

# Hantering av moms

Gällivare kommun

Förstudie  
Februari 2024



*Projektledare - Cecilia Rasmusson, certified tax advisor*  
*Projektmedarbetare - Anna Groth*  
*Kvalitetssäkrare - Erik Jansen, certifierad kommunal revisor*

# Innehållsförteckning

1.	Inledning	03
2.	Resultat	06
3.	Bilaga - allmän beskrivning av moms	16

# 1

## Inledning

# Inledning

## Bakgrund

Kommuner tillämpar både mervärdesskattelagen (2023:200), ML, och lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK. (Se utförligare beskrivning under avsnitt 2 nedan.) Det innebär att momshanteringen för en kommun kan vara tämligen komplex. I de flesta fall utgör inte moms en kostnad för kommunen men det förutsätter att moms är korrekt hanterad, såväl av kommunen som dess leverantörer.

Det finns även ett antal områden där det föreligger s.k. avdragsförbud vilket innebär att moms varken är avdragsgill eller ersättningsbar. Kommunen måste även hantera moms på s.k. gemensamma kostnader på rätt sätt och enligt rätt lag. Om kommunen har tillämpat ML felaktigt föreligger risk för skattetillägg (20 % av den moms som borde ha redovisats eller som dragits av felaktigt).

Ett område som är särskilt komplicerat ur momssynpunkt är fastigheter. Det finns ett antal formella regler att beakta vid såväl förvärv och överlåtelser som uthyrning.

Kommunen har även möjlighet att yrka ersättning för sk. dold moms. Det gäller vissa upphandlingar som görs från momsfria leverantörer, dvs. där leverantören inte har kunnat göra momsavdrag på sina kostnader.

Därutöver finns även andra frågeställningar som en kommun behöver beakta, bl.a. relaterat till byggtjänster och de särskilda momsregler som är tillämpliga inom detta område.

Revisorerna i Gällivare kommun har i sin riskanalys för 2023 funnit det angeläget att genomföra en förstudie inom momsområdet.

## Syfte och frågeställningar

Förstudien syftar till att vara en fördjupad risk- och väsentlighetsanalys inom området och att revisorerna ska få ett underlag för att kunna ta beslut om behov av eventuell fördjupad granskning ska genomföras inom området.

Förstudien ska bl.a. besvara följande frågeställningar:

- Hanterar kommunen kostnader som omfattas av avdragsförbud på ett ändamålsenligt sätt?
- Uppfyller leverantörsfakturorna fakturakraven för ersättning respektive avdrag?
- Har kommunen en tillräcklig kontroll på sin momshantering beträffande fastigheter som har förvärvats eller överlåtit under de senaste tio åren?
- Har kommunen ändamålsenliga rutiner vad gäller eventuella byggtjänster (där särskilda momsregler är tillämpliga)?
- Fokus utifrån den verksamhet som bedrivs inom kommunens praktiska gymnasium
- Har kommunens medarbetare tillräcklig kunskap för att kunna göra tillförlitliga bedömningar av olika transaktioner, inklusive eventuella inköp från andra länder?
- Ansöker kommunen om ersättning för sk. dold moms när det föreligger sådan rätt, eller finns det utrymme för ytterligare ersättningskrav?
- Förstudien är avgränsad till att översiktligt analysera risker relaterade till moms. Granskningen avgränsas i huvudsak till år 2023.
-

# Inledning

## **Avgränsning**

Förstudien avgränsas i huvudsak till år 2023.

## **Metod**

PwC har inom ramen för årets revision genomfört en översiktlig intervjubaserad genomgång av momshanteringen i Gällivare kommun (nedan benämnd kommunen) på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna. Intervjun var baserad på ett antal allmänna frågor avseende momshanteringen (som skickats ut till kommunen inför intervjun) - såsom redovisning av utgående moms och tillämpning av olika momssatser, avdrag för ingående moms, allokering/fördelning av ingående moms i de olika system som kommunen har att hantera, moms kopplat till fastigheter, avdragsförbud och avdragsbegränsningar och internationell handel.

