

Landstingsstyrelsen

Landstingets momshantering

På vårt uppdrag har revisionskontoret med hjälp av ÖhrlingsPricewaterhouseCoopers AB utfört en granskning av landstingets momsrutiner. Granskningen har omfattat rutin för ansökan om särskild ersättning som kompensation för dold moms i köpt vård samt momshantering vid JILU och Kulturförvaltningen.

Granskningens resultat är sammanfattningsvis följande:

- Vad gäller momsrutinerna för köpt vård så saknas rutinbeskrivningar och anvisningar. Sådana bör upprättas och den personal som hanterar rutinerna bör också ges utbildning i regelverket så att förståelse skapas för rutinerna.
- Arbetet med att ta fram underlag för ansökan om särskild ersättning är idag tidsödande men skulle kunna effektiviseras genom ett bättre utnyttjande av landstingets redovisningssystem. Vår rapport från granskningen innehåller förslag om hur detta kan ske.
- Vi har i granskningen kunnat konstatera att det finns stora brister i hur ingående moms hanteras. Även här saknas i allt väsentligt skriftliga rutinbeskrivningar. Personalen har inte fått adekvat utbildning för att förstå de olika momsredovisningssystemen och landstingets roll såsom skattskyldig till mervärdesskatt.

Det nyss nämnda har lett till att fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen för momspliktiga verksamheter och övrig verksamhet (på s k landstingskontot) beräknas på ett felaktigt underlag. Här föreslår vi att nya beräkningsgrunder och rutiner utreds och utarbetas, personalen ges utbildning m m.

- Även när det gäller de lagstadgade begränsningarna i avdragsrätten för ingående moms vid personbilsleasing, representation, stadigvarande bostad m m så konsta-

terar vi att både anvisningar och den handläggande personalens kunskap om regelverket behöver förbättras.

Sammanfattningsvis visar vår granskning att landstingets momshantering kan effektiviseras och även behöver ses över för att landstinget inte skall riskera att drabbas av onödiga räntekostnader och skattetillägg. Vi föreslår att landstingsstyrelsen uppdrar till landstingsdirektören att vidta de förbättringar av landstingets momshantering som föreslås i rapporten från granskningen.

Vi har uppdragit till revisionschefen att till landstingsdirektören överlämna rapporten med den närmare redovisningen av resultatet av granskningen.

För Jämtlands läns landstings revisorer

Mona Nyberg
Ordförande

Jöns Broström
V ordförande

Kopia till

Landstingsdirektören
Bitr. landstingsdirektören
Chefen ledningsstab ekonomi
Chefen verksamhetsområde Kultur
Chefen verksamhetsområde Utbildning-Utveckling

Öhrlings

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Revisionsrapport*

Momsgranskning

Jämtlands läns landsting

Datum	2007-11-01
Författare	Cecilia Rasmusson Skatterådgivare

*connectedthinking

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattande bedömning.....	3
1.1	Momsrutiner för köpt vård	3
1.2	Fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot ..	3
1.3	Uppdatering och komplettering av anvisningar	3
2.	Inledning	4
2.1	Momsfri verksamhet.....	4
2.2	Momspliktig verksamhet	4
2.3	Landstingets avdragsrätt för ingående moms	5
2.3.1	Risker vid felaktig fördelning	5
3.	Uppdragsbeskrivning	6
3.1.1	Köpt vård	6
3.1.2	Kulturverksamheten.....	6
3.1.3	Jämtlands institut för lantbruksutveckling (JILU).....	6
4.	Momsrutiner för köpt vård.....	7
4.1	Rutinbeskrivningar och anvisningar.....	7
4.1.1	Bedömning.....	7
4.2	Organisation	7
4.2.1	Bedömning.....	8
4.3	Ansökan om kompensation för köpt sjukvård och tandvård.....	8
4.3.1	Bedömning.....	8
5.	Kulturverksamheten.....	9
5.1	Beskrivning av verksamheten.....	9
6.	Jämtlands institut för lantbruksutveckling (JILU).....	10
6.1	Beskrivning av verksamheten.....	10
7.	Fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot....	11
7.1	Nuvarande hantering	11
7.2	Bedömning	11
7.3	Förslag på förbättring	12
8.	Begränsning av avdragsrätt för ingående moms.....	12
8.1	Personbilar	12
8.1.1	Driftskostnader, bensin mm.	13
8.2	Extern och intern representation.....	13
8.3	Stadigvarande bostad.....	13
8.3.1	Vidarefakturerering av el m.m.	14
8.4	Bedömning	14
9.	Övriga iakttagelser	14
9.1	Förskottsfakturor	14
9.2	Inköp av varor och tjänster när landstinget själv skall beräkna och redovisa utgående skatt	15

1. Sammanfattande bedömning

Öhrlings PricewaterhouseCoopers har på uppdrag av Revisionskontoret inom Jämtlands läns landsting utfört en granskning av landstingets momshantering samt rutin för ansökan om särskild ersättning som kompensation för dold moms i köpt vård. En sammanfattande bedömning är att rutinerna kan förbättras på ett flertal områden. Nedan följer en summarisk genomgång av förbättringsområdena, för detaljerna hänvisas till rapporten i övrigt.

