

Konkurrenssnedvridande
skatteregler –
En inventering av klagomål

Konkurrensverkets rapportserie 1999:5

Konkurrensverket September 1999
Rapporten är utarbetad av Olle Högrell
ISBN-nr 1401-8438

Förord

Konkurrensverkets uppgift är att verka för en effektiv konkurrens i privat och offentlig verksamhet till nytta för konsumenterna. Detta gör verket bl.a. genom att tillämpa konkurrenslagen (1993:20) och lagen (1994:615) om ingripande mot otillbörligt beteende avseende offentlig upphandling.

Förutom lagtillämpning har verket en rad andra betydelsefulla uppgifter såsom att sprida ett konkurrensinriktat synsätt i samhället och att peka på företeelser på vilka konkurrenslagen inte kan tillämpas, men som ändå hindrar eller snedvrider konkurrensen. Ett viktigt område att uppmärksamma i detta arbete är författningar och föreskrifter av olika slag, hur de utformas och tillämpas.

I föreliggande rapport har Konkurrensverket, på uppdrag av regeringen, inventerat klagomål på skatteregler av olika slag, som enligt den klagande hindrar eller snedvrider konkurrensen.

Underlaget har utgjorts av samtliga klagomål som kommit in till verket från dess tillkomst 1992 fram till sommaren 1999. De från konkurrenssynpunkt mest betydelsefulla reglerna i materialet har beskrivits närmare, liksom regelverkens effekter på konkurrensen. I kapitel 5 redovisas några slutsatser av inventeringen.

Stockholm i september 1999

Ann-Christin Nykvist

Generaldirektör

Innehållsförteckning

1. Sammanfattning	7
2. Inledning	13
2.1 Bakgrund	13
2.2 Projektet	14
2.2.1 Uppdraget	14
2.2.2 Metodik	15
2.2.3 Utredningsunderlaget	17
2.2.4 Vad säger resultaten ?	18
2.2.5 Rapportens disposition	19
3. Klagomål på konkurrensnedvridande skatteregler	20
3.1 Handläggningsrutiner mm	20
3.2 Övergripande resultat av inventeringen	21
3.3 Klagomål hänförliga till moms­lagstiftningen	24
3.3.1 Allmänt om moms­lagstiftningen	24
3.3.2 Traditionellt offentliga tjänster	35
3.3.3. Övriga klagomål på momsregler	47
3.4 Fiskala avgifter	50
3.5 Reklamskatten	52
4. Konkurrensnedvridande skatteregler i övrigt	55
4.1 Inventering	55
4.2 Förhållandet till anmälda före­teelser.	55
4.3 Reavinst och utdelning på aktier i fåmans­företag	56
4.4 Dubbelbeskattning av aktier	57
4.5 Arvs- och gåvoskattelagstiftningen	58
4.6 Betalningstider för skatter och avgifter	58
4.7 Komplicerade regelverk	58
4.8 Konkurrens­effekter	59
5. Slutsatser	61
5.1 Allmänna utgångspunkter	61
5.2 Momsen och kommunkontosystemet	62
5.2.1 Tandvården	63

5.2.2 En mer generell momsplikt?	64
5.3 Fiskala avgifter	65
5.4 Reklamskatten	65
5.5 Konkurrenssnedvridande skatteregler i övrigt	66

1. Sammanfattning

Projektet

I regleringsbrevet för budgetåret 1999 gav regeringen i uppdrag åt Konkurrensverket att, främst med utgångspunkt från klagomål till verket, senast den 1 oktober 1999 inventera och beskriva olika skattereglernas inverkan på konkurrensen, särskilt för små och medelstora företag.

Inventeringen har i huvudsak avsett skatteregler och därmed närbesläktade regler. Förutom anmälda regelverk beskrivs ytterligare några skatteregler som enligt Konkurrensverkets uppfattning leder till mindre önskvärda effekter.

Av de 42 klagomål på skatter m.m. som kommit in till verket under perioden, avser inte mindre än 31 moms­lagstiftningen eller regelverk som sammanhänger med moms­lagstiftningen. Sju klagomål gäller fiskala avgifter av olika slag t.ex. tillsynsavgifter. Fyra klagomål har inte kunnat inordnats i de två förstnämnda grupperna utan kategoriserats som "övriga klagomål". Det rör sig här om reklamskatten, undantag från skatteplikt i lagen om statlig inkomstskatt, koldioxidskatt och bil­förmåner

Momsregler och därmed sammanhängande regelsystem

En majoritet av de klagomål som kommit fram i inventeringen gäller moms eller regelsystem som sammanhänger med momslagen. Klagomålen på moms avser i samtliga fall snedvridningseffekter av undantag från momsplikt av olika slag eller sekundära snedvridningseffekter av regelverk vars syfte är att motverka konkurrensnedvridningar på grund av olikformigt momsuttag. De undantag som givit upphov till flest klagomål gäller tjänster som av tradition främst producerats av offentliga organ såsom kommuner och landsting t.ex. skolundervisning, sjukvård och tandvård. Femton av trettioen klagomål är att hänföra till sådana tjänster.

Kommunkontosystemet

Sammanlagt tio av klagomålen i materialet gäller det s.k. kommunkontosystemet. Detta fungerar på så sätt att kommunerna och landstingen årligen betalar in en av Riksskatteverket bestämd summa per invånare i kommunen eller landstinget. Inbetalningarna sker till konton hos Riksgäldskontoret. Från dessa konton kan kommuner och landsting söka ersättning för sina kostnader för ingående moms i verksamheter som är momsbefriade.

Dessutom utgår en särskild statlig ersättning om normalt sex procent på vederlaget vid upphandling av entreprenörer utanför kommunen. Denna ersättning avser kostnader för dold moms hos entreprenören och syftet är att ersättningen skall beaktas vid värdering av inkomna externa anbud. Kommunkontosystemet är i första hand avsett att utjämna konkurrensförutsättningarna mellan alternativen att producera tjänster i egen kommunal regi eller att upphandla tjänster från privata entreprenörer utanför kommunen.

Allmänna statsbidrag utgår till kommuner och landsting för att täcka deras inbetalningar till systemet. Dessa motsvarade, då systemet infördes år 1996, summan av inbetalningarna från kommuner och landsting samt den särskilda ersättningen om sex procent. Omslutningen i kommunkontosystemet har ökat från ca 23 miljarder år 1996 till drygt 25 miljarder kronor år 1998 och synes öka till ca 27 miljarder år 1999. Det allmänna statsbidraget har dock i allt väsentligt varit oförändrat.

Även om kommunkontosystemet av allt att döma har en konkurrensutjämnande effekt mellan alternativen att utföra kommunala tjänster i kommunens egen regi eller att anlita entreprenörer, har systemet konkurrenssnedvridande effekter i konsumentledet. Då konsumenter inom det momsbefriade området väljer mellan en kommunal tjänsteproducent eller en alternativt privat producent av samma tjänst, ger kommunkontosystemet klara konkurrens fördelar till den kommunala producenten. Graden av snedvridning varierar med graden av konkurrens inom respektive produktmarknad. Beträffande slutna sjukvård föreligger f.n. knappast någon konkurrens med de ordinarie sjukvårdshuvudmännen. Beträffande tandvårds-

marknaden förhåller det sig däremot annorlunda. Tandläkarna skall nu konkurrera om kunderna med de olika konkurrensmedel som kan stå till buds; pris, kvalitet, tillgänglighet etc. Folk tandvården, som normalt drivs i landstingets regi, åtnjuter genom kommunkontosystemet full kompensation för sina kostnader för ingående moms. Den konkurrerande privatpraktiserande tandläkaren får ingen sådan kompensation.

Ideella föreningar

Sju klagomål gäller konkurrensförhållanden mellan ideella föreningar, som bedriver utåtriktad kommersiell aktivitet i konkurrens med momspliktig yrkesmässig verksamhet. Ideella föreningar är i många fall momsbefriade med stöd av 4 kap. 8 § Mervärdesskattelagen jämförd med 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Detta gäller ofta även om föreningen bedriver en relativt omfattande kommersiell verksamhet såsom begagnatförsäljning eller caféverksamhet. Konkurrensverket har i tidigare remissyttranden framfört att det från konkurrenssynpunkt vore önskvärt med en momsbeläggning av kommersiella verksamheter inom ideella föreningar. Under år 1999 tillkallade regeringen en särskild utredare med uppgift att bl.a. kartlägga förekomsten av konkurrensproblem i anledning av de ideella föreningarnas momsbefriade verksamhet (Dir. 1999:10).

Massmedier

Tre klagomål gäller reglerna om moms på tidningar. På s.k. allmänna nyhetstidningar utgår moms med sex procent. Periodiska medlemsblad och organisationstidskrifter är befriade från moms. Detta innebär att t.ex. ridsportförbundets tidning konkurrerar på olika villkor med andra tidningar med samma inriktning. Allmänna nyhetstidningar kan genom bilagor av olika slag konkurrera med vecko- och månadspress vilket genom den lägre skattesatsen på nyhetstidningar leder till en konkurrenssnedvridning.

Fiskala avgifter

Vid sidan av momsklagomålen finns några klagomål på fiskala avgifter, varmed här avses avgifter till det allmänna för tillsyn m.m. Ett exempel är de avgifter som erläggs till Kemikalieinspektionen för förhandsgranskning av biologiska bekämpningsmedel. Enligt anmälaren, ett företag i bekämpningsmedelsbranschen, betalar företaget i genomsnitt 100 000 kr per år i avgifter. Avgifter på en sådan nivå ger tröskeleffekter som motverkar nyetablering och kan därigenom verka hämmande för konkurrensen på en produktmarknad.

Reklamskatten

Ett klagomål gäller reklamskatten. Denna infördes år 1971 och utgår med 11 procent av vederlaget för annonser eller för annan reklam som är avsedd att spridas i landet utom i vad avser annons i allmän nyhetstidning för vilken skattesatsen är 4 procent.

Skatten träffar dock t.ex. inte reklam i radio och TV eller via Internet. Reklam i sådana medier, särskilt TV-reklam, har ökat markant de senaste åren och svarar nu för en knapp fjärdedel av all reklam. Ökningen synes fortsätta. Detta innebär att reklam i traditionella kanaler, tidningar m.m. missgynnas skattemässigt i förhållande till reklam i nya medier.

Konkurrenssnedvridande skatteregler i övrigt

Förutom de företeelser som blivit föremål för klagomål finns ett antal skatteregler som enligt Konkurrensverkets bedömning verkar snedvridande på konkurrensen. Det gäller bl.a. reglerna om reavinst och utdelning i småföretag och dubbelbeskattningen av aktier. Sammantaget kan sägas att de berörda reglerna, liksom arvs- och gåvoskatteregler i samband med generationsskiftet i småföretag och det skatterättsliga regelverket allmänt svåröverblickbara och komplexa karaktär, minskar lusten att etablera och driva företag.

Slutsatser

Bland de problem som framkommit utgör enligt verkets mening kommunkontosystemets konkurrenssnedvridande effekter på konsumentmarknaden det mest betydelsefulla. Särskilt för tandvårdsmarknaden är det angeläget att regelverket skyndsamt ändras så att tandläkare får en likformig skattemässig behandling oavsett i vems regi verksamheten bedrivs. Beträffande övriga momsbefriade tjänster, som av tradition producerats av kommuner och landsting, utgör kommunkontosystemet ett av flera legala hinder, såsom etableringskontroll och prisregleringar, mot en effektiv konkurrens i konsumentledet.

Det bästa sättet att undanröja konkurrenssnedvridande effekter av momslagstiftningen är att utvidga momsplikten till exempelvis vård- och undervisningsområdena. EG-direktiv på momsområdet, av vilket Sverige är bundet, synes dock för närvarande omöjliggöra en sådan reform. En sådan utvidgad momsplikt är dock en från konkurrenssynpunkt så tilltalande lösning att den i vart fall bör föras fram inom ramen för det europeiska samarbetet.

Fiskala avgifter kan verka konkurrenssnedvridande genom de tröskeleffekter som uppstår främst vid ett högt avgiftsuttag. Förekomsten av fiskala avgifter och storleken av dem bör kartläggas närmare.

Med hänsyn till att andelen obeskattad reklam, främst i TV, har ökat kraftigt och kan förväntas öka ytterligare och då sådan reklam av olika skäl bedömts inte kunna beskattas, ger reklamskatten konkurrenssnedvridande effekter på reklammarknaden. Konkurrensverket anser mot denna bakgrund att reklamskatten bör avskaffas.

2. Inledning

2.1 Bakgrund

Konkurrensverkets uppdrag är att verka för en effektiv konkurrens i privat och offentlig verksamhet till nytta för konsumenterna. Verket tillämpar konkurrenslagen (1993:20) och lagen (1994:615) om ingripande mot otillbörligt beteende avseende offentlig upphandling. Förutom lagtillämpning har verket en rad andra betydelsefulla uppgifter såsom att sprida ett konkurrensinriktat synsätt i samhället och att peka på företeelser för vilka konkurrenslagen inte kan tillämpas, men som ändå hindrar eller snedvrider konkurrensen. Ett viktigt område att uppmärksamma i det senare arbetet är hur författningar och föreskrifter av olika slag utformas och tillämpas. Konkurrensverket skall sålunda enligt sin instruktion uppmärksamma regleringar som kan snedvrider konkurrensen. Verket skall också föreslå åtgärder som leder till ökad konkurrens på marknaden.

Av särskilt intresse är de små och medelstora företagens situation. En effektiv konkurrens förutsätter flera konkurrerande företag. Det är därför från konkurrenssynpunkt, men också utifrån intresset att skapa sysselsättning, angeläget att skapa förutsättningar för tillväxt av nya företag på marknaden.

Som ett led i arbetet med att beskriva konkurrenssnedvridningar, som har sin grund i annat än förfaranden som kan angripas med stöd av konkurrenslagen, genomför Konkurrensverket utredningar inom olika områden. På senare tid har verket i rapporten ”Konkurrenshinder för små företag – en studie av klagomålsärenden” (1998:2) beskrivit konkurrensen för de små företagen utifrån anmälningar till Konkurrensverket. I rapporten ”Småföretag – förslag för ökad tillväxt” (1997:3), som utarbetades som ett svar på småföretagardelegationens upprop till departement och myndigheter, ges ett 30-tal förslag för att underlätta de små företagens situation baserade på Konkurrensverkets erfarenheter av anmälningar

och klagomål till verket. I rapporten Skattesubventioner, underprissättning och konkurrens (1995) redovisas ett 60-tal ärenden som bl.a. rör underprissättning av offentliga aktörers tjänster; statliga myndigheter, kommunala bolag och förvaltningar m.fl.

