

# Revisionsrapport

November 2006

**Granskning av**  
Mervärdesskatt, Jönköpings  
kommun

Elisabet Håkansson  
Lars Edgren

Jönköping

## Innehållsförteckning

Sammanfattning .....	3
1. Bakgrund .....	5
2. Syfte .....	5
3. Avgränsning .....	5
4. Metod .....	5
5. Granskningsresultat .....	6
5.1 Avlyft av ingående mervärdesskatt.....	6
5.2 Leasing eller korttidsförhyring av personbilar.....	8
5.3 Representationskostnader.....	9
5.4 Kommunal mervärdesskattekomensation .....	10

## 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.

När det gäller den kommunala momscompensationen, som till sin konstruktion är ett mer komplext regelverk, kan konstateras mindre brister.

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 mindre kostnader där momsen inte blivit föremål för avlyft. Vi har ex vis konstaterat att ingående mervärdesskatt (136 tkr) inte har lyfts avseende inköp av vissa fordon. Det förekommer även fakturor med för stora momsavlyft, bl a är ett mindre antal fakturor bokförda med momsen som kostnad och kostnaden som moms. Felaktigheterna skall korrigeras.

Mervärdesskatten i samband med bostadsanpassning bokförs så gott som i sin helhet som kostnad vilket är i enlighet med prejudicerande rättsfall.

Granskningen påvisar att kommunen har inhyrda lokaler som inte varit föremål för mervärdesskatteregistrering. Kommunen bör i de fall där lokaler inhyrs verka för att hyresförhållandena blir föremål för mervärdesskatteregistrering. Förutsättningen är att kommunen på så sätt får del i hyresvärdens förtjänst genom en lägre hyra.

Moms på socialbidragskostnader har tidigare, enligt en allmän uppfattning, inte berättigat till avlyft av moms. Efter ett uttalande av RSV (särskilda skattekontoret i Ludvika) på förfrågan av annan kommun har dock synen ändrats. Kommunförbundet har dock ännu inte reagerat på förändringen. Jönköpings kommun bör inventera omfattningen av momskostnader inom området och fatta beslut om den fortsatta handläggningen.

Rutin som säkerställer att mervärdesskatt vid betalning av förskott, á-conto mm redovisas i rätt period, i första hand i skattepliktig verksamhet, bör tillskapas.

- Reducerade mervärdesskatteavlyft gäller för leasing/hyra av personbil och representation. Tillämpningen, i första hand när det gäller bilhyror, har i många fall visat sig vara felaktig. De felaktigheter som finns är till vissa delar av systematisk karaktär.

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 mervärdesskattecompensation är i många fall komplicerad. Här följer tillämpningen inte alltid den föreskrivna.**

Största delen av de kostnader som avser regelbundna tjänsteköp inom berörda områden omfattas av ansökan om momskompensation. Dock har kompensationsgrundande kostnader som inte varit föremål för ansökan påträffats inom såväl social omsorg som utbildning. I något enstaka fall gäller detta även inhyrt omsorgsboende.

Här skall kompletterande ansökan upprättas. Kommunens bidragsintäkt för den period granskningen avser kan översiktligt beräknas till ca 540 tkr.

Totalt visar granskningen för 2006 på ett direkt nettoöverskott på ca 675 tkr (exkl rättning avseende inköp av personbilar där avdragsrätt inte föreligger, leasing/korttidsförhyrning av personbilar och representation) som är möjligt att återfå om rättelseklamation lämnas in.

Här kan också göras den noteringen att kompensationsgrundande kostnader bokförda under tidigare år och som inte varit föremål för ansökan ger möjlighet till retroaktiv ansökan. Den samlade nettoeffekten borde m a o kunna bli betydligt större.

## 1. Bakgrund

Som ett led i granskning av den interna kontrollen har Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB fått i uppdrag av revisorerna i Jönköpings kommun att göra 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 s k kommunkontosystemet (Ludvika). Felaktigheter i hanteringen av den del som avser den skattepliktiga verksamheten kan medföra bl a skattetillägg. Då RSV (riksskatteverket) from 2003-01-01 tagit över ansvaret för kommunkontosystemet kan en felaktig hantering även i detta system innebära sanktioner (ränta).

## 2. Syfte

Syftet med genomförd granskning har varit att kontrollera tillförlitligheten i redovisningen i kommunens ekonomisystem mot bakgrund av i förväg fastställda moment/rutiner såsom:

- ingående mervärdesskatt
- reducerat mervärdesskatteavdrag för leasingbilar
- reducerat mervärdesskatteavdrag för representationskostnader
- kommunal momscompensation

## 3. Avgränsning

Granskningen avser transaktioner under perioden januari – augusti 2006.

## 4. 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). Utdraget avser såväl intäkter som kostnader. Underlaget omfattar i sin grundform (kostnader och vissa balanskonton) 417 910 poster (rader). Efter rensning av onödiga delar har materialet summerats på verifikationsnivå. Efter summeringen omfattar underlaget för registeranalysen 99 460 poster vilket motsvarar en datamängd av ca 22 MB.

