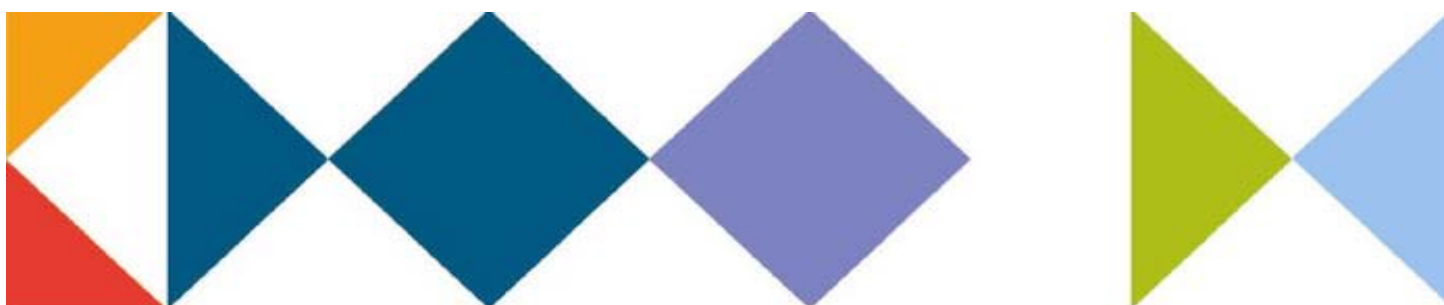




2011:6

Översyn av 1 § förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting





MISSIV

DATUM
2011-04-05
ERT DATUM
2010-10-14

DIARIENR
2010/186-5
ER BETECKNING
Fi2010/4686 (delvis)

Regeringen
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Uppdrag att göra en översyn av 1§ förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting

Statskontoret fick i oktober 2010 regeringens uppdrag att göra en översyn av 1§ förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Enligt uppdraget ska Statskontoret analysera om de i förordningen angivna procentsatserna motsvarar mervärdesskattekostnadernas andelar av de totala verksamhetskostnaderna. Statskontoret ska, utifrån den genomförda analysen, lämna underlag som kan användas för att pröva de procentsatser för ersättning som anges i 1§ förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Statskontoret överlämnar härmed rapporten *Översyn av 1§ förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting* (2011:6).

T.f. generaldirektör Ulf Ållebrand har fattat beslut i detta ärende. Utredningschef Åsa-Pia Järliden Bergström och utredare Arne Lund, föredragande, var närvarande vid den slutliga handläggningen.

Ulf Ållebrand

Arne Lund

Innehåll

Sammanfattning	7
Ersättningsystemet	9
Statskontorets uppdrag	10
Vad visar konsultens rapport?	11
Mervärdesskatt för lokaler	12
Statskontorets slutsatser och rekommendationer	12

Bilagor

1	Regeringsuppdraget	15
2	Viktade värden	19
3	Underlag för bedömning av ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting – Konsultrapport från Öhrlings PricewaterhouseCoopers	21

Sammanfattning

Statskontoret har på regeringens uppdrag gjort en översyn av de procentsatser som anges i 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Syftet med uppdraget har varit att ta fram ett underlag för att kunna pröva om dessa procentsatser motsvarar mervärdesskattekostnadens andelar av kommunernas totala verksamhetskostnader. Syftet med ersättningen är att mervärdesskatten inte ska vara en kostnad för kommunen. Mervärdesskatten ska inte påverka om kommunen väljer att utföra tjänster i egen regi eller upphandla dem från privata entreprenörer.

Analysen har visat att de procentsatser som anges i förordningen generellt sett är högre än de faktiska mervärdesskattekostnaderna. Denna skillnad är särskilt tydlig när lokalkostnaderna exkluderas från övriga verksamhetskostnader, då mervärdesskattekostnadernas andel är lägre i mer personalintensiva verksamheter. Enligt Statskontorets analys skulle en sänkning på 1–2 procentenheter leda till att ersättningsnivån, enligt huvudregeln, bättre motsvarar den faktiska nivån. Det har dock visat sig vara förenat med vissa svårigheter att ta fram mervärdesskattens andel av lokalkostnaderna varför det behövs ytterligare analys i denna del. Det kan även finnas anledning att särskilja ersättningen för mervärdesskatt för lokaler från ersättningen för mervärdesskatt för övrig verksamhet.

Ersättningssystemet

Kommuner och landsting har i enlighet med Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (Ersättningslagen) rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster inom de skattefria områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. En privat entreprenör som t.ex. bedriver friskoleverksamhet, har inte motsvarande avdragsrätt. Ur konkurrenssynpunkt uppstår ett problem eftersom den privata entreprenören därigenom får en merkostnad till följd av mervärdesskattereglerna. För att lösa detta problem har ett särskilt statsbidrag införts med syfte att täcka den mervärdesskatt som indirekt belastar kommuner och landsting vid upphandling av eller bidrag till sådan icke skattepliktig verksamhet som bedrivs av privata entreprenörer. Genom systemet kompenseras kommuner och landsting med en viss procent av priset vid:

- upphandling av verksamhet inom hälso- och sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- bidrag till näringsidkare inom hälso- och sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- hyra av lokaler för särskilt boende

Syftet med ersättningen är att mervärdesskatten inte ska utgöra en kostnad för kommunen. Den bakomliggande tanken är att kostnaden för ingående mervärdesskatt inte ska påverka kommunens beslut om de ska utföra tjänster i egen regi eller upphandla dem från privata entreprenörer. Den bedömning som gjordes vid införandet av ersättningssystemet för drygt tjugo år sedan baserades på att mervärdesskattebelagda kostnader utgjorde 30 procent av den kommunala verksamhetens kostnader.

Ersättningen, som kan ses som ett schablonbelopp, utgår till kommunen eller landstinget efter ansökan hos Skatteverket. Det finns två alternativ för att beräkna ersättningen.

- Alternativ 1 är grundregel och får alltid användas. Ersättningen är 6 procent av den kostnad som ger rätt till ersättning.¹
- Alternativ 2 är en alternativregel som får användas om det framgår av kommunens fakturor att en del av kostnaden gäller lokaler. Ersättningen blir 18 procent av lokalkostnaden² och 5 procent av resterande kostnader.

¹ Detta motsvarar 20 procent av de 30 procent som bedömts utgöra andelen mervärdesskattebelagda kostnader i dessa verksamhetstyper.

² Kommunen får dock inte denna ersättning om fastigheten som lokalen är inrymd i upplåts av staten, en kommun eller ett landsting.

Regler om statsbidraget finns i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Statskontorets uppdrag

Den 14 oktober 2010 gav regeringen Statskontoret i uppdrag att göra en översyn av de procentsatser som anges i 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.³ Uppdraget bifogas i bilaga 1. Statskontoret ska analysera om de i förordningen angivna procentsatserna motsvarar mervärdesskattekostnadernas andelar av de totala verksamhetskostnaderna. Statskontoret ska lämna underlag som kan användas för att pröva de procentsatser för ersättning som anges i 1 § förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Av Statskontorets uppdrag från regeringen framgår att en redovisning ska göras av mervärdesskatteandelen av verksamhetskostnaderna uppdelat på var och en av följande verksamheter:

- förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg,
- grundskola och obligatorisk särskola
- samt gymnasieskola och gymnasiesärskola

I uppdraget ingår även att göra en *bedömning* av mervärdesskatteandelarna uppdelat på

- vård och omsorg om äldre och handikappade,
- individ- och familjeomsorg samt
- hälso- och sjukvård (landsting)

Statskontoret har för genomförandet av uppdraget beslutat anlita en konsult med inriktning på redovisning i offentlig förvaltning. Med utgångspunkt från kommunal och landstingskommunal redovisning har konsulten sammanställt det material som behövs, och varit möjligt att ta fram, för att bedöma de i förordningen angivna procentsatserna. Konsultens rapport bifogas i bilaga 3.

Undersökningen av redovisningen har genomförts i fem kommuner och i ett landsting i enlighet med överenskommet upplägg med Statskontoret. Uppdraget till konsulten har inte omfattat mervärdesskattekostnaderna i de fristående pedagogiska verksamheterna. I den nya skollagen (2010:800) anges att bidrag till fristående skolor, förskoleklasser, fritidshem, förskolor och annan pedagogisk verksamhet ska fördelas efter samma grunder som hemkommunen tillämpar vid fördelning av resurser till egen motsvarande verk-

³ Fi 2010/4686 (delvis). Uppdrag till Statskontoret att göra en översyn av 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

samhet. Bidraget består av ett grundbelopp och ett tilläggsbelopp. Enligt vad skollagen anger ska i grundbeloppet bl.a. ingå ersättning för mervärdesskatt och lokalkostnader. Enligt skolförordningen (2011:185) och gymnasieförordningen (2010:2039) ska kommunens bidrag beslutas per kalenderår och grunda sig på kommunens budget för kommande budgetår och beslutas före kalenderårets början. Det är alltså hemkommunens budgeterade kostnader för de egna kommunala verksamheterna som är utgångspunkten för beräkningen av bidraget till fristående pedagogiska verksamheter.

Vad visar konsultens rapport?

Rapporten visar att de beräknade mervärdesskattekostnadernas andel av verksamhetskostnaderna för förskola, grundskola och gymnasieskola varierar mellan 3,9 procent och 5,3 procent i de undersökta kommunerna. De viktade medelvärdena varierar mellan 4,2 procent och 5,9 procent när lokaler inkluderas. Beräkningen av viktade medelvärden redovisas i bilaga 2. Om momsandelen på lokalkostnader exkluderas (enligt schablonen 18 %) ligger mervärdesskattekostnaderna andel i intervallet 1,8–3,1 procent. De viktade medelvärdena varierar mellan 1,8 procent och 3,5 procent när lokaler exkluderas.

