som inte var anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I kostnaden för personal ska eventuell moms ingå. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga kostnader för vård- och omsorgspersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd (exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör).

I kostnaden för inhyrd vård- och omsorgspersonal ska eventuell moms ingå. Kostnaderna för den inhyrda personalen ska avse det huvudområde ni valde ovan. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

I vilken/vilka kommuner bedriver företaget sin verksamhet?

- Ale kommun
- Alingsås kommun
- Alvesta kommun
- Aneby kommun
- Arboga kommun
- Arjeplogs kommun
- Arvidsjaurs kommun
- Arvika kommun
- Askersunds kommun
- Avesta kommun
- Bengtsfors kommun
- Bergs kommun
- Bjurholms kommun
- Bjuvs kommun
- Bodens kommun
- Bollebygds kommun

- Bollnäs kommun
- Borgholms kommun
- Borlänge kommun
- Borås kommun
- Botkyrka kommun
- Boxholms kommun
- Bromölla kommun
- Bräcke kommun
- Burlövs kommun
- Båstads kommun
- Dals-Eds kommun
- Danderyds kommun
- Degerfors kommun
- Dorotea kommun
- Eda kommun
- Ekerö kommun
- Eksjö kommun
- Emmaboda kommun
- Enköpings kommun
- Eskilstuna kommun
- Eslövs kommun
- Essunga kommun
- Fagersta kommun
- Falkenbergs kommun
- Falköpings kommun
- Falu kommun
- Filipstads kommun
- Finspångs kommun
- Flens kommun
- Forshaga kommun
- Färgelanda kommun
- Gagnefs kommun
- Gislaveds kommun
- Gnesta kommun
- Gnosjö kommun
- Gotlands kommun
- Grums kommun
- Grästorps kommun
- Gullspångs kommun
- Gällivare kommun
- Gävle kommun

- Göteborgs kommun
- Götene kommun
- Habo kommun
- Hagfors kommun
- Hallsbergs kommun
- Hallstahammars kommun
- Halmstads kommun
- Hammarö kommun
- Haninge kommun
- Haparanda kommun
- Heby kommun
- Hedemora kommun
- Helsingborgs kommun
- Herrljunga kommun
- Hjo kommun
- Hofors kommun
- Huddinge kommun
- Hudiksvalls kommun
- Hultsfreds kommun
- Hylte kommun
- Håbo kommun
- Hällefors kommun
- Härjedalens kommun
- Härnösands kommun
- Härryda kommun
- Hässleholms kommun
- Höganäs kommun
- Högsby kommun
- Hörby kommun
- Höörs kommun
- Jokkmokks kommun
- Järfälla kommun
- Jönköpings kommun
- Kalix kommun
- Kalmar kommun
- Karlsborgs kommun
- Karlshamns kommun
- Karlskoga kommun
- Karlskrona kommun
- Karlstads kommun
- Katrineholms kommun

- Kils kommun
- Kinda kommun
- Kiruna kommun
- Klippans kommun
- Knivsta kommun
- Kramfors kommun
- Kristianstads kommun
- Kristinehamns kommun
- Krokoms kommun
- Kumla kommun
- Kungsbacka kommun
- Kungsörs kommun
- Kungälv kommun
- Kävlinge kommun
- Köpings kommun
- Laholms kommun
- Landskrona kommun
- Laxå kommun
- Lekebergs kommun
- Leksands kommun
- Lerums kommun
- Lessebo kommun
- Lidingö kommun
- Lidköpings kommun
- Lilla Edets kommun
- Lindesbergs kommun
- Linköpings kommun
- Ljungby kommun
- Ljusdals kommun
- Ljusnarsbergs kommun
- Lomma kommun
- Ludvika kommun
- Luleå kommun
- Lunds kommun
- Lycksele kommun
- Lysekils kommun
- Malmö kommun
- Malung-Sälens kommun
- Malå kommun
- Mariestads kommun
- Marks kommun

- Markaryds kommun
- Melleruds kommun
- Mjölby kommun
- Mora kommun
- Motala kommun
- Mullsjö kommun
- Munkedals kommun
- Munkfors kommun
- Mölndals kommun
- Mönsterås kommun
- Mörbylånga kommun
- Nacka kommun
- Nora kommun
- Norbergs kommun
- Nordanstigs kommun
- Nordmalings kommun
- Norrköpings kommun
- Norrtälje kommun
- Norsjö kommun
- Nybro kommun
- Nykvarns kommun
- Nyköpings kommun
- Nynäshamns kommun
- Nässjö kommun
- Ockelbo kommun
- Olofströms kommun
- Orsa kommun
- Orusts kommun
- Osby kommun
- Oskarshamns kommun
- Ovanåkers kommun
- Oxelösunds kommun
- Pajala kommun
- Partille kommun
- Perstorps kommun
- Piteå kommun
- Ragunda kommun
- Robertsfors kommun
- Ronneby kommun
- Rättviks kommun
- Sala kommun

- Salems kommun
- Sandvikens kommun
- Sigtuna kommun
- Simrishamns kommun
- Sjöbo kommun
- Skara kommun
- Skellefteå kommun
- Skinnskattebergs kommun
- Skurups kommun
- Skövde kommun
- Smedjebackens kommun
- Sollefteå kommun
- Sollentuna kommun
- Solna kommun
- Sorsele kommun
- Sotenäs kommun
- Staffanstorps kommun
- Stenungsunds kommun
- Stockholms kommun
- Storfors kommun
- Storumans kommun
- Strängnäs kommun
- Strömstads kommun
- Strömsunds kommun
- Sundbybergs kommun
- Sundsvalls kommun
- Sunne kommun
- Surahammars kommun
- Svalövs kommun
- Svedala kommun
- Svenljunga kommun
- Säffle kommun
- Säters kommun
- Sävsjö kommun
- Söderhamns kommun
- Söderköpings kommun
- Södertälje kommun
- Sölvesborgs kommun
- Tanums kommun
- Tibro kommun
- Tidaholms kommun

- Tierps kommun
- Timrå kommun
- Tingsryds kommun
- Tjörns kommun
- Tomelilla kommun
- Torsby kommun
- Torsås kommun
- Tranemo kommun
- Tranås kommun
- Trelleborgs kommun
- Trollhättans kommun
- Trosa kommun
- Tyresö kommun
- Täby kommun
- Töreboda kommun
- Uddevalla kommun
- Ulricehamns kommun
- Umeå kommun
- Upplands Väsby kommun
- Upplands-Bro kommun
- Uppsala kommun
- Uppvidinge kommun
- Vadstena kommun
- Vaggeryds kommun
- Valdemarsviks kommun
- Vallentuna kommun
- Vansbro kommun
- Vara kommun
- Varbergs kommun
- Vaxholms kommun
- Vellinge kommun
- Vetlanda kommun
- Vilhelmina kommun
- Vimmerby kommun
- Vindelns kommun
- Vingåkers kommun
- Vårgårda kommun
- Vänersborgs kommun
- Vännäs kommun
- Värmdö kommun
- Värnamo kommun

