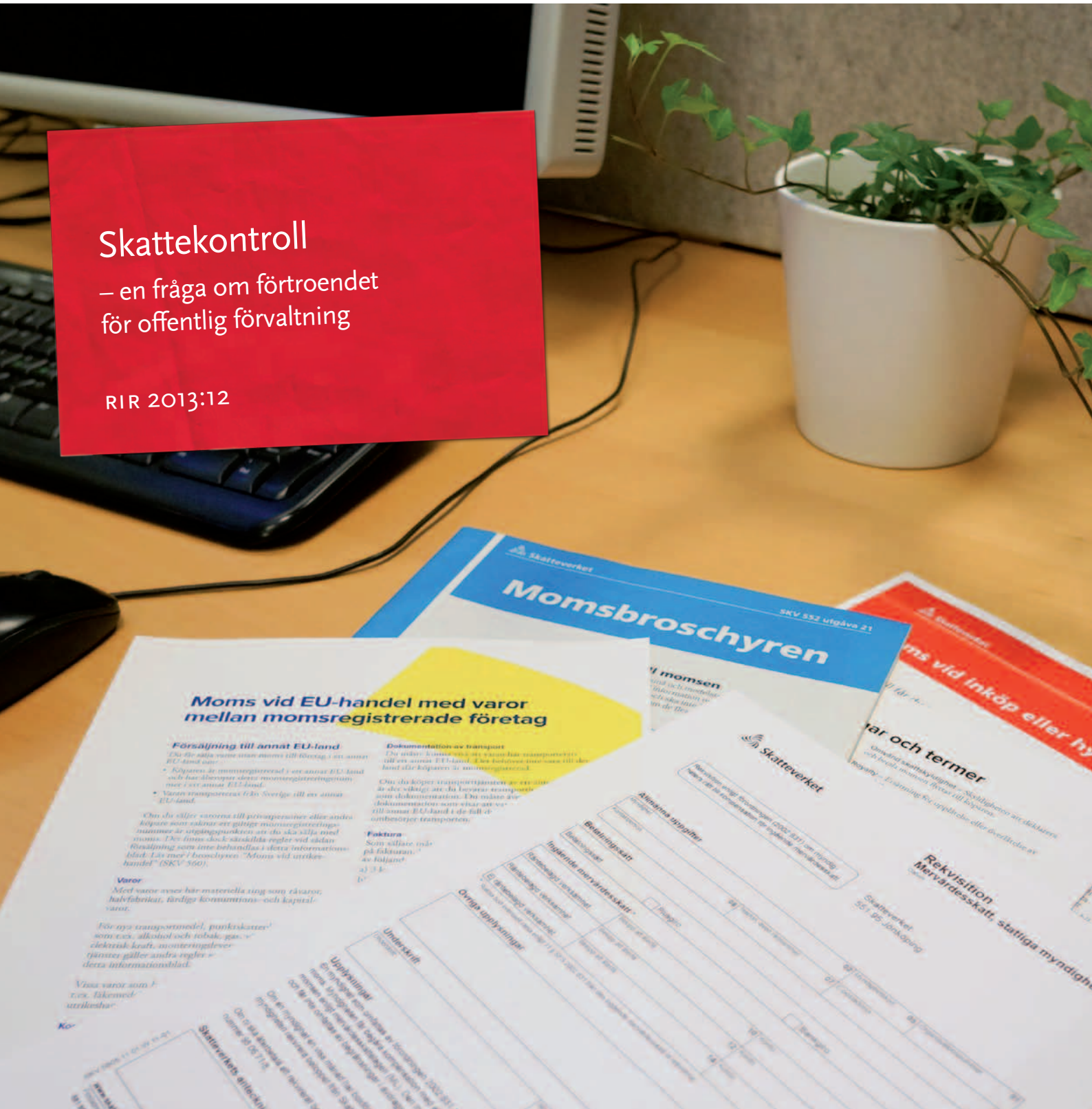


Skattekontroll

– en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning

RIR 2013:12



Riksrevisionen är en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Vårt uppdrag är att genom oberoende revision skapa demokratisk insyn, medverka till god resursanvändning och effektiv förvaltning i staten.

Riksrevisionen bedriver både årlig revision och effektivitetsrevision. Denna rapport har tagits fram inom effektivitetsrevisionen, vars uppgift är att granska hur effektiv den statliga verksamheten är. Effektivitetsgranskningar rapporteras sedan 1 januari 2011 direkt till riksdagen.

RIKSREVISIONEN

ISBN 978 91 7086 321 9

RIR 2013:12

FOTO: PER RINGSÅTER

FORM: ÅKESSON & CURRY

TRYCK: RIKSDAGENS INTERNTRYCKERI, STOCKHOLM 2013



RiR 2013:12

Skattekontroll

– en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning





TILL RIKSDAGEN

DATUM: 2013-10-17

DNR: 31-2012-1437

RIR 2013:12

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport över effektivitetsrevision:

Skattekontroll – en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning

Riksrevisionen har granskat skattekontrollen i statliga myndigheter och kommuner. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport.

Företrädare för Finansdepartementet, Ekonomistyrningsverket och Skatteverket har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på utkast till slutrapport.

Rapporten innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen och berörda myndigheter.

Riksrevisor *Claes Norgren* har beslutat i detta ärende. Revisionsdirektör *Anna Hansson* har varit föredragande. Revisionsledare *Henrik Allansson* och revisionsdirektör *Lena Unemo* har medverkat vid den slutliga handläggningen.

Claes Norgren

Anna Hansson

För kännedom:

Regeringen, Finansdepartementet

Ekonomistyrningsverket, Skatteverket.



Innehåll

Sammanfattning	9
1 Inledning	15
1.1 Bakgrund och motiv	15
1.2 Syfte och revisionsfrågor	16
1.3 Genomförande och avgränsningar	17
1.4 Bedömningskriterier	17
1.5 Rapportens disposition	18
2 Skatt i offentlig sektor	19
2.1 Översikt offentlig sektor	19
2.2 Skatter i offentlig sektor	20
2.3 Momskompensation i stat och kommun	22
2.4 Statens servicecenter	27
3 Risker och fel i offentlig sektor	29
3.1 Skatteverkets riskbedömning för offentliga enheter	29
3.2 Skatteverkets revisioner av offentliga enheter	31
3.3 Sammanfattande iakttagelser	35
4 Moms i staten	37
4.1 Genomförande	37
4.2 Moms betald i utlandet	38
4.3 Omvänd skattskyldighet för byggtjänster	41
4.4 Uttagsbeskattning av fastighetstjänster	43
4.5 Representation	45
4.6 Sammanfattande iakttagelser	45
5 Intern styrning och kontroll och revision	49
5.1 Myndigheternas och kommunernas egna ansvar	49
5.2 Statlig och kommunal revision	51
5.3 Sammanfattande iakttagelser	55
6 Skatteverkets resurser	57
6.1 Resurser och inriktning	57
6.2 Jämförelse mellan offentliga enheter och stora företag	58
6.3 Punktskattekontroll	63
6.4 Sammanfattande iakttagelser	64
7 Slutsatser och rekommendationer	65
7.1 Problem med myndigheters momsredovisning	65
7.2 Svagheter i kontrollsystemet	68
7.3 Rekommendationer	71

forts.

Bilagor

Bilaga 1	Medborgarna och förtroendet för offentlig verksamhet	73
Bilaga 2	Metodbeskrivning för intervjuer och enkätundersökning	83
Bilaga 3	Termer och begrepp	87
Bilaga 4	Referenser	91



Sammanfattning

Statliga myndigheter och kommuner är stora skattebetalare. Precis som privata företag måste de hantera ett omfattande och ibland komplicerat regelverk på skatteområdet. Att myndigheter och kommuner hanterar sin skatteredovisning på korrekt sätt är viktigt av flera skäl. På ett övergripande plan kan det påverka allmänhetens förtroende för offentliga aktörer. Ett mer specifikt exempel inom momsområdet är att felaktig momshantering kan snedvrider konkurrensen mellan privat och offentlig sektor.

Granskningens bakgrund

Motiv: Riksrevisionen betonar, genom sin vision ”fullt förtroende för förvaltningen i staten”, vikten av att människor kan lita på statliga myndigheter. Samtidigt har det på senare tid förekommit uppgifter om myndigheter och kommuner som gör olika typer av fel i sin skatteredovisning. Med tanke på riskerna för konkurrensnedvridning och förtroendeskadorna förknippade med hur myndigheter hanterar sina skatter har Riksrevisionen valt att granska detta område.

Syfte: Syftet med granskningen är att undersöka riskerna för fel i offentliga aktörers skatteredovisning och vilka effekter som dessa kan ge upphov till. Vidare syftar granskningen till att undersöka om de kontrollsystem som kringgärdar offentliga aktörers skatteredovisning är effektiva och väl avvägda. Syftet har däremot inte varit att kvantifiera omfattningen av de fel som görs eller att mäta påverkan på förtroendet vid fel i offentliga aktörers skatteredovisning.

Genomförande: Riksrevisionen har genomfört dokumentstudier och intervjuer med en rad olika aktörer. Djupintervjuer har genomförts med fem myndigheter, med fokus på deras hantering av momsfrågor. Resultatet från djupintervjuerna har använts som underlag för en enkät till 150 myndigheter med fokus på hur de hanterar momsen. Riksrevisionen har även analyserat samtliga revisioner av offentliga aktörer som Skatteverket slutfört under 2010–2012. I granskningen används även statistik från Skatteverket avseende kontroll och information till offentliga aktörer.

Granskningens resultat

Riksrevisionens granskning visar att det finns en rad risker förknippade med offentliga aktörers skatteredovisning. I granskningen har vi även kunnat konstatera att det finns flera svagheter i det kontrollsystem som kringgärdar offentliga aktörers skatteredovisning. Mot bakgrund av förtroenderiskerna förknippade med fel i offentliga

aktörers skatteredovisning vill Riksrevisionen understryka vikten av att statliga myndigheter och kommuner säkerställer att deras skatteredovisning är korrekt. Det finns även anledning för övriga delar av kontrollsystemet, såsom Skatteverket och revisionen, att förstärka sina insatser på området.

Många problem med myndigheters momsredovisning

Myndigheternas momsredovisning ses ofta som en ren rundgång av pengar inom staten. Riksrevisionens granskning visar dock att en felaktig hantering av momsen kan leda till en rad negativa effekter. Eftersom Skatteverket saknar rätt att granska myndigheters kompensation för ingående moms och Ekonomistyrningsverket inte har en granskande roll är detta i praktiken en kontrollfri zon. Samtidigt visar Skatteverkets genomförda revisioner att det ofta blir fel i kommunernas momsredovisning. Riksrevisionen har därför genomfört en egen granskning av momshantering hos statliga myndigheter. Granskningen har resulterat i följande iakttagelser och slutsatser.

Reglerna om uttagsbeskattning tillämpas inte i staten

Uthyrning och försäljning av fast egendom är som huvudregel inte momspliktig. Därför kan en fastighetsägare normalt inte dra av ingående moms på upphandlade tjänster till sin fastighetsförvaltning. I dessa fall blir den ingående momsen en kostnad i verksamheten och medför att det blir billigare att utföra tjänsterna i egen regi. För att göra det kostnadsneutralt att utföra fastighetsförvaltning med egen personal respektive inhyrd personal finns regler om uttagsbeskattning. Reglerna innebär att en fastighetsägare ska betala moms på fastighetstjänster som utförs med egen personal.

Riksrevisionens granskning visar att statliga myndigheter inte uttagsbeskattar fastighetstjänster på egna fastigheter utförda av egen personal trots att det inte finns något undantag för staten i gällande lagstiftning. Ett sådant undantag har funnits, men det avskaffades 1995. Myndigheter har inte rätt till kompensation för ingående moms för arbeten på stadigvarande bostad varför det utan uttagsbeskattning blir billigare att använda egen personal för denna förvaltning. Genom att statliga myndigheter inte uttagsbeskattar fastighetstjänster kan Riksrevisionen konstatera att det uppstår en konkurrenssnedvridning mellan statlig och privat sektor.

I Riksrevisionens enkät riktad till statliga myndigheter svarade knappt en tredjedel av myndigheterna att de har lokaler avsedda för stadigvarande bostad. Av dessa uppgav 38 procent att de har egen personal som utför teknisk förvaltning på dessa bostäder. Även om det är troligt att många myndigheter endast har ett fåtal bostäder finns det exempel på myndigheter med ett stort antal lokaler avsedda för stadigvarande bostad. För dessa myndigheter kan de summor som inte uttagsbeskattas antas uppgå till stora belopp.

Riksrevisionen finner det anmärkningsvärt att problemet kvarstår trots att det var nästan 20 år sedan undantaget togs bort. Det är dock svårt att rikta kritik mot hanteringen i enskilda myndigheter när varken Skatteverket eller Ekonomistyrningsverket har någon

information om hur uttagsbeskattning ska hanteras i staten. Att detta problem inte har uppmärksammats tidigare tyder på brister i uppföljningen av skatteregler. Det är därför viktigt att det finns fungerande rutiner för uppföljning.

Omvänd skattskyldighet för byggtjänster tillämpas felaktigt

För att motverka skattefusk inom byggbranschen är huvudregeln att det är köparen och inte säljaren som ska redovisa momsen, så kallad omvänd beskattning. Reglerna gäller dock inte när en myndighet köper in byggtjänster till verksamhet som enbart utgörs av myndighetsutövning. Enligt Skatteverket ska en näringsidkare som är osäker på om denne ska ta ut moms eller inte vid försäljning av byggtjänster fråga myndigheten i vilket syfte inköpet sker. Vår granskning visar att det ofta blir fel på detta område och att många myndigheter har svårt att bedöma om inköpet sker för myndighetens yrkesmässiga verksamhet eller för myndighetsutövningen.

Att myndigheter inte kan ge rätt besked om syftet med inköpet av en byggtjänst ger upphov till olika problem. Ett byggföretag som felaktigt tillämpar omvänd beskattning riskerar att bli tvingat att i efterhand betala in momsen plus skattetillegg och ränta till Skatteverket. En myndighet kan dock, genom att vara befriad från granskning, i praktiken även få kompensation för felaktigt påförd moms. För att undvika risk kan byggföretag därför välja att inte tillämpa omvänd beskattning och istället alltid påföra moms. Problemet med en sådan tillämpning är att den riskerar att underminera reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

Få myndigheter återsöker moms betald i utlandet

En myndighet som får betala moms i utlandet kan ansöka om återbetalning av momsen från skattemyndigheten i det land där momsen har debiterats. Trots att så många som 75 procent av de statliga myndigheterna i enkäten uppger att de har utlägg för utländsk moms är det endast en fjärdedel av dessa som begär tillbaka någon moms från utlandet. Det främsta skälet till detta är att myndigheterna inte anser att det är värt besväret.

Moms betald i utlandet som inte återsöks är en faktisk kostnad för staten. Ingen vet i dag hur mycket moms svenska myndigheter betalar i utlandet. Myndigheternas egna uppskattningar i enkäten vittnar om att det rör sig om miljonbelopp. Att en enskild myndighet med små utlägg för utländsk moms inte återsöker momsen är svårt att ifrågasätta. Arbetet som myndigheten måste lägga ned på återsökningsprocessen står ofta inte i proportion till vad den kan räkna med att få tillbaka. Att många myndigheter (även myndigheter med stora utlägg) inte återsöker momsen innebär dock att det i dag sker ett inte obetydligt utflöde av statsmedel. Det skulle därför kunna vara motiverat med en myndighetsgemensam funktion för återsökning av moms betald i utlandet.

Regler för representation upplevs som svåra

Det finns begränsningar i myndigheters rätt till momskompensation när det gäller moms på representation. Efter stickprov bland fem myndigheters fakturor för representation framgår att det förekommit någon form av felaktig hantering hos samtliga dessa myndigheter.

Antalet undersökta myndigheter är för litet för att det ska gå att uttala sig om myndigheter i allmänhet. Att myndigheter har problem med redovisningen av representation bekräftas dock av Ekonomistyrningsverket, som menar att reglerna runt representation är svåra och att det finns en risk att myndigheterna gör fel.

Mot bakgrund av den stora uppmärksamheten kring representationsfrågor på senare tid tycker Riksrevisionen att det är anmärkningsvärt att många myndigheter ändå saknar tillräcklig kunskap om hur representation ska redovisas.

Skatteverkets kontroll är i underkant

Skatteverket bedömer i sin riskanalys från 2008 att risken för fel och fusk hos offentliga aktörer är låg jämfört med flera andra riskområden. Skatteverket lyfter dock ändå fram moms, punktskatter och förmåner som riskområden för offentliga aktörer. Riskerna anses vara högre hos kommuner och dess bolag än hos statliga myndigheter. Riksrevisionen ifrågasätter inte Skatteverkets riskbedömning avseende de områden som ingår i analysen men kan samtidigt konstatera att analysen inte är heltäckande.

Riksrevisionen kan konstatera att Skatteverket har lagt relativt lite resurser på offentliga aktörer under senare år, som mest har Skatteverket lagt sex årsarbetskrafter per år på skatterevision. Under perioden har det endast gjorts ett fåtal revisioner av statliga myndigheter. Det har gjorts något fler revisioner av kommuner och kommunala bolag, men för att ta sig an stora kommuner har stora avgränsningar krävts. Riksrevisionen ser en risk för att det låga antalet revisioner, och den ibland begränsade omfattningen, medför att nya typer av fel och problem kan missas. Det låga antalet revisioner under senare år gör att det är tveksamt om det idag finns underlag för att göra en ny heltäckande riskanalys för offentliga aktörer.

Skatteverket planerade att utöka resurserna inför 2013 men förstärkningen är ännu inte på plats i sin helhet. Riksrevisionens bedömning är att resurserna för verksamheten avseende offentliga enheter har varit i underkant under senare år varför det är viktigt att resursförstärkningen kommer på plats.

Information och stöd till myndigheter kan förbättras

I normala fall är statliga myndigheter hänvisade till Skatteverket vid frågor som berör skatteregler. Det är dock Ekonomistyrningsverket som ger råd och stöd i frågor som berör momskompensationen. Ekonomistyrningsverket tillhandahåller bland annat en momshandledning som finns publicerad på myndighetens webbplats. Ekonomistyrningsverket uppger dock att man vid komplicerade frågor ofta måste hänvisa till Skatteverket eftersom reglerna har koppling till mervärdesskattelagen.

Flera av de myndigheter som intervjuats i granskningen upplever att man har svårt att få klarhet i hur regelverket kring moms ska tolkas. Ett exempel är gränsdragningen mellan yrkesmässig verksamhet och myndighetsutövning. Både Ekonomistyrningsverket och Skatteverket tycker själva att gränsdragningen är oklar. Riksrevisionen anser att det finns utrymme för att förbättra samarbetet mellan Skatteverket och Ekonomistyrningsverket när det gäller att ge råd till myndigheter om hur ingående moms och angränsande frågor ska hanteras.

Skatter sällan föremål för kommunal och statlig revision

Statlig och kommunal revision har, av naturliga skäl, betydligt mer insyn i de offentliga aktörerna än vad Skatteverket har. Vad revisionen väljer att granska bestäms utifrån en bedömning av risk och väsentlighet för olika typer av fel. Det har framkommit i granskningen att skatter sällan blir föremål för granskning inom statlig och kommunal revision. Givet de risker som är förknippade med offentliga aktörers skatteredovisning ser Riksrevisionen ett behov av att statlig och kommunal revision i högre utsträckning tar hänsyn till riskerna som är förknippade med felaktig skattehantering i sina risk- och väsentlighetsbedömningar.

Myndigheter och kommuner är ytterst ansvariga

Ytterst ansvarar kommuner och statliga myndigheter själva för att skatter hanteras korrekt. Som stöd för detta finns det regler för intern styrning och kontroll. Den typen av regelverk är dock betydligt mer utbyggd för statliga myndigheter än för kommuner. Skatteverket anger att man ser många exempel på dåligt fungerande intern kontroll i kommunerna.

Vårt samlade intryck från våra kontakter med statliga myndigheter är att det generellt finns en vilja att göra rätt när det gäller skatter, men att det kan bli fel ändå. Samtidigt har vi också sett exempel på myndigheter som tar lite lätt på skattefrågorna.

Riksrevisionens rekommendationer

Riksrevisionen vill framhålla vikten av att skatter hanteras korrekt inom offentlig sektor. Det ställs höga krav på privata företag och det är viktigt att det offentliga föregår med gott exempel. Hur skatter hanteras av det offentliga har också betydelse för medborgares och företags förtroende för offentlig verksamhet.

Utifrån granskningens iakttagelser och slutsatser lämnar Riksrevisionen följande rekommendationer.

Till regeringen

- Se skyndsamt över reglerna för uttagsbeskattning i staten.
- Överväg att ge Skatteverket mandat att granska statliga myndigheters kompensation för ingående moms.
- Överväg att ta initiativ till att riksdagen ger Skatteverket mandat att påföra skattetillägg, eller motsvarande avgift, vid fel i kommunernas ansökan om momsersättning.
- Överväg möjligheten att skapa en myndighetsgemensam funktion för återsökning av utländsk moms.

Till Skatteverket

- Säkerställ att resurserna för kontroll av offentliga aktörer är tillräckliga för att ge en heltäckande riskvärdering.

Till Ekonomistyrningsverket och Skatteverket

- Förbättra samarbetet kring information i momsfrågor och förtydliga riktlinjerna kring byggmoms och representation.

1 Inledning

1.1 Bakgrund och motiv

Frågan om hur statliga myndigheter och kommuner sköter sin skatteredovisning aktualiseras med jämna mellanrum. Bland annat har media uppmärksammat myndigheter som slarvat med reglerna för mervärdesskatt (moms) och kommuner som ägnat sig åt tvivelaktig skatteplanering.

Att offentliga aktörer hanterar sina skatteåtaganden på korrekt sätt är nödvändigt för att upprätthålla förtroendet för samhällets institutioner. Om statliga myndigheter och kommuner inte följer skattelagstiftningen kan medborgare och företag ställa frågan varför de ska anstränga sig för att betala sina skatter korrekt. Felaktigt hanterade skatter kan också medföra andra negativa effekter såsom snedvridning av konkurrensförhållanden mellan privat och offentlig sektor.

Offentliga aktörer har, liksom medborgare och företag, att förhålla sig till ett omfattande och ibland komplicerat regelverk på skatteområdet. Oriktiga och felaktiga uppgifter kan resultera i påföljder i form av skattetillägg och rättsprocesser. Dessa påföljder är ofta mer kännbara för enskilda individer och företagare än för offentliga aktörer, där ansvar sällan utkrävs på individnivå. Detta understryker ytterligare vikten av att det offentliga föregår med gott exempel och hanterar regelverket på rätt sätt.

1.1.1 Särskilt om förtroende

Riksrevisionen betonar vikten av förtroende för statliga myndigheter genom sin vision ”fullt förtroende för förvaltningen i staten”. Betydelsen av förtroende för samhällets institutioner framhålls också i många andra sammanhang. Förtroende är dock ett komplext begrepp. Inom forskningen finns en samstämmighet om att förtroende mellan människor i ett samhälle är en central faktor för skapandet av socialt kapital, en typ av kapital som bland annat ökar möjligheten att lösa gemensamma problem och som kan bidra till ekonomisk tillväxt.

Hur förtroende mellan människor skapas och upprätthålls är däremot en omdiskuterad fråga. Deltagande i föreningsliv lyftes tidigt fram som ett sätt att utveckla förtroende för andra människor, andra forskare anser att uppväxtförhållanden och det kulturella arvet i samhället är viktiga förklaringsfaktorer. Ett tredje synsätt är att aktörer som implementerar

demokratiskt fattade beslut spelar en viktig roll. Om dessa agerar i enlighet med principer såsom opartiskhet, likhet inför lagen och effektivitet så ger det inte bara människor anledning att lita på de här aktörerna, utan även anledning att anta att människor i samhället generellt går att lita på. Med detta synsätt får det stor betydelse hur statliga myndigheter och andra offentliga aktörer agerar när de till exempel tillämpar rådande skatteregler.