De bedömningar som gjorts avseende vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård visar att mervärdesskattekostnadernas andel uppgår till 4,5 procent, 2,7 procent respektive 3,8 procent för de olika verksamheterna. Om momsandelen för lokalkostnader exkluderas (enligt schablonen 18 %) uppgår mervärdesskattekostnaderna till 2,1 procent, 2,1 procent respektive 2,7 procent.

Vad gäller individ och familjeomsorg redovisas i rapporten även s.k. IFO-boenden som drivs av kommunen i egen regi där mervärdesskatten uppgår till 4,7 procent inklusive lokaler och 3,1 procent exklusive lokaler (fyra boenden).

Konsultens studie visar således att mervärdesskattekostnaderna avseende de pedagogiska verksamheterna de facto är lägre än vad som anges i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Det finns dock en tydlig spridning hos resultaten, vilket tydliggörs i de spann som anges ovan.

Resultaten av de bedömningar som skett avseende vård och omsorg av äldre och personer och personer med funktionsnedsättning, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård indikerar att mervärdesskattekostnadernas andel även för dessa verksamheter är lägre än de procentsatser som anges i förordningen (2005:811).

Konsulten har avgränsat sin undersökning till data från verksamheter i fem kommuner och ett landsting, vilket utgör ett begränsat underlag. Tillsammans med konsulten har vi dock gjort bedömningen att detta urval är att se som förhållandevis representativt och att resultaten därmed kan ge en relativt god bild av de faktiska förhållandena. Konsulten har även redovisat erfarenheter från ett urval tidigare uppdrag inom relevanta områden (se bilaga 1 till konsultens rapport). Det är konsultens uppfattning att resultaten från de tidigare studierna stöder resultaten i den nu aktuella studien.

Mervärdesskatt för lokaler

Det finns betydande svårigheter att beräkna mervärdesskatt i kommunal verksamhet för lokalkostnader inom de områden som uppdraget omfattar. Konsulten har bedömt att det inom ramen för studien inte varit möjligt att ta fram ett tillförlitligt underlag för att beräkna mervärdesskattekostnaderna för de aktuella verksamheterna. För att kunna beräkna mervärdesskatteandelen för de lokaler som ägs av kommunen/landstinget krävs tillgång till faktiska investeringsuppgifter för respektive fastighet vilket skulle vara mycket resurskrävande att få fram. Därutöver har även reglerna för rätten till avdrag för investeringar förändrats, vilket innebär att andra regler gällde före år 1991. Det är även vanligt att kommuner hyr lokaler för vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning. I dessa fall är det särskilt svårt att få fram redovisningsinformation som rör kostnader för mervärdesskatt eftersom uppgifterna finns hos enskilda fastighetsägare. Mot bakgrund av dessa svårigheter har konsulten utgått från den tidigare schablonen på 18 procent för mervärdesskatt för lokaler. Denna schablon har därmed legat till grund för beräkningarna i den bifogade rapporten.

Statskontorets slutsatser och rekommendationer

Med utgångspunkt från den rapport som tagits fram på Statskontorets uppdrag drar vi följande slutsatser.

Konsultens analys indikerar att de procentsatser som anges i förordningen generellt sett är högre än de faktiska mervärdesskattekostnadernas andel av de totala verksamhetskostnaderna. Denna skillnad blir särskilt tydlig när lokalkostnader exkluderas från övriga verksamhetskostnader. Givet att lokalkostnaderna exkluderas hamnar mervärdesskatteandelen i flertalet observationer under 3 procent, vilket är märkbart under den nivå på 5 procent som anges i alternativregeln.

Rapporten visar, som kan förväntas, att mervärdesskattekostnadernas andel av verksamhetskostnaderna är lägst i de verksamheter som är mest personal-intensiva. Undersökningen visar även att det finns betydande svårigheter att beräkna mervärdesskattekostnader för lokalkostnader inom de verksamhetsområden som översynen avser.

Resultatet innebär, enligt Statskontorets uppfattning, att det finns skäl att sänka de procentsatser som anges i förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Med utgångspunkt från den aktuella studien förefaller det vara rimligt att sänka ersättningsnivån med 1–2 procentenheter, givet att momsandelen på lokalkostnaderna ligger på 18 procent. Detta innebär att förordningens procentsats, enligt huvudregeln, skulle ligga i storleksordningen 4–5 procent. Vad gäller alternativregeln indikerar rapporten att ersättningsnivån skulle kunna ligga i storleksordningen 2–3 procent.

Under uppdragets genomförande har det visat sig särskilt svårt att bedöma den faktiska nivån på ersättningen för mervärdesskatt för lokaler. Konsulten konstaterar i rapporten att det finns indikationer på att den faktiska mervärdesskatteandelen vad gäller lokaler kan vara lägre än den nuvarande schablonen på 18 procent. Statskontoret ser ingen anledning att ifrågasätta denna bedömning. Inom ramen för denna studie har det dock inte funnits möjlighet att ta fram ett underlag som kan visa på en lämplig framtida nivå vad gäller mervärdesskatteandelen för lokaler.

Statskontoret bedömer därför att det finns behov av att närmare och mer grundligt analysera reglerna för ersättning av mervärdesskattekostnaderna för lokaler. En sådan studie skulle kunna utgå från en mer detaljerad analys av ett antal typfastigheter/lokaler inom respektive verksamhetsgren. Givet ett representativt urval kan resultaten från en sådan analys antas ge en förhållandevis god uppfattning om mervärdesskattenivån för typiska lokaler inom de aktuella verksamheterna.

Mot denna bakgrund menar Statskontoret att det kan finnas anledning att särskilja ersättningen för mervärdesskatt för lokalen från ersättningen för mervärdesskatt för övriga verksamhetskostnader. Detta skulle innebära att det skapades ett regelverk vad gäller mervärdesskattekostnader för lokaler och ett annat regelverk för övriga mervärdesskattekostnader. Givet en sådan uppdelning skulle en sänkning av nivån i förhållande till den befintliga alternativregeln ändå kunna vara aktuell.

Regeringsuppdraget



Finansdepartementet

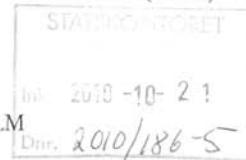
Enkelt / CJ

Regeringsbeslut II 2

2010-10-14

Fi2010/4686 (delvis)

Statskontoret
Box 8110
104 20 STOCKHOLM



Uppdrag till Statskontoret att göra en översyn av 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Statskontoret att göra en översyn av de procentsatser som anges i 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Statskontoret ska analysera om de i förordningen angivna procentsatserna motsvarar mervärdesskattekostnadernas andelar av de totala verksamhetskostnaderna. Statskontoret ska, utifrån den genomförda analysen, lämna underlag som kan användas för att pröva de procentsatser för ersättning som anges i 1 § förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

En redovisning ska göras av mervärdesskatteandelen av verksamhetskostnaderna uppdelat på var och en av följande verksamheter:

- förskoleverksamhet och skolbarnomsorg,
- grundskola och obligatorisk särskola samt
- gymnasieskola och gymnasiesärskola.

Statskontoret ska även göra en bedömning av mervärdesskatteandelarna uppdelat på hälso- och sjukvård, vård och omsorg om äldre och handikappade samt individ- och familjeomsorg.

Statskontoret ska redovisa uppdraget senast den 15 mars 2011.

Regeringen beslutar att ersätta Statskontoret för genomförandet av uppdraget med högst 500 000 kr, såvitt avser Statskontorets kostnad för framtagande av underlag för myndighetens analys. Ersättning utbetalas mot faktura. Kostnaden ska belasta anslaget 4:1 Regeringskansliet m.m. anslagspost 1 Till Regeringskansliets disposition, budgetram 6 Finans-

Postadress
103 33 Stockholm

Telefonväxel
08-405 10 00

E-post: registrator@finance.ministry.se

Besöksadress
Drottninggatan 21

Telefax
08-21 73 86

Telex
117 41 FINANS 5

departementet med 100 000 kronor och budgetram 7 Utbildningsdepartementet med högst 400 000 kronor.

Skälen för regeringens beslut

I samband med skattereformen 1991 gavs kommuner och landsting möjlighet att få ersättning från staten för ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig kommunal verksamhet m.m., såsom utbildning och social verksamhet. Bland annat kan kommuner och landsting ansöka om en särskild ersättning (bidrag) för ingående mervärdesskatt som privata utförare inom ovan nämnda verksamheter inte kan få ersättning för, s.k. dold moms.

I 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting anges att ersättning enligt 5 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting lämnas

1. med sex procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med arton procent för denna del och fem procent för resterande del, samt
2. med arton procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § samma lag.

Ersättning med arton procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund, beställarförbund eller samordningsförbund.

Schablonersättningen om 6 procent är baserad på en skattesats om 25 procent. Efter 1991 har mervärdesskatten sänkts på vissa varor och tjänster. Även kostnadsandelarna kan ha förändrats under åren. Det finns därför anledning att se över om procentsatserna bör ändras.

Utbildningsutskottet har uttalat att momsfrågor kan behöva bli föremål för en generell översyn (bet. 2008/09:UbU13). Bakgrunden är att regeringen i propositionen Offentliga bidrag på lika villkor (prop. 2008/09:171) gjorde bedömningen att det i förordning bör anges att bidraget till enskilda förskolor, fritidshem, förskoleklasser och fristående skolor ska innefatta ersättning för mervärdesskatt och ges enligt den s.k. sexprocentsregeln. Utbildningsutskottet har, med anledning av regeringens proposition Bidragsvillkor för fristående verksamheter (prop. 2009/10:157), upprepat att utskottet skulle välkomna en översyn (bet. 2009/10:UbU22).