Vid intervjutillfället deltog redovisningsekonom/ekonomiansvarig, ekonomichef, enhetschef administration/administratörerna, redovisning och fastighetsförvaltare.

Därtill har frågor ställts och svar inkommit genom mailkommunikation.



2

Resultat

# Momshantering diverse frågor

## Generellt

- Vår allmänna uppfattning är att den momsmässiga hanteringen i kommunen överlag är i delvis god ordning. Kunskapen om moms varierar dock hos kommunens medarbetare.
- Enligt uppgift har två personer hos kommunen behörighet att lämna in momsdeklarationer för kommunen till Skatteverket.
- Vi noterar även att det saknas skriftliga rutiner/lathundar på ett flertal områden - såsom rutiner för hur inköp av tjänster/varor från andra länder ska hanteras momsmässigt, hur moms kopplat till fastigheter/lokaler ska hanteras osv. Vi rekommenderar att kommunen tar fram rutiner för de områden där rutiner saknas. Vår uppfattning är även att de beskrivningar som finns bör omarbetas till att vara mera handfasta handledningar för hur moms ska hanteras.
- Enligt uppgift har kommunen inte varit föremål för skatterevision eller andra undersökningar från Skatteverket under de senaste tre åren.
- Vi har inte funnit något som indikerar att kommunens leverantörsfakturer inte är tillräckliga för att kunna styrka avdragsrätt respektive rätt till ersättning för ingående moms.

- Kommunen tillhandahåller i huvudsak momsfri verksamhet i form av utbildning, vård och omsorg. Kommunen redovisar även transaktioner som omfattas av moms. Caféverksamhet, VA, renhållning och tillhandahållande av tjänster kopplade till flygplatsen är exempel på verksamhet där kommunen redovisar utgående moms. Därtill förekommer det att kommunen hyr ut verksamhetslokaler med tillämpning av frivillig beskattning. Kommunen har god uppfattning om vilka momssatser som ska tillämpas på de olika tillhandahållandena.

## Förskottsbetalningar

- Enligt uppgift görs avdrag/yrkas ersättning för ingående moms på kostnader i den månad/redovisningsperiod fakturan ankommer. Om det är fråga om förskottsfakturer får avdrag yrkas när betalning skett, alternativt när tjänsten är tillhandahållen (dvs. när den aktuella hyresperioden gått ut). Yrkas avdrag i tidigare period, såsom i den period då fakturan ankommit, föreligger ett s.k. periodiseringsfel.
- Kommunens hantering skulle, enligt vår bedömning, kunna innebära att ingående moms dras av för tidigt. I den utsträckning avdrag görs i affärsmoms-systemet skulle detta kunna medföra en risk för skattetillägg med 2 % (eller, om periodiseringsfelet uppgår till fyra månader, 5 %) av den moms som dragits av för tidigt.

# Momshantering diverse frågor

## Bidrag

- För att det ska utgå moms på en intäkt/transaktion måste det ha skett en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster (mot ersättning) - dvs. det måste finnas en prestation och en motprestation. Mottagaren ska alltså erhålla medlen mot att denne tillhandahåller något (varor eller tjänster) till den som ger medlen. Att göra en utbetalning utan krav på egentlig motprestation utgör inte omsättning och ska därför inte beläggas med moms. En sådan betalning utan krav på motprestation kallas också oberoende bidrag.
- Vi noterar att kommunen erhåller fakturor avseende sk. verksamhetsstöd med debiterad moms. Om det inte finns ett tydligt konkretiserat/specificerat uppdrag som kommunen betalar för ska det inte utgå någon moms på ersättningen.
- Vi rekommenderar att bidragshantering ses över.