Att människor har förtroende för statliga myndigheter och kommuner kan även ha betydelse av andra skäl än att bidra till det sociala kapitalet i samhället. Förtroende kan även förbättra förutsättningarna att bedriva verksamheten på ett smidigt och effektivt sätt. Detta bland annat genom att beslutsvägar kan kortas och att interaktionen med medborgarna förenklas.

I bilaga 1 presenteras en forskningsöversikt som belyser begreppen förtroende och socialt kapital, samt beskriver diskussionen om hur förtroende uppstår.

1.2 Syfte och revisionsfrågor

Syftet med granskningen är att undersöka vilka risker för fel som förekommer i offentliga aktörers skatteredovisning samt vilka effekter som kan uppstå om det blir fel. Vidare syftar granskningen till att undersöka om de kontrollsystem som kringgärdar offentliga aktörers skatteredovisning är effektiva och väl avvägda. Med kontrollsystem avses hela den kedja av kontroll- och styrsystem som omgärdar statliga myndigheters och kommuners verksamhet. Således ingår allt från myndigheternas och kommunernas eget ansvar för verksamheten till revisionens roll och inriktning samt Skatteverkets (SKV:s) verksamhet.

Granskningen utgår från en övergripande revisionsfråga:

Är kontroll- och styrsystemen avseende statliga myndigheters och kommuners skatteredovisning effektiva och väl avvägda?

För att kunna besvara den övergripande revisionsfrågan utgår granskningen från tre delfrågor:

Vilka risker för fel finns i offentliga aktörers skatteredovisning?

Vad kan fel i offentliga aktörers skatteredovisning få för effekter?

Hur är kontrollsystemen för att hantera risker i offentliga aktörers skatteredovisning utformade?

1.3 Genomförande och avgränsningar

Vid bedömningen av risker för fel i offentliga aktörers skatteredovisning har vi valt att undersöka de beloppsmässigt största skatterna: arbetsgivaravgifter, moms och punktskatter. Syftet har inte varit att kvantifiera omfattningen av de fel som görs eller att mäta effekter på förtroendet vid fel i offentliga aktörers skatteredovisning.

Vårt mandat ger oss inte möjlighet att genomföra någon granskning av enskilda kommuners skatteredovisning, vilket också innebär att granskningen inte omfattar skatteplanering i kommunerna. Kommunerna behandlas däremot inom ramen för beskrivningen av hur kontrollsystemen är utformade.

För att besvara revisionsfrågorna har flera olika typer av informationsinsamling genomförts. Intervjuer har bland annat genomförts med företrädare för Finansdepartementet, SKV och Ekonomistyrningsverket (ESV). Vi har också intervjuat olika aktörer inom kommunsektorn, till exempel Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV).

För att undersöka riskerna för fel i statliga myndigheters skatteredovisning har djupintervjuer genomförts med fem myndigheter, med fokus på deras hantering av momsfrågor. Resultatet från intervjuerna har använts som underlag för en enkät till 150 myndigheter med specifika frågor om deras momshantering.

Inom ramen för granskningen har samtliga revisioner av offentliga aktörer som SKV slutfört under 2010–2012 analyserats. Syftet har varit att beskriva vilka fel som förekommer och hur kontrollen av offentliga aktörer ser ut. Detta kompletteras med statistik från SKV avseende bland annat resurstilldelningen för kontroll och information till offentliga aktörer.

1.4 Bedömningskriterier

Det finns flera exempel på skrivningar från regering och riksdag som betonar vikten av att statliga myndigheter hushållar med sina resurser och agerar så att förtroendet för offentlig verksamhet upprätthålls. En viktig utgångspunkt till förslaget till förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll är att:

”Statens verksamhet måste ständigt utvecklas för att möta de förväntningar som medborgarna, näringslivet, de förtroendevalda och andra har på verksamheten. Grundläggande för legitimiteten och förtroendet för den statliga verksamheten är att de statliga myndigheterna förmår att genomföra politiskt fattade beslut med beaktande av en god hushållning av statens medel, men också i övrigt lever upp till allmänhetens förväntningar.”¹

¹ Ds. 2006:15, *Intern styrning och kontroll i staten*, s. 7.

1.5 Rapportens disposition

Efter det inledande kapitlet presenterar vi i kapitel 2 en översikt av de skatter som betalas av aktörer inom den offentliga sektorn. I kapitlet ger vi också en beskrivning av de separata system som finns för att hantera moms inom staten och kommunsektorn. I kapitel 3 beskriver vi SKV:s bedömning av riskerna för fel i offentliga aktörers skatteredovisning, samt resultatet av SKV:s revisionsverksamhet på området. I kapitel 4 presenterar vi en granskning av hur statliga myndigheter hanterar moms. I kapitel 5 lyfter vi frågan om offentliga aktörers eget ansvar och behovet av intern styrning och kontroll. I kapitlet behandlas även vilken roll kommunal respektive statlig revision spelar när det gäller skatter. I kapitel 6 analyserar vi SKV:s resurser avsatta för arbetet med offentliga aktörer. I kapitel 7 presenteras slutsatser och rekommendationer.

2 Skatt i offentlig sektor

I detta kapitel ger vi en översiktlig beskrivning av storleken på den offentliga sektorn och de skatter som statliga myndigheter och kommuner betalar. Därutöver beskrivs de särskilda regelsystem som används för att hantera ingående moms i statliga myndigheter och kommuner.

2.1 Översikt offentlig sektor

Sverige har en stor offentlig sektor. I relation till BNP uppgår den offentliga sektorns utgifter till 53 procent.² Enligt SKV:s statistik finns det 354 statliga enheter, 290 kommuner och 20 landsting (se tabell 1). Utöver det tillkommer kommunal- och samordningsförbund, regionala myndigheter med mera. Antalet offentligt ägda bolag uppgår till drygt 2 000 av vilka merparten är kommunala bolag.³ Dessa räknas dock inte in i den offentliga sektorn utan anses vara en del av företagssektorn.

Tabell 1. Antal offentliga myndigheter med mera, 2013

Juridisk form	Antal skattebetalare
Statliga enheter	354
Regionala statliga myndigheter	49
Landsting	20
Kommuner	290
Kommunal- och samordningsförbund	234
Offentliga korporationer och anstalter	5

Källa: SKV, 2013-02-18.

Not. Statistiken avser antalet aktörer som varit registrerade hos SKV någon gång under de senaste fem åren.

Som framgår av tabell 2 sysselsätter den offentliga sektorn knappt en tredjedel av samtliga anställda. Lönesumman i offentlig sektor utgör cirka 27 procent av den totala lönesumman.

² SCB, Offentlig ekonomi 2011.

³ SKV, Mejl 2013-02-18.

Tabell 2. Antal anställda och lönesumma efter sektor 2012

	Antal anställda	Andel anställda	Lönesumma, milj. kr	Andel av total lönesumma
Privat	2 981 617	70,0%	1 038 994	72,8%
Kommuner	802 317	18,8%	212 057	14,9%
Landsting	247 110	5,8%	83 660	5,9%
Staten	227 659	5,3%	92 309	6,5%
Totalt	4 258 703		1 427 020	

Källa: Antalet anställda baseras på SCB:s sysselsättningsstatistik för 3:e kvartalet 2012.

Lönesumman baseras på statistik från SKV, 2013-02-08.

2.2 Skatter i offentlig sektor

Skyldigheten att betala skatt för statliga myndigheter, kommuner och offentligt ägda bolag kan sammanfattas i följande tabell.

Tabell 3. Skyldighet att betala skatt för statliga myndigheter, kommuner och offentligt ägda bolag

	Arbetsgivaravgift och SINK ¹	Inkomstskatt ²	SLP och avkastningsskatt ³	Fastighets-skatt	Mervärdes-skatt	Moms-komp.	Punktskatter
Statliga myndigheter	Ja	Nej	Nej (Ja) ⁴	Ja	Ja (begr.)	Ja	Nej ⁴
Kommuner/Landsting	Ja	Nej	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Bolagen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja

Källa: SKV

Not 1. SINK står för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Not 2. I inkomstskatt ingår bolagsskatt och löneskatt.

Not 3. SLP står för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Not 4. I undantagsfall är myndigheter skyldiga att betala SLP, avkastningsskatt och punktskatter.

Av tabell 4 framgår att den beloppsmässigt största skatten för offentliga aktörer är arbetsgivaravgiften. År 2012 uppgick den till drygt 124 miljarder kronor vilket motsvarar knappt 30 procent av de totala arbetsgivaravgifterna. Beloppen inkluderar även avgifter och preliminär skatt som tas ut på utbetalningar från transfereringssystemen, såsom pensioner och sjukpenning med mera.

Momsen uppgår till knappt 25 miljarder kronor netto (skillnaden mellan utgående och ingående moms) och utgör cirka 9 procent av de totala momsintäkterna.

Skatter fastställda vid den årliga inkomsttaxeringen för offentliga aktörer uppgår till drygt 10,6 miljarder kronor, vilket är cirka 6,5 procent av de totala skatteintäkterna för dessa skatter. Här ingår bolagsskatt, fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionsavsättningar samt avkastningsskatt.

Punktskatter betalas framförallt av de kommunala bolagen och uppgick 2012 till cirka 9,5 miljarder kronor vilket utgör 9,5 procent av de totala skatteintäkterna för punktskatterna. De vanligast förekommande punktskatterna för offentliga enheter är energiskatt, reklamskatt och avfallsskatt.

Tabell 4. Skatter för offentliga aktörer (exklusive statliga bolag) samt motsvarande skatter för samtliga skattebetalare, miljoner kronor

	Arbetsgivaravgifter ¹	Moms netto ²	Skatter vid den årliga inkomsttaxeringen ³	Punktskatter
Statliga enheter	27 849	12 259	22	255
Regionala statliga enheter	2	–	–	–
Landsting	25 394	440	2 302	–
Kommuner och kommunalförbund	63 702	2 389	4 836	88
Offentliga korporationer och anstalter	11	7	2	–
Handelsbolag och kommanditbolag	5	18	10	–
Aktiebolag	7 265	9 539	3 382	9 288
Försäkringsaktiebolag	3	–	1	3
Ekonomiska och ideella föreningar	12	7	17	1
Övriga stiftelser och fonder	139	94	73	–
Samtliga offentliga aktörer	124 383	24 752	10 645	9 635
Total skatt/avgift	422 345	271 157	164 137	101 664
Andel av total skatt	29,5%	9,1%	6,5%	9,5%

Källa: SKV

Not 1. Arbetsgivaravgifter avser redovisningsåret 2012.

Not 2. Avser moms redovisad i 2012 års skattedeklaration. Moms redovisad i inkomstdeklaration ingår i "Skatter fastställda vid den årliga inkomsttaxeringen". Momskompensation till stat och kommun för ingående moms ingår inte. Importmoms som tas ut av Tullverket ingår inte.

Not 3. Fysiska personers inkomstskatt ingår inte. Beloppen avser taxeringsåret 2012.

2.3 Momskompensation i stat och kommun

En stor del av verksamheten i stat och kommun utgörs av icke momspliktig verksamhet såsom myndighetsutövning, sjukvård, tandvård och utbildning. Kommunerna⁴ har endast avdragsrätt för ingående moms i den del av verksamheten som är momspliktig. I statlig verksamhet saknas helt avdragsrätt för ingående moms. För statliga myndigheter och kommuner finns istället särskilda kompensationssystem för ingående moms. Dessa kompensationssystem betraktas dock inte som en del av det vanliga momssystemet.

Varför kompensation för ingående moms?

Mervärdesskatt (moms) innebär att varje led i produktions- och distributionskedjan svarar för skatten på det mervärde som tillförts varan eller tjänsten. Därav benämningen mervärdesskatt. Genom att man i varje led redovisar moms på hela försäljningsbeloppet (utgående moms), men samtidigt får göra avdrag för den moms som påförts av närmast föregående led (ingående moms) så blir effekten att momsen bara beräknas på det egna mervärdet. Den verkliga skattebördan skjuts därmed framåt tills den träffar den slutlige konsumenten.

När stat och kommun bedriver verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning av moms blir den ingående momsen en kostnad. Detta skapar incitament att försöka minska den ingående momsen genom att producera varor och tjänster i egen regi. För att statliga myndigheter och kommuner ska vara neutrala när de väljer mellan att utföra tjänster med egen personal eller med utomstående entreprenörer kompenseras statliga myndigheter och kommuner för den uteblivna avdragsrätten genom särskilda kompensationssystem. Syftet med kompensationen är att momsen inte ska vara en kostnad för myndigheter och kommuner.

2.3.1 Momskompensation till statliga myndigheter

Enligt mervärdesskattelagen saknar staten helt avdragsrätt för ingående moms.⁵ Med staten avses inte de statliga affärsverken.⁶

Fram till den 1 juli 1991 fick de statliga myndigheterna anslag för att täcka utgifter inklusive moms. Eftersom den ingående momsen utgjorde en extra utgift för myndigheten blev det oftast billigare för dem att producera varor och tjänster i egen regi. Detta gav upphov till konkurrenssnedvridning vid myndigheternas val mellan att producera varor och tjänster i egen regi och att upphandla motsvarande varor och tjänster utanför staten.

För att komma till rätta med denna konkurrenssnedvridning infördes den 1 juli 1991 ett kompensationssystem för ingående moms i staten. Myndigheternas anslag räknades ner för att bara täcka utgifter exklusive moms. Samtidigt fick

⁴ Med kommuner innefattas i detta sammanhang även landsting, kommunförbund och samordningsförbund.

⁵ 8 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200).

⁶ 1 kap. 16 § mervärdesskattelagen (1994:200).

myndigheterna möjlighet att begära kompensation för kostnader för ingående moms enligt en särskild förordning, förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Enligt förordningen får en statlig myndighet rekvirera ett belopp från SKV som motsvarar den ingående momsen i såväl momspliktig som momsfri verksamhet. Det finns dock vissa undantag där statliga myndigheter inte får kompensation⁷, till exempel för:

- kostnader för stadigvarande bostad
- inköp av personbil och motorcykel
- viss representation.

Den totala momskompensationen till myndigheter uppgick 2012 till 31,5 miljarder kronor.

2.3.2 *Momskompensation till kommuner*

Genom 1991 års skattereform infördes en generell avdragsrätt för kommuner, landsting och kommunförbund för all ingående moms. Detta innebar att kommuner fick tillbaka all betald moms oavsett om denna avsåg inköp i momspliktig verksamhet eller inköp i den icke momspliktiga delen av verksamheten. När Sverige blev medlem i EU 1995 kunde den generella avdragsrätten för ingående moms inte behållas. I momsdeklarationen får kommuner nu endast dra av ingående moms som avser momspliktig verksamhet. För betald moms som avser den icke momspliktiga delen infördes ett särskilt system för momskompensation utanför själva momssystemet. Precis som för myndigheternas momskompensation är syftet att undvika konkurrensnedvridning i valet mellan att producera varor i egen regi, respektive att köpa in dem utifrån.

Momskompensationen till kommunerna regleras i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Kompensationen till kommunerna benämns därför oftast som ersättning. Systemet innebär att kommuner, landsting eller kommunalförbund och samordningsförbund efter ansökan har rätt till ersättning för ingående moms som inte får dras av eller inte medför återbetalningsrätt enligt mervärdesskattelagen. Samma undantag från kompensationsrätten som gäller för myndigheter gäller även för kommunerna.⁸

Vid upphandling av tjänster för sjukvård, tandvård och social omsorg samt utbildning uppstår inget utlägg för ingående moms hos kommunerna, eftersom den här typen av tjänster inte beläggs med moms. Kompensationssystemet ger

⁷ Undantagen är desamma som de så kallade avdragsförbuden enligt mervärdesskattelagen 8 kap 9, 10, 15 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200).

⁸ För kommunerna finns dock möjlighet till kompensation för stadigvarande bostad om det handlar om särskilda boendeformer för service och omvårdnad för äldre människor och människor med funktionshinder samt lokalhyra för dessa lokaler.

dock även i dessa fall viss ersättning. Det beror på att man kan anta att säljaren har köpt in vissa momsbelagda varor och tjänster för att kunna tillhandahålla tjänsten. Eftersom säljaren inte kan dra av den här momsen omvandlas den istället till en kostnad som inkluderas i beloppen som kommunen får betala för den här typen av tjänster. Detta är en typ av kostnad som inte skulle uppstå om kommunen valde att utföra tjänsterna i egen regi, eftersom kommunen då skulle få kompensation för den kostnaden. Därför ges ett schablonmässigt ersättningsbelopp för den här typen av tjänster.⁹

Före 2003 finansierades momsersättningen med avgifter som betalades av kommunerna och landstingen. Sedan 2003 sker uttagen ur ersättningssystemet över statsbudgeten. I samband med detta gjordes en nivå-sänkning av de generella statsbidragen. År 2012 uppgick den totala ersättningen till kommunerna till cirka 45 miljarder kronor.

2.3.3 Administration och kontroll av momskompensationen

Administration och kontroll av momskompensationen fungerar olika för statliga myndigheter respektive kommuner.

Kompensation för moms till statliga myndigheter

ESV förvaltar förordningen om statliga myndigheters rätt till kompensation för ingående moms. ESV bestämmer vilka myndigheter som har rätt till kompensation och ger ut föreskrifter och allmänna råd om hur förordningen ska tillämpas. ESV anger att deras uppgift är att ge råd och stöd till myndigheterna genom information och utbildning. Däremot genomför ESV inga kontroller av myndigheternas momsrekvisitioner då de menar att kontrollverksamhet inte ingår i deras uppgifter.¹⁰

SKV är utbetalande myndighet enligt förordningen. En myndighet som har bokfört ingående moms får påföljande månad rekvirera ett belopp som motsvarar den kompensationsberättigade delen. SKV har tagit fram särskilda blanketter för detta och betalar ut beloppet efter att ha kontrollerat att bankkontot tillhör den rekvirerande myndigheten. SKV ska, enligt förordningen, betala ut det rekvirerade beloppet inom tio dagar från det att rekvisitionen kommit in.

Det finns en samsyn hos SKV, ESV och Finansdepartementet att SKV inte har mandat att granska underlagen för myndigheternas momsrekvisitioner såsom systemet är konstruerat i dag. Enligt både ESV och Finansdepartementet gjordes en avvägning mellan kontroll och administrativ börda vid införandet av systemet. Eftersom momskompensationen i stort sett är en rundgång av pengar

⁹ SKL (2010), *Kommunernas moms – Ett häfte om kommunkontosystemet*.

¹⁰ ESV, Intervju, 2013-07-09.

inom staten väjde en låg administrativ börda för myndigheterna tyngre än kontrollmöjligheter. Finansdepartementet påpekar dock att Riksrevisionen har en roll på området genom sin granskning av myndigheternas årsredovisningar.¹¹

ESV gjorde en översyn av förordningen i november 2000 på uppdrag av regeringen och man lämnade då följande förslag till ansvarsfördelning:

”Nuvarande ansvarsfördelning av kontrollen av rekvisition av mervärdesskatt bör behållas. Det innebär att Riksrevisionsverket (RRV) ansvarar för revisionen av myndigheternas rekvisition och redovisning av ingående mervärdesskatt. Det särskilda skattekontoret i Ludvikas roll är att kontrollera att utbetalning görs till rätt myndighet, att myndigheten omfattas av systemet, att rätt belopp utbetalas samt att utbetalning görs till rätt postgirokonto.”¹²

I 2002 års budgetproposition skriver regeringen att denna roll- och ansvarsfördelning ska gälla även fortsättningsvis, och att Riksrevisionens (tidigare RRV) granskning ska ske utifrån en bedömning av väsentlighet och risk.¹³ Vid samtal med Riksrevisionens ansvariga revisorer framgår att nuvarande bedömning av väsentlighet och risk gör att underlagen för kompensationen för ingående moms i stort sett aldrig blir föremål för granskning inom den årliga revisionen.

SKV är av uppfattningen att kompensationssystemet i sin nuvarande utformning inte är helt tillfredsställande utan hänger lite i luften eftersom SKV kan kontrollera utgående moms men inte kompensationen för ingående moms. Statliga myndigheter har i detta hänseende en särställning och såvida inte Riksrevisionen granskar detta kan man prata om en kontrollfri zon. Tjänstemännen som arbetar med offentliga enheter på SKV tycker inte att detta är en bra ordning.¹⁴

Stöd till myndigheter

I normala fall är statliga myndigheter hänvisade till Skatteverket vid frågor om skatteregler. Som nämntes ovan är det dock ESV som ger råd och stöd till myndigheter när det gäller momskompensationen. För att sprida informationen använder ESV bland annat en momshandledning som finns publicerad på ESV:s webbplats. I momshandledningen inkluderas också information om de delar av den utgående momsen som ESV bedömer vara mest relevanta för myndigheter. ESV uppger att man vid komplicerade frågor ofta måste hänvisa till SKV eftersom reglerna har koppling till mervärdesskattelagen.¹⁵ Om det

¹¹ ESV, Intervju, 2013-07-09, Finansdepartementet, Intervju, 2013-06-05, SKV, Intervju, 2012-09-03.

¹² ESV (2001:12), Översyn av förordningen (1193:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt.

¹³ Prop. 2002/03:1, s. 171.

¹⁴ SKV, Intervju, 2012-11-27.

¹⁵ ESV, Intervju, 2013-07-09.

sedan uppstår praktiska frågor kring momscompensationen, till exempel om något måste rättas, får SKV hänvisa tillbaka till ESV.¹⁶

Ersättning för moms till kommunerna

Kommunernas ansökan om ersättning för ingående moms görs också hos SKV. Kommunen kan överklaga SKV:s beslut om ersättning till Förvaltningsdomstolen. Till skillnad från statliga myndigheter ska kommunerna lämna en årsuppgift till SKV om de belopp som berättigar till ersättning. SKV har också möjlighet att genom skrivbordskontroll kontrollera lämnade uppgifter och vid behov besluta om revision hos en kommun för att kontrollera att alla uppgifter som ligger till grund för ersättningsbeslutet stämmer.¹⁷

2.3.4 Momsregistrering

Företag, statliga myndigheter och kommuner som bedriver verksamhet som medför skyldighet att påföra utgående moms, eller som ger rätt att få tillbaka moms, måste vara momsregistrerade hos SKV. Storleken på beskattningsunderlaget¹⁸ avgör om momsen ska redovisas varje månad, varje kvartal, eller en gång per år. Statliga myndigheter behöver inte vara momsregistrerade för att kunna rekvirera kompensation för ingående moms. Vid samtal med ESV har framgått att det finns en rad situationer där myndigheter måste vara momsregistrerade för att kunna hantera momsreglerna på ett korrekt sätt, till exempel vid inköp av varor och tjänster från utlandet och vid uttag av vissa avgifter¹⁹. ESV menar därför att de flesta statliga myndigheter borde vara momsregistrerade.²⁰

Vid en jämförelse av SKV:s register över momsregistrerade myndigheter och SCB:s myndighetsregister framgår det att nästan en fjärdedel av myndigheterna²¹ inte är momsregistrerade. Det är främst små myndigheter som saknar momsregistrering, men det finns även exempel på större myndigheter som inte har momsregistrerat sig. Samtliga kommuner (290 stycken) är momsregistrerade.²²

¹⁶ SKV, Intervju, 2012-11-27.

¹⁷ SKV:s webbplats, Momsersättning till kommuner.

