

Regeringsuppdrag

Rapport

Probleminventering avseende momsförordningen

The logo consists of the lowercase letters 'esv' in a green, sans-serif font. The 'e' and 's' are connected, and the 'v' is separate.

EKONOMISTYRNINGSVERKET

Publikationen kan laddas ner eller beställas
från ESV:s webbplats esv.se.

Datum: 2015-12-14

Dnr: 3.2-11/2015

ESV-nr: 2015:60

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Anne-Marie Ögren

Förord

I den här rapporten redovisar Ekonomistyrningsverket (ESV) regeringsuppdraget om att kartlägga och identifiera problemområden kopplade till förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (momsförordningen). ESV har genomfört en probleminventering avseende tillämpningen av momsförordningen i förhållande till mervärdesskattelagen (1994:200). Uppdraget har genomförts i dialog med Regeringskansliet (Finansdepartementet).

I detta ärende har generaldirektör Mats Wikström beslutat. Expert Anne-Marie Ögren har varit föredragande. I uppdraget har också utredarna Elin Broman och Naiem Rab deltagit. I den slutliga handläggningen har avdelningschef Pia Heyman och enhetschef Anne Bryne deltagit.

Innehåll

Förord	3
1 Sammanfattning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 ESV:s iakttagelser	6
1.3 ESV:s slutsatser	9
2 Inledning	12
2.1 Bakgrund	12
2.2 Genomförande.....	12
2.2.1 Dokumentstudier	12
2.2.2 Intervjuer och arbetsmöten.....	13
2.3 Avgränsningar	13
3 Rekvisition av ingående moms	14
3.1 Bakgrund	14
3.1.1 Myndigheterna får rekvirera månatligen	14
3.1.2 Rättelse av felaktig rekvisition	15
3.2 Iakttagna problem.....	15
3.2.1 Bristfällig kontrollfunktion av rekvirerade belopp	16
3.2.2 Rekvisitionsblanketten.....	18
3.2.3 Regeringens finansiella styrning i form av medelstilldelning.....	19
3.3 ESV:s slutsatser	19
4 Stadigvarande bostad	22
4.1 Bakgrund	22
4.2 Iakttagna problem	22
4.3 ESV:s slutsatser	25
5 Representation	27
5.1 Bakgrund	27
5.2 Iakttagna problem	27
5.3 ESV:s slutsatser	28
6 Transfereringsverksamhet	30
6.1 Bakgrund	30
6.2 Iakttagna problem	32
6.2.1 Hanteringen av underlaget påverkar kompensationsrätten	32
6.2.2 Transferering kontra skattepliktig omsättning	33
6.2.3 Stipendier hos lärosäten.....	34
6.3 Sammanfattning av iakttagna problem	35
6.4 ESV:s slutsatser	36
7 Ansökan om återbetalning av moms som erlagts i annat EU-land	37
7.1 Bakgrund	37
7.2 Iakttagna problem	38

7.3	ESV:s slutsatser	38
8	Förslag till vidare uppdrag.....	39
	Referenser	40
	Bilaga 1	42
	Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt	42

1 Sammanfattning

1.1 Bakgrund

ESV fick i regleringsbrevet för 2015 ett regeringsuppdrag om att genomföra en probleminventering avseende tillämpningen av förordningen (2002:831) om myndigheternas rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (momsförordningen) i förhållande till mervärdesskattelagen (1994:200). Vilka områden som särskilt ska belysas skulle preciseras närmare i dialog med Regeringskansliet (Finansdepartementet).

Under en längre tid har flera problem identifierats kopplat till momsförordningen. Det främsta problemet är att i och med att förordningen är hårt knuten till mervärdesskattelagen uppstår problem för statliga myndigheter kring tolkning av avdragsförbuden enligt mervärdesskattelagen. ESV har föreskriftsrätt till förordningen men kan inte helt lösa de problem som uppstår avseende myndigheters rätt till kompensation för moms eftersom de följer mervärdesskattelagens avdragsförbud. Det är Skatteverket och inte ESV som tolkar mervärdesskattelagen.

Med denna rapport avrapporterar ESV regeringsuppdraget.

1.2 ESV:s iakttagelser

Rekvision av ingående moms

Varje månad får statliga myndigheter rekvirera ett belopp från Skatteverket motsvarande den ingående moms som de bokfört föregående månad och som avser myndighetens verksamhet. Myndigheterna ska använda sig av den rekvisitionsblankett som tillhandahålls av Skatteverket. ESV har iakttagit att blanketten är ofullständig och att kontrollen av rekvirerade belopp är bristfällig. Detta kan i sin tur påverka regeringens finansiella styrning i form av medelstillelse.

ESV:s iakttagelser är bland annat att rekvisitionsblanketten saknar uppgifter om vilken eller vilka månader rekvisitionen avser och uppgifter om vilken period eventuella rättelser hänför sig till. Det framgår heller inte av blanketten vem som undertecknat eller vilken befattning den som undertecknar rekvisitionen har.

ESV noterar också att rekvisitionsblanketten fortfarande är i pappersform. Blanketten ska fyllas i av myndigheten och skickas in via post till Skatteverket.

När rekvisitionssystemet infördes gjordes ett medvetet val om att en låg administrativ börda vägde tyngre än kontrollmöjligheter. ESV:s genomgång visar att nuvarande kontroll ändå måste ses som otillräcklig. Anledningen till det är att Skatteverket inte

anser sig ha mandat att kontrollera myndigheters rekvisitioner. Inte heller ESV har till uppgift att utföra kontroller. Riksrevisionen granskar utifrån väsentlighet och risk vilket innebär att de endast i liten omfattning granskar underlagen för myndigheternas momskompensation.

Stadigvarande bostad

Flera av de statliga myndigheterna, såsom Statens fastighetsverk, Migrationsverket och universitet och högskolor, har som uppgift att tillhandahålla, underhålla och sköta drift för stadigvarande bostäder. Trots att detta utgör myndighetens verksamhet har de inte rätt till kompensation för ingående moms på inköp som avser stadigvarande bostad. Det beror på att momsförordningen kopplar till avdragsförbud för moms på kostnader som avser stadigvarande bostad i mervärdesskattelagen. Avdragsförbudet gäller all ingående moms som kan kopplas till bostaden, alltså både kostnader för drift, underhåll och reparationer samt för inventarier. Svårigheten är att definitionen av vad som ska anses som stadigvarande bostad är oklar.

Skatteverket definierar en stadigvarande bostad som ”en byggnad eller en del av en byggnad som är inrättad för boende”. När Skatteverket bedömer vad som ska betraktas som en stadigvarande bostad tar man bland annat hänsyn till byggnadens konstruktion, storlek, planlösning och utrustning. Det finns dock andra omständigheter som kan påverka definitionen enligt Skatteverket. I vissa fall tar syftet att bereda bostaden över, vilket betyder att mantalsskrivning kan ha betydelse. Hur bostaden används kan också påverka. Olika omständigheter innebär att kompensationsrätten för ingående moms på stadigvarande bostäder blir mycket komplicerad för myndigheterna att bedöma. Särskilt svårt är det för Migrationsverket som tillhandahåller många olika typer av boenden som flyktningbostäder. Myndigheten har mycket svårt att definiera i vilka fall flyktningbostäderna ska ses som stadigvarande bostad och i vilka fall de inte ska ses som sådana.

Representation

I momsförordningen finns en koppling till avdragsförbuden för moms vid representation i mervärdesskattelagen. Enligt lagens avdragsbegränsning och därmed kompensationsbegränsning för myndigheter gäller beloppsgränsen 90 kronor per person för myndigheternas rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt avseende utgiften för en representationsmåltid. Vid representationstillfället kan även avdrag för moms på 180 kronor per person för kringkostnader godkännas.

Under sommaren 2014 kom Skatteverket med tre nya ställningstaganden kring tillämpning av avdragsbegränsningen i mervärdesskattelagen vid representation. Dessa ställningstaganden innebär att beloppsgränserna för avdragsrätt för ingående moms vid representation har höjts till den nivå som gällde när Sverige gick med i

EU. Skatteverkets ställningstagande gäller för företag och kommuner och inte i första hand för statliga myndigheter. Avdragsbegränsningen är inte ändrad i mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen och därför rekommenderar ESV att statliga myndigheter fortsätter att tillämpa beloppsgränserna 90 respektive 180 kronor.

Skatteverket lämnade i mars 2015 in en hemställan till regeringen om att helt ta bort avdragsrätten för representation vid inkomstbeskattningen. Samtidigt föreslår man en höjd gräns för avdrag för ingående moms för representation till 500 kronor per person och tillfälle.

Transfereringsverksamhet

Myndigheter har enligt momsförordningen rätt till kompensation för ingående moms på inköp som görs till verksamheten. Inköp till myndighetens transfereringsverksamhet är en del av myndighetens verksamhet. ESV har iakttagit att myndigheternas uppfattning ofta är att verksamheten är det som redovisas i myndighetens verksamhetsavsnitt i resultaträkningen. Det är alltså inte tillräckligt tydligt att verksamheten även omfattar transfereringar.

Myndigheten har rätt till kompensation för ingående moms när den köper in varor eller tjänster som sedan ska transfereras vidare till slutmottagare. En förutsättning är dock att fakturan är ställd till myndigheten för att det ska ses som myndighetens verksamhet. Myndigheten har därför inte kompensationsrätt för moms i de fall där man i efterhand ersätter till exempel en bidragsberättigad som gjort ett utlägg. I detta fall ses inköpet som den bidragberättigades egna kostnad. I ESV:s transfereringshandledning står att en förutsättning för kompensationsrätt för ingående moms är att myndighetens anslag är nettobudgerat, dvs. anslaget är inte budgerat för att täcka moms. Denna skrivning stöds dock inte av nuvarande regelverk som säger att förutsättningen för kompensationsrätt för moms är att inköpet görs till verksamheten.

ESV har iakttagit att myndigheter både ersätter bidragsberättigade enligt faktura ställd till myndigheten och enligt den bidragberättigades egna utlägg. Myndigheternas kompensationsrätt för ingående moms beror alltså på hur underlaget för ersättningen ser ut.

I dokumentstudierna under vårt arbete framkom att det ofta finns problem om en transaktion ska klassificeras som ett uppdrag eller ett bidrag. Myndigheten betraktar transaktionen som ett utbetalt bidrag medan en privat aktör betraktar transaktionen som ett utfört uppdrag. Från företagets sida måste man fakturera för utförda tjänster med moms.

Både företag och myndigheter måste lämna information till Statistiska Centralbyrån som ansvarar för Sveriges nationalräkenskaper. I nationalräkenskaperna är det viktigt att en transaktion definieras som antingen bidrag eller uppdrag med motprestation/skattepliktig omsättning både i den statliga sektorn och i den privata sektorn. I annat fall kan det bli fel mellan flödena i de olika sektorerna. Problemet med att ena parten definierar en transaktion som ett bidrag medan motparten definierar det som ett uppdrag kan därmed påverka nationalräkenskaperna. Det är alltså inte bara ett problem som kopplar till frågor om moms.

1.3 ESV:s slutsatser

Utifrån ovan beskrivna problem med tillämpningen av momsförordningen bör regeringen, ESV och Skatteverket överväga åtgärder för följande områden.