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

## 5 Granskningsresultat

### 5.1 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 5 tkr. I materialet under 5 tkr har stickprovsmässig granskning kompletterat den systematiska.

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

11 983 verifikationer i redovisningen saknar uppgift om ingående moms. 4 273 av dessa har ett bokfört belopp överstigande 5 tkr.

Från granskningen noteras:

#### Avlyft moms

Såvitt granskningen visar finns endast ett fåtal fakturor där momsen inte varit föremål för avlyft. Det sammanlagda beloppet är relativt ringa.

Det finns även inslag av för mycket avlyft moms. Bland annat har ett mindre antal verifikationer vänts, med momsen konterad som kostnad och kostnaden konterad som moms.

Stickprov på belopp under 5 tkr har kompletterat den systematiska genomgången och visar på mindre belopp där momsen inte blivit föremål för avlyft.

#### Uthyrning av rörelselokal

Det finns exempel (skollokaler, förskolelokaler, hemtjänstlokaler, kontor mm) där kommunen är hyresgäst och där hyresförhållandet inte varit föremål för momsregistrering och där lokalhyran således faktureras exklusive moms. Hyreskostnaden för lokaler och bostäder där moms ej debiterats uppgår till 13 284 tkr (avser poster överstigande 10 tkr). Av detta utgör lokalhyror 8 845 tkr.

I samband med dessa 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 er-

hålls 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.

Hyresansvarig inom tekniska kontoret har fått fil med uppgift om hyresavtalens momsmässiga status.

### **Bostadsanpassningsbidrag**

I stort sett all moms på kostnader för bostadsanpassningsbidrag är inte avlyft, utan bokförd som kostnad. 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.

### **Socialbidrag**

Sedan länge har ansetts att momsen på kostnader för kommunala köp inom ramen för socialbidrag 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 kommunförbundet 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 ett antal kommuner. Jönköpings kommun bör inventera omfattningen av momskostnader inom området och fatta beslut om den fortsatta handläggningen.

### **Stadigvarande bostad**

Vissa fastighetsanknutna kostnader, i första hand avseende ombyggnads-, samt drift- och underhållskostnader av fastigheter för ordinärt boende (sanerings- och genomgångslägenheter), har inte blivit föremål för momsavlyft. I dessa fall avser kostnaderna det som betecknas som "stadigvarande bostad" där avdragsförbud råder.

### **Anskaffning fordon**

Inköp av fordon förekommer. Ingående mervärdesskatt med totalt ca 136 tkr har inte lyfts avseende inköp av 4 st brandfordon med karosserikod 95, till Räddningstjänsten. Enligt mervärdesskattelagens 8 kap 15 § föreligger avdragsrätt av ingående moms vid inköp av denna typ av fordon. Inom ramen för TTC:s verksamhet (transport tekniskt centrum) har momsavlyft vid anskaffning av minibuss skett med ca 18 tkr. I detta fall föreligger ingen avdragsrätt för ingående moms. Redovisningen av momsbeloppen skall korrigeras.

### Samfällighetsföreningar

Jönköpings kommun är bidragsgivare, ca 3 700 tkr per år, till i första hand vägsamfälligheter. Kommunen själv, har enligt uppgift även andelstal i vissa av samfälligheterna. Enligt ML (Mervärdesskattelagen) får andelshavare i samfällighet, i sin egen redovisning, göra avdrag för ingående moms motsvarande den del av samfällighetens moms som svarar mot delägarens andelstal.

Utredning om omfattningen av kommunala andelstal pågår.

### A-conton och förskott

Skattskyldighet i samband med förskott, á-conton mm för beställd vara eller tjänst infaller först i samband med betalning. I samband med entreprenader inom skattepliktig verksamhet, ex vis VA, fordras att rutin tillskapas som säkerställer att betalning sker först i den period när betalning erläggs. Någon sådan rutin finns inte i dagsläget.

## 5.2 Leasing eller korttidsförhyring av personbilar

Regelverket för leasing och korttidsförhyring 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 200 mil per år. Vid korttidsförhyring (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 %. 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 614. Kontogrupp 614 är avsett för sådana leasingkostnader som berättigar till reducerade avlyft. De bokförda kostnaderna på kontogruppen uppgår till ca 1 180 tkr. Antalet verifikationer uppgår till 868 stycken. Av dessa har 202 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 hyra av lastbil, transportkostnader, släpvagnshyror, datorhyror och rena driftkostnader där avdragsrätten inte är begränsad.

Resterande verifikationer (666 stycken) omfattar momsavlyft med 50 %. Ett representativt urval av dessa har kontrollerats. Kontrollen visar på riktiga momsavlyft.

Instruktion som redovisar det skattemässiga regelverket för leasing och korttidsförhyring av fordon bör tillställas berörda.