Konkurrensverket har sedan tillkomsten år 1992 mottagit ett antal anmälningar, tips och klagomål rörande skatteregler som leder till olika förutsättningar och marknadsvillkor för företag av olika slag. Inte minst har momsregler varit föremål för uppmärksamhet i detta sammanhang. Ett exempel är offentliga aktörer, såsom kommuner och landsting, för vilka mer förmånliga momsregler gäller än för icke offentliga aktörer som agerar på samma marknad, t. ex. inom vårdområdet, undervisning eller barnomsorg. Frågans aktualitet synes under senare tid ha ökat i den mån fler icke offentliga aktörer tillkommit på de aktuella marknaderna. Någon samlad inventering av klagomål som specifikt rör skatteområdet har inte genomförts tidigare.

I december 1997 inrättades Rådet för konkurrens på lika villkor mellan offentlig och privat sektor. Rådet har till uppgift att med beaktande av de olika grundförutsättningar som gäller för offentlig och privat sektor söka undanröja konkurrenskonflikter mellan sektorerna. Konkurrensverket överlämnade under 1998 en promemoria till Rådet med en sammanställning av ärenden som gällde momsreglernas konkurrensnedvridande effekter.

Med skatter närbesläktade företeelser, såsom fiskala avgifter av olika slag, torde i vissa fall kunna ge samma resultat, dvs. olika ekonomiska förutsättningar för konkurrerande företag inom en marknad.

2.2 Projektet

2.2.1 Uppdraget

I regleringsbrevet för budgetåret 1999 gav regeringen i uppdrag åt Konkurrensverket att, främst med utgångspunkt från klagomål om konkurrensnedvridande skatteregler, senast den

1 oktober 1999 inventera och beskriva olika skattereglers inverkan konkurrensen, särskilt för små och medelstora företag. I den utsträckning dessa frågor berör ansvarsområdet för Rådet för konkurrens på lika villkor mellan offentlig och privat sektor, skall samråd ske med rådet.

2.2.2 Metodik

Skattelagstiftningen är omfattande och komplicerad. Djupgående analyser av skattetekniska och skatterättsliga frågor kräver betydande resursinsatser. Det är inte möjligt att inom ramen för projektet utförligt redovisa de skattområden som blivit föremål för klagomål. För att säkerställa ett gott resultat av utredningsarbetet har det därför bedömts angeläget att projektet avgränsas på ett ändamålsenligt och väl avvägt sätt. Enligt regeringsuppdraget skall inventering ske främst med utgångspunkt från klagomål och anmälningar. Redan här är det emellertid betydelsefullt att ta ställning till vilka slags företeelser som skall omfattas av projektet.

Skatteregler som missgynnar vissa företag inom en marknad är inte enbart en nationell fråga. På vissa svenska marknader konkurrerar utländska och svenska företag på villkor som ger de utländska företagen konkurrensfördelar. Sålunda ger EU-reglerna om s.k. cabotage utländska åkeriföretag rätt att marknadsföra och utföra transporttjänster inom svenskt område. Inte sällan belastas det utländska åkeriföretaget med andra och lägre skatter, t. ex. lägre fordonsskatt, och kan därigenom åtnjuta konkurrensfördelar i förhållande till de svenska företagen. Konkurrenssnedvridningar som har sin grund i olika legala förutsättningar för inhemska och utländska företag har dock inte omfattats av förevarande inventering.

Projektarbetet har koncentrerats på skatterelaterade olikheter mellan svenska företags konkurrensvillkor. Av särskilt intresse är små och medelstora företags situation, särskilt produktmarknader där skatteregler bedöms ytterligare försämra små och medelstora företags förutsättningar på marknaden utöver de svårigheter som kan beror på kända konkurrensproblem av annat slag, såsom att den aktuella marknaden domineras av ett eller ett fåtal större företag.

Projektet har genomförts som en inventering av regler och då det bedömts påkallat, en analys av effekterna av beskrivna regler, men perspektivet är i huvudsak på en översiktlig nivå. Framställningen är också i allt väsentligt deskriptiv. Underlag för inventeringen har utgjorts av klagomål till Konkurrensverket. Härutöver har samråd skett med Företagarnas Riksorganisation och Rådet för konkurrens på lika villkor.

Uppdraget avser enligt sin ordalydelse skatter. Förutom skatter bedöms emellertid att även olika former av avgifter till det allmänna, s.k. fiskala avgifter, i vissa fall kan ge liknande effekter på konkurrensen som skatter. Fiskala avgifter skiljer sig från skatter bl. a. genom att skatter tillkommer genom lagstiftning, medan avgifter av olika slag i regel beslutas av regeringen eller, efter särskilt bemyndigande, av enskilda myndigheter. Kommunerna har också en viss frihet att själva bestämma storleken av olika kommunala avgifter. Exempel på fiskala avgifter är avgift som skall erläggas till Läkemedelsverket vid import av läkemedel eller motsvarande avgift till Alkoholinspektionen. Sådana avgifter kan ge tröskeeffekter som särskilt missgynnar små företag.

Det har bedömts önskvärt att även regler om fiskala avgifter omfattas av utredningen i den mån de uppfyller övriga kriterier för urval. Däremot får avgifter som främst får anses utgöra ersättning för en tjänst anses mindre angelägna att behandla. Dessa har därför utelämnats. I denna del behandlas således avgifter som till sin karaktär liknar skatter och som kan motverka konkurrens genom andra tröskeeffekter än sådana som typiskt sett alltid förekommer i mindre företag, oavsett kostnadsslag.

Projektet har indelats i tre faser; inventeringsfas, analysfas och rapportskrivning.

Redan under inventeringsfasen, men sedan det interna materialet sammanställts preliminärt, har representanter för små och medelstora företag inbjudits att medverka i faktainsamlingen. Detta har skett i syfte att jämföra den bild av problemens art och omfattning som det interna materialet ger med företagar-

nas erfarenheter av aktuella frågor, men också för att bredda underlaget för inventeringen. Rådet för konkurrens på lika villkor mellan offentlig och privat sektor har även givits möjlighet att komplettera underlaget för insamlingen. Såväl företagarna som Rådet har i projektets slutskede beretts tillfälle att yttra sig över resultaten av projektet.

2.2.3 Utredningsunderlaget

Till Konkurrensverket inkommer årligen mellan 200 och 300 klagomål. Majoriteten av dessa ärende avslutas utan åtgärder från verkets sida. Dessutom inkommer årligen ca 400 –500 telefontips. Sådana telefontips dokumenteras systematiskt på elektronisk väg i en intern e-postadress. Härutöver inkommer ärenden av annat slag än klagomål; ansökningar om icke-ingripandebesked, företagsförvärv etc. Sådana ärendetyper faller utanför urvalsramen i förevarande projekt.

Insamling av underlag för utredningen har i första hand skett med anmälningar och klagomål till Konkurrensverket som bas. En systematiskt genomförd sökning i databaser över inkomna ärenden har skett, liksom bland telefontips och klagomål som inte registrerats som ärenden. Sökningen omfattar samtliga inkomna klagomål under perioden 1992 till och med juni månad 1999. Sökning har härvid skett med olika sökord såsom skatt, lagstiftning, myndighet, punktskatt, moms, avgift, konkurrenssnedvridande etc. Sökning har skett metodiskt och på flera olika sätt. Sedan det framkommit att reglerna om moms, särskilt i samband med konkurrens mellan kommunala och privata aktörer på en marknad, svarar för en klar majoritet av de funna klagomålen, har sökningen utvidgats till sökord som ”kommun” och ”landsting”. Sammanlagt har sökningarna resulterat i knappt 400 träffar. Dessa träffar avser emellertid ett mindre antal ärenden, eftersom olika sökord i många fall lett till träff på samma ärende.

Av bruttourvalet har drygt 50 ärenden kunnat identifieras som sannolikt relevanta för utredningen. Dessa ärenden har sedan undersökts manuellt d.v.s. akterna har analyserats, varvid ytterligare några ärenden sorterats bort såsom icke relevanta utifrån fastställda avgränsningar. Efter den andra sorterings-

omgången återstår 42 klagomål rörande de i det föregående identifierade målområdena för inventeringen.

De ärenden som framkommit i samband med sökningarna får anses ge en god bild av vilka olika företeelser som under den period som omfattas av inventeringen varit föremål för klagomål hos Konkurrensverket i avseende på konkurrensnedvridande skatteregler.

2.2.4 Vad säger resultaten ?

Av undersökningsresultaten kan inte dras slutsatsen att det är de här redovisade konkurrensproblemen som är de mest frekventa eller mest allvarliga med avseende på konkurrens effekter av skattelagstiftningen. Underlaget i sin helhet är för begränsat för att sådana slutsatser skall kunna dras. I ett par fall har en och samma klagande ingivit flera klagomål på samma företeelse, vilket då givit upphov till två olika diarieförda ärenden avseende saken. Här skall också påpekas att inte alla klagomål gäller ett reellt konkurrensproblem. I några fall synes klagomålen också, av allt att döma, ha orsakats av missförstånd om hur gällande regler skall tillämpas endera hos den klagande eller hos rättstillämpande myndighet.

Underlaget utgörs också av ett smärre antal klagomål per år. Här skall även påpekas att det finns en påtaglig slumpfaktor beträffande vad som blir föremål för klagomål hos en tillsynsmyndighet. Mediabevakning kan t.ex. resultera i ett antal ärenden som gäller den i media uppmärksammade saken. Bristande kunskaper hos allmänheten, företagare och andra organisationer om Konkurrensverkets roll och uppgifter förutom tillämpning av konkurrenslagen kan också utgöra en orsak till att konkurrensproblem inte kommer till verkets kännedom. Under utredningsarbetet har t.ex. framkommit att representanter för företagarintressen inte känt till att Konkurrensverket bl.a. arbetar med att kartlägga konkurrensnedvridande effekter av olika författningar. Sådana omständigheter kan ge upphov till en snedvridning av den problembild som framträder vid studium av Konkurrensverkets ärendestock. För att kunna kartlägga problemen med konkurrensnedvridande effekter av skattelagstiftningen på ett sådant sätt

att resultaten blir statistiskt säkerställda, torde exempelvis en enkät- eller intervjuundersökning med kvantitativ statistisk metod behöva genomföras. Sådana insatser har, med hänsyn till projektets utformning, inte bedömts påkallade i förevarande fall.

2.2.5 Rapportens disposition

I avsnitt 3 redovisas resultaten av inventeringen av klagomål om konkurrensnedvridande skatteregler. Klagomålen har indelats i kategorier och några av de regelverk som utgör föremål för klagomålen i respektive kategori beskrivs. Med hänsyn till projektets karaktär av inventering hålls beskrivningen i regel på en översiktlig nivå. Momslagstiftningen, särskilt effekterna på tjänstemarknader med ett starkt offentligt inslag, ges ett något större utrymme bl.a. mot bakgrund av att klagomålen inom detta område är förhållandevis vanliga. Vidare redovisas under respektive kategori ett antal kortfattade referat av representativa klagomål. I avsnitt 4 redovisas ytterligare ett antal skatteregler som bedöms kunna medföra konkurrensnedvridande effekter. Urvalet av regler som beskrivs i detta avsnitt har skett utifrån Konkurrensverkets erfarenheter men också mot bakgrund av vad som redovisats av företrädare för små och medelstora företag. I avsnitt 5 slutligen, redogörs för Konkurrensverkets slutsatser i anledning av resultaten av projektet.

3. Klagomål på konkurrensnedvridande skatteregler

3.1 Handläggningsrutiner mm

Förutom tillämpning av lag har Konkurrensverket även tilldelats vissa särskilda uppgifter. Enligt sin instruktion (SFS 1996:353) skall verket sålunda bl.a. lämna förslag till avregleringsåtgärder, uppmärksamma hinder mot en effektiv konkurrens i offentlig verksamhet, informera om gällande svenska och internationella konkurrensrättsliga regler och i övrigt främja ett konkurrensinriktat synsätt. En betydelsefull källa till information om missförhållanden som berör verkets arbetsområde är anmälningar och klagomål.

Till Konkurrensverket inkommer varje år ett betydande antal klagomål. Det är av resursskäl inte möjligt att på ett ingående sätt utreda varje sådant ärende. Verket måste alltså prioritera bland inkomna klagomål. För att ett klagomål skall bli föremål för närmare utredning krävs normalt att den fråga som är föremål för anmälan utgör ett konkurrensproblem, vars lösning är angelägen ur allmän samhällsekonomisk synvinkel samt att frågan är central från allmän konsumentsynpunkt. Vidare utgör frågan om i vad mån det går att styrka en överträdelse av konkurrenslagen underlag för verkets prioritering i ett enskilt klagomålsärende.

Ärenden som inte prioriteras avslutas genom ett kortfattat beslut, varav framgår skälen för att ärendet avskrivs från vidare handläggning. Beslutet expedieras till den klagande. Om det bedöms lämpligt i det enskilda fallet kan ärendet också avslutas genom ett telefonsamtal till den klagande, varvid verkets ställningstagande och bakgrunden härtill förklaras.

Även klagomål som inte leder till utredningsinitiativ är dock betydelsefulla, eftersom det av Konkurrensverkets samlade ärenden går att utläsa vad som upplevs som konkurrensproblem och härav dra vissa slutsatser om konkurrensen inom

olika marknader eller branscher. Sålunda utgör föreliggande arbete en studie av klagomålsärenden gällande ifrågasatt konkurrenssnedvridande skatteregler m.m. De klagomål som utgjort underlag för studien har i enstaka fall blivit föremål för utredning i form av mer eller mindre omfattande skriftväxling. I något fall har ärendet avskrivits sedan yttrande inhämtats från annan myndighet, t.ex. Riksskatteverket. Den klart övervägande andelen klagomål i materialet har emellertid avslutats utan att vidare utredningsåtgärder har vidtagits.