1.1 Momsrutiner för köpt vård

Rutinbeskrivningar och anvisningar saknas varför landstinget bör upprätta sådana. Dessa bör även kommuniceras muntligen med personalen för att skapa en förståelse för rutinerna.

Det finns brister i ekonomipersonalens kunskap om reglerna. Personalen utför sina respektive uppgifter utan någon helhetssyn eller djupare insikt om gällande regler.

Trots att det inte finns några rutinbeskrivningar samt att det finns brister i personalens kunskap förefaller det som om landstinget i allt väsentligt tillgodogör sig den särskilda ersättning som landstinget i detta fall är berättigad till.

Arbetet med att sammanställa ansökan om särskild ersättning för köpt vård är tidsödande eftersom mycket sker genom manuellt arbete. Landstingets redovisningssystem skulle kunna utnyttjas mer effektivt för att underlätta beräkningen. Istället för manuella beräkningar borde underlaget automatiskt kunna överföras från ekonomisystemet, antingen genom att den som konterar endast bokför bidragsgrundande fakturor på vissa konton, eller att förändringar görs av den sk. motpartsregistreringen.

1.2 Fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot

Det har vid granskningen konstaterats att det finns stora brister vid hanteringen av den ingående momsen. Fördelningen mellan skattedeklarationen och landstingskontot görs för närvarande på felaktigt underlag.

Landstinget bör fastställa nya beräkningsgrunder och utreda frågan om vilken avdragsrätt för ingående moms som föreligger i respektive verksamhetsgren.

Ekonomipersonalens kompetens bör ökas. En utbildning för att den berörda personalen skall få kunskap om moms samt skapa en insikt och förståelse för den komplexa momshantering som föreligger i ett landsting är nödvändig.

1.3 Uppdatering och komplettering av anvisningar

Anvisningarna på intranätet bör kompletteras vad gäller avdragsförbuden gällande personbil, representation samt stadigvarande bostad. I vissa fall reduceras den ingående momsen utan att avdragsförbud föreligger, i andra fall görs fel bedömning av vad som är en per-

sonbil enligt momslagens mening. När det gäller stadigvarande bostad saknas information om att avdragsförbud föreligger.

Vidare bör även anvisningarna kompletteras med information om momshanteringen vid förskottsfakturor samt inköp av varor och tjänster från andra länder.

2. Inledning

2.1 Momsfri verksamhet

Verksamheter bedrivna av ett landsting är ur momssynpunkt i allt väsentligt en momsfri verksamhet. Innan Sveriges inträde i EU kunde kommuner och landsting kompensera sig för sina momskostnader i verksamheten genom att tillgodogöra sig avdrag för moms i den ordinarie momsredovisningen. Denna generella avdragsrätt gällde för all verksamhet och således även för verksamheter som var momsfria.

I och med Sveriges inträde i EU upphörde denna generella avdragsrätt. För att inte den slopade avdragsrätten skulle medföra betydande kostnadsökningar för landstingen infördes ett system med landstingskonto (ett motsvarande system infördes för Sveriges kommuner) varifrån landstingen kan rekvirera sådan moms som man inte får avdrag för via skattedeklarationen. Rätten till denna momskompensation regleras i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Systemet skulle finansieras solidariskt mellan kommuner respektive landsting. Detta system är numera ändrat och istället har staten övertagit ansvaret för kontot. Mycket förenklat innebär detta att staten reducerar de generella anslagen till kommuner och landsting med de belopp som rekvireras via dessa särskilda konton.

Utöver kompensationen för debiterad moms finns även bestämmelser som gör det möjligt för kommuner och landsting att kompensera sig för dold moms vid upphandling av vissa tjänster. Detta framgår av 5 § i lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting samt förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Kompensation erhålls med 5 procent, 6 procent, eller 18 procent vid upphandling av momsfri sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning under förutsättning att leverantören inte själv träffas av kompensationsordningen.

För att på ett korrekt sätt kunna rekvirera moms och ansöka om ersättning för dold moms vid viss upphandling är det nödvändigt att det finns fungerande rutiner samt att berörd personal har erhållit nödvändig information och kunskap.

2.2 Momspiktig verksamhet

Såsom nämnts ovan är verksamheten i ett landsting till övervägande del momsfri. Det bedrivs dock även verksamhet som omfattas av momslagens bestämmelser. Då gäller särskilda krav på fakturering och momsredovisning.

När det gäller den momspliktiga verksamheten skall momsen på intäkter och kostnader redovisas i skattedeklarationen medan momsen på kostnader som är hänförliga till den momsfria verksamheten redovisas till landstingskontot.

