

Revisionsrapport 2:2019

Genomförd på uppdrag av revisorerna
april - juni 2019

Nacka kommun

Granskning av momshantering



EY

Building a better
working world

Innehåll

1. Sammanfattning	2
2. Inledning	3
2.1. Bakgrund.....	3
2.2. Syfte och revisionsfrågor	3
2.3. Genomförande	3
3. Momshantering.....	4
3.1. Generellt – upprättande av deklARATIONER, skattebetalning, rådgivning m.m.	4
3.2. Momspliktig verksamhet	4
3.3. Rutiner för avdrag / ersättning för ingående moms	5
3.4. Avdragsförbud.....	6
3.5. Inköp från utlandet.....	6
3.6. Investeringsvaror, jämkning och överlåtelser	6
3.7. Lokalupplåtelser	6
3.8. Kundförluster.....	7
4. Sammanfattande bedömning	8

1. Sammanfattning

EY har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Nacka kommun (Kommunen) granskat Kommunens löpande hantering av moms under 2018. Granskningen har gjorts i syfte att avgöra huruvida gällande rutiner och vidtagna åtgärder är i linje med mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och det särskilda ersättningssystemet enligt lagen om ersättning för viss moms för kommuner (2005:807), LEMK.

Vår sammanfattande bedömning är att momshanteringen inom Kommunen överlag är tillfredsställande. Kommunen har bl.a. skriftliga rutiner för återsökning av moms som är i linje med gällande lagstiftning, det genomförs kontroller för att fånga upp avvikelser i momsredovisningen, frågor avseende nya transaktioner lyfts vidare för avstämning med skatterådgivare alternativt Skatteverket och avdragsbegränsningar för moms tillämpas.

Utifrån granskningsresultatet rekommenderar vi dock att:

- ▶ Se över om andelen personal med behörighet att fakturera kan minskas för att motverka risker avseende felaktig momshantering vid fakturering.
- ▶ Kontrollera Kommunens andrahandsuthyrningar till momsfria verksamheter. Här kan finnas risk att Kommunens vidareuthyrning påverkat fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet för moms på lokalhyran och att Kommunen enligt hyresavtal blir ersättningsskyldiga för fastighetsägarens förlorade avdragsrätt för ingående moms.
- ▶ Upprätta skriftliga rutiner för momspliktig försäljning inom de verksamhetsområden där detta är aktuellt, för att säkerställa korrekt hantering vid framtida byten av personal.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Kommuner ska redovisa moms när de bedriver sådan ekonomisk verksamhet som inte utgör ett led i kommunernas egen myndighetsutövning. Kommuner har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms i enlighet med bestämmelserna i momslagen när de bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Kommuner har i enlighet med bestämmelserna i LEMK rätt till ersättning för ingående moms som de inte får dra av eller saknar rätt till återbetalning för enligt ML. Om det inte går att fastställa fördelningen mellan ingående moms som får dras av enligt ML och ingående moms för vilken ersättning kan erhållas enligt LEMK, får fördelning göras efter skälig grund.

Avdragsförbuden enligt ML avseende kostnader för stadigvarande bostad, representation och personbilar gäller dock även i ersättningsärenden enligt LEMK. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad ska dock inte tillämpas i fråga om vissa särskilda boendeformer.

För att kontrollera Kommunens hantering av moms i enlighet med ovan, dvs. huruvida utgående moms redovisas korrekt i ekonomisk verksamhet samt huruvida avdrag och ersättning för ingående moms hanteras korrekt, har Kommunens revisorer beslutat att genomföra en granskning av Kommunens verksamheter ur momsperspektiv.

2.2. Syfte och revisionsfrågor

Granskningens övergripande syfte är att bedöma om Kommunen har en god kunskap och god intern kontroll kring momsredovisningen.