3.2 Övergripande resultat av inventeringen

De flesta klagomål beträffande konkurrenssnedvridande skatteregler gäller mervärdesskatten. Av bruttomaterialet, 42 ärenden, avser 31 ärenden klagomål på konkurrenssnedvridande effekter av momsreglerna. Bland klagomålen på moms avser den största enskilda gruppen sjukvårds- och tandvårdsområdet och är hänförlig till undantagen från momsplikt i mervärdesskattelagen (ML) 3 kap. 4 – 6 §§. Ett annat sätt att kategorisera materialet är att dela in moms-klagomålen i klagomål rörande effekter av det s.k. kommunkontosystemet och övriga moms-klagomål. Klagomål relaterade till kommunkontosystemet gäller förutom sjukvård och tandvård också undervisningsområdet. Kommunkontosystemet är ett system för kompensation av kommuners och landstings kostnader för ingående moms. Systemets konstruktion och innebörd beskrivs närmare på sid. 41 ff.

Övriga momsrelaterade klagomål får anses utgöra exempel på olika verkliga eller, måhända i vissa fall, upplevda snedvridningseffekter av de undantag från momsplikt som stadgas i ML. Sålunda finns klagomål på olikheter i förutsättningarna då ideella föreningar av olika slag konkurrerar med näringsverksamhet, t.ex. momspliktig vandrarhemsverksamhet som konkurrerar med liknande momsbefriad verksamhet bedriven av Svenska Turistföreningen. Uthyrning av barnbilstolar i konkurrens med försäkringsbolag, som enligt mervärdesskattelagen är momsbefriat, försäljning av konfektion i konkurrens med Svenska Scoutförbundet etc.

En annan grupp utgörs av klagomål på fiskala avgifter, som i de anmälda fallen upplevs som konkurrensnedvridande. Här kan nämnas tillsynsavgifter av olika slag, liksom införselavgifter och licenser.

Slutligen har ett antal klagomål påträffats som inte kan hänförs till någon av de ovan nämnda kategorierna. I ett av dessa fall avser klagomålet konkurrensnedvridande effekter av undantag från skatteplikt i lagen om statlig inkomstskatt. Övriga fall i denna kategori avser reklamskatt, olika regler för bilförmåner i s.k. fåmansföretag i förhållande till enskilda firmor och handelsbolag samt reglerna om koldioxidskatt.

Tabell 1, Klagomål hos Konkurrensverket angående konkurrensnedvridande skatteregler 1992 – 1999-06

Momslagstiftningen mm	31
Fiskala avgifter	7
Övriga	4
Totalt	42

Tabellen visar hur de anmälningar som framkommit i inventeringen fördelar sig. Klagomål på moms­lagstiftningen är den klart mest förekommande typen av klagomål på konkurrensnedvridande skatteregler. Till kategorin moms­lagstiftningen har även förts klagomål på regelverk som har en nära koppling till momssystemet utan att utgöra en del av det. Detta gäller främst det nu gällande eller det äldre systemet för kompen­ sation av kommuners och landstings moms­kostnader.

Klagomålen på fiskala avgifter gäller i allt väsentligt statliga myndigheters tillsynsavgifter. I vardera ett fall har kommunala avgifter respektive införselavgifter på livsmedel blivit föremål för klagomål. I ett fall avser klagomålet miljöavgifter på gödsel.

Av tabell 2 framgår inom vilka branscher klagomål inkommit avseende momsregler. Med sjukvård avses här traditionell sjukvård, offentlig eller privat, enligt definitionen i 3 kap 5 § mervärdesskattelagen. Klagomålen hänförliga till alternativ

medicin avser alternativa behandlingsmetoder, som inte faller inom tillämpningsområdet för nämnda lagrum t.ex. homeopatiska behandlingar, akupunkturbehandling och kiropraktisk behandling genom icke legitimerad kiropraktor.

**Tabell 2, Fördelning av klagomål hänförliga till moms-
lagstiftningen**

Ideella föreningar	7
Sjukvård	5
Alternativ medicin	5
Media	3
Tandvård	2
Förskola	2
Skola	1
Övriga klagomål på moms	6
Totalt	31
Varav avseende kommunal momskompensation	10

Bland övriga klagomål på moms finns bl.a. klagomål avseende ifrågasatt olikformiga momsregler för hälsovårdsverksamhet i förhållande till motsvarande verksamhet bedriven av kommunala organ; aerobicsverksamhet, solarier, styrketräning m.m. Med skola avses förskola, grund- och gymnasieskola. Kursverksamhet kan i och för sig inordnas under kategorin skola, men har i förekommande fall främst gällt problematiken kring ideella föreningar, varför de redovisats under denna kategori.

Av det totala antalet klagomål hänförliga till moms-
lagstiftningen avser 10 klagomål konkurrensnedvridande effekter av det system för kompensation av moms i kommuner och lands-
ting, som skall beskrivas närmare i det följande. Sådana klagomål föreligger beträffande sjukvård, tandvård, skola och förskola.

3.3 Klagomål hänförliga till moms lagstiftningen

3.3.1 Allmänt om moms lagstiftningen

De grundläggande reglerna om moms finns i Mervärdesskattelagen (1994:200), nedan ML. De svenska momsreglerna bygger på EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG av den 17 maj 1977) och därpå följande direktiv, som i allt väsentligt utgör tillägg och ändringar av det sjätte direktivet. EG-direktivet berörs närmare i det följande, sid. 33 f.

Tidigare tillämpades i Sverige en omsättningsskatt, s.k. ”oms” avseende omsättning av varor. Många och betydande ändringar av regelverket har skett. Den mest omfattande omläggningen av momsreglerna genomfördes i samband med 1991 års skattereform. Då breddades skattebasen och en i princip generell skatteplikt infördes även för tjänster.

Systematiken bygger på beskattning av det mervärde som uppstår i varje led av försäljning eller förädling. Skattskyldig är den som i Sverige omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i yrkesmässig verksamhet. Med yrkesmässig verksamhet avses verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370) eller som bedrivs under näringsliknande former om omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

I varje led av förädling eller vidareförsäljning, tas moms ut på det mervärde som uppstår genom förädlingen eller försäljningen. Skatteplikten uppstår i samband med försäljning, omsättning, av varor eller tjänster. Momsen är alltså en konsumtionsskatt. Den skall dock bara träffa den slutliga konsument. Alla näringsidkare som omsätter skattepliktiga varor och tjänster har rätt att göra avdrag för den moms som de betalar på sina inköp till verksamheten och belastas härigenom inte med någon kostnad för moms. Vid försäljning till slutkonsument, dvs. en person i slutet av produktions- eller distributionskedjan som inte har avdragsrätt för moms, stannar moms på denne som en kostnad och staten får en motsvarande intäkt. Momsen kan emellertid bli en kostnad även för när-

ingsidkare eller för ett offentligt organ om den verksamhet som bedrivs är momsbefriad. I dessa fall föreligger ingen avdragsrätt och momsen stannar som en kostnad i verksamheten.

Undantag från momsplikt

Enlig ML är all omsättning av varor och tjänster momspliktig, utom där det finns uttryckliga undantag. Det finns ganska många sådana undantag. Momsundantagen kan leda till att olika förutsättningar gäller för näringsidkare som är undantagna respektive skattskyldiga till moms. Genom undantag från momsplikt uppstår en s.k. kumulativ effekt vid produktion och distribution av en vara i flera led. En kumulativ effekt innebär att en dold icke avdragsgill moms följer med i priset på varan i flera led. Nedan redovisas ett exempel på en sådan effekt.

Exempel 1, alla led skattepliktiga – ej kumulativ effekt

Producentledet

Producenten A tillverkar en vara. Priset för denna vara är 1 000 kr. Vid försäljning av varan debiteras utgående moms med 25 procent. Köparen av varan t.ex. en grossist, betalar således 1 000 kr för varan samt ytterligare 250 kr avseende moms. Staten får in 250 kr som en skatteintäkt.

Grossistledet

Grossisten B, som köpt varan för 1 250 kr inklusive moms säljer den vidare till återförsäljaren C för 2000 kr och debiterar utgående moms med 500 kr. Sammanlagt försäljningspris i led 2 är alltså 2 500 kr. Grossisten drar av 250 kr som ingående moms och redovisar $500 - 250 = 250$ kr till staten.

Detaljstledet

När C slutligen säljer varan till konsumenten D är priset 3 000 kr. Härtill kommer moms med 25 procent. Sammanlagt konsumentpris inklusive moms blir då 3 750 kr. C kan dra av 500 kr som ingående moms och kommer därmed att redovisa $750 - 500 = 250$ kr till staten. Totalt har nu staten fått in 750 kr

från näringsidkarna A, B och C. Den slutlige konsumenten D är den som belastats med kostnaden för momsen.

Exempel 2, kumulativ effekt

Förutsättningarna är de samma som i föregående exempel förutom att B antas vara undantagen från momsplikt av något skäl. Detta leder till att han, vid samma påslag som i föregående exempel, måste kalkylera med ett högre försäljningspris vid vidareförsäljning till C, eftersom han inte får göra avdrag för de 250 kr avseende moms han betalat till A. Han säljer därför varan vidare till C för 2 250 kr. Eftersom B:s försäljning är momsfri debiteras ingen moms på priset som C betalar. Istället betalar C för den dolda moms som ligger i priset. Detta leder till en kalkyl där han, för att inte göra en förlust i förhållande till föregående exempel, måste erhålla täckning för de 250 kr som avser dold moms. Hans momsunderlag blir således 3 250 kr istället för 3 000 kr, momsen uppgår till 812,5 kr och priset till slutkunden D blir 4 062,5 kr. I detta fall erläggs 312,5 kr mer i moms än i fallet där alla näringsidkarled var momspliktiga.

I ML finns, som påpekats, ganska många undantag från momsplikt. De mest betydelsefulla utifrån de klagomål som inkommit till Konkurrensverket är följande.

Sjukvård, tandvård och social omsorg

Tjänster som avser sjukvård, tandvård eller social omsorg är undantagna från momsplikt. Detsamma gäller försäljning av varor och tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i den momsbefriade verksamheten. Med sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd. Till sjukvård räknas även sjuktransporter med för ändamålet särskilt inrättade fordon, t.ex. ambulansverksamhet, samt medicinskt betingad fotvård. Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Befrielsen från momsplikt gäller oavsett vem som tillhandahåller tjänsten. En privat vårdinrättning eller organisation som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg är således, lika med stat, kommuner och landsting, befriade från momsplikt. Momsreglerna i sig synes således inte verka konkurrensnedvridande inom det här aktuella momsbefriade området. Däremot avser några klagomål behandlings- eller vårdformer som inte är föremål för momsbefrielse och som de klagande ansett utgöra konkurrerande tjänster. Exempel härpå är olika s.k. alternativa behandlingsformer såsom akupunktur eller naturmedicinska behandlingar.

Utbildningsområdet

Moms utgår ej på tjänster som avser grund- gymnasie- eller högskoleutbildning i fall utbildningen anordnas i regi av det allmänna eller av en av det allmänna godkänd utbildningsanordnare. Moms utgår inte heller på utbildning som enligt studiestödslagen (1972:349) berättigar eleven till studiestöd.

En effekt av befrielsen från momsplikt inom vård-, omsorgs-, och utbildningsområdena är att den som tillhandahåller tjänsterna inte kan göra avdrag för ingående moms. De varor och tjänster som upphandlas i verksamheten är momsbelagda och momsen utgör således en kostnad för den som tillhandahåller den momsbefriade tjänsten.

För att momsbefriade verksamheter såsom sjukvård, skola och omsorg inte skall belastas av kostnaderna för moms har ett särskilt kompenationssystem inrättats, i det följande kallat kommunkontosystemet (lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting 1995:1518). Detta innebär att kommuner och landsting kan begära ersättning från var sitt konto, ett för primärkommunerna och ett för landstingen, för den kostnad som uppstår för kommunen genom att momsen inte kan dras av. Ett viktigt syfte med systemet är att utjämna momsens konkurrensnedvridande effekter vid val mellan kommunal egen regi och upphandling från olika fristående tjänsteproducenter. Möjlighet till sådan kompenation av momskostnader föreligger däremot inte för andra producenter av momsbefriade tjänster, t.ex. privata vårdinrättningar, pri-

vattandläkare eller privata aktörer inom social omsorg. Betydelsen av kommunkontosystemet utvecklas närmare på sid. 41 ff.

Fastighetsområdet

Moms utgår ej på köpeskillingen vid överlåtelse av fast egendom. Detsamma gäller ersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt till fast egendom såsom hyra, bostadsrätt, tomrätt, servitut och arrende. Undantaget gäller också ersättning för vissa nyttigheter som har samband med nyttjanderätten såsom gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio och TV, om nyttigheten tillhandahålls som ett led i upplåtelsen. Undantaget på fastighetsområdet gäller bl.a. inte uthyrning av verksamhetstillbehör, uthyrning av hotellrum, parkerings- camping- och hamnplats m.m.

På fastighetsområdet finns sedan 1979 en möjlighet att ansöka om frivillig momsplikt. En fastighetsägare kan registrera sig för moms om han hyr ut lokaler till hyresgäster som bedriver en momspliktig verksamhet. Systemet ned frivillig momsplikt vid uthyrning av fast egendom är f.n. föremål för översyn (SOU 1999:47).

Försäkringar

Försäkringstjänster är undantagna från moms. Med försäkringstjänster menas tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713), enligt lagen (1989:1079) om livförsäkringar med anknytning till värdepappersfonder eller enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige. Momsbefrielsen gäller också tjänster som avser försäkringar och tillhandahålls av försäkringsmäklare och andra förmedlare av försäkringar.

Idrotten

Inträdesavgift till idrottsliga evenemang liksom avgift för att få utöva idrott är inte momspliktiga. Detsamma gäller andra tjänster som har ett omedelbart samband med den idrottsliga

verksamheten utövas och som omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. En förutsättning för skattefrihet är att tjänsterna tillhandahålls endera av en ideell förening och inkomsten är av sådant slag att föreningen är befriad från statlig inkomstskatt eller att tjänsten tillhandahålls av stat eller kommun.

Här kan också anmärkas att utöver de undantag för idrottslig verksamhet som beskrivits ovan gäller det förhållandet att idrottslig verksamhet ofta bedrivs inom ideella föreningar, som är momsbefriade enligt särskilda stadganden i ML. Se vidare härom nedan.