2.3 Landstingets avdragsrätt för ingående moms

Genom det särskilda regelsystem som gäller för kommuner och landsting skall landstingen fördela sina momsavdrag dels till skattedeklarationen för momspliktiga verksamheter, dels till landstingskontot för övriga delar i verksamheten. Sedan år 2003 är vikten av denna fördelning påtaglig då det explicit uttalas i 2 § lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting att endast sådan moms som inte är möjlig att tillgodoföra sig avdrag för i skattedeklarationen är ersättningsgill via landstingskontot.

Detta innebär att moms på vissa kostnader i somliga fall måste fördelas mellan skattedeklarationen och landstingskontot. En sådan fördelning skall göras för kostnader som är gemensamma för både momspliktig och momsfri verksamhet i landstinget.

Det finns vissa avdragsbegränsningar i momslagen. Dessa gäller både vid redovisningen i skattedeklarationen och vid rekvisition av moms från landstingskontot. Avdragsbegränsningarna gäller för ingående moms på kostnader som är hänförliga till

- stadigvarande bostad
- personbil (enligt momslagets definition)
- ej avdragsgill representation

Landstingets hantering av kostnader med avdragsbegränsningar kommenteras nedan, se avsnitt 8.

Det finns även särskilda regler angående redovisning av moms på förskott, dvs. fakturor som avser betalning för en vara eller tjänst som ännu inte tillhandahållits. Dessutom krävs en särskild momshantering vid inköp av varor och tjänster från andra länder eftersom landstinget, såsom köpare, själv skall beräkna och redovisa moms. Kommentarer angående momsen på förskottshanteringen och på internationella inköp återfinns nedan, se avsnitt 9.

2.3.1 Risker vid felaktig fördelning

En felaktig fördelning till landstingskontot kan medföra att kostnadsränta påförs.

Beträffande redovisningen i skattedeklarationen föreligger risk för att landstinget, förutom kostnadsränta, kan påföras skattetillägg om avdrag för ingående moms görs i strid med momslagets regler. Skattetillägget uppgår i normalfallet till 20 procent av den felaktigt avdragna momsen.

3. Uppdragsbeskrivning

Öhrlings PricewaterhouseCoopers har fått i uppdrag av Revisionskontoret vid Jämtlands läns landsting att granska landstingets momshantering samt dess rutiner för ansökan om särskild ersättning som kompensation för dold moms i köpt vård. Granskningen har genomförts genom samtal och intervjuer vid möten med ekonomihandläggare inom landstinget. I förekommande fall har även dokument, anvisningar och sk. lathundar studerats. Vidare har granskningen utförts genom stickprovskontroller av fakturor och annat räkenskapsmaterial för bekräftelse av tillämpade rutiner.

3.1.1 Köpt vård

Granskningens syfte är att utröna om landstinget söker och erhåller kompensation i enlighet med gällande regler och om landstinget tillgodogör sig den ersättning som landstinget har rätt till enligt lag.

Vidare omfattar granskningen frågan om det finns rutinbeskrivningar/anvisningar för den personal inom landstinget som hanterar den särskilda momskompensationen. Om sådana anvisningar finns omfattar granskningen även frågan huruvida dessa är ändamålsenliga, tillgängliga samt kända. I uppdraget ingår även att utreda om landstingspersonalen som hanterar ekonomiadministration har fått adekvat utbildning för sin hantering.

3.1.2 Kulturverksamheten

Granskningen omfattar en uppföljning av momshanteringen inom landstingets kulturverksamhet mot bakgrund av den granskningsrapport som upprättades av revisorerna den 11 december 2002. Av rapporten framgår att Kulturverksamheten vid den tidpunkten tillgodoförde sig momsavdrag i skattedeklarationen för all ingående moms på sina leverantörsfakturor trots att verksamheten omfattade både momsfri och momspliktig verksamhet. Revisorerna uttalade att en utredning borde göras för att få en korrekt bedömning av vilken avdragsrätt som gäller för ingående moms.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers uppdrag är att granska vidtagna åtgärder mot bakgrund av revisorernas påpekanden samt om momshanteringen numera är ändamålsenlig och följer gällande regler och god redovisningssed. Granskningen innebär således att kontrollera om landstinget fördelar den ingående momsen mellan skattedeklarationen och landstingskontot på ett ändamålsenligt sätt.

3.1.3 Jämtlands institut för lantbruksutveckling (JILU)

Granskningen omfattar en uppföljning av momshanteringen inom JILU mot bakgrund av en av revisorerna upprättad granskningsrapport daterad den 19 januari 2004. Av rapporten framgår att JILU vid den tidpunkten gjorde momsavdrag för all ingående moms trots att verksamheten omfattade både momspliktig och icke momspliktig verksamhet. Revisorerna uttalade att en utredning borde göras för att få en korrekt bedömning av vilken avdragsrätt som gäller för ingående moms.

Uppdraget innefattar att kontrollera om någon utredning har skett i enlighet med revisorernas påpekanden samt om momshanteringen är ändamålsenlig och följer gällande regler och god redovisningssed. Granskningen innebär således att kontrollera om landstinget fördelar den ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot på ett ändamålsenligt sätt.