¹⁸ Beskattningsunderlaget är det värde på vilket moms ska beräknas.

¹⁹ Se 4 § avgiftsförordningen (1992:191).

²⁰ ESV, Intervju, 2013-07-09.

²¹ Här avses de statliga förvaltningsmyndigheterna och myndigheterna under riksdagen.

²² SKV, Mejl 2013-08-26.

2.4 Statens servicecenter

Många små statliga myndigheter hanterar inte sin egen redovisning. Tidigare har Kammarkollegiet lämnat administrativt stöd till dessa myndigheter. Sedan juni 2012 har dock Statens servicecenter tagit över den här rollen. Syftet med införandet av Statens servicecenter är att statliga myndigheter ska kunna sänka sina kostnader för administrativt stöd och trygga sin kompetensförsörjning. Tanken är att även större myndigheter ska lägga över delar av sin administration på servicecentret. Utöver de myndigheter som tidigare fick administrativt stöd från Kammarkollegiet (cirka 70 stycken) har Statens servicecenter avtal med ytterligare sju myndigheter, bland annat SKV, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten och Kronofogden.²³

Statens servicecenter har tre huvudprocesser: kundfakturor, anläggningstillgångar samt löpande redovisning. Ambitionen är att de myndigheter som anlitar Statens servicecenter ska köpa samtliga processer eftersom det är då man kan uppnå lönsamhet. I dag finns möjlighet att bara köpa vissa tjänster. I dessa fall måste dock myndigheten ha kvar egen personal, vilket inte blir lika effektivt. För vissa små myndigheter som inte har någon egen personal som arbetar med ekonomi sköter Statens servicecenter hela den ekonomiska redovisningen.

På frågan hur Statens servicecenter ser på sin roll visavi myndigheterna när det gäller ansvaret för att redovisningen blir rätt svarade man att det ytterst är myndigheterna själva som har ansvaret för sin redovisning. Statens servicecenter känner dock ett stort ansvar att stötta myndigheterna. Statens servicecenter följer ESV:s regelverk när det gäller skatter och redovisning.

²³ Statens servicecenter, Intervju 2013-08-16.

3 Risker och fel i offentlig sektor

Det övergripande syftet med detta och nästkommande kapitel är dels att identifiera risker för fel hos offentliga aktörer och dels beskriva vilka effekter felen kan få. Detta kapitel inleds med en redogörelse för SKV:s bedömning av olika risker inom statliga myndigheter och kommuner. I syfte att ge exempel på vilka fel offentliga aktörer gör har vi också gått igenom samtliga revisioner av statliga myndigheter, kommuner och kommunala bolag som SKV avslutat under åren 2010–2012.

3.1 Skatteverkets riskbedömning för offentliga enheter

För att identifiera risker och som hjälp för att fördela resurser mellan olika områden genomför SKV riskanalyser. De senaste åren har SKV gjort två riskanalyser som avser offentliga enheter (statliga enheter, kommuner och kommunägda bolag). Den första är från 2008 och behandlar samtliga typer av offentliga enheter.²⁴ Den andra är från 2012 och behandlar enbart kommuner och kommunala bolag.²⁵

Riskanalysen från 2008 utmynnade i tre huvudsakliga slutsatser:

- Risken för fel och fusk är låg för offentliga enheter relaterat till flertalet andra riskområden.
- Kommuner och deras bolag är förknippade med högre risk än statliga myndigheter.
- Det saknas en tillräckligt tydlig bild av flera risker och hur dessa förändrats över tiden. Det är viktigt att fortlöpande arbeta med att identifiera och värdera risker hos de offentliga enheterna.

I riskanalysen görs en indelning i tre risknivåer – hög risk, mellanrisk och låg risk. Offentlig upphandling och punktskatter bedöms vara områden med hög risk. Med punktskatter åsyftas i den här riskanalysen endast energiskatter. Lagstiftningen på det området är komplicerad och de kommunala bolagen står för en stor andel av energiskatterna. Redovisning av förmåner och kostnadsersättningar samt moms (inklusive momskompensation) till offentliga enheter bedöms ligga på en mellanrisknivå. Avseende kompensationen för moms till offentliga enheter

²⁴ SKV (2008), Offentliga enheter – Riskanalys.

²⁵ SKV (2012), Kommunerna och kommunala bolag, En taktisk riskanalys av Östra regionen.

konstateras att det handlar om stora belopp och att fel kan påverka konkurrensen mellan offentlig och privat sektor. När det gäller förmånerna hos offentliga enheter är de små jämfört med i privata företag. Samtidigt konstaterar SKV att om personer i ledande ställning får förmåner som felaktigt behandlas som skattefria kan det uppstå en betydande förtroendeskada. Områden som bedöms vara av lägre risk är inkomstskatt för bolag, löneskatt och fastighetsskatt.

I riskanalysen från 2012 identifierar SKV tre väsentliga risker inom den kommunala sektorn som kan hota uppfyllandet av SKV:s mål. Det handlar om risker som kan sättas i samband med:

- en ökning av korruptionen i kommunerna
- avancerad skatteplanering i kommunerna
- relativt stora fel i momsredovisningen.

Riskanalysen från 2008 bygger till största del på erfarenheter från tidigare kontroller. Dessa är dock relativt få varför slutsatserna även bygger på ett antagande om att det hos offentliga enheter finns en vilja att göra rätt. Riskanalysen från 2012 tar inte sin utgångspunkt i erfarenheter från tidigare kontroller utan bygger på intervjuer, information från internet samt forskningslitteratur inom området för kommunernas verksamhet.

Tjänstemännen som arbetar med offentliga enheter på SKV framhåller riskerna för fel inom kommunsektorn. Kommuner är stora och decentraliserade organisationer, vilket innebär att många olika personer skulle behöva ha kunskap om skattereglerna. Men från SKV:s sida upplever man istället att skatter inte är särskilt prioriterade och att kunskapen om dessa frågor är mycket varierande ute hos kommunerna. Situationen försvåras av att den interna kontrollen är dålig i många kommuner och av att kommunrevisionen till stor del tittar på förvaltningsfrågor istället för skatter. Utöver detta poängteras också att offentlig verksamhet mer och mer liknar privat verksamhet, vilket delvis beror på en förändrad konkurrenssituation med fler privata aktörer. Därtill har det kommit in mer konsulter i kommunerna som hjälper till med olika upplägg hämtade från det privata näringslivet.²⁶

De ovan nämnda riskanalyserna för offentliga enheter går inte in i detalj på de olika punktskatterna, eftersom dessa skatter hanteras inom en separat enhet placerad på SKV:s kontor i Ludvika. Enheten i Ludvika har en egen riskanalys som uteslutande behandlar punktskatter. I den analysen görs dock ingen åtskillnad på offentliga enheter och privata aktörer, istället analyseras riskerna för respektive punktskatt.²⁷

²⁶ SKV, Intervju, 2012-11-27, samt 2013-06-28.

²⁷ SKV, Intervju, 2013-05-21.

3.2 Skatteverkets revisioner av offentliga enheter

Vi har gått igenom SKV:s samtliga revisioner av offentliga enheter (statliga myndigheter, kommuner och kommunala bolag) som avslutats under åren 2010–2012. Syftet med genomgången har varit att ta reda på vilken inriktning revisionerna har haft samt vilka typer av fel som upptäckts. Totalt avslutades 47 revisioner under perioden och en majoritet avsåg kommunala bolag. De genomförda revisionerna är geografiskt utspridda. Under perioden har inte någon revision av storstadskommunerna slutförts, men sådana revisioner pågår. I dessa fall handlar det dock om väldigt avgränsade revisioner. De revisioner vi har gått igenom omfattar inte punktskatter eftersom all punktskattekontroll är koncentrerad till Storföretagsregionen (SFR)²⁸. Revisionerna omfattar heller inte fastighetsskatt. Detta beror på att SKV bedömer att kontrollen av fastighetsskatt genomförs effektivare genom så kallad skrivbordskontroll, det vill säga att en handläggare via telefon eller brevutskick gör en förfrågan om underlag för att verifiera att det som redovisats av skattebetalaren är korrekt.²⁹

Tabell 5. Antal avslutade revisioner, offentliga enheter, 2010–2012

	Kommuner	Kommunala bolag	Statliga myndigheter	Totalt ¹
2010	2	9	3	14
2011	6	10	1	17
2012	2	9	3	14
Totalt	10	28	7	45

Not 1. Totalt avslutades 47 revisioner under perioden 2010–2012. Två revisioner (en statlig myndighet och ett kommunalt bolag) var dock inte tillgängliga vid tillfället för vår genomgång.

3.2.1 Revisionens inriktning

Under perioden 2010–2012 avslutades åtta revisioner av statliga myndigheter.³⁰ En av dessa var en så kallad tredjemansrevision där syftet med revisionen var att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som reviderats. I övriga revisioner som vi har tittat på har SKV:s granskning varit inriktad på myndigheternas redovisning av arbetsgivaravgifter (framförallt löner och förmåner) och utgående moms. Ingen revision har omfattat

²⁸ En region är en större organisatorisk enhet som innefattar en rad insatser. Regionerna avser normalt geografiska områden, men SFR är ett undantag där indelningen istället är gjord efter storleken på företag som hanteras.

²⁹ SKV, Intervju, 2013-06-28.

³⁰ Vid vår genomgång av avslutade revisioner var en av revisionsakterna inte tillgänglig varför tabellerna endast inkluderar sju revisioner av statliga myndigheter.

myndigheternas kompensation för ingående moms eftersom SKV endast är utbetalande myndighet och inte har mandat att granska detta.

Även i kommunerna har SKV:s revisioner varit inriktade mot redovisningen av arbetsgivaravgifter och moms. Till skillnad mot i statliga myndigheter har SKV:s granskning av kommunerna även omfattat ingående moms och kommunernas momsersättning.

Närmare två tredjedelar av revisionerna av offentliga enheter som avslutades under 2010–2012 avser kommunala bolag. Revisionerna av kommunala bolag har omfattat kontroll av inkomstskatt, arbetsgivaravgifter samt moms. Samtliga revisioner utom en har omfattat moms.

De revisioner av kommuner och kommunala bolag som avslutats under 2010–2012 har i mycket liten utsträckning varit inriktade på skatteplaneringsfrågor. Enligt SKV kommer den aspekten att få ett större utrymme i revisionerna framöver. Dels har man fått ökade revisionsresurser, dels har SKV:s utredning om skatteplanering i kommuner genererat ny kunskap och nya uppslag för revisionsverksamheten.³¹

Tabell 6. Revisionens inriktning, avslutade revisioner, offentliga enheter, 2010–2012

	Antal		Revisionens inriktning	
	Antal revisioner	Inkomstskatt ¹	Moms	AG ²
Kommuner	10	–	10	7
Kommunala bolag	28	20	27	18
Statliga myndigheter	7	–	5	5
Totalt	45	20	42	30

Not 1. Statliga myndigheter och kommuner är inte skattskyldiga för inkomstskatt.

Not 2. Arbetsgivaravgifter.

3.2.2 Vilka ändringsbeslut leder revisionerna till?

Om SKV upptäcker ett fel i skatteredovisningen inom ramen för en revision leder det normalt sett till en ändring i den reviderades beskattningsunderlag. I tabell 7 nedan presenteras antalet *överväganden inför beslut* till följd av de revisioner av offentliga enheter som SKV slutfört under 2010–2012. Ett övervägande inför beslut är ett resultat av revisionen och leder i de flesta fall till ett formellt ändringsbeslut. Enligt SKV händer det relativt sällan att skattebetalaren i det skedet kommer in med ny information som medför att det formella ändringsbeslutet inte blir detsamma som övervägandet. Därefter kan den skattskyldige begära omprövning eller överklaga omprövningsbeslutet.

³¹ SKV, Intervju, 2013-06-28.

Statistiken nedan kan därför inte läsas som ett slutligt resultat av SKV:s revisioner.

SKV:s revisioner har lett till överväganden inför beslut inom samtliga områden som granskats. Flest överväganden återfinns på momsområdet. I kommunerna handlar felen på momsområdet i stor utsträckning om felaktigt redovisad ingående moms och momsersättning. Flera kommuner har begärt för hög ersättning för ingående moms avseende bland annat intern representation, stadigvarande bostad, assistansersättning och särskilda boendeformer. I några fall har kommunerna inte påfört någon utgående moms på skattepliktig försäljning. Även i de kommunala bolagen avser en stor del av ändringsbesluten på momsområdet felaktigt redovisad ingående moms. Bland annat har flera bolag tillämpat frivillig skattskyldighet på för stor del av en lokalyta och därmed gjort för stora avdrag för ingående moms. Felaktigt redovisad utgående moms på bland annat personalparkering och försäljning till dotterbolag under marknadspris har också förekommit. Några ändringsbeslut avser felaktig uttagsbeskattning av fastighetsförvaltartjänster.

Det är bara de kommunala bolagen som betalar inkomstskatt. Över hälften av övervägandena avseende inkomstskatt i kommunala bolag är följdändringar på grund av felaktigt redovisad moms och i något fall felaktigt redovisad arbetsgivaravgift. Övriga överväganden avser avdrag för icke avdragsgilla kostnader eller för stora nedskrivningar av bland annat fastigheter och markanläggningar.

Ett fel i skatteredovisningen kan leda till ett skattetillägg. Skattetillägg är en särskild avgift som påförs den som bland annat lämnat en oriktig uppgift i en deklaration. Skattetillägget är enligt huvudregeln 40 procent av den inkomstskatt och 20 procent av den moms eller de arbetsgivaravgifter som undanhållits. Om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, kan hel eller delvis befrielse från skattetillägget beviljas. SKV har föreslagit skattetillägg i nästan tre fjärdedelar av de revisioner som lett till överväganden inför beslut. Det kan dock noteras att SKV inte har rätt att påföra skattetillägg om en kommun har begärt för högt belopp i momsersättning eftersom momsersättningen inte är en skatt. SKV har således inga sanktionsmöjligheter när en kommun felaktigt begär för stor momsersättning, vilket man upplever som problematiskt eftersom kommunerna gör en hel del fel.³²

³² SKV, Intervju, 2013-06-27 och 2013-06-28.

Tabell 7. Antal överväganden inför beslut, avslutade revisioner, offentliga enheter, 2010–2012

	Antal			Antal överväganden inför beslut			
	Antal revisioner	Ingen ändring	Inkomstskatt ¹	Moms	Moms-komp. ²	AG ³	Skatte-tillägg
Kommuner	10	0	–	7	8	3	7
Kommunala bolag	28	5	20	20	–	4	18
Statliga myndigheter	7	3	–	2	–	3	4

Not 1. Statliga myndigheter och kommuner är inte skattskyldiga för inkomstskatt.

Not 2. Statliga myndigheter och kommuner har rätt till kompensation för ingående moms enligt två olika system. SKV har inte mandat att granska underlagen för myndigheternas moms-kompensation.

Not 3. Arbetsgivaravgifter.

3.2.3 Särskilt om revision av statliga myndigheter

Under 2010–2012 avslutades endast åtta revisioner av statliga myndigheter. Enligt den enhet på SKV som ansvarar för revisioner av statliga enheter finns det flera skäl till detta. Dels har de totala resurserna avsatta för revision av offentliga enheter hittills varit små. Ett annat skäl till att så få revisioner har genomförts beror på att SKV inte kan granska underlagen för myndigheternas kompensation för ingående moms. SKV:s granskningsmandat är därför snävare hos statliga myndigheter än hos kommuner och kommunala bolag och det har varit svårare att få uppslag på det statliga området. I detta sammanhang för SKV också fram att man i mycket liten utsträckning kunnat använda sig av Riksrevisionens årliga granskningar då dessa sällan omfattar skattefrågor.

Ett sätt att öka kunskapen om skattehanteringen i statliga myndigheter skulle kunna vara att genomföra ett antal slumpmässiga revisioner varje år. En sådan ansats ligger dock inte i linje med målet om att 80 procent av SKV:s revisioner ska leda till ett ändringsbeslut, ett mål som motiveras av att revision är ett dyrt kontrollverktyg och att man inte vill belasta skattebetalare när det inte finns några indikationer om fel. På enheten är man dock av uppfattningen att SKV måste ha en högre närvaro på det statliga området, inte minst för att upprätthålla ett högt förtroende för statliga myndigheter.

I riskanalysen för offentliga enheter framhålls offentlig upphandling som ett högriskområde men det är inte en del av det dagliga arbetet med kontroll. Visst arbete gentemot upphandling pågår dock inom ramen för andra av SKV:s insatser.³³ Det bör också påpekas att tillsynsansvaret inte ligger på SKV utan på Konkurrensverket.

³³ SKV, Intervju, 2013-06-28.

3.3 Sammanfattande iakttagelser

- Enligt SKV:s riskbedömning är riskerna för fel och fusk lägre inom den offentliga sektorn än inom många andra riskområden. Samtidigt konstaterar SKV att det saknas en tillräckligt tydlig bild av flera av riskerna på området och att det är viktigt att fortlöpande identifiera och värdera riskerna inom offentlig sektor.
- SKV konstaterar att det ur förtroendesynpunkt är viktigt att offentliga aktörer hanterar skatter korrekt.
- Tjänstemän som arbetar med offentliga aktörer menar att SKV måste ha en högre närvaro på det statliga området för att upprätthålla ett högt förtroende för statliga myndigheter.
- En majoritet av SKV:s revisioner av offentliga enheter de senaste tre åren har riktats mot kommuner och kommunala bolag. De flesta fel som upptäckts avser moms.
- När kommuner har begärt felaktiga belopp i ersättning för ingående moms saknar SKV möjlighet att påföra skattetillägg, eftersom ersättningen inte räknas som en skatt.
- De senaste tre åren har endast åtta avslutade revisioner avsett statliga myndigheter. Fokus i dessa revisioner har varit löner och förmåner.
- SKV saknar mandat att granska myndigheters underlag för kompensation för ingående moms. SKV har därför inte genomfört någon revision på detta område.

4 Moms i staten

För att fördjupa kunskaperna om vilka risker för fel som förekommer hos offentliga aktörer har vi genomfört en granskning av momshanteringen i statliga myndigheter. Att vi valt att detta område har flera skäl. Det nuvarande systemet för att kompensera statliga myndigheter för ingående moms infördes 1991. Sedan dess har det genomförts en rad förändringar på momsområdet och Sverige har blivit medlem av EU. Eftersom SKV inte har mandat att granska underlagen för myndigheternas momsrekvisitioner finns det i dag en låg kunskap om hur myndigheternas redovisning av ingående moms ser ut. Vid vår genomgång av SKV:s revisioner framgår att det i kommunerna, där SKV har rätt att granska underlagen, görs en del fel i momsredovisningen.

Nedan följer en kort genomgång av hur granskningen har genomförts. Därefter presenteras resultaten för varje område som granskats under separata rubriker.

4.1 Genomförande

Vår granskning av momshanteringen i statliga myndigheter har genomförts i två steg. I ett första steg genomfördes intervjuer med fem myndigheter där syftet var att stämna av om myndigheterna redovisar och rekviderar ingående moms på ett korrekt sätt. På varje myndighet gjordes också stickprov där ett antal transaktioner följdes från beställning till bokföring och rekvisition av momskompensation. Granskningen av de fem myndigheterna resulterade i ett antal iakttagelser avseende myndigheternas rekvisition av kompensation för ingående moms, men också avseende vissa andra delar av myndigheternas momsredovisning. För att följa upp resultaten från intervjuerna genomförde vi, i ett andra steg, en enkät till ett större antal myndigheter med frågor om myndigheternas momshantering. I avsnitt 4.3–4.6 presenteras resultaten av intervjuerna och enkäten. Varje avsnitt inleds med en redogörelse för gällande rätt varefter resultaten av granskningen presenteras. Utförligare metodbeskrivningar av genomförandet av intervjuerna och enkäten finns i bilaga 2.

4.2 Moms betald i utlandet

Sedan Sverige blev medlem i EU 1995 skiljer man mellan gemenskapsintern handel, det vill säga handel mellan två EU-länder, och handel med tredje land, det vill säga handeln med ett land utanför EU.

När en myndighet eller ett företag köper en vara från ett företag i ett annat EU-land är huvudregeln att den svenska köparen ska redovisa och betala moms i Sverige genom så kallad omvänd skattskyldighet, det vill säga det är köparen och inte säljaren som ska redovisa den utgående momsen. För att varorna ska få levereras utan moms krävs att köparen är momsregistrerad i hemlandet. Vid inköp måste således köparen åberopa sitt momsregistreringsnummer, så att säljaren vet att ingen moms ska påföras försäljningen. Vid inköp av en vara från land utanför EU ska momsen på varuvärdet redovisas och betalas till Tullverket. Det finns dock tillfällen när en myndighet får betala moms påförd i utlandet, till exempel vid utlandsresor.

Enligt en skrivelse³⁴ från SKV har en myndighet som debiteras moms i ett annat EU-land rätt att ansöka om återbetalning av momsen i det land den debiterats.³⁵ Ansökan om återbetalning görs genom en elektronisk tjänst som tillhandahålls av SKV och förutsätter bland annat att myndigheten är momsregistrerad. Inom EU avgörs dock rätten till återbetalning av behörig myndighet i den återbetalande staten, i enlighet med bestämmelserna i den staten. SKV kan således endast vidarebefordra en ansökan om återbetalning och inte ta ställning till om en myndighet har rätt till återbetalning. För länder utanför EU gäller olika regler för återbetalning.

Stöd och verktyg för återsökning

SKV:s elektroniska tjänst för att återsöka moms från andra EU-länder infördes 1 januari 2010 och fungerar på samma sätt för myndigheter och privata företag. I dagsläget kräver tjänsten e-legitimation, en lösning som fått kritik eftersom endast personer som är folkbokförda i Sverige och har ett svenskt personnummer kan få en e-legitimation. Företag och andra organisationer kan inte ha egna e-legitimationer, utan måste förlita sig på enskilda personer. När det gäller ansökningar till länder utanför EU saknas den här typen av stöd.

Det finns en viss kontroll inbyggd i systemet för återsökning, som säkerställer att sökanden har varit momsregistrerad under den aktuella perioden. Det finns också spärrar som medför att ansökan inte kan skickas iväg förrän alla obligatoriska uppgifter är ifyllda i formuläret. SKV gör dock inga andra kontroller av innehållet i ansökningarna.

³⁴ Skatteverket, Ställningstagande om rätt till återbetalning för svenska staten med flera.

³⁵ Detta förutsätter att momsen avser myndighetens momspliktiga verksamhet och att myndigheten har rätt till kompensation för ingående moms för aktuell verksamhet, se SKV:s skrivelse om rätt till återbetalning för svenska staten med flera.

SKV har inga uppgifter om hur pass vanligt det är att myndigheter får avslag på sina ansökningar. Enligt SKV upplever dock många företag att det är svårt att få tillbaka moms, främst beroende på kulturskillnader och språkförbistring. Det är vanligt att företagen anlitar ombud för att återsöka moms och SKV uppskattar att 50–70 procent av alla ansökningar kommer från ombud.³⁶

Grundläggande information om hur tjänsten används finns på SKV:s webbplats. ESV har inte någon information om återsökning av moms i sin momshandledning eftersom området inte bedömts vara tillräckligt relevant. ESV påpekar också att det inte är säkert att andra länder accepterar återsökningar från myndigheter. ESV anordnar tillsammans med SKV en heldagskurs om moms två gånger per år och där ingår information om återsökning av moms från utlandet som en punkt.³⁷

Begär myndigheter tillbaka moms betald i utlandet?