## Koncerninterna transaktioner

- Enligt uppgift förekommer det koncernintern fakturering både från och till kommunen -- bl.a. avseende tillhandahållande av vatten/avlopp och hyra av lokaler (som omfattas av frivillig beskattning).
- Om fakturering sker till ett dotterbolag som inte har full avdragsrätt för ingående moms (så skulle t.ex. kunna vara fallet med dotterbolag som upplåter bostäder) är det viktigt att ersättningen är marknadsmässig. Annars finns det risk för omvärdering av beskattningsunderlaget momsmässigt. Det innebär att Skatteverket skulle kunna påföra moms utifrån ett marknadsvärde, dvs anse att beskattningsunderlaget för moms är högre än vad som överenskommits mellan parterna. Utgående moms ska då redovisas på det högre beskattningsunderlaget.
- Notera att detta även kan aktualiseras när tjänster tillhandahålls till kommunen - åtminstone i de fall kommunen inte har avdragsrätt för ingående moms i momsdeklarationen utan istället tillgodogör sig moms via kommunkontosystemet. I detta fall är det den andra parten som har risken i förhållande till Skatteverket.
- Vi har inte utrett huruvida prissättningen av de tjänster som tillhandahålls inom kommunkoncernen är marknadsmässig och kan därför, i dagsläget, inte uttala oss om huruvida detta innebär en risk momsmässigt.



# Momshantering diverse frågor

## Vidarefakturerings

- Vi noterade att kommunen har fakturerat Gojan 1 o 14 AB för försäkringspremie (utan moms).
- Huvudregeln vid ren vidarefakturerings är att tjänstens karaktär inte ändras. Det kan dock vara lite speciellt när det gäller just försäkringar. Undantaget från moms för försäkringstjänster gäller omsättning av försäkringstjänster samt tjänster som tillhandahålls av förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar. Det räcker således inte med att det handlar om en försäkringspremie för att kommunen ska kunna vidarefakturera utan moms, utan försäkringen måste även omfatta de bolag som vidarefakturerings sker till.
- Vi rekommenderar att detta utreds vidare (för att säkerställa en korrekt hantering).

## Omvänd beskattning vid inköp av bärbara datorer etc

- Kommunen är medveten om och tillämpar reglerna om omvänd betalningsskyldighet vid inköp av bärbara datorer, surfplattor etc där beskattningsunderlaget i fakturan uppgår till minst 100 tkr.

- Kommunen redovisar utgående moms i momsdeklarationen. Enligt den beskrivning vi har tagit del av förstår vi det som att kommunen gör avdrag för den ingående momsen i momsdeklarationen. Vid inköp till den moms fria kommunala verksamheten ska ingående moms redovisas i kommunkontot (och inte i momsdeklarationen). Kommunens hantering tycks således inte helt korrekt i detta avseende. Se vidare under avsnittet *Ingående moms* nedan.
- Kommunen bör tillse att ingående moms redovisas i rätt system.

## Praktiska gymnasiet

- Enligt uppgift bedrivs inte det praktiska gymnasiet i kommunens regi, utan av Lapplands kommunalförbund.