4. Momsrutiner för köpt vård

4.1 Rutinbeskrivningar och anvisningar

För närvarande finns inte några skriftliga rutinbeskrivningar för hantering av moms och särskild ersättning för dold moms för köpt vård. Arbetet med att upprätta sådana beskrivningar har dock påbörjats vad avser landstingets ansökan om särskild ersättning.

I avsaknad av centralt upprättade rutinbeskrivningar har landstingets ekonomipersonal istället egna handskrivna anteckningar för sin hantering.

Den personal som praktiskt hanterar fakturorna avseende köpt sjukvård och tandvård har inte genomgått någon särskild utbildning om reglernas tillämpning. Berörd personal har uppgett att de fått kunskap om hur deras arbetsuppgifter skall utföras genom en kortare genomgång av sin företrädare eller genom att under en tid ha "gått dubbelt" tillsammans med sin företrädare.

4.1.1 Bedömning

Eftersom rutinbeskrivningar saknas är det svårt för ekonomipersonalen att kunna utföra någon annans arbetsuppgifter vid händelse av dennes frånvaro, p.g.a. sjukdom eller av andra skäl. Landstinget bör således slutföra arbetet med att upprätta rutinbeskrivningar och dessa skall sedan vara tillgängliga för den berörda ekonomipersonalen. Detta bör även kompletteras med muntlig information om rutinernas innebörd.

4.2 Organisation

Landstingets kontrollrutiner innebär att varje faktura hanteras av minst tre handläggare. Efter att fakturan har skannats och förts in i ekonomisystemet, Raindance, konteras fakturan av ekonomihandläggare på den enhet där tjänsten är inköpt. Därefter attesteras fakturan av en annan handläggare. Attestanten skall kontrollera att fakturan avser vad som är beställt och levererat samt att rätt belopp har konterats. Innan fakturan betalas skall det ske en utbetalningskontroll av fakturan. Utbetalningskontrollen görs av en tredje handläggare och skall omfatta en fullständighets- och rimlighetsbedömning.

När det gäller den köpta vården handläggs fakturorna från privata vårdgivare (vårdgivare med sk. vårdavtal eller vårdgivare anslutna till Försäkringskassan) inom länet, privata vårdgivare utom länet samt inköp av tandvård för barn respektive vuxna, av olika personer inom ekonomiadministrationen. Dessa personer redovisar därefter sina respektive belopp till ytterligare en ekonomiadministratör som sammanställer den ansökan om kompensation som sedermera skickas till Skatteverket för återbetalning.

4.2.1 Bedömning

Vid granskningen har inte observerats några uppenbara brister i denna organisation. Där-
emot kan konstateras att för att systemet, med att flera olika personer konterar, attesterar
och utbetalningskontrollerar, skall vara ändamålsenligt krävs att alla personer i kedjan
erhåller adekvat kunskap för uppgifterna. Det har framkommit att stor del av personalen
hanterar fakturorna mekaniskt utan någon egentlig kunskap eller insikt om vad deras
åtgärder har för effekter för landstingets möjlighet att söka kompensation enligt ovan
nämnda bestämmelser.

4.3 Ansökan om kompensation för köpt sjukvård och tandvård

För att beräkna vilken kompensation som landstinget kan tillgodogöra sig görs sökningar i
ekonomisystemet, Raindance. Sökningarna omfattar ett antal konton inom kostnads-
ställena för länssjukvård, primärvård, landstingsservice, tandvård, hälso- och sjukvård.
Vid sökningarna anges även vilka motparter som sökningarna avser. I samtliga sökningar
anges motpartskoderna 0601-0999 vilket omfattar alla svenska aktiebolag samt bolag från
andra länder, statliga myndigheter och institutioner, ideella organisationer och stiftelser,
hushåll och individer, under förutsättning att leverantören är korrekt inregistrerad.

Vid granskningen framkom att det råder viss förvirring bland de handläggare som registre-
rar leverantörer. Enligt listan över motparter skall 0601 motsvara Övriga företag, inklusive
privatläkare. Av samma lista framgår att 0603 utgör Privata vårdgivare. De som registrerar
leverantörer har inte någon insikt i vad deras åtgärder innebär för landstingets ansökan om
särskild ersättning för köpt vård.

Efter att relevanta sökningar enligt beskrivning ovan har gjorts, erhålls analyslistor vilka
utgör grund för beräkningen. Den handläggare som ansöker om kompensation granskar
samtliga fakturor bokförda på vissa konton eftersom det finns fakturor både med och utan
moms på dessa konton.

För andra konton sker en granskning av vilka leverantörer fakturorna kommer ifrån.
Fakturor från staten, kommuner, landsting rensas bort från underlaget för ansökan.

4.3.1 Bedömning

Den nuvarande hanteringen fungerar såtillvida att resultatet i allt väsentligt blir rätt.
Landstinget söker i allmänhet ersättning (6 procent) för köpt sjukvård och tandvård i
enlighet med gällande regler. Det har inte framkommit något underlag som tyder på att
landstinget istället kunnat söka ersättning med 18 procent (för lokalkostnader) respektive
5 procent (för resterande del). Vid stickprovskontroll har dock upptäckts ett fåtal fall där
ersättning har sökts utan att landstinget har haft rätt till det, t.ex. när moms varit debiterad
på den ifrågavarande fakturan och således inte avsett momsfri sjukvård.