- Regeringen bör vara uppmärksam på att en bristfällig kontroll av myndigheternas momsrekvisitioner kan få en påverkan på statens budget. Om myndigheten felaktigt rekvirerar ett för högt belopp utan att det rättas kan den få mer medel till sin verksamhet och en inkomstittel på statens budget belastas med utgifter som inte är budgeterade.
- Regeringen bör ta särskild hänsyn vid tilldelning av anslagsmedel till de myndigheter som i större omfattning tillhandahåller stadigvarande bostäder. Avdragsförbudet innebär att de måste kompenseras för de medel som avser ingående moms på kostnader för stadigvarande bostäder.
- Om regeringen föreslår riksdagen att besluta om ändring av mervärdesskattelagen för avdragsrätt vid representation enligt Skatteverkets hemställan finns behov av att regeringen bestämmer vilket av ESV:s tre olika alternativ till förordningsändring som ska genomföras. Första alternativet är att momsförordningen kompletteras med en hänvisning till Skatteverkets nya föreslagna 12 § i 8 kap. mervärdesskattelagen. Det innebär att myndigheters rätt till kompensation för ingående moms per person och representationstillfälle höjs till 500 kronor från nuvarande 90 respektive 180 kronor. Andra alternativet innebär att nuvarande beloppsgränser för kompensation för ingående moms regleras i momsförordningen. Det tredje alternativet är att det regleras att myndigheter inte ska ha någon kompensationsrätt alls för ingående moms vid representation. Detta tredje alternativ skulle underlätta hanteringen av representationskostnader hos myndigheterna och därmed förenkla administrationen i staten. Om det förslaget genomförs måste dock hänsyn tas till ökade förvaltningskostnader då myndigheterna bör kunna ha någon form av representation för sina anställda. Det finns också myndigheter där extern representation utgör en normal del av verksamheten, till exempel vid länsstyrelser och ambassader. Dessa myndigheter behöver i det här fallet tilldelas medel för att kompensera momskostnaderna vid extern representation.

- Regeringen bör utveckla formuleringarna om moms i myndigheternas regleringsbrev gällande bidrag och/eller uppdrag. Det bör anges bland finansiella villkor i de fall det gäller utbetalning av bidrag eller uppdrag om högstbeloppet som ska utbetalas avser exklusive eller inklusive moms.
- ESV avser att utveckla föreskrifterna och allmänna råden till momsförordningen. Det behövs allmänna råd om att rättelser av rekvisitioner enbart bör avse innevarande år. Föreskrifter och/eller allmänna råd om hur rättelser ska göras bör också införas.
- ESV avser att i föreskrifter eller allmänna råd till 4 § momsförordningen komplettera med en formulering med ett förtydligande om att transfereringar ingår i myndighetens verksamhet.
- ESV avser att göra förtydliganden i transfereringshandledningen genom att bland annat ta bort skrivningarna om netto- respektive bruttobudgeterade anslag.
- Skatteverket bör vidta åtgärder som syftar till att i viss grad öka kontrollerna och därmed riktigheten i rekvisitionerna. Detta mot bakgrund av att revision av myndigheternas momsrekvisitioner sker i liten omfattning enligt Riksrevisionens rapport om *Skattekontroll – en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning*. Den administrativa bördan bör inte öka i väsentlig grad av att kontrollera att rekvisitioner inte lämnas för samma månad flera gånger, att rättelser avser innevarande år eller att införa några enklare automatiska rimlighetskontroller.
- Skatteverket bör ansvara för utvecklingen av en bättre rekvisitionsblankett och för att ta fram en elektronisk rekvisitionsblankett. ESV hjälper gärna till med råd och stöd i utvecklingen.

Vidare ser ESV gärna att Skatteverket ges i uppdrag att utreda hur lagstiftningen skulle kunna tolkas för statliga myndigheter beträffande några av de avdragsförbud i mervärdesskattelagen som beskrivits i denna rapport. Idag tolkar Skatteverket enbart avdragsförbuden i förhållande till mervärdesskattelagen och det privata näringslivet. Ingen särskild hänsyn tas till det sammanhang där statliga myndigheter verkar. Denna situation beror främst på att momsförordningen är helt kopplad till mervärdesskattelagen avseende vissa avdragsförbud. ESV ansvarar för momsförordningen men kan inte lösa de problem som uppstår avseende kompensationsrätt som begränsas av avdragsförbuden i mervärdesskattelagen. Det är Skatteverket som tolkar avdragsförbuden i mervärdesskattelagen och dessa har inte direkt bäring på statliga myndigheter. Myndigheterna har istället kompensationsrätt enligt momsförordningen.

Ett annat uppdrag som ESV anser viktigt att genomföra skulle kunna vara att så långt möjligt försöka tydliggöra var gränsen mellan statligt bidrag och uppdrag går. I det

arbetet kan också förslag ges till hur uppdrag respektive bidrag bör formuleras i regleringsbrev och i avtal mellan parter. I ett sådant uppdrag bör åtminstone Skatteverket och ESV ingå och uppdraget bör utföras i dialog med Regeringskansliet.

Vi har även förslag till en förstudie som ligger utanför detta regeringsuppdrag, men som har koppling till problemet med att definiera var gränsen mellan uppdrag och bidrag går. ESV kan utföra en sådan förstudie som undersöker möjligheterna att införa en enhetlig redovisning av merparten av avgifter och bidrag mellan myndigheter som förslagsvis kan heta ”inomstatliga ersättningar”. Detta för att minimera problemet med att definiera motprestation vid inomstatliga bidrag eller uppdrag. Båda parter skulle då redovisa och rapportera inomstatliga ersättningar, vilket betyder att det inte uppstår några motpartsdimensioner för den typen av händelser i årsredovisningen för staten.

2 Inledning

ESV fick i regleringsbrevet för 2015 ett regeringsuppdrag om att genomföra en probleminventering avseende tillämpningen av förordningen (2002:831) om myndigheternas rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (momsförordningen) i förhållande till mervärdesskattelagen (1994:200). Vilka områden som särskilt ska belysas preciseras närmare i dialog med Regeringskansliet (Finansdepartementet). Uppdraget ska rapporteras senast den 15 december 2015.

2.1 Bakgrund

Under en längre tid har flera problem identifierats kopplat till momsförordningen. Ett problem är att förordningen är hårt knuten till mervärdesskattelagen. Detta innebär att myndigheterna i många frågor ska använda sig av den tolkning som Skatteverket gör för företag. ESV har föreskriftsrätt till förordningen men kan inte helt lösa de problem som uppstår avseende kompensationsrätt eftersom ESV inte tolkar mervärdesskattelagen. Ett exempel på en fråga som på senare tid har kommit upp är hur moms på kostnader för fastigheter som definieras som stadigvarande bostad ska hanteras när de används i verksamheten. Ett annat exempel är hur moms för representation ska hanteras. Utöver detta finns det problem som kopplar till transfereringar och frågan om de ska ses som en del av myndighetens verksamhet eller inte.

2.2 Genomförande

Målet med uppdraget är att identifiera och beskriva de problem som är kopplade till tillämpningen av momsförordningen. Därför gjordes en första kartläggning för att samla in och studera dokument som beskrivit redan kända problem inom området. Vidare har arbetsgruppen genomfört intervjuer med myndigheter, Svenskt näringsliv samt haft möten med personer med god insyn i skattefrågor vid Regeringskansliet. I arbetet har ESV kontinuerligt haft en dialog med uppdragsgivaren (Finansdepartementet).

2.2.1 Dokumentstudier

ESV lämnar råd och stöd till myndigheter inom redovisning- och finansieringsområdet på flera olika sätt, bland annat genom rådgivning där myndigheterna ställer frågor utifrån upplevda problem. I arbetet med uppdraget har det varit viktigt att belysa de problem som myndigheterna har vid tillämpningen av momsförordningen. Därför har inkomna frågor från myndigheterna till ESV:s rådgivningsfunktion spelat en viktig roll i att identifiera och beskriva de problem som är kopplade till förordningen. De flesta frågor som inkommer till ESV gäller hanteringen av utgående moms men ESV har i uppdraget granskat inkomna frågor

om ingående moms under de senaste fem åren. Andra dokument som vi har använt är tidigare rapporter utgivna av ESV och Riksrevisionen, ESV:s momshandledning samt ett antal olika ställningstaganden från Skatteverket.

2.2.2 Intervjuer och arbetsmöten

ESV har genomfört ett antal intervjuer med företrädare för myndigheter i syfte att samla in iakttagelser av problem vid tillämpningen av momsförordningen. Urvalet av myndigheter baserades på den probleminventering som ESV utfört under den första kartläggande fasen då dokumentstudier gjordes. ESV kunde därmed koppla iakttagna problem till specifika myndigheter. Myndigheterna kontaktades i ett första skede för att bli informerade om regeringsuppdraget och för att kunna bekräfta att problemen med tillämpningen av momsförordningen fortfarande var aktuella hos myndigheten. Inför intervjuerna skickades intervjufrågor till myndigheten för att ge dem möjlighet att i förväg samla in underlag gällande problem och kunna göra avstämningar med andra berörda på myndigheten. Innan intervjuerna angav ESV önskemål om att få intervjua representanter som arbetar med eller i nära anslutning till ingående moms samt andra sakkunniga.

I arbetet har ESV haft dialog med företrädare vid Finansdepartementet som också varit uppdragsgivare till detta uppdrag. ESV har också under arbetets gång haft kontakter med personer med erfarenhet och god insyn i momsförordningen samt med sakkunniga från Regeringskansliet och ESV. ESV har vidare haft arbetsmöte och mailkontakt med Skatteverket i Jönköping som ansvarar för offentliga enheter. Några personer inom offentliga enheter på Skattekontoret i Jönköping har också har fungerat som referensgrupp i arbetet.

2.3 Avgränsningar

I uppdraget har ESV inte gjort några prövningar av konkurrensnedvridningar utan avgränsat uppdraget till att kartlägga vilka problem som finns för myndigheter kopplat till momsförordningen.¹ År 2003 gjorde ESV en sådan utredning¹ där vi konstaterade att det inte fanns någon större konkurrensnedvridande aspekt eftersom statliga myndigheter i väldigt liten utsträckning konkurrerar med privata företag på samma marknader.

Det har heller inte ingått i ESV:s uppdrag att ge förslag till förordningsändringar. Däremot kan vi ge förslag på förtydliganden av föreskrifter och allmänna råd till förordningen, handledningar eller övrig rådgivning.

¹ Prövning enligt 2 § (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående moms, ESV dnr 79-259/2003.

3 Rekvisition av ingående moms

3.1 Bakgrund

I mervärdesskattelagen (1994:200) står det uttryckligen att staten inte har någon avdragsrätt för ingående moms². Statliga myndigheter tillämpar istället en särskild förordning, förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Förordningen ger myndigheterna rätt till kompensation för den ingående momsen. De tre affärsverken³ omfattas inte av förordningen utan av mervärdesskattelagen.

Fram till den 1 juli 1991 hade myndigheter varken avdragsrätt eller kompensationsrätt för ingående moms, vilket innebar att momsen blev en kostnad vid inköp. För att täcka utgifterna för moms tilldelades myndigheterna anslag. Ur konkurrensperspektiv medförde det att en snedvridning uppstod vid myndigheternas val mellan att producera varor och tjänster i egen regi inom staten eller att upphandla motsvarande varor eller tjänster utanför staten. Orsaken till snedvridningen var att en upphandling i de flesta fall blev dyrare på grund av momsen eftersom myndigheter inte debiterar moms mellan varandra.

