

Revisionsrapport

Granskning av Mervärdesskatt,
Oxelösunds kommun

Maj 2008

Författare: Lars Edgren

Innehållsförteckning

1. Sammanfattning	3
1. Bakgrund	5
2. Revisionsfråga	5
3. Syfte	5
4. Avgränsning	5
5. Metod	6
6. Granskningsresultat	6
6.1 Avlyft av ingående mervärdesskatt	6
6.2 Leasing och korttidsförhyring av personbilar	8
6.3 Representationskostnader	9
6.4 Kommunal mervärdesskattekomensation	9

1. Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan, mot bakgrund av granskningen och ur ett kommunalt jämförelseperspektiv, konstateras att de flesta rutiner avseende kommunens hantering av ingående mervärdesskatt (inkl avdragsförbud och avdragsbegränsningar) fungerar tillfredställande. Mot bakgrund av revisionsfrågan kan konstateras att kommunen följer och tillämpar gällande regelverk på ett acceptabelt sätt.

Sammantaget vill kommunens revisorer mot bakgrund av granskningen påtala följande:

- **När det gäller den ingående mervärdesskatten kan konstateras att hanteringen fungerar tillfredställande.** Såvitt granskningen visar förekommer endast ett mindre antal fakturor där momsens inte blivit föremål för avlyft.
- Det förekommer, i begränsad omfattning, hyresförhållanden där kommunen hyr lokaler och där hyresförhållandet inte varit föremål för momsregistrering och där lokalhyran således faktureras exklusive moms.

I samband med sådana hyresförhållanden bör kommunen undersöka möjligheten att få hyresvärden att registrera lokalen/lokaler till frivillig skattskyldighet för att på så sätt få en lägre hyra.

- Mervärdesskatten i samband med bostadsanpassning bokförs så gott som i sin helhet som kostnad vilket är i enlighet med prejudicerande rättsfall.
- Moms på försörjningsstöd har tidigare, enligt en allmän uppfattning, inte berättigat till avlyft av moms. Efter ett uttalande av SKV (särskilda skattekontoret i Ludvika) på förfrågan av annan kommun har dock synen ändrats. Kommunförbundet har dock ännu inte reagerat på förändringen. Oxelösunds kommun bör inventera omfattningen av momskostnader inom området och fatta beslut om den fortsatta handläggningen.
- Reducerade mervärdesskatteavlyft gäller för leasing/hyra av personbil. Tillämpningen, i första hand när det gäller bilhyror, har i många fall visat sig vara felaktig. Information om vilka regler som gäller bör spridas till berörda.
- Kommunens representation är ur ett kommunalt jämförelseperspektiv begränsad. Såvitt granskningen visar har kommunen hanterat avdragsbegränsningen avseende representation, i stort sett, på ett riktigt sätt. Vissa avvikelser förekommer dock. Även här bör informeras om vilka regler som gäller.
- **Regelverket för erhållande av s k kommunal mervärdesskattekomensation är i många fall komplicerad. Här följer tillämpningen utslutande den föreskrivna.**

Största delen av de kostnader som avser regelbundna tjänsteköp inom berörda områden omfattas av ansökan om momskompensation. Kompensationsgrundande kostnader, i mindre omfattning, som inte varit föremål för ansökan har påträffats inom såväl social omsorg som utbildning.

Här skall kompletterande ansökan upprättas. Kommunens bidragsintäkt för den period granskningen avser kan översiktligt beräknas till ca 40 tkr.

I sammanhanget kan också göras den noteringen att kompensationsgrundande kostnader bokförda under tidigare år och som inte varit föremål för ansökan ger möjlighet till retroaktiv ansökan.

1. Bakgrund

Som ett led i granskning av den interna kontrollen har Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB fått i uppdrag av revisorerna i Oxelösunds kommun att göra en granskning av delar av den ekonomiska redovisningen.

För denna granskning har valts ut kommunens hantering av dels den ingående mervärdesskatten och dels den kommunala momscompensationen.