- Västerås kommun
- Växjö kommun
- Ydre kommun
- Ystads kommun
- Åmåls kommun
- Ånge kommun
- Åre kommun
- Årjängs kommun
- Åsele kommun
- Åstorps kommun
- Åtvidabergs kommun
- Älmhults kommun
- Älvdalens kommun
- Älvkarleby kommun
- Älvsbyns kommun
- Ängelholms kommun
- Öckerö kommun
- Ödeshögs kommun
- Örebro kommun
- Örkelljunga kommun
- Örnsköldsviks kommun
- Östersunds kommun
- Österåkers kommun
- Östhammars kommun
- Östra Göinge kommun
- Överkalix kommun
- Övertorneå kommun

Ange företagets totala årliga kostnad för huvudområdet

Med totala kostnader avses samtliga relevanta kostnader för att bedriva verksamheten, inklusive ingående moms. Eventuella interna kostnader för köpta tjänster och overhead exempelvis inom ekonomi och HR inkluderas. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd och inhyrd personal för huvudområdet

Med kostnader för anställda menas samtliga kostnader som redovisas under kontoklass 4 i BAS-kontoplanen. Med inhyrd personal menas personal som inte var anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I personalkostnaderna ska även eventuella personalkostnader som ingår i interna kostnader för köpta tjänster och overheadkostnader som hänförs till verksamheten ingå. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. I kostnaden för personal ska eventuell moms ingå. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga kostnader för vård- och omsorgspersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd

Med inhyrd vård- och omsorgspersonal menas personal inhyrd både från bolag i koncernen och från externa bolag. Inhyrningen kan ske exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I kostnaden för inhyrd personal ska eventuell moms ingå. Kostnaderna för den inhyrda personalen ska avse det huvudområde ni valde ovan. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Utbildning inklusive koncerner

Frågor till privata utförare för att undersöka möjligheterna att neutralisera de ekonomiska effekterna av den s.k. vårdmomsen

Undersökningen utgör en del av Utredningen om mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg, (Fi 2020:04). Utredningen genomför en ekonomisk analys för att kvantifiera de negativa effekterna av den s.k. vårdmomsen och behöver härmed er hjälp. Enkäten skickas även till utbildningsföretag på grund utav att skolor ibland hyr in sjukvårdpersonal i form av exempelvis skolsköterskor.

Utredningen ska undersöka förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen (1994:200) så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg undantas från mervärdesskatt. Är det inte möjligt med en sådan lagändring ska utredningen undersöka förutsättningarna för att neutralisera de ekonomiska konsekvenserna genom den schablonersättning som ges till kommuner och regioner för att täcka de dolda mervärdesskatteskostnader som uppstår hos de privata utförarna inom hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg. Uppgifterna som efterfrågas i enkätundersökningen har till syfte att ligga till grund för den ekonomiska analys som krävs för att kunna utreda förutsättningarna för en ändrad schablonersättning.

Lämnade uppgifter kommer hanteras med sekretess enligt Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Uppgifter om enskilda individer eller företag kommer inte att gå att utläsa ur redovisad statistik.

Svara på enkäten senast 27 november (tidigare 25 november).

Har ni frågor kontakta Raisa Gunnarsson på mail:
raisa.gunnarsson@regeringskansliet.se

Stort tack för din medverkan!

Har företaget använt sig av vård- eller omsorgspersonal som inte varit anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör under något av åren 2016, 2017, 2018 eller 2019?

- Ja
- Nej

Inom vilket av följande huvudområden bedriver företaget sin verksamhet? Om företaget bedriver verksamhet inom flera huvudområden välj det huvudområde för vilket ni besvarar efterföljande frågor

- Grundskola
- Grundsärskola
- Gymnasieskola
- Gymnasiesärskola
- Annan pedagogisk verksamhet
- Inget av ovan

Ingår företaget i en koncern?

- Ja
- Nej

Ange företagets totala årliga kostnad för huvudområdet

Med totala kostnader avses samtliga relevanta kostnader för att bedriva verksamheten, inklusive ingående moms. Eventuella interna kostnader för köpta tjänster och overhead exempelvis inom ekonomi och HR inkluderas. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd och inhyrd personal för huvudområdet

Med kostnader för anställda menas samtliga kostnader som redovisas under kontoklass 4 i BAS-kontoplanen. Med inhyrd personal menas personal som inte var anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I kostnaden för personal ska eventuell moms ingå. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga kostnader för vård- och omsorgspersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd (exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör)?

I kostnaden för inhyrd vård- och omsorgspersonal ska eventuell moms ingå. Kostnaderna för den inhyrda personalen ska avse det huvudområde ni valde ovan. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

I vilken/vilka kommuner bedriver företaget sin verksamhet?

- Ale kommun
- Alingsås kommun
- Alvesta kommun
- Aneby kommun
- Arboga kommun
- Arjeplogs kommun
- Arvidsjaurs kommun
- Arvika kommun
- Askersunds kommun
- Avesta kommun
- Bengtsfors kommun
- Bergs kommun
- Bjurholms kommun
- Bjuvs kommun
- Bodens kommun
- Bollebygds kommun

- Bollnäs kommun
- Borgholms kommun
- Borlänge kommun
- Borås kommun
- Botkyrka kommun
- Boxholms kommun
- Bromölla kommun
- Bräcke kommun
- Burlövs kommun
- Båstads kommun
- Dals-Eds kommun
- Danderyds kommun
- Degerfors kommun
- Dorotea kommun
- Eda kommun
- Ekerö kommun
- Eksjö kommun
- Emmaboda kommun
- Enköpings kommun
- Eskilstuna kommun
- Eslövs kommun
- Essunga kommun
- Fagersta kommun
- Falkenbergs kommun
- Falköpings kommun
- Falu kommun
- Filipstads kommun
- Finspångs kommun
- Flens kommun
- Forshaga kommun
- Färgelanda kommun
- Gagnefs kommun
- Gislaveds kommun
- Gnesta kommun
- Gnosjö kommun
- Gotlands kommun
- Grums kommun
- Grästorps kommun
- Gullspångs kommun
- Gällivare kommun
- Gävle kommun