För att komma till rätta med konkurrenssnedvridningen infördes ett kompensationsystem för ingående moms i staten. Myndigheternas anslag omräknades till att bara täcka utgifter exklusive moms samtidigt som myndigheterna fick möjligheten att begära kompensation för ingående momsen på kostnaderna enligt momsförordningen.

Kompensationsrätten gäller moms som hänför sig till myndighetens verksamhet och gäller oavsett om verksamheten är skattepliktig eller inte enligt mervärdesskattelagen och oavsett hur verksamheten är finansierad och redovisas.

3.1.1 Myndigheterna får rekvirera månatligen

Varje månad får myndigheterna rekvirera ett belopp från Skatteverket motsvarande den ingående moms som de bokfört föregående månad. Det ackumulerade bokförda värdet måste uppgå till minst 5 000 kronor. Om myndigheten en månad har bokfört ett lägre momsbelopp får den avvakta med att rekvirera den ingående momsen tills beloppet överstiger beloppsgränsen. Myndigheterna ska dock rekvirera ett belopp motsvarande den ingående momsen minst en gång per år även om beloppet understiger 5 000 kronor.

² 8 kap.8 § Mervärdesskattelagen (1994:200).

³ Affärsverket Svenska kraftnät, Luftfartsverket och Sjöfartsverket.

Skatteverket ska betala ut det rekviderade beloppet inom tio dagar från det att myndigheten mottagit rekvisitionen. När utbetalning skett redovisar Skatteverket de rekviderade beloppen mot inkomstitel för mervärdesskatt på statens budget. Det här innebär att budgetens totala inkomster från mervärdesskatt reduceras med det belopp som Skatteverket utbetalar till myndigheterna.

3.1.2 Rättelse av felaktig rekvisition

Om myndigheten upptäcker att den har rekviderat ett felaktigt belopp bör den göra en rättelse så snart som möjligt, vilket vanligtvis innebär vid nästa rekvisitionstillfälle. Detta innebär, till skillnad från momsdeklarationen enligt mervärdesskattelagen, att rekvisitionsblanketten är tidsflexibel och inte knuten till en särskild redovisningsperiod. Om rättelsen består i att myndigheten tidigare rekviderat ett för högt belopp, ska innevarande månads rekvisition minskas med motsvarande belopp. Har myndigheten erhållit ränta genom att pengarna varit insatta på myndighetens räntekonto, ska belopp plus ränta betalas tillbaka.

3.2 Iakttagna problem

Myndigheternas momskompensation kan ses som ”en rundgång av pengar” inom staten eftersom finansieringen av den ingående momsen flyttas från myndighetens anslag till en inkomstitel på statens budget. Riksrevisionens effektivitetsrevision visar i sin rapport⁴ att en felaktig hantering av den ingående momsen ändå kan leda till ett antal negativa effekter. Eftersom Skatteverket inte anser sig ha rätt att granska myndigheternas kompensation för ingående moms och ESV inte har en granskande roll sker ingen kontroll av momsrekvisitionerna av dessa två myndigheter.

Vid införandet av kompenationssystemet för statliga myndigheter gjordes en avvägning mellan kontroll och administrativ börda för berörda myndigheter. Eftersom momskompensation är ett alternativt sätt för medelstilleddning till myndigheterna vägde en låg administrativ börda för myndigheterna tyngre än ytterligare kontrollmöjligheter.⁵ Även det faktum att de medel som myndigheterna begär tillbaka genom kompensation för ingående mervärdesskatt stannar inom staten gjorde att en lägre administrativ börda var att föredra framför kontrollmöjligheterna.

Riksrevisionen granskar de statliga myndigheternas räkenskaper och redovisning och Skatteverket ansågs därför inte behöva något mandat att granska underlagen för myndigheternas rekvisitioner.⁶ År 2000 genomförde ESV på uppdrag av regeringen en översyn av kompenationssystemet och slutsatsen i den rapporten⁷ var att den gällande ansvarsfördelningen av kontrollen för rekvisition av ingående moms borde

⁴ Skattekontroll- en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, RIR 2013:12.

⁵ Regeringens skrivelse 2013/14:88.

⁶ Regeringens skrivelse 2013/14:88.

⁷ Översyn av förordningen (1193:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt, ESV 2001:12.

behållas. Det innebär att Riksrevisionens årliga granskning av de statliga myndigheterna omfattade myndigheternas rekvisitioner och redovisning av ingående moms. Det är således den årliga revisionen hos Riksrevisionen som ansvarar för granskningen av att de statliga myndigheterna har bokfört den ingående momsen korrekt så att de begär kompensation med rätt belopp. Granskningen sker dock utifrån Riksrevisionens bedömning av risk och väsentlighet. I Riksrevisionens granskningsrapport från 2013⁸ framgår att den årliga revisionen sällan granskar myndigheternas rekvisitioner. Detta är givetvis allvarligt, då det enligt uppgifter rör sig om ca 30 miljarder kronor årligen som hanteras i kompensationssystemet.

ESV har valt att i detta projekt utreda eventuella effekter av en mycket låg kontroll av kompensationssystemet. Vi har iakttagit följande problem gällande hanteringen av rekvisitioner:

- Bristfällig kontrollfunktion av rekvirerade belopp
- En ofullständig rekvisitionsblankett
- Regeringens finansiella styrning i form av medelstillelning

3.2.1 Bristfällig kontrollfunktion av rekvirerade belopp

Enligt ESV:s allmänna råd till 8 § i momsförordningen används den blankett som tillhandahålls av Skatteverket vid rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt. Anvisningar för hur blanketten ska fyllas i och andra uppgifter som rör betalning av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt ska enligt de allmänna råden utfärdas av Skatteverket.

Hanteringen av rekvisitioner på Skatteverket i Jönköping sker enligt nedan.

1. rekvisitionsblankett kommer in via post
2. *handläggare 1* (i IT-systemet BRIS) registrerar de belopp som anges på rekvisitionsblanketten, kontrollerar att angivna kontonummer stämmer med de som redan finns inlagda för den aktuella myndigheten och kontrollerar att det finns en underskrift på blanketten
3. *handläggare 2* (i BRIS-systemet) kontrollerar att uppgifterna som registrerats in av *handläggare 1* är rätt, att kontonummer enligt rekvisitionsblanketten stämmer med uppgift i systemet och godkänner därefter utbetalningen. Slutligen sätts blanketten in i pärm.

Om det vid moment 2 ovan ”tar stopp” på grund av det/de kontonummer som anges i rekvisitionsblanketten inte finns inlagda i systemet så gör *handläggare 1* kontroll av numret och lägger in det. Därefter måste kontoret i Ludvika godkänna ändringen.

⁸ Skattekontroll- en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, RIR 2013:12.

Hela beslutsunderlaget tas sedan över av Skatteverket i Ludvika för en maskinell körning i ett kontrollsystem.⁹ Skatteverket i Ludvika gör samma kontroll som Skatteverket i Jönköping att kontonumret tillhör rekvirerande myndighet via en teknisk applikation. Skatteverket i Ludvika godkänner sedan rekvisitionen om kontonumret överensstämmer och beloppet betalas ut till myndigheten från ett gemensamt konto hos Skatteverket.¹⁰

Vid ESV:s besök på Skatteverket i Jönköping, när vi blev visade hur hanteringen går till, noterade vi att handläggaren kontrollerar att rekvisitionen är underskriven, men gör ingen kontroll av att det är behörig person på myndigheten. Rekvisitionen innehåller inget krav på namnförtydligande eller titel på den som skriver under. Vi gjorde iakttagelsen att den person som på rekvisitionen anges som kontaktperson kan vara annan än den personen som skrivit under rekvisitionen.

Den enda knapphändiga kontrollfunktionen som finns idag är hos de handläggare som arbetar med registrering och godkännande av rekvisitionerna. Inga analyser eller kontroller av de rekvirerade beloppen görs. Skatteverket i Jönköping menar att de saknar befogenheter gällande kontroll och rimlighetsbedömningar av rekvirerade belopp och att ansvaret för att rekvirera rätt, i nuläget, enbart finns hos respektive myndighet.¹¹

ESV är normerande myndighet för momsförordningen och bestämmer, efter samråd med Konkurrensverket, vilka myndigheter som har rätt till kompensation för ingående moms. Vidare ger ESV ut föreskrifter och allmänna råd om hur förordningen ska tolkas samt har i uppgift att ge råd och stöd till myndigheterna genom rådgivning och utbildning. Däremot genomför ESV inga kontroller av myndigheternas momsrekvisitioner då det inte ingår i myndighetens uppgifter.

Skatteverket ska enligt förordningen utfärda blanketter och anvisningar som rör betalning av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt. Skatteverket ska vidare betala ut det rekvirerade beloppet inom tio dagar från det att rekvisitionen inkommit till myndigheten. Skatteverket bedömer inte att det ingår i dess uppgifter att ifrågasätta rekvisitionerna,¹² förutom de kontroller som görs av kontonumret. Skatteverkets enda uppgift är att betala ut det belopp som myndigheterna begär kompensation för.

Riksrevisionen har i uppgift att granska de statliga myndigheternas räkenskaper och årsredovisningar. Det innebär att Riksrevisionen ansvarar för revisionen av myndigheternas rekvisition och redovisning av ingående moms men det har

⁹ Skatteverket i Jönköping, Intervju, 2015-09-07.

¹⁰ Skatteverket i Ludvika, Intervju, 2015-10-26.

¹¹ Skatteverket i Jönköping, Intervju, 2015-09-07.

¹² Skatteverket i Jönköping, Intervju, 2015-09-07.

framkommit att nuvarande bedömning av väsentlighet och risk gör att underlagen för kompensation av ingående moms sällan blir föremål för granskning inom den årliga revisionen.¹³

ESV bedömer att trots att det har gjorts ett medvetet val om att en låg administrativ börda väger tyngre än kontrollmöjligheter så är kontrollen av momsrekvisitioner idag bristfällig. Anledningen är att Skatteverket inte anser sig ha mandat att kontrollera myndigheters ingående moms, att ESV inte har i uppgift att utföra kontroller samt att Riksrevisionen granskar utifrån väsentlighet och risk och därmed endast i liten omfattning granskar underlagen för momskompensation.

3.2.2 Rekvisitionsblanketten

I ESV:s probleminventering av kompensationssystemet har det varit angeläget att titta närmare på rekvisitionsblanketten och dess utformning. ESV och Skatteverket menar att blanketten idag är otydlig och bör ses över.

Enligt 7 § momsförordningen får en myndighet som en viss månad har bokfört belopp som anges i 4 § påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket. I föreskrifterna till 7 § står att en myndighet får rekvirera ett belopp motsvarande ingående mervärdesskatt den månad då det ackumulerade bokförda beloppet uppgår till minst 5 000 kronor. ESV:s granskning av blanketten visar att det varken finns något fält för vilken månad rekvisitionen avser eller någon information på blanketten som talar om att myndigheten måste rekvirera ett belopp på minst 5 000 kronor. Vidare saknas något fält där myndigheten kan ange vilken månad en rättelse hänförs sig till om myndigheten upptäcker att den rekvirerat ett felaktigt belopp.