På regeringens vägnar



Peter Norman



Karin Gustafsson

Kopia till

Statsrådsberedningen/FC K
Statsrådsberedningen/RK IREV
Finansdepartementet/BA
Finansdepartementet/EIT
Finansdepartementet/SMS
Finansdepartementet/SF
Utbildningsdepartementet/G
Förvaltningsavdelningen/RK EK

Nytt avrapporteringsdatum enligt
överenskommelse med Finansdepartementet är

7 april, 2011,

Arne Lund

Viktade värden



I nedanstående tabeller redovisar vi resultatet avseende mervärdesskatteandelen viktat utifrån de i studien ingående kommunernas relativa andel baserat på invånarantal. Det sammantagna viktade värdet för kommunerna per verksamhetsområde anges inom parentes.

Kommuner	Invånarantal*	Vikt
Eskilstuna kommun	95 577	0,21
Haparanda kommun	10 112	0,02
Kalmar kommun	62 388	0,14
Karlstad kommun	84 736	0,19
Uppsala kommun	194 751	0,44
	447 564	1

Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg

Tabell 1

Kommuner	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Eskilstuna kommun	4,1%	2,5%
Haparanda kommun	2,9%	1,7%
Kalmar kommun	4,2%	1,9%
Karlstad kommun	3,4%	1,4%
Uppsala kommun	4,7%	1,5%
Genomsnitt	3,9% (4,2%)	1,8% (1,8%)

Grundskola och obligatorisk särskola

Tabell 2

Kommuner	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Eskilstuna kommun	6,0%	3,9%
Haparanda kommun	3,7%	2,0%
Kalmar kommun	5,4%	3,2%
Karlstad kommun	5,1%	2,5%
Uppsala kommun	5,4%	2,7%
Genomsnitt	5,1% (5,4%)	2,9% (3,0%)



Gymnasieskola och gymnasiesärskola

Kommuner	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Eskilstuna kommun	6,1%	3,9%
Haparanda kommun	4,0%	2,2%
Kalmar kommun	4,8%	
Karlstad kommun		
Uppsala kommun	6,3%	3,3%
Genomsnitt	5,3% (5,9%)	3,1% (3,5%)

Underlag för bedömning av ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting

- Konsultrapport från Öhrlings PricewaterhouseCoopers



***Underlag för bedömning av ersättning för
viss mervärdesskatt för kommuner och
landsting***

Statskontoret

Rådgivningsrapport

Stockholm den 3 februari 2011

Innehållsförteckning

INLEDNING	3
Uppdrag.....	3
Tillvägagångssätt	4
Lokaler.....	7
MOMSKOMPENSATION - BAKGRUND	8
GENOMGÅNG AV RÄKENSKAPSMATERIAL I FEM KOMMUNER OCH ETT	
LANDSTING.....	10
Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg.....	11
Grundskola och obligatorisk särskola	12
Gymnasieskola och gymnasiesärskola.....	12
Vård och omsorg, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård	13
Vård och omsorg om äldre och handikappade	13
Individ- och familjeomsorg.....	13
Hälso- och sjukvård.....	14
ANALYS OCH SLUTSATSER	15
Syftet med studien	15
Studiens resultat - mervärdesskattens andel av verksamhetskostnaderna	15
Hur skall resultatet tolkas?	15

Inledning

Kommuner och landsting har i enlighet med Ersättningslagen (2005:807) rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster inom de skattefria områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning medan en privat entreprenör som t ex bedriver friskoleverksamhet, inte har motsvarande avdragsrätt. Ur konkurrenssynpunkt uppstår ett problem eftersom den privata entreprenören därigenom får en merkostnad till följd av mervärdesskattegrerna. För att lösa detta problem har ett särskilt statsbidrag införts med syfte att täcka den mervärdesskatt som indirekt belastar kommuner och landsting vid upphandling av eller bidrag till sådan icke skattepliktig verksamhet som bedrivs av privata entreprenörer.

Statsbidraget, som kan ses som ett schablonbelopp, utgår till kommunen eller landstinget efter ansökan med 6 procent av det belopp som betalats ut till upphandlade entreprenörer (alternativregel finns). Den ursprungliga bedömningen som gjordes vid införandet av kompensationen baserades på att mervärdesskattebelagda kostnader i verksamheten utgjorde 30 procent av verksamhetens totalkostnader.

Uppdrag

Regeringen har 2010-10-14 beslutat ge Statskontoret i uppdrag att göra en översyn av 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Statskontoret ska analysera om de i förordningen angivna procentsatserna motsvarar mervärdesskattekostnadernas andel av de totala verksamhetskostnaderna. Statskontoret ska lämna underlag som kan användas för att ompröva de procentsatser för ersättning som anges i 1 § förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Statskontoret har beslutat anlita en expert på redovisning i offentlig förvaltning som utifrån kommunal och landstingskommunal redovisning, kan sammanställa det material som behövs för att bedöma de i förordningen angivna procentsatserna.

Av uppdraget framgår att en redovisning ska göras av mervärdesskatteandelen av verksamhetskostnaderna uppdelat på var och en av följande verksamheter:

- förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg
- grundskola och obligatorisk särskola
- samt gymnasieskola och gymnasiesärskola

I uppdraget ingår även att göra en *bedömning* av mervärdesskatteandelarna uppdelat på

- vård och omsorg om äldre och handikappade
- individ- och familjeomsorg
- hälso- och sjukvård (landsting)

På uppdrag av Statskontoret har PwC genomfört en studie i fem kommuner och ett landsting i syfte att dels redovisa, dels göra en bedömning av mervärdesskattens andel av de totala verksamhetskostnaderna.

Tillvägagångssätt

Urval av kommuner och landsting

Vårt tillvägagångssätt utgår från ovanstående uppdrag och den offert som lämnats. Den fastställda tidsramen har krävt att arbetet bedrivits skyndsamt. Det urval som gjorts av kommuner och landsting har varit beroende av dels vår ambition att få ett så representativt urval av kommuner som möjligt dels att skyndsamt få tillgång till bearbetningsbart räkenskapsmaterial från respektive kommun och landsting som direkt kunde bearbetas. Utifrån vårt kontaktnät kunde efterfrågad redovisning erhållas skyndsamt från fem kommuner och ett landsting vilka enligt vår bedömning på ett rimligt sätt speglar större och mindre kommuner med geografisk spridning.

Kommuner	Invånarantal*	Typ av kommun**
Eskilstuna kommun	95 577	Större stad
Haparanda kommun	10 112	Kommun i glesbefolkad region
Kalmar kommun	62 388	Större stad
Karlstad kommun	84 736	Större stad
Uppsala kommun	194 751	Större stad

* 1 januari 2010

**Uppgifter hämtade ur Kommun- och landstingsdatabasen "KOLADA". Kommuner 50 000 – 200 000 invånare med en tätortsgrad över 70 procent.

Samtliga valda kommuner i gruppen större städer har en hög tätortsgrad. Uppsala och Eskilstuna visar även utifrån klassificering i tidigare Kommundatabaser en likartad struktur med ett antal förortskommuner i Stockholms län såsom Haninge, Södertälje och Huddinge. Vi har även gjort bedömningen att det inom ramen för studien inte varit möjligt att inkludera någon av landets storstäder. Detta framförallt med utgångspunkt i svårigheten att erhålla erforderligt material och göra nödvändiga avstämningar inom ramen för de begränsningar som gällt för uppdraget.

Vi har tidigare gjort en beräkning av mervärdesskatteandelen i Östergötlands läns landsting för ett urval av verksamheter. I denna studie har vi valt att göra motsvarande bedömning för Västmanlands läns landsting. Urvalet har främst baserats på möjligheterna att erhålla erforderligt material för beräkningarna inom given tidsram. Genom vår tidigare studie ges dock möjlighet att relatera resultatet avseende mervärdesskatteandelen för Västmanland även mot ett större landsting.

Metod

När det gäller förskole- och skolverksamheten har vi analyserat verksamheten på en aggregerad nivå per verksamhetsblock för de olika kommunerna. Analysen avseende hälso- och sjukvård (landsting) och social omsorg har utgått från ett urval delverksamheter där betydande konkurrensutsättning finns. För landstingen är en

betydande del av den verksamhet som är konkurrensutsatt hänförlig till primärvård och vuxenpsykiatri. Inom social omsorg gäller motsvarande för särskilda boenden inom äldreomsorgen och hemtjänsten.

I analysen har vi strävat efter att fånga verksamheternas direkta och indirekta kostnader men inte ta med sådana kostnader som hör till den kommunala särarten såsom politiska kostnader och beställarkostnader. Kostnader för köp av verksamhet från andra utförare har också exkluderats.

Uppdraget har till stor del genomförts genom s.k. registeranalys av redovisningstransaktioner hos de utvalda kommunerna/landstinget. Analysen har grundats på underlaget till bokslut 2009. Analysen innebär för de direkta kostnaderna att samtliga inkommande fakturor innehållande mervärdesskatt har identifierats avseende belopp och till vilken verksamhet som de är hänförliga. Det är denna mervärdesskatt som kommunerna har rätt att göra avdrag för men som för privata aktörer är en kostnad.

Beräkningarna av mervärdesskatten för de indirekta kostnaderna har skett genom en kombination av kontroll av räkenskapsmaterial och analytisk granskning, i några fall har en uppskattning av mervärdesskatten skett. Praktiskt har vi gå tillväga på så sätt att mervärdesskatteandelen har beräknats för den kostnadsbärare i kommunen som gjort avdrag för ingående mervärdesskatt. Den analytiska granskningen har skett genom att mervärdesskatteandelen har bedömts för olika kontogrupper med avseende på huruvida kostnaderna avser inköp av skattepliktiga varor/tjänster samt vilken skattesats som är tillämplig. Denna mervärdesskatteandel har sedan tillämpats för de internt fördelade kostnaderna.

För mervärdesskatteandelen avseende lokalkostnader har vi till största delen använt oss av en schabloniserad beräkning (18 procent), se nedan under lokaler.