Massmedier

Tidigare fanns särskilda undantag för allmänna nyhetstidningar. Dessa var momsbefriade. Numera är sådana tidningar belagda med moms, men med en reducerad skattesats om 6 procent.

Inom massmedieområdet gäller dock alltjämt undantag från momsplikt för periodiska medlemsblad eller personaltidningar, om den aktuella publikationen tillhandahålls kostnadsfritt eller tillhandahålls medlemmar eller anställda mot ersättning. Detsamma gäller omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter. Med organisationstidskrift avses en tidning som inte är medlemsblad eller personaltidning och som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med syfte att verka för bl.a. religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktionshindrade eller handikappade medlemmar. Beträffande idrottsliga syften skall anmärkas att endast sammanslutningar anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund, korpидrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté är skattebefriade i detta sammanhang. För att vara periodisk måste tidskriften utkomma med minst fyra nummer per år.

Ideella föreningars verksamhet

Av ML framgår att momsplikt endast gäller i yrkesmässig verksamhet. En privatperson som säljer sin bil till en annan privatperson är ju inte skyldig att ta ut och redovisa moms på ersättningen för bilen. Enligt huvudregeln gäller att en verksamhet är yrkesmässig om den endera utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen eller om den bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr (4 kap 1 § ML).

Av 4 kap 8 § ML framgår att ideella föreningars verksamhet inte är anse som yrkesmässig förutsatt att föreningen är frikallad från statlig inkomstskatt för den inkomst som verksamheten inbringar enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Det nämnda lagrummet innefattar en mängd regler om vem som skall vara befriad från statlig inkomstskatt och därmed även från moms. Bl.a. krävs att föreningens huvudsyfte är att, utan begränsning till viss eller vissa familjers, bestämda personers, eller föreningens medlemmars ekonomiska intressen, främja vård och uppfostran av barn, kyrklig verksamhet, sjukvårdsverksamhet utan vinstsyfte, barmhärtighetsverksamhet eller andra allmännyttiga verksamheter.

Vissa andra varor och tjänster

Från momsplikt undantas också bl.a. omsättning av fartyg och luftfartyg om de är avsedda för yrkesmässig sjöfart, yrkesfiske, eller yrkesmässig person- eller godsbefordran. Vidare undantas vissa speciella varor och tjänster såsom sedlar och mynt om de inte är samlarföremål, läkemedel som lämnas ut enligt recept, lotterier och spel inklusive vadhållning, modersmjölk, blod, guld som levereras till Sveriges riksbank etc.

Skattesatser

Förutom att vissa områden eller typer av varor eller tjänster är befriade från moms föreligger också olika skattesatser för moms. Normalskattesatsen är 25 procent.

En reducerad moms om 12 procent tas t.ex. ut på hotell- och i campingrörelse, på personbefordran av olika slag inklusive skidliftar, på omsättning av vissa konstverk och omsättning av livsmedel utom vatten från vattenverk samt på omsättning av alkoholdrycker och tobak.

6 procent moms gäller, som berörts ovan, för allmänna nyhetstidningar varmed avses publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer per vecka och för motsvarande radio- och kassettidningar. Samma skattesats gäller också tillträde till konsert-, biograf-, teater-, cirkus-, opera- och balettförställning och andra jämförliga föreställning, upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätter av olika slag samt omsättning av tjänster inom det idrottsliga området, som inte är undantagna från skatteplikt enligt vad som redovisats ovan.

De klagomål på momsreglerna som kommit fram i inventeringen berör ett antal av de ovan redovisade undantagen från momsplikt. Därutöver föreligger anmälningar mot det särskilda systemet för kompensation av momskostnader i kommuner och landsting, numera det s.k. kommunkontosystemet. I avsnitt 3.3.2 behandlas först klagomål som gäller moms och momsrelaterade frågor inom traditionellt offentliga tjänster såsom sjukvård, tandvård och utbildning. Därefter beskrivs, mer översiktligt, några övriga kategorier av momsklagomål som bedömts betydelsefulla från konkurrenssynpunkt.

Återkommande lagändringar

Mervärdesskattelagen trädde i kraft den 1 juli 1994. Under den tid lagen varit i kraft har den ändrats ett fyrtiotal gånger. Många ändringar har varit omfattande. Regelverket har också varit föremål för ett synnerligen omfattande utredningsarbete, som i många fall inte givit upphov till lagändringar.

Sedan skattereformen år 1991 har bl.a. följande utredningar gjorts beträffande momsregler som berörs i denna rapport.

Ny mervärdesskattelag (SOU1992:6). I betänkandet föreslogs den nya moms lag, som trädde i kraft den 1 juli 1994.

Vissa mervärdesskattefrågor (SOU 1992:121), vari bl.a. föreslogs en utvidgning av sjukvårdsbegreppet till att omfatta också vissa alternativa behandlingsmetoder.

Vissa mervärdesskattefrågor II (SOU 1993:75). I betänkandet föreslogs bl.a. att den kompensation av kostnader för ingående moms i momsbefriad verksamhet som kommunerna åtnjuter skall avskaffas. Bland annat pekades på att en sådan kompensationsordning snedvrider konkurrensen i förhållande till konsumenterna av offentliga tjänster, särskilt där privata alternativ till en offentlig tjänsteproducent finns. För att skapa likvärdiga konkurrensvillkor mellan kommunal egen regi och alternativet att köpa tjänsten från en producent utanför kommunen föreslogs ett korrigeringsystem där den kommunala förvaltning eller resultat enhet som får ett skattepliktigt arbete utfört av en egenregi-enhet skall påföras en fiktiv momskostnad genom en intern bokföringsåtgärd. Vidare föreslogs att allmänna nyhetstidningar och andra periodiska publikationer skall åläggas en allmän momsplikt om 12 procent.

Uppskattad sysselsättning – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn. (SOU1994:43). I betänkandet föreslås att vissa specificerade privata tjänster momsbefrias och att hushållen får möjlighet att dra av kostnaderna för sådana tjänster efter särskilda regler vid inkomstbeskattningen.

Vissa mervärdesskattefrågor III – kultur mm (SOU1994:31). I betänkandet föreslogs att momsskattesatsen för inträden till nöjesparker, nöjesfält och djurparker sänks från 25 till 12 procent. Vidare förs ett resonemang om momsplikt för kultur- och nöjesområdet i övrigt samt beträffande ideella föreningar. Utredningen ansåg dock, på grund av osäkerhet om ett eventuellt EU-inträde, att det inte var möjligt att lämna författningsförslag i dessa delar.

Skattereformen 1990-91 – En utvärdering (SOU 1995:104). I betänkandet utvärderades effekterna av 1991 års skattereform med beaktande av de mål för reformen som satts upp med

avseende på skatteplanering, sparande och konsumtionen, sysselsättning, finansiering, fördelningseffekter m.m.

Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet (SOU 1999:47). I betänkandet förslogs vissa förändringar av reglerna om frivillig skattskyldighet vid hyra av fast egendom. Syftet med förslagen är bl.a. att förenkla den administrativa behandlingen hos skattemyndigheterna och att utjämna konkurrensnedvridningar i förhållande till utländska företagare som bedriver verksamhet i hyrda lokaler inom landet.

För närvarande arbetar utredningen om utvärdering av det särskilda systemet för ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (In 1998:10, dir. 1998:93), med att utvärdera kommunkontosystemet med särskild inriktning på dess konkurrensnedvridande effekter mellan å ena sidan kommunala aktörer och å andra sidan privata och andra icke kommunala aktörer. Utredningen skall också belysa varför ersättningarna inom systemet har ökat under senare tid. Utredningen skall lämna sitt slutbetänkande senast den sista oktober 1999.

Under 1999 gav regeringen också direktiv (Dir. 1999:10) till utredningen om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen. Utredningen skall bl.a. belysa effekten på konkurrensen av de momsregler som gäller för ideella förenings verksamhet. Utredaren skall undersöka om de nuvarande reglerna ger upphov till konkurrensnedvridningar. Undersökningen skall innehålla en kartläggning av omfattningen av konkurrensproblemen. Utredaren skall även analysera om den svenska lagstiftningen är anpassad till den ordning som gäller inom EU i detta avseende. Utredaren skall också överväga om det är lämpligt att införa de särskilda mervärdesskatte regler för mindre företag som Sverige genom anslutningsfördraget getts möjlighet att tillämpa. Utredningen skall redovisa resultatet av sitt arbete senast den 1 juli 2000.

Förhållandet till EG-rätten

Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG av den 17 maj 1977) krävs för att en verksamhet skall vara

momspliktig att den bedrivs av en skattskyldig person ("taxable person"), dvs. en person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet oberoende av syfte eller ekonomiskt resultat. Dessutom krävs att verksamheten ifråga inte undantagits från momsplikt enligt andra regler i direktivet.

Även offentlig verksamhet, t.ex. inom en kommun, kan göra kommunen till en skattskyldig person när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter om de uppbär ersättning i form av avgifter, arvoden eller bidrag. En kommun torde således inte vara skattskyldig person i vad avser myndighetsutövning som sker t.ex. inom delar av socialtjänsten eller i den kommunala miljöövervakningen. Om emellertid en risk för konkurrensnedvridning föreligger när det gäller verksamhet som en kommunal eller annan offentlig förvaltning bedriver i egenskap av offentlig myndighet, skall de enligt direktivet ändå betraktas som skattskyldiga personer.

Dessutom krävs, för att en momsplikt skall vara möjlig, att verksamheten inte är särskilt undantagen från momsplikt enligt direktivet. Enligt art. 13 i det sjätte direktivet utgör sjukvård, undervisning och social omsorg verksamheter som är särskilt undantagna från momsplikt. Detta gäller dock under förutsättning att tjänsten tillhandahålls av ett offentligt organ eller, under jämförbara sociala betingelser, av sjukhus, kliniker och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande slag. Ett flertal undantag från momsplikt i art. 13 bygger alltså på att tjänsten produceras av offentlig förvaltning ("public bodies"). Om tjänsten däremot tillhandahålls av ett privaträttsligt subjekt torde däremot en momsbeläggning kunna ske under vissa förutsättningar. Vad som är offentlig förvaltning får bedömas enligt nationell rätt.

Generellt kan sägas att EG-direktivet ger ett betydande tolkningsutrymme. Detta beror troligtvis i första hand på de stora skillnader som föreligger mellan medlemsländerna beträffande förvaltningsstruktur, tradition och därmed också mellan ländernas bedömningar av vad som är offentlig förvaltning. Mot bakgrund härav är det t.ex. oklart om ett sjukhus som

bedrivs i form av ett aktiebolag, helägt av ett landsting, utgör offentlig förvaltning eller ett privaträttsligt subjekt. För den senare tolkningen talar att den civilrättsliga aktiebolagslagen skall tillämpas för bolaget. För en vårdproducent vars verksamhet regleras av t. ex. kommunallagen torde förhållandet vara det motsatta.

Sammanfattningsvis kan dock sägas att EG-direktivet synes begränsa handlingsutrymmet beträffande möjligheten att införa en momsplikt särskilt beträffande områdena sjukvård, undervisning och social omsorg. Här skall också påpekas att den gällande momslagen är harmoniserad med EG-rätten. Frågorna är emellertid komplicerade och kan inte närmare utredas inom ramen för detta projekt.

3.3.2 Traditionellt offentliga tjänster

Inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning gäller från konkurrenssynpunkt delvis likartade problemställningar. De behandlas därför i ett sammanhang och betecknas i det följande ”traditionellt offentliga tjänster”. Det rör sig nämligen om verksamheter där offentliga organ av tradition svarat för en mer eller mindre betydande del av tjänsteproduktionen. För dessa tjänster stadgas undantag från momsplikt i 3 kap. 4 – 8 §§ ML.

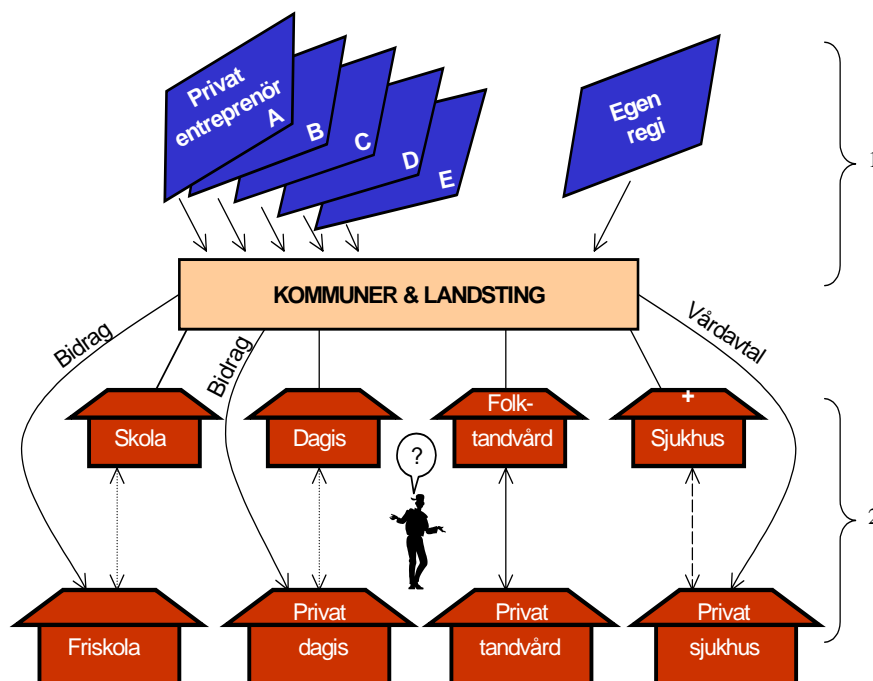
Moms utgår således inte på patient-, tandvårds- eller barnomsorgsavgifter. I den mån verksamheten finansieras med anslag eller bidrag utgår inte heller moms på priset eller kostnaden för tjänsten. Detta innebär också att verksamheten får bära kostnaderna för ingående moms. Storleken av denna varierar från verksamhet till verksamhet bl.a. beroende på hur investeringsintensiv verksamheten är. En verksamhet med en större andel personalkostnader belastas i mindre grad av sådana kostnader.