Normalt ska rättelse av ett felaktigt rekvirerat belopp ske på årets rekvisitioner och detta beror på att kompensationssystemet för moms till viss del kan ses som en förlängning av tilldelningssystemet för anslag. Kompensation av moms möjliggör att vissa anslag kan beräknas så att de endast täcker kostnader exklusive moms. En av de grundläggande principerna för redovisning mot anslag är att redovisningen ska avse årets utgifter och därför bör myndigheter inte rätta felaktig rekvisition av ingående moms för tidigare räkenskapsår. Detta anges i ESV:s momshandledning¹⁴, men att rättelser bara bör avse innevarande år är inte reglerat i momsförordningen.

En myndighet som under året upptäcker att man rekvirerat ett för högt belopp och samtidigt konstaterar att rättelsebeloppet är högre än nästkommande månads rekvisitionsbelopp, bör vänta med att rekquirera ingående moms tills beloppet överstiger 5 000 kronor. Denna situation är inte beskriven varken i förordningen eller

¹³ Skattekontroll- en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, RIR 2013:12.

¹⁴ ESV:s momshandledning, ESV 2015:54.

i momshandledningen vilket kan innebära problem för den myndighet som hamnar i en sådan situation.

Om myndigheten på det nya året upptäcker ett fel av rekvisitioner under föregående år bör rättelse i normalfallet inte göras.

3.2.3 Regeringens finansiella styrning i form av medelstillelning

Fram till den 1 juli 1991 tilldelades myndigheterna anslag för att täcka de kostnader man hade för utgifterna för moms. När kompenationssystemet infördes i form av momsförordningen omräknades anslaget till att täcka utgifter exklusive moms och myndigheterna fick istället rätt att begära kompenation för ingående moms på utgifterna.

Under 2014 hanterades drygt 32 miljarder kronor¹⁵ i kompenationssystemet och dessa medel betalades ut till de statliga myndigheterna efter rekvisition istället för att myndigheterna tilldelades anslag direkt.

Momskompensationen är således ett sätt som statliga myndigheter tilldelas medel på och det är av stor vikt att korrekt belopp rekvideras för att syftet med kompenationssystemet ska upprätthållas. En obefintlig eller bristfällig kontroll av myndigheternas kompenation kan få en negativ påverkan på statens budget. Om myndigheterna felaktigt rekviderar ett för högt belopp, utan att det upptäcks, får den rekviderande myndigheten mer medel och istället belastas inkomstitel för moms på statens budget. Exempelvis kan en myndighet som tilldelats ett anslag på 200 miljoner kronor felaktigt begära tillbaka ingående moms på 5 miljoner kronor trots att dessa 5 miljoner är inräknade i anslaget. De 5 miljoner kronorna avser moms för sådana kostnader där det råder avdragsförbud enligt momsförordningen. I detta fall har myndigheten både tilldelats de 5 miljoner kronorna och begärt tillbaka dem via rekvisition. Det innebär att myndigheten har medel för sin verksamhet på 205 miljoner kronor. Samtidigt har inkomstiteln för moms felaktigt belastas med 5 miljoner kronor.

3.3 ESV:s slutsatser

ESV bedömer att rekvisitionsblanketten bör utvecklas. En utvecklad blankett gör det lättare för myndigheterna att göra rätt och upptäcka om de exempelvis rekviderar två gånger för samma månad. Eftersom det idag saknas fält på rekvisitionsblanketten som anger vilken eller vilka månader rekvisitionen avser samt vilken/vilka månader en rättelse hänför sig till så finns risken att en myndighet gör den här typen av fel. Rekvisitionsblanketten bör också innehålla uppgifter om vilken befattning personen som undertecknar blanketten har, att beloppet att rekquirera ska överstiga 5 000

¹⁵ Skatteverkets inrapportering, Inkomstitel 9411 med undertitel 071, 2015-10-09.

kronor samt en slutrad där myndigheten anger nettobelopp att rekvirera. Om den kompletterande informationen och de nya fälten på rekvisitionsblanketten införs blir rekvisitionsförfarandet mer transparent. Det underlättar också för Riksrevisionen att granska redovisningen och rekvisition av ingående moms.

I samband med att rekvisitionsblanketten utvecklas bör man också överväga om den kan utvecklas till en elektronisk blankett. Precis som utgående momsen hanteras via en elektronisk deklaration på myndigheterna borde man se över möjligheterna att även göra rekvisitionsblanketten elektronisk. Idag finns s.k. deklaraionsombud på vissa myndigheter som kan deklarerat utgående moms och signera deklarationen elektroniskt. Samma tillvägagångssätt skulle vara ett alternativ för rekvisitioner för ingående moms. En elektronisk rekvisitionsblankett borde också effektivisera hanteringen av rekvisitioner både hos myndigheter och på Skatteverket och därmed minska den administrativa bördan.

När ESV i rapporten från 2001¹⁶ föreslog vilka kontroller som Skatteverket skulle göra i samband med utbetalning av rekvisitioner utgick vi ifrån att Riksrevisionen granskade myndigheternas rekvisitioner i större omfattning. ESV har dock noterat att Riksrevisionens årliga revision sällan granskar myndigheternas rekvisitioner.¹⁷ Detta innebär att kontrollen av myndigheternas rekvisitioner idag är alltför bristfällig. ESV bedömer att det därför bör ingå fler kontrollmoment i samband med hanteringen av myndigheternas rekvisitioner. I en rekvisitionsshantering ingår normalt vissa kontrollmoment. Till exempel ingår det vid rekvisition av vissa bidrag att den utbetalande parten begär in underlag som visar att mottagaren har rätt att rekvirera de medel som den ansöker om. Därför borde Skatteverket kunna utföra kontroll av att myndigheter inte rekvirerar för samma månad två gånger och att rättelser är hänförliga till innevarande år. Några enklare automatiska rimlighetskontroller borde också kunna göras. Dessa kontrollmoment bör inte öka den administrativa bördan i någon väsentlig grad.

Eftersom det i det allmänna rådet till 8 § i momsförordningen står att Skatteverket ansvarar för anvisningar för hur rekvisitionsblanketten ska fyllas i bedömer ESV att det är Skatteverket som bör ta ansvaret för utvecklingen och för att ta fram en elektronisk rekvisitionsblankett. ESV hjälper gärna till med råd och stöd i utvecklingen.

ESV vill uppmärksamma regeringen på att en bristfällig kontroll av myndigheternas momsrekvisitioner kan få en påverkan på regeringens finansiella styrning av myndigheterna. Även statens budget påverkas eftersom en inkomstitel för skatter belastas med utgifter som inte är budgeterade.

¹⁶ Översyn av förordningen (1193:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt, ESV 2001:12.

¹⁷ Skattekontroll- en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, RIR 2013:12.

Vidare avser ESV att ta fram nya allmänna råd till 7 § momsförordningen som förtydligar att rekvisition, inklusive eventuell rättning av rekvirerade belopp, bör avse det innevarande året. Idag finns den skrivningen endast i den momshandledning som ESV publicerar på sin hemsida. Vi föreslår också att nya eller ändrade föreskrifter till 7 § momsförordningen införs gällande hur en rättelse bör ske. I samband med de ändrade föreskrifterna är det lämpligt med en ny underrubrik, *Rättelser*. För att alla föreskrifter och allmänna råd som handlar om rättelser ska samlas på samma ställe så föreslår ESV att de allmänna råd som handlar om återbetalning av ett för högt rekvirerat belopp enligt 4 § flyttas från 11 § till det nya stycket om *Rättelser* som vi föreslår till 7 § momsförordningen.

Det nya stycket om *Rättelser* kopplat till 7 § bör också kompletteras med allmänna råd för det fall då en myndighet upptäcker ett fel i någon tidigare rekvisition under året och rättelsebeloppet är högre än nästkommande månads rekvisitionsbelopp vilket betyder att en skuld uppstår. Myndigheten bör då vänta med att rekquirera ingående moms tills beloppet överstiger 5 000 kronor. De allmänna råden bör också förtydliga att om myndigheten på det nya året upptäcker ett fel av rekvisitionerna under föregående år bör rättelse i normalfallet inte göras, Om rättelsen avser ett oväsentligt belopp kan myndigheten själv avgöra om rättelse ska ske eller inte. Om rättelsen däremot avser ett väsentligt belopp och rättelsen också påverkar redovisningen mot anslag bör kontakt tas med ESV och/eller Regeringskansliet för att diskutera eventuell åtgärd.

4 Stadigvarande bostad

4.1 Bakgrund

I mervärdesskattelagens (1994:200) 8 kap. 9 § punkt 1 finns en bestämmelse om avdragsförbud för ingående moms på kostnader som avser stadigvarande bostad. Avdragsförbudet gäller all ingående moms som kan kopplas till bostaden, alltså både kostnader för drift, underhåll och reparationer samt för inventarier. Detta avdragsförbud omfattar även statliga myndigheter eftersom det i 4 § i momsförordningen finns en direktkoppling till mervärdesskattelagens avdragsförbud. Där står att myndigheter inte har rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §§ mervärdesskattelagen.

Motivet till avdragsförbudet i mervärdesskattelagen sägs vara att utgifter för stadigvarande bostad ofta är privata och privata levnadsomkostnader ska den enskilde själv stå för. Detta motiv överensstämmer med mervärdesskattelagens konstruktion vilken är att mervärdesskatten ska betalas av den slutliga konsumenten. Enligt det svenska momssystemet och enligt EU-rätten¹⁸ ska en näringsidkare ha avdragsrätt för ingående moms på sådana kostnader som hör till den momspliktiga verksamheten. Dock finns ett avdragsförbud enligt ovan för kostnader hänförliga till stadigvarande bostad vilket betyder att om en stadigvarande bostad hör till verksamheten har näringsidkare ändå ingen avdragsrätt för den del som hör till stadigvarande bostad.

Enligt momsförordningen gäller samma regler för myndigheter. I 4 § står det att myndigheten har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen, som hänför sig till verksamheten men inte för sådana kostnader som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt mervärdesskattelagen 8 kap. 9 § punkt 1.

4.2 Iakttagna problem

Flera av de statliga myndigheterna har som uppgift att tillhandahålla, underhålla och sköta drift för stadigvarande bostäder.

Statens fastighetsverks uppgift är att förvalta en viss del av statens fasta egendom. Fastigheterna ska förvaltas så att en god resurshushållning och en hög ekonomisk effektivitet uppnås. Statens fastighetsverk ska vidare på uppdrag av regeringen genomföra nybyggnation och ombyggnation av fast egendom samt för statens räkning förvärva och avyttra fast egendom. Statens fastighetsverk förvaltar en mängd

¹⁸ Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) avdelning 10, artikel 168.

fastigheter i form av slott och residens som från början inrättades till stadigvarande bostäder. Ingående moms som hänför sig till kostnader för fastigheter och byggnader som avser stadigvarande bostäder uppgår enligt Statens fastighetsverk till ca 80 miljoner kronor per år (2013). Statens fastighetsverk håller för närvarande på att gå igenom vilka fastigheter eller delar av fastigheter som omfattas av förbudet för kompensation för ingående moms och ska från och med 2016 anpassa sin redovisning avseende ingående moms vid inköp till stadigvarande bostäder.

Migrationsverket är förvaltningsmyndighet för frågor som rör uppehållstillstånd, arbetstillstånd, visering, mottagande av asylsökande, återvändande, medborgarskap och återvandring. I myndighetens verksamhet ingår bland annat att tillhandahålla flyktningbostäder till asylsökande, en verksamhet som under senaste året ökat i mycket väsentlig omfattning. Vid ESV:s besök på Migrationsverket i Norrköping framkom att myndigheten både har stadigvarande och tillfälliga boenden och även korridorboenden för asylsökande. Respektive typ av bostäder har olika bestämmelser avseende rätten att rekvirera ingående moms, vilket gör det hela komplicerat.