Metodens tillförlitlighet

Material har erhållits från kommunerna i olika typer av filformat på transaktionsnivå. De uppgifter som legat till grund för beräkningarna i form av verksamhetens kostnader har stämts av med de kommuner och det landsting som lämnat uppgifterna. Avstämning har skett av de totala kostnaderna för de studerade verksamheterna, dels med uppgiftslämnarna och där så varit möjligt även mot andra sammanställningar över kommunens verksamhetskostnader. I några fall har avstämningarna resulterat i att materialet har kompletterats eller korrigerats för att kunna utgöra ett rättvisande underlag för beräkningarna.

En redovisning har även skett gentemot uppgiftslämnarna av hur mervärdesskatten har beräknats för de olika verksamheterna avseende såväl direkta som indirekta kostnader. Mot bakgrund av denna avstämning är vår uppfattning att räkenskapsmaterialet håller en tillräcklig kvalitet för de beräkningar och bedömningar av mervärdesskattens andel av verksamhetskostnaderna som skett inom ramen för uppdraget.

Principerna för fördelning av indirekta kostnader varierar mellan kommuner. Likaså varierar omfattningen på indirekta kostnader beroende på hur verksamheten är organiserad i kommunen, exempelvis avseende måltidsverksamhet och andra

servicefunktioner. Vi har utgått från de fördelningar som tillämpats hos de studerade kommunerna. Analysen av mervärdesskatteandelen för de indirekta kostnaderna har skett i dialog med ekonomer hos de olika kostnadsbärarna. Där granskning av underliggande räkenskapsmaterial och analytisk granskning inte kunnat ske för de fördelade kostnaderna har en uppskattning av mervärdesskatteandelen gjorts med utgångspunkt i vilken typ av kostnader som avses.

Utifrån den metod som valts så är självfallet exaktheten i beräkningarna större för de kostnader som direkt belastat de studerade verksamheterna. Där har vi kunnat göra beräkningen utifrån den faktiskt avdragna mervärdesskatten. För kostnader som först bokförs hos annan kostnadsbärare och sedan fördelas vidare utifrån fastställda fördelningsprinciper kan mervärdesskatteandelen inte beräknas med samma exakthet. Det kan även finnas skillnader i med vilken fullständighet som kommuner och landsting fördelar ut s.k. centrala OH-kostnader. Dessa kostnader utgör dock relativt sett en liten del av de totala verksamhetskostnaderna hos de studerade verksamheterna. Beräkningar vi gjort för dessa centrala kostnader visar även på en mervärdesskatteandel som inte väsentligt avviker från den som redovisas för de studerade verksamheterna. Detta förklaras av att centrala funktioner som ekonomi, personal, kansli etc. i hög grad liksom de studerade verksamheterna är personalintensiva.

De skillnader som finns i omfattningen på och principerna för fördelning av indirekta kostnader mellan kommunerna samt de uppskattningar vi tvingats göra har efter analys bedömts ha mindre effekt på de beräkningar och bedömningar av den totala mervärdesskatteandelen som vi gjort. Huvuddelen av mervärdesskattekostnaderna i verksamheten är hänförliga till direkta kostnader.

Vår bedömning är att den använda metoden (med undantag för lokalkostnader) är tillförlitlig och i allt väsentligt visar de ingående kommunernas och landstingets mervärdesskattesandelar i de verksamheter som undersökts. Att en viss spridning finns i mervärdesskattesandelar mellan de kommuner vi valt ut är naturligt mot bakgrund av hur verksamheten bedrivs och vilka inköp som görs. Skillnaderna i kostnadsstruktur mellan de kommuner som ingår i undersökningen utgörs bl.a. av skillnader i politiska ambitioner för verksamheterna.

En betydligt svårare fråga är resultatets generaliserbarhet jämfört med privata entreprenörers kostnadsstruktur. Det kan finnas en möjlighet att den offentligt bedrivna verksamheten i kommuner och landsting har högre indirekta kostnader än privata aktörer för vissa stödsystem som IT, lönesystem och andra administrativa system. Om så är fallet skulle effekten på mervärdesskattens andel bli att denna blir något lägre i den offentliga verksamheten jämfört med motsvarande verksamhet som bedrivs av privata entreprenörer. I vårt uppdrag har dock inte ingått att göra en jämförande granskning mellan offentliga och privata entreprenörers kostnadsstruktur. Skillnader i lokalkostnader mellan kommunal och privat verksamhet kan påverka mervärdesskattens andel av de totala verksamhetskostnaderna. En större mervärdesskattekostnadsandel hos privata utförare till följd av höga lokalkostnader är dock tänkt att hanteras genom den s.k. alternativregeln i ersättningsystemet.

Lokaler

Den kommunala verksamheten har full kompensation för mervärdesskatt för de lokaler som man själv äger eller hyr av fastighetsägare som debiterar mervärdesskatt på hyran. Dessa fastigheter belastas därför inte av mervärdesskatt.

De kommunalt ägda fastigheterna förvaltas vanligen av annan enhet inom kommunen och hyrs ut internt till de förvaltningar som bedriver verksamheten. Grunden för beräkning av internhyra kan variera mellan kommunerna främst beroende på hur investeringskostnaderna beaktats i hyreskalkylen.

För lokaler som kommunen hyr utan mervärdesskatt från privata fastighetsägare är dennes kostnad för s.k. dold mervärdesskatt som ingår i hyran av förklarliga skäl inte känd för kommunen.

För lokaler som kommunen hyr för vård och omsorg om äldre och handikappade är hyreskostnaden dessutom ofta uppdelad på en mervärdesskattepliktig del (lokaler) och en mervärdesskattefri del (lägenheter) vilket ytterligare försvårar beräkningen av mervärdesskattens andel av den totala hyreskostnaden.

Den gjorda undersökningen har visat på betydande svårigheter att beräkna mervärdesskatt i kommunal verksamhet för lokalkostnader inom de områden som utredningen omfattar. Vi har inom ramen för studien bedömt att vi inte kunnat få fram ett tillförlitligt material för att beräkna mervärdesskatteandelen av lokalkostnaderna för de studerade verksamheterna. För att kunna beräkna mervärdesskatteandelen hos de lokaler som ägs av kommunen/landstinget krävs tillgång till faktiska investeringsutgifter för respektive fastighet. Andra regler gäller även för rätten till avdrag avseende mervärdesskatt för investeringar gjorda före 1991. Det krävs även tillgång till underlag för drift- och underhållskostnader för berörda lokaler. Begränsningar i åtkomst till erforderligt material och skillnader mellan kommunerna i redovisning av investeringar, drift- och underhållskostnader samt principer för intern hyressättning innebär betydande metodproblem. En ytterligare komplikation är även ovan redovisade problematik kring att fånga mervärdesskatteandelen i förhyrda lokaler. Sammantaget och för att kunna relatera studiens resultat till det 6-procentiga statsbidraget har detta medfört att vi istället valt att använda den gällande schablonen om 18 procent som underlag för beräkning av mervärdesskatteandelen för lokalkostnader.

Den tidigare statliga utredning som fastslog en mervärdesskatteandel för lokalkostnader om 18 procent baserade sina beräkningar på SABO statistik för omsorgslokaler¹. Då det kunde antas att samma förhållanden även gäller för andra verksamhetslokaler har samma procentsats tillämpats generellt i ersättnings-systemen för mervärdesskatt. Några väsentliga förändringar i mervärdesskattehänseende relaterat till lokalhantering har inte skett därefter. Mot denna bakgrund har vi bedömt att en mervärdesskatteandel om 18 procent har kunnat användas i studien. De beräkningar vi gjort inom ramen för uppdraget tyder dock på att en mervärdesskatteandel på 18 procent kan vara något högre än de verkliga mervärdesskattekostnaderna i kommunerna. Denna beräkning är dock baserad på

¹ Ds 1997:74

vissa antaganden och inrymmer ett visst osäkerhetsintervall varför vi valt att tillämpa 18 procent som riktvärde för mervärdesskatteandelen i beräkningarna.

Vid beräkning av mervärdesskatteandelen på kommunens internhyra har vi antagit att mervärdesskatten utgör 22,5 procent av hyran då denna är exkl. mervärdesskatt, d.v.s. avdrag för mervärdesskatt har skett av annan kostnadsbärare i kommunen. För externt hyrda lokaler med redovisad mervärdesskatt har den faktiska mervärdesskatten använts.

Mot bakgrund av svårigheterna att beräkna de exakta mervärdesskattekostnaderna för lokaler har vi valt att i tabellerna redovisa mervärdesskattens andel av verksamhetskostnaderna inklusive respektive exklusive lokalkostnader. Detta i syfte att tydliggöra lokalkostnadernas mervärdesskatteandel av de totala verksamhetskostnaderna.

Momskompensation - bakgrund

För att finansiera sänkningen av inkomstskatten i samband med skattereformen 1991 breddades basen för mervärdesskatt och skatteplikt infördes för i princip alla varor och tjänster. En generell skattesats på 25 procent infördes och de reduceringsregler som tidigare funnits slopades.

Före skattereformen hade kommuner och landsting (kommuner) endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt hänförlig till skattepliktig verksamhet såsom exempelvis VA och renhållning. För skattefri verksamhet förelåg inte någon avdragsrätt utan ingående mervärdesskatt utgjorde en kostnad för kommunerna som finansierades över budgeten.

Införandet av en enhetlig skattesats på 25 procent innebar ökade kostnader till följd av mervärdesskatt för kommunerna. Detta skulle kunna medföra att kommunerna i större utsträckning än tidigare utförde skattepliktiga tjänster avseende t.ex. fastighetsförvaltning som avsåg fastigheter som användes i skattefri verksamhet i egen regi. För att kostnaden för mervärdesskatt skulle vara neutral i valet mellan att upphandla eller utföra skattepliktiga tjänster i egen regi infördes en i princip generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv av varor och tjänster.