I granskningen besvaras följande revisionsfrågor:

- ▶ Finns tydliga och dokumenterade rutinbeskrivningar kring hanteringen och redovisningen av moms inom olika verksamheter/områden?
- ▶ Är de rutinbeskrivningar som finns uppdaterade och adekvata för att säkerställa att redovisningen följer aktuella regelverk?
- ▶ Finns en god övervakning och kontroll av att momsredovisningar upprättas av personer med god kompetens inom området och är tvåhandsprincipen är uppfylld?
- ▶ Finns det rutiner för att säkerställa att momsen hanteras i rätt system, dvs. i skattedeklarationen eller i det särskilda ersättningssystemet (LEMK)?
- ▶ Hur hanteras moms på kostnader för stadigvarande bostad?
- ▶ Används korrekta procentsatser för ersättning vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för vissa särskilda boendeformer?

2.3. Genomförande

Granskningen grundas på intervjuer och inhämtade dokument avseende hantering av moms (se bilaga). Intervjuer har genomförts med personal på redovisningsenheten samt personal från de olika verksamheterna. Samtliga intervjuade har beretts tillfälle att sakgranska rapporten. Granskningen är genomförd april - juni 2019.

3. Momshantering

3.1. Generellt – upprättande av deklarationer, skattebetalning, rådgivning m.m.

Kommunen bekräftar att momsdeklarationer och skattebetalningar har skett i tid.

Upprättandet av momsdeklarationer och ansökningar om ersättning enligt LEMK (LEMK-ansökningar) sker vid samma tidpunkt för att säkerställa att kostnaderna fördelas mellan dessa. Redovisningsenheten ansvarar för upprättande och inlämning av momsdeklarationer och LEMK-ansökningar och får in underlag för dessa från de olika verksamhetsområdena.

Enligt Kommunen är kunskapen kring momshantering god hos personalen i de olika verksamhetsområdena. Händelserna är sällan av avvikande karaktär och de som är verksamma ute i verksamhetsområdena kan ofta förlita sig på gällande rutiner och tidigare bedömningar i momshanteringen.

Kommunen bekräftar att tvåhandsprincipen tillämpas för leverantörsfakturor, minst två personer handlägger fakturorna, en mottagningsattestant och en beslutsattestant.

För det fall nya frågor uppkommer förekommer det att skatterådgivare anlitas. Det förekommer även dialog med Skatteverket när momsfrågor uppkommer. Dialog med Skatteverket sker i regel via e-post och inte via telefon.

Kommunen har även köpt in en halvdags grundkurs i moms och två halvdagars kurser i fastighetsmoms från skatterådgivare som personalen i de olika verksamhetsområdena också har deltagit i.

Kommunen har inte fått några frågor från Skatteverket i samband med den löpande inlämningen av momsdeklarationer och LEMK-ansökningar. Det har dock förekommit att Kommunen fått frågor från Skatteverket i samband med rättelser av tidigare perioder. Kommunen har svarat på Skatteverkets frågor och det har inte lett till några beskattningsåtgärder från Skatteverkets sida.

3.2. Momspliktig verksamhet

Bedömningen av om intäkter ska debiteras med moms eller inte tas ut i de olika verksamhetsområdena och sker genom manuell hantering, dvs. det måste tas ett aktivt val för att en transaktion ska debiteras med moms.

Vid frågeställningar kring om något ska debiteras med moms eller ej lyfter personalen i verksamhetsområdena detta till controllers i respektive verksamhet. Enligt Kommunen har controllers i de olika verksamheterna god kompetens kring vilka transaktioner som ska vara momsberärande och inte.

Enligt Kommunen uppkommer det sällan nya frågor kring om något ska bedömas som momspliktigt eller inte i den löpande dagliga hanteringen, då affärshändelserna i den dagliga verksamheten är av återkommande karaktär.

Den momspliktiga verksamheten är i dagsläget begränsad. Kommunens momspliktiga verksamhet har tidigare varit mer omfattande men minskade kraftigt då vatten- och renhållningsverksamheterna flyttades till kommunalt bolag under 2016.

De huvudsakliga momspliktiga verksamheterna består av tryckeritjänster som utförs åt Nacka Vatten och vissa föreningar, caféverksamhet i Kommunens skolor samt viss vidarefakturerings av momsberärande kostnader. Vidarefaktureringsenheten kan till exempel bestå av gemensam kurs som köpts in tillsammans med andra kommuner. Vi har tagit del av rutin för beräkning av moms på extern fakturering från Kundserviceenheten som bekräftar att det

finns rutiner för redovisning av moms i samband med extern fakturering. Enligt Kommunen ska det inte förekomma någon vidarefakturering av byggtjänster.