Den kommunala momsredovisningen är delad i två delar. En del avser den moms som redovisas mot bakgrund av kommunens skattepliktiga verksamhet, den andra delen avser den moms som redovisas i det sk kommunkontosystemet (Ludvika). Felaktigheter i hanteringen av den del som avser den skattepliktiga verksamheten kan medföra bl a skattetillägg. Då SKV (riksskatteverket) från 2003-01-01 tagit över ansvaret för kommunkontosystemet kan en felaktig hantering även i kommunkontosystemet innebära sanktioner (ränta).

2. Revisionsfråga

Följande revisionsfråga skall besvaras:

Följer och tillämpar kommunen gällande lagregelverk och kommunala styrdokument för momsens och den kommunala momscompensationens hantering.

3. Syfte

Granskningen syftar till att genom kontrollmålsteknik pröva den interna kontrollen avseende ingående mervärdesskatt, avdragsförbud, avdragsbegränsningar och kommunal momscompensation.

- ingående mervärdesskatt (avlyft av ingående moms, uthyrning av rörelselokal, bostadssoziala bidrag, försörjningsstöd, stadigvarande bostad, inköp bilar, samfälligheter)
- reducerat mervärdesskatteavdrag för leasingbilar
- reducerat mervärdesskatteavdrag för representationskostnader
- kommunal momscompensation (6 % alternativt 5 och 18 % eller 18 % rent).

4. Avgränsning

Granskningen avser all kommunal verksamhet och under hela 2007. Granskningen omfattar inte utgående skatt.

5. Metod

Granskningsunderlag har tillhandahållits av kommunens ekonomiavdelning. Underlaget består av ett utdrag från ekonomisystemet. Utdraget är av transaktionskaraktär och närmast att likna vid grundbok (redovisningsinformation i kronologisk ordning). Underlaget omfattar i sin grundform (kostnader och vissa balanskonton) 210 606 poster (rader). Efter rensning av onödiga delar har materialet summerats på verifikationsnivå. Efter summeringen omfattar underlaget för registeranalysen 23 777 poster vilket motsvarar en datamängd av ca 3,7 MB.

I samband med ekonomiska kontroller följs registeranalysen av en verifieringsfas. Framtaget analysmaterial verifieras mot verifikationer och debiteringsunderlag.

6. Granskningsresultat

6.1 Avlyft av ingående mervärdesskatt

De beloppsmässigt största kostnadsposterna har stickprovsmässigt granskats med undantag för kostnader där annan kommun, landsting eller stat varit motpart eller där kostnaderna avser köp av momsbefriade tjänster. Verifieringen omfattar belopp ner till 3 tkr. I materialet under 3 tkr har stickprovsmässig granskning kompletterat den systematiska.

Granskningen avseende avlyft av ingående moms är koncentrerad till verifikationer bokförda utan momsbelopp.

Anledning till att verifikationer bokförts utan momsavlyft kan vara:

- á-contofakturor (entreprenader där moms debiterats i samband med slutfakturering)
- bostadsanpassningsbidrag (moms finns men är ej avlyft)
- bostadshyror (stadigvarande bostad; moms ej fakturerad)
- lokalhyror (lokalen har inte momsregistrerats)
- fakturor från stat, landsting eller andra kommuner (oftast momsfritt, ex vis interkommunala ersättningar)
- fakturor från enskilda, föreningar, stiftelser, företag mm avseende ej skattepliktiga kostnader (i första hand social omsorg och utbildning)
- andra undantag från skyldighet att redovisa eller lyfta moms

Verifiering med kommentarer

1 799 verifikationer i redovisningen saknar uppgift om ingående moms. 968 av dessa har ett bokfört belopp överstigande 3 tkr.

Från granskningen noteras:

Avlyft moms

Såvitt granskningen visar finns endast ett fåtal fakturor där momsen inte varit föremål för avlyft. Momsbeloppet är av ringa karaktär (6 tkr).

Uthyrning av rörelselokal

Det finns exempel där kommunen är hyresgäst och där hyresförhållandet inte varit föremål för momsregistrering och där hyran således faktureras exklusive moms.