Införandet av den generella avdragsrätten innebar dock att avdrag för ingående mervärdesskatt även medgavs för kostnader som var hänförliga till skattefria tjänster inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. För de fall kommunen upphandlade eller gav bidrag till näringsidkare som bedrev verksamhet inom dessa områden infördes en möjlighet för kommunerna att få ett särskilt statsbidrag. Avsikten var att bidraget skulle täcka den mervärdesskatt, s.k. dold moms, som kommunerna indirekt blev belastade med genom att näringsidkarna inte kunde göra avdrag för ingående mervärdesskatt eftersom tjänsterna inom de aktuella områdena inte var skattepliktiga.

Ersättning utgick till kommunen med 6 procent av kommunens kostnad för upphandling eller bidrag inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Reglerna kom till för att motverka konkurrenssnedvridningar vid kommunens val mellan å ena sidan verksamhet i egen regi och å andra sidan

upphandling från eller bidrag till näringsidkare inom de aktuella områdena. Ersättningen var generell oavsett inom vilket av områdena verksamheten bedrevs och oavsett den faktiska mervärdesskattebelastningen.

Ersättningen baserades på att lönekostnaderna utgjorde 70 procent och att mervärdesskattebelagda kostnader utgjorde 30 procent av verksamhetens totalkostnad. Mervärdesskattens andel av totalkostnaden utgjorde då 6 procent (20 % x 30). Ersättningen avsåg även att kompensera för dold moms på lokalkostnader. Utbetalning av ersättning sker efter ansökan till Skatteverket (SKV).

I samband med Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 överfördes kommunernas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som var hänförlig till skattefri verksamhet från det ordinarie mervärdesskattesystemet till det s.k. kommunkontosystemet enligt den nu gällande ersättningslagen (2005:807).

Systemet medförde dock vissa nackdelar ur konkurrensneutralitetssynpunkt i de fall entreprenören bedrev verksamheten i egna eller hyrda lokaler. Ersättningen på 6 procent räckte inte till för att kompensera kommunerna för dold moms som ingick i entreprenörens lokalkostnader. Om motsvarande verksamhet hade bedrivits i lokaler som ägts av kommunen hade ingående mervärdesskatt på lokalkostnaderna ersatts från kommunkontosystemet.

Från den 1 juli 1998 infördes därför rätt till ersättning från kommunkontosystemet för mervärdesskatt hänförlig till lokalkostnader.

Ersättning utgår enligt huvudregeln med 6 procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning till entreprenörer som bedriver verksamhet inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning, eller om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med 18 procent för denna andel och 5 procent för resterande del.

Ersättning utgår också med 18 procent av kostnaden vid hyra av lokal för äldreboende och LSS-boende.

Av betänkandet Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (Ds 1997: 74 sid 61) framgår att arbetsgruppen har beräknat mervärdesskattens andel av kostnaden för omsorgsbostäder till 18 procent och använt samma procentsats även för andra verksamhetslokaler samt tjänstedelen av kostnaden till 5 procent utifrån kommunernas räkenskapsammandrag för år 1996. Ersättningen med 18 procent är avsedd att täcka kostnaden för mervärdesskatt avseende investeringskostnader och drift- och underhållskostnader.

Uthyrning av fastighet är enligt huvudregeln undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt. En fastighetsägare kan under vissa förutsättningar efter ansökan hos SKV beviljas frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Fastighetsägaren ska då debitera mervärdesskatt med 25 procent på de uthyrda lokalerna och har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som belöper på dessa lokaler. De lokaler som hyrs ut med frivillig skattskyldighet omfattas inte av ersättningslagens bestämmelser.

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som belöper på stadigvarande bostad föreligger inte vare sig i det ordinarie mervärdesskattesystemet eller i kommunkontosystemet. Stadigvarande bostad kan därför inte heller hyras ut med frivillig skattskyldighet. Reglerna om stadigvarande bostad har därför inneburit betydande gränsdragningsproblem för fastighetsägarna dels frågan om hur en lägenhet ska vara utrustad för att klassificeras som stadigvarande bostad dels frågan om vilka ytor som ska hänföras till stadigvarande bostad för att bedöma avdragsrätten för ingående mervärdesskatt då fastigheten hyrs ut med frivillig skattskyldighet. Frageställningarna har vid ett flertal tillfällen prövats av skattedomstolarna (Jfr bl.a. RÅ 1993 ref 30).

Genomgång av räkenskapsmaterial i fem kommuner och ett landsting

I följande tabeller redovisas resultatet av de beräkningar som gjorts avseende mervärdesskattens andel av de totala verksamhetskostnaderna för verksamhet i fem kommuner och ett landsting. Urvalet av kommuner har gjorts med avseende på att erhålla såväl geografisk spridning som representation av kommuner med olika storlek/invånarantal.

Beräkningarna omfattar såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader avses löner och andra personalkostnader samt övriga verksamhetskostnader i form av varu- och tjänsteinköp från externa leverantörer. De direkta kostnaderna svarar för den större delen av verksamhetens kostnadsmassa. Beräkningen av mervärdesskatt för direkta kostnader har till största delen skett via faktisk avdragen mervärdesskatt på ingående fakturor i de aktuella kommunerna. Härigenom har skillnader i mervärdesskatt mellan olika varor och tjänster kunnat beaktas fullt ut.

Med indirekta kostnader avses internt fördelade kostnader i kommunen eller landstinget där mervärdesskatten dragits av hos annan kostnadsbärare.

Som redovisats ovan är beräkning av mervärdesskatt avseende lokaler förknippat med särskilda svårigheter. Det har inom ramen för uppdraget inte varit möjligt att få fram underlag för en mer specifik beräkning av mervärdesskatteandelen för lokalkostnader. För lokaler har därför i huvudsak gällande procentsats som tillämpas vid alternativregeln (18 procent) använts som schablon. Där internhyra utgår har denna bedömts motsvara lokalhyra.

Tillämpad metod innebär att resultatet inte kan ses som en exakt beräkning utan omges av ett visst osäkerhetsintervall. Vår bedömning är dock att beräkningen ger en god indikation på mervärdesskattens andel av de totala verksamhetskostnaderna.

Beräkningarna syftar till att spegla mervärdesskattens andel av kommunens och landstingets verksamhetskostnader för verksamhet som bedrivs i egen regi. Kostnader i form av ersättningar till verksamhet som bedrivs av alternativa utförare (privata entreprenörer och andra kommuner/landsting) har därför exkluderats.

För uppdraget att göra en *bedömning* av mervärdesskatteandelarna uppdelat på vård och omsorg om äldre och handikappade, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård har beräkningar gjorts utifrån en kommun och ett landsting. Beräkningarna har skett enligt samma metodik som ovan.

I bilaga 2 redovisas sammanställningar av räkenskapsunderlaget för ingående kommuner och landsting.

Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg

Beräkningarna grundas på kostnader i bokslut 2009 för förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg i kommunerna i tabell 1.

Tabell 1

Kommuner	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Eskilstuna kommun	4,1 %	2,5 %
Haparanda kommun	2,9 %	1,7 %
Kalmar kommun	4,2 %	1,9 %
Karlstad kommun	3,4 %	1,4 %
Uppsala kommun	4,7 %	1,5 %
Genomsnitt	3,9 %	1,8 %

Tabell 1 visar att den beräknade momsandelen av verksamhetens kostnader för förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg uppgår till mellan 2,9 och 4,7 procent i de undersökta kommunerna. Den genomsnittliga mervärdesskatteandelen för de ingående kommunerna uppgår till 3,9 procent.

Om lokalerna exkluderas uppgår momsandelen till mellan 1,4 och 2,5 procent. Den genomsnittliga mervärdesskatteandelen exklusive lokaler för de ingående kommunerna uppgår till 1,8 procent.

Grundskola och obligatorisk särskola

Beräkningarna grundas på kostnader i bokslut 2009 för grundskola och obligatorisk särskola i kommunerna i tabell 2.

Tabell 2

Kommuner	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Eskilstuna kommun	6,0 %	3,9 %
Haparanda kommun	3,7 %	2,0 %
Kalmar kommun	5,4 %	3,2 %
Karlstad kommun	5,1 %	2,5 %
Uppsala kommun	5,4 %	2,7 %
Genomsnitt	5,1 %	2,9 %

Tabell 2 visar att den beräknade momsandelen av verksamhetens kostnader för grundskola och obligatorisk särskola uppgår till mellan 3,7 och 6,0 procent i de undersökta kommunerna. Den genomsnittliga momsandelen för de ingående kommunerna uppgår till 5,1 procent.

Om lokalerna exkluderas uppgår momsandelen till mellan 2,0 och 3,9 procent. Den genomsnittliga momsandelen exklusive lokaler för de ingående kommunerna uppgår till 2,9 procent.

Gymnasieskola och gymnasiesärskola

Beräkningarna grundas på kostnader i bokslut 2009 för gymnasieskola och gymnasiesärskola i kommunerna i tabell 3.

Tabell 3

Kommuner	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Eskilstuna kommun	6,1 %	3,9%
Haparanda kommun	4,0 %	2,2 %
Kalmar kommun	4,8 %	*)
Karlstad kommun	**)	
Uppsala kommun	6,3 %	3,3 %
Genomsnitt	5,3 %	3,1 %

*) Bedrivs i kommunalförbund. Lokalkostnaden är okänd. Interna och externa hyreskostnader ingår i de direkta kostnaderna. Avlyft moms på registrerade hyresförhållanden ingår.

**) Verksamheten bedrivs under gemensam nämnd.

Tabell 3 visar att den beräknade momsandelen av verksamhetens kostnader för gymnasieskola och gymnasiesärskola uppgår till mellan 4,0 och 6,3 procent i de undersökta kommunerna. Den genomsnittliga momsandelen för de ingående kommunerna uppgår till 5,3 procent.