# Gränsöverskridande transaktioner

## Gränsöverskridande transaktioner

- Det förekommer att kommunen köper in momspliktiga varor och tjänster från andra länder där kommunen rätteligen är skattskyldig till moms på inköpen. Utifrån den beskrivning vi har fått förstår vi det som att kommunen redovisar såväl utgående som ingående moms i momsdeklarationen. I momsdeklarationerna för 2023 finns dock varken några inköp av tjänster eller varor från andra länder redovisade. Vi noterar dock att kommunen redovisar relativt stora belopp i ruta 23 (inköp av varor i Sverige som köparen är betalningsskyldig för) i momsdeklarationen (och utgående moms i ruta 30). Vi antar därför att kommunen redovisar alla sina inköp av momspliktiga varor och tjänster där kommunen är betalningsskyldig i ruta 23. Kommunens hantering tycks således inte helt korrekt i detta avseende.
- Vid förvärv av momspliktiga varor och tjänster från andra EU länder och länder utanför EU ska kommunen redovisa utgående moms i momsdeklarationen. Inköp av varor från ett annat EU-land ska redovisas i ruta 20, inköp av tjänster från ett annat EU-land (enligt huvudregeln) i ruta 21, inköp av tjänster från ett land utanför EU i ruta 22 och inköp av varor från land utanför EU (s.k. import) i ruta 50).
- Förutsatt att det är korrekt uppfattat att kommunen faktiskt redovisar utgående moms på momspliktiga inköp av varor och tjänster från andra länder medför det inte någon risk momsmässigt att inköpet redovisas i fel ruta.
- Det som däremot medför en risk momsmässigt är att kommunen, såvitt vi förstår gör avdrag för den ingående momsen i momsdeklarationen. Som tidigare nämnts ska den ingående momsen redovisas i kommunkontot när inköp görs till den moms fria kommunala verksamheten. Se vidare under avsnittet *Ingående moms* nedan.
- Vår rekommendation är att hanteringen ses över - så att ingående moms redovisas i rätt system och att inköpen redovisas i rätt ruta i momsdeklarationen. Vi rekommenderar även att kommunen tar fram en särskild handledning för hur inköp från andra länder ska hanteras momsmässigt.

# Gränsöverskridande transaktioner

- Enligt uppgift på mötet mellan PwC och kommuner förekommer det ingen momspliktig försäljning av varor eller tjänster till företag eller privatpersoner i andra länder - annat än att kommunen säljer VA, vatten och avlopp till utländska köpare. Enligt uppgift faktureras dessa tillhandahållanden med svensk moms (på motsvarande sätt som till svenska köpare).
- I momsdeklarationen för 2023 har emellertid kommunen redovisat ca 6 mkr i ruta 39 (försäljning av tjänster till beskattningsbara personer i annat EU-land enligt huvudregeln) och ca 0,7 mkr i ruta 40 (övrig försäljning av tjänster som tillhandahållits utomlands. Såvitt vi förstår avser detta olika tjänster kopplat till flygplatsen - såsom hangarhyra och start-/landningsavgifter.
- Tillhandahållande av tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av flygplatser, anses som omsättning utomlands och någon svensk moms ska därför inte utgå på sådana tillhandahållanden. Detsamma gäller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana luftfartyg.
- Utifrån det material vi har tagit del av, inom ramen för förstudien, kan vi inte se att kommunens hantering skulle vara felaktig. Då detta är ett komplicerat område, med en del gränsdragningar, och det dessutom rör sig om relativt stora belopp samt att tjänster även kan vara undantagna på den grunden av de tillhandahålls flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik rekommenderar vi att hanteringen ses över mer i detalj för att säkerställa att kommunens hantering är rätt.

# Hantering av ingående moms

## Kommunens beskrivning

- Kommunen är medveten om och tillämpar gällande avdragsbegränsningar och -förbud avseende personbilar och representation. Som vi förstår det gör kommunen inga inköp som avser stadigvarande bostad. Kommunens synes dock medveten om att det även finns ett avdragsförbud för moms vid inköp som hänför sig till stadigvarande bostad.
- Som vi har uppfattat det görs det i huvudsak en uppdelning/fördelning av den ingående moms mellan de olika systemen utifrån om kostnaden avser momsfri eller momspliktig verksamhet. Notera dock vad som sagts ovan gällande ingående moms på inköp med omvänd betalningsskyldighet (såsom inköp av bärbara datorer etc och inköp av varor och tjänster från andra länder).
- I den mån det inte går att fastställa fördelningen mellan den ingående moms som får dras av i affärsmomssystemet och den ingående moms för vilken ersättning kan erhållas via kommunkontot görs såvitt vi förstår avdrag med 12,99 % av den ingående moms i momsdeklarationen. För resterande del (dvs. 87,01 %) yrkar kommunen ersättning i kommunkontot. Såvitt vi förstår är schablonen baserad på kommunens budgeterade affärsverksamhetskostnader i relation till budgeterade övriga kostnader för hela kommunen minus kapitalkostnader. Schablonen uppdateras emellertid inte efter verkligt utfall.