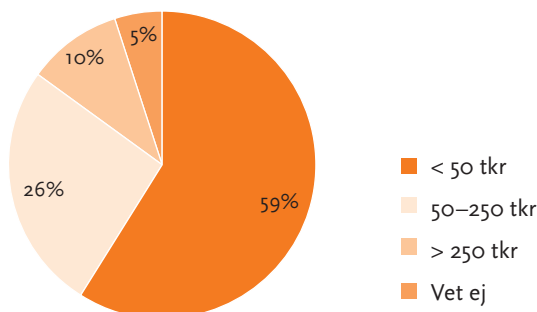
Under intervjuerna med de fem myndigheterna framkom att samtliga myndigheter vid något tillfälle betalat moms i ett annat land än Sverige. Vidare framkom att fyra av de fem intervjuade myndigheterna visserligen känner till att de har rätt att få momsen återbetald men att de anser att det administrativa arbetet för att få tillbaka utländsk moms är för betungande i förhållande till den ekonomiska vinsten som en återbetalning skulle medföra. En av myndigheterna återsöker regelbundet moms påförd i utlandet eftersom det i deras fall handlar om stora belopp. Statens servicecenter som hanterar redovisningen åt ett stort antal myndigheter uppger att man inte gör någon återsökning av moms från utlandet åt sina myndigheter.³⁸

I vår enkät till myndigheterna svarar 75 procent att man har utlägg för utländsk moms. De myndigheter som svarat att man har sådana utlägg fick också göra en uppskattning av hur stora belopp det rör sig om under ett år. Av nedanstående figur framgår att 59 procent av myndigheterna uppskattar beloppet till mindre än 50 000 kronor.

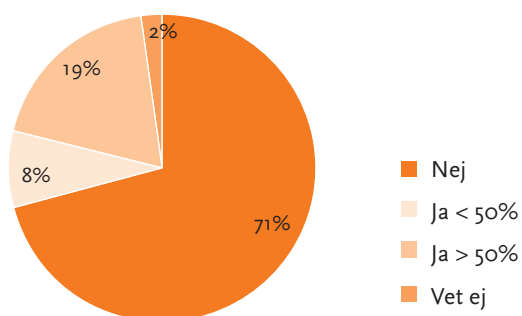
³⁶ SKV, Intervju 2013-06-04.

³⁷ ESV, Intervju 2013-07-09.

³⁸ Statens servicecenter, Mejl 2013-08-29.

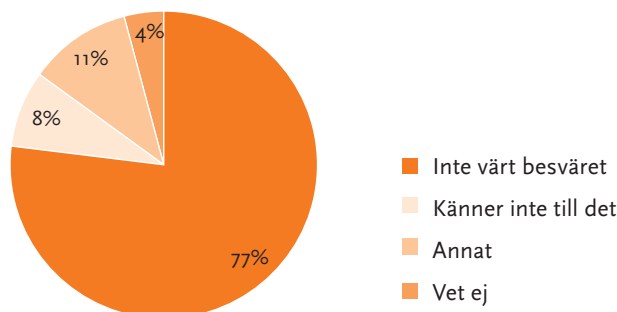
Figur 1. Uppskattad storlek på utlägg för utländsk moms

Myndigheter med utlägg för utländsk moms tillfrågades också om de begär tillbaka momsen från utlandet, och i så fall om man begär tillbaka mer än hälften av beloppet. Det framgår av svaren att endast en dryg fjärdedel av myndigheterna begär tillbaka någon del av den utländska momsen. Bland de som begär tillbaka moms är det vanligast att man begär tillbaka mer än hälften av beloppet.

Figur 2. Andel myndigheter som begär tillbaka moms från utlandet

Det är både myndigheter med utlägg för utländsk moms under respektive över 50 000 kronor som begär tillbaka moms. Av de myndigheter som har utlägg under 50 000 kronor är det 22 procent som begär tillbaka moms i någon utsträckning. För myndigheter med utlägg över 50 000 kronor är motsvarande siffra 33 procent.

De myndigheter som svarat att man inte begär tillbaka moms från utlandet har tillfrågats om anledningen till detta. Den vanligast förekommande förklaringen (77 procent) är att man inte tycker att det är värt besväret. Det kan exempelvis handla om många små belopp och att man bedömer att den administrativa hanteringen kostar mer än man har möjlighet att få tillbaka. Några myndigheter har inte känt till att momsen går att begära tillbaka. Bland de myndigheter som har angivit ”annat skäl” kan det till exempel handla om att man ännu inte skapat rutiner för att begära tillbaka momsen.

Figur 3. Anledning till att myndigheter inte begär tillbaka moms från utlandet

4.3 Omvänd skattskyldighet för byggtjänster

Vid inköp av byggtjänster gäller så kallad omvänd skattskyldighet. Det innebär att det är köparen och inte säljaren som är skyldig att deklarerat och betala momsen till SKV. Syftet är att motverka skattefusk där en köpare gör avdrag för moms som inte betalas av säljaren. Omvänd skattskyldighet för byggtjänster gäller endast när köparen av tjänsten också säljer byggtjänster. Eftersom staten är en enda juridisk person som säljer byggtjänster omfattas alla statliga myndigheter av reglerna om omvänd skattskyldighet. För att omvänd skattskyldighet ska tillämpas krävs dock att myndigheten gör inköpet till en yrkesmässig verksamhet.³⁹ För inköp till verksamhet som enbart avser myndighetsutövning gäller inte omvänd skattskyldighet. Avser inköpet både yrkesmässig verksamhet och myndighetsutövning ska omvänd skattskyldighet tillämpas på hela inköpet. För att kunna tillämpa omvänd skattskyldighet måste myndigheten vara momsregistrerad hos SKV.

Eftersom omvänd skattskyldighet inte gäller i samtliga fall måste ett byggföretag för att kunna göra rätt veta om myndigheten köper tjänsten för sin yrkesmässiga verksamhet eller inte. Enligt SKV ska en näringsidkare som är osäker på om denne ska ta ut moms eller inte vid försäljning av byggtjänster till myndigheter fråga i vilket syfte inköpet sker.⁴⁰

Omvänd skattskyldighet hos myndigheter

Under intervjuer av de fem utvalda myndigheterna framgick att myndigheterna har svårt att skilja mellan den verksamhet som sker yrkesmässigt och den

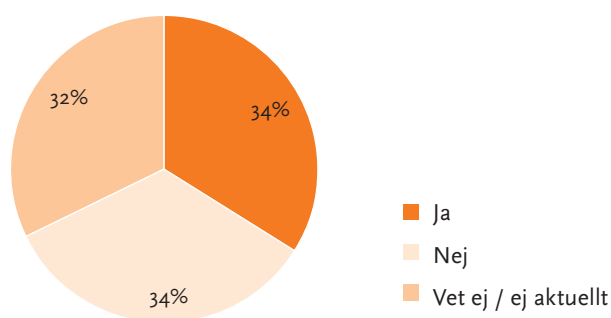
³⁹ Yrkesmässig verksamhet innebär att myndigheten bedriver någon form av utåtriktad verksamhet (till exempel fastighetsuthyrning) och innefattar därför inte när myndigheten endast förvaltar sig själv eller bedriver myndighetsutövning. För att anpassa den svenska moms lagen till EU:s moms direktiv har sedan 1 juli 2013 begreppet "yrkesmässig verksamhet" ersatts av begreppen "beskattningsbar person" och "ekonomisk verksamhet", se prop. 2012/13:124.

⁴⁰ SKV:s webbplats, Vad innebär omvänd skattskyldighet?

verksamhet som sker som ett led i myndighetsutövning. Därmed finns en risk att myndigheten vid inköp av byggtjänster gör en felaktig bedömning av i vilket syfte inköpet sker. Detta får konsekvensen att bedömningar huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte kan göras på felaktiga grunder. I samband med genomförandet av vår enkät har det också framgått att många myndigheter är osäkra på vad som utgör yrkesmässig verksamhet respektive myndighetsutövning och att de har svårt att hitta information om detta. ESV menar att myndigheter bör vända sig till SKV om man är osäker på vad som utgör yrkesmässig verksamhet.⁴¹ SKV konstaterar att bedömningarna är svåra och att de definitioner som finns inte är helt uttömmande.⁴²

I enkäten fick myndigheterna frågan om man har någon yrkesmässig verksamhet. 56 procent av myndigheterna svarade att man endast har myndighetsutövning. Som framgått ovan ska myndigheter med enbart myndighetsutövning inte tillämpa omvänd skattskyldighet vid inköp av byggtjänster. När de myndigheter som enbart har myndighetsutövning fick frågan om de tillämpar omvänd skattskyldighet svarade 34 procent att man gör det. En stor andel (32 procent) svarade att man inte vet, vilket dels kan bero på att den som svarade inte vet om myndigheten tillämpar omvänd skattskyldighet eller inte. Det kan också bero på att man inte har köpt in några byggtjänster och därför inte vet hur en sådan situation skulle hanteras.

Figur 4. Andel myndigheter med enbart myndighetsutövning som tillämpar omvänd skattskyldighet



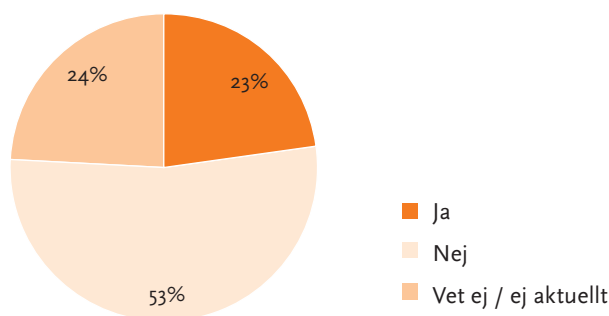
De myndigheter som angivit att de har någon form av yrkesmässig verksamhet fick frågan om de särskiljer mellan sin myndighetsutövning och yrkesmässiga verksamhet vid inköp av byggtjänster. Detta eftersom omvänd skattskyldighet endast ska tillämpas om inköpet till någon del avser yrkesmässig verksamhet. Av de svarande myndigheterna har 23 procent angivit att man särskiljer mellan de olika verksamhetstyperna. Drygt hälften av myndigheterna svarar att man inte

⁴¹ ESV, Intervju, 2013-07-09.

⁴² SKV, Intervju, 2012-11-27.

gör det. Enligt vår bedömning finns en stor risk att reglerna tillämpas felaktigt hos dessa myndigheter. Det bör dock påpekas att inom denna grupp kan det finnas myndigheter som inte har någon myndighetsutövning och därmed inte har ett behov av att särskilja. En fjärdedel av myndigheterna har svarat "vet ej", vilket som ovan antingen beror på att man inte vet, eller att man inte köper in några byggtjänster.

Figur 5. Andel myndigheter med yrkesmässig verksamhet som särskiljer mellan denna och myndighetsutövning vid inköp av byggtjänster



4.4 Uttagsbeskattning av fastighetstjänster

Nästan all omsättning av varor och tjänster är momspliktig, men det finns vissa undantag. Uthyrning och försäljning av fast egendom är som huvudregel inte momspliktigt. En fastighetsägare som handlar upp olika tjänster till sin fastighetsförvaltning kan därför normalt inte dra av momsen på de upphandlade tjänsterna. En uthyrare kan efter ansökan till SKV bli frivilligt skattskyldig till moms för uthyrningen och erhålla avdragsrätt under förutsättning att hyresgästen bedriver momspliktig verksamhet i lokalen. För fastighetsägare som inte är frivilligt skattskyldiga blir momsen på upphandlade tjänster en kostnad i verksamheten. Om fastighetsägaren i dessa fall istället utför tjänsterna med egen personal skulle – i avsaknad av särskilda regler – någon kostnad för moms för arbetskostnaderna däremot inte uppkomma.

För att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi finns regler om uttagsbeskattning av fastighetstjänster. Reglerna innebär att fastighetsägaren ska betala moms på fastighetstjänster som vederbörande utför åt sig själv i de fall avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen inte föreligger.⁴³ Arbeten som omfattas av uttagsbeskattning är bland annat byggnads- och anläggningsarbeten,

⁴³ 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen.

reparationer och underhåll, lokalstädning, fönsterputsning eller annan fastighetsskötsel.⁴⁴

Uttagsbeskattning i stat och kommun

Enligt mervärdesskattelagen är kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov undantagna från uttagsbeskattning.⁴⁵ Undantaget gäller dock inte en kommuns uttag av tjänster för arbeten på stadigvarande bostad. Att en kommun måste uttagsbeskatta egna arbeten på stadigvarande bostad beror på att kommuner varken har avdragsrätt eller rätt till ersättning för ingående moms hänförlig till stadigvarande bostad. I dessa fall blir momsen en kostnad för kommunen. Utan uttagsbeskattning skulle det bli billigare för kommunen att utföra arbete i egen regi än att upphandla tjänsterna.

Fram till och med 1994 omfattades även staten av samma undantag för uttagsbeskattning som kommunerna. Undantaget för staten togs dock bort i samband med att Sverige gick med i EU. Från och med 1 januari 1995 finns det därför inget undantag för staten avseende uttagsbeskattning. Av förarbetena till lagändringen framgår att undantaget för staten togs bort utifrån en bedömning att undantaget inte fyllde någon funktion.⁴⁶ I förarbetena saknas dock en analys av effekterna av ett slopat undantag när det gäller uttagsbeskattning av tjänster.

Som tidigare framgått ska fastighetstjänster som man utför åt sig själv uttagsbeskattas i de fall avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen inte föreligger. Eftersom staten varken har avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen blir konsekvensen att staten ska uttagsbeskatta alla fastighetstjänster som utförs i egen regi, ett utfall som troligen aldrig varit avsett. I praktiken skulle det nämligen leda till ett utfall som i stora delar inte överensstämmer med syftet bakom uttagsbeskattning. Statliga myndigheter har inte rätt till kompensation för uttagsbeskattning. Detta innebär att om en myndighet utför en fastighetstjänst i egen regi och uttagsbeskattar den så skulle detta i praktiken vara dyrare än att köpa in tjänsten utifrån eftersom myndigheten i det senare fallet har rätt till kompensation för ingående moms.

Vad säger SKV och Finansdepartementet?

Finansdepartementet bekräftar att det undantag som tidigare funnits för staten avseende uttagsbeskattning togs bort 1995 i samband med Sveriges EU-inträde. Finansdepartementet menar att det är SKV:s uppgift att tolka och tillämpa lagstiftningen. Finansdepartementet har väl etablerade kanaler med SKV i syfte

⁴⁴ Lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel undantas från uttagsbeskattning om de utförs på lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt.

⁴⁵ 3 kap. 29 § mervärdesskattelagen.

⁴⁶ SOU 1994:88 samt prop. 1994/95:57.

att uppdaga eventuella oklarheter samt tolknings- och tillämpningsproblem. I den aktuella frågan har dock Finansdepartementet inte tidigare fått signaler på att sådana problem skulle föreligga.⁴⁷

SKV delar Riksrevisionens tolkning att reglerna i sin nuvarande utformning medför att myndigheter ska uttagsbeskatta all fastighetsförvaltning. Enligt SKV blir utfallet av en sådan tillämpning orimlig varför SKV inte genomdriver reglerna i dag. Man har till exempel ingen information om uttagsbeskattning för statliga myndigheter på sin hemsida. SKV:s bedömning är att det blev en miss när reglerna ändrades 1994, och att avsikten aldrig kan ha varit att staten ska uttagsbeskatta alla fastighetstjänster. SKV har under granskningen tagit kontakt med Finansdepartementet och en dialog om problemet pågår.⁴⁸

Fastighetstjänster och stadigvarande bostäder i staten

Som framgått ovan råder oklarhet om i vilken utsträckning staten ska uttagsbeskatta fastighetstjänster. I kartläggande syfte har vi därför valt att inkludera ett antal frågor på området i enkäten.

Myndigheterna har tillfrågats om de har egen personal som jobbar med teknisk förvaltning av de fastigheter som disponeras av myndigheten. Av de svarande myndigheterna uppger 22 procent att man har egen personal som arbetar med teknisk förvaltning. De myndigheter som uppger att man har egen personal som utför teknisk förvaltning har blivit tillfrågade om de påför uttagsbeskattning på kostnaden för detta. Av 26 myndigheter svarar endast en myndighet att de uttagsbeskattar den egna tekniska förvaltningen.

Som resultaten ovan visar är det i princip inga myndigheter som uttagsbeskattar idag. Reglerna för uttagsbeskattning är till för att undvika en snedvridning av konkurrensen. I de fall statliga myndigheter har rätt till kompensation för ingående moms påverkas inte konkurrensen. I dessa fall blir momsen ingen kostnad när myndigheter köper in fastighetstjänster, utan motsvarar den kostnad som uppstår vid produktion i egen regi utan uttagsbeskattning. Det finns dock ett undantag. Statliga myndigheter har inte rätt till kompensation för ingående moms för kostnader avseende stadigvarande bostad. I detta fall blir det billigare för en myndighet att producera fastighetstjänster i egen regi än att köpa in tjänsterna. Av enkäten framgår att 28 procent av myndigheterna har någon lokal som är avsedd för stadigvarande bostad⁴⁹. Av dessa svarar 38 procent att de har egen personal som utför teknisk förvaltning på bostäderna.

⁴⁷ Finansdepartementet, Intervju, 2013-05-29 samt mejl 2013-09-24.

⁴⁸ SKV, Intervju, 2013-06-27.

⁴⁹ På den här enkätfrågan är svarsfrekvensen något lägre, se bilaga 3 för ytterligare information.

4.5 Representation

Som beskrivits i kapitel 2 har statliga myndigheter rätt till full kompensation för ingående moms. En förutsättning är dock att det inte föreligger något avdragsförbud eller någon avdragsbegränsning enligt mervärdesskattelagen. Till exempel finns begränsningar i rätten att dra av ingående moms vid representation.

I våra intervjuer av fem myndigheter tog vi stickprov på redovisningen av intern och extern representation på samtliga dessa myndigheter. Hos samtliga fem myndigheter hittades någon form av felaktig hantering avseende representation. Felen som identifierats har bland annat varit klassificeringsfel och beräkningsfel. Klassificeringsfelen verkar framförallt bero på en allmän osäkerhet om vad som ska redovisas som konferenser och vad som ska redovisas som representation. Beräkningsfelen som identifierats har i vissa fall handlat om att beräkningen utgått från beställt antal personer i stället för deltagande antal personer, och i vissa fall har rena summeringsfel gjorts. Vidare har man i vissa fall inte beaktat de maxbelopp för kompensation som gäller för representation, vilket har lett till att myndigheten har kompenserats för all ingående moms hänförlig till representationstillfället. Vår uppfattning är att gränsdragningsproblem, bristfälligt underlag från personerna som deltog vid representationstillfället samt i vissa fall bristande intern styrning och kontroll har lett till de identifierade felen.

Eftersom resultatet ovan bygger på en granskning av fem myndigheter går det inte att använda för att uttala sig om myndigheter i allmänhet. Att myndigheter har problem med redovisningen av representation bekräftas dock av ESV. De menar att reglerna runt representation är svåra och att det finns en risk att myndigheterna gör fel.⁵⁰

4.6 Sammanfattande iakttagelser

Genom djupintervjuer och en enkät har vi gjort en rad iakttagelser avseende hanteringen av moms inom statliga myndigheter.

- **Moms från utlandet**

I enkäten svarade 75 procent av myndigheterna att man har utlägg för utländsk moms. Endast en fjärdedel av dessa myndigheter begär tillbaka någon del av den utländska moms. Av de myndigheter som inte begär tillbaka moms från utlandet anger majoriteten att det inte är värt besväret. SKV ger ett visst stöd i form av en elektronisk tjänst för att begära tillbaka moms från andra EU-länder. ESV har ingen instruktion avseende detta i sin

⁵⁰ ESV, Intervju 2013-07-09.

momshandledning. Statens servicecenter återsöker inte moms från utlandet åt sina myndigheter.

- **Omvänd skattskyldighet för byggtjänster**

Om statliga myndigheter ska tillämpa omvänd skattskyldighet för byggtjänster eller inte beror på om inköpet avser myndighetsutövning eller yrkesmässig verksamhet. I intervjuerna och i enkäten har framkommit att det finns en stor osäkerhet kring dessa regler, bland annat när det gäller vad som ska klassas som yrkesmässig verksamhet. Detta medför att det förekommer felaktig hantering av momsen när myndigheter köper in byggtjänster.

- **Uttagsbeskattning av fastighetstjänster**

Reglerna för uttagsbeskattning av fastighetstjänster syftar till att undvika snedvridning av konkurrensen när någon ska välja mellan att producera fastighetstjänster i egen regi, eller att köpa in dem utifrån. Tidigare var staten undantagen från uttagsbeskattning, men det undantaget togs bort 1995. Enkäten visar att myndigheter inte uttagsbeskattar fastighetstjänster i egen regi. SKV menar att en korrekt tillämpning av regelverket medför uttagsbeskattning av samtliga fastighetstjänster. En sådan tillämpning skulle dock få orimliga konsekvenser varför SKV inte genomdriver regelverket. ESV har ingen information om uttagsbeskattning av fastighetstjänster i sin momshandledning.

- **Representation**

Vid de djupintervjuer som genomfördes hos fem myndigheter framkom att det i samtliga fall förekom fel i redovisningen av ingående moms för representation. Att det finns problem på området är en uppfattning som delas av tjänstemän på ESV.

5 Intern styrning och kontroll och revision

Ett syfte med denna granskning är att undersöka hur kontrollsystemen kring offentliga aktörers skatteredovisning är utformade. Det är i första hand de statliga myndigheterna och kommunerna själva som ansvarar för att skatteredovisningen följer gällande lagstiftning. Den statliga och kommunala revisionen har också en viktig roll, framförallt när det gäller att säkerställa en god intern styrning och kontroll. Därutöver har SKV ett övergripande ansvar för att skatte- och avgiftsintäkterna säkerställs på ett rättssäkert och på ett för samhället ekonomiskt effektivt sätt⁵¹. I detta kapitel beskriver vi den del av ansvaret som åligger myndigheter och kommuner respektive revisionen. I kapitel 6 redogörs för SKV:s arbete på området.

5.1 Myndigheternas och kommunernas egna ansvar

Ytterst är det myndighetsledningens respektive kommunfullmäktiges ansvar att skatteredovisningen i myndigheten respektive kommunen och kommunens bolag uppfyller gällande lagar och regler. En förutsättning för att åstadkomma en korrekt skatteredovisning är god intern styrning och kontroll. Styrstrukturen, det vill säga det ramverk av lagar och regler som ska säkerställa en effektiv styrning och kontroll av offentlig verksamhet, skiljer sig åt mellan statliga myndigheter och kommuner.

5.1.1 Statliga myndigheter

Myndighetsledningen ansvarar inför regeringen för myndighetens verksamhet. Enligt 3 § myndighetsförordningen uttrycks detta som att:

*”Myndighetens ledning ansvarar inför regeringen för verksamheten och skall se till att den bedrivs effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel.”*⁵²

Myndighetsförordningen gäller alla förvaltningsmyndigheter under regeringen. Enlig förordningen har myndighetsledningen ett ansvar för att säkerställa att intern styrning och kontroll vid myndigheten fungerar på ett betryggande sätt.

⁵¹ Prop. 2011/12:1.

⁵² 3 § myndighetsförordningen (2007:515).

De myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen⁵³ ska också följa förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll (FISK:en) som närmare anger hur arbetet med intern styrning och kontroll ska bedrivas. Bland annat ställs det krav på att myndighetsledningen på ett strukturerat sätt analyserar risker och genomför kontroller utifrån detta. Under 2013 omfattas 67 myndigheter av FISK:en. Tillsammans omsätter dessa myndigheter cirka 90 procent av statens budget.