Det saknar betydelse i vilken form verksamheten bedrivs. Befrielsen från momsplikt gäller oavsett om verksamheten bedrivs av kommuner, landsting, i kooperativ form eller i privat regi. Här synes således, såvitt gäller momslagstiftningen, likartade villkor gälla mellan tjänsteproducenter av olika slag.

Så länge olika producenter av vård och omsorg likabehandlas i momshänseende synes inget legalt konkurrenshinder föreligga i momslagstiftningen.

Marknaden

I allt väsentligt kan dock två olika slag av marknad urskiljas beträffande de traditionellt offentliga tjänsterna. Den ena marknaden finns där kommuner eller landsting upphandlar tjänster i konkurrens, inte sällan i konkurrens med ett utförande i egen regi. På den andra typen av marknad, konsumentmarknaden, är den enskilde konsumenten aktör. I det första fallet väljer den upphandlande enheten, t.ex. kommunen, mellan alternativa entreprenörer och den egna regin.



I led 1 råder konkurrens mellan olika entreprenörer som erbjuder tjänster till kommuner och landsting samt mellan entreprenörer och kommunal verksamhet i egen regi. I led 2 är det konsumenten som "upphandlar" tjänsterna från kommunen eller landstinget alternativt av en från kommunen eller landstinget mer eller mindre fristående producent av motsvarande tjänst.

På den andra marknadstypen väljer konsumenten mellan privatläkaren eller vårdcentralen, mellan friskolan och den kommunala grundskolan eller mellan folktandvård i landstingets regi och ett privat tandläkaralternativ.

Konkurrens i konsumentledet är emellertid ingen självklar företeelse bland de traditionellt offentliga tjänsterna. Förutom konkurrenssnedvridningar som kan orsakas av marknadens aktörer genom t.ex. konkurrensbegränsande avtal m.m. kan nämligen olika regelkomplex på varierande sätt motverka eller hindra en effektiv konkurrens på en marknad. De marknader som avses i redovisade anmälningar till Konkurrensverket är starkt skiftande i detta avseende. I många fall gäller t.ex. olika grad av reglering av etableringar och prissättning.

Skolan

På skolområdet gäller t. ex. att kommunerna kan lämna bidrag till ungdomskolor i icke kommunal regi, s.k. friskolor, ifall friskolan uppfyller vissa lagstadgade krav. Det är Skolverket som efter prövning beslutar om förutsättningar för bidrag föreligger. Bidrag skall emellertid inte i något fall utgå om friskolans verksamhet skulle medföra påtagligt negativa följder för skolväsendet i den kommun där skolan ligger eller i närliggande kommuner. Så kan, enligt förarbetena till skollagen, vara fallet om utbildningen i en fristående skola hotar att slå ut en befintlig skola i en landsorts- eller glesbygdskommun och detta leder till att avståndet till närmaste utbildning avsevärt ökar för elever i någon del av kommunen (prop. 1998/99:45 sid. 14).

Skolan är finansierad av det allmänna, så också friskolorna. Skolor inom grundskole- och gymnasieundervisningen får inte ta ut avgifter för undervisningen oavsett om de drivs i traditionell kommunal regi eller utgör friskolor. Undantag gäller för enstaka inslag i verksamheten som medför en obetydlig kostnad för eleverna. Någon priskonkurrens i konsumentledet förekommer alltså inte inom ungdomsskolan. Däremot kan t.ex. kvalitet eller särskilda inriktningar på utbildningen användas som konkurrensmedel. De förändringar som genomförts under senare tid och som möjliggör friskolor

kan sägas innebära en vidgad möjlighet till val av skola och skolform.

Sjukvården

Inom den öppna sjukvården finns en konkurrens från privata läkarmottagningar utanför landstingen. Konkurrens beträffande sjukvård som kräver sjukhusvistelse eller privat sjukvård i den meningen att den är privat finansierad, direkt eller via privata försäkringar, förekommer praktiskt taget inte i Sverige.

Sjukvården, såväl i privat som i allmän regi, finansieras i allt väsentligt av det allmänna genom sjukförsäkringen. Denna är en del av den allmänna försäkringen. Förutom sjukförsäkringen omfattar den allmänna försäkringen folkpensionssystemet samt försäkring för tilläggs pension. Som framgått har en konkurrens uppstått mellan olika privata entreprenörer som erbjuder tjänster såsom laboratorieverksamhet, måltider, städning, drift av sterilcentral m.m. till de olika offentliga sjukvårdshuvudmännen. Det förekommer också s.k. vårdavtal, som exempelvis kan innebära att en privat vårdinrättning avtalar med sjukvårdshuvudmannen att för hans räkning tillhandahålla ett visst antal behandlingar av ett visst slag mot överenskommen ersättning. Men det är alltså knappast fråga om konkurrens i konsumentledet. Det är sjukvårdshuvudmannen som upphandlar vården genom vårdavtalet. Ett slumpfaktor föreligger beträffande i vad mån patienten behandlas på landstingets sjukhus eller remitteras av behandlande läkare till den av landstinget upphandlade privata vårdgivaren.

Inom öppenvården finns privata alternativ, men ersättning och, indirekt, kostnadsnivån styrs genom offentliga regleringar, främst lagen om allmän försäkring och de författningar som utfärdats med stöd av lagen. Någon konkurrensmarknad i konsumentledet existerar således i praktiken inte för sjukvårdens vidkommande, även om några uttryckliga legala hinder mot en utvidgad privat sjukvård finansierad via privata sjukförsäkringar inte tycks föreligga.

Social omsorg

Inom socialtjänsten är förhållandena i allt väsentligt likartade med dem inom sjukvårdsområdet. Social omsorg är en kommunal angelägenhet enligt socialtjänstlagen. Under senare år har socialtjänstlagens tillämpningsområde snävats in. Sedan år 1998 regleras all skolverksamhet i skollagen, även barnomsorg och förskoleverksamhet. Tidigare reglerades denna verksamhet i socialtjänstlagen. Beträffande olika slag av bistånd enligt socialtjänstlagen, missbrukarvård m.m. är det av naturliga skäl knappast aktuellt med konkurrens i användarledet. Denna verksamhet utgör i stora delar myndighetsutövning. Däremot kan kommunen vid upphandling av t. ex. vårdplatser inom missbrukar- eller ungdomsvård, välja mellan egen regi och upphandling genom privat entreprenör på motsvarande sätt som inom sjukvårdsområdet.

Några klagomål föreligger inte beträffande verksamheter inom socialtjänstlagens tillämpningsområde.

Tandvården

Sedan länge finns en valmöjlighet mellan tandvård i offentlig regi, främst genom folktandvården, och tandvård hos privat-tandläkare. Eftersom tandvårdsmarknaden varit föremål för prisreglering har emellertid knappast någon priskonkurrens förekommit mellan de offentliga och privata alternativen. Sedan årsskiftet 1998/99, då fri prissättning infördes på tandvårdstjänster, har situationen dock förändrats avsevärt.

Härav följer att tandvårdsmarknaden numera är den av de traditionellt offentliga tjänstemarknaderna som mest liknar en traditionell konsumentmarknad i konkurrens, dominerad av privaträttsliga aktörer. Härigenom skiljer sig tandvårdsmarknaden på ett från konkurrenssynpunkt påtagligt sätt från övriga marknader inom den traditionellt offentliga sfären.

Alternativa behandlingsformer

Det föreligger olika villkor för traditionell sjukvård och för s.k. alternativ medicin, som inte omfattas av definitionen av

sjukvård i momslagen. Från konkurrenssynpunkt är det angeläget att bedöma i vad mån den alternativa medicinen utgör ett likvärdigt alternativ till traditionell sjukvård. I många fall torde möjligheter saknas att direkt substituera mellan s.k. alternativa behandlingsmetoder och traditionell sjukvård. I sådana fall ger de olika momsreglerna knappast upphov till någon konkurrenssnedvridning.

I andra fall kan den alternativa behandlingsmetoden ha en direkt medicinsk effekt och utgöra ett alternativ. I sådana fall leder de olikformiga momsreglerna till en konkurrenssnedvridning. Mellanformer finns. Det kan t.ex. tänkas att den alternativa behandlingsformen utgör ett komplement till den traditionella. Att dra gränsen mellan när en behandling utgör ett alternativ till traditionell sjukvård, ett komplement till denna eller utgör en ej substituerbar tjänst är mycket svårt, bl.a. beroende på den medicinska vetenskapens ståndpunkt och vad som från tid till annan anses utgöra beprövad medicinsk metod. Detta ger vid handen att också en utvidgning av sjukvårdsbegreppet visserligen kan, i varje fall tillfälligt, lindra en konkurrenssnedvridning, men den ger också upphov till nya gränsdragningsproblem. En utvidgning av sjukvårdsbegreppet, så att bl.a. alternativa behandlingsmetoder skulle komma att större grad likställas med traditionell sjukvård, har föreslagits men ej lett till lagstiftning (SOU 1992:121).

Klagomål

736/93

Scandinavian Acupuncture Foundation anförde att vissa terapiformer är momsbefriade medan andra är momspliktiga samt att skolmedicinen åtnjuter subventioner medan alternativa behandlingsformer saknar subvention, men beläggs med "straffskatt" i form av moms på sin verksamhet.

577/96

BGA Revisionsbyrå AB anförde i klagomål att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral. Mot den bakgrunden ifråga-

sattes häremot stridande regler i beträffande vårdsektorn. Sålunda framhölls att akupunktörer, kiropraktorer, sjukgymnaster m.fl. behandlingsformer konkurrerar på olika villkor då tjänsterna är momspliktiga i motsats till traditionell sjukvård.

620/96

Göteborgs Patientförening anförde att lika konkurrensvillkor borde föreligga mellan traditionell sjukvård och alternativa behandlingsformer. Dels borde, enligt föreningen, momsreglerna tillämpas på samma sätt för de olika vårdtyperna, dels borde även alternativa behandlingsformer och läkemedel omfattas av reglerna om ersättning ur den allmänna sjukförsäringen.

Den kommunala momscompensationen

Systemet med kompensation av kommuners och landstings kostnader för ingående moms utgjorde i ett tidigare skede en del av momssystemet. Kommuner och landsting hade under perioden 1991 – 1994 en i princip generell avdragsrätt för moms. Numera är kompensationsreglerna lagtekniskt frikoppade från mervärdesskattesystemet, men ett så nära samband föreligger mellan momsreglerna och det nu gällande kompensationsordningen, i det följande kallad kommunkontosystemet, att det bedömts önskvärt att behandla dessa i ett sammanhang.

Kommunkontosystemets konstruktion

I samband med 1991 års skattereform, då beskattningsområdet för moms vidgades och fler tjänster blev momspliktiga, infördes en rätt för kommuner och landsting att inom mervärdesskattesystemet få avdrag för kostnader för ingående moms i verksamheter som inte är momspliktiga. Reglerna infördes för att utjämna momsens konkurrenssnedvridande effekter vid val mellan kommunal egen regi och upphandling av privata entreprenörer för den kommunala verksamheten. Om ett sy-

stem för sådan kompensation saknas är det i regel mer förmånligt att bedriva verksamheten i egen regi än genom en utomstående entreprenör. Systemet slopades dock inför år 1995 och en provisorisk ordning infördes, som skulle tillämpas endast under år 1995. Orsaken härtill var att systemet i sin ursprungliga form inte var förenligt med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Från och med år 1996 tillämpas ett nytt system för moms-kompensation i syfte att motverka konkurrensnedvridningar (lag 1995:1518 om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting). Systemet bygger på att kommuner och landsting kan söka ersättning för sina numera icke avdragsgilla kostnader för ingående moms. Kommunkontosystemet skall vara självfinansierande. Med självfinansiering avses här att systemet finansiellt skall kunna fungera självständigt vid sidan av mervärdesskattesystemet. Kommuner och landsting betalar årligen in ett bestämt belopp till två konton hos Riksgäldskontoret, ett för kommunerna och ett för landstingen. Beloppen beräknas per kommuninvånare multiplicerat med antal invånare i kommunen. Riksskatteverket bestämmer, senast den 10 september varje år, hur stora nästkommande års inbetalningar skall vara. Avgifterna skall vara så avvägda att de kan förväntas täcka uttagen från kontona. Kostnaderna för systemet bärs dock ytterst och till största delen av staten genom allmänna statsbidrag.

Kommunkontosystemet är inte avsett att vara ett system för kommunal kostnadsutjämning. Syftet är att skapa likvärdiga konkurrensvillkor mellan kommunal egenregi och alternativet att kommunen anlitar entreprenörer vid produktion av kommunala tjänster av olika slag. Förutom ersättning för momskostnader i skattebefriad kommunal verksamhet, t.ex. ett kommunalt sjukhem, utgår efter ansökan en särskild ersättning för dold moms i samband med upphandling av entreprenader och andra tjänster för den kommunala verksamheten. Eftersom en privat entreprenör som arbetar åt en kommun eller ett landsting, t.ex. ett privat företag som svarar för det medicinska laboratoriet vid ett sjukhus, inte är momspliktigt och heller inte har rätt att få ersättning för sina momskostnader genom kommunkontosystemet, uppstår en skillnad i kost-

nadsbelastning mellan entreprenören och alternativet med laboratorieverksamhet i egen regi.

I syfte att utjämna denna skillnad infördes samtidigt med kommunkontosystemet den särskilda ersättningen, som uppgår till sex procent av entreprenadsumman. Ersättningen utgår från kontot. Vid jämförelse av kostnaden för tjänsteproduktion i egen regi och kostnaden för en upphandlad entreprenad, skall kommunen således räkna med ersättningen om sex procent vid värdering av inkomna externa anbud. Ersättningen är en schablon som bygger på att inte alla entreprenörens kostnader, t. ex kostnader för löner och, i många fall, hyror, belastas med moms. Stora variationer förekommer och sex procent anses utgöra ett medelvärde. Senare har emellertid bl.a. en nivå om 18 procent införts avseende lokalyror för vissa boständetjänster.

När kommunkontosystemet infördes år 1996 bedömde regeringen att kommunernas och landstingens kostnader för finansiering av systemet borde täckas med allmänna statsbidrag. För år 1997 tillfördes från staten 16 560 miljoner kronor till kommunerna och 5 942 miljoner kronor till landstingen. Statsbidragen har varit i allt väsentligt oförändrade från systemets tillkomst, även om smärre justeringar har gjorts. År 1998 utgick knappt 23 miljarder kronor till kommuner och landsting i statsbidrag. Omslutningen i kommunkontosystemet hade däremot ökat kraftigt. Den uppgick 1998 till drygt 25 miljarder kronor och väntas öka till drygt 27 miljarder 1999.