Hanteringen är tidsödande och besvärlig eftersom handläggaren tvingas kontrollera samt-
liga verifikat för att resultatet skall bli korrekt. Ju fler verifikat som skall kontrolleras sär-
skilt desto större risk föreligger för att fakturorna kan komma att behandlas felaktigt.

Landstingets redovisningssystem skulle kunna utnyttjas på ett mer effektivt sätt för att underlätta beräkningen av vilken ersättning landstinget är berättigad till. En metod att åstadkomma sådan förbättring är att den som konterar fakturan bokför köpt ersättningsgrundande vård på vissa konton. Alternativt skulle en förbättring kunna åstadkommas genom en ändring av motpartsregistreringen. För närvarande registreras både hotell, restauranger, resebyråer och privata vårdföretag såsom motpart 0601, vilket innebär att handläggaren tvingas rensa ut sådana leverantörer vars underlag inte avser köpt vård. En förändring av konteringen eller motpartsregistreringen skulle emellertid innebära att även den personal som konterar respektive registrerar leverantörer måste få möjlighet att tillgodogöra sig nödvändig kunskap om reglerna.

5. Kulturverksamheten

5.1 Beskrivning av verksamheten

Kulturverksamheten består av olika delar, t.ex. Hemslöjd och Konst inom vilka områden det finns särskilda länskonsulenter. Den verksamhet som har störst omfattning är den som bedrivs inom Scenkonst som i sin tur är uppdelad i Estrad Norr och Länsteatern. Inom Kulturverksamheten administreras även en Filmpool och ett Designcentrum. Den sistnämnda verksamhetsgrenen har tidigare varit ett projekt men som från och med i år har blivit en permanent gren i verksamheten. Inom de flesta verksamhetsgrenarna drivs också särskilda projekt med bidrag från bl.a. Statens Kulturråd, Filminstitutet och Nämnden för Hemslöjdsfrågor m.fl..

Den utgående faktureringen från Kulturverksamheten avser huvudsakligen försäljning av musik- och teaterproduktioner. Moms faktureras då med 25 procent. Inom Kulturverksamheten sker även viss försäljning av slöjdmaterial samt slöjdkurser vilka faktureras med 25 procent moms. Viss försäljning av böcker förekommer också och då tillämpas skattesatsen 6 procent. Enligt uppgift förekommer inte någon extern momsfri fakturering.

Inom Kulturverksamheten bedrivs även ett antal projekt vars enda intäkter består av bidrag från staten, eller andra institutioner där bidragsgivaren inte ställer upp några särskilda villkor eller krav på en motprestation från landstinget för att bidraget skall utbetalas. För dessa bidrag, sk. oberoende bidrag, redovisas inte någon moms.

Enligt uppgift är projekten Jazz och Jojk exempel på sådana projekt där det inte förekommer några momspliktiga intäkter.

För att avdragsrätt skall föreligga i skattedeklarationen för ingående moms på kostnader i ett projekt krävs i princip att det förekommer momspliktiga tillhandahållanden inom ramen för projektet. I det fall detta inte sker eller att projekten inte på annat sätt skapar momspliktiga intäkter inom Kulturverksamheten skall momsen på kostnaderna hänföras till landstingskontot.

5.1.1 Momshanteringen inom Kulturverksamheten

Frågan om hur den ingående moms på kostnader avseende Kulturverksamheten hanteras kommenteras nedan i avsnitt 7, Fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot.

6. Jämtlands institut för lantbruksutveckling (JILU)

6.1 Beskrivning av verksamheten

JILU:s verksamhet består bl.a. av Naturbruksgymnasiet med olika gymnasieprogram inom Skog, Häst, Djur, Jord samt Naturvetenskap special. Till gymnasiet hör även ett elevhem där elever från andra orter har sitt boende när de deltar i undervisningen. JILU:s verksamhet består även av sk. Landsbygdsutveckling som är indelad i olika tema Trä, Skog, Trädgård, Lantbruk och Livsmedel. I denna del av verksamheten tillhandahålls bl.a. kortare momspliktiga kurser i t.ex. plöjning, ystning, trädgårdskonst m.m., JILU säljer även mejeriprodukter och blommor samt driver en restaurang.

Inom JILU finns fastigheten Torsta Gård som används dels i utbildningen inom gymnasiet, dels i samband med de momspliktiga kurserna. Kostnaderna för fastigheten och verksamheten som bedrivs på gården är således hänförliga till både momspliktig och momsfri verksamhet. Därmed skall en fördelning ske av den ingående moms på dessa kostnader till olika momsredovisningssystem. Kostnaderna kan avse inköp av traktorer och jordbruksmaskiner, hö och foder till djuren, spadar och annan utrustning etc.