Som central förvaltningsmyndighet under Finansdepartementet har ESV till uppgift att utveckla den ekonomiska styrningen för statliga myndigheter. ESV ger bland annat ut föreskrifter och allmänna råd om skatter och hur de ska redovisas samt om internredovisning och internkontroll. ESV har också till uppgift att normera, utveckla och samordna den statliga internrevisionen.

5.1.2 *Kommuner*

Till skillnad från statlig verksamhet finns det inte samma normerande styrstrukturer för kommunal verksamhet. I kommunsektorn saknas motsvarighet till myndighetsförordningen, FISK:en och internrevisionsförordningen. Det finns heller ingen motsvarighet till ESV inom den kommunala sektorn. SKL är en arbetsgivar- och intresseorganisation med uppgift att driva kommunernas intressen och ge råd och service. SKL har dock inget mandat att ta fram generella styrprinciper för kommunal verksamhet.⁵⁴

I många kommuner har man tagit fram egna reglementen för intern styrning och kontroll. Innehållet i dessa reglementen varierar dock från kommun till kommun. Enligt SKL är många reglementen av tämligen grundläggande karaktär.⁵⁵

Kommunfullmäktige

I en kommun är det kommunfullmäktige som har det övergripande ansvaret för kommunens verksamhet. Kommunfullmäktige beslutar i ärenden av principiell beskaffenhet eller av större vikt för kommunen.⁵⁶ Kommunfullmäktige beslutar till exempel om mål och riktlinjer för verksamheten, budget, skatt och andra ekonomiska frågor, val av revisorer, årsredovisning och ansvarsfrihet. Det är också fullmäktige som bestämmer nämndernas verksamhetsområden och inbördes förhållanden samt ger uppdrag till kommunens styrelse och nämnder.

⁵³ Internrevisionsförordningen (2006:1228).

⁵⁴ SKL, Intervju 2013-03-05.

⁵⁵ SKL, Intervju 2013-03-05.

⁵⁶ 3 kap. 9 § kommunallagen (1991:900).

Kommunstyrelsen

Kommunstyrelsen leder och samordnar förvaltningen av kommunens angelägenheter.⁵⁷ Styrelsen har ett särskilt ansvar för den ekonomiska förvaltningen och ska följa de frågor som kan inverka på kommunens utveckling och ekonomiska ställning.⁵⁸ Styrelsen ska också ha uppsikt över de andra nämnderna och har rätt att begära in de upplysningar och uppgifter som behövs för att styrelsen ska kunna fullgöra sina uppgifter.⁵⁹

Kommunala nämnder

Den största delen av en kommuns politiska organisation består, vid sidan av fullmäktige, av nämnder. En stor del av kommunens verksamhet hanteras därmed av kommunala nämnder.⁶⁰ Nämnderna beslutar i frågor som rör förvaltningen av nämndens verksamhet och i frågor som de enligt lag eller annan författning ska hantera.⁶¹ Det är också nämnden som har det direkta ansvaret för intern styrning och kontroll av verksamheten.

*”Nämnderna skall var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. De skall också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.”*⁶²

Antalet nämnder varierar från kommun till kommun men i de flesta kommuner finns åtminstone ett tiotal olika nämnder. Verksamheten och beslutsfattandet i en kommun är således starkt decentraliserat. Det är inte ovanligt att fullmäktiges ledamöter har uppdrag i nämnderna. I praktiken innebär det att fullmäktiges ledamöter förväntas ta ställning till frågor om ansvar gällande sig själva.⁶³

5.2 Statlig och kommunal revision

Den statliga och kommunala revisionen skiljer sig på flera punkter. Skillnader syns i allt från organisering, inriktning och resurser till de normer som tjänar som utgångspunkt för revisionen. En stor skillnad mellan statlig och kommunal revision är att revisionen i kommuner utförs av förtroendevalda. Frågan om denna ordning uppfyller kravet på revisorernas oberoende har

⁵⁷ 6 kap. 1 § kommunallagen (1991:900).

⁵⁸ 6 kap. 2 § kommunallagen (1991:900).

⁵⁹ 6 kap. 1 och 3 §§ kommunallagen (1991:900).

⁶⁰ 3 kap. 9–10 §§ kommunallagen (1991:900).

⁶¹ 3 kap. 13 § kommunallagen (1991:900).

⁶² 6 kap. 7 § kommunallagen (1991:900).

⁶³ ESO 2010:6, *Revisionen reviderad, En rapport om en kommunal angelägenhet*.

flitigt debatterats och utretts under senare år.⁶⁴ Av grundläggande betydelse för revisionsverksamheten är också vilka resurser revisionen förfogar över. Redogörelsen nedan fokuserar dock endast på hur man inom statlig respektive kommunal revision betraktar och hanterar skattefrågor.

5.2.1 Statlig revision

Riksrevisionens granskningsverksamhet regleras i regeringsformen och lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet med mera (revisionslagen). Grundläggande för granskningsverksamhet är att all statlig verksamhet genom Riksrevisionen ska vara föremål för granskning.⁶⁵ Granskningsverksamheten är uppdelad i två revisionsgrenar: årlig revision och effektivitetsrevision. Frågor som berör de statliga myndigheternas skatteredovisning faller huvudsakligen under den årliga revisionen.

Inriktning årlig revision

Den årliga revisionen ska enligt 5 § revisionslagen bedrivas i enlighet med god revisionsred. ⁶⁶ I Sverige gäller International Standards on Auditing (ISA) som god revisionsred från och med 1 januari 2011. Riksrevisorerna har beslutat att ISSAI (ISA kompletterad med vägledning för revision av offentlig sektor) ska tillämpas från och med räkenskapsåret 2011.⁶⁷ Av 5 § revisionslagen framgår vidare att årlig revision ska ske med syftet ”att bedöma om redovisningen och underliggande redovisning är tillförlitlig och räkenskaperna rättvisande samt om ledningens förvaltning följer tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut”. Med rättvisande menar Riksrevisionen att årsredovisningen som helhet ger en rättvisande bild och att ingående delar har upprättats enligt god redovisningsred.

I enlighet med god revisionsred (ISSAI) ska årlig revision inriktas mot bedömda risker för väsentliga fel. Omfattningen av granskningen ska ge en rimlig, dock inte fullständig, säkerhet för uttalandet i revisionsberättelsen. Granskning av intern styrning och kontroll ska utgöra ett viktigt medel för planering och genomförande av revisionen men inte ett mål i sig. Iakttagna brister i intern styrning och kontroll ska dock kommuniceras till berörda organisationer i den utsträckning de kan medföra väsentliga fel i redovisning och förvaltning.

⁶⁴ Vissa förändringar i kommunallagen för att stärka kommunrevisorernas oberoende har gjorts. Den senaste ändringen gjordes 2011 då man lagstiftade att den som är ledamot eller ersättare i fullmäktige inte ska vara valbar som revisor inom den kommunen eller det landstinget.

⁶⁵ Riksrevisionen (2012), *Revisionens inriktning*.

⁶⁶ Lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet med mera.

⁶⁷ Riksrevisionen (2012), *Revisionens inriktning*.

Väsentlighet och risk inom årlig revision

Vad som ska granskas inom Riksrevisionens årliga revision utgår från en bedömning av väsentlighet och risk. Inom Riksrevisionens årliga revision har man tagit fram en handledning för att förtydliga hur begreppet väsentlighet ska tolkas.⁶⁸ Enligt handledningen ska väsentlighet värderas utifrån en bedömning av de behov av information som regering och riksdag har. Vidare skriver man att väsentliga fel i offentlig miljö inte begränsas till sådant som rimligen kan förväntas påverka ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna. Inom offentlig sektor kan det finnas poster som är väsentliga till sin art snarare än till belopp. Exempel på sådana poster kan vara sådant som skadar allmänhetens förtroende för statsförvaltningen.

Utifrån den bedömning av väsentlighet och risk som görs inom årlig revision blir skatter endast i undantagsfall föremål för särskild granskning. Skattefrågor kan i enstaka fall ingå som en del i andra revisionsmål, till exempel i granskning av fakturahantering, processerna för lönehantering, intäkter av avgifter, representation samt kontoanalys. Flera av dessa processer anses väsentliga och granskas med viss regelbundenhet. Det händer att vissa förtroenderisker bedöms som väsentliga inom årlig revision. Exempel på sådana risker finns bland annat på områdena upphandling, representation, transaktioner med närstående, regelefterlevnad samt anslagsöverskridande. Skatter har endast i något enstaka fall bedömts utgöra en väsentlig risk.

5.2.2 Kommunal revision

Den kommunala revisionen bedrivs av förtroendevalda som väljs av fullmäktige. Till sin hjälp har revisorerna sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs. Ansvaret för revisionen är därmed de förtroendevalda revisorernas och de sakkunniga arbetar på deras uppdrag. Den kommunala revisionen regleras huvudsakligen i 9 kap. i kommunallagen (1991:900).

I de kommunala bolagen finns både yrkesrevisorer (auktoriserade) som utses av stämman och lekmanrevisorer som utses av fullmäktige. De senare ska utses bland kommunens eller landstingets revisorer.

Inriktning kommunal revision

Enligt Kommunallagen ska revisorerna årligen granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden samt verksamheten i de företag där lekmanrevisorer har utsetts. Granskningen ska ske i den omfattning som följer av god revisionssed.⁶⁹ Vad som avses med god

⁶⁸ Riksrevisionen (2012), *Handledning årlig revision, Väsentlighet*.

⁶⁹ 9 kap. 9 § kommunallagen (1991:900).

revisionssed är inte fastställt utan förändras kontinuerligt och tar hänsyn till den kommunala sektorns särart.⁷⁰ SKL dokumenterar på eget initiativ god revisionssed i kommunal verksamhet.⁷¹

Revisorernas uppgift är att pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Revisorerna uttalar också i sin revisionsberättelse till fullmäktige om de anser att ansvarsfrihet ska beviljas eller inte för de förtroendevalda som funnits i styrelsen, nämnder och fullmäktigeberedningar. Det är sedan fullmäktige som prövar frågan om ansvarsfrihet.

Väsentlighet och risk inom den kommunala revisionen

Enligt god revisionssed ska revisorernas prioriteringar göras utifrån en risk- och väsentlighetsbedömning som de förtroendevalda revisorerna har ansvar för att ta fram. Enligt SKL kan de förtroendevalda revisorerna inte överlämna hela denna bedömning till sina sakkunniga biträden eftersom det är de förtroendevalda revisorerna som har revisionsuppdraget. I praktiken görs dock risk- och väsentlighetsbedömningen på väldigt olika sätt i olika kommuner. En del förtroendevalda gör själva bedömningen medan andra handlar upp tjänsten av ett sakkunnigt biträde etc.⁷²

Enligt god revisionssed ska riskanalysen i kommunal revision bestå av en konsekvens- och sannolikhetsanalys där olika slag av konsekvenser ska bedömas – ekonomiska, juridiska, politiska, verksamhetsmässiga och förtroenderelaterade. Händelser som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten och dess företrädare är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.⁷³ Med denna definition är mandatet för de förtroendevalda revisorerna vidare än det för revisorer i aktieföretag.⁷⁴

Av de intervjuer som genomförts i granskningen framträder en bild av att skattefrågor, precis som inom statlig revision, sällan blir föremål för särskild granskning i den kommunala revisionen. På samma sätt som inom statlig revision kan skattefrågor dock komma in ”bakvägen”, till exempel genom granskning av processen för lönehantering. Skatteredovisningen ses i huvudsak som en del av

⁷⁰ Webbplatsen för Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV).

⁷¹ SKL (2010), *God revisionssed i kommunal verksamhet*.

⁷² SKL (2005), Ta kommandot över risk- & väsentlighetsanalysen. Vägen fram till en revisionsplan.

⁷³ SKL (2010), *God revisionssed i kommunal verksamhet 2010*, kap. 5, avsnitt 5.2.1 Riskbedömning.

⁷⁴ SKL (2005), Ta kommandot över risk- & väsentlighetsanalysen. Vägen fram till en revisionsplan.

intern styrning och kontroll. Genom att granska om den interna styrningen och kontrollen är tillräcklig anser man att många skattefrågor täcks in.⁷⁵

5.3 Sammanfattande iakttagelser

- Regelverken kring intern styrning och kontroll skiljer sig mellan staten och kommunsektorn.
- Flera av de regelverk som är normerande inom statlig verksamhet saknar motsvarighet hos kommunerna.
- Gemensamt för statlig och kommunal revision är att skatter sällan blir föremål för granskning.

⁷⁵ Intervjuer med SKL, mars 2013, Stockholms landstingsrevisorer 2013-03-25, Stockholms stadsrevisorer 2013-02-19, Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV) 2013-01-08.

6 Skatteverkets resurser

Vi har tidigare beskrivit hur SKV bedömer riskerna för fel hos offentliga aktörer och vilka typer av fel man hittar i sina revisioner. I detta kapitel fokuserar vi istället på vilka resurser SKV lägger på området och hur dessa har utvecklats över tid. Syftet är att få fram ett underlag för att kunna bedöma om SKV:s insatser överensstämmer med de risker som finns på området.

SKV:s verksamhet riktad mot statliga myndigheter och kommuner ligger sedan 2008 inom koncentrationen Offentliga enheter som är placerad på skattekontoret i Jönköping. I koncentrationen ingår statliga myndigheter, kommuner och landsting, kommunal- och samordningsförbund samt cirka 1 800 kommun- och landstingsägda företag. Koncentrationen är en organisatorisk enhet som hanterar allt som har med offentliga enheter att göra. Grovt sett kan koncentrationen delas upp i två delar, dels löpande ärendehantering⁷⁶ och dels initiativtid innehållande kontroll- och informationsinsatser. Inom initiativtiden hanteras arbetsgivaravgifter, moms, kontrolluppgifter, inkomstskatt, kommunkontosystemet, kommunavräkning samt statliga momsrekvisitioner. Punktskatter och fastighetstaxering ingår inte, men en kortare översikt av punktskatter ges i avsnitt 5.3. Initiativtiden bedrivs på koncentrationen i en särskild riksplansinsats som heter Offentliga enheter. Iakttagelserna i de kommande två avsnitten bygger främst på intervjuer genomförda med chefer och medarbetare på koncentrationen Offentliga enheter.⁷⁷

6.1 Resurser och inriktning

Under 2012 arbetade cirka 20 personer (19 årsarbetskrafter) inom koncentrationen för offentliga enheter. Enligt företrädare för koncentrationen stod det klart redan vid koncentrationens bildande 2008 att avsatta resurser inte var tillräckliga. Därför har man lånat in resurser från regionen för skatterevision, information och processföring. Omfattningen har varierat men under 2012 motsvarade inlåningen cirka 7 årsarbetskrafter. Från och med 2013 ska koncentrationen enligt planeringen bestå av totalt 32 årsarbetskrafter, en nettoökning med cirka 6 årsarbetskrafter. Koncentrationen bedömer dock att det kommer att dröja till årets slut innan samtliga resurser är på plats. Anledningen till den ökade resurstilldelningen

⁷⁶ De arbetsuppgifter som krävs för att få in ärenden i systemet, samt ärenden som kan hanteras utan utredning eller genom enklare komplettering. I löpande ärendehantering ingår även alla omprövningar på skattskyldigs initiativ, enligt SKV en omfattande och kvalificerad arbetsuppgift.

⁷⁷ SKV, Intervjuer, 2012-11-27 och 2013-06-28.

är bland annat riskanalysen från 2012 men också en löpande dialog med huvudkontoret om resursbehovet.⁷⁸ Verksamheten inom koncentrationen Offentliga enheter kan grovt delas in i förebyggande arbete/information, löpande ärendehantering, samt skrivbordskontroll och revision.

En stor del av koncentrationens totala resurser går till löpande ärendehantering. Det förebyggande arbetet anses också vara viktigt och det finns en stor efterfrågan på information. Utöver detta har man de senaste åren fått lägga mycket tid på sänkningen av tryckerimomsen. Efter en dom i EU-domstolen beslutades 2010 att momsens för vissa tryckeritjänster skulle sänkas med retroaktiv verkan från 25 till 6 procent. Detta innebär att tryckerierna har betalat in för mycket moms och ska få tillbaka pengar av SKV. Samtidigt har tryckeriernas kunder gjort för stora momsavdrag och ska betala tillbaka pengar till SKV. Koncentrationen har handlagt ändringsbesluten för de kommuner som till följd av momsändringen begärt för mycket kompensation för ingående moms. Koncentrationen uppger att detta arbete har tagit extra lång tid eftersom det funnits en oklarhet kring hur kommunernas speciella regler kring momsersättning ska hanteras.⁷⁹ SKV har inte gjort den här typen av ändringar för statliga myndigheter eftersom man saknar mandat att granska myndigheternas underlag för ingående moms.⁸⁰ ESV har bedömt att den här typen av ändring för statliga myndigheter inte ska göras eftersom nettoeffekten av en rättelse av myndigheternas momskompensation blir noll för statens totala skatteintäkter.⁸¹

Resurserna avsatta för skatterevision är små. Som mest har insatsen lagt cirka 6 årsarbetskrafter på skatterevision under ett år och man har hittills haft svårt att ta sig an stora revisionsobjekt som till exempel större kommuner. Avsikten är dock att använda de ökade resurserna för 2013 till att bland annat utöka revisionsverksamheten.

6.2 Jämförelse mellan offentliga enheter och stora företag

I detta avsnitt presenteras mer detaljerat vilka resurser som har avsatts för kontroll inom insatsen för offentliga enheter och hur mycket kontroll som utförts. För att ge underlag till en bedömning om det inom SKV skett en rimlig prioritering av det här området kommer vi att göra en jämförelse med Storföretagsregionen (SFR). Inom

⁷⁸ SKV, Intervju, 2012-11-27.

⁷⁹ Den sänkta tryckerimomsen har krävt stora resurser även i andra delar av SKV:s verksamhet och det har varit och pågår många rättsprocesser kring beslut att återkräva moms från tryckeriernas kunder.

⁸⁰ SKV, Mail 2013-09-06.

⁸¹ ESV, Intervju, 2013-09-09.

SFR bedrivs kontroll och förebyggande arbete gentemot stora företag⁸². De statliga bolagen ligger också under SFR och hanteras på samma sätt som stora företag.

I samråd med SKV har vi gjort bedömningen att kontrollen inom SFR är den som närmast liknar kontrollen inom Offentliga enheter. Kommuner och statliga myndigheter kan i många avseenden jämföras med stora bolag. Eftersom riskbilden skiljer sig åt mellan kommuner och myndigheter kommer vi att särskilja dessa där det är möjligt. Med kommuner avses i denna jämförelse även kommunala bolag.

De företeelser som påträffas i kontrollen skiljer sig en del mellan SFR och Offentliga enheter. Inom SFR finns till exempel ett omfattande arbete kring internationella frågor, i princip alla stora företag har någon typ av internationell koppling.⁸³ Inom Offentliga enheter har man å andra sidan en ökad komplexitet av att det inom kommunsektorn finns en blandning av skatteskyldiga och icke skatteskyldiga verksamheter.

6.2.1 Resurstilldelning

Nedanstående tabell redogör för de resurser som lagts på kontroll och information inom Offentliga enheter och SFR. Vid uppföljning av resurserna för Offentliga enheter har det tidigare inte gjorts någon uppdelning på kommuner och statliga myndigheter. För att kunna särskilja kommuner och myndigheter har SKV för vissa år därför fått göra en uppskattning av fördelningen mellan dessa, varför underlaget i detta avseende får tolkas med stor försiktighet.

Tabell 8. Resurser för kontroll och information 2009–2013

	Kommuner		Statliga myndigheter		SFR	
	Dagar	Dagar/ skatte- betalare	Dagar	Dagar/ skatte- betalare	Dagar	Dagar/ skatte- betalare
2009	1 115	0,5	456	1,6	27 054	1,8
2010	1 584	0,6	288	1,1	25 334	1,5
2011	1 688	0,7	134	0,5	27 715	1,6
2012	1 318	0,5	328	1,2	30 317	1,7
2013	2 640 ¹		660 ¹		30 945 ²	

Källa: SKV

Not 1. Planerad tid för insatsen för offentliga enheter 2013, med en uppskattning av fördelningen mellan kommuner och statliga myndigheter.

Not 2. Planerad tid för SFR 2013.

⁸² Företaget måste ha en omsättning över 50 miljoner, eller ligga under Finansinspektionens granskning.

⁸³ SKV, Intervju, 2013-02-20.

Av tabellen ovan framgår att det läggs betydligt fler dagar på kontroll och information inom SFR. Detta beror på att det finns fler stora företag än kommuner och statliga myndigheter. Det ger en bättre bild att jämföra hur många dagar som läggs per skattebetalare. Då framgår att det 2012 lades ungefär 50 procent mer tid per stort företag jämfört med tiden som lades per myndighet och drygt tre gånger så mycket tid som det läggs per kommun. Om man istället lägger ihop myndigheter och kommuner till en grupp framgår att det läggs nästan tre gånger mer tid per stort företag än på gruppen myndigheter och kommuner. Detta beror på att antalet myndigheter är få jämfört med kommunerna.

Det kan noteras att det läggs mer tid per skattebetalare på statliga myndigheter jämfört med kommunsektorn. Detta trots att SKV i sin riskanalys har bedömt att riskerna är större inom kommunsektorn. Enligt SKV kan det här delvis förklaras av att myndigheterna lämnar betydligt fler kontrolluppgifter (KU). Myndigheterna har även ett större internationellt engagemang, vilket i sin tur medför fler ärenden om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Utöver det framhåller SKV att en eller ett par skatterevisioner bör vara igång löpande på myndigheterna för att det inte ska uppstå en kontrollfri zon. Eftersom dessa revisioner kräver en viss mängd tid och antalet myndigheter är betydligt färre än kommuner och kommunala bolag medför det att genomsnittlig tid per skattebetalare blir högre för myndigheterna.

Ser man till utvecklingen av resurserna över tid framgår att det inte har skett så stora förändringar. Undantaget är den planerade resursförstärkningen för 2013, där SKV har beslutat om en förstärkning till Offentliga enheter.

6.2.2 Skatterevision

Inom SKV som helhet har det skett en stadig minskning av antalet skatterevisioner. En av förklaringarna är att skatterevision är kostsamt för både SKV och berörda skattebetalare, varför man försöker använda enklare kontrollmetoder så långt det är möjligt. Inom Offentliga enheter och SFR framhålls dock att skatterevisionerna fortfarande är ett centralt kontrollverktyg.

Tabell 9. Skatterevision avseende kommuner och statliga myndigheter

	Kommuner			Statliga myndigheter		
	Antal	Dagar	Dagar/ revision	Antal	Dagar	Dagar/ revision
2009	7	665	95,0	6	– ¹	– ¹
2010	12	884	73,7	4	100	25,0
2011	17	1 094	64,4	1	22	22,0
2012	10	747	74,7	3	135	45,0

Källa: SKV

Not 1. Uppgift saknas

Inom Offentliga enheter är antalet skattebetalare betydligt större på kommunsidan och av tabellen ovan framgår att den största delen av resurserna läggs på skatterevision av kommuner.⁸⁴ Det framgår också att det tar längre tid att genomföra skatterevision hos kommunerna än hos statliga myndigheter. SKV har anmärkt att det är problematiskt att räkna tidsåtgång för skatterevisioner på det här sättet eftersom delar av tiden för en genomförd skatterevision kan ligga under föregående år. Man instämmer dock i att skatterevisioner av kommuner är tidskrävande. Det handlar om stora organisationer med ett decentraliserat beslutsfattande och en mycket varierad verksamhet. Den information som SKV efterfrågar finns ofta i en mängd olika förvaltningar och stadsdelar. Man har också stött på många komplicerade frågor där man behövt inhämta stöd från rättsavdelningen.⁸⁵

Det större antalet skattebetalare som ligger under SFR medför ett större antal revisioner än inom Offentliga enheter. Det genomsnittliga antalet dagar per skatterevision är lägre än för kommunerna men ligger på ungefär samma nivå som myndigheter. Vid samtal med SFR påpekades att man har börjat arbeta med skatterevisioner på ett lite annat sätt. När revisorerna tidigare åkte ut till företagen och gick igenom bokföringen på plats så kan man nu istället sköta det från kontoret. Ytterligare en förändring är att SFR idag i princip inte gör några breda skatterevisioner (för att mer förutsättningslöst leta efter fel). Skälet är att det skulle vara att besvara företagen för mycket.⁸⁶

⁸⁴ I kommuner ingår både kommuner och kommunala bolag. Enligt SKV är det stor skillnad i tidsåtgång för dessa två objekt. Kommuner är mer tidskrävande.