## PwCs kommentar

- I första hand ska fördelningen av den ingående moms mellan de olika systemen bestämmas efter den faktiska användningen av den vara eller tjänst som har förvärvats. Detta innebär att ingående moms som ett första steg ska allokeras direkt antingen till den momspliktiga eller den övriga momsfria verksamheten. Det är bara när det inte går att fastställa användningen som en fördelning görs efter skälig grund. Som utgångspunkt används vanligen omsättningen som fördelningsnyckel. Skulle en annan fördelningsnyckel mer exakt spegla hur resurser förbrukas i verksamheten ska dock den fördelningsnyckeln användas istället.
- Vi har förstått att kommunen drar all ingående moms på vissa typer av inköp (inköp med omvänd betalningsskyldighet) i momsdeklarationen. Till den delen inköpen görs för den momsfria kommunala verksamheten borde ersättning för ingående moms rätteligen ha yrkats i kommunkontot. Kommunens hantering är således inte korrekt.
- Vidare skulle det faktum att fördelningen av den ingående moms på gemensamma kostnader fördelas mellan de olika systemen efter en schablon baserad på budgeterade kostnader (och som inte uppdaterats) kunna medföra att ingående moms som rätteligen borde ha yrkats via kommunkontosystemet istället dras av i kommunens momsdeklaration (affärsmomssystemet) och vice versa.

# Hantering av ingående moms

## PwCs kommentar, forts

- PwCs uppfattning är att kommunens nuvarande hantering av den ingående momsen medför en risk momsmässigt. Till den delen som hanteringen innebär att avdrag för ingående moms görs felaktigt i affärsmomssystemet kan Skatteverket vid en eventuell granskning neka avdrag för ingående moms. Därutöver kan Skatteverket påföra skattetillägg om 20 % av den felaktigt avdragna ingående momsen och kostnadsränta.
- Enligt vår erfarenhet är en fördelning om 12,99 % högt då en kommun, typiskt sett, till största delen har momsfri verksamhet. Utifrån det underlag vi har tagit del av förefaller det dock som att drygt 30 % av kommunens totala intäkter är momspliktiga. Enligt uppgift uppgick kommunens totala intäkter för 2022 till ca 394,9 mkr, varav ca 128,7 mkr redovisades i momsdeklarationen. För 2021 var motsvarande siffror ca 444,4 mkr, varav ca 138,7 mkr redovisades i momsdeklarationen. Givet att vi har uppfattat beloppen rätt och att intäkterna är korrekt redovisade synes en fördelning om 12,99 % snarare låg (än hög) i detta fall.
- Vår rekommendation är att schablonen går igenom för att säkerställa att den på bästa sätt visar hur inköpen nyttjas i de olika verksamheterna. Notera att den valda fördelningsnyckeln måste vara verifierbar och kunna gå att styrkas med objektiva omständigheter. Därtill måste fördelningsnycklarna uppdateras årligen.