Klagomål

569/92

Två privatpraktiserande läkare i Katrineholm pekade på den enligt deras uppfattning snedvridna konkurrensen mellan privat läkarvård och läkarvård i landstingets regi, som uppstått genom kommuners och landsting möjlighet till kompensation av momskostnader som infördes år 1991.

461/93

Stiftelsen Sverige-finska skolan i Motala klagade över att Motala kommun inte tillgodoräknade skolan kostnader för dold moms motsvarande den särskilda statliga ersättning som utgår till kommunen för detta ändamål. Därmed försämrades skolans förutsättningar att bedriva en med kommunen konkurrerande skolverksamhet.

1086/96

Två privatpersoner, som ägnat sig åt barnomsorg, ifrågasatte om inte Gotlands kommuns villkor för enskild barnomsorg var konkurrenssnedvridande, bl.a. genom att kommunen påstods inte kompensera den privata entreprenören för momskostnader motsvarande den särskilda statliga ersättning som utgår för detta ändamål.

379/98

Stockholm specialistvård AB pekade på att de olika momsreglerna som gäller inom sjukvården ger konkurrenssnedvridande effekter. Särskilt framhölls att Stockholms läns landsting fick ersättning för sina momskostnader medan en privat läkarmottagning inte åtnjöt samma förmån. Klaganden anförde vidare att Landstinget vid upphandling av sjukvårdstjänster från privata entreprenörer tillämpade olika villkor för momsersättning. I ett fall skulle entreprenören krediteras den momsersättning som landstinget fick genom det speciella statliga ersättningen. I ett annat fall, då upphandling skett från Stockholms specialistvård AB, utgick ej sådan compensation.

Konkurrens effekter av kommunkontosystemet

Kommunkontosystemet i sig ger endast en indirekt konkurrenssnedvridande effekt genom att kommunerna faktiskt måste betala in belopp som täcker utbetalningarna. Snedvridningseffekten uppstår i huvudsak då kommunsektorn tillförs medel från staten. Kommuner och landsting tillförs ca 23 kronor i statsbidrag år 1999. Detta kan ses som en subvention av

kommunal tjänsteproduktion, som inte kommer konkurrerande aktörer till del.

Syftet med kommunkontosystemet är att utjämna förutsättningarna för konkurrens mellan kommunal verksamhet i egen regi och motsvarande verksamhet som upphandlas av från kommunen fristående tjänsteproducenter. I denna del har systemet av allt att döma fungerat på ett tillfredställande sätt. Beträffande reglerade områden, d.v.s. områden där legala etableringshinder och prisreglering föreligger i större eller mindre utsträckning, torde systemet heller inte medföra några påtagliga eller direkta konkurrenseffekter på konsumentmarknaden.

Det är alltså när allmänheten ges möjlighet att välja mellan kommunal tjänsteproduktion och en alternativ producent av samma tjänst som kommunkontosystemet, istället för att skapa konkurrensneutrala villkor, medför konkurrensnedvidande effekter. En sådan valmöjlighet har av tradition funnits på tandvårdsmarknaden. Från den 1 januari 1999 är prissättningen dessutom fri och syftet härmed är inte minst att skapa en effektiv konkurrens på den aktuella marknaden. Därigenom får tandvårdsmarknaden anses utgöra ett undantag från vad som anförts beträffande traditionellt offentliga tjänster i övrigt. Kommunkontosystemet ger här direkta snedvridningar av konkurrensen. Ett exempel får belysa detta:

En privattandläkare med egen praktik köper momspliktiga förbrukningsvaror, nyttigheter och löpande underhåll av apparatur m.m. för ca 500 000 kr per år. Enligt uppgift från Privattandläkarnas riksförbund är detta en representativ storlek på sådana kostnader räknat per tandläkare. Detta gäller vid normal verksamhet utan några mer omfattande nyinvesteringar. Härav utgörs 20 % eller 100 000 kr av kostnader för ingående moms. Denna kan inte dras av då verksamheten inte är momspliktig. Motsvarande kan, utan större avvikelser, förväntas gälla också per heltidsarbetande tandläkare vid en folktandvårdsmottagning. Folktandvården drivs emellertid i regel i Landstingets egen regi och som kompensation för den uppkomna kostnaden tillförs folktandvårdsmottagningen pengar från landstingskontot. Härigenom subventioneras folktand-

vården totalt sett med betydande belopp, vilket kan ge förutsättningar för lägre avgifter. Snedvridningen ökar i den mån nyinvesteringar görs i utrustning, inredning m.m. och är normalt som störst i samband med nyetablering av en tandläkarpraktik. Detta leder till att nyetableringar av tandvårdsproducenter utanför landstingssektorn motverkas.

Motsvarande gäller för såväl privata läkarmottagningar som för friskolornas del. De har, liksom privattandläkarna, större kostnader i sin verksamhet än de offentliga aktörerna genom att de själva skall bära kostnaderna för den ingående moms. Effekterna på konkurrensen i konsumentledet blir dock mindre än på tandvårdsmarknaden med hänsyn till att kostnaderna för sjukvård ock skola i högre grad eller uteslutande betalas av det allmänna och då konkurrens med t.ex. patientavgifter inte förekommer.

Effekterna av den kommunala momscompensationen i sin tidigare form, d.v.s. före år 1995, belystes av utredningen om vissa mervärdesskattefrågor i delbetänkandet Vissa mervärdesskattefrågor II (SOU 1993:75). Utredningen fann att den ingående skatten, genom avdragsrätten, inte utgjorde någon kostnad för den offentliga sidan, vilket den gör för privata konkurrerande tjänsteproducenter. Den avdragsrätt för ingående moms som kommunerna fick år 1991 medförde därför konkurrensnedvridande effekter, särskilt på marknader där privata alternativ konkurrerade med offentliga tjänsteproducenter.

Utredningen föreslog att avdragsrätten för kommunerna skulle avskaffas och att det särskilda statsbidraget om 6 procent vid kommunernas upphandling av tjänster skulle slopas. För att upprätthålla konkurrensneutralitet mellan kommunal egenregi och alternativet med upphandling föreslogs ett system med intern kommunal korrigering med nedlagd lönekostnad som underlag i syfte att likställa egenregi med upphandlad privat entreprenör. Förslagen ledde ej till lagstiftning i dessa delar.

Som framgått i det föregående (sid. 33) är kommunkontosystemet också för närvarande föremål för översyn.

3.3.3. Övriga klagomål på momsregler

Ideella föreningar

Ideella föreningars verksamhet, även näringsverksamhet, är generellt sett befriad från skattskyldighet till moms och statlig inkomstskatt, dock med undantag för inkomst som hänför sig till innehav av rörelse eller fastighet (4 kap 8 § mervärdes-skattelagen jämförd med 7 § 5 mom. Lagen om statlig inkomstskatt.

Klagomål

319/95

Klaganden pekade på att konkurrens inte sker på lika villkor mellan å ena sidan olika kyrkliga samfund och idrottsföreningar som bedriver verksamhet i form av ideella föreningar och å den andra sidan privata företag inom verksamheter som försäljning av begagnade varor; möbler, husgeråd, kläder mm samt kaféerörelse, bl.a. i anledning av att ifrågavarande föreningar åtnjuter skatte- och momsfrihet till skillnad från privata konkurrenter.

615/95

Klaganden, som representerar ett företag i konfektionsbranschen med ett sortiment av scoutkläder, pekade på att olika konkurrensförutsättningar föreligger för konfektionsföretaget och Svenska Scoutförbundet, som också marknadsför scoutkläder till sina medlemmar, genom att scoutförbundet är skatte- och momsbefriat vid sådan försäljning. Klaganden framförde att scoutförbundets försäljningsverksamhet var av betydande omfattning och bedrevs i former som liknade ett postorderföretag samt efterlyste en översyn av reglerna om skattebefrielse för ideella föreningar.

1220/96

Klaganden bedrev verksamhet med bl.a. danskurser och anförde att bristande konkurrensförutsättningar förelåg mellan

den av henne bedrivna kommersiella verksamheten och konkurrerande verksamhet bedriven av studieförbund och ideella dansklubbar, främst genom att de senare verksamheterna var befriade från moms.

171/92

Sveriges Vandrarhem i förening (SVIF, som är en sammanlutning av vandrarhem som bedriver kommersiell vandrarhemsverksamhet i privat regi, pekade i ett klagomål på att Svenska Turistföreningen, som bedriver en med SVIF:s medlemsföretag konkurrerande verksamhet, åtnjuter skattebefrielse i motsats till SVIF-företagen.

Vidare anfördes att STF i samband med höjning av turistmomsen höjt sina priser trots att STF är skattebefriat. SVIF ansåg att STF åtnjuter en otillbörlig fördel också genom att STF vid förvärv av lokaler för vandrarhemsverksamhet kan lägga högre anbud genom sin skattebefrielse.

Ett principförslag innebärande att ideella föreningars utåtriktade kommersiella verksamhet skulle beläggas med moms framlades i betänkandet (SOU 1994:31) Vissa mervärdesskattefrågor III. Utredningen föreslog dock inga lagändringar med hänvisning till ett eventuellt förestående EU-inträde. Konkurrentverket stödde utredningens principiella ståndpunkt och anförde att verksamhet av visst slag bör underkastas samma skattemässiga behandling oavsett i vilken form den bedrivs. Konkurrentverket anser alltså att det från konkurrenssynpunkt vore önskvärt att ideella föreningars utåtriktade kommersiella verksamheter beläggs med moms. En sådan förändring skulle i stort sett undanröja de konkurrensproblem som olikformiga momsregler idag nedför på detta område.

Under år 1999 tillkallades en särskild utredare (Dir.1999:10) med uppgift att se över de begrepp i mervärdesskattelagen som reglerar skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet och förhållandet till det sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredaren skall också belysa i vad mån de nuvarande regleringarna av ideella föreningar ger upphov till snedvridningar av konkurrensen, bl.a. utifrån hur sådana föreningar agerar på marknaden. Utredningen skall innehålla en kartläggning av omfattningen av konkurrensproblemen. Utredaren

skall vidare analysera om den svenska lagstiftningen i dessa delar är anpassad till den ordning som gäller inom EU. Resultaten skall redovisas senast den 1 juli 2000.

Massmedier

Klagomål

101/92 och 432/92

Ärendena gäller båda klagomål från VECTU (Svenska veckopressens tidningsutgivarförening) och avser skillnaden i momsuttag mellan veckopress och s.k. allmän nyhetstidning. Särskilt framhålls att gränsen mellan allmän nyhetstidning och populärpress blivit alltmer oklar under senare år inte minst genom att till allmänna nyhetstidningar ofta hör bilagor som till form och innehåll konkurrerar med veckotidningar och annan populärpress.

1014/93

Tidningen Hästen pekade i en anmälan på att Svenska ridsportförbundet ger ut fyra publikationer; Svenska ridsportförbundets kalender, Tidningen ridsport, Tidningen ridsport – special samt Hästjournalen, som alla konkurrerar med tidningen Hästen. Den senare publikationen är inte momsbefriad medan Ridsportförbundets publikationer enligt klaganden åtnjuter sådan befrielse i egenskap av s.k. periodiska organisationstidskrifter.

I samband med 1991 års momsreform undantogs s.k. allmänna nyhetstidningar från momsplikt. Med allmän nyhetstidning avses publikationer av dagspresskaraktär, som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka. De refererade klagomålen från år 1992 avser dessa äldre regler. Därefter har också allmänna nyhetstidningar blivit momspliktiga, dock med en skattesats om 6 procent. Konkurrenssnedvridningen har sålunda mildrats beträffande allmänna nyhetstidningar i förhållande till publikationer som mer eller mindre direkt konkurrerar med dem.

Alltjämt gäller dock att t.ex. periodiska organisationstidskrifter som kan anses utgöra offentliga organ för en organisation är befriade från moms. Detsamma gäller annonsintäkter m.m. i sådana tidningar. 1993 års anmälan mot Svenska ridsportförbundets tidningar är därför alltjämt aktuell.

3.4 Fiskala avgifter

Med fiskala avgifter avses här avgifter som det allmänna tar ut för t. ex. tillstånd att bedriva viss verksamhet eller för tillsyn över verksamheten. Antalet anmälningar mot fiskala avgifter som framkommit i inventeringen är relativt litet och mindre än vad som förväntades då projektet inleddes. Härav skall dock, mot bakgrund av vad som anförts om resultaten skall värderas, inte dras slutsatsen att fiskala avgifter inte utgör ett problem. Vad som anförts i det följande får snarare utgöra en beskrivning av problem som kan uppstå i samband med höga avgifter till det allmänna.

Klagomål

828/95

I ett klagomål anförde Vinum, ett företag som startade 1994 med syfte att importera och sälja viner, att de avgifter som den nyinrättade tillsynsmyndigheten Alkoholinspektionen tog ut var så höga att de snedvred konkurrensen. Avgiften för ett tillstånd att importera vin uppgick till 25 000 kr, vilket kan ställas i relation till avgiften för import av teknisk sprit som togs ut med 2 000 kr. Avgiften för import av skjutvapen var också 2 000 kr. Enligt Vinum kan syftet med en så hög avgift inte vara annat än ett försök att begränsa antalet aktörer på marknaden.

384/99

Svenska predator AB, som bedriver försäljning av biologiska bekämpningsmedel till svenska odlare anförde i ett klagomål

att de tillsynsavgifter som tas ut av Kemikalieinspektionen enligt förordningen (1991:1288) om förhandsgranskning av biologiska bekämpningsmedel snedvrider konkurrensen. Sedan regelverket började tillämpas år 1994 har bolaget betalat 504 000 kr i avgifter för ansökningar, årsavgifter och villkorsändringar. Under 1999 planerar bolaget en utökning av verksamheten, varvid ytterligare ca 89 000 kr kommer att debiteras för förhandsgranskning. Avgiften är så konstruerad att den första ansökan är dyrare än därpå följande ansökningar. Därmed motverkas nyetableringar.