Om lokalerna exkluderas uppgår momsandelen till mellan 2,2 och 3,9 procent. Den genomsnittliga momsandelen exklusive lokaler för de ingående kommunerna uppgår till 3,1 procent.

Vård och omsorg, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård

I uppdraget har även ingått att göra en bedömning av mervärdesskatteandelarna uppdelat på följande verksamhetsområden:

- vård och omsorg om äldre och handikappade
- individ- och familjeomsorg
- hälso- och sjukvård

Vård och omsorg om äldre och handikappade

Beräkningarna i tabell 4 grundas på kostnader i bokslut 2009 för särskilt boende, hemtjänst, daglig verksamhet enligt LSS samt boende enligt LSS.

Tabell 4

Kommun	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Kalmar kommun	4,5 %	2,1 %

Tabell 4 visar att den beräknade momsandelen av verksamhetens kostnader för vård och omsorg om äldre och handikappade uppgår till 4,5 procent. Om lokalerna exkluderas uppgår momsandelen till 2,1 procent.

Individ- och familjeomsorg

Beräkningarna i tabell 5 grundas på kostnader i bokslut 2009 för kommunens individ- och familjeomsorg samt för boenden för barn och vuxna.

Tabell 5

Kommun	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Kalmar kommun	2,7 %	2,1 %
IFO-boenden (4 st)	4,7 %	3,1 %

Tabell 5 visar att den beräknade momsandelen av verksamhetens kostnader för individ- och familjeomsorg uppgår till 2,7 procent. Om lokalerna exkluderas uppgår momsandelen till 2,1 procent.

Motsvarande momsandel av verksamhetens kostnader för de 4 boenden (3 för barn och ett för vuxna) kommunen driver i egen regi uppgår till 4,7 procent inklusive lokaler och 3,1 procent exklusive lokaler.

Hälso- och sjukvård

Beräkningarna i tabell 6 grundas på kostnader i bokslut 2009 för primärvård samt psykiatri i Västmanlands läns landsting.

Tabell 6

Västmanlands läns landsting	Momsandel av verksamhetens kostnader inkl. lokaler	Momsandel av verksamhetens kostnader exkl. lokaler
Primärvård	4,0 %	3,0 %
Psykiatri	3,6 %	2,4 %
Genomsnitt	3,8 %	2,7 %

Tabell 6 visar att den beräknade momsandelen av verksamhetens kostnader för hälso- och sjukvård uppgår till mellan 3,6 och 4,0 procent i de undersökta delområdena. Den genomsnittliga momsandelen uppgår till 3,8 procent.

Om lokalerna exkluderas uppgår momsandelen till mellan 2,4 och 3,0 procent. Den genomsnittliga momsandelen exklusive lokaler uppgår till 2,7 procent.

Analys och slutsatser

Syftet med studien

Syftet med uppdraget har varit att ta fram underlag för att kunna bedöma huruvida nuvarande procentsatser (6 % alternativt 5 % resp. 18 %) för ersättning till kommuner och landsting motsvarar mervärdesskattkostnadernas andel av de totala verksamhetskostnaderna baserat på kommunal redovisning. Ersättningen till kommunerna utgår i syfte att skapa konkurrensneutralitet vid upphandling från eller bidrag till entreprenörer som bedriver verksamhet inom de undersökta områdena jämfört med om kommunen bedrivit motsvarande verksamhet i egen regi.

Studiens resultat - mervärdesskattens andel av verksamhetskostnaderna

Studien visar att de beräknade mervärdesskattkostnadernas andel av verksamhetskostnaderna för de pedagogiska verksamhetsblocken, förskola, grundskola och gymnasieskola i genomsnitt varierar mellan 3,9 och 5,3 procent i de undersökta kommunerna. Om lokalerna exkluderas uppgår mervärdesskattkostnadernas andel i genomsnitt till mellan 1,8 och 3,1 procent.

De bedömningar vi gjort för en kommun och ett landsting avseende vård och omsorg om äldre och handikappade, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård visar på en mervärdesskatteandel om 4,5, 2,7 respektive 3,8 procent för de studerade verksamheterna.

Hur skall resultatet tolkas?

Pedagogiska verksamheter

Resultatet i studien avseende de pedagogiska verksamheterna, förskola, grundskola och gymnasieskola indikerar utifrån vår bedömning, även med hänsyn tagen till vissa osäkerhetsfaktorer och gjorda antaganden, att mervärdesskatteandelen för dessa verksamheter de facto är något lägre än de aktuella procentsatserna i det särskilda statsbidraget. Resultatet styrks även av liknande undersökningar som vi tidigare genomfört i ett antal kommuner, se bilaga 1. Det bör samtidigt noteras att det finns en spridning i resultatet mellan de studerade kommunerna och mellan olika verksamhetsområden. Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg redovisar enligt studien den lägsta mervärdesskatteandelen medan andelen för grundskole- och gymnasieverksamheten generellt ligger något högre. För två av kommunerna ligger mervärdesskatteandelen, inklusive lokalkostnader, för de två senare verksamhetsområdena, i tre fall i nivå med eller något högre än 6 procent. De kommuner som redovisar en högre mervärdesskatteandel inom dessa områden är även de som kan antas ha en struktur som i stora delar är likartad med ett antal förortskommuner i Stockholms län. Samtidigt kan noteras att mervärdesskatteandelen exklusive lokalkostnader generellt för de studerade kommunerna ligger på en lägre nivå än de 5 procent som tillämpas vid den s.k. alternativregeln.

Urvalet av kommuner i studien avseende de pedagogiska verksamheterna är enligt vår bedömning tillräckligt stort för att underlaget skall kunna ligga till grund för en generaliserad bedömning av mervärdesskattens andel av verksamhetskostnaderna. Det är enligt vår bedömning rimligt att anta en viss spridning avseende mervärdesskatteandelen mellan olika utförare inom kommunsektorn liksom det sannolikt även förekommer en variation bland privata utförare. Sammantaget bedömer vi dock att det genomsnittliga resultatet tämligen väl speglar hur mervärdesskatteandelen förhåller sig till de totala verksamhetskostnaderna. Resultatet indikerar dock att det finns en problematik med en generell ersättningsnivå för hela kommunsektorn då det finns en spridning avseende mervärdesskatteandelen såväl mellan olika kommuner som mellan olika verksamhetsområden.

Inom ramen för studien har vi även haft kontakt med friskolornas riksförbund samt två större företag inom utbildningsområdet. Vid dessa kontakter har bl.a. diskuterats vilken relevans resultatet i studien har på privat driven utbildningsverksamhet. Friskolorna har i det avseendet framfört att man anser sig ha mervärdesskattekostnader som är högre än kommunerna och den 6 procentiga ersättningen, i första hand är relaterat till högre lokalkostnader och anskaffnings- eller investeringskostnader kopplat till nystartade verksamheter. I vilken utsträckning den s.k. alternativregeln i ersättningssystemet hanterade problematiken kring högre lokalkostnader framkom inte vid denna avstämning.

Vi har inte möjlighet att bedöma huruvida dessa framförda synpunkter gäller generellt för landets friskolor. Det är dock sannolikt att anta utifrån den mångfald företag och organisationer som driver fristående förskole- och skolverksamhet med olika inriktning och omfattning att det finns en variation avseende mervärdesskattens andel av de totala verksamhetskostnaderna såväl mellan olika utförare som olika förskole- och skolenheter.

Svårigheterna att beräkna mervärdesskatt på lokaler i den kommunala verksamheten har inneburit att vi valt att i huvudsak utgå från att mervärdesskatteandelen för lokalkostnader uppgår till 18 procent. Beräkningar gjorda i studien indikerar dock att mervärdesskatteandelen för lokaler i kommunal verksamhet kan vara något lägre än 18 procent. Dessa beräkningar baseras dock till vissa delar på antaganden och rymmer därmed en viss osäkerhet. Vid beräkning av lokalkostnaderna har vi, där verksamheten inte har egna bokförda lokalkostnader, utgått från att internhyran speglar lokalkostnaden. Som framgår av tabellerna utgör mervärdesskatten för lokaler en betydande andel av den totala mervärdesskatten. För de pedagogiska verksamheterna är den genomsnittliga mervärdesskatteandelen exklusive lokaler drygt 2 procentenheter lägre än då lokalkostnaderna inkluderas.

En förklaring till den relativt låga andelen mervärdesskatt, när lokaler exkluderas, är att de verksamhetsområden som ingått i studien alla är mycket personalintensiva och att de verksamhetskostnader som omfattar mervärdesskatt utgör en begränsad del av kostnadsmassan. Den markanta skillnaden för mervärdesskatteandelen av verksamhetskostnaderna då lokalkostnaderna exkluderas bör enligt vår mening särskilt beaktas då överväganden skall ske kring de procentsatser för ersättning som anges i 1 § förordningen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och

landsting. Det gäller särskilt vid omprövningen av de procentsatser som tillämpas för den s.k. alternativregeln.

Vård och omsorg, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård

Resultatet för de bedömningar som skett avseende verksamheterna vård och omsorg om äldre- och handikappade, individ- och familjeomsorg samt hälso- och sjukvård indikerar även för dessa verksamheter att mervärdesskatteandelen är lägre än den generella ersättningsnivån. Det kan finnas skäl att anta att mervärdesskatteandelen för dessa verksamheter, vilket styrks av studien, är lägre än för de pedagogiska verksamheterna utifrån att verksamheterna är än mer personalintensiva. Lokalkostnadernas påverkan avseende mervärdesskatteandelen av verksamhetskostnaderna synes generellt inte vara lika påtaglig för dessa verksamheter.

Vad avser de beräkningar vi genomfört avseende hälso- och sjukvård (landsting) har de genomförts inom primärvård och psykiatri som erfarenhetsmässigt även är de områden som i störst utsträckning är konkurrensutsatta. Resultatet avseende mervärdesskatteandelen för dessa verksamheter överensstämmer i hög grad med motsvarande beräkning som vi gjort i Östergötlands läns landsting.