I samband med sådana hyresförhållanden (lokaler) bör kommunen undersöka möjligheten att få hyresvärden att registrera lokalen/lokalerna till frivillig skattskyldighet för att på så sätt få en lägre hyra. För hyresvärden innebär en registrering att avlyftningsrätt av ingående moms erhålls vilket för hyresvärdens del innebär en lägre kostnad där tanken är att detta också skall komma hyresgästen till del. Statens motkrav på hyresvärden är att hyran momsbeläggs. En moms som sedan hyresgästen, kommunen, lyfter av.

Bostadsanpassningsbidrag

Totalt på kontot för bostadssocialbidrag finns 92 verifikationer om sammanlagt ca 946 tkr. 88 verifikationer är konterade med momsen som kostnad vilket är korrekt. Fyra verifikationer har momsen konterad som ingående moms, vilket om konteringen stämmer, är fel. Den ekonomiska omfattningen är dock försumbar.

Tidigare har mervärdesskatten på kostnader för bostadsanpassningsåtgärder där kommunen förbehållit sig äganderätt till inventarier som inmonterats i privatbostad, enligt en allmän uppfattning, berättigat till avlyft.

Ett antal kammarrättsdomar visar dock att detta förfaringssätt inte längre accepteras av skattemyndigheten utan den bokförda kostnaden skall omfatta även momsdelen. Bakgrunden till skattemyndighetens uppfattning är att åtgärden utförs i vad som betecknas som "stadigvarande bostad".

Försöjningsstöd (socialbidrag)

Sedan länge har ansetts att momsen på kostnader för kommunala köp inom ramen för försörjningsstöd varit förenad med avdragsförbud. Enligt ett ställningstagande av RSV (särskilda skattekontoret Ludvika), på fråga från Göteborgs stad, anses denna typ av kostnad numera förenad med avdragsrätt. En förutsättning är att kostnaden faktureras kommunen.

I detta sammanhang kan göras den noteringen att SKL (Sveriges kommuner och landsting) ännu inte reagerat på förändringen. Förbundets grundinställning har varit att socialbidragskostnader inte omfattas av avdragsrätt.

Den förändrade synen på avdragsrätt inom det sociala området tillämpas i dagsläget av många kommuner. I Oxelösunds kommun har frågan varit föremål för interna diskussioner men något ställningstagande om en förändrad hantering har inte tagits. Oxelösunds kommun bör inventera omfattningen av momskostnader inom området och fatta beslut om den fortsatta handläggningen.

6.2 Leasing och korttidsförhyrning av personbilar

Regelverket för leasing och korttidsförhyrning av personbil förändrades för ett antal år sedan. Tidigare kunde inget momsavdrag medges för sådana kostnader.

Nuvarande regelverk anger att halva (50 %) skatten kan lyftas av.

En förutsättning för reducerat momsavlyft är att bilen används i **mer än ringa omfattning i skattepliktig verksamhet eller en verksamhet som medger återbetalning av moms. Mer än ringa omfattning** anges till mer än 100 mil per år. Vid korttidsförhyrning (en eller några dagar) får användningen relateras till hyrestiden vilket normalt innebär att reducerad moms alltid kan lyftas. **En verksamhet som medger återbetalning av moms** riktar sig uteslutande mot den kommunala verksamheten. Tidigare var begreppet enbart ”skattepliktig verksamhet” (ur mervärdesskattesynpunkt).

Det är inte tillåtet att dela upp ersättningen så att ex vis räntekostnaderna vid leasing debiteras separat och utan moms. Enligt ett förhandsbesked går det heller inte att upprätta ett separat hyresavtal för extrautrustning för att hyrestagaren skall få avdrag med mer än 50 %. Skatteverkets uppfattning är att vid leasing gäller samma sak ifråga om bilens driftkostnader. Generellt kan sägas att allt, med ett undantag, som uthyraren debiterar omfattas av avdragsbegränsningen. Undantaget utgörs av serviceavtal som även om det ingåtts med samma uthyrare, kvalificerar till hela momsavlyft. Förutsättningen för avdragsrätten är att det upprättas ett separat avtal för denna tjänst.