- Göteborgs kommun
- Götene kommun
- Habo kommun
- Hagfors kommun
- Hallsbergs kommun
- Hallstahammars kommun
- Halmstads kommun
- Hammarö kommun
- Haninge kommun
- Haparanda kommun
- Heby kommun
- Hedemora kommun
- Helsingborgs kommun
- Herrljunga kommun
- Hjo kommun
- Hofors kommun
- Huddinge kommun
- Hudiksvalls kommun
- Hultsfreds kommun
- Hylte kommun
- Håbo kommun
- Hällefors kommun
- Härjedalens kommun
- Härnösands kommun
- Härryda kommun
- Hässleholms kommun
- Höganäs kommun
- Högsby kommun
- Hörby kommun
- Höörs kommun
- Jokkmokks kommun
- Järfälla kommun
- Jönköpings kommun
- Kalix kommun
- Kalmar kommun
- Karlsborgs kommun
- Karlshamns kommun
- Karlskoga kommun
- Karlskrona kommun
- Karlstads kommun
- Katrineholms kommun

- Kils kommun
- Kinda kommun
- Kiruna kommun
- Klippans kommun
- Knivsta kommun
- Kramfors kommun
- Kristianstads kommun
- Kristinehamns kommun
- Krokoms kommun
- Kumla kommun
- Kungsbacka kommun
- Kungsörs kommun
- Kungälv kommun
- Kävlinge kommun
- Köpings kommun
- Laholms kommun
- Landskrona kommun
- Laxå kommun
- Lekebergs kommun
- Leksands kommun
- Lerums kommun
- Lessebo kommun
- Lidingö kommun
- Lidköpings kommun
- Lilla Edets kommun
- Lindesbergs kommun
- Linköpings kommun
- Ljungby kommun
- Ljusdals kommun
- Ljusnarsbergs kommun
- Lomma kommun
- Ludvika kommun
- Luleå kommun
- Lunds kommun
- Lycksele kommun
- Lysekils kommun
- Malmö kommun
- Malung-Sälens kommun
- Malå kommun
- Mariestads kommun
- Marks kommun

- Markaryds kommun
- Melleruds kommun
- Mjölby kommun
- Mora kommun
- Motala kommun
- Mullsjö kommun
- Munkedals kommun
- Munkfors kommun
- Mölndals kommun
- Mönsterås kommun
- Mörbylånga kommun
- Nacka kommun
- Nora kommun
- Norbergs kommun
- Nordanstigs kommun
- Nordmalings kommun
- Norrköpings kommun
- Norrtälje kommun
- Norsjö kommun
- Nybro kommun
- Nykvarns kommun
- Nyköpings kommun
- Nynäshamns kommun
- Nässjö kommun
- Ockelbo kommun
- Olofströms kommun
- Orsa kommun
- Orusts kommun
- Osby kommun
- Oskarshamns kommun
- Ovanåkers kommun
- Oxelösunds kommun
- Pajala kommun
- Partille kommun
- Perstorps kommun
- Piteå kommun
- Ragunda kommun
- Robertsfors kommun
- Ronneby kommun
- Rättviks kommun
- Sala kommun

- Salems kommun
- Sandvikens kommun
- Sigtuna kommun
- Simrishamns kommun
- Sjöbo kommun
- Skara kommun
- Skellefteå kommun
- Skinnskattebergs kommun
- Skurups kommun
- Skövde kommun
- Smedjebackens kommun
- Sollefteå kommun
- Sollentuna kommun
- Solna kommun
- Sorsele kommun
- Sotenäs kommun
- Staffanstorps kommun
- Stenungsunds kommun
- Stockholms kommun
- Storfors kommun
- Storumans kommun
- Strängnäs kommun
- Strömstads kommun
- Strömsunds kommun
- Sundbybergs kommun
- Sundsvalls kommun
- Sunne kommun
- Surahammars kommun
- Svalövs kommun
- Svedala kommun
- Svenljunga kommun
- Säffle kommun
- Sätters kommun
- Sävsjö kommun
- Söderhamns kommun
- Söderköpings kommun
- Södertälje kommun
- Sölvesborgs kommun
- Tanums kommun
- Tibro kommun
- Tidaholms kommun

- Tierps kommun
- Timrå kommun
- Tingsryds kommun
- Tjörns kommun
- Tomelilla kommun
- Torsby kommun
- Torsås kommun
- Tranemo kommun
- Tranås kommun
- Trelleborgs kommun
- Trollhättans kommun
- Trosa kommun
- Tyresö kommun
- Täby kommun
- Töreboda kommun
- Uddevalla kommun
- Ulricehamns kommun
- Umeå kommun
- Upplands Väsby kommun
- Upplands-Bro kommun
- Uppsala kommun
- Uppvidinge kommun
- Vadstena kommun
- Vaggeryds kommun
- Valdemarsviks kommun
- Vallentuna kommun
- Vansbro kommun
- Vara kommun
- Varbergs kommun
- Vaxholms kommun
- Vellinge kommun
- Vetlanda kommun
- Vilhelmina kommun
- Vimmerby kommun
- Vindelns kommun
- Vingåkers kommun
- Vårgårda kommun
- Vänersborgs kommun
- Vännäs kommun
- Värmdö kommun
- Värnamo kommun

- Västerås kommun
- Växjö kommun
- Ydre kommun
- Ystads kommun
- Åmåls kommun
- Ånge kommun
- Åre kommun
- Årjängs kommun
- Åsele kommun
- Åstorps kommun
- Åtvidabergs kommun
- Älmhults kommun
- Älvdalens kommun
- Älvkarleby kommun
- Älvsbyns kommun
- Ängelholms kommun
- Öckerö kommun
- Ödeshögs kommun
- Örebro kommun
- Örkelljunga kommun
- Örnsköldsviks kommun
- Östersunds kommun
- Österåkers kommun
- Östhammars kommun
- Östra Göinge kommun
- Överkalix kommun
- Övertorneå kommun

Ange företagets totala årliga kostnad för huvudområdet

Med totala kostnader avses samtliga relevanta kostnader för att bedriva verksamheten, inklusive ingående moms. Eventuella interna kostnader för köpta tjänster och overhead exempelvis inom ekonomi och HR inkluderas. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga samlade kostnader för anställd

Med kostnader för anställda menas samtliga kostnader som redovisas under kontoklass 4 i BAS-kontoplanen. Med inhyrd personal menas personal som inte var anställd hos er utan inhyrd exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I personalkostnaderna ska även eventuella personalkostnader som ingår i interna kostnader för köpta tjänster och overheadkostnader som hänförs till verksamheten ingå. Dessa går bra att uppskatta om exakta uppgifter saknas. I kostnaden för personal ska eventuell moms ingå. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Ange företagets årliga kostnader för vård- och omsorgspersonal som inte var anställd hos er utan inhyrd

Med inhyrd vård- och omsorgspersonal menas personal inhyrd både från bolag i koncernen och från externa bolag. Inhyrningen kan ske exempelvis i form av konsulter, personal från bemanningsföretag, personal från annan underentreprenadslösning eller personal från samverkan med annan aktör. I kostnaden för inhyrd personal ska eventuell moms ingå. Kostnaderna för den inhyrda personalen ska avse det huvudområde ni valde ovan. Ange de totala kostnaderna i tusentals kronor för följande år.

tusen kronor 2016

tusen kronor 2017

tusen kronor 2018

tusen kronor 2019

Uppgifter kan inte lämnas på grund av otillräckliga underlag

Urval av företag till enkätundersökning

SCB:s Företagsdatabas

Företag inom Hälso- och sjukvården har valts utifrån SNI-koder i SCB:s Företagsdatabas. Nedan följer en lista över de SNI-koder som utredningen valt företag under, uppdelade för respektive huvudområde.