Vilka verksamheter som är föremål för konkurrensutsättning kan variera mellan olika landsting. Vi bedömer att det kan finnas skäl att anta att mervärdesskatteandelen även varierar mellan olika typer av verksamheter inom landstingen.

Avslutande kommentar

Kommunernas kostnader inom de studerade områdena grundas i allt högre grad på prestationsbaserade ersättningar inom ramen för olika valfrihetssystem och andelen upphandlad verksamhet minskar. Ofta baseras prestationsersättningarna i grunden på beräkningar av kostnader för kommunalt driven verksamhet. Kommunens s.k. dolda momskostnad uppstår när särskild ersättning för mervärdesskattekostnader ges till den privata utföraren enligt reglerna ovan. Vilken effekt prestationsbaserade ersättningar inom ramen för olika valfrihetssystem får på ersättningssystemen för mervärdesskatt är enligt vår uppfattning väsentlig att beakta inför eventuella förändringar.

Bilaga 1

Tidigare rapporter

Granskning av affärsmässigheten vid momskompensation av privata utförare. Uppsala kommun, augusti 2007

Rapporten skrevs på uppdrag av Uppsala kommuns revisorer. Den övergripande revisionsfrågan var om momskompensationen till privata utförare är konkurrensneutral i förhållande till offentliga utförare i förhållande till de faktiska kostnaderna för inköp av momspliktiga varor och tjänster.

Beräkningen gjordes på den kommunala verksamheten och omfattar förskola, grundskola, gymnasieskola och äldreomsorg. Beräkningarna av momskostnader har gjorts utifrån en detaljerad kontoredovisning. Den interna hyran ingick ej i beräkningarna. Beräkningarna kom fram till följande momsandelar vilket motsvarar en genomsnittlig momsandel på 2,2 procent:

Uppsala kommun	Förskola	Grundskola	Gymnasie	Äldreomsorg
Andel inbetalad moms av omsättningen	1,6%	1,9%	2,8%	2,5%

Granskningen fann inget skäl att tro att de privata entreprenörerna skulle ha högre andel momsbelagda kostnader än vad som redovisats för motsvarande kommunal produktion med hänvisning till att så få privata entreprenörer tidigare ansökt om kompensation för momsutgifter utöver de tre procent som tidigare varit praxis, trots att detta varit tillåtet.

Underlag för beräkning av momskompensation av privata utförare inom hemtjänst. Västerås stad, november 2007

Rapporten skrevs på uppdrag av Västerås kommun. Beräkningen avser en bedömning av storleken av momsandelen inom hemtjänsten i Västerås stad. Beräkning grundas på en fiktiv beräkning och kvalitetssäkring av uppgifter från den egna verksamheten av vilka momskostnader den egna hemtjänsten skulle ha om verksamheten varit i privat regi.

Jämförelser gjordes även med den pedagogiska verksamheten i Västerås kommun och med andra kommuner (Uppsala, Nacka, Solna) avseende momskompensationens storlek och motiven för detta.

Redovisning avser dels direkta kostnader i verksamheten och dels indirekta kostnader som härrör från overheadkostnader och köp av annan verksamhet i kommunen som hemtjänsten utnyttjar.



Momskompensationen inom det pedagogiska området i Västerås grundades på schabloner.

Förskola	3 %
Grundskola	4 %
Gymnasium	6 %

Momssatserna uppgavs delvis grundas på stickprov i den privata verksamheten före år 2000. Den höga procentsatsen inom gymnasieskolan skulle ses över och hade med andra faktorer än moms att göra. Momskostnaderna uppgavs generellt ha minskat till följd av sänkta momssatser. Privata entreprenörer kunde mot uppvisande av kvitton få högre momskompensation.

Eskilstuna pedagogiska verksamhet uppgavs lämna en momskompensation på 1,5 procent (lokalerna är i kommunal regi). Ingen entreprenör uppges ha kommit in med krav på mer momskompensation.

Beräkning av moms i förhållande till kostnader i grundskola och gymnasium, Linköpings kommun, 2008.

Uppdragsgivare var Linköpings kommun, utbildningsförvaltningen. Utredningsuppdraget är baserat på en registeranalys av kostnader och ingående moms avseende såväl externa som interna kostnader. Underlaget avser år 2007. Syftet var att analysen skulle kunna användas som ett underlag för ersättning till privata utbildningsanordnare anlitade av kommunen.

Den externa delen av uppdraget avser en matchning av kostnader och ingående moms på verifikationsnummernivå. I analysen har tagits hänsyn till årsskiftesproblematik och kostnader som varit gemensamma med andra förvaltningar. Avskrivningar har momsbelagts. De interna kostnadernas momsandel har analyserats tillsammans med ekonomer inom förvaltningen.

Analys av momsens andel av kostnaderna för förskoleverksamhet hade tidigare utförts av förvaltningen själv. Metod är okänd.

Linköpings kommun	Förskola	Grundskola	Gymnasie
Moms i förhållande till kostnader	1,7 %	3,6 %	4,0 %



Beräkning av moms i förhållande till kostnader för vuxenpsykiatri inom landstinget i Östergötland, 2010.

Beställare har varit landstinget i Östergötland. Utredningsuppdraget är fullgjort på samma sätt som för Linköpings kommun. Metoden är densamma. I utredningsuppdraget har inte gjorts fiktiva momspåslag avseende avskrivningar. Underlaget avser år 2009.

Landstinget i Östergötland	vuxenpsykiatri
Moms i förhållande till kostnader	2,4 %

Beräkning av moms i förhållande till kostnader för primärvård inom landstinget i Östergötland, 2010.

Beställare har varit landstinget i Östergötland. Utredningsuppdraget är fullgjort på samma sätt som för vuxenpsykiatri. Metoden är densamma. I utredningsuppdraget har inte gjorts fiktiva momspåslag avseende avskrivningar. Underlaget avser år 2009.

Landstinget i Östergötland	primärvård
Moms i förhållande till kostnader	2,9 %

Resultatet av utredningsuppdraget har använts som ett underlag för att reducera den extra ersättning (6 %) privata utförare inom primärvårdsområdet tidigare schablonmässigt erhållit.

Bilaga 2



Direkta kostnader: Med direkta kostnader avses verksamhetskostnader direkt inköpta av verksamheten från andra leverantörer än den egna kommunen.
 Indirekta kostnader: Med indirekta kostnader avses inköp internt inom kommunen. Momsen är beräknad utifrån övriga förvaltningars momsandel av de totala kostnaderna.

Sammanställning utbildning Eskilstuna (exkl Torshälla stadsdelsnämnd)				
Kommentarer till fördelning av ingående moms i förhållande till kostnader för förskola och skolbarnomsorg, grundskola och obligatorisk sarskola samt gymnasieskola och gymnasiesarskola i Eskilstuna kommun.				
Barn o utbildningsförvaltningen				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	311 156 449	29 812 676		Med direkta kostnader avses verksamhetskostnader direkt inköpta av verksamheten från andra leverantörer än den egna kommunen. I kostnaden ingår förvaltningens kostnader från externa parter. Till externa parter räknas även kommunala företag. Lokaler och personalkostnader redovisas särskilt.
Lokalkostnader	289 086 330	52 250 675	18,07	Lokaler hyrs främst av det kommunala fastighetsbolaget. Moms på externa lokaler har beräknats genom matchning av verifikationer. Till externa lokalkostnader, där matchning inte har lett fram till någon moms, har moms beräknats till 18 % av kostnaden. Till interna lokalkostnader har momsen beräknats till 22,5 % av kostnaden.
Personalkostnader	1 206 265 991			Personalkostnaden har redovisats särskilt. Dess andel av den totala kostnaden kan ge ett riktvärde för momsschablon.
Justeringar Jan		940 000		Momsen på dessa kostnader är kopplade till andra fakturor än de interna, varför momsen därför har beräknats särskilt. Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms



				bygger på matchning av verifikationsnummer.
Just gem kostn		-2 254 138		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	1 806 508 770	80 749 213	4,46	
Indirekta kostnader	38 123 402	2 218 782	5,82	Med indirekta kostnader avses inköp internt från kommunen. Eventuella lokal- och personalkostnader ingår inte i beloppet. Momsen är beräknad till övriga förvaltningar momsandel av de totala kostnaderna.
Summa kostnader	1 844 632 178	82 967 995	4,50	
Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	70 615 852	12 531 043	17,75	Beräkningarna för förskolans, grundskolans och gymnasieskolans direkta kostnader, bygger på kostnader kopplade till begreppet verksamhet. I kostnaden ingår enbart kostnader angivna till de olika verksamheterna. Det finns inga OH-kostnader eller andra administrativa kostnader, som en kommunal förvaltning normalt belastar sina verksamheter med. Det finns inga kapitaltjänstkostnader och dylikt.
Lokalkostnader	58 525 190	10 397 624	17,77	Momsen på lokalkostnaden är beräknad enligt följande: Extern hyra med moms – kostnaden och momsen Extern hyra utan moms – kostnaden och moms 18 % av kostnaden Intern hyra – kostnaden och moms 22,5 % av kostnaden.
Personalkostnader	423 325 024		73,91	Personalkostnadens andel av de totala kostnaderna är beräknade beskrivning ovan.