En hög avgift för tillsyn verkar snedvridande på konkurrensen mellan ett mindre företag och ett större. Avgiften utslagen per omsatt krona kan bli betydande i de minsta företagen. I ett en- eller tvåmansföretag kan en avgift om, låt säga 20 000 kr, utgöra en tröskel som de facto avhåller företaget från att expandera eller påbörja verksamhet inom en marknad.

Ett typiskt exempel på en sådan avgift var Alkoholinspektionens i det föregående redovisade avgiftsuttag. Där gällde det en ny konkurrensmarknad; grossistförsäljning av alkoholdrycker, där ett betydande antal nystartade företag konkurrerade. Avgiftsuttaget motverkade en effektiv konkurrens, men framför allt urholkades underlaget för en långsiktig tillväxt av nyetablerade företag. Sedan saken givits publicitet justerades Alkoholinspektionens avgifter till en betydligt lägre nivå, varför problemet i denna del numera får anses undanröjt. Exemplet har tagits med för att belysa problematiken. En annat belysande exempel är de avgifter som blivit föremål för klagomål från Svenska Predator AB. Reglerna om avgifter för tillsyn mm avseende biologiska bekämpningsmedel har numera överförs till förordningen (1998:942) om kemikalieavgifter m.m. Det nya regelverket synes dock i allt väsentligt inte innebära någon förändring beträffande avgiftsuttag m.m.

Sannolikt tillämpas ett stort antal fiskala avgifter av liknande slag. Ett annat område där ibland höga tillsyns- och inspektionsavgifter tas ut är miljöområdet. Det har inte varit möjligt att inom ramen för detta projekt fullt ut kartlägga förekomsten av fiskala avgifter och deras storlek. En sådan inventering skulle dock vara av stort intresse. Särskilt bör belysas hur av-

giften slår i förhållande till branschens struktur, d.v.s. i första hand storleken av de företag som verkar på den aktuella marknaden.

3.5 Reklamskatten

I Sverige utgår skatt på annonser som är avsedda att offentliggöras inom landet och reklam i annan form än annons som är avsedd att spridas inom landet. Skatteplikten infördes i Sverige år 1972 genom lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Från huvudregeln finns flera undantag. Reklamskatt utgår inte för annons i periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutningar med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål. Skatteplikt gäller ej heller för annons i publikation som ges ut på främmande språk för spridning utomlands och inte heller för annonser som avser att främja avsättning för den publikation i vilken den är införd eller i annat nummer av publikationen. Undantaget för officiella organ är förmodligen det mest betydelsefulla av de här berörda. Sverige finns ett stort antal intresseföreningar av olika slag vars publikationer faller in under nämnda undantag, inte minst inom idrottsområdet. Den 1 januari 1999 upphörde skatten på reklamtrycksaker.

Skattesatsen är 4 procent av vederlaget för annonsen i allmänna nyhetstidningar. I övriga fall är skatten 11 procent av vederlaget.

Skatten träffar inte reklam i radio och TV. Reklamvolymerna i dessa kanaler har ökat markant under senare år. Sålunda ökade, enligt Institutet för reklam- och mediastatistik, utrymmeskostnaderna för reklam i TV från 40 miljoner kr år 1988 till 3 183 miljoner kronor år 1998 i löpande priser. Under samma period ökade motsvarande reklamkostnader för traditionell press från 8 756 Mkr till 10 980 Mkr. Beträffande radioreklam finns statistik från och med år 1993. Utrymmeskostnaderna för radioreklam ökade från 32 miljoner kr år

1993 till 517 miljoner kr år 1998. Motsvarande kostnader för samtliga medier sammantagna ökade under perioden 1988 – 1998 från drygt 28 miljarder kr till drygt 38 miljarder kr.

Inom EU-området är TV-reklamens andel av de totala utrymmeskostnaderna för reklam signifikant större. År 1997 svarade TV-reklamen för knappt 19 miljarder ECU. Reklam i dagstidningar och annan press svarade under samma år för drygt 34 miljarder ECU. Den totala reklammarknaden i EU uppgick 1997 till knappt 60 miljarder ECU.

Klagomål

1087/93

Grafiska Företagen efterfrågade i ett klagomål Konkurrensverkets uppfattning om reklamskatten samt refererade resultaten av en enkät bland Svenska Tryckeriföreningens medlemmar, som i huvudsak gav vid handen att lagen om reklamskatt upplevdes svår att tolka, att det var svårt och tidskrävande att beräkna skatteunderlaget, att ny teknik gjort lagen föråldrad, att oseriösa konkurrenter "bjuder på" reklamskatten, att nya reklammedia såsom radio och TV får konkurrensfördelar, att skattemyndigheternas övervakning inte fungerar genom in-konsekventa besked och bedömningar, att reklamskatten hämmar och stör marknaden etc.

Reklamskatten är starkt konkurrensnedvridande på reklammarknaden. För allmänna nyhetstidningar gäller en reducerad skattesats, vilket motiverats med hänsyn till dagstidningarnas betydelse från mediepolitiskt perspektiv. Dessa får därigenom en konkurrensfördel i förhållande till t.ex. fack- och populärpress. Den mest betydelsefulla konkurrensnedvridningen består dock i att stora delar av reklammarknaden inte är belagd med reklamskatt. Genom att den snabbt växande marknaden för reklam i TV och radio inte träffas av reklamskatten, har sådana medier ett mycket bättre läge från konkurrenssynpunkt än de traditionella reklammedierna. Dessutom träffas inte reklam i datamedier t.ex. via Internet av skatten.

Reklamskatten har varit föremål för utredning under senare tid (SOU 1997:53). I betänkandet föreslogs att reklamskatten skulle avskaffas av bl.a. de skäl som redovisats i det föregående. Utredningen drog också slutsatsen att det inte är möjligt att belägga reklam i TV och radio med reklamskatt, eftersom en sådan beskattning skulle möta uppenbara tillämpningsproblem och i praktiken endast kunna upprätthållas beträffande reklam i svenska sändningar. Regeringen ansåg (proposition 1997/98:150 sid. 177) att det f.n. inte fanns möjligheter att finansiera ett totalt avskaffande av reklamskatten, men att så allvarliga problem förelåg beträffande beskattning av reklam i trycksaker att skatten på sådan reklam snarast bör avskaffas. En lagändring av denna innebörd trädde i kraft den 1 januari 1999.

4. Konkurrenssnedvridande skatteregler i övrigt

Som anförts i det föregående kan, utifrån klagomål till Konkurrensverket, inte dras några säkra slutsatser om den inbördes betydelsen mellan olika skatterelaterade konkurrenshinder i lagstiftningen. Särskilt skall anmärkas att det utifrån klagomålen inte kan bedömas vad som är ett kvantitativt större problem än ett annat. Därtill är klagomålen för få och en alltför stor slumpfaktor påverkar dessutom vad som blir föremål för klagomål. Det har under arbetet med projektet bl.a. framkommit att företagare inte uppfattar Konkurrensverket som en naturlig instans att vända sig till när det gäller skatteproblem. Däremot kan material ur verkets ärendebank tjäna syftet att beskriva ett problemområde. Vidare kan klagomål inom ett visst område utgöra indikation på ett konkurrensproblem, som kan motivera ytterligare undersökningsinsatser av annat slag.

4.1 Inventering

Konkurrensverket har inom ramen för projektet samrått med Företagarna. Företagarna har även ingivit en promemoria avseende skatteregler som förbundet anser snedvrیدا konkurrensen.

4.2 Förhållandet till anmälda företeelser.

De företeelser som Företagarna pekat på i sin promemoria sammanfaller med resultaten av klagomålsinventeringen endast på två punkter, nämligen beträffande reklamskatten och fiskala avgifter. Dessa frågor har berörts i det föregående. I övrigt är det andra typer av konkurrenssnedvridande skatteregler som Företagarna pekat på. Att så är fallet bör helt kunna tillskrivas de slumpfaktorer som tidigare berörts. Man kan således inte dra slutsatsen att de av Företagarna framhållna problemområdena skulle vara mindre betydelsefulla än de som framkommit i klagomålsinventeringen eller vice versa.

I det följande skall några företeelser beskrivas och kommenteras dels utifrån företagens redovisning, dels utifrån Konkurrensverkets erfarenheter.

4.3 Reavinst och utdelning på aktier i fåmansföretag

Reglerna i 3 § 12 mom. Lagen om statlig inkomstskatt innebär i korthet att aktieutdelning på och reavinst vid försäljning av s.k. kvalificerade aktier i fåmansföretag skall beskattas såsom inkomst av tjänst istället för, som beträffande aktier i övrigt, inkomst av kapital i den mån inkomsten överstiger en viss nivå, det s.k. gränsbeloppet. Gränsbeloppet utgörs, för aktier förvärvade efter år 1992 av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Har aktien förvärvats under beskattningsåret från närstående och har bolaget tidigare under året lämnat utdelning, får något gränsbelopp inte beräknas. Ytterligare utdelning som lämnas under året skall tas upp som inkomst av tjänst. För aktie som förvärvats före ingången av år 1992 får däremot som anskaffningskostnad tas upp kapitalunderlaget i företaget fördelat med lika belopp på samtliga aktier i företaget.

Med kvalificerad aktie avses att aktien ägs av en person som varit verksam i företaget i betydande omfattning eller av någon närstående till en sådan person. I ytterligare ett antal situationer anses aktie i fåmansföretag vara kvalificerad och medför att ägaren skall ta upp intäkten under inkomst av tjänst, sålunda bl.a. om företaget har ägt aktier i ett annat fåmansföretag, i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Med fåmansföretag avses ett företag, t.ex. bolag eller ekonomisk förening där ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att de förfogar över mer än hälften av rösterna. Som fåmansföretag räknas också ett företag uppdelat i verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, om en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller liknande sätt har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Beskattning av utdelning eller avkastning som inkomst av tjänst enligt de nu beskrivna principerna leder i regel till ett högre skattuttag än om inkomsten skulle beskattas i inkomstslaget kapital. Reglerna kan befaras leda till att företagare söker andra vägar att tillgodogöra sig avkastningen av företaget.

Ett av de alternativa underlag som får användas vid beräkning av kapitalinkomst är substansvärdet vid 1992 års utgång. Företag startade på senare tid får endast använda tillskjutet aktiekapital jämte ovillkorade aktieägartillskott och sparad utdelning som underlag för kapitalavkastningsberäkningen. Detta förhållande missgynnar snabbväxande företag i allmänhet och yngre snabbväxande företag i synnerhet.

Slutligen skall anföras att lönesumman i underlaget för utdelning inte får medräknas om den understiger 10 basbelopp, vilket i stort sett motsvarar kostnaden för två anställda. I dessa fall blir den kapitalbeskattade utdelningen betydligt mindre för företagaren.

Dessa regler påverkar inte bara aktiva företagare utan också personer som inte är anställda, men innehar olika uppdrag i företagen, t.ex. styrelseledamöter. I företag med en större ägarkrets drabbas inte styrelserepresentanter av dessa effekter.

Reglerna reformerades år 1996 (SFS 1996:1611, SOU:1996:119), varvid vissa lättnader i beskattningen infördes för icke börsnoterade bolag. Ännu kvarstår dock konkurrensnedvridande effekter av det aktuella regelverket genom att särskilda regler gäller för små företag.

4.4 Dubbelbeskattning av aktier

Med dubbelbeskattning av aktier avses att bolagsskatt först tas ut på vinsten i ett bolag, varefter kapitalskatt tas ut på utdelningen då vinsten delas ut till aktieägarna. Dubbelbeskattningen medför att avkastningskraven på riskkapital i form av aktiekapital och egna vinster blir högre än på kapital som kan lånas. Generellt sett har större företag lättare att finansiera investeringar m.m. än mindre företag. Börsföretag har gene-

rellt sett möjlighet att vända sig till institutioner och till utländska stiftelser för att erhålla riskkapital. Små onoterade företag är i allmänhet hänvisade till den inhemska riskkapitalmarknaden. Detta leder till att avkastningskraven blir högre för dessa företag.

4.5 Arvs- och gåvoskattelagstiftningen

Arvs- eller gåvoskatt skall betalas med redan beskattade medel i samband med generationsskiften. Med nu gällande marginalsatser innebär detta ett sammanlagt uttag ur företaget som uppgår till ungefär tre gånger skattens storlek. Ägaröverlåtelser i större företag medför inte samma effekter på företagets likviditet och soliditet. Arvs- och gåvoskatten drabbar därigenom i praktiken i första hand små familjeägda företag

I Storbritannien har man sedan några år helt slopat arvs- och gåvoskatten på icke börsnoterade företag. I flera centraleuropeiska länder gäller att skatten kan betalas in i mindre poster under lång tid. Syftet med dessa regler är att undvika konkurrenssnedvridningar för små företag i förhållande till större företag.

4.6 Betalningstider för skatter och avgifter

Små företag har inte sällan en sämre likviditet och soliditet än större företag. Särskilt sårbara är nystartade små företag. Detta innebär att små och framförallt nystartade företag löper en större risk att drabbas ekonomiskt av de förkortade tider för inbetalning av skatter och avgifter som införts under senare tid. Företagens administrativa börda kan också antas ha ökat genom att antalet inbetalningstillfällen har ökat.

4.7 Komplicerade regelverk

Skattelagstiftningen är komplicerad. För fysiska personer infördes för ett antal år sedan en möjlighet till förenklad självdeklaration. Möjligheten har därefter byggts ut att omfatta allt fler individer. Någon motsvarande möjlighet finns inte för företagen, inte ens för de allra minsta. De komplexa regelverk-

ken medför att småföretagare i regel behöver kvalificerad hjälp med bokföring, momsredovisning m.m. Detta orsakar kostnader och tröskeleffekter. Erfarenheten har visat att många i sig livskraftiga småföretag har gått under av det skälet att företaget inte förmått hantera regelverket på rätt sätt. Skatteskulder och avgifter av olika slag har då lett till obeståndssituationer. Det är därför angeläget att arbetet med att förbättra villkoren för de minsta företagen genom förenklingar av regelverken får fortsätta.