Enligt Skatteverket gäller att kompensationsrätt för ingående moms föreligger för kostnader för administrativa lokaler. Migrationsverket har även kompensationsrätt för ingående moms om boendet bedrivs i hotellverksamhet där det ingår kringkostnader såsom mat och städning. Det gäller dock bara en hotellverksamhet som är i drift. Om Migrationsverket hyr från någon som startar upp en hotellrörelse som legat nere har myndigheten enligt Skatteverket inte rätt till kompensation för ingående moms för boendet. När det är fråga om tillfälliga boenden i form av kollektiva korridorboenden, där flera sökanden delar rum, badrum och kök eller övriga tillfälliga boenden där avtalet inte omfattar några tjänster utöver hyran så klassas dessa som stadigvarande bostad. Ingen kompensation för ingående moms kan fås för dessa fall.

Det är ett stort administrativt arbete för Migrationsverket att hålla reda på de olika typerna av boenden. Migrationsverket har även problem med hur de ska definiera de boenden där man håller flyktingar i förvar i väntan på utvisning. Enligt Skatteverket ska inte kriminalvårdsanstalter ses som stadigvarande bostad och enligt den tolkningen bör inte heller Migrationsverkets förvar göra det. Migrationsverket försöker i möjligaste mån ta hänsyn till förbudet om rekvisitionsrätt för ingående moms till stadigvarande bostäder. Enligt en uppskattning från Migrationsverket uppgick den ingående moms som de inte har rätt att rekvirera avseende stadigvarande bostäder till ca 51 miljoner kronor för år 2013. I och med den starkt ökade strömmen av asylsökanden för närvarande så är denna siffra troligen betydligt högre i år. Migrationsverket befinner sig just nu i ett läge där myndigheten på grund av olika besked från Skatteverket ska ta ställning till om myndigheten ska, eller inte ska göra

en större rättelse av rekvirerad moms under 2015. Migrationsverket har fått besked från Skatteverket att vissa boenden som myndigheten inte klassat som stadigvarande bostad under 2015 kanske ändå ska ses som det.

Kriminalvården har också stött på avdragsförbudet för stadigvarande bostad i samband med andrahandsuthyrning av en fängelseanstalt till Migrationsverket som skulle användas till flyktingbostäder. Kriminalvården skulle i och med andrahandsuthyrningen inte längre få rätt att begära kompensation för ingående moms på kostnader hänförliga till den andrahandsuthyrda fängelseanstalten (ca 1,2 miljoner kronor per år).

I regleringsbrevet för universitet och högskolor står att av 9 a § förordningen (1993:528) om statliga myndigheters lokalförsörjning följer att universitet och högskolor som omfattas av högskolelagen (1992:1434) får ingå hyresavtal för bostadslägenhet för att upplåta lägenheten i andra hand till:

- a) utländska studenter inom utbytesprogram med andra länder, eller
- b) gästforskare vid universitetet eller högskolan, under förutsättning att de inte är anställda där.

Vid sådan upplåtelse ges universitet och högskolor rätt att utan krav på full kostnadstäckning ta ut avgift för hyran från studenten eller gästforskaren.

Uppsala-, Lunds-, Göteborgs- och Stockholms universitet, Karolinska institutet, Kungl. Tekniska högskolan, Malmö högskola och Södertörns högskola får också i enlighet med regeringsbeslut (U2010/4277/UH) upplåta lägenheter i andra hand för bostadsändamål till studenter och gästforskare på respektive lärosäte.

Då detta är reglerat i universitetens och högskolornas regleringsbrev måste den här verksamheten betraktas som en del av myndighetens verksamhet. Verksamheten avser dock stadigvarande bostäder och därför har universiteten och högskolorna i de flesta fall ingen kompensationsrätt för den ingående momsen på kostnader som avser dessa bostäder.

ESV har fått information om att universiteten och högskolorna hanterar avdragsförbudet för stadigvarande bostäder på olika sätt. I vissa fall begär man full kompensation för ingående moms på kostnader som avser bostäder för gästforskare eller utbytesstudenter och i andra fall gör man inte det.

Problemet är att trots att verksamheten i de olika exemplen ovan ingår i myndigheternas verksamhet så har de inte rätt att begära kompensation för ingående moms. Detta eftersom reglerna följer avdragsförbudet i mervärdesskattelagen och boendena till stor del klassas som stadigvarande bostad.

Under projektets gång har det kommit fram att avdragsförbudet för stadigvarande bostad är svårt att tolka eftersom definitionen av stadigvarande bostad är oklar. Skatteverket har gjort olika uttalanden om vad som ska betraktas som en stadigvarande bostad. I Riksrevisionens effektivitetsgranskning 2013 om skattekontroll definierar Skatteverket en stadigvarande bostad som ”en byggnad eller en del av en byggnad som är inrättad för boende”. När Skatteverket bedömer vad som ska betraktas som en stadigvarande bostad tar man bland annat hänsyn till byggnadens konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.¹⁹

Under 2015 har ESV fått information från Skatteverket att det finns andra omständigheter som påverkar definitionen av en stadigvarande bostad.²⁰ I vissa fall tar syftet med att bereda bostad över vilket betyder att mantalsskrivningen kan ha betydelse. Vi har även fått uppgift om att fastigheter som numera inte används som stadigvarande bostad utan i andra syften, men som en gång inrättades som stadigvarande bostad, inte ska klassificeras som en stadigvarande bostad. Dessa olika omständigheter innebär att kompensationsrätten för ingående moms på stadigvarande bostäder blir mycket komplicerad för myndigheterna att bedöma. Enligt uppgift kommer Skatteverket att ge ut ytterligare ett nytt ställningstagande inom detta område i mitten på december 2015.

4.3 ESV:s slutsatser

Motivet till att införa avdragsförbud för moms på kostnader avseende stadigvarande bostad var att förhindra att näringsidkare som bedriver sin näringsverksamhet i egen bostad ska kunna få egen vinning på att få tillbaka ingående moms på kostnader som hänför sig till den privata bostaden. Därmed skulle näringsidkaren kunna sänka sina privata levnadsomkostnader. Grundmotivet för avdragsförbudet för moms på inköp till stadigvarande bostad har liten bäring på statlig verksamhet. Statliga myndigheter kan inte göra någon ”egen vinning”. Då momsförordningen kopplar direkt till avdragsförbuden i mervärdesskattelagen blir den här regeln ändå gällande för statliga myndigheter.

Grundmotivet för avdragsförbudet för stadigvarande bostad är oftast inte är tillämpligt på statlig verksamhet och därför borde det finnas en tolkningsmöjlighet av avdragsförbudet för statliga myndigheter som avviker från tolkningen för privata näringslivet. Idag tolkar Skatteverket enbart avdragsförbudet för stadigvarande bostad i förhållande till mervärdesskattelagen och det privata näringslivet. De tar ingen särskild hänsyn till det sammanhang där statliga myndigheter verkar. ESV kan konstatera att avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte är ändamålsenligt för statlig verksamhet. Frågan är om det skulle vara möjligt att göra en annan tolkning av

¹⁹ Skattekontroll - En fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, RiR 2013:12.

²⁰ Skatteverket i Jönköping, Intervju, 2015-09-07.

avdragsförbudet för stadigvarande bostad för statlig verksamhet än den tolkning man gör för det privata näringslivet.

Så länge avdragsförbudet för stadigvarande bostad gäller för statliga myndigheter måste dock särskild hänsyn tas vid tilldelning av anslagsmedel till de myndigheter som tillhandahåller, underhåller och sköter drift för stadigvarande bostäder i större omfattning. Ett problem i sammanhanget är att reglerna inte är tydliga, att olika tolkningar görs och att myndigheterna agerar olika. Att bedöma storleken på de anslag som behövs är därför problematiskt.

5 Representation

5.1 Bakgrund

Som tidigare nämnts står det i 4 § momsförordningen att en myndighet som omfattas av förordningen har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen som hänför sig till verksamheten. Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §§ mervärdesskattelagen.

Enligt 8 kap. 9 § punkt 2 i mervärdesskattelagen får avdrag för ingående moms för utgifter för representation och liknande ändamål bara göras om utgifterna får dras av vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2§ inkomstskattelagen. Enligt inkomstskattelagen ska utgifter för representation och liknande ändamål bara dras av om de har ett omedelbart samband med verksamheten och avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt. Ett företag som i sin verksamhet varken har avdragsrätt eller återbetalning enligt mervärdesskattelagen kan vid inkomstbeskattningen högst få avdrag med 90 kronor för lunch, middag eller supé med tillägg för mervärdesskatt.

Då det i 4 § momsförordningen finns en koppling till avdragsförbuden i mervärdesskattelagen gäller alltså beloppsgränsen 90 kronor per person för myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt avseende utgiften för en representationsmåltid. Vid representationstillfället kan även avdrag för moms på kringkostnader godkännas. Enligt Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2004:5, som fortfarande gäller, står att för kringkostnader vid representation medges som skälig avdragsgill kostnad 180 kronor per person. Statliga myndigheter har därför haft även denna avdragsbegränsning som högsta belopp per person att begära kompensation för ingående moms för avseende kringkostnader vid representation.

5.2 Iakttagna problem

Under sommaren 2014 kom Skatteverket med tre nya ställningstaganden²¹ kring tillämpning av avdragsbegränsningen i mervärdesskattelagen vid representation. Bakgrunden till det är att Skatteverket, med anledning av en dom i kammarrätten²², anser att den avdragsbegränsning som idag finns i mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen för måltider i samband med representation inte ska tillämpas. Detta beror på att dessa regler innebär en inskränkning av avdragsrätten eller rätten till återbetalning i förhållande till vad som gällt sedan den 1 januari 1995, då Sverige

²¹ SKV 2014-06-19, Dnr. 131 222261-14/111, Dnr. 131 222275-14/111, Dnr. 131 222269-14/111.

²² KRNG 2013-09-20, mål nr 24-12.

blev medlem i EU. Avdragsbegränsningen är i strid med ”standstillklausulen” i artikel 176 i rådets direktiv 2006/112/EG, mervärdesskattedirektivet.

”Standstillklausulen” innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt inte får begränsas ytterligare jämfört med de regler som gällde vid Sveriges inträde i EU. Enligt ställningstagandena från Skatteverket får därför avdraget för mervärdesskatt på måltidsutgifter vid representation i vissa fall beräknas på ett högre underlag än de avdragsramar som gäller vid inkomstbeskattningen.

Skatteverket menar att avdraget för mervärdesskatt på utgifter som avser lunch, middag eller supé i samband med representation får beräknas på ett underlag som högst motsvarar de avdragsramar som gällde inkomstskattmässigt för utgifter under 1995. Spritdrycker och vin får då inte ingå i underlaget. De gränser som får tillämpas vid måltider är mervärdesskatt på ett underlag som högst uppgår till 300 kronor per person vid extern representation och högst 200 kronor per person vid intern representation. Alternativt får avdraget för mervärdesskatt vid representation enligt Skatteverket beräknas enligt de regler som gällde 1996. Spritdrycker och vin får då ingå i underlaget och avdraget för mervärdesskatt får beräknas på ett underlag som uppgår till högst 180 kronor per person och måltid. Denna gräns gäller vid både extern och intern representation.