Enligt Kommunen har en stor andel personal ute i verksamhetsområdena behörighet att fakturera. Redovisningsenheten har lyft frågan om att antalet behöriga för fakturering bör minskas för att minska risken för felaktig hantering.

Enligt Kommunen saknas det skriftliga rutiner för försäljning inom skolverksamheten. Denna verksamhet ska dock vara begränsad till caféverksamhet som hanteras i kassa.

3.3. Rutiner för avdrag / ersättning för ingående moms

Bedömningen av om kostnader ska hanteras som avdragsgilla i momsdeklaration eller genom ersättning i LEMK tas ut i de olika verksamhetsområdena. Generellt utgör den ingående moms som dras av i momsdeklarationen en liten andel då den endast avser inköp till den momspliktiga verksamhet som bedrivs (café- och tryckeriverksamheterna samt vidarefakturering).

Enligt Kommunen finns god kompetens i de olika verksamhetsområdena kring vilka kostnader som ska bokas inom ramen för momsdeklaration samt i LEMK-ansökan. Redovisningsenheten gör en avstämning mot tidigare perioder innan momsdeklaration och LEMK-ansökan lämnas in för att fånga upp avvikelser.

I de fall ett verksamhetsområde vill genomföra en rättelse av tidigare perioder gör redovisningsenheten stickprovskontroller på fakturanivå innan rättelse lämnas in.

Enligt Kommunen finns rutiner för att fånga upp eventuella kostnader som debiterats utan moms som felaktigt bokats för redovisning som ingående moms i momsdeklaration eller LEMK-ansökan. Det finns även rutiner för att fånga upp eventuella momsbärande kostnader som felaktigt bokats inom ramen för kompensation med 6, 18 eller 5 %.

Kompensation enligt ersättningsnivåerna 18 och 5 % tillämpas inom social omsorg och utbildningsverksamheterna. För externa bidragsfinansierade operatörer som ges rätt att erhålla ersättning enligt nivåerna 18 och 5 % begärs alltid kopior på hyresfakturorna in. Inom utbildningsverksamheten begärs även hyresavtal och uppgift om antal elever som är skrivna i Kommunen in.

Vi har tagit del av skriftliga rutiner för momskompensation enligt ersättningsnivåerna 6, 18 och 5 % för social omsorg och utbildningsverksamheten. Vi kan konstatera att dessa är uppdaterade och följer gällande regler. I rutinen för social omsorg framgår också att det sker en kontroll för att säkerställa att momskompensation som söks för boendeformer avser sådana behovsprövade ärenden som berättigar till ersättning enligt LEMK. Vidare har vi tagit del av bokföringsunderlag som avser bokningar enligt de olika ersättningsnivåerna för social omsorg, utbildningsverksamheten samt äldrevården.

I vissa fall kan fördelningen av kostnader avseende lokal och övriga kostnader för externa uppdragstagare inte fastställas före den tidpunkt då räkenskapsåret löpt ut, dvs. det går inte vid tidpunkten för inlämningen av LEMK-ansökan att exakt fastställa hur stor andel momskompensation som ska sökas enligt nivåerna 18 respektive 5 %. I dessa fall görs en uppskattning baserat på föregående år som sedan justeras. Denna metod sker enligt instruktion från Skatteverket som Kommunen fått i samband med frågor på inlämnad rättelse av tidigare period.

För kostnader som avser inhyrning av vårdpersonal ansöks om kompensation enligt ersättningsnivån 6 %.

3.4. Avdragsförbud

Enligt Kommunen finns rutiner för att kontrollera att avdragsförbud för personbilar efterföljs. Avseende leasingavgifter sker automatiskt en begränsning till 50 % av den debiterade ingående moms när bokning sker på avsett konto i bokföringen.

Vidare finns det rutiner för kontroll av att avdragsbegränsning avseende representation tillämpas. I samband med bokning som representation signalerar bokföringssystemet att deltagarlista ska bifogas.