Inom JILU bedrivs även ett projekt, Drivkrafter för nya näringar, vars enda intäkter består av bidrag där bidragsgivaren inte ställer upp några särskilda villkor eller krav på en motprestation från landstinget för att bidraget skall utbetalas. För dessa bidrag, sk. oberoende bidrag, redovisas inte någon moms.

För att avdragsrätt skall föreligga i skattedeklarationen för ingående moms på kostnader i ett projekt krävs i princip att det förekommer momspliktiga tillhandahållanden inom ramen för projektet. I det fall detta inte sker eller att projektet inte på annat sätt skapar momspliktiga intäkter inom JILU skall moms på kostnaderna hänföras till landstingskontot.

6.1.1 Momshanteringen inom JILU

Frågan om hur den ingående moms på JILU:s kostnader hanteras kommenteras nedan i avsnitt 7, Fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot.

7. Fördelning av ingående moms mellan skattedeklarationen och landstingskontot

7.1 Nuvarande hantering

Vid beräkningen av den ingående moms som skall redovisas i skattedeklarationen utgår handläggaren från ett antal Excelark med uppgifter om försäljning och fördelning m.m. på respektive konto och kostnadsställe. Beräkningen sker för områdena Fastighet, Kansli, Lasarett och Övrigt. Tillvägagångssätten skiljer sig åt en del för respektive område vilket beror på att hanteringarna har ärvts från den tid när dessa enheter skötte sin momsfordelning själva, dvs. innan all momsredovisning flyttades till en central enhet.

Det har inte gått att utröna huruvida beräkningsmodellen tillkommit med anledning av revisorernas påpekanden i granskningsrapporterna avseende Kulturverksamheten och JILU eller inte.

Det saknas skriftliga anvisningar eller instruktioner för hur fördelningen skall beräknas men det praktiska tillvägagångssättet har nyligen nedtecknats i ett dokument med avsikt att detta så småningom skall ingå i nya skriftliga anvisningar.

Av det skriftliga utkastet till anvisningar, de excelark som används vid beräkningen av momsfordelningen, samt muntliga uppgifter kan konstateras att fördelningen av den ingående momsen i dag görs med landstingets kundfakturer för respektive period som underlag. Handläggaren går igenom samtliga verifikat för att kontrollera om landstinget redovisat moms på kundfakturan och om så inte skett dras fakturabeloppet från periodsumman som framkommit vid beräkningarna enligt nämnda excelark.

7.2 Bedömning

Det har vid granskningen konstaterats att det finns stora brister vid hanteringen av den ingående momsen. Skriftliga rutinbeskrivningar saknas i allt väsentligt. Personalen har inte fått adekvat utbildning för att förstå de olika momsredovisningssystemen och landstingets roll såsom skattskyldig till mervärdesskatt. De excelark som används vid fördelningen av den ingående momsen utgår från landstingets momspliktiga intäkter istället för landstingets kostnader för redovisningsperioden.

Landstinget gör förvisso en fördelning av den ingående momsen mellan skattedeklarationen och landstingskontot men fördelningen beräknas på fel underlag. Det som redovisas i skattedeklarationen såsom avdragsgill ingående moms har därför inte någon förankring i vad som är verklig, av leverantörer fakturerad, ingående moms.

Såsom angivits ovan skall avdrag för ingående moms göras i skattedeklarationen om kostnaden är hänförlig till landstingets momspliktiga verksamhet. Är kostnaden hänförlig till den momsfria verksamheten skall den ingående momsen redovisas i landstingskontot. I det fall kostnaden avser både momsfri och momspliktig verksamhet, (såsom t.ex. kostnader för landstingets telefonväxel, JILU:s inköp av traktorer och andra inventarier, kost-

nader för den gemensamma ekonomifunktionen m.m.) skall den ingående momsen på kostnaden fördelas enligt ”skälig grund”. Denna grund beräknas efter vad som bedöms som mest rättvisande t.ex. utifrån kostnadsslaget och dess nyttiggörande i verksamhetens olika delar.

7.3 Förslag på förbättring

Landstinget bör fastställa nya beräkningsgrunder för fördelningen av den ingående momsen mellan skattedeklarationen och landstingskontot där verkligt debiterad ingående moms skall utgöra beräkningsunderlaget.

Förslagsvis bör den som konterar en leverantörsfaktura kunna göra bedömningen om kostnaden är att hänföra till momspliktig verksamhet eller inte. Om kostnaden tillhör den momspliktiga verksamheten bör momsen läggas på ett annat momskonto än 1677. Är det fråga om en gemensam kostnad, som avser både momsfri och momspliktig verksamhet, måste den som konterar fakturan proportionera momsen och bokföra den andel av momsen som avser momspliktig verksamhet på ett annat momskonto än 1677.