Skatteverket har lämnat in en hemställan till regeringen²³ om att helt ta bort avdragsrätten för representation vid inkomstbeskattningen. Dock föreslår man en höjd gräns för avdrag för ingående moms på representation till 500 kronor per person och tillfälle. ESV bedömer att förslaget bör ha en återhållande verkan på företagen när det gäller utlägg för representation. Motsvarande återhållsamhet kommer det dock inte att bli på myndigheter eftersom inkomstbeskattning inte är aktuell för statliga myndigheter.

5.3 ESV:s slutsatser

Skatteverkets förslag till lagändring innebär att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § punkt 1 i mervärdesskattelagen tas bort. Istället föreslås en helt ny paragraf i 8 kapitlet i mervärdesskattelagen, 12 §. I denna paragraf vill Skatteverket reglera att ”Avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation får endast göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle eller per gåva”. Skulle detta förslag genomföras och mervärdesskattelagen ändras betyder det att det även bör ske en ändring av förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. I förordningens 4 § bör även skrivas in en hänvisning till avdragsförbudet i 8 kap 12 § i mervärdesskattelagen. Om denna förändring inte genomförs i förordningen kommer det inte att finnas någon

²³ SKV 2015-03-09 Hemställan om lagändring avseende avdrag för representation, Dnr 131 131284-15/1211.

avdragsbegränsning överhuvudtaget för ingående moms vid representation för statliga myndigheter.

Om hänvisningen till den nya paragrafen i mervärdesskattelagen tas in i momsförordningen kommer beloppsgränsen för kompensationsrätt för ingående moms per representationsmåltid och person att höjas från 90 kronor plus 180 kronor för kringkostnad till 500 kronor. Det betyder en höjning med 85 procent per person och representationstillfälle. En utökning av myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt leder till att myndigheter får mer tillgängliga medel för sin verksamhet eftersom mer ingående moms per person och representationstillfälle kan begäras tillbaka från Skatteverket. Det betyder också att det kanske blir en lägre återhållande faktor för hur dyra representationsmåltider myndigheter bekostar. Å andra sidan ska myndigheter hushålla väl med statens medel, vilket ändå bör begränsa representationsutgifterna.

Ett alternativ kan vara att det inte görs någon hänvisning i momsförordningen till den nya paragrafen i mervärdesskattelagens 8 kap. 12 §. Istället regleras det i momsförordningen att myndigheter till exempel har rätt till kompensation för ingående moms i samband med representation på högst 90 kronor per person och måltid och 180 kronor per person för kringkostnader. Dessa beloppsgränser gäller idag för momskompensation på kostnader vid representation.

Det är också möjligt att reglera att myndigheter inte ska ha någon kompensationsrätt alls för ingående moms vid representation. Detta skulle underlätta hanteringen av representationskostnader hos myndigheterna och därmed förenkla administrationen i staten. Om det förslaget genomförs måste dock hänsyn tas till ökade förvaltningskostnader då myndigheterna bör kunna ha någon form av representation för sina anställda. Det finns också myndigheter där extern representation utgör en normal del av verksamheten, till exempel vid länsstyrelser och ambassader. Dessa myndigheter behöver i det här fallet tilldelas medel för att kompensera för momskostnaderna vid extern representation.

6 Transfereringsverksamhet

6.1 Bakgrund

Med transfereringar menas, enligt de allmänna råden till 4 kap. 1 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB), ekonomiska händelser där myndighetens uppgift i huvudsak begränsas till att för statens räkning förmedla pengar från statens budget till olika mottagare i form av bidragsutbetalningar. Bidragen kännetecknas av att den eller de myndigheter som är engagerade i transfereringsverksamheten inte får någon egentlig motprestation från bidragsmottagaren. Med motprestation avses i detta sammanhang ett ekonomiskt värde som överförs och som motsvarar resursupoffringen. Noteras bör att transfereringar mycket väl kan vara förenade med villkor utan att för den skull någon motprestation har lämnats. Oftast lämnas alltså bidraget i form av pengar, men det kan också lämnas i form av varor eller tjänster.

Eftersom bidraget oftast lämnas i form av pengar så har myndigheten normalt inte kompensationsrätt för ingående moms avseende sin transfereringsverksamhet.

I 4 § momsförordningen framgår att en myndighet som omfattas av förordningen har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen, som hänför sig till verksamheten.

Av föreskrifterna till ovan nämnda paragraf framgår vidare att en myndighet som omfattas av förordningen har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående moms hänförlig till *hela* den verksamhet som myndigheten bedriver med stöd av instruktion, lag, förordning eller annat regeringsbeslut oavsett hur verksamheten är finansierad eller hur den redovisas. Kompensationsrätten begränsas alltså inte av om myndigheten redovisar inköpet som en verksamhetskostnad eller som en transferering, dvs. i resultaträkningens verksamhets- eller transfereringsavsnitt. De flesta myndigheter redovisar dock i huvudsak sina inköp i resultaträkningens verksamhetsavsnitt när inköpet avser kostnader med rätt till kompensation för ingående moms. Det är ändå viktigt att komma ihåg att ett förvärv till verksamheten i momshänseende inte per automatik behöver betyda att det redovisas som en verksamhetskostnad i resultaträkningens verksamhetsavsnitt. Rätten till kompensation gäller även inköp av varor och tjänster som myndigheter i vissa fall lämnar vidare till hushåll i form av bidrag in natura, eller i form av varor eller tjänster som lämnas till en annan mottagare, och som redovisas i transfereringsavsnittet.²⁴

²⁴ ESV:s momshandledning, www.esv.se, ESV 2015:54.

Avgörande för kompensationsrätten är således om förvärvet kan anses ha gjorts för myndighetens verksamhet. Transfereringsverksamhet är en del av myndighetens verksamhet och myndigheten har därför rätt till kompensation för ingående moms även för köpta varor och tjänster i transfereringsverksamheten. Av transfereringshandledningen²⁵ framgår att ”en förutsättning för att myndigheten ska ha kompensationsrätt för moms är att myndighetens anslag är nettobudgerat”, dvs. att anslaget inte är budgeterat för att täcka moms. Att hävda att detta är en förutsättning för kompensationsrätten stöds dock inte av de regelverk som finns. I momsförordningen står det att myndigheten har rätt till kompensation för inköp *som avser myndighetens verksamhet*. Och som sagts ovan, transfereringsverksamhet utgör myndighetens verksamhet. Dessutom saknas närmare underlag för att bedöma om anslag i vissa fall skulle vara ”bruttobudgerade”.

Ett annat villkor för kompensationsrätten är att den ska kunna styrkas genom en faktura eller en jämförlig handling utställd till myndigheten²⁶. I normala fall betyder detta följaktligen att myndigheten inte har rätt till kompensation för den ingående momsen om fakturan exempelvis är utställd till en bidragstagare.

De förutsättningar som finns för att kompensationsrätt ska föreligga, som är kopplade till just transfereringsområdet, är alltså dessa två²⁷:

- att förvärvet har gjorts till myndighetens verksamhet, oberoende hur verksamheten är finansierad eller hur den redovisas
- att det finns en faktura utställd till myndigheten

I transfereringshandledningen finns ett särskilt avsnitt²⁸ som handlar om bidrag som lämnas för mottagares inköp av vara eller tjänst och där står följande: ”Om myndigheten som bidrag betalar ersättning för utlägg till hushåll eller andra icke momsregistrerade mottagare, inkluderar bidraget i normalfallet också ersättning för moms. Bruttobeloppet betalas därför ut till mottagaren. Eftersom myndigheten inte har gjort ett förvärv för verksamheten utan endast lämnat en kontant kostnadsersättning får momsen inte rekvireras. Bruttobeloppet (inklusive moms) redovisas mot anslag istället i dessa fall. Eftersom myndigheten inte gjort förvärvet finns dessutom ingen faktura eller jämförlig handling utställd på myndigheten.”

Längre fram i samma handledning står: ”Om myndigheten i stället för att lämna kontanta bidrag köper varor eller tjänster och förmedlar dessa till en mottagare inom

²⁵ Transfereringar – Att redovisa lämnade bidrag, ESV 2011:23.

²⁶ ESV:s momshandledning, www.esv.se, ESV 2015:54.

²⁷ Utöver dessa förutsättningar finns två till som är lite mer allmänna: 1) Att inköpet inte får omfattas av avdragsförbuden enligt 8 kapitlet 9, 10, 15 eller 16 § § mervärdesskattelagen och 2) Momsen måste ha debiterats eller, vid omvänd skattskyldighet, ha beräknats enligt den svenska mervärdesskattelagen.

²⁸ Transfereringar – Att redovisa lämnade bidrag, ESV 2011:23.

ramen för myndighetens transfereringsavsnitt, anses inköpet av varan eller tjänsten ha skett för verksamheten. Myndigheten får då en faktura eller jämförlig handling med specificerad moms precis som vid köp för den egna verksamheten.” Detta gäller under förutsättning att inköpet av varan eller tjänsten ingår som ett naturligt led i den transfereringsverksamhet som myndigheten bedriver.

Man skiljer också på de båda hanteringarna ovan när det gäller tidpunkten för redovisning av utgiften mot anslag²⁹.

Rätten till kompensation för den ingående momsen i de två fallen ovan styrs alltså av själva hanteringen. Om myndigheten får fakturan för varorna/tjänsterna (och fakturan är ställd till myndigheten) för att därefter transferera dem till mottagarna har myndigheten kompensationsrätt, däremot inte om myndigheten ersätter mottagaren för ett utlägg för motsvarande vara/tjänst.

Det finns också situationer där bidragsmottagaren måste lägga moms på en faktura, där det avgörande för att klassificera något som en transferering ska vara om det föreligger en motprestation eller inte. Myndigheten ska betala ut bidrag medan mottagaren klassificerar transaktionen som ett uppdrag. Skattelagstiftningen kan i sällsynta fall komma till en slutsats att något som i redovisningen hos en myndighet ska klassificeras som en bidragsutbetalning ändå är en skattepliktig omsättning (uppdrag) hos mottagaren och därmed ska momsbeläggas.

6.2 Iakttagna problem

ESV har under åren fått frågor från myndigheter kring tolkningen av reglerna som nämns ovan och om de överhuvudtaget har rätt att rekvirera moms i sin transfereringsverksamhet. Ett exempel är frågeställningen från Försäkringskassan om arbetsresor, där hanteringen kan ske på de två olika sätt som beskrevs i föregående avsnitt. Ett annat mycket vanligt fall är det där myndigheter är osäkra på om transaktionen ska ses som ett uppdrag eller ett bidrag – och om gränsdragningen i så fall per automatik styr hur myndigheten får kompensationsrätt för den ingående momsen. En sektor där detta gränsdragningsproblem ofta uppstår är bland universitet och högskolor (där lärosäten ställs inför frågan om det är frågan om bidrag eller uppdragsforskning/köp av tjänst). Denna problematik finns även i viss utsträckning på andra håll.