4.8 Konkurrens effekter

Som berörts i det föregående är en av grundförutsättningarna för en långsiktig effektiv konkurrens på marknaden goda förutsättningar för nyetablering och utveckling av små företag. De regler som berörts i detta avsnitt kan i förstone tyckas okomplicerade från konkurrenssynpunkt; de rör ju i stor utsträckning aktieägarnas privatekonomiska förhållanden och endast i andra hand företagets konkurrenskraft. En tung skattebörda likaväl som ett komplicerat skattsystem kan emellertid på ett påtagligt sätt motverka lusten att etablera och driva små företag. Denna effekt bör inte underskattas.

Dubbelbeskattningen gäller alla företag. Små företag har på senare tid fått vissa lättnader beträffande dubbelbeskattningen. Häremot skall dock ställas den högre beskattning som gäller för fåmansföretag i förhållande till andra företag. De små företagen finansiella uthållighet är sämre än i stora företag. Det gör dem sårbara för t.ex. tillfälliga likviditetssvackor. Små företag har svårare att skaffa kapital. Finansieringen är som regel dyrare genom svårigheter att ställa säkerheter och större risker för kreditinstitut och andra långivare. De redovisade reglerna utgör en ytterligare pålaga eller svårighet som de små företagen har att tackla. Slutsatsen är att det får anses råda klart sämre förutsättningar för små företag än för större företag. Utifrån ett ägarperspektiv är det i många fall mer lönsamt att använda eget kapital och vinstmedel till andra former av kapitalplacering än att satsa dem på en expansion av företagets verksamhet. Detta utgör, med mot bakgrund av vad som anförts ovan, ett förhållande som inte bara motverkar strävan

att öka sysselsättningen utan också, inte minst på sikt, urholkar underlaget för en effektiv konkurrens.

5. Slutsatser

5.1 Allmänna utgångspunkter

Enligt Konkurrensverkets uppfattning bör skatteregler, så långt det är möjligt, vara generella, enkla och gälla under lång tid. Regelverket bör således vara lätt att tillämpa och stabilt över tiden. Dessa principer bör också vara vägledande vid utformningen av regler och bestämmelser på momsområdet.

Ett av syftena med 1991 års skattereform var att åstadkomma mer likformiga regler för moms och en så generell momsplikt som möjligt. Trots detta kvarstår en rad konkurrensnedvridningar som beror på momsreglernas utformning eller utformningen av med momssystemet sammanhängande regelverk. Momsreglerna har varit föremål för en intensiv utredningsverksamhet under den tid som förflutit sedan lagen om mervärdesskatt trädde i kraft år 1994. Ett betydande antal lagändringar har också gjorts inte minst i syfte att mildra konkurrensnedvridande effekter av momsreglerna. Införandet av kommunkontosystemet är ett sådant exempel.

Dessvärre ger en korrigerig av ett missförhållande inte sällan upphov till nya problem, konkurrensrelaterade eller av annat slag. En utvidgning av sjukvårdsbegreppet skulle t.ex. kunna lindra en konkurrensnedvridning, men ge upphov till nya gränsdragningsvårigheter. De momsrelaterade konkurrensnedvridningar som berörts i föreliggande rapport kan säkert i många fall åtgärdas genom olika kompensations- och korrigeringsystem som är specifika för varje regelkategori eller produktområde. Förutom att nya missförhållanden kan uppstå i samband med att ett befintligt problem avhjälpas, ger en ständig reformering av regelverket och upprepade nya signaler upphov till osäkerhet på marknaden. Sådan osäkerhet leder till att aktörernas beslutsfattande försvåras samtidigt som kortsiktighet prioriteras. Företagen vet inte hur länge en ordning skall gälla. Särskilda resurser måste också avsättas för att lära in nya regler och för att följa regelverkets utveckling m.m.

Detta medför kostnader och därmed tröskeeffekter som är särskilt kännbara för små företag. Återkommande ändringar av företagets villkor försvårar dessutom nyetableringar, vilket hämmar framväxten av nya företag. Självfallet finns lovvärda syften bakom regeländringarna, men den snabba förändringstakten medför att möjligheten till överblick förloras.

Klagomål på moms­lagstiftningens konkurrens­ned­vridande effekter och på de med moms­lagstiftningen samman­hängande regel­verken om kompen­sa­tion av ingående moms till kommu­ner och landsting, utgör en klar majoritet av de klagomål som framkommit i inventeringen. Även om några statistiskt säker­ställda slutsatser inte kan dras av materialet bör dock kunna fastslås att den stora andelen moms­klago­mål ger en klar indi­ka­tion på att moms­reglerna i allmänhet upplevs ge upphov till påtagliga konkurrens­problem på marknaden.

5.2 Momsen och kommunkontosystemet

Bland de momsrelaterade klagomålen vill Konkurrensverket särskilt peka på dem som gäller kommunkontosystemet. Kommuner och landsting kompenseras för sina kostnader för ingående moms med betydande belopp varje år. Omsättningen i systemet har också ökat avsevärt de senaste åren och ökningen förefaller fortsätta. Mot bakgrund härav kan dras slutsatsen att de komplikationer som kommunkontosystemet ger bör vara det mest betydelsefulla konkurrensproblemet bland de företeelser inom skattelagstiftningen som blivit föremål för klagomål till Konkurrensverket. Detta gäller i första hand konsumentmarknaden för tandvård, men också andra marknader i den mån de gradvis öppnas för konkurrens i konsumentledet. Samtidigt står det klart att kommunkontosystemet har en stor betydelse som konkurrensutjämnande faktor när kommuner och landsting står inför valet att utföra en tjänst i egen regi eller att upphandla den från den privata sektorn och synes i denna del i allt väsentligt fungera tillfredsställande.

Betydelsen av momsreglernas konkurrensnedvridande effekter på andra områden, t.ex. beträffande ideella föreningars kommersiella verksamhet kan vara nog så besvärande på den enskilda marknaden. I förhållande till vård-, omsorgs- och

undervisningsområdena är omsättningen dock totalt sett mindre. Problemen med olikformiga momsregler utanför dessa sektorer skall dock inte underskattas och behöver belysas ytterligare.

Som tidigare redovisats är de marknader där kommunal moms-kompensation förekommer genom kommunkontosystemet klart skiftande beträffande konkurrensförutsättningar. På tandvårdsmarknaden råder numera stärkta förutsättningar för konkurrens. På andra marknader, sjukvård m.fl. föreligger olika grader av prisreglering och etableringshinder. Moms-kompensationssystemet kan utgöra ett konkurrenshinder bland flera. En marknad som kan ha förutsättningar att utvecklas i samma riktning som tandvårdsmarknaden, med ett större mått av konkurrens i konsumentledet, är sjukvården. Detta gäller inte minst den slutna sjukvården dvs. vård på sjukhus som alternativt kan finansieras genom t.ex. privata sjukförsäkringar. Om en sådan konkurrens i konsumentledet är en önskvärd utveckling också bland andra vårdtjänster än tandvård, måste kompensationssystemet upphöra i sin nuvarande form. I annat fall motverkas ett gott resultat av konkurrensutsättningen.

5.2.1 Tandvården

Den konkurrenssnedvridande effekten av ett visst regelverk kan förstärkas i samband med att andra från konkurrenssynpunkt önskvärda förändringar genomförs. Så är fallet på tandvårdsmarknaden. När prissättningen av vuxentandvården släpptes fri och konkurrensen därigenom stärktes blev kompensationen av folktandvårdens momskostnader ett konkurrensproblem istället för en konkurrensutjämnande faktor. Det är därför mycket angeläget att reglerna om kompensation av folktandvårdens momskostnader ändras så att konkurrensneutralitet uppnås. Detta kan ske genom att tandläkare utanför landstingssfären omfattas av kompensationsordningen eller, på motsatt sätt, genom att folktandvården undantas från kommunkontosystemet. En från konkurrenssynpunkt bättre lösning skulle dock vara att momsbelägga tandvården.

Enligt Konkurrensverkets uppfattning är tiden mogen, förutom för en skattemässig likabehandling av tandvårdsproducenter, också för ett samlat grepp på konkurrens effekterna av momsreglerna i övrigt. Inventeringen ger vid handen att det främst rör övriga verksamheter inom kommunkontosystemets tillämpningsområde samt de ideella föreningarnas utåtriktade kommersiella verksamhet. För närvarande arbetar två utredningar med dessa frågor, utredningen om översyn av kommunkontosystemet samt utredningen om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen. Den förstnämnda utredningen lägger fram sitt slutbetänkande i oktober 1999. Den senare utredningen skall redovisa resultatet av sitt arbete senast den 1 juli 2000.

5.2.2 En mer generell momsplikt?

Eftersom de konkurrensnedvridande effekterna av momsreglerna ytterst har sin orsak i ett olikformigt skatteuttag, kan ifrågasättas om inte en mer generell momsplikt för kommersiella aktiviteter bör övervägas. En sådan åtgärd skulle i stort sett undanröja de konkurrensnedvridningar som beskrivits i det föregående. Bland annat skulle kommunkontosystemet kunna slopas. En stor fördel med en sådan åtgärd är att komplicerade kompensations- och korrigeringsystem blir överflödiga.

En sådan lösning är dock långt ifrån fri från svårigheter och komplikationer. Främst synes det sjätte EG-direktivet utgöra ett hinder. Sverige är bundet härav och kan inte självständigt införa regler som strider mot direktivet. Redan före Sveriges EU-anslutning fanns undantag från momsplikt. Dessa undantag har bl.a. motiverats av diverse särskilda skyddsbehov, t.ex. behovet av att understödja de dagliga nyhetstidningarna eller att främja idrottslig verksamhet. En mer generell momsplikt förutsätter en ingående analys av effekterna i dessa avseenden liksom en noggrann kartläggning av respektive marknad. En ny momsplikt eller en höjd skattesats medför också höjda konsumentpriser i vart fall initialt. Eventuellt kan en lägre skattesats övervägas för att lindra sådana effekter. Betydelsen för statsfinanserna av en utökad momsplikt behöver också

analyseras. En lägre skattesats än den normala torde leda till ökade kostnader för staten. Sådana kostnader måste finansieras. En utvidgad momsplikt ger också en ökad administration såväl för staten som för marknadens aktörer. Dessa frågor är komplexa att utreda och analysera. Konkurrensverket anser emellertid att en vidgad momsplikt, främst till att gälla vårdområdet, är en från konkurrenssynpunkt så tilltalande lösning att den bör föras fram inom ramen för det europeiska samarbetet. Sveriges möjligheter att påverka de övriga EU-länderna skall inte underskattas. Sverige har på olika områden varit föregångsland beträffande avreglering. Betydelsen av en effektiv konkurrens på eventuella konkurrensutsatta konsumentmarknader för t.ex. sjukvård bör också kunna utgöra ett viktigt argument i ett internationellt arbete för en mer generell momsplikt.

5.3 Fiskala avgifter

Några klagomål gäller fiskala avgifter. I ett fall avser klagomålet avgift för registrering m.m. av biologiska bekämpningsmedel. Den aktuella avgiften är så hög att den kan verka hämmande för små företag när det gäller att etablera sig på marknaden. Antalet klagomål på fiskala avgifter är ringa hos Konkurrensverket, men antalet avgifter torde vara betydande.

Enligt Konkurrensverkets mening finns det anledning att närmare granska de fiskala avgifter som måste erläggas för att företagen få vara verksamma på marknaden. I samband härmed bör även strukturella förhållanden beskrivas på marknader där höga avgifter tas ut. Syftet härmed är att belysa de effekter på konkurrensen som avgiftsuttaget medför.

5.4 Reklamskatten

Mot bakgrund av vad som redovisats om reklamens utveckling i bl.a. etermedier är det enligt Konkurrensverkets uppfattning angeläget att reklamskatten avskaffas. Av särskilt intresse är den utveckling av reklammarknaden som skett sedan frågan utreddes senast år 1996. Den utveckling som reklamskatteutredningen pekade på i sitt betänkande (SOU 1997:53) har fortsatt och förstärkts ytterligare. Internationali-

seringen har tilltagit i mediavärlden. Allt fler hushåll får tillgång till internationella TV-sändningar. Enligt Konkurrensverkets bedömning gör sig de skäl, som år 1997 framfördes för att avskaffa reklamskatten nu ännu starkare gällande.

Inom EU-området svarar TV- och radioreklam för en signifikant större andel av de totala reklaminvesteringarna än i Sverige. Reklam i etermedia har generellt sett funnits längre i andra EU-länder än i Sverige. Det kan antas att reklammarknaden i framtiden kommer att utvecklas på motsvarande sätt i vårt land. Andelen TV- och radioreklam kan alltså förväntas öka ytterligare under de närmaste åren. Dessutom kan andelen reklam via t.ex. Internet förväntas öka i takt med en ökande spridning och användning av mediet. Redan med nuvarande volymer av obeskattad reklam ger reklamskatten påtagliga konkurrensnedvridande effekter på reklammarknaden. Dessa effekter förstärks i takt med att andelen obeskattad reklam ökar. Med hänsyn härtill och med beaktande av att beskattning av reklam i etermedia bedömts som utesluten av olika orsaker, talar konkurrensskäl starkt för ett avskaffande av reklamskatten. Värdet av reklamskatten kan knappast förväntas uppväga de missförhållanden från konkurrenssynpunkt som den ger upphov till.

5.5 Konkurrenssnedvridande skatteregler i övrigt

Reglerna om reavinst och utdelning i småföretag innebär bl.a. att utdelning från småföretag skall beskattas som inkomst av tjänst och inte, som normalt, såsom inkomst av kapital. Detta leder i de flesta fall till att utdelningen beskattas betydligt hårdare än i företag med en vidare ägarkrets. Reglerna kan ge den effekten att företagare söker andra vägar att tillgodogöra sig avkastning av sitt företag. De kan också befaras motverka att nya företag startas.

Med dubbelbeskattning avses att bolagsskatt tas ut på vinsten i ett företag och därefter kapitalskatt då vinsten delas ut till delägarna. Detta medför att avkastningskraven på aktiekapital blir högre än på lånat riskkapital, vilket leder till särskilda svårigheter för små företag.

De berörda regelsystemen ger, liksom reglerna om arvskatt i samband med generationsskiften i små företag och det skatterättsliga regelverkens komplexitet, negativa effekter på lusten att starta och driva företag. Enligt Konkurrensverkets uppfattning är det angeläget att ett samlat grepp tas kring de regelverk som gäller specifikt för fåmansföretagen i syfte att skapa förbättrade förutsättningar för att driva små företag och för att etablera nya företag.