### **5.3 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 tillhandahållen 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**

Jönköpings kommuns externa representation är ur ett kommunalt jämförelseperspektiv inte speciellt omfattande. På kontogrupp 710, representation har ett representativt urval av verifikationer kontrollerats.

Även kontogrupp 587, intern representation, har studerats.

Granskningen av redovisningen visar, i de fall där kostnaden per person/kuvert överskrider gränsvärdet, att det i de flesta fall tagits hänsyn till gällande avdragsbegränsning. Momsen på representationskostnaden, där kostnaden per person/kuvert överskrider gränsvärdet, har 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. Vid något tillfälle har momsens justerats även för sådan utbildning.

Övriga, på kontot, förekommande verifikationer avser annan typ av representation där andra regler gäller. Här kan exempelvis nämnas kostnader för olika typer av gåvor och inköp av blommor. På kontot finns även andra typer av kostnader bokförda. I detta sammanhang kan nämnas hotellkostnader, kostnader för inköp av mat och kaffebröd mm som i egentlig mening inte utgör representation.

Genomgången av kontogrupp 587 (intern representation) visar att ingående moms lyfts på ett korrekt sätt i så gott som samtliga fall.

## 5.4 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 komensation 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 skommunkontosystemet för uppkommen momskostnad (konkurrensneutralt med hyresförhållandet).

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

Erfarenhet från granskningar i andra kommuner ger vid handen att många kommuner missar att söka komensation, 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 konteringar på förutbestämda projektkoder. Ekonomiavdelningen sammanställer redovisningsinformationen och svarar för själva ansökningsförfarandet. Ansökan upprättas en gång per månad.

I sammanhanget kan noteras att kommunen har ansökt om kommunal momskomensation mot ett underlag om 226 222 tkr under granskningsperioden. Erhållen komensation uppgår till 18 577 tkr.

### **Kommunal momscompensation**

<b>Projektkod</b>	<b>Verksamhet</b>	<b>Kostnad</b>	<b>Bidrag</b>
000005	Köp av v-het (utbildning)	38 717 000	1 936 000
000006	Köp av social omvårdnad	125 911 000	7 554 000
000007	Köp av utbildning	16 668 000	1 000 000
000018	Lokalkostnad vid projektkod 000005	8 105 000	1 459 000
000018	Boenden inrättade m b a Sol och LSS	36 821 000	6 628 000
<b>Totalt</b>		<b>226 222 000</b>	<b>18 577 000</b>

Ansökningarna grundas på kostnader bokförda på speciella projektkoder. Tekniska kontoret har för sin del kodat alla hyresförhållanden utifrån förhyrningsobjektets momsmässiga status.

Kommunens ansökningsinstruktion är baserad på att kommunen är väl decentraliserad och antalet berörda är många.

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

Vi har hittat kompensationsgrundande kostnader för i första hand tjänsteköp inom **social omsorg och utbildning** som inte blivit föremål för ansökan. I något enstaka fall även kostnad för **inhyrt boende** inrättat mot bakgrund av SoL eller LSS där ansökan inte upprättats.

Kompensationsgrundande kostnader inom **social omsorg** avser placeringar på privata vårdhem eller andra kostnader för köp av omsorgstjänster. Den bokförda kostnaden för granskningsperioden uppgår till 10 039 tkr. Enligt uppgift har förvaltningen i samband med delårsrapportens upprättande själva omfört och ansökt om kompensation av delar av kostnaden. Teoretiskt kan kompensationen antingen utgöras av 6 % eller 5 - 18 %. Inom den sociala verksamheten tillämpas bara 6 %. Här finns möjlighet till retroaktiva ansökningar för liknande kostnader under tidigare år.

**Utbildningskostnaderna** avser köpta tjänster från privata utbildningsanordnare. Kostnaderna under granskningsperioden uppgår till ca 4 147 tkr. Inom utbildningsverksamheten tillämpas såväl 6 % som 5 - 18 %. Även här har del av kostnaden omförts och ingått i kompensationsansökan. Även här finns möjlighet till retroaktiva ansökningar.

Kommunen söker momscompensation för **inhyrda boenden** inrättade mot bakgrund av SoL och LSS. I något enstaka fall är det inte ansökt om momscompensation. Hyresförhållandet omfattar kostnader om ca 410 tkr och bör kunna generera en kompensation om ca 75 tkr. Även här finns möjlighet till retroaktivitet i ansökningsförfarandet.

Den sammanlagda bokförda kostnaden där ansökan om momscompensation inte upprättats uppskattas till mellan 7 500 - 8 000 tkr. Den totala kompensationen kan beräknas till ca 540 tkr för granskningsperioden.

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 av kommunförbunden. Företrädare för kom-

munkontosystemet har tidigare hävdad att då retroaktivetsregler saknas bör momssystemets regelverk gälla dvs 6 år.