Primärvård

- 86.101 Sluten primärvård
- 86.211 Primärvårdsmottagningar med läkare m.m.
- 86.903 Primärvård, ej läkare

Specialiserad psykiatrisk vård

- 86.103 Specialiserad sluten psykiatrisk hälso- och sjukvård på sjukhus

Specialiserad somatisk vård

- 86.102 Specialiserad sluten somatisk hälso- och sjukvård på sjukhus
- 86.22 Specialistläkarverksamhet inom öppenvård
- 86.905 Fysioterapeutisk verksamhet o.d.

Ambulans- och sjuktransporter

86.902 Ambulanstransporter och ambulanssjukvård

Tandvård

86.230 Tandläkarverksamhet

Laboratorier och röntgen

86.901 Medicinsk laboratorieverksamhet m.m.

IVO:s Omsorgsregister

Företag inom den sociala omsorgen har valts utifrån lagrum och inriktningar i IVO:s Omsorgsregister. Nedan följer en lista över de lagrum och inriktningar som utredningen valt företag under, uppdelade för respektive huvudområde. Med förkortningarna SoL och LSS nedan avses socialtjänstlagen (2001:453) respektive lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Äldreomsorg

- Särskilt boende för äldre och bostäder med särskild service, 7 kap. 1 § 2 SoL

Inriktning: Äldre, Äldreboende

- Hem för viss annan heldygnsvård, 7 kap. 1 § 3 SoL

Inriktning: Äldre*Insatser till personer med funktionsnedsättning*

- Stödboende eller hem för vård eller boende (HVB) enligt 6 kap. SoL, 7 kap. 1 § 1 SoL

Inriktning: Funktionsnedsatta SoL

- Hemtjänst, 7 kap. 1 § 6 SoL
- Anordnare av personlig assistans, 9 § 2 LSS
- Ledsagarservice, 9 § 3 LSS
- Hem för viss annan heldygnsvård, 7 kap. 1 § 3 SoL

Inriktning: Funktionsnedsatta SoL

- Särskilt boende för äldre och bostäder med särskild service, 7 kap. 1 § 2 SoL

Inriktning: Funktionsnedsatta SoL*Insatser enligt LSS*

- Daglig verksamhet för personer i yrkesverksam ålder, 9 § 10 LSS
- Boende med anpassningar eller särskild service för vuxna, 9 § 9 LSS
- Bostad med särskild service för barn och ungdomar och familjehem, 9 § 8 LSS
- Korttidstillsyn för skolungdom över 12 år, 9 § 7 LSS
- Korttidsvistelse utanför hemmet, 9 § 6 LSS

Vård för vuxna med missbruksproblem

- Stödboende eller hem för vård eller boende (HVB) enligt 6 kap. SoL, 7 kap. 1 § 1 SoL

Inriktning: Alkohol, Annat missbruk, Missbruk, Narkotika*Barn- och ungdomsvård*

- Stödboende eller hem för vård eller boende (HVB) enligt 6 kap. SoL, 7 kap. 1 § 1 SoL

Inriktning: Barn och föräldrar

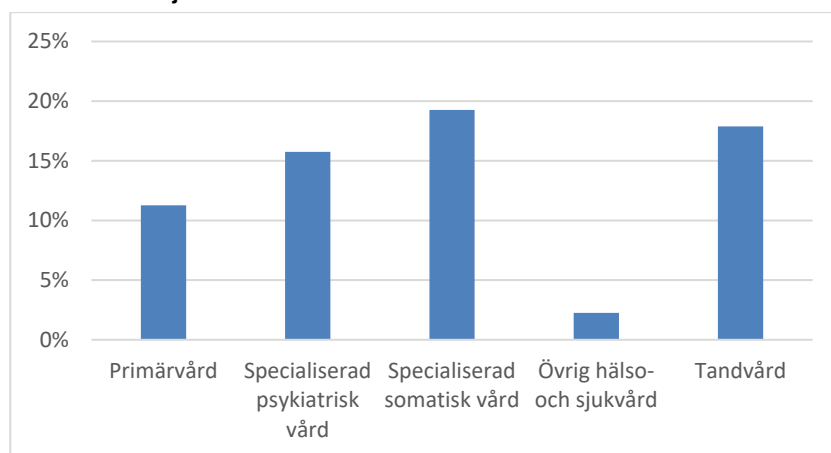
Resultat per delområde 2018 och 2016

Sjukvård

Resultat per delområde för 2018

Högst kostnadsandel för inhyrd personal uppgavs 2018 av privata utförare inom specialiserad psykiatrisk vård och övrig hälso- och sjukvård. I figur 1 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal 2018, uppdelat för respektive delområde. Inom specialiserad psykiatrisk vård och tandvård har färre än tre privata utförare uppgett kostnadsuppgifter.

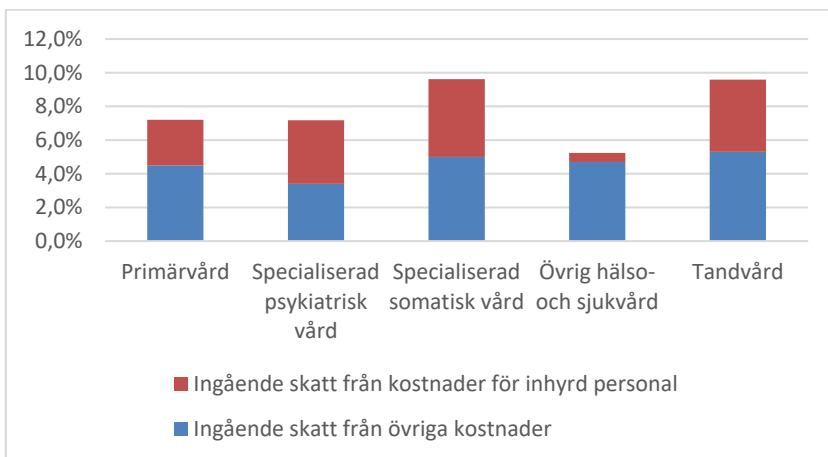
Figur 1 Genomsnittliga kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2018



Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Den tidigare utredningen beräknade även andelen ingående skatt av totala kostnader för respektive delområde. För verksamhet bedriven av regionerna beräknades kostnadsandelen för ingående skatt till 4,5 procent för primärvården, 3,4 procent för den specialiserade psykiatriska vården, 5 procent för den specialiserade somatiska vården och 5,3 procent för tandvården. Dessa beräknade kostnadsandelar av ingående skatt motsvarar kostnaden för ingående skatt på andra kostnader än inhyrd personal. Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 1 ovan läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 7 procent både för primärvården och den specialiserade psykiatriska vården och till omkring 10 procent både för både den specialiserade somatiska vården och tandvården. Övrig hälso- och sjukvård beräknades inte av den tidigare utredningen, men om i stället den genomsnittliga kostnadsandelen för ingående skatt för hela sjukvårdsområdet på 4,7 procent används för den övriga hälso- och sjukvården uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt för övrig hälso- och sjukvård till omkring 5 procent, se figur 2.

Figur 2 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2018

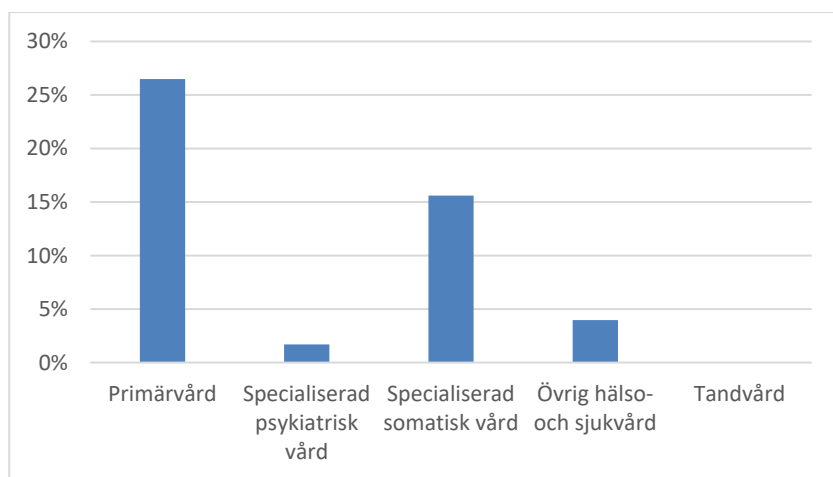


Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Resultat per delområde för 2016

Högst kostnadsandel för inhyrd personal 2016 uppgavs av privata utförare inom primärvård och specialiserad somatisk vård. I figur 3 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal 2016, uppdelat för respektive delområde. Inom specialiserad psykiatrisk vård och tandvård har färre än tre privata utförare uppgett kostnadsuppgifter och inom tandvård har inga privata utförare uppgett kostnadsuppgifter.

Figur 3 Genomsnittliga kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2016

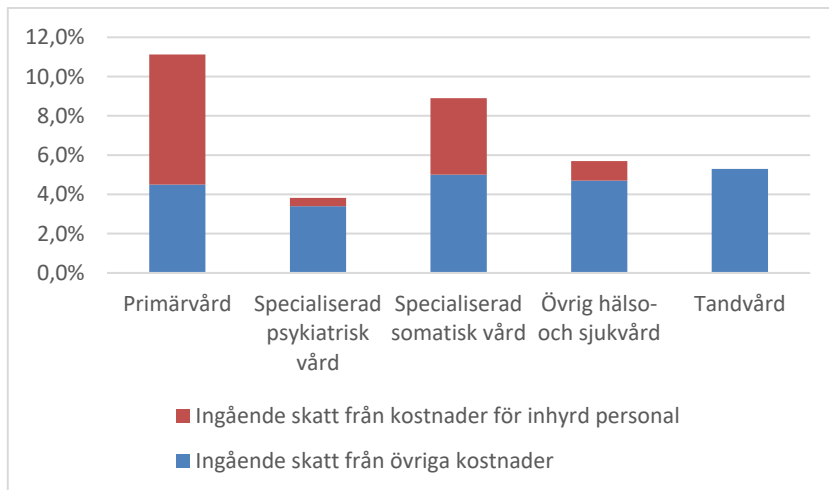


Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 3 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 11 procent för primärvården, omkring 9 procent för den specialiserade somatiska vården och omkring 4 procent för den specialiserade psykiatriska vården. Inga privata utförare uppgav kostnadsuppgifter för tandvården 2016 varför tandvården inte kan beräknas. Övrig hälso- och sjukvård beräknades inte av den tidigare utredningen, men om i stället den genomsnittliga

kostnadsandelen för ingående skatt för hela sjukvårdsområdet på 4,7 procent används för den övriga hälso- och sjukvården uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt för övrig hälso- och sjukvård till omkring 6 procent, se figur 4.

Figur 4 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom sjukvården 2016



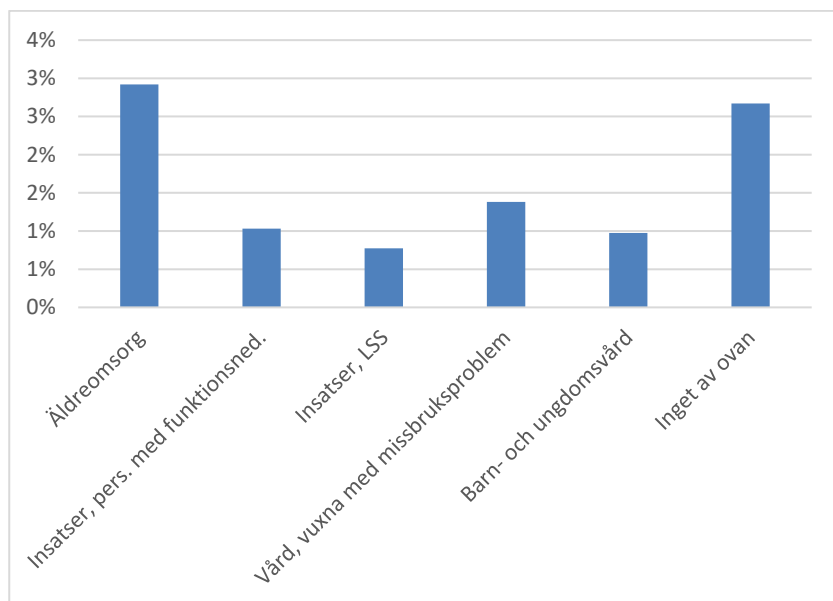
Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Social omsorg

Resultat per delområde för 2018

Högst kostnadsandel för inhyrd personal 2018 uppgavs av privata utförare inom äldreomsorgen men även inom vård för vuxna med missbruksproblem och inom kategorin inget av ovan. I figur 5 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal, uppdelat för respektive delområde. Inom delområdet barn- och ungdomsvård och svarsalternativet inget av ovan är det färre än tre privata utförare som uppgett kostnadsuppgifter.