⁸⁵ SKV, Mail 2013-03-20.

⁸⁶ SKV, Intervju 2013-02-20.

Tabell 10. Skatterevision inom SFR

	Antal	Dagar	Dagar/ revision
2009	352	13 149	37,4
2010	302	12 434	41,2
2011	301	14 635	48,6
2012	345	14 791	42,9

Källa: SKV

6.2.3 Övrig kontroll

All kontroll som utförs har inte formen av skatterevision. Ett annat verktyg är skrivbordskontroll. Denna kontrollform kan till exempel användas när det inte finns behov av att gå igenom företagets bokföring. Vid samtal med SFR framhölls att detta är en mycket välanvänd kontrollform. Det mesta rörande arbetsgivaravgifter går att utreda på det sättet, till och med vissa former av skatteplanering.⁸⁷ Inom Offentliga enheter har man via skrivbordsutredningar exempelvis uppmärksammat att det görs en del fel med nedsättningen av arbetsgivaravgifter för ungdomar. Genom skrivbordskontrollen har också uppmärksamats felaktigt avdragna ränteutgifter i kommunsektorn (så kallade räntesnurror).⁸⁸

Ytterligare en kontrollform som används inom både Offentliga enheter och SFR är så kallade KU-avstämningar. Detta är en avstämning av de uppgifter som angetts i skattedeklarationerna och de kontrolluppgifter som arbetsgivare och andra skickar in till SKV. Eftersom kontrollen består av olika kontrolltyper med varierande komplexitet och tidsåtgång, görs endast en jämförelse av den totala resursen som läggs på övrig kontroll inom Offentliga enheter och SFR.

Tabell 11. Resurser för övrig kontroll

	Offentliga enheter			SFR		
	Dagar	Andel av total tid	Dagar/ skatte- betalare	Dagar	Andel av total tid	Dagar/ skatte- betalare
2009	565	36,0%	0,2	9 767	36,1%	0,7
2010	888	47,4%	0,3	8 686	34,3%	0,5
2011	706	38,7%	0,2	9 392	33,9%	0,6
2012	764	46,4%	0,3	11 789	38,9%	0,7

Källa: SKV

⁸⁷ SKV, Intervju 2013-02-20.

⁸⁸ SKV, Intervju 2012-11-27.

Av tabellen ovan framgår att både Offentliga enheter och SFR lägger runt 40 procent av tiden för information och kontroll på "övrig kontroll". I likhet med utfallet som presenterades för den totala resursen så läggs mer tid per skattebetalare inom SFR.

Utöver de ovan nämnda KU-avstämningarna sker också ett omfattande arbete med att hantera alla de kontrolluppgifter som skickas in till SKV. Detta tidrapporteras under löpande ärendehantering och finns inte med i de ovanstående tabellerna. SKV poängterar att det är viktigt att denna grundläggande hantering fungerar bra och att det för arbetsgivaravgifterna rättas mycket oavsiktliga fel redan i det här steget.⁸⁹

Tabell 12. Antal inkomna kontrolluppgifter

	Kommuner	Statliga myndigheter	SFR
KU 10	1 685 335	428 232	1 993 280
KU 18	3	5 083 517	3 584 957
KU 19	0	151 536	36 994

Källa: SKV

KU 10 avser löner med mera.

KU 18 avser pensions- och försäkringsutbetalningar.

KU 19 avser pensions- och försäkringsutbetalningar för personer bosatta utomlands.

6.3 Punktskattekontroll

Insatsen för offentliga enheter utför ingen kontroll av punktskatter. Den kontrollen ligger istället tillsammans med övrig punktskattekontroll på SFR. Totalt uppgick resursen för punktskattekontroll 2012 till 35 årsarbetskrafter (cirka 6 700 dagar), varav nästan 20 avsåg revision. Det saknas möjlighet att särskilja hur mycket av den här tiden som avsåg kontroll av offentliga enheter.

⁸⁹ SKV, Intervju, 2013-02-20.

Tabell 13. Resurser för punktskattkontroll (dagar)

	Dagar totalt	Dagar revision
2009	8 350	3 160
2010	7 186	3 241
2011	8 524	3 309
2012	6 683	3 702
2013	8 050 ¹	

Källa: SKV

Not 1. Planerad tid

Antalet genomförda punktskatterevisjoner kan delas upp i offentliga enheter respektive övriga aktörer. Revisionerna av offentliga enheter handlar huvudsakligen om energiskatt. Bland övriga aktörer handlar nästan hälften om energiskatt, medan resterande del mestadels handlar om skatterna på alkohol och tobak.

Tabell 14. Antal revisioner

	Offentliga enheter	Övriga aktörer
2009	12	95
2010	16	102
2011	4	103
2012	8	93

Källa: SKV

6.4 Sammanfattande iakttagelser

- SKV lägger mindre tid per skattebetalare på offentliga enheter än på stora företag. Jämförelsen måste dock tolkas med stor försiktighet eftersom det handlar om olika grupper av skattebetalare med olika risker för fel.
- Koncentrationen för offentliga enheter blev i planeringen för 2013 lovad en resursförstärkning på cirka 6 årsarbetskrafter. Förstärkningen bedöms dock inte vara på plats i sin helhet förrän tidigast i slutet av 2013.

7 Slutsatser och rekommendationer

Statliga myndigheter och kommuner är stora skattebetalare. Att offentliga aktörer hanterar sina skatter på rätt sätt har betydelse. Det påverkar allmänhetens förtroende för hur myndigheter och kommuner sköter sina uppgifter. Fel i offentliga aktörers skatteredovisning kan också medföra andra effekter.

Vår granskning visar att det finns en rad risker förknippade med offentliga aktörers skatteredovisning. Till exempel kan vi konstatera att statliga myndigheter gör en hel del fel på momsområdet, fel som bland annat kan leda till en konkurrensnedvridning mellan privat och offentlig sektor. Vår bedömning är att felen dels beror på att reglerna upplevs som komplicerade, och dels på att myndigheterna ibland tar lite lätt på skattefrågorna. Granskningen visar också att myndigheternas underlag för momskompensation i princip är en kontrollfri zon.

Mot bakgrund av de fel vi sett i den här granskningen och de negativa effekter dessa kan medföra måste kommuner och myndigheter försäkra sig om att man har tillräcklig kompetens på skatteområdet. Det finns även anledning för övriga delar av kontrollsystemet, såsom Skatteverket och revisionen, att förstärka sina insatser på området.

7.1 Problem med myndigheters momsredovisning

Vi har granskat statliga myndigheters momshantering och kan dra nedanstående slutsatser.

7.1.1 *Reglerna om uttagsbeskattning tillämpas inte i staten*

Vår granskning har visat att statliga myndigheter inte påför moms i form av uttagsbeskattning på fastighetstjänster utförda av egen personal. Reglerna om uttagsbeskattning för fastighetstjänster är avsedda att göra det kostnadsneutralt att utföra teknisk fastighetsförvaltning med lönebaserad personal respektive inhyrd personal i en fastighet där man saknar avdragsrätt eller rätt till återbetalning för ingående moms enligt mervärdesskattelagen. Enligt vår uppfattning innehåller mervärdesskattelagen inget undantag för staten i detta avseende. Ett sådant undantag har funnits men det avskaffades 1 januari 1995. Statliga myndigheter ska således uttagsbeskatta samtliga fastighetstjänster som utförs i egen regi, en tolkning av lagen som delas av SKV.

Vi kan dock konstatera att om statliga myndigheter skulle följa lagen och uttagsbeskatta alla fastighetstjänster i egen regi så skulle det leda till ett orimligt utfall. Eftersom statliga myndigheter, med några få undantag, har rätt till kompensation för ingående moms vid inköp av tjänster utifrån skulle uttagsbeskattningen i de flesta fall innebära att det blir dyrare för myndigheter att utföra tjänster i egen regi än att köpa in dem utifrån. Enligt vår bedömning kan detta aldrig ha varit lagstiftarens avsikt, utan beror på att lagstiftaren helt enkelt inte reflekterade över frågan när undantaget togs bort. Samtidigt skapar dagens situation, det vill säga att myndigheterna inte uttagsbeskattas alls, ett annat problem. Statliga myndigheter har inte rätt till kompensation för ingående moms för kostnader avseende stadigvarande bostad. Ur kostnadssynpunkt är det därför bättre att använda lönebaserad personal för förvaltningen så länge ingen uttagsbeskattning sker. Således förekommer i vissa fall en sådan konkurrensnedvridning som reglerna om uttagsbeskattning syftar till att undvika.

För att ge en indikation om storleken på problemet inkluderade vi frågor om stadigvarande bostad i vår enkät. Knappt en tredjedel av myndigheterna svarade att de har det. Av dessa svarar 38 procent att de har egen personal som utför teknisk förvaltning på dessa bostäder. Även om det är troligt att många myndigheter endast har ett fåtal bostäder finns det exempel på myndigheter med ett stort antal lokaler avsedda för stadigvarande bostad. För dessa myndigheter kan de summor som inte uttagsbeskattas antas uppgå till stora belopp.

För kommunerna har man löst motsvarande problem genom att undanta kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov från uttagsbeskattning, utom kommunernas uttag av tjänster för arbeten på stadigvarande bostad. Detta är en lösning som skulle kunna övervägas även för statliga myndigheter.

Avslutningsvis bör framhållas att det är anmärkningsvärt att problemet fortfarande kvarstår med tanke på att undantaget togs bort för nästan 20 år sedan. Det är dock svårt att rikta kritik mot hanteringen i enskilda myndigheter när varken SKV eller ESV har någon information om hur uttagsbeskattning ska hanteras i staten och när en korrekt tillämpning skulle ge orimliga effekter. Att detta problem inte har uppmärksamrats tidigare tyder på brister i uppföljningen av skatteregler. Det är därför viktigt att det finns fungerande rutiner för uppföljning.

7.1.2 *Momsreglerna för byggtjänster tillämpas felaktigt*

För att motverka skattefusk i byggbranschen är huvudregeln att det är köparen och inte säljaren som ska redovisa momsen, så kallad omvänd beskattning. Reglerna gäller dock inte när en myndighet köper in byggtjänster till verksamhet som enbart utgörs av myndighetsutövning. Så fort inköpet till någon del avser en myndighets yrkesmässiga verksamhet ska däremot omvänd beskattning tillämpas.

Skatteverket har i ett ställningstagande från 2007 skrivit att en näringsidkare som är osäker på om denne ska ta ut moms eller inte vid försäljning av byggtjänster till en myndighet ska fråga i vilket syfte inköpet sker. Vi har dock sett att myndigheter ofta har svårt att bedöma om inköpet sker för myndighetens yrkesmässiga verksamhet eller om inköpet görs som ett led i myndighetsutövning. Resultaten från vår enkät visar att många myndigheter gör fel på detta område.

Om en myndighet inte kan ge rätt besked om syftet med inköpet av en byggtjänst kan det ge upphov till olika problem. Ett byggföretag som felaktigt underlåter att påföra moms på försäljningen riskerar att bli tvingad att i efterhand betala in momsen plus skattetillegg och ränta till Skatteverket. En myndighet kan dock, genom att vara befriad från granskning, i praktiken även få kompensation för felaktigt påförd moms. För att undvika denna risk kan byggföretag välja att inte tillämpa reglerna om omvänd skattskyldighet och istället alltid påföra moms. Problemet med en sådan tillämpning är att den riskerar att underminera reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

7.1.3 *Få myndigheter återsöker moms betald i utlandet*

En myndighet som debiteras moms i utlandet kan ansöka om återbetalning av momsen från skattemyndigheten i det land momsen debiterats. Trots att så många som 75 procent av de statliga myndigheterna i vår enkät uppger att de har utlägg för utländsk moms är det endast en fjärdedel av dessa som begär tillbaka någon moms från utlandet. Det främsta skälet till att myndigheter inte återsöker moms är att de inte anser att det är värt besväret. Vi kan också konstatera att Statens servicecenter inte återsöker moms från utlandet åt sina myndigheter.

Moms betald i utlandet som inte återsöks är en faktisk kostnad för staten. Ingen vet i dag den totala omfattningen av moms som svenska myndigheter betalar i utlandet. Av vår enkät framgår dock att av de myndigheter som har utlägg för utländsk moms uppskattar 26 procent att det rör sig om mellan 50 000 och 250 000 kronor per år och 10 procent att det rör sig om mer än 250 000 kronor. Vid en summering kommer dessa utlägg snabbt upp i miljonbelopp.

Att en enskild myndighet med små utlägg för utländsk moms inte återsöker momsen är svårt att ifrågasätta. Det arbete som myndigheten måste lägga ned på återsökningsprocessen står ofta inte i proportion till vad den kan räkna med att få tillbaka. Att många myndigheter (även myndigheter med stora utlägg) inte återsöker momsen innebär dock ett inte obetydligt utflöde av statsmedel. Det skulle kunna finnas stordriftsfördelar med en myndighetsgemensam funktion för återsökning av moms betald i utlandet.

7.1.4 *Regler för representation upplevs som svåra*

Myndigheters rätt till kompensation för ingående moms är begränsad när det gäller representation. Vi har i granskningen kunnat se att myndigheter ofta gör fel på detta område. Även om våra resultat i denna del endast baseras på ett fåtal myndigheter är även ESV:s erfarenhet att myndigheter har svårt att hantera representationskostnader på ett korrekt sätt. Enligt ESV tycker många myndigheter att reglerna runt representation är svåra och felen beror i många fall på ren okunskap. Det är anmärkningsvärt att många myndigheter inte har tillräcklig kunskap om hur reglerna ska tillämpas, inte minst mot bakgrund av uppmärksamheten i media på senare tid.

7.1.5 *Många myndigheter saknar momsregistrering*

Det finns en rad situationer där myndigheter måste vara momsregistrerade för att kunna hantera momsreglerna på ett korrekt sätt, till exempel vid inköp av varor och tjänster från utlandet. Vår granskning visar att närmare var fjärde myndighet inte är momsregistrerad. Många av dessa myndigheter är små men det finns exempel på större myndigheter som inte har momsregistrerat sig. Det finns därför skäl att tro att det finns myndigheter som borde vara momsregistrerade, men som inte är det.

7.1.6 *Momskompensation – i princip en kontrollfri zon*

Myndigheternas momshantering ses ofta som en ren rundgång av pengar inom staten. Vår granskning visar dock att en felaktig hantering av momsen kan leda till en rad negativa effekter. Vi kan konstatera att det faktum att Skatteverket inte har mandat att granska myndigheters ingående moms och att ESV inte har till uppgift att genomföra kontroller kan leda till att systematiska fel uppstår som aldrig uppmärksammas om inte myndigheten själv upptäcker felet. Eftersom revisionen i princip aldrig granskar underlagen för momskompensation så är detta i praktiken en kontrollfri zon. Frånvaron av kontroll gör att det finns uppenbara risker för att området nedprioriteras och därmed ökar risken för felaktigheter. Vi anser att det därför finns skäl att överväga om inte SKV borde få rätt att granska underlagen för myndigheternas momskompensation. För kommunerna har SKV den möjligheten. Däremot saknar SKV möjlighet att påföra skattetillägg vid fel i kommunernas momsersättning. Risken är att avsaknaden av sanktionsmöjlighet sänder fel signaler.

7.2 **Svagheter i kontrollsystemet**

Ovanstående slutsatser har handlat om risker för fel i offentliga aktörers skatteredovisning, samt de effekter dessa kan medföra. Nu kvarstår frågan om de kontrollsystem som omgärdar offentliga aktörers skattehantering är väl avvägda och effektiva.

7.2.1 Skatteverkets kontroll är i underkant

En förutsättning för att SKV ska kunna fördela sina resurser på ett effektivt sätt är god kunskap om risker förknippade med olika beskattningsområden. SKV bedömer i sin riskanalys från 2008 att risken för fel och fusk hos offentliga enheter⁹⁰ är låg jämfört med flera andra riskområden. Kommuner och kommunala bolag är förknippade med högre risk än statliga myndigheter. Vi har inte funnit någon anledning att ifrågasätta SKV:s riskbedömning vad avser de områden som ingår i analysen. Däremot kan vi konstatera att riskanalysen inte är heltäckande. SKV skriver själva i sin riskanalys att det saknas en tillräckligt tydlig bild av vissa risker.

Vi kan konstatera att det har lagts relativt lite resurser på offentliga enheter de senaste åren. SKV:s arbete på detta område omfattade år 2012 cirka 26 årsarbetskrafter varav en relativt stor andel går till löpande ärendehantering. Sedan 2009 har SKV som mest lagt sex årsarbetskrafter per år på revision, 2012 var siffran fem årsarbetskrafter. En konsekvens av detta är att SKV under senare år endast har gjort ett fåtal revisioner av statliga myndigheter. Det har gjorts något fler revisioner på kommuner och kommunala bolag, men för att ta sig an stora kommuner krävs stora avgränsningar.

Revision är dyrt och SKV har andra kontrollverktyg, men det finns flera fördelar med revision som saknas hos exempelvis skrivbordskontroll. I revisioner finns möjlighet att hitta andra fel än det man letade efter från början och det går på så sätt att upptäcka nya typer av fel och risker. Revision ger också djupare kunskap om verksamheterna som bedrivs hos olika typer av skattebetalare. Vi ser en risk för att det låga antalet revisioner, och den ibland begränsade omfattningen, medför att nya typer av fel och problem kan missas. Det är tveksamt om det revisionsunderlag som finns från de senaste åren skulle räcka för att göra en ny riskanalys av det slag som gjordes 2008. Ett sätt att komplettera underlaget för riskbedömning avseende offentliga enheter skulle vara att genomföra revisioner av slumpvis utvalda skattebetalare. Ett argument mot slumpmässiga revisioner som förs fram av SKV är att skattebetalare inte ska besvärmas om det inte finns misstanke om fel. Detta borde dock vara ett mindre starkt argument för offentliga enheter än för exempelvis småföretagare.

När vi jämför resurserna som SKV lägger på offentliga enheter med resurserna som läggs på stora företag framgår att det läggs mer kontrolltid per skattebetalare på stora företag, vilket är i linje med riskanalysen för offentliga enheter. Samtidigt kan vi konstatera att antalet revisioner avseende offentliga enheter är mycket lågt vilket försvårar SKV:s möjlighet att upprätthålla en heltäckande riskbedömning för dessa skattebetalare. Vår bedömning är därför att resurserna för verksamheten

⁹⁰ SKV använder begreppet offentliga enheter istället för offentliga aktörer. Vi har valt att använda SKV:s begrepp i redogörelsen för deras verksamhet.

avseende offentliga enheter de senaste fyra åren har varit i underkant. Det är därför viktigt att den resursförstärkning som planerades inför 2013 kommer på plats.

7.2.2 *Information och stöd till myndigheter kan förbättras*

För att få hjälp med tillämpningen av olika skatteregler är kommuner och statliga myndigheter i normala fall hänvisade till SKV. Förordningen som reglerar statliga myndigheters moms-kompensation ligger dock under ESV. På detta område är det därför ESV:s uppgift att ge råd och stöd till myndigheterna. Vid komplicerade frågor måste dock ESV ofta hänvisa till SKV. Flera av de myndigheter vi har haft kontakt med upplever att man har svårt att få klarhet i hur regelverket ska tolkas. Ett exempel är gränsdragningen mellan yrkesmässig verksamhet och myndighetsutövning. Både ESV och SKV tycker att gränsdragningen är oklar. Vi anser att det finns utrymme för att förbättra samarbetet mellan SKV och ESV när det gäller att ge råd till myndigheter om hur olika momsfrågor ska hanteras.

En viktig informationskälla är ESV:s momshandledning som finns tillgänglig på myndighetens webbplats. Vi kan konstatera att det i denna saknas avsnitt om återsökning av moms från utlandet och uttagsbeskattning. Med tanke på att en hög andel av myndigheterna i vår enkät har utlägg för utländsk moms, anser vi att ESV bör inkludera sådana instruktioner. När det gäller uttagsbeskattning kan det vara lämpligt att invänta besked från SKV eller Finansdepartementet om vad som gäller för statliga myndigheter.

7.2.3 *Skatter sällan föremål för kommunal och statlig revision*

Inom kommunal och statlig revision bestämmer revisorerna vad som ska granskas genom en bedömning av risk och väsentlighet för olika typer av fel. I denna granskning har vi presenterat en rad risker och även gett konkreta exempel på fel som görs i offentliga aktörers skatteredovisning. Vi kan dock konstatera att skattefrågor väldigt sällan granskas inom kommunal eller statlig revision. Vi ser därför ett behov av att statlig och kommunal revision i högre utsträckning tar hänsyn till riskerna förknippade med felaktig skattehantering i sina risk- och väsentlighetsbedömningar.

7.2.4 *Myndigheter och kommuner är ytterst ansvariga*

Ytterst är det kommunerna och de statliga myndigheterna själva som har ansvar för att skatter hanteras korrekt. Som stöd för detta finns regler för intern styrning och kontroll. Den typen av regelverk är dock betydligt mer utbyggt för statliga myndigheter än för kommuner. SKV anger också att den interna kontrollen fungerar dåligt i många kommuner. Detta medför att en större del av bördan för att säkerställa att skattehanteringen i kommunerna är korrekt hamnar på kontrollinstanserna, jämfört med staten.

Vårt samlade intryck från våra kontakter med statliga myndigheter är att det ofta finns en vilja att göra rätt när det gäller skatter, men att det blir fel ibland ändå. Samtidigt har vi också sett exempel på myndigheter som tar lite lätt på skattefrågorna. Vi vill därför poängtera vikten av att kommuner och statliga myndigheter tar skattefrågor och medföljande risker för förtroendeskadorna på allvar. Ledningarna för dessa organisationer bör försäkra sig om att personalen som jobbar med skattefrågor har den kompetens och det stöd som behövs för att hantera skatter korrekt.

7.3 Rekommendationer

Riksrevisionen vill framhålla vikten av att skatter hanteras korrekt inom offentlig sektor. Det ställs höga krav på privata företag och det är viktigt att det offentliga föregår med gott exempel. Hur skatter hanteras av det offentliga har också betydelse för medborgares och företags förtroende för offentlig verksamhet.

Utifrån granskningens iakttagelser och slutsatser lämnar Riksrevisionen följande rekommendationer.

Till regeringen

Se skyndsamt över reglerna för uttagsbeskattning i staten.

Överväg att ge Skatteverket mandat att granska statliga myndigheters kompensation för ingående moms.

Överväg att ta initiativ till att riksdagen ger Skatteverket mandat att påföra skattetillägg, eller motsvarande avgift, vid fel i kommunernas ansökan om momsersättning.

Överväg möjligheten att skapa en myndighetsgemensam funktion för återsökning av utländsk moms.

Till Skatteverket

Säkerställ att resurserna för kontroll av offentliga aktörer är tillräckliga för att ge en heltäckande riskvärdering.

Till Ekonomistyrningsverket och Skatteverket

Förbättra samarbetet kring information i momsfrågor och förtydliga riktlinjerna kring byggmoms och representation.