## Särskilt om ersättning för dold moms (momskompensation)

- Enligt uppgift begär kommunen ersättning från kommunkontot för ökade kostnader p.g.a. moms vid upphandling av sjukvård, social omsorg och utbildning.
- Barn- och utbildningsförvaltningen. Vad gäller bidrag till förskoleverksamhet förstår vi det som att kommunen begär ersättning med 6% på total utbetalad barnpeng. Vid lämnande av bidrag till grundskoleverksamhet begärs ersättning med 5% av total utbetalad elevpeng och 18 % av lokalkostnaden.
- Socialförvaltningen. Begäran om ersättning sker med ett belopp motsvarande 6 % av fakturabeloppet/bidraget vid t.ex. privata behandlingshem för vuxna och barn, hyresbidrag till missbruksvård och färdtjänstkostnader. För att kommunen ska ha rätt till momskompensation i dessa fall krävs att den organisation som tar emot bidraget anses vara en näringsidkare som bedriver social omsorg och att bidraget avser verksamhet inom just området social omsorg - dvs bidraget ska lämnas för omsorgsverksamhet. Vid upphandling/bidrag som innefattar såväl vård/omsorg som lokaler begär kommunen ersättning med 18 % av lokalkostnaden (vid hyra av lokal för sådana boendeformer som anges i 4 § LEMK) och 5 % av resterande del av priset/bidraget.
- Kommunens hantering förefaller korrekt förutsatt att kommunen kontrollerar att bidragsmottagaren uppfyller kraven på anses bedriva social omsorg.

# Hantering av moms avseende fastigheter

## Generellt

- Det förekommer att kommunen hyr ut lokaler/anläggningar. I flertalet fall förekommer det att kommunen tillämpar frivillig beskattning (tidigare benämnt frivillig skattskyldighet) på sin uthyrning.
- Vi har inte funnit något som tyder på att kommunens hantering skulle vara felaktig. Som fastighetsägare eller första- eller andrahandshyresgäst kan kommunen hyra ut t.ex. en kontorslokal med frivillig beskattning och fakturera hyran med moms om hyresgästen ska bedriva momspliktig verksamhet i lokalen. För kommunens del finns det emellertid inte någon anledning att tillämpa reglerna om frivillig beskattning, eftersom kommunen ändå kan kompensera sig för ingående moms på sina kostnader, via kommunkontot. Noteras bör att om kommunen väl att valt att tillämpa reglerna om frivillig beskattning kan kommunen inte träda ut ur med mindre än att byggnaden t.ex. förstörs. Detta bör beaktas för kommande/nya uthyrningar.
- Enligt uppgift hyr inte någon av kommunens hyresgäster ut lokaler i andra hand. Kommunen tillåter inte andrahandsuthyrningar.
- Vad gäller ingående moms på kostnader kopplade till fastigheter/lokaler (t.ex. moms på lokalhyra) förstår vi det som att det är referensen på den inkommande fakturan (den som gjort beställningen) som styr i vilket system (kommunkontot eller affärsmomssystemet) som den ingående momsen hamnar. Enligt uppgift dras ingående moms på kostnader för VA, renhållning etc i momsdeklarationen medan ersättning yrkas i kommunkontot för ingående moms på kostnader avseende vård- och omsorgslokaler, bostäder och kommunens egna lokaler.
- Vad gäller ingående moms vid investeringar (ny- till- eller ombyggnationer) förstår vi det som att det är projektnumret (dvs numret på respektive projekt) som avgör i vilket system momsen hanteras.
- Det synes inte finnas någon tydlig rutin för hur ingående moms på kostnader kopplade till fastigheter/lokaler ska hanteras.
- Vad gäller exploateringskostnader, gatukostnadsersättningar och liknande förstår vi det som att kommunen antingen färdigställer i egen regi eller att kommunen säljer mark (där köparen sedan får vidta exploateringen själv).
- Moms och fastigheter är ett tämligen komplicerat område - särskilt vad gäller investeringar, uthyrning och försäljning/förvärv. Vi anser att det finns ett behov av kompetensutveckling hos kommunens medarbetare. Förslagsvis skulle en utbildning i moms och fastigheter kunna genomföras. Vi rekommenderar även att kommunen inför rutiner för hur moms kopplat till fastigheter ska hanteras.