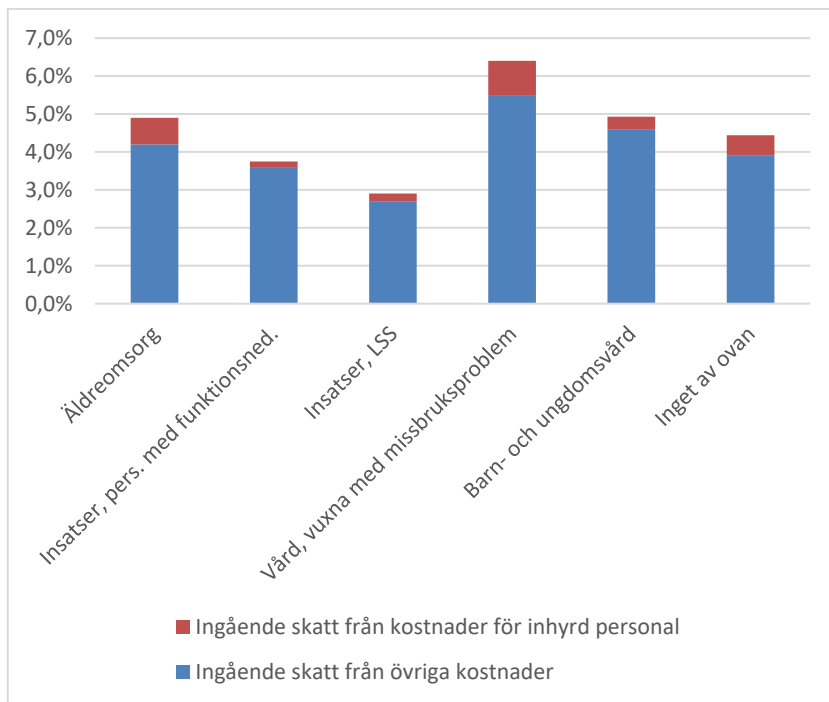
Figur 5 Kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader uppdelat för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2018



Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Den tidigare utredningen beräknade även andelen ingående skatt av totala kostnader för varje delområde. För verksamhet bedriven av kommunerna beräknades kostnadsandelen för ingående skatt till 4,2 procent för äldreomsorgen, 3,6 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, 2,7 procent för insatser enligt LSS, 5,5 procent för vård av vuxna med missbruksproblem och 4,6 procent för barn- och ungdomsvård. Dessa beräknade kostnadsandelar av ingående skatt motsvarar kostnaden för ingående skatt på andra kostnader än inhyrd personal. Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 5 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 9 procent för äldreomsorgen, omkring 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, omkring 3 procent för insatser enligt LSS, omkring 6 procent för vård av vuxna med missbruksproblem, omkring 5 procent för barn- och ungdomsvård och omkring 5 procent för svarsalternativet inget av ovan, se figur 6.

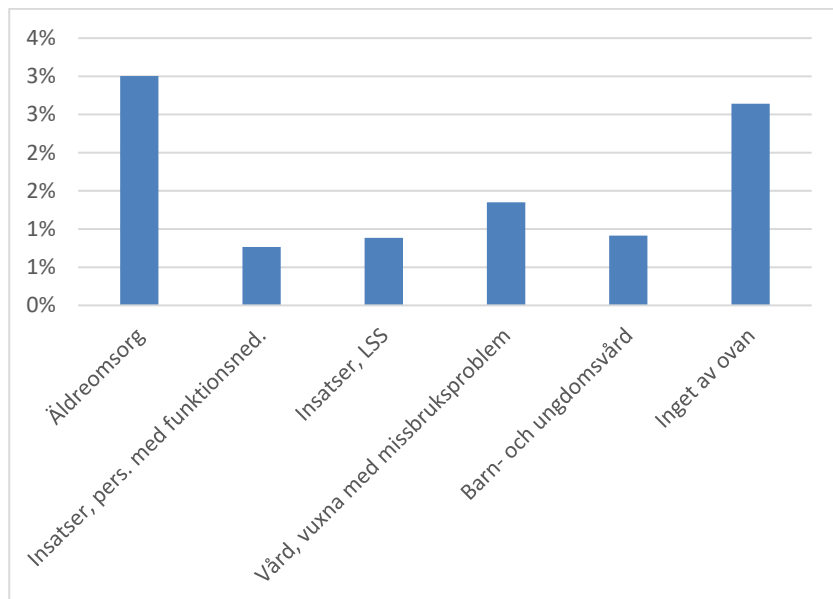
Figur 6 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2018



Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen. Resultat per delområde för 2017.

Högst kostnadsandel för inhyrd personal 2017 uppgavs av privata utförare inom äldreomsorgen men även inom vård för vuxna med missbruksproblem. I figur 7 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal, uppdelat för respektive delområde. Inom delområdet barn- och ungdomsvård och svarsalternativet inget av ovan är det färre än tre privata utförare som uppgett kostnadsuppgifter.

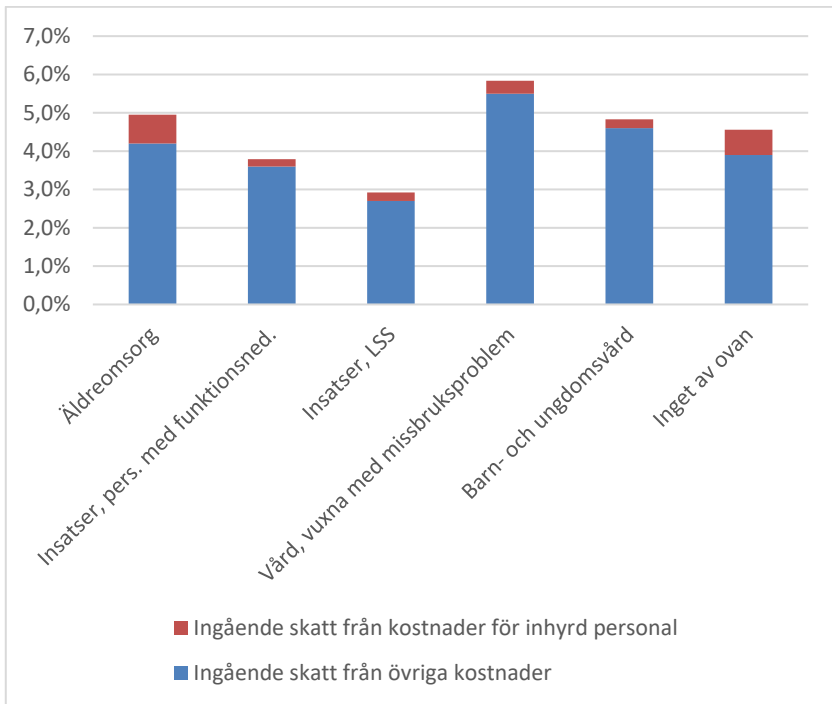
Figur 7 Kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader uppdelat för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2017



Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 7 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 5 procent för äldreomsorgen, omkring 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, omkring 3 procent för insatser enligt LSS, omkring 6 procent för vård av vuxna med missbruksproblem, omkring 5 procent för barn- och ungdomsvård och omkring 5 procent för svarsalternativet inget av ovan, se figur 8.

Figur 8 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2017

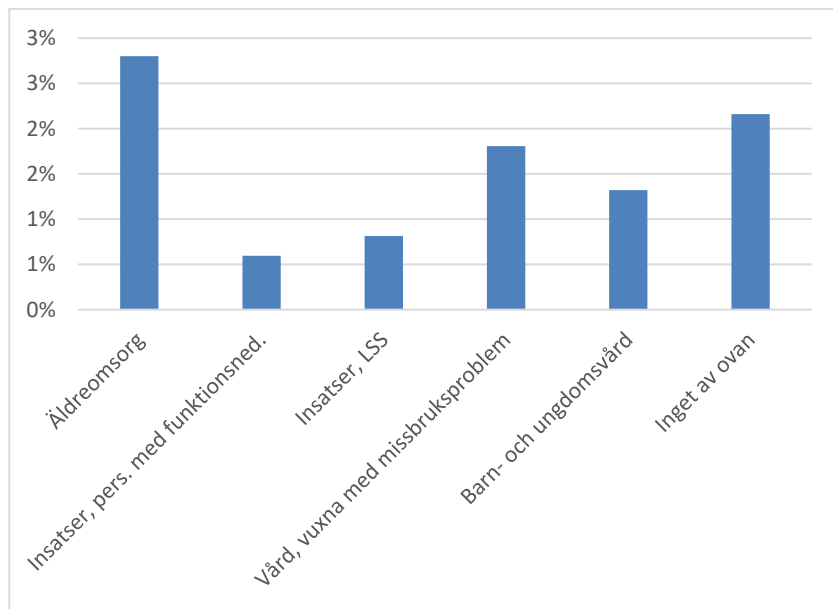


Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Resultat per delområde för 2016

Högst kostnadsandel för inhyrd personal 2016 uppgavs inom äldreomsorgen, vård för vuxna med missbruksproblem och inom alternativet inget av ovan. I figur 9 redovisas de genomsnittliga kostnaderna för inhyrd personal som andel av totala kostnader för de privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal, uppdelat för respektive delområde. Inom delområdet barn- och ungdomsvård och svarsalternativet inget av ovan är det färre än tre privata utförare som uppgett kostnadsuppgifter.

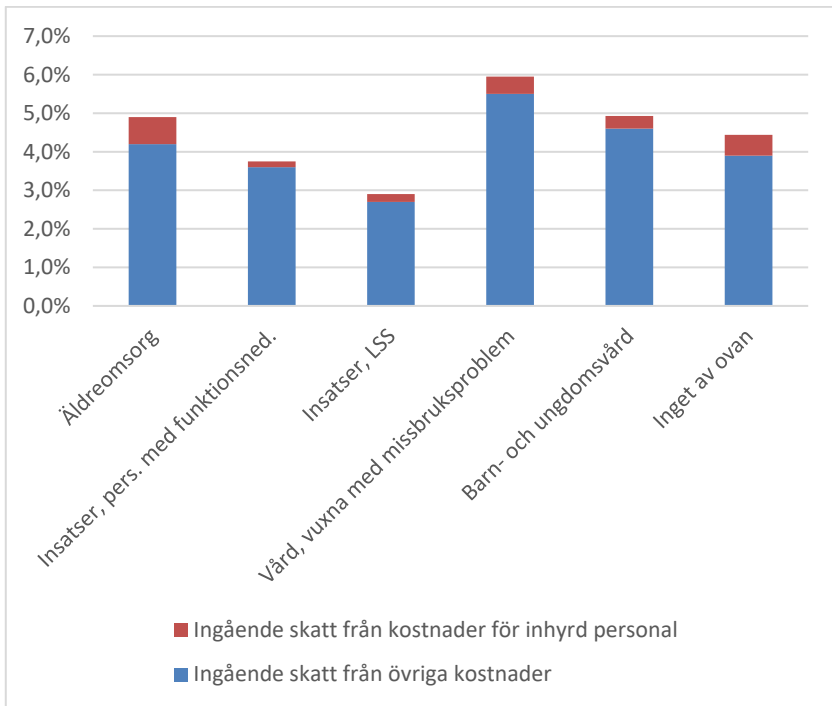
Figur 9 Kostnader för inhyrd personal som andel av totala kostnader uppdelat för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2016



Källa: Egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Om utredningens beräknade kostnadsandelar för inhyrd personal i figur 9 läggs till den tidigare utredningens beräknade kostnadsandelar för ingående skatt uppgår den totala kostnadsandelen för ingående skatt till omkring 5 procent för äldreomsorgen, omkring 4 procent för insatser till personer med funktionsnedsättning, omkring 3 procent för insatser enligt LSS, omkring 6 procent för vård av vuxna med missbruksproblem, omkring 5 procent för barn- och ungdomsvård och omkring 4 procent för svarsalternativet inget av ovan, se figur 10.

Figur 10 Genomsnittliga kostnadsandelar för ingående skatt på inhyrd personal och övriga kostnader för privata utförare som uppgett kostnader för inhyrd personal uppdelat för respektive delområde inom social omsorg 2016



Källa: Den tidigare utredningens beräkningar av kostnader för ingående skatt som andel av totala kostnader samt egna beräkningar utifrån enkätundersökningen.