Bilaga 1 Medborgarna och förtroendet för offentlig verksamhet

När media avslöjar fusk eller felaktig hantering av medel inom offentlig verksamhet pratas det ofta om skadat förtroende för den berörda organisationen och den offentliga förvaltningen. Men vad menas egentligen med förtroende, varför är det viktigt och kan man från statens sida påverka människors förtroende i positiv riktning? I den här bilagan ges en kortare forskningsöversikt för att försöka besvara dessa frågor.

Definition av socialt kapital

För att förklara betydelsen av förtroende måste man först titta på begreppet ”socialt kapital”. Detta är ett relativt nytt begrepp, men som under de dryga 20 åren det har använts fått ett kraftigt genomslag. Det finns en viss osäkerhet om vem som myntade begreppet från första början, men det var Robert Putnam som, genom två banbrytande forskningsprojekt⁹¹, etablerade det inom forskningen om samhälle och politik.⁹²

I det första projektet undersöker Putnam varför den lokala demokratin i Italien fungerar betydligt bättre i norr än i söder. Efter att ha avfört en rad tänkbara förklaringsfaktorer kommer han fram till att tätheten och tyngden i det lokala organisationsväsendet (frivilligorganisationer, idrottsföreningar, fågelskådarklubbar med mera) spelar en viktig roll. Deltagandet i den här typen av organisationer skapar ett socialt kapital som kännetecknas av förtroende för andra människor i samhället, vilket underlättar den typ av samarbete som demokratin bygger på.⁹³ Putnam definierar senare det sociala kapitalet som ”nätverk, normer och förtroende som möjliggör för aktörerna att tillsammans agera mera effektivt för att uppnå gemensamma mål”.⁹⁴

Inom forskarvärlden finns en omfattande diskussion om hur socialt kapital och dess beståndsdelar ska definieras. En av de som vänder sig mot Putnams definition är Bo Rothstein. Han menar att den ovanstående definitionen är för bred eftersom den innehåller olika delar som har orsakssamband med varandra. Att hysa förtroende för andra människor kan handla om en social norm (en person följer en subjektiv norm

⁹¹ Projekten resulterade i två böcker: *Making Democracy Work – Civic Traditions in Modern Italy* (1994) och *Bowling Alone – The Collapse and Revival of American Community* (2001).

⁹² Castiglione, D., Van Deth, Jan W., Wolleb, G. (2008).

⁹³ Rothstein, Bo (2003), s. 79–81.

⁹⁴ *Ibid*, s. 95.

som säger att man bör lita på andra människor) eller om en verklighetsuppfattning baserad på egna erfarenheter. Aktivitet och deltagande i sociala nätverk är däremot ett beteende som kan orsakas av att man hyser förtroende för andra människor, alternativt kan deltagandet medföra att man utvecklar ett förtroende för andra människor.⁹⁵ Rothstein menar därför att definitionen av socialt kapital bör bestå av två olika delar som bör hållas analytiskt åtskilda och formulerar sin definition av socialt kapital på följande sätt: ”mängden sociala relationer multiplicerat med graden av förtroende i dessa.” Det vill säga, ju fler människor i ett samhälle som har många och spridda sociala relationer med andra människor som man anser vara pålitliga, desto större är tillgången på socialt kapital.⁹⁶

Definition av förtroende

Oavsett hur man väljer att formulera den exakta definitionen av socialt kapital är förtroende en central ingrediens. Ordet ”tillit” brukar också användas eftersom det är en mer direkt översättning av det engelska ordet ”trust”. Även detta är dock ett begrepp vars innebörd är omdiskuterat.

En aspekt av förtroendebegreppet som diskuterats är skillnaderna mellan generellt och specifikt förtroende. Generellt förtroende⁹⁷ är uppfattningen att människor i allmänhet går att lita på. Specifikt förtroende handlar istället om att man känner tillit till personer som liknar en själv (t.ex. avseende etnicitet, utbildning, ålder med mera).⁹⁸ Eric M. Uslaner och Richard S. Conley argumenterar för att det som bidrar till socialt kapital främst är förtroende för människor som är annorlunda än en själv. Människor som man bara umgås med, och hyser förtroende för andra som liknar en själv, bidrar däremot minimalt.⁹⁹

En annan aspekt av förtroende som bland annat tas upp av Bengt Kristensson Ugglå är att mer förtroende per definition inte behöver vara någonting positivt. Ett argument för detta är att drogkarteller, terroristnätverk med mera präglas av starka förtroendekulturer. Ugglå menar därför att det behövs en problematisering av förtroendebegreppet som möjliggör en åtskillnad mellan blind tillit och reflekterat förtroende. I ett reflekterat förtroende ingår en sund misstänksamhet och skepsis som är nödvändig för att förtroenderelationen ska vara långsiktigt hållbar.¹⁰⁰

⁹⁵ Rothstein, Bo (2003), s. 94–97.

⁹⁶ Ibid, s. 112.

⁹⁷ Den här typen av förtroende kan också kallas mellanmänsklig tillit och social tillit.

⁹⁸ Uslaner, Eric M. (2008).

⁹⁹ Uslaner, Eric M., Conley Richard S. (2003).

¹⁰⁰ Kristensson Ugglå, Bengt (2012).

När man inom forskningen om socialt kapital mäter förtroende används ofta en fråga formulerat ungefär på följande sätt: ”anser du att man i allmänhet kan lita på de flesta människor i ditt samhälle?”. En fråga som alltså anspelar på generellt förtroende.¹⁰¹

Varför är förtroende viktigt?

Ovan har det kunnat konstateras att generellt förtroende är en av de viktigaste beståndsdelarna i det sociala kapitalet. Det finns en omfattande forskning kring de positiva effekterna av en hög nivå på socialt kapital. Detta avsnitt kommer att inledas med en kort beskrivning av ett par av dessa effekter. Det går dock även att prata om mer praktiska fördelar av människors förtroende för specifika institutioner, vilket kommer att behandlas i den senare delen.

Sociala fällor

En av de stora fördelarna som framhålls med socialt kapital är att det skapar möjlighet att komma ur, eller undvika att hamna i, sociala fällor. En klassisk beskrivning av den sociala fällans problematik är Garrett Hardins uppsats från 1968 om allmänningens tragedi. Den handlar om vad som händer med en allmänning som en mängd bönder har tillgång till. Om alla ser till sitt egenintresse och låter fåren beta maximalt så kommer allmänningen att utarmas och förstöras så att den inte går att använda för något bete framöver. Det ligger alltså i alla bönders intresse att begränsa användningen av allmänningen. Men om det inte går att skapa en ordning som innebär att den enskilde bonden kan lita på att alla de andra bönderna iakttar återhållsamhet så finns det ingen anledning för honom att begränsa sitt eget utnyttjande. Hardin använde denna beskrivning som en metafor för hur man kan förstå världens miljöproblem.¹⁰² Elinor Ostrom har byggt vidare på det här resonemanget och gjort en empirisk analys av fall där man har lyckats lösa den här typen av problem. Hon identifierade därigenom en rad kriterier som är avgörande för att lyckas åstadkomma stabila institutionella lösningar som förhindrar allmänningens tragedi, till exempel att det finns en demokratisk beslutsordning bland användarna.¹⁰³

Sociala fällor är en problematik som kan användas för att beskriva en rad situationer, ett annat exempel är lönebildningen. Alla fackförbund vet att alla tjänar på en lönebildning som inte driver på inflationen. Men om man inte kan vara säker på att de andra fackförbunden uppträder ansvarsfullt, så går det inte att motivera ett måttfullt agerande för de egna medlemmarna.¹⁰⁴

¹⁰¹ Rothstein, Bo (2003), s. 112.

¹⁰² Ibid, s. 22.

¹⁰³ Ostrom, Elinor (1990).

¹⁰⁴ Rothstein, Bo (2003), s. 31.

Det som gör sociala fällor särskilt svårhanterade är att när en grupp har hamnat i en sådan situation är det mycket svårt att ta sig ur den. Det kräver att människor som tidigare har misstrött varandra på en gång skulle börja lita på varandra.¹⁰⁵

Ekonomisk utveckling

Forskarna intresserar sig allt mer för hur socialt kapital kan påverka ekonomisk tillväxt, speciellt i utvecklingsekonomier. Begreppet ger en möjlighet att inkludera en social dimension, något som haft en rätt undanskymd tillvaro inom nationalekonomin.¹⁰⁶

På nationell nivå kan aktörers generella förtroende i förhållande till potentiella handelspartners bidra till ekonomisk tillväxt, genom att transaktionskostnaderna minskar.¹⁰⁷ Nära sammankopplat med detta är förtroendet för vissa samhällsinstitutioner. Douglass C. North har skrivit om vikten av att ta hänsyn till institutioner¹⁰⁸ i ekonomisk teori. Han menar att de institutionella ramarna spelar en avgörande roll för ekonomins effektivitet. I ett samhälle med obefintliga, eller opålitliga institutioner blir kostnaderna för att ingå och vidmakthålla avtal mycket höga och produktionens effektivitet missgynnas. På så sätt kommer potentiellt förmånliga avtal aldrig till stånd.¹⁰⁹

En annan typ av situation där socialt kapital kan bidra till ekonomisk tillväxt är produktion där olika aktörer behöver samordna sig och agera kollektivt. Ett exempel på detta är tillhandahållandet av kollektiva varor, som inte hade producerats på en normalt fungerande marknad. Den här typen av varuproduktion är förknippad med olika typer av problem, såsom friåkning och koordinationssvårigheter. I teorin skulle socialt kapital kunna hjälpa till att mildra båda dessa problem.¹¹⁰

Statliga myndigheters och kommuners arbete

Den ovanstående delen av avsnittet har handlat om fördelarna av socialt kapital (och därigenom generellt förtroende) på en övergripande nivå. Men man kan också tänka sig att förtroende för en specifik myndighet har betydelse för den myndighetens förutsättningar att bedriva sin verksamhet.

Förtroendeutredningen har i sitt betänkande om förtroendet för domstolarna även en allmän beskrivning av förtroendets funktion i samhället. Det konstateras att förtroendet för en samhällsinstitution kan definieras som en förväntan på att institutionen arbetar

¹⁰⁵ Rothstein, Bo (2003), s. 30.

¹⁰⁶ Wolleb, Guglielmo (2008).

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ North definierar institutioner som spelreglerna i samhället, dvs. de restriktioner som människor sätter upp för att ange formerna för mänsklig samverkan.

¹⁰⁹ North, Douglass C. (1990), s. 108–112.

¹¹⁰ Wolleb, Guglielmo (2008).

för medborgarens bästa och inte missbrukar sin maktposition. Ett stort förtroende hos medborgarna leder, enligt utredningen, till att institutionen blir mer effektiv. Detta genom att förtroendet fungerar som ett smörjmedel som medför kortare beslutsvägar, både genom att interaktionen med medborgare och företag förenklas och genom att de interna beslutsprocesserna blir smidigare.¹¹¹

I domstolarnas fall skulle ett lägre förtroende innebära mer tungrodd handläggning av mål och ärenden, vilket resulterar i längre handläggningstider. En annan konsekvens skulle kunna bli att medborgarna i allt större utsträckning använder alternativa tvistlösningssystem.¹¹²

Förtroende för skattesystemet

Att det finns förtroende för skattesystemet, i den bemärkelsen att det upplevs som legitimt, är viktigt för viljan att betala skatt. Om en skatt saknar legitimitet kan det upplevas som rätt och riktigt att inte betala skatten. Detta skulle dels få till följd att den offentliga sektorn förlorar intäkter, men också att sociala normer om att man ska göra rätt för sig urholkas.¹¹³

I SKV:s riskanalys för offentliga enheter framhålls förtroendet för skattesystemet och SKV som en viktig fråga. För momskompensation konstateras att den ekonomiska skadan vid felaktigheter blir liten, eftersom det handlar om en omfördelning inom staten. Men man menar däremot att förtroendet för skattesystemet och SKV kan skadas om stat och kommuner inte hanterar lagstiftningen på ett korrekt sätt.¹¹⁴ När det gäller förmåner görs bedömningen att om personer i ledande ställning får förmåner och/eller kostnadsersättningar som felaktigt undantas från beskattning så kan skadan på grund av minskat förtroende bli betydande.¹¹⁵

I SKV:s riskanalys från 2012 framgår att skattefelet bland kommunerna och deras företag beräknas vara lågt i jämfört med andra områden. De allvarligaste konsekvenserna av detta skattefel bedöms inte vara monetära, eftersom det främst handlar om en omfördelning inom det offentliga. De allvarligaste konsekvenserna som riskerna kan medföra bedöms istället vara en negativ påverkan på förtroendet.¹¹⁶

¹¹¹ SOU 2008:106, *Ökat förtroende för domstolar – strategier och förslag*, s. 46.

¹¹² Ibid, s. 42.

¹¹³ Nordblom, Katarina (2008).

¹¹⁴ SKV (2008), *Offentliga enheter – Riskanalys*.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ SKV (2012), *Kommunerna och kommunala bolag, En taktisk riskanalys av östra regionen*.

Hur skapas/upprätthålls förtroende?

Det finns en stor samstämmighet inom forskarvärlden om att socialt kapital är förknippat med en rad positiva effekter. Däremot är frågan om hur generellt förtroende uppkommer och hur det kan upprätthållas ett betydligt mer omdiskuterat ämne. I detta avsnitt kommer några av huvudspåren i denna diskussion att presenteras.

Föreningslivets påverkan på förtroende

En lämplig startpunkt är att gå tillbaka till Robert Putnams bok *Making democracy work*. Putnam kommer där fram till att de demokratiska institutionerna fungerar bättre i norra Italien, där det finns ett mer utvecklat föreningsliv. Hans slutsats av detta är att det är föreningsväsendet som skapar socialt kapital genom att människorna i den typen av sammanslutningar utvecklar sociala normer om förtroende för andra människor.¹¹⁷

På senare år har Putnam intresserat sig för vilka effekter ökad etnisk mångfald får för generellt förtroende. Han menar att på kort sikt medför invandring och etnisk mångfald ökad social isolering, det vill säga mindre deltagande i kollektiva aktiviteter, misstro mot sina grannar med mera. Detta leder enligt Putnam till minskat socialt kapital. På lång sikt är dock Putnam hoppfull om att dessa problem kan överkommas genom att det skapas en bredare "vi-känsla" som sträcker sig över olika etniciteter.¹¹⁸

Kulturellt arv och ekonomisk jämlikhet kontra förtroende

En annan förklaring till uppkomsten av generellt förtroende och därigenom socialt kapital förespråkas av Eric M. Uslaner, som framhåller att ett lands kulturella arv och befolkningens kollektiva minne har stor betydelse för nivån av förtroende. Som exempel nämner Uslaner Vietnamkriget som förstörde mycket mellanmänsklig tillit i USA. För unga personer är en av de viktigaste faktorerna familjelivet. Den som växer upp i en familj som kännetecknas av tillit kommer sannolikt att ha en hög grad av generellt förtroende som vuxen.¹¹⁹

Uslaner konstaterar även att ekonomisk jämlikhet är en avgörande faktor för att skapa generellt förtroende i samhället. Det här förtroendet medför att det röstar fram regeringar som har en högre sannolikhet att driva en politik som uppmuntrar ekonomisk jämlikhet. Det handlar alltså om en positiv cirkel där jämlikhet leder till generellt förtroende som i sin tur leder till mer jämlikhet. Uslaner poängterar att det går att genomdriva reformer som ökar jämlikheten i samhällen med lågt förtroende, men att det är lättare att fatta den här typen av beslut när det redan finns ett visst mått av generellt förtroende hos befolkningen.¹²⁰

¹¹⁷ Rothstein, Bo (2003), s. 81.

¹¹⁸ Putnam, Robert D. (2007).

¹¹⁹ Uslaner, Eric M. (2008).

¹²⁰ Uslaner, Eric M. (2003).

Uslaner har även kritiserat Putnams syn på mångfald och menar att det istället är segregationen som skapar lågt generellt förtroende. Integrerade bostadsområden med etnisk mångfald kommer enligt Uslaner att leda till högre generellt förtroende.¹²¹

Institutionernas påverkan på förtroende

Bo Rothstein är en av dem som har kritiserat de ovanstående förklaringarna till uppkomsten av generellt förtroende. När det gäller föreningslivets förmåga att skapa generellt förtroende finns det en rad problem. För det första är det svårt att särskilja vilken typ av föreningar som skulle uppmuntra förtroende för människor i allmänhet och vilken typ av föreningar som uppmuntrar förtroende för den egna gruppen, men skapar misstro mot människor utanför den gruppen. För det andra har det på individnivå visat sig vara svårt att motivera varför deltagande i en förening skulle medföra att individen utvecklar ökad tilltro till andra människor utanför föreningen. Det samband som på aggregerad nivå kan iakttas mellan högt organisationsdeltagande och högt generellt förtroende beror sannolikt på en självselektionsprocess, det vill säga människor som redan har en hög grad av den här typen av förtroende är mer sannolika att gå med i olika typer av organisationer och föreningar.¹²²

Rothstein är även kritisk till förklaringen att det kan handla om hur barnen uppfostras inom familjen. Detta eftersom uppfostran inte sker i ett socialt eller politiskt tomrum: det finns någon orsak till att föräldrar och omgivningen förmedlar en viss bild till barnen.¹²³

Efter att ha avfört de ovanstående förklaringarna betonar Rothstein, tillsammans med Dietlind Stolle, istället institutionernas¹²⁴ betydelse för att skapa socialt kapital. Det är dock viktigt att särskilja olika typer av institutioner. Politiska institutioner på den representativa sidan, såsom partier, får förtroende av människor som stöder de åsikter som partiet i fråga företräder. Däremot är det svårt att se varför den här typen av politiskt förtroende skulle påverka förtroendet för människor i allmänhet. Rothstein och Stolle argumenterar istället för att det är institutionerna på den implementerande sidan (till exempel myndigheter) som kan skapa och upprätthålla generellt förtroende.¹²⁵

Institutioner på den implementerande sidan skickar signaler om samhällets syn på principer och normer kring opartiskhet, likhet inför lagen, respekt för mänskliga rättigheter och effektivitet. Om institutionerna agerar i enlighet med de här principerna ger det människor anledning att lita på dem och det ger även anledning att anta att personer i samhället generellt "följer reglerna" och att det därför går att lita på dem

¹²¹ Uslaner, Eric M, (2010).

¹²² Rothstein, Bo (2003), s. 167–170.

¹²³ Ibid. s. 167–170.

¹²⁴ Politiska, administrativa och rättsliga institutioner.

¹²⁵ Rothstein, B., Stolle D. (2008).

också. Den kausala mekanismen mellan de implementerande institutionerna och generellt förtroende består enligt författarna av följande tre delar.¹²⁶

- Om medborgarna systematiskt upplever ett partiskt beteende (korruption, diskriminering med mera) från de institutioner man kommer i kontakt med, så kan medborgarna få uppfattningen att eftersom man inte kan lita på människor som företräder dessa institutioner så kan man inte lita på merparten av andra människor i samhället.
- Existensen av opartiska och skapligt effektiva rättsliga och administrativa institutioner gör det mindre sannolikt att det sprids en uppfattning om att det är vanligt att andra medborgare är engagerade i olaglig verksamhet (skatteflykt, bidragsfusk med mera).
- Om institutionerna agerar på ett sätt som får dem att upplevas som orättvisa och diskriminerande kan individen känna en press att själv bryta mot normerna för att tillskansa sig det som han eller hon anser sig berättigad till.

Den här teorin har fått stöd av empiriska studier som har påvisat att graden av generellt förtroende kan förklaras av vilken nivå av förtroende som finns för de institutioner som implementerar den offentliga politiken.¹²⁷

När det gäller frågan om ekonomisk jämlikhet instämmer Rothstein med Uslaner om att detta är en betydelsefull faktor, men han betonar även i detta sammanhang de politiska institutionernas betydelse. Generellt förtroende kan alltså kopplas till både ekonomisk jämlikhet och jämlika rättigheter, men dessa är starkt beroende av opartiska, trovärdiga, kompetenta och pålitliga myndigheter och politiska institutioner. Rothstein menar att det förmodligen är omöjligt att säga om det är förtroendet, jämlikheten eller kvaliteten på institutionerna som ligger först i den kausala kedjan. Dessa faktorer förstärker varandra. På motsvarande sätt samverkar lågt generellt förtroende, ojämlikhet och korruption, vilket medför att länder som befinner sig i en sådan situation har svårt att bryta sig ur den onda cirkeln.¹²⁸

Revision och uppföljning kontra förtroende

Maria Gustavson och Bo Rothstein har skrivit om vilken funktion revisionen fyller när det gäller generellt förtroende. Revisionens roll är att genom sina granskningar bidra till att förvaltningen utför sina åtaganden på ett effektivt sätt. Baserat på det ovan beskrivna sambandet mellan förvaltningens sätt att fungera och graden av generellt förtroende, bör revisionen kunna bidra till ett ökat förtroende för förvaltningen, och därigenom till ett ökat förtroende i samhället generellt. För att revisionen ska kunna fylla den här funktionen krävs det att medborgarna kan lita på att revisionen utförs på ett hederligt

¹²⁶ Rothstein, B., Stolle D. (2008).

¹²⁷ Gustavson, M., Rothstein, B. (2012).

¹²⁸ Rothstein, Bo (2011), s. 151–162.

och kompetent sätt. Författarna konstaterar att viktiga mekanismer för att säkerställa detta är att revisionen bedrivs oberoende, professionellt och i enlighet med fastställda normer för revision.¹²⁹

Samtidigt som revisionen har möjlighet att skapa förtroende kan införandet av offentlig revision ses som ett uttryck för en allmän misstro mot dem som utövar offentlig makt i samhället. Revisionen utgör sålunda en institution där tillit och misstro vävs samman. Författarna förklarar detta på följande sätt: "Revision är en institutionaliserad form av misstro som är avsedd att skapa tillit".¹³⁰

Sammanfattning

Genomgången i den här bilagan har visat att förtroende är ett komplext begrepp att resonera kring. För det första måste man skilja på förtroende för specifika aktörer (till exempel statliga myndigheter och kommuner) och det generella förtroendet för andra människor i samhället. Det senare utgör en av de viktigaste byggstenarna i det sociala kapitalet. Det finns en stor samstämmighet kring att tillgången på socialt kapital för med sig en rad positiva effekter men däremot finns det oenighet kring hur socialt kapital kan skapas och upprätthållas.

Ett syfte med den här genomgången har varit att belysa varför det är viktigt att myndigheter och andra offentliga aktörer agerar på ett sätt som inger förtroende. Om man accepterar Rothsteins förklaring till hur socialt kapital skapas, så finns det en direkt koppling mellan förtroende för förvaltningen och förtroendet för människor i allmänhet. På så sätt blir då förtroendet för förvaltningen betydelsefullt för utvecklingen av det sociala kapitalet.

Även om man inte skulle dela Rothsteins synsätt kan man konstatera att högt förtroende för enskilda myndigheter eller kommuner har betydelse, eftersom det ger bättre förutsättningar för dem att bedriva verksamheten på ett smidigt och effektivt sätt. När det mer specifikt gäller offentliga aktörers hantering av skatter finns det också en koppling till allmänhetens förtroende för skattesystemet, vilket är en viktig beståndsdel i ett väl fungerande skattesystem.

¹²⁹ Gustavson, M., Rothstein, B. (2012).

¹³⁰ Ibid.

Bilaga 2 Metodbeskrivning för intervjuer och enkätundersökning

Intervjuer

Vi har tagit hjälp av Ernst & Young för att genomföra en granskning av redovisningen av ingående moms hos statliga myndigheter. Granskningen genomfördes med hjälp av intervjuer.