6.2.1 Hanteringen av underlaget påverkar kompensationsrätten

Tidigare i rapporten har vi konstaterat att om myndigheten köper in varor eller tjänster som sedan ska transfereras vidare till slutmottagare så har myndigheten kompensationsrätt för den ingående momsen. Det beror på att det är myndigheten

²⁹ Allmänna råd till 12 § anslagsförordningen.

som själv gör inköpet från början och fakturan är ställd till myndigheten. Däremot har inte myndigheten kompensationsrätt för moms i de fall där man i efterhand ersätter till exempel en bidragsberättigad som har köpt en arbetsresa. Det beror på att det inte är myndigheten i sig som har gjort det ursprungliga inköpet, utan den bidragsberättigade privatpersonen. I vår intervju med Försäkringskassan, som gjorts inom ramen för detta uppdrag, framkom att det finns olika hanteringar beroende på vilken ersättning det är frågan om:

1. **Arbetsresor:** När det gäller arbetsresor, dvs. taxiresor för att arbetstagare ska kunna ta sig till arbetsplatsen om de exempelvis har blivit skadade, är det vanligast att en privatperson betalar en arbetsresa och sedan i efterhand begär ersättning av Försäkringskassan. Ingen begäran om kompensation för ingående moms görs av myndigheten för dessa transaktioner. Det kan också förekomma att Försäkringskassan får fakturor direkt från taxibolag avseende arbetsresor. I dessa fall bokför Försäkringskassan resekostnaden (exklusive moms) mot anslaget och den ingående momsen på kontot för momskompensation. Det vanligaste är att transfereringsanslaget belastas med bruttot (inklusive moms) när det gäller arbetsresor. Om Försäkringskassan får en faktura avseende arbetsresor direkt till sig redovisas dock bara nettokostnaden mot anslaget. Arbetsresor hanteras alltså på två olika sätt och det är själva *hanteringen* som avgör om myndigheten har kompensationsrätt för den ingående momsen eller inte. Detta får alltså till följd att anslaget ibland belastas med moms och ibland inte.

Skatteverket har uttalat sig om att detta är en korrekt hantering. Så länge fakturorna är ställda till Försäkringskassan har myndigheten också rätt till kompensation för den ingående momsen.

2. **Hörselhjälpmedel:** När det gäller hörselhjälpmedel går hanteringen till så att hörselcentralen skickar fakturan till personen som behöver hjälpmedlet, men denne skickar fakturan direkt vidare till Försäkringskassan. Försäkringskassan är sedan den som betalar fakturan till leverantören. I dessa fall begär Försäkringskassan inte kompensation för den ingående momsen eftersom fakturan inte är ställd till myndigheten.

6.2.2 Transferering kontra skattepliktig omsättning

Flera myndigheter har påtalat att det ibland uppstår situationer där de har mellanhavanden med exempelvis privata företag, och där de kan bli oense med motparten om en transaktion ska klassificeras som ett bidrag eller uppdrag, dvs. en skattepliktig omsättning (som i så fall ska faktureras med moms). Det kan till exempel handla om att en statlig myndighet lämnar en ersättning till ett företag som

ska bygga upp ett system eller liknande som kommer samhället i stort till del. Myndigheten vill då betrakta transaktionen som ett bidrag, eftersom den i sig inte får någon egentlig motprestation tillbaka. Företaget betraktar dock transaktionen som en ersättning för deras utförda arbete – dvs. med motprestation. Från företagets sida måste man då fakturera myndigheten för utförda tjänster inklusive moms.

Myndigheterna önskar tydligare regler kring hur man ska se på gränsdragningen mellan bidrag och uppdrag när en extern part är inblandad. I de situationerna uppstår det frågetecken om moms ska faktureras eller inte.

Skatteverket betonar att huvudregeln är att *allt* ska momsbeläggas i ett företags försäljning – om det inte finns undantag. Den avgörande faktorn för om en transaktion ska ses som en skattepliktig omsättning eller inte hos företaget är om det finns en motprestation inblandad. Det är inte så att någon av de parter som är inblandade i en viss transaktion har företräde att avgöra vad som är ett bidrag respektive vad som är ett uppdrag. Det finns inte heller några helt tydliga kriterier som kan klargöra vad som krävs för att man till exempel ska betrakta ett utbetalt bidrag till ett företag som ett statligt bidrag. Frågan måste istället enligt Skatteverket avgöras från fall till fall utifrån frågor som ”Hur ser motprestationen ut?” och ”Vad får bidragsgivaren tillbaka?” Här är det viktigt att känna till hur villkoren i avtalen är utformade.

Även formuleringarna i myndigheternas regleringsbrev om bidrag och/eller uppdrag behöver förtydligas i fråga om moms. De finansiella villkoren är ofta skrivna som att myndigheten får högst betala ut xx kronor till Y för att stödja utvecklingen av X. Om det är fråga om ett uppdrag och därmed en skattepliktig omsättning så måste mottagaren fakturera myndigheten inklusive moms. Regeringen bör därför ange i de finansiella villkoren i den här typen av fall om högstbeloppet avser exklusive eller inklusive moms.

6.2.3 Stipendier hos lärosäten

När studenter, såväl svenska som utländska, samt exempelvis forskare, får stipendier har ESV fått indikationer på att lärosätena i vissa fall istället för att direkt betala ut stipendiet behåller medlen för att sedan använda dem till att täcka olika kostnader som är kopplade till stipendiemottagarna. Istället för att betala ut stipendiet till studenten betalar alltså lärosätet fakturor för olika kostnader som studenten har och räknar av dessa från stipendiet. Frågan är hur man ska se på en sådan hantering när det gäller rätten att rekvirera ingående moms - dvs. har lärosätet rätt att få kompensation i dessa situationer eller är detta kostnader för studentens eget privata bruk? Om det är fråga om ett *personligt* stipendium är det enligt Skatteverket inte möjligt för lärosätet att använda stipendiet till att finansiera kostnader för varor och tjänster som de har för studentens/forskarens räkning. I det fallet avser inte inköpet

ett köp till myndighetens verksamhet utan till studentens/forskarens egna personliga kostnader. Myndigheten kan i det läget inte få någon kompensation för ingående moms på kostnader för sådana inköp av varor och tjänster.

Däremot blir situationen en annan om det i studentens/forskarens utbildning *obligatoriskt* ingår att besöka vissa konferenser eller delta i vissa undervisningsmoment som sker på annan ort. Kostnader i anslutning till detta som myndigheten har för studentens räkning anses ingå i myndighetens verksamhet. Då får myndigheten kompensation för ingående moms på kostnader som avser studentens/forskarens deltagande.

6.3 Sammanfattning av iakttagna problem

Problemen som har med transfereringar och moms att göra beror på vad som anses tillhöra myndighetens verksamhet. Det som inte tillhör myndighetens verksamhet har myndigheten inte rätt att begära kompensation för ingående moms för.

Motprestation är ett centralt begrepp för att komma fram till vad som är ett uppdrag, men här finns många gråzoner. Enligt Skatteverket måste man i princip titta på varje enskilt fall och göra en bedömning om det föreligger en motprestation eller inte. Det handlar ytterst om vem som ”äger” resultatet, men det är långt ifrån tydligt i alla fall. Det är också mycket viktigt att tänka på att det kan finnas en skillnad mellan själva transfereringsdefinitionen för statliga myndigheter och vad som är (respektive inte är) ett uppdrag för ett företag och därmed en momspliktig omsättning. Detta beror på att definitionerna styrs av olika regelverk – transfereringar definieras i FÅB medan vad som är skattepliktig omsättning för en momsregistrerad juridisk person definieras i mervärdesskattelagen. I transfereringshandledningen³⁰ framgår också att mottagaren i undantagsfall behöver lägga moms på det erhållna bidraget, om det kan anses vara momspliktig omsättning för mottagaren.

Både företag och myndigheter måste lämna information till Statistiska Centralbyrån som ansvarar för Sveriges nationalräkenskaper. I nationalräkenskaperna är det viktigt att en transaktion definieras som antingen bidrag eller uppdrag med motprestation/skattepliktig omsättning både i den statliga sektorn och i den privata sektorn. I annat fall kan det bli fel mellan flödena i de olika sektorerna. Problemet med att ena parten definierar en transaktion som ett bidrag medan motparten definierar det som ett uppdrag kan därmed påverka nationalräkenskaperna. Det är alltså inte bara ett problem som kopplar till frågor om moms.

³⁰ Transfereringar – Att redovisa lämnade bidrag, ESV 2011:23.

6.4 ESV:s slutsatser

En förutsättning för kompensationsrätten för ingående moms är att inköpet ska ha gjorts till myndighetens verksamhet. ESV bedömer att den nuvarande skrivningen i momsförordningen inte uppfattas som tillräckligt tydlig. Vi föreslår därför att kompletterande föreskrifter eller allmänna råd till 4 § momsförordningen införs. Här förtydligas att transfereringar ingår i myndighetens verksamhet.

ESV vill även göra förtydliganden i transfereringshandledningen och bland annat ta bort skrivningarna om netto- respektive bruttobudgeterade anslag. Detta eftersom det inte är det som avgör om myndigheten har kompensationsrätt eller ej, utan som tidigare sagts om inköpet görs *till myndighetens verksamhet*.

Regeringens styrning genom skrivningarna i myndigheternas regleringsbrev är också viktig. Det bör framgå klart och tydligt om ett belopp som myndigheten ska betala ut är avsett att täcka moms eller inte.

7 Ansökan om återbetalning av moms som erlagts i annat EU-land

7.1 Bakgrund

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 därför köparen ange sitt momsregistreringsnummer, så att säljaren vet att ingen moms ska tas ut på försäljningen. Vid inköp av en vara från land utanför EU ska momsen på varuvärdet redovisas och betalas till Skatteverket genom omvänd skattskyldighet. Det finns dock tillfällen när en myndighet får betala moms i utlandet, till exempel vid utlandsresor.

Enligt en skrivelse från Skatteverket³¹ har en myndighet som debiteras moms i ett annat EU-land rätt att ansöka om återbetalning av momsen i det land den debiterats om momsen avser myndighetens momspliktiga verksamhet. Ansökan om återbetalning görs genom en elektronisk tjänst som tillhandahålls av Skatteverket 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. Skatteverket kan därför 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.

På Skatteverkets hemsida³² står följande information under avsnittet ”Rätt till återbetalning för utländska beskattningsbara personer som är etablerade inom EU”:

”Korrigerig vid blandad verksamhet: Om sökanden har s.k. blandad verksamhet i etableringsmedlemsstaten har denne bara rätt till återbetalning för den del av den ingående skatten som skulle ha varit avdragsgill enligt etableringsmedlemsstatens tillämpning av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet.

Om sökandens verksamhet innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet, s.k. blandad verksamhet, ska för varje faktura eller importdokument anges den avdragsgilla andelen av den ingående skatten angiven i procent (19 kap. 2 § ML).”

³¹ 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.

³² www.skatteverket.se

7.2 Iakttagna problem

I rapporten *Skattekontroll – en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning*³³ pekade Riksrevisionen på att få myndigheter återsöker moms betald i utlandet. Det främsta skälet som myndigheterna anger är att det inte är värt besväret att ansöka om återbetalning av moms.

Enligt de regler vi har beskrivit i bakgrunden har dock myndigheter enbart rätt att ansöka om återbetalning av moms de betalt i ett annat land för den del av myndighetens verksamhet som är momspliktig. En stor del av myndigheternas verksamhet avser myndighetsutövning vilket är en icke momspliktig verksamhet och för kostnader inom sådan verksamhet där myndigheten erlagt moms i utlandet har myndigheten alltså inte rätt att ansöka om återbetalning. ESV har till sin rådgivningsfunktion fått frågor från högskolor och universitet som handlar om att ansöka om återbetalning av moms erlagd i ett annat EU-land. Denna sektor bedriver till stor del icke momspliktig utbildningsverksamhet vilket betyder att de egentligen bara har rätt att ansöka om återbetalning av moms som erlagts i utlandet för sin momspliktiga verksamhet.