Verifiering med kommentarer

Kostnader för kort- och långtidshyra (leasing) av fordon återfinns på kontogrupp 665 (konto 66510 långtidsleasing av bil mm samt 66520 korttidshyra bil och minibuss). De sammanlagda bokförda kostnaderna på kontogruppen uppgår till ca 1 214 tkr. Antalet verifikationer på båda kontona uppgår till 496 stycken. Av dessa har 191 st momsavlyft om 100 %.

Ett representativt urval av de verifikationer som omfattats av momsavlyft med 100 % har kontrollerats. De flesta visar på felaktiga avlyft. Av granskningen framkommer också att utöver kostnader för kort- eller långtidshyra av fordon förekommer andra typer av kostnader. I första hand är det fråga om leasing av kontorsmaskiner, telefoner samt andra hyreskostnader där den momsmässiga avdragsrätten inte är begränsad. Dessa kostnader står också för den huvudsakliga bokförda kostnaden.

Ett representativt urval av de verifikationer där momsen varit föremål för avlyft med 50 % har kontrollerats. Kontrollen visar på riktiga momsavlyft.

Instruktion som redovisar det skattemässiga regelverket för leasing och korttidsförhyrning av personbil bör tillställas berörda. I sammanhanget kan även göras den noteringen att olika typer av hyres/leasingkostnader med varierande momsmässig status, samsas på samma konto. Av transparenskäl kan det vara en fördel att separera sådana kostnader på olika konton.

6.3 Representationskostnader

Vid måltidsrepresentation, såväl extern som intern, gäller speciella avdragsregler. Från och med 1997 är den avdragsgilla momsgrundande kostnaden för extern representation 90 kronor per person exklusive moms. Detta ger en avdragsgill ingående moms om maximalt 22,50 kronor per person/kuvert. Några självständiga momsregler för representation finns inte utan reglerna är baserade på inkomstskattelagstiftningens regler.

Representation kan också utgöras av annat än mat och dryck. Mat och dryck kan även vara tillhandahållna på olika sätt. Representation kan även utgöras av biljetter till evenemang, musik och underhållning, lokalhyror mm. Momsavdraget varierar med typ av representation. Mat och dryck är dock normalt sett den vanligaste representationsformen.

Verifiering med kommentarer

Oxelösunds kommuns externa representation är ur ett kommunalt jämförelseperspektiv inte speciellt omfattande. På kontogrupp 654, representation/värdskap/uppvaktn finns det sammanlagt 91 verifikationer omfattande ca 102 tkr. Ett representativt urval av verifikationer har kontrollerats.

Granskningen av redovisningen visar, i något enstaka fall där kostnaden per person/kuvert överskrider gränsvärdet, att det inte tagits hänsyn till gällande avdragsbegränsning. Momsen på representationskostnaden, där kostnaden per person/kuvert överskrider gränsvärdet, har inte justerats (kostnadsförts). I sammanhanget kan göras den noteringen att vid vissa tillfällen (interna utbildningar och konferenser mm) räknas måltiden inte som representation utan som utbildning. Vid sådana tillfällen medges fullt avdrag.

På kontot finns även andra typer av kostnader bokförda. Bl a kostnader för inköp av livsmedel, kaffebröd mm som i egentlig mening inte utgör representation. I en del fall saknas information om syfte och deltagare.

6.4 Kommunal mervärdesskattekomensation

För vissa ur momssynpunkt skattefria tjänsteköp, kan kommun komma att belastas med skold moms (köp av tjänster från i första hand näringsidkare inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning).

För att kompensera för denna dolda moms, som kommunen genom sin generella avdragsrätt, inte kommer åt att lyfta av, har tillskapats en komensation (bidrag) baserad på bokförd kostnad. Storleken på komensationen är baserad på antagandet att en upphandlad tjänst har en materialdel om 30 % på vilken mervärdesskatten utgör 20 % = 6 %.