Landstinget bör låta utreda frågan om vilken avdragsrätt för ingående moms som föreligger i respektive verksamhetsgren. I praktiken bör en sådan utredning leda till att sk. fördelningsnycklar, som kan knytas till olika kostnadskonton, fastställs. Dessa fördelningsnycklar kan sedan även användas vid fördelningen av ingående moms på gemensamma kostnader mellan skattedeklarationen och landstingskontot. Landstinget bör därefter göra löpande avstämningar varje år för att se om fördelningen är korrekt eller om det finns anledning att göra en ny bedömning av momsplikten.

För att den handläggande personalen skall få kunskap om grunderna för och avsikten med momsfordelningen och för att kunna hantera momsredovisningen på ett tillförlitligt sätt behövs en omfattande utbildningsinsats. Momsutbildningen bör därvid vara särskilt anpassad för landstingets verksamhet.

8. Begränsning av avdragsrätt för ingående moms

Såsom angetts inledningsvis finns ett antal lagstadgade begränsningar i rätten till avdrag för ingående moms. Dessa gäller både för ingående moms som redovisas i skattedeklarationen och via landstingskontot. Landstinget får således inte tillgodogöra sig avdrag för den ingående momsen i någon momsredovisning utan den utgör en kostnad i landstingets verksamhet. Begränsningarna i avdragsrätten för moms behandlas mer ingående nedan.

8.1 Personbilar

Vid inköp eller hyra av personbilar föreligger avdragsförbud respektive begränsad avdragsrätt (50 procent av hyreskostnaden) för den ingående momsen på dessa kostnader.

Anvisningar om gällande regler för begränsningarna i avdragsrätten finns tillgängliga på intranätet ”Insidan”. Anvisningarna är kända för ekonomihandläggarna när de skall han-

tera inkommande fakturor med t.ex. kostnader för inköp av personbil eller kostnader för hyrbilar.

Momslagen har en egen definition av begreppet personbil vilken skiljer sig något ifrån det man i dagligt tal menar med en personbil. Det saknas dock information i anvisningarna om vad som anses utgöra en personbil, enligt momslagens mening. Denna brist kan leda till att felaktiga beslut tas vad gäller avdragsrätten för ingående moms. Vid stickprovskontroll har t.ex. framkommit att landstinget har tillgodogjort sig momsavdrag vid inköp av minibuss, trots att minibussen rätteligen utgjorde en personbil enligt momslagens mening.

8.1.1 Driftskostnader, bensin mm.

Om drivmedel ingår vid hyra av en personbil gäller att 50 procent av den ingående momsen på kostnaden är avdragsgill. Om drivmedlet däremot specificeras på fakturan från hyrbilsleverantören föreligger rätt till fullt momsavdrag på driftskostnaderna. Detta gäller både för skattedeklarationen om bilen nyttjas i momspliktig verksamhet och för landstingskontot vad gäller övrig momsfri verksamhet.

8.2 Extern och intern representation

De interna anvisningarna avseende hantering av representationskostnader beskriver gällande regler korrekt. Avdrag för måltider får inte överstiga 90 kr per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt (beskattningsår 2007). Då representationen avser andra måltidsutgifter än lunch, middag eller supé medges avdrag med högst 60 kr per person.

Stickprovskontroller har visat att landstinget i allmänhet reducerar avdragsgill ingående momsen på fakturor där måltider ingår. Denna reduktion har dock i flera fall skett utan att någon sådan reduceringsskyldighet förelegat.

Interna kurser och planeringskonferenser utgör inte intern representation ur ett avdragsrättsligt perspektiv. Avdragsrätten för kostnader i samband med interna kurser och konferenser bedöms istället enligt allmänna regler för driftskostnader. Dessa kostnader är avdragsgilla i sin helhet vilket även gäller momsen på dessa kostnader.

Ovanstående innebär att landstinget inte behöver göra någon reduktion av momsavdraget för måltider när landstingets personal har haft kurs eller konferens. Är det däremot fråga om ett kortare informationsmöte skall momsavdraget begränsas i enlighet med ovan angivna avdragsbelopp.

8.3 Stadigvarande bostad

Det har framkommit att landstinget tillhandahåller ett antal lägenheter/bostäder. Granskningen har visat att landstinget tillgodogör sig momsavdrag för samtliga kostnader hänförliga till dessa bostäder. Det föreligger emellertid inte rätt till avdrag för momsen i de fall lägenheterna utgör stadigvarande bostäder enligt momslagens bestämmelser. Detta avdragsförbud gäller både i skattedeklarationen och i landstingskontot.

8.3.1 Vidarefakturering av el m.m.

Vid faktureringen av hyran till den boende läggs inte någon moms på hyresbeloppet men däremot faktureras i vissa fall kostnader för el, vatten m.m. med 25 procent moms.

Enligt 3 kap 2 § momslagen är upplåtelse av bostäder undantagna momsplikt. Av andra stycket samma paragraf framgår att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastigheter också omfattar upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme m.m. om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

Ovanstående innebär att landstinget såsom fastighetsägare inte har rätt att genom särdebitering momsbelägga ersättning för el, vatten m.m.