# Hantering av moms avseende fastigheter

## Försäljning/förvärv av fastighet

- Enligt uppgift har kommunen inte sålt några fastigheter under de senaste tio åren med undantag för att kommunen, såvitt vi förstår, har förvärvat mark som sålts vidare till Riksbyggen.
- Kommunen har dock för avsikt att under de kommande åren (sannolikt med start under 2024) avveckla ett antal gamla fastigheter.
- Om kommunen överlåter en fastighet inom en 10-årsperiod från det att en investeringsvara förvärvades/färdigställdes uppkommer en justeringssituation för kommunen beträffande investeringsmomsen, enligt LEMK. I praktiken innebär det att kommunen måste återbetala 1/10 av den tidigare återbetalda ingående momsens för varje år som kvarstår av korrigeringstiden (dvs. den del av momsens som ännu inte anses ha konsumerats). Justering ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden.
- Även om de aktuella gamla fastigheterna kanske inte medför en justeringsskyldighet rekommenderar vi att kommunen inför en rutin att göra en genomgång av tidigare investeringar i samband med att fastigheter säljs.

- Under de senaste tio åren har kommunen, enligt uppgift, förvärvat ett par fastigheter (råmark utan byggnader/anläggningar). Kommunen har inte erhållit några justeringshandlingar från säljarna i samband med förvärven.
- Förutsatt att det är korrekt uppfattat att det endast är råmark som förvärvats förefaller detta korrekt. Eftersom kommunen inte erhållit några justeringshandlingar vid förvärven föreligger inte heller någon risk momsmässigt.

## Kommunen som byggföretag

- I mars 2022 har kommunen gjort en utredning huruvida kommunen är att betrakta som ett byggföretag momsmässigt. Utredningen visade att kommunen inte ska betraktas som ett byggföretag.
- Vidare förstår vi det som att kommunen därefter tillsett att undvika vidareförsäljning av byggtjänster m.m.
- Från den 1 juni 2023 ligger fastighetsförvaltningen i kommunen. Kommunens fastighetsskötare utför emellertid bara fastighetsskötsel på kommunens egna fastigheter/lokaler. Snickeritjänster och andra tjänster på fastigheter/lokaler köps in från externa parter. Enligt uppgift vidaresäljer kommunen inte några byggtjänster.

# 4

## Bilaga - Allmän beskrivning av moms



# Kommunkontosystemet och affärsmomssystemet

## Introduktion

För att en momspliktig transaktion ska uppkomma ska det föreligga ett tillhandahållande av tjänster eller en leverans av varor mot ersättning. Det måste föreligga en transaktion mellan två olika parter. Kommunen är en juridisk person som består av flera förvaltningar vilket innebär att transaktioner inom kommunen (sk. interndebiteringar) inte är omsättningar ur ett momsperspektiv. Dessa ska varken faktureras eller redovisas någon moms på.

Kommuner och regioner intar en särställning i momssystemet genom att dessa kan kompensera sig för ingående moms på kostnader som hänför sig till momsfri omsättning, LEMK. Ersättningen rekvireras av kommunen/regionen från skattekontoret i Jönköping.

Kommunen bedriver även viss momspliktig verksamhet och omfattas då av ML:s, bestämmelser. För denna verksamhet redovisas moms i sedvanlig momsdeklaration (s.k. affärsmoms).

Kommunen omfattas således både av det allmänna momssystemet (affärsmomssystemet) och av rätten till ersättning för moms (kommunkontosystemet) för att kompensera kommuner för den ingående moms som kommunerna inte får göra avdrag för i det allmänna momssystemet.

Det bör dock också noteras att såväl affärsmomssystemet som kommunkontosystemet innehåller vissa avdragsförbud eller -begränsningar avseende personbilar, stadigvarande bostad och representation

## Affärsmomssystemet

Vid omsättning av varor eller tjänster i momspliktig verksamhet som en kommun bedriver i egen regi är kommunen likställd med andra näringsidkare och företag. Det betyder att kommunen är skyldig att lägga moms på det pris eller den avgift som den slutgiltige konsumenten betalar. Exempel på sådan momspliktig verksamhet är cafeverksamhet, VA och renhållning och försäljning av biljetter till olika evenemang. Kommuner har rätt att göra avdrag för moms på kostnader i den momspliktiga verksamheten som bedrivs inom det ordinarie momssystemet (affärsmomssystemet).