Enligt den skriftliga rutinen för social omsorg sker en kontroll för att säkerställa att boendeformer där momskompensation söks avser sådana behovsprövade ärenden som berättigar till ersättning enligt LEMK. Detta tyder på att det finns en kontroll avseende avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

3.5. Inköp från utlandet

Kommunen gör vissa inköp från utlandet. Enligt Kommunen hanteras dessa omköp, när de omfattas av omvärd skattskyldighet, genom att inköpen beskattas med utgående moms i momsdeklarationerna. Den utgående moms dras inte av som ingående moms i momsdeklarationen då den i regel avser myndighetsutövningen. Ersättning för momskostnaderna avseende dessa inköp hanteras istället i LEMK-ansökan.

Det förekommer att vissa utländska leverantörer felaktigt debiterar lokal moms i fakturor. Denna moms begär man inte återbetalning för från det aktuella landet. Det pågår ett arbete med att upprätta rutiner för att begära kreditfakturor i de fall utländska leverantörer felaktigt debiterat moms.

3.6. Investeringsvaror, jämkning och överlåtelse

I de fall det sker överlåtelse av fastigheter där Kommunen haft rätt till ersättning för moms genom LEMK för ny-, till- eller ombyggnadskostnader, s.k. investeringsvaror, sker en återbetalning motsvarande den ingående moms som belöper på återstående korrigeringsperiod. Återbetalningen baseras på de investeringar som framgår av anläggningsregistret och enligt Kommunen ska även åtgärder inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet (URB) fångas upp och bli föremål för återbetalning.

I de fall Kommunen övertar anläggningar kan Kommunen få ersättning för moms avseende investeringar som bekostats av överlåtaren. Utgör överlåtaren ett byggbolag kan Kommunen söka ersättning för den ingående moms vid ett och samma tillfälle, under förutsättning att överlåtaren uttagsbeskattat sig för utgående moms i samband med överlåtelsen samt utfärdat uttagshandlingar till Kommunen. Om överlåtaren inte är ett byggbolag som kan uttagsbeskattas får den ingående moms istället sökas genom jämkning med en tiondel per år.

Enligt Kommunen har man under 2018 övertagit en anläggning från NCC. Vi har tagit del av underlag avseende uttagsmoms i samband med övertagandet av denna anläggning. Dessa underlag är kompletta från uttagsmomsperspektiv och uppfyller kraven för att kunna få ersättning för moms vid ett och samma tillfälle.

3.7. Lokalupplåtelse

Enligt Kommunen sker uthyrning av såväl egna fastigheter som av inhyrda lokaler. Det förekommer att vidareuthyrning av lokaler sker till momsfria hyresgäster.

3.8. Kundförluster

Enligt Kommunen finns rutiner avseende hantering av kundförluster från momsperspektiv. En kundförlust bedöms som konstaterad och kan påverka redovisad utgående moms först i samband med konkurs eller vid dödsfall. Andelen kundförluster inom den momspliktiga verksamheten bedöms vara väldigt låg.

4. Sammanfattande bedömning

Nedan beskrivs kortfattade och preliminära svar på revisionsfrågorna samt en sammanfattande bedömning och rekommendationer.