Landstinget har således varken rätt att göra avdrag för den ingående momsen på kostnader hänförliga till de lägenheter och hus som utgör stadigvarande bostäder, eller vidarefakturerade elkostnader m.m. med moms till den boende.

8.4 Bedömning

I allmänhet finns god kännedom om att inkommande fakturor avseende inköp eller leasing av personbil respektive representationskostnader måste hanteras särskilt. Däremot finns brister hos den handläggande ekonomipersonalens kunskap om momsreglerna vilket gör att hanteringen inte alltid blir korrekt.

Anvisningarna på intranätet bör kompletteras med momslagens personbilsdefinition samt tydligare information om vad som utgör representation (där momsavdraget är begränsat) respektive driftskostnader (där rätt till fullt momsavdrag föreligger).

När det gäller avdrag för kostnader hänförliga till stadigvarande bostäder saknas information i de interna anvisningarna. Personalen saknar även kunskap om att det föreligger avdragsförbud för ingående moms i detta avseende och för närvarande tillgodogör landstinget sig felaktigt avdrag för denna moms.

9. Övriga iakttagelser

9.1 Förskottsfakturor

När det gäller förskottsfakturor, dvs. fakturor som bl.a. kan avse betalning för en tjänst som ännu inte tillhandahållits gäller särskilda momsredovisningsregler, enligt momslagen. Det saknas dock motsvarande regler i lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting men av praktiska skäl torde det vara lämpligt att hantera momsen på förskottsfakturor på samma sätt, oavsett om redovisningen skall ske i skattedeklarationen eller i landstingskontot.

Utgående och ingående moms för säljare respektive köpare skall redovisas i den redovisningsperiod när betalning sker eller, om betalningen sker sedan tjänsten utförts, när tillhandahållandet av tjänsten skett.

Vid stickprovskontroller har det framkommit att leverantörsfakturor, där betalning skall ske i förskott, redovisas den ingående momsen i den redovisningsperiod när fakturan inkommer i stället för när betalning sker. Nedan följer exempel på hur förskottsfakturor rätteligen borde hanteras.

9.1.1 Redovisning av ingående moms – leverantörsfakturor

Landstinget har diverse inköp där betalning sker i förskott. Exempel på sådana är tidningsprenumerationer, leasing av kopieringsmaskiner samt annan utrustning

Antag att leverantören skickar en faktura i januari. Fakturan avser tjänster under tiden januari – mars. Landstinget betalar fakturan efter 30 dagar, dvs. i februari. Emellertid registreras fakturan på vanligt sätt varför den ingående momsen automatiskt redovisas efter fakturadagen, dvs. i redovisningsperioden för januari.

I detta fall gör landstinget avdrag för ingående moms en månad för tidigt. Denna felaktighet kan angripas av Skatteverket och även medföra skattetillägg i de fall redovisningen sker i skattedeklarationen. Vi rekommenderar därför att landstinget vidtar åtgärder och ändrar sin hantering beträffande förskottsfakturor.

Exempel

Exempel på redovisning av ingående moms - t.ex. förskottsfakturor för leasing av utrustning, avser perioden april – juni

<u>Faktura mottas</u>	<u>Betalning sker</u>	<u>Redovisning av ingående moms får göras</u>
mars	mars	mars
mars	april	april
mars	juli	juni (tjänsterna anses tillhandahållna i juni)

9.2 Inköp av varor och tjänster när landstinget själv skall beräkna och redovisa utgående skatt

När varor och tjänster förvärvas från andra länder skall en svensk köpare i många fall beräkna och redovisa moms på förvärvet. Detta gäller även i vissa fall för landstinget.

9.2.1 Inköp av varor

Om landstinget t.ex. köper medicinsk utrustning från en leverantör i ett annat EG-land kommer landstinget att få en faktura utan moms om landstinget har åberopat sitt VAT-nummer (= momsregistreringsnummer) vid förvärvet. Denna faktura skall landstinget själv beräkna och redovisa utgående moms på i skattedeklarationen. Landstingen får även

rekvirera ett belopp motsvarande den beräknade utgående momsens såsom ingående moms i landstingskontot när inköpet har skett för den moms fria verksamheten.

Skulle landstinget däremot köpa en vara från ett annat EG-land till sin momspliktiga verksamhet skall även redovisningen av den ingående moms ske i skattedeklarationen.

9.2.2 Inköp av tjänster

När det gäller tjänster som tillhandahålls av utländska leverantörer (både utom och inom EG) sker beskattningen på olika sätt beroende på hur tjänsten definieras. I de flesta fall skall landstinget själv beräkna och redovisa moms på sina inköp av tjänster från leverantörer i andra EG-länder och i vissa fall även vid inköp från leverantörer utanför EG. Metoden är i princip densamma som för varuinköpen.

Det har framkommit att det finns brister i kunskap rörande momshanteringen vid inköp av varor och tjänster från andra länder. För närvarande förekommer inköp från andra länder i förhållandevis liten omfattning men det finns likväl anledning att dels utbilda den handläggande personalen, dels att uppdatera anvisningarna på intranätet.