## Kommunkontot

Kommuner bedriver emellertid i stor utsträckning momsfri verksamhet såsom t.ex. utbildning och omsorgsverksamhet. Kommunen får ersättning för den öppet debiterade momsen på leverantörens fakturor. En kommun har således rätt till ersättning från kommunkontot för den moms kommunen inte kan göra avdrag för i affärsmomssystemet.

Om ett företag tillhandahåller momsfria tjänster såsom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning föreligger inte rätt till avdrag enligt ML. Därmed finns det en dold moms i sådana tillhandahållanden. Kommunen har därför, av konkurrensneutralitetsskäl, rätt att begära ersättning vid inköp av och bidrag till verksamheter inom nämnda områden (som innehåller dold moms). Ersättningen uppgår till 6 % (eller om viss del avser lokalkostnad till 18 % av lokalkostnaden och 5 % för resterande del) av priset/bidraget.

# Hantering av ingående moms

## Allokering av ingående moms

Ovan innebär att kommunen har rätt till avdrag för ingående moms i affärsmomssystemet för verksamhet som medför skattskyldighet för moms och rätt till ersättning för moms via kommunkontot för övrig momsfri verksamhet. Detta innebär att oavsett om kommunens verksamhet är momspliktig eller inte kan kommunen som utgångspunkt få tillbaka den ingående momsen på sina kostnader (dock inte till den del kostnaderna omfattas av avdragsförbud eller begränsning).

Det är viktigt att hänföra den ingående momsen till "rätt" system, dvs. ingående moms på kostnader hänförliga till den momspliktiga verksamheten hänförs till affärsmomssystemet och ingående moms på kostnader i den momsfria verksamheten hänförs till kommunkontosystemet. Detta innebär att ingående moms som ett första steg ska allokeras direkt, antingen till den momspliktiga eller den momsfria verksamheten.

För det fall att det är fråga om gemensamma kostnader (dvs kostnader för både momspliktig och momsfri verksamhet) ska momsen fördelas. Denna fördelning ska i göras utifrån den faktiska användningen av den vara eller tjänst som köpts in. I den mån det inte är möjligt att fastställa den exakta fördelningen görs en fördelning efter skälig grund. Vald fördelningsnyckel måste vara verifierbar och kunna styrkas med objektiva omständigheter. Normalt används omsättningen som fördelningsgrund.

För att undvika risker i form av ökad administration eller kostnad för skattetillägg är det viktigt att momsen hanteras i rätt system.

- Skulle avdrag för ingående moms göras felaktigt i affärssystemet kan Skatteverket vid en eventuell granskning neka avdrag för ingående moms. Därutöver kan Skatteverket påföra skattetillägg om 20 % av den felaktigt avdragna ingående momsen och kostnadsränta.
- Om felaktigheten istället innebär att kommunen begärt ersättning för moms i kommunkontot istället för att göra avdrag för moms i affärsmomssystemet kan Skatteverket begära återbetalning av moms samt påföra kostnadsränta. En felaktig hantering i kommunkontot innebär emellertid inte någon risk för skattetillägg.

2024-02-07

---

*Erik Jansen*

*Uppdragsledare*

---

*Cecilia Ramusson*

*Projektledare*

Denna rapport har upprättats av Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (org nr 556029-6740) (PwC) på uppdrag av revisorerna i Gällivare kommun enligt de villkor och under de förutsättningar som framgår av projektplan. PwC ansvarar inte utan särskilt åtagande, gentemot annan som tar del av och förlitar sig på hela eller delar av denna rapport.

# Deltagare

---

**ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS AB** 556029-6740 Sverige

***Signerat med Svenskt BankID***

---

Namn returnerat från Svenskt BankID: Erik Theo Christoffer Jansen

Erik Jansen

***2024-02-08 12:46:36 UTC***

---

Datum

Leveranskanal: E-post