Statens offentliga utredningar 2021

Kronologisk förteckning

1. Säker och kostnadseffektiv it-drift – rättsliga förutsättningar för utkontraktering. I.
2. Krav på kunskaper i svenska och samhällskunskap för svenskt medborgarskap. Ju.
3. Skolbibliotek för bildning och utbildning. U.
4. Informationsöverföring inom vård och omsorg. S.
5. Ett förbättrat system för arbetskraftsinvandring. Ju.
6. God och nära vård. Rätt stöd till psykisk hälsa. S.
7. Förstärkt skydd för väljarna vid röstmottagningen. Ju.
8. När behovet får styra – ett tandvårdssystem för en mer jämlik tandhälsa. Vol. 1 & Vol. 2, bilagor + Sammanfattning (häfte). S.
9. Vem kan man lita på? Enkel och ändamålsenlig användning av betrodda tjänster i den offentliga förvaltningen. I.
10. Radiologiska skador – skadestånd, säkerheter, skadereglering. M.
11. Bättre möjligheter för elever att nå kunskapskraven – aktivt stöd- och elevhälsoarbete samt stärkt utbildning för elever med intellektuell funktionsnedsättning. U.
12. Andra chans för krisande företag – En ny lag om företagsrekonstruktion. Ju.
13. En teknikneutral grundlagsbestämmelse för regeringsbeslut. Ju.
14. Boende på (o)lika villkor – merkostnader i bostad med särskild service för vuxna enligt LSS. S.
15. Föreningsfrihet och terroristorganisationer. Ju.
16. En väl fungerande ordning för val och beslutsfattande i kommuner och regioner. Fi.
17. Ett moderniserat konsumentskydd. Fi.
18. Bolags rörlighet över gränserna. Volym 1 & 2. Ju.
19. En stärkt försörjningsberedskap för hälso- och sjukvården. Del 1 och 2. S.
20. Ecris-TCN – ett mer effektivt utbyte av brottmålsdomar mot tredjelandsmedborgare. Ju.
21. En klimatanpassad miljöbalk för samtiden och framtiden. M.
22. Hårdare regler för nya nikotinprodukter. S.
23. Stärkt planering för en hållbar utveckling. Fi.
24. Äga avfall – en del av den cirkulära ekonomin. M.
25. Struktur för ökad motståndskraft. Ju.
26. Använd det som fungerar. M.
27. Ett förbud mot rasistiska organisationer. Ju.
28. Immunitet för utställningsföremål. Ku.
29. Ökade möjligheter att förhindra illegal handel via post. I.
30. Kampen om tiden – mer tid till lärande. U.
31. Kontroller på väg. I.
32. Papper, poddar och ... Pliktmateriallagstiftning för ett tryggt källmaterial. U.
33. En tioårig grundskola. Införandet av en ny årskurs 1 i grundskolan, grundsärskolan, specialsolan och sameskolan. U.
34. Börja med barnen! En sammanhållen god och nära vård för barn och unga. S.
35. En stärkt rättsprocess och en ökad lagföring. Ju.

36. Gode män och förvaltare – en översyn. Ju.
37. Stärkt rätt till personlig assistans. Ökad rättssäkerhet för barn, fler grundläggande behov och tryggare sjukvårdande insatser. S.
38. En ny lag om ordningsvakter m.m. Ju.
39. Ombuds tillgång till vård- och omsorgsuppgifter och förenklad behörighetskontroll inom vården. S.
40. Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg. Fi.

Statens offentliga utredningar 2021

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

- En väl fungerande ordning för val och beslutsfattande i kommuner och regioner. [16]
- Ett moderniserat konsumentskydd. [17]
- Stärkt planering för en hållbar utveckling. [23]
- Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg. [40]

Infrastrukturdepartementet

- Säker och kostnadseffektiv it-drift
rättsliga förutsättningar för
utkontraktering. [1]
- Vem kan man lita på? Enkel och ändamåls-
enlig användning av betrodda tjänster
i den offentliga förvaltningen. [9]
- Ökade möjligheter att förhindra illegal
handel via post. [29]
- Kontroller på väg. [31]

Justitiedepartementet

- Krav på kunskaper i svenska och
sambällskunskap för svenskt
medborgarskap. [2]
- Ett förbättrat system för arbetskrafts-
invandring. [5]
- Förstärkt skydd för väljarna vid röst-
mottagningen. [7]
- Andra chans för krisande företag
– En ny lag om företagsrekonstruktion.
[12]
- En teknikneutral grundlagsbestämmelse
för regeringsbeslut. [13]
- Föreningsfrihet och terroristorganisationer.
[15]
- Bolags rörlighet över gränserna.
Volym 1 & 2. [18]

Ecris-TCN – ett mer effektivt utbyte av
brottmålsdomar mot tredjelandsmed-
borgare. [20]

Struktur för ökad motståndskraft. [25]

Ett förbud mot rasistiska organisationer.
[27]

En stärkt rättsprocess och en ökad lag-
föring. [35]

Gode män och förvaltare – en översyn.
[36]

En ny lag om ordningsvakter m.m. [38]

Kulturdepartementet

Immunitet för utställningsföremål. [28]

Miljödepartementet

Radiologiska skador – skadestånd,
säkerheter, skadereglering. [10]

En klimatanpassad miljöbalk för samtiden
och framtiden. [21]

Äga avfall
– en del av den cirkulära ekonomin. [24]

Använd det som fungerar. [26]

Socialdepartementet

Informationsöverföring inom vård och
omsorg. [4]

God och nära vård. Rätt stöd till psykisk
hälsa. [6]

När behovet får styra
– ett tandvårdssystem för en mer jäm-
lik tandhälsa. Vol. 1 & Vol. 2, bilagor
+ Sammanfattning (häfte). [8]

Boende på (o)lika villkor – merkostnader
i bostad med särskild service för vuxna
enligt LSS. [14]

En stärkt försörjningsberedskap för hälso-
och sjukvården. Del 1 och 2. [19]

Hårdare regler för nya nikotinprodukter.
[22]

Börja med barnen! En sammanhållen god och nära vård för barn och unga. [34]

Stärkt rätt till personlig assistans.

Ökad rättssäkerhet för barn, fler grundläggande behov och tryggare sjukvårdande insatser. [37]

Ombuds tillgång till vård- och omsorgsuppgifter och förenklad behörighetskontroll inom vården. [39]

Utbildningsdepartementet

Skolbibliotek för bildning och utbildning. [3]

Bättre möjligheter för elever att nå kunskapskraven – aktivt stöd- och elevhälsoarbete samt stärkt utbildning för elever med intellektuell funktionsnedsättning. [11]

Kampen om tiden
– mer tid till lärande. [30]

Papper, poddar och ...
Pliktmateriallagstiftning för ett tryggt källmaterial. [32]

En tioårig grundskola. Införandet av en ny årskurs 1 i grundskolan, grundsärskolan, specialskolan och sameskolan. [33]



Regeringskansliet

103 33 Stockholm Växel 08-405 10 00 www.regeringen.se

ISBN 978-91-525-0109-2 ISSN 0375-250X