7.3 ESV:s slutsatser

ESV har i detta projekt inte närmare granskat omfattningen av myndigheters återsökning av ingående moms i annat EU-land. Vi vill dock peka på att myndigheterna enbart har rätt att återkräva den moms de erlagt i utlandet om kostnaden avser deras momspliktiga verksamhet.

³³ Skattekontroll - En fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, RiR 2013:12.

8 Förslag till vidare uppdrag

ESV ser gärna att Skatteverket ges i uppdrag att utreda hur lagstiftningen skulle kunna tolkas för statliga myndigheter beträffande några av de avdragsförbud i mervärdesskattelagen som beskrivits i denna rapport. Idag tolkar Skatteverket enbart avdragsförbuden i förhållande till mervärdesskattelagen och det privata näringslivet. Ingen särskild hänsyn tas till det sammanhang där statliga myndigheter verkar. Denna situation beror främst på att momsförordningen är helt kopplad till mervärdesskattelagen avseende vissa avdragsförbud. ESV ansvarar för momsförordningen men kan inte lösa de problem som uppstår avseende kompensationsrätt som begränsas av avdragsförbuden i mervärdesskattelagen. Det är Skatteverket som tolkar avdragsförbuden i mervärdesskattelagen och dessa har inte direkt bäring på statliga myndigheter. Myndigheterna har istället kompensationsrätt enligt momsförordningen

Ett annat uppdrag som ESV anser viktigt att genomföra skulle kunna vara att så långt möjligt försöka tydliggöra var gränsen mellan statligt bidrag och uppdrag går. I det arbetet kan också förslag ges till hur uppdrag respektive bidrag bör formuleras i regleringsbrev och i avtal mellan parter. I ett sådant uppdrag bör åtminstone Skatteverket och ESV ingå och uppdraget bör utföras i dialog med Regeringskansliet.

ESV har även förslag till en förstudie som ligger utanför detta regeringsuppdrag men som har koppling till problemet med att definiera var gränsen mellan uppdrag och bidrag går. ESV kan starta en sådan förstudie som undersöker möjligheterna att införa en enhetlig redovisning av merparten av avgifter och bidrag mellan myndigheter som förslagsvis kan heta ”inomstatliga ersättningar”. Det skulle underlätta administrationen genom att definition av motprestation inte alltid är avgörande. Båda parter redovisar och rapporterar inomstatliga ersättningar, vilket betyder att det inte uppstår några motpartsdimensioner för den typen av händelser i årsredovisningen för staten.

Referenser

Beräkning av avdraget för mervärdesskatt på måltidsutgiften vid representation, Dnr. 131 222275-14/111, SKV 2014-06-19

ESV:s momshandledning, www.esv.se, ESV 2015:54

Hemställan om lagändring avseende avdrag för representation, Dnr 131 131284-15/1211, SKV 2015-03-09

Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) avdelning 10, artikel 168.

Mervärdesskatt: fastighetsområdet rumsuthyrning, SRN förhandsbesked, Dnr. 35-14/I, 2015-05-20

Prövning enligt 2 § (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående moms, ESV dnr 79-259/2003, Ekonomistyrningsverket 2003

Riksrevisionens rapport om skattekontroll i statliga myndigheter och kommuner, regeringens skrivelse 2013/14:88

Skattekontroll- en fråga om förtroendet för offentlig förvaltning, Riksrevisionen, RiR 2013:12, Stockholm 2013

Skatteverkets inrapportering, Inkomstittel 9411 med undertitel 071, 2015-10-09

SKV A 2004:5 Inkomsttaxering, Skatteverkets allmänna råd, 2004-04-19

Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad och möjliggör frivillig skattskyldighet för vård-, omsorgs- och flyktingboenden, hemställan till regeringen 2014-05-12, Svenskt näringsliv

Transfereringar – Att redovisa lämnade bidrag, ESV 2011:23

Tillämpningen av avdragsbegränsningen i mervärdesskattelagen vid representation, Dnr. 131 222261-14/111, SKV 2014-06-19

Underlag för beräkning av avdrag för mervärdesskatt vid representation, Dnr. 131 222269-14/111, SKV 2014-06-19

Vissa frågor på området för indirekta skatter, regeringens proposition 2015/16:19

Lagar och förordningar

Anslagsförordning (2011:223)

Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

Mervärdesskattelag (1994:200)

Bilaga 1

Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd

Tillämpningsområde

1 § Denna förordning gäller myndigheter under regeringen som ingår i den statliga redovisningsorganisationen, om inte Ekonomistyrningsverket beslutar annat enligt 2 §. Förordningen gäller dock inte affärsverken. (F. 2004:945)

ESV:s föreskrifter till 1 §

I samband med att en myndighet ska inordnas i den statliga redovisningsorganisationen ska myndigheten sända underlag till Ekonomistyrningsverket (ESV) som grund för ESV:s beslut enligt 2 §. ESV:s beslut enligt 2 § gäller tills vidare.

Uppgifter i underlaget

Underlaget ska bestå av en beskrivning av myndighetens planerade verksamhet, konkurrenssituation och en redogörelse för hur myndigheten kommer att finansieras. Om en myndighets verksamhet kommer att förändras, t.ex. genom ombildning, sammanslagning, utbrytning eller dylikt, ska ESV ompröva beslut enligt 2 §. Dessa myndigheter ska utöver de uppgifter som anges ovan bifoga en redogörelse för hur myndigheten tidigare har finansierats.

ESV:s allmänna råd till 1 §

Vilka myndigheter som har rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt framgår av det myndighetsregister som ESV löpande upprättar över myndigheter inom den statliga redovisningsorganisationen.

2 § Ekonomistyrningsverket skall besluta att en myndighet inte skall omfattas av förordningen om verket bedömer att det är viktigare att det råder konkurrensneutralitet på en marknad där myndigheten bedriver verksamhet i konkurrens med en verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), än att myndigheten har kompensationsrätt enligt denna förordning.

Ekonomistyrningsverket skall samråda med Konkurrensverket innan beslut enligt denna bestämmelse fattas.

ESV:s allmänna råd till 2 §

Regler om avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt finns i 8 kap. och 10 kap. mervärdesskattelagen. Vilka varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt framgår av 3 kap. och 9 c kap. mervärdesskattelagen.

3 § *Har upphävts genom förordning (2008:1430).*

ESV:s allmänna råd till 3 § har upphävts genom ESV:s cirk. 2008:13.

Kompensation

4 § En myndighet som omfattas av denna förordning har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), som hänför sig till verksamheten. Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §§ mervärdesskattelagen.

ESV:s föreskrifter till 4 §

En myndighet som omfattas av förordningen har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående mervärdesskatt hänförlig till hela den verksamhet som myndigheten bedriver, oavsett hur verksamheten är finansierad eller redovisas. Detta gäller under förutsättning att regeringen inte har beslutat annat.

Kompensationsrätt föreligger endast för belopp motsvarande ingående mervärdesskatt som har debiterats eller vid omvänd skatteskyldighet beräknats enligt den svenska mervärdesskattelagen.

ESV:s allmänna råd till 4 §

Skatteverket ger ut "Momsbroschyren" och andra handledningar som ger information om avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattegränslagarna. Statliga myndigheter som inte är affärsverk räknas i mervärdesskattehänseende som ett enda skattesubjekt. Mervärdesskatt skall därför inte faktureras andra statliga myndigheter. Därmed kan ingen kompensationsrätt bli aktuell vid inköp från en annan myndighet.

Om flera myndigheter som omfattas av denna förordning går ihop och gör gemensamma inköp, så kallade samköp, är det den myndighet som betalar skatten till

leverantören (eller motsvarande) som har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående mervärdesskatt.

5 § *Har upphävts genom förordning (2008:1430).*

ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 5 § har upphävts genom ESV:s cirk. 2008:13.

6 § *Har upphävts genom förordning (2008:1430).*

ESV:s allmänna råd till 6 § har upphävts genom ESV:s cirk. 2008:13.

Rekvosition och redovisning mot inkomstitel

7 § En myndighet som en viss månad har bokfört belopp som anges i 4 § får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket. (F. 2003:1040)

ESV:s föreskrifter till 7 §

En myndighet får rekvirera ett belopp motsvarande ingående mervärdesskatt den månad då det ackumulerade bokförda beloppet uppgår till minst 5 000 kronor. Rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt skall dock göras minst en gång per år.

8 § Skatteverket ska betala ut det rekvirerade beloppet inom 10 dagar från det att rekvisitionen kommit in till myndigheten. (F. 2011:225)

ESV:s allmänna råd till 8 §

Vid rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt används den blankett som tillhandahålls av Skatteverket. Om myndigheten så begär fördelar Skatteverket utbetalningen på dels ett gironummer anslutet till räntekonto, dels ett gironummer som inte är anslutet till räntekonto. Myndigheten ska i så fall ange på sin rekvisition hur beloppet ska fördelas på respektive gironummer.

Anvisningar för hur blanketten ska fyllas i och andra anvisningar som rör betalning av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt utfärdas av Skatteverket.

9 § Skatteverket ska redovisa det rekvirerade beloppet mot inkomstiteln Mervärdesskatt när verket betalar ut det till myndigheten. (F. 2011:225)

10 § *Har upphävts genom förordning (2008:1430).*

ESV:s allmänna råd till 10 § har upphävts genom ESV:s cirk. 2008:13.

Ränta

11 § Har en myndighet tillgodoförts ränta till följd av att myndigheten rekviderat ett för högt belopp vid tillämpningen av 4 §, ska myndigheten betala ett belopp motsvarande räntan till Skatteverket, om den tillgodoförda räntan inte är obetydlig. (F. 2008:1430)

ESV:s föreskrifter till 11 §

Vid återbetalning av ett för högt rekviderat belopp enligt 4 § beräknas räntan från den dag då myndigheten fick beloppet utbetalt till räntekontot till och med den dag då återbetalningen görs. Ränteberäkningen grundas på den ränta som motsvarar genomsnittsräntan på räntekontot under perioden.

En myndighet behöver endast beakta sådan ränta som vid återbetalningstillfället överstiger 100 kronor.

ESV:s allmänna råd till 11 §

Vid återbetalning av ett för högt rekviderat belopp enligt 4 § minskar myndigheten månadens rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt i rekvisitionsblanketten med återbetalningsbeloppet inklusive eventuell ränta. Nettobeloppet betalar Skatteverket ut till myndighetens gironummer.

Tillämpningsföreskrifter

12 § Ekonomistyrningsverket får meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av denna förordning.

ESV:s föreskrifter till 12 §

Ekonomistyrningsverket kan i enskilda fall pröva och meddela undantag från föreskrifterna till denna förordning.

Övergångsbestämmelser

2008:1430

1. Denna förordning träder i kraft den 1 februari 2009 och tillämpas för tid från och med den 1 januari 2009.
2. För bidrag som avses i den upphävda 3 § och som har mottagits före den 1 januari 2009 gäller de upphävda paragraferna samt 1 och 11 §§ i sin äldre lydelse.

ESV gör Sverige rikare

- Vi har kontroll på statens finanser, utvecklar ekonomistyrningen och granskar Sveriges EU-medel.
- Vi arbetar i nära samverkan med Regeringskansliet och myndigheterna.