Urval

Fem statliga myndigheter valdes ut för granskning. Eftersom vi var intresserade av att få kunskap om hur myndigheterna hanterar ingående moms där det finns begränsningar i kompensationsrätten, var ambitionen att få med myndigheter som redovisar en betydande del ingående moms på ett eller flera av följande områden: representation, billeasing, omvänd skattskyldighet för moms, handel med utland samt frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler. Följande myndigheter valdes ut:

1. Exportkreditnämnden
2. Försvarets materielverk
3. Kungliga Tekniska Högskolan
4. Länsstyrelsen i Stockholms län
5. Statens fastighetsverk

Granskningens genomförande och avgränsningar

Granskningen genomfördes genom intervjuer med ansvariga för den ekonomiska administrationen vid respektive myndighet. Ernst & Young utgick från samma frågor vid samtliga intervjuer. Före varje intervjutillfälle fick respondenterna hos de granskade myndigheterna i förväg ta del av de frågor som skulle komma att ställas vid granskningens genomförande. Efter intervjuerna gjordes stickprov där ett antal transaktioner följdes från beställning till bokning i affärssystemet och rekvisition av kompensation för ingående moms. Stickproven gjordes inom områdena intern och extern representation samt inom ett specialområde som bestämdes utifrån den specifika verksamhet som respektive myndighet bedriver.

Enkätundersökning

Nedan beskriver vi metoden som använts vid genomförandet av den enkät som presenteras i rapporten. Det ges också en beskrivning av bortfallet.

Målpopulation och urvalsram

Enkätundersökningens målpopulation består av de statliga förvaltningsmyndigheterna och myndigheterna under riksdagen. Eftersom flera av enkätens frågor inte är direkt applicerbara på utlandsmyndigheterna ingår de inte i målpopulationen. Domstolsverket och Rikspolisstyrelsen fungerar som centrala serviceorganisationer och hanterar den ekonomiska redovisningen åt domstolar och polismyndigheter. Av den anledningen inkluderas Domstolsverket och Rikspolisstyrelsen i målpopulationen, medan domstolarna och polismyndigheterna exkluderas.

Med hjälp av det allmänna myndighetsregistret (tillgängligt via SCB) har vi tagit fram en urvalsram som inkluderar förvaltningsmyndigheterna, riksdagsmyndigheterna, samt Domstolsverket och Rikspolisstyrelsen. Urvalsramen består av 251 myndigheter. Eftersom samtliga myndigheter i målpopulationen finns med i registret uppstår ingen differens mellan målpopulation och rampopulation.

Urval

Från urvalsramen har vi dragit ett obundet slumpmässigt urval (OSU) bestående av 150 myndigheter. OSU valdes eftersom metoden är enkel att använda och underlättar analysen av enkätens utfall. Valet av urvalsmetod begränsas också av att vi saknar hjälpinformation, till exempel någon typ av storleksmått på myndigheterna. Frånvaron av storleksmått har också inneburit att det saknats möjlighet att via stratifiering exkludera de allra minsta myndigheterna, något som hade kunnat bidra till ett lägre bortfall.

Insamlingsmetod

Enkätsvaren har samlats in genom telefonintervjuer. Denna metod valdes för att öka svarsfrekvensen och minska risken för missuppfattningar, då flera av frågorna berör komplicerade skattefrågor. I vissa fall då det varit svårt att få kontakt via telefon, eller när den svarande myndigheten efterfrågat det, har enkäten skickats via mejl.

Bortfall

Av de 150 myndigheterna i urvalet har 29 av myndigheterna inte svarat på enkäten, vilket innebär en svarsfrekvens på 81 procent.

Bland de icke svarande myndigheterna finns en betydande andel av små nämnder. Många av dessa ligger under Statens servicecenter och saknar egen personal som kunnat

svara på frågorna i vår enkät. Bland bortfallet finns också ett fåtal större myndigheter där vi, trots upprepade försök, inte lyckats få tag på någon som kunnat besvara enkäten.

Utöver ovanstående bortfall finns det bland de svarande myndigheterna också ett bortfall på enskilda frågor (partiellt bortfall). Antalet partiella bortfall framgår av nedanstående tabell. Av tabellen framgår också för hur många av myndigheterna det inte varit aktuellt att besvara vissa frågor. Som exempel kan nämnas den första delen i enkäten, där 30 myndigheter har svarat att man saknar utlägg för utländsk moms på den första frågan. För dessa 30 myndigheter har det inte varit aktuellt att svara på några ytterligare frågor i den första delen. Beroende på hur myndigheten svarat på frågan om man begär tillbaka moms från utlandet har fråga 4 respektive 5 varit aktuella i olika fall.

Tabell 15. Antal svar och partiella bortfall

	Del 1: Moms från utlandet			Del 2: Fastigheter			Del 3: Byggtjänster		
	Svar	Ej aktuell	Partiellt bortfall	Svar	Ej aktuell	Partiellt bortfall	Svar	Ej aktuell	Partiellt bortfall
Fråga 1	121	0	0	120	0	1	121	0	0
Fråga 2	91	30	0	119	0	2	68	53	0
Fråga 3	91	30	0	26	93	2	53	68	0
Fråga 4	66	54	1	90	0	31	41	80	0
Fråga 5	26	95	0	13	107	1			

Partiellt bortfall kan uppstå om frågorna berör ett område som inte ingår i den svarande personens arbetsuppgifter, eller om frågan missas vid telefonintervjun. Det partiella bortfallet är marginellt, med undantag för fråga 4 i del 2. Bortfallet på den frågan har orsakats av en olycklig utformning av svarsformuläret som medfört att frågan har missats och inte blivit ställd i flera intervjuer.

Enkätfrågor

Del 1: Moms från utlandet

Fråga 1:

Har din myndighet utlägg för utländsk moms avseende inköp i utlandet, t.ex. genom inköp från andra länder eller utgifter under tjänsteresor till utlandet?

Fråga 2:

Vilket belopp uppgår den utländska momsens till under ett år?

Fråga 3:

Begär ni tillbaka moms från utlandet och i så fall, handlar det om mer än hälften av den totala utländska momsens?

Fråga 4:

Varför har ni inte begärt tillbaka moms?

Fråga 5:

Begär ni tillbaka moms från länder utanför EU?

Del 2: Fastigheter

Fråga 1:

Äger eller hyr ni er fastighet/fastigheter?

Fråga 2:

Har ni egen personal som jobbar med teknisk förvaltning av er/era fastigheter?

Fråga 3:

Lägger ni på någon utgående moms, dvs. uttagsbeskattning, på kostnaderna för den tekniska egenförvaltningen?

Fråga 4:

Har ni någon lokal avsedd för stadigvarande bostad?

Fråga 5:

Omfattar den tekniska egenförvaltningen även era stadigvarande bostäder?

Del 3: Byggtjänster

Fråga 1:

Bedriver myndigheten någon utåtriktad/yrkesmässig verksamhet?

Fråga 2:

Vid inköp av byggtjänster tillämpar byggföretagen omvänd beskattning?

Fråga 3:

Särskiljer ni på yrkesmässig verksamhet och myndighetsutövning vid inköp av byggtjänster för att avgöra om omvänd beskattning ska tillämpas eller inte?

Fråga 4:

Vid inköp av byggtjänster tillämpar byggföretagen omvänd beskattning?

Bilaga 3 Termer och begrepp

Arbetsgivaravgift

Den som betalar ut ersättning till en fysisk person med A-skatt ska (med några få undantag) betala arbetsgivaravgift. Arbetsgivaravgiften utgörs av flera separata avgifter, till exempel ålderspensionsavgift, sjukförsäkringsavgift och allmän löneavgift. Totalt uppgår arbetsgivaravgiften till drygt 31 procent av löner och förmåner.

Frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler

Uthyrning av fastigheter ska i normalfallet inte beläggas med moms. Detta innebär att den som bedriver sådan verksamhet inte har rätt till avdrag för ingående moms på inköp till uthyrningsverksamheten. Uthyraren kan dock ansöka om att bli frivilligt skattskyldig. Frivillig skattskyldighet innebär att uthyraren lägger moms på hyran, vilket i sin tur innebär att hen kan göra avdrag för ingående moms. Man kan endast bli frivilligt skattskyldig om hyresgästen använder fastigheten för momspliktig verksamhet.

Ingående moms

Den moms som man betalar på sina inköp.

Myndighetsutövning

ESV ger följande definition av myndighetsutövning i sin momshandledning: *”Beslut och åtgärder som ytterst är ett uttryck för samhällets maktbefogenheter, och som får rättsliga konsekvenser för den enskilda medborgaren. Besluten eller åtgärderna har sin grund i offentligrättsliga regler, och inte i avtal eller andra regler av privaträttslig natur.”*

Offentliga aktörer/enheter

Offentliga aktörer används i rapporten som ett samlingsbegrepp för de aktörer som är verksamma inom den offentliga sektorn. Inom SKV används begreppet offentliga enheter på motsvarande sätt.

Omvänd skattskyldighet för byggtjänster

Omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen istället för säljaren som ska deklarerar och betala in momsen till SKV. För att motverka skattefusk används detta inom byggsektorn. Omvänd skattskyldighet gäller när någon säljer byggtjänster till en köpare som själv är en näringsidkare som mer än tillfälligt säljer byggtjänster. Staten är en enda

juridisk person som säljer byggtjänster och därför omfattas alla statliga myndigheter av reglerna för omvänd beskattning av byggtjänster.

Omvänd skattskyldighet vid utlandshandel

Vid handel med andra EU-länder kan en företagare eller myndighet köpa in varor utan utländsk moms genom att ange sitt momsregistreringsnummer till säljaren. Det är sedan den svenska köparen själv som ska beräkna svensk moms på varan och redovisa den i sin momsdeklaration. Även om säljaren i det andra EU-landet har tagit ut moms måste den svenska köparen redovisa svensk moms. Den här typen av omvänd skattskyldighet (det vill säga att det är köparen och inte säljaren som ska redovisa den utgående momsen) kallas ofta för unionsinternt förvärv. Vid köp av varor från säljare utanför EU ska moms istället betalas till Tullverket.

Punktskatt

En punktskatt är en konsumtionsskatt på en särskilt utvald vara eller tjänst. Förutom att ge staten intäkter syftar den här typen av skatt ofta till att styra konsumtionen i en viss riktning. Exempel på punktskatter är skatterna på alkohol, energi och tobak.

Skrivbordskontroll

Med skrivbordskontroll avses normalt kontroll som sker med hjälp av de uppgifter som inhämtas i Skatteverkets beskattningsdatabas och/eller genom förfrågningar via telefon eller brev.

Stadigvarande bostad

SKV definierar en stadigvarande bostad som *"en byggnad eller en del av en byggnad som är inrättad för boende"*. När SKV bedömer vad som ska betraktas som en stadigvarande bostad tar man bland annat hänsyn till byggnadens konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

Utgående moms

Den moms som man lägger på sin försäljning.

Utlandsmoms

I den här rapporten används begreppet utlandsmoms för att definiera den moms som en svensk företagare eller myndighet får betala i ett annat land, för inköp som man gör till den verksamhet som bedrivs i Sverige. Det kan till exempel handla om moms vid affärsresor, eller när varor som köpts in från ett annat land har belagts med moms.

Uttagsbeskattning av arbete på egna fastigheter

Uttagsbeskattning innebär att man ska betala moms på tjänster som man utför åt sig själv. Reglerna om uttagsbeskattning för arbeten på fastigheter gäller för alla som äger en fastighet, som ingår i en ekonomisk verksamhet där man saknar avdragsrätt för ingående moms. För vissa typer av tjänster omfattar reglerna även hyresgäster och bostadsrättshavare som utför arbeten på en lägenhet (under förutsättning att den innehas i en ekonomisk verksamhet som saknar avdragsrätt för ingående moms).

Yrkesmässig verksamhet

ESV ger följande definition av yrkesmässig verksamhet i sin momshandledning:

”En verksamhet är yrkesmässig om den präglas av självständighet, varaktighet och vinstsyfte.”

Det anges också att: *”Statens och affärsverkens omsättning av varor och tjänster mot ersättning räknas normalt som yrkesmässig verksamhet även om den inte har något vinstsyfte.”*

För att anpassa den svenska momslagen till EU:s momsdirektiv har sedan 1 juli 2013 begreppet ”yrkesmässig verksamhet” ersatts av begreppen ”beskattningsbar person” och ”ekonomisk verksamhet.”

Årlig revision

Genom den så kallade årliga revisionen granskar och bedömer Riksrevisionen om de statliga myndigheternas årsredovisningar är tillförlitliga och korrekta, om räkenskaperna är rättvisande och om myndigheterna följer aktuella regler och beslut.

Övervägande inför beslut

Om SKV vid en revision upptäcker fel i skatteredovisningen tas ett övervägande inför beslut fram. Om inte skattebetalaren kan lämna någon ny information som förändrar övervägandet (vilket sällan sker), så leder övervägandet till ett ändringsbeslut.

Bilaga 4 Referenser

Lagar och förordningar

Avgiftsförordningen (1992:191).

Internrevisionsförordningen (2006:1228).

Mervärdesskattelagen (1994:200).

Myndighetsförordningen (2007:515).

Kommunallagen (1991:900).

Lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet med mera.

Lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.

Riksdagstryck

Ds 2006:15, *Intern styrning och kontroll i staten*.

Prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*.

Prop. 2002/03:1, *Budgetpropositionen för 2003*.

Prop. 2011/12:1, *Budgetpropositionen för 2012*.

Prop. 2012/13:124, *Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen*.

Material från Skatteverket

Skatteverket (2008), *Offentliga enheter – Riskanalys*.

Skatteverket (2012), *Kommunerna och kommunala bolag. En taktisk riskanalys av östra regionen*.

Skatteverket, *Ställningstagande om rätt till återbetalning för svenska staten m.fl.*

Skatteverket (2013-09-25), *Momsersättning till kommuner*, <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/momsforstatkommun/momsersattningtillkommuner.4.18e1b10334ebe8bc80005490.html>

Skatteverket (2013-09-25), *Vad innebär omvänd skattskyldighet?*, <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4..1e6d5f87115319ffb38000712.html#Vemskavarakopare>

Intervjuer och mejl

Intervju med Ekonomistyrningsverket, 2013-07-09.

Intervju med Ekonomistyrningsverket, 2013-09-09.

Intervju med Finansdepartementet, 2013-05-29.

Intervju med Finansdepartementet, 2013-06-05.

Intervju med Skatteverket, 2012-09-03.

Intervju med Skatteverket, 2012-11-27.

Intervju med Skatteverket, 2013-02-20.

Intervju med Skatteverket, 2013-05-21.

Intervju med Skatteverket, 2013-06-04.

Intervju med Skatteverket, 2013-06-27.

Intervju med Skatteverket, 2013-06-28.

Intervju med Statens servicecenter, 2013-08-16.

Intervju med Stockholms landstingsrevisorer, 2013-03-25.

Intervju med Stockholms stadsrevisorer, 2013-02-19.

Intervju med Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV), 2013-01-08.

Intervju med Sveriges Kommuner och Landsting, 2013-03-05.

Mejl från Finansdepartementet, 2013-09-24.

Mejl från Skatteverket, 2013-02-18.

Mejl från Skatteverket, 2013-03-20.

Mejl från Skatteverket, 2013-08-26.

Mejl från Skatteverket, 2013-09-06.

Mejl från Statens servicecenter, 2013-08-29.

Litteratur om förtroende

- Castiglione, D., Van Deth, Jan W., Wolleb, G. (red.) (2008) "Social Capital's Fortune: An Introduction". I *The Handbook of Social Capital*, Oxford University Press.
- Gustavson, M., Rothstein, B. (2012) "Tillit till makten att granska" I *Vem i hela världen kan man lita på?*, Reuter, M., Wijkström, F., Kristensson Uggla, B., (red.), Studentlitteratur och PwC.
- Kristensson Uggla, Bengt (2012) "Förtroendekapitalets komplexitet och mångdimensionalitet". I *Vem i hela världen kan man lita på?*, Reuter, M., Wijkström, F., Kristensson Uggla, B. (red.), Studentlitteratur och PwC.
- Nordblom, Katarina (2008) *Svenska skatters legitimitet i en tid av globalisering*. Underlag till Globaliseringsrådets referensgrupp om skatter, Utbildningsdepartementet.
- North, Douglass C. (1990) *Institutionerna, tillväxten och välståndet*, Cambridge University Press.
- Ostrom, Elinor (1990) *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for collective Action*, Cambridge University Press.
- Putnam, Robert D. (2007) *E Pluribus Unum: Diversity and Community in the Twenty-first Century*. Scandinavian Political Studies, Vol. 30 Nr. 2.
- Rothstein, Bo (2011) *The Quality of Government*, The University of Chicago Press.
- Rothstein, Bo (2003) *Sociala fällor och tillitens problem*, SNS Förlag.
- Rothstein, B., Stolle D. (2008) "Political Institutions and Generalized Trust". I *The Handbook of Social Capital*, Castiglione, D., Van Deth, Jan W., Wolleb, G., (red.), Oxford University Press.
- SOU 2008:106, *Ökat förtroende för domstolar – strategier och förslag*.
- Uslaner, Eric M. (2008) "Trust as a Moral Value". I *The Handbook of Social Capital*, Castiglione, D., Van Deth, Jan W., Wolleb, G. (red.), Oxford University Press.
- Uslaner, Eric M. (2003) "Trust, Democracy and Governance: Can Government Policies Influence Generalized trust?". I *Generating Social Capital – Civil society and institutions in comparative perspective*, Hooghe, M., Stolle, D. Palgrave Macmillan.
- Uslaner, Eric M., (2010) *Segregation, mistrust and minorities*, *Ethnicities* December 2010 Vol. 10 Nr. 4.
- Uslaner, Eric M., Conley Richard S. (2003) *Civic Engagement and Particularized Trust*, *American Politics Research* Vol. 31 Nr 4.

Wolleb, Guglielmo (2008) "Introduction: Social Capital and Economic Development".
I *The Handbook of Social Capital*, Castiglione, D., Van Deth, Jan W., Wolleb, G., (red.),
Oxford University Press.

Övrigt

ESO 2010:6, *Revisionen reviderad, En rapport om en kommunal angelägenhet.*

Ekonomistyrningsverket (2001:12), *Översyn av förordningen (1193:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt.*

Riksrevisionen (2012), *Handledning årlig revision, Väsentlighet.*

Riksrevisionen (2012), *Revisionens inriktning.*

Statistiska centralbyrån, *Offentlig ekonomi 2011.*

SOU 1994:88, *Mervärdesskatten och EG.*

Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV) (2013-09-25), *Kommunal revision,*
http://skyrev.se/kommunal_revision

Sveriges Kommuner och Landsting (2005), *Ta kommandot över risk- & väsentlighetsanalysen! Vägen fram till en revisionsplan.*

Sveriges Kommuner och Landsting (2010), *God revisionssed i kommunal verksamhet.*

Sveriges Kommuner och Landsting (2010), *Kommunernas moms – Ett häfte om kommunkontosystemet.*

Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

Alla Riksrevisionens tidigare utgivna rapporter finns tillgängliga på www.riksrevisionen.se

2012	2012:1	Klimatrelaterade skatter – Vem betalar?
	2012:2	Svensk klimatforskning – Vad kostar den och vad har den gett?
	2012:3	DO och diskrimineringsfrågorna
	2012:4	Att styra självständiga lärosäten
	2012:5	Besparingar i försvarets materielförsörjning. Regeringens genomförandegrupp 2008
	2012:6	Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet
	2012:7	Infrastrukturplanering – på väg mot klimatmålen?
	2012:8	Citybanans regionala medfinansiering
	2012:9	Effektivitetsmätning som metod för att jämföra arbetsförmedlingskontor
	2012:10	Statens försäljningar av apotek
	2012:11	Den nordiska stridsgruppen – Nordic Battlegroup 2011
	2012:12	Tandvårdsreformen 2008 – når den alla?
	2012:13	Skattekontroll av företag – urval, volymutveckling och uppföljning
	2012:14	Trafikverkets upphandling av vägar och järnvägar – leder den till hög produktivitet?
	2012:15	Staten på spelmarknaden – når man målen?
	2012:16	Vem tar ansvar? – Statens tillsyn av information på tjänstepensionsmarknaden
	2012:17	Godkänd? – Skolinspektionens prövningar av ansökningar från enskilda som vill bli skolhuvudmän
	2012:18	Bemanningen av marinens och flygvapnets stående insatsförband
	2012:19	SBAB – mervärde, mångfald och konkurrens?
	2012:20	Statens insatser inom ambulansverksamheten
	2012:21	Statens satsningar på transportinfrastruktur – valuta för pengarna?
	2012:22	Mer att förenkla! Administration i strukturfondsprojekt
	2012:23	Början på något nytt – Etableringsförberedande insatser för asylsökande

- 2012:24 Regeringens redovisning i budgetpropositionen för 2013
– tydlig och transparent?
- 2012:25 Den kommunala ekonomin och hållbara offentliga finanser
- 2012:26 Etablering genom företagande – är statens stöd till företagare
effektiva för utrikes födda?
- 2012:27 Utsläppshandel för att begränsa klimatförändringen – fungerar det?
- 2013 2013:1 Svensk rymdverksamhet – en strategisk tillgång?
- 2013:2 Statliga myndigheters skydd mot korruption
- 2013:3 Staten på elmarknaden – insatser för en fungerande elöverföring
- 2013:4 Mer patientperspektiv i vården – är nationella riktlinjer en metod?
- 2013:5 Staten på telekommarknaden
- 2013:6 Ungdomars väg till arbete – individuellt stöd och matchning mot
arbetsgivare
- 2013:7 Bostadstillägget och äldreförsörjningsstödet till pensionärer
– når förmånerna fram?
- 2013:8 Energieffektivisering inom industrin – effekter av statens insatser
- 2013:9 Sverige i Arktiska rådet – effektivt utbyte av medlemsskapet
- 2013:10 På väg ut i världen – statens främjandeinsatser för export
- 2013:11 Statens kunskapsspridning till skolan

Beställning: publikationsservice@riksrevisionen.se

Riksrevisionen har granskat skattekontrollen i statliga myndigheter och kommuner.

Att statliga myndigheter och kommuner hanterar sina skatteåtaganden på korrekt sätt är nödvändigt för att upprätthålla förtroendet för offentlig förvaltning. Om dessa offentliga aktörer inte följer skattelagstiftningen kan medborgare och företag ställa sig frågan varför de ska anstränga sig för att betala sina skatter korrekt. Felaktigt hanterade skatter kan också medföra andra negativa effekter såsom snedvridning av konkurrensförhållanden mellan privat och offentlig sektor.

Riksrevisionens granskning visar att det finns en rad problem i statliga myndigheters momshantering. Till exempel tillämpas reglerna om uttagsbeskattning av fastighetstjänster och momsreglerna för byggtjänster felaktigt inom staten. Granskningen visar också att myndigheternas underlag för kompensation för ingående moms i princip är en kontrollfri zon. Detta kan leda till att systematiska fel uppstår som aldrig uppmärksammas om inte myndigheten själv upptäcker felet.

Mot bakgrund av förtroenderiskerna förknippade med fel i offentliga aktörers skatteredovisning vill Riksrevisionen understryka vikten av att statliga myndigheter och kommuner säkerställer att deras skatteredovisning är korrekt. Det finns även anledning för övriga delar av kontrollsystemet, såsom Skatteverket och revisionen, att förstärka sina insatser på området.

ISSN 1652-6597

ISBN 978 91 7086 321 9

Beställning:

www.riksrevisionen.se

publikationsservice@riksrevisionen.se

Riksrevisionens publikationsservice

114 90 Stockholm