Revisionsfråga	Svar
Finns tydliga och dokumenterade rutinbeskrivningar kring hanteringen och redovisningen av moms inom olika verksamheter/områden?	Delvis. Vi har tagit del av skriftliga rutiner avseende återsökning av moms på kostnader för olika verksamheter/områden. Det saknas i vissa fall skriftliga rutiner avseende försäljning inom verksamheter/områden där momspliktig försäljning förekommer. Andelen momspliktiga försäljningar är dock låg och det rör sig oftast om försäljning av återkommande karaktär utan större avvikelser i form av nya typer av transaktioner. Vi rekommenderar ändå att skriftliga beskrivningar av momspliktiga försäljningar upprättas för att säkerställa korrekt hantering, till exempel vid byte av personal.
Är de rutinbeskrivningar som finns uppdaterade och adekvata för att säkerställa att redovisningen följer aktuella regelverk?	Ja. De skriftliga rutiner vi har tagit del av är uppdaterade och följer gällande regler.
Finns en god övervakning och kontroll av att momsredovisningar upprättas av personer med god kompetens inom området och är tvåhandsprincipen är uppfylld?	Ja. Underlag för momsdeklaration och ansökningar enligt LEMK upprättas hos verksamheter/områden. Det sker en kontroll hos redovisningsenheten för att identifiera avvikelser innan inlämning. I samband med rättelser av tidigare perioder sker stickprovskontroller. Momsutbildningar köps in från skatterådgivare och externa konsulter anlitas för vissa frågor. Kommunen bekräftar att tvåhandsprincipen tillämpas för leverantörsfakturer, minst två personer handlägger fakturorna, en mottagningsattestant och en beslutsattestant.
Finns det rutiner för att säkerställa att momsen hanteras i rätt system dvs. i skattedeklarationen eller i det särskilda ersättningssystemet (LEMK)?	Ja. Det finns rutiner för att fånga upp eventuella felbokningar i respektive system.
Hur hanteras moms på kostnader för stadigvarande bostad?	Det finns skriftliga rutiner för att säkerställa att momskompensation endast söks för sådana behovsprövade boendeformer som ger rätt till ersättning enligt LEMK. Vi har inte identifierat någon felaktig hantering avseende stadigvarande bostad i samband med vår granskning.

Används korrekta procentsatser för ersättning vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för vissa särskilda boendeformer?	Ja. Det finns rutiner för att säkerställa korrekt hantering i de fall ersättning söks enligt de alternativa nivåerna (18 och 5 %). I vissa fall sker en preliminär uppskattning baserat på tidigare år. Då detta sker enligt instruktion från Skatteverket har vi ingen invändning i detta avseende.
--	--

Övriga iakttagelser i granskningen är att Kommunen har rutiner för att säkerställa att avdragsförbuden avseende personbilar och representation tillämpas. Inköp från utlandet synes hanteras korrekt då det finns rutiner för att beskatta inköpen i momsdeklaration samt för att säkerställa att förvärvsmomsen avseende inköp för myndighetsutövning ersätts inom ramen för LEMK. Vidare har Kommunen rutiner avseende återbetalning av moms i samband med överlåtelse av investeringsvaror samt för att ansöka om ersättning för moms i samband med övertagande av investeringsvaror och vi har inte identifierat någon felaktig hantering i detta avseende i samband med vår granskning.

Vi noterar att en stor andel av personalen har behörighet att utfärda fakturor. Även om transaktionerna är återkommande rekommenderar vi att om möjligt minska andelen personal med behörighet att fakturera, för att motverka risk för felaktig momshantering i samband med fakturering.

Vidare noterar vi att det förekommer andrahandsuthyrning av lokaler till moms fria hyresgäster. Här kan finnas risk att Kommunens vidareuthyrning påverkat fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet för moms på lokalhyran och att Kommunen enligt hyresavtal blir ersättningsskyldiga för fastighetsägarens förlorade avdragsrätt för ingående moms. Vi rekommenderar att det görs en uppföljning avseende andrahandsuthyrningar till moms fria hyresgäster.

Stockholm den 9 juli 2019

Andreas Månsson
EY

Alexander Löfgren
EY

Bilaga

Källor

Intervjuade funktioner

- ▶ Personal vid redovisningsenheten
- ▶ Personal inom verksamhetsområdena social omsorg, äldreomsorg, utbildning och fastighet

Granskade dokument

Rutinbeskrivning för återsökning av moms inom socialomsorgsprocessen

Rutinbeskrivning för återsökning av moms avseende externa utbildningsanordnare

Rutin för avstämning av dold moms i fastighetsprocessen

Rutin för beräkning av moms på extern fakturering från Kundserviceenheten

Exempel på underlag avseende uttagmoms i samband med övertagande av anläggning

Exempel på ansökningar om ersättning för mervärdesskatt (SKV 5933)

Exempel på underlag för upprättande av momsdeklaration och ansökningar om ersättning enligt LEMK