From 1998-07-01 finns möjlighet i de fall kommunen köper en momsbefriad tjänst, inom ovan angivna områden, där lokalkostnad ingår, som alternativ, att söka momskomensation med 18 % på lokalkostnaden och 5 % på tjänstekostnaden.

Från samma tidpunkt kan kommun i samband med förhyrning av lokaler inrättade mot bakgrund av SoL (socialtjänstlagen) och LSS (lag om stöd och service till vissa funktionshindrade) söka kompensation med 18 % av hyreskostnaden (bostad och lokal). Detta gäller inte om hyresvärden är stat, landsting, annan kommun eller någon form av kommunalförbund.

I de fall där kommunen äger motsvarande boende har kommunen rätt till återbetalning från det sk kommunkontosystemet för uppkommen momskostnad (konkurrensneutralt med hyresförhållandet).

Mot bakgrund av ovanstående kan konstateras att kommunal momskompensation är ett komplext regelverk där personalen måste ha en omfattande kunskap om regler och kompensationsberättigade kostnader.

Erfarenhet från granskningar i andra kommuner ger vid handen att många kommuner missar att söka kompensation, ofta på betydande belopp. Den ekonomiskt sett största felkällan utgörs vanligtvis av förhyrning inom ramen för någon typ av omsorgsboende (SoL eller LSS).

Verifiering med kommentarer

Underlaget för kommunens ansökningar baseras på förvaltningarnas sammanställningar av bidragsgrundande kostnader. Ekonomiavdelningen sammanställer slutligt förvaltningarnas information och svarar för själva ansökningsförfarandet. Ansökan upprättas en gång per månad.

I sammanhanget kan noteras att kommunen har ansökt om kommunal momskompensation mot ett underlag om 47 568 tkr under granskningsperioden. Erhållen kompensation uppgår till 3 497 tkr.

Kommunal momskompensation

Bidragsgrund	Kostnad	Bidrag
6 %	25 438 649	1 526 319
5 %	15 479 420	773 971
18 %	2 706 784	487 221
18 %	3 942 910	709 724
Totalt	47 567 763	3 497 235

Vi har gått igenom ansökningarna och ställt dessa i relation till redovisning och gällande regelverk.

I samband med genomgången har vi hittat kompensationsgrundande kostnader i mindre omfattning avseende tjänsteköp inom *social omsorg och utbildning* som inte blivit föremål för ansökan. Det sammanlagda beloppet uppgår till ca 650 tkr. Bidragsintäkter borde kunna utgöras av 40 tkr. Här finns möjlighet till retroaktiva ansökningar för liknande kostnader under tidigare år.

Kompensationsgrundande kostnader inom **social omsorg** avser placeringar på privata vårdhem eller andra kostnader för köp av omsorgstjänster. Kompensationsgrundande kostnader inom **utbildning** avser i huvudsak kostnader för friskolor. Teoretiskt kan kompensationen antingen utgöras av 6 % eller 5 och 18 %. Beräkningen ovan bygger på ett bidrag sökt med 6 %-alternativet.

Kommunen söker momskompensation för *inhyrda boenden* inrättade mot bakgrund av SoL och LSS. Såvitt granskningen visar söks momskompensation på de boenden kommunen hyr in. Av ansökan framkommer att kommunen även söker momskompensation för inhyrt missbruksboende vilket enligt regelverket inte medges.

I nuvarande regelverk som trädde i kraft 2003-01-01 tillåts retroaktiva ansökningar tre år tillbaka i tiden. I tidigare regelverk saknades tidsbegränsande retroaktivitetsregler vilket extensivt tolkat innebär att retroaktivitetsmöjligheterna avgränsas ytterst av regelverket om allmän preskription (10 år). Denna uppfattning delas numera av kommunförbunden. Företrädare för kommunkontosystemet (särskilda skattekontoret i Ludvika) har tidigare hävdade att då retroaktivitetsregler saknas bör momssystemets regelverk gälla dvs 6 år.