Justeringar Jan		280 000		Justering för januari månad 2009 låter sig inte göras på verksamhetsnivå, varför en beräkning har gjorts för förskolas, grundskolans och gymnasieskolans andel av förvaltningens totala andel av denna justering.
Just gem kostn		-674 213		Justering av gemensamma kostnader kan ej heller den göras på verksamhetsnivå, varför den beräkningen har beräknats utifrån förvaltningens totala beräkning.
Summa direkta kostnader	552 466 066	22 534 454	4,08	
Indirekta kostnader	7 731 457	449 971	5,82	
Summa kostnader	560 197 523	22 984 425	4,10	
Grundskola och obligatorisk särskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	138 603 214	18 171 851	13,11	Se anmärkningar för förskolan
Lokalkostnader	161 754 031	29 235 223	18,07	
Personalkostnader	477 345 594		58,44	
Justeringar Jan		395 000		
Just gem kostn		-948 992		
Summa direkta kostnader	777 702 839	46 853 082	6,02	
Indirekta kostnader	20 989 446	1 221 586	5,82	
Summa kostnader	798 692 285	48 074 668	6,02	



Gymnasieskola och gymnasiesärskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	120 165 220	12 652 990		Se anmärkningar för förskolan
Lokalkostnader	61 576 234	11 156 532	18,12	
Personalkostnader	202 710 042		45,78	
Justeringar Jan		185 000		
Just gem kostn		-444 065		
Summa direkta kostnader	384 451 496	23 550 457	6,13	
Indirekta kostnader	6 135 423	357 082	5,82	6
Summa kostnader	390 586 919	23 907 539	6,12	

Sammanställning: Pedagogiska verksamheter i Kalmar kommun				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg				
Direkta kostnader	19 287 739	4 086 634		Kostnaden har eliminerats med interkommunala ersättningar och bidrag till privat bedriven förskoleverksamhet med 20 985 000 kronor.
Lokalkostnader	33 966 487	7 724 117		
Personalkostnader	242 001 958			I lönebeloppet ingår OH-kostnader med ca 32 904 883 kronor.
Justeringar Jan		1 170 000		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008.



				Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-870 000		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	295 256 184	12 110 751	4,10 %	
Indirekta kostnader exkl löner	8 258 840	738 341		Förvaltningsinternt om ca 2 263 000 kronor är eliminerat. De större momsbeloppen avseende de interna kostnaderna är beräknad tillsammans med ekonomer och förvaltningsansvariga inom förvaltningen.
Summa kostnader samt moms och momsandel	303 515 024	12 849 092	4,23 %	

Grundskola och obligatorisk särskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	46 614 197	9 404 793		Kostnaden har eliminerats med interkommunala ersättningar och bidrag till privat bedriven förskoleverksamhet med 28 392 000 kronor.
Lokalkostnader	46 209 596	10 496 181		
Personalkostnader	306 813 573			I lönebeloppet ingår OH-kostnader med ca 45 330 664 kronor.
Justeringar Jan		976 000		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.



Just gem kostn		-1 615 000		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsens i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning, därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	399 637 366	19 261 974	4,82 %	
Indirekta kostnader exkl löner	19 874 076	3 228 890		Förvaltningsinternt om ca 3 061 700 kronor är eliminerat. De större momsbeloppen avseende de interna kostnaderna är beräknad tillsammans med ekonomer och förvaltningsansvariga inom förvaltningen.
Summa kostnader samt moms och momsandel	419 511 442	22 490 864	5,36 %	

Gymnasieskola och gymnasiesärskola (kommunalförbund)				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	224 858 000	25 092 000		Kostnaden har eliminerats med interkommunala ersättningar och bidrag till externt bedriven skolverksamhet med 67 000 000 kronor. Hyrorna (ca 69,9 miljoner kronor) som ingår i den redovisade externa kostnaden är i många fall inhyrningar från kommunerna och i sådana fall inte momsade. I momsbeloppet ingår "affärsmoms" med 812 300 kronor.
Direkta kostnader, löner	296 210 000			-
Summa direkta kostnader	521 068 000	25 092 000	4,82 %	
Summa kostnader samt moms och momsandel	521 068 000	25 092 000		



Sammanställning: Äldre- och handikappomsorg samt Individ- och familjeomsorg i Kalmar kommun				
Äldre- och handikappomsorg				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	88 450 339	21 703 600		Kostnaden har eliminerats med bidrag och ersättningar till privat bedriven omsorg om äldre och handikappade med 52 657 458 kronor.
Lokalkostnader	128 164 498	29 043 241		
Personalkostnader	877 794 000			I lönebeloppet ingår OH-kostnader med ca 152 827 500 kronor.
Justeringar Jan		1 738 000		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-4 072 200		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltnings specifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	1 094 408 837	48 412 641	4,4 %	
Indirekta kostnader exkl löner	22 799 900	1 285 050		Förvaltningsinternt om ca 17 722 421 kronor är eliminerat. De större momsbeloppen avseende de interna kostnaderna är beräknad tillsammans med ekonomer och förvaltningsansvariga. F ö har en bedömning av momsens andel gjorts mot bakgrund av vilket konto som belastats.
Summa kostnader samt moms och momsandel	1 117 208 737	49 697 691	4,5 %	



Individ- och familjeomsorg				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	115 982 401	6 674 293		Kostnaden har eliminerats med ersättningar till privat bedriven HVB-verksamhet mm med 5 676 100 kronor. Försörjningsstöd, flyktmottagn, överförmyndarverksamhet och alkoholtillstånd mm är borttaget
Varav lokalkostnader	7 447 791	1 561 012		
Varav personalkostnader	91 885 807			I lönebeloppet ingår OH-kostnader med ca 9 384 936 kronor.
Justeringar Jan		492 500		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-3 337 800		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning, därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	215 315 999	5 390 005	2,50 %	
Indirekta kostnader exkl löner	5 590 374	538 769		Förvaltningsinternt om ca 3 061 700 kronor är eliminerat. De större momsbeloppen avseende de interna kostnaderna är beräknade tillsammans med ekonomer och förvaltningsansvarig. F ö har en bedömning av momsens andel gjorts mot bakgrund av vilket konto som belastats.
Summa kostnader samt moms och momsandel	220 906 373	5 928 774	2,68 %	



Sammanställning: Boenden barn (3 st) och vuxna (1 st) i Kalmar kommun				
Boenden IFO				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	5 000 753	505 484		
Lokalkostnader	1 900 052	441 297		
Personalkostnader	16 310 165			
Justeringar Jan		15 000		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-95 635		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltnings-specifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	23 210 970	1 057 416	4,56 %	
Indirekta kostnader exkl löner	493 995	59 593		.
Summa kostnader samt moms och momsandel	23 704 965	1 117 009	4,71 %	

Boenden:

- 1 Asylboende för barn (flyktingar)
- 1 P U T utslussningsboende för barn (flyktingar)
- 1 Boendestöd för barn, ungdom och vuxna
- 1 HVB för vuxna (missbruk)



Sammanställning: Pedagogiska verksamheter i Haparanda kommun				
Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	19 057 821	1 183 000		-
Lokalkostnader	3 778 800	854 374		Lokalkostnaden är fördelad i förhållande till de interna kostnaderna mellan förskola, skola och gymnasium
Personalkostnader	43 767 279			Förvaltningens OH-kostnader (löner) ca 5 079 000 kronor är fördelade på de tre delarna förskola, skola och gymnasium efter löneförhållandet mellan delarna.
Justeringar Jan		-30 800		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-98 100		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning, därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	66 603 900	1 908 474	2,87 %	
Indirekta kostnader	1 407 600	35 000		Förvaltningsinternt om ca 26 580 300 kronor är eliminerat. Beloppet är inte fördelat mellan förskola, skola och gymnasium Momsen är fördelad i förhållande till fördelningen av de interna kostnaderna mellan förskola, skola och gymnasium
Summa kostnader samt moms och momsandel	68 011 500	1 943 474	2,86 %	



Grundskola och obligatorisk särskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	12 011 035	1 633 770		Kostnaden har eliminerats med interkommunala ersättningar och bidrag till privat bedriven förskoleverksamhet med 4 001 000 kronor.
Lokalkostnader	6 528 521	1 476 026		Lokalkostnaden är fördelad i förhållande till de interna kostnaderna mellan förskola, skola och gymnasium
Personalkostnader	62 443 044			Förvaltningens OH-kostnader (löner) ca 5 079 000 kronor är fördelade på de tre delarna förskola, skola och gymnasium efter löneförhållandet mellan delarna.
Justeringar Jan		-35 900		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-84 200		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning, därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	80 982 600	2 989 696	3,7 %	
Indirekta kostnader exkl löner	2 451 700	55 600		Förvaltningsinternt om ca 26 580 300 kronor är eliminerat. Beloppet är inte fördelat mellan förskola, skola och gymnasium Momsen är fördelad i förhållande till fördelningen av de interna kostnaderna mellan förskola, skola och gymnasium
Summa kostnader samt moms och momsandel	83 434 300	3 045 296	3,7 %	



Gymnasieskola och gymnasiesärskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	14 596 240	883 400		-
Lokalkostnader	3 792 860	857 545		Lokalkostnaden är fördelad i förhållande till de interna kostnaderna mellan förskola, skola och gymnasium
Personalkostnader	21 889 500			Förvaltningens OH-kostnader (löner) ca 5 079 000 kronor är fördelade på de tre delarna förskola, skola och gymnasium efter löneförhållandet mellan delarna.
Justeringar Jan		-22 900		Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-75 700		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning, därav det avgående beloppet.
Summa direkta kostnader	40 278 600	1 642 345	4,08 %	
Indirekta kostnader exkl löner	1 412 800	35 000		Förvaltningsinternt om ca 26 580 300 kronor är eliminerat. Beloppet är inte fördelat mellan förskola, skola och gymnasium De större momsbeloppen (förvaltningsavgift avseende lokaler)avseende de interna kostnaderna är beräknad tillsammans med ekonomer och förvaltningsansvariga. F ö har en bedömning av momsens andel gjorts mot bakgrund av vilket konto som belastats.



				Momsen är fördelad i förhållande till fördelningen av de interna kostnaderna mellan förskola, skola och gymnasium (18,3 %).
Summa kostnader samt moms och momsandel	41 691 400	1 677 345	4,02 %	

Sammanställning utbildning Karlstad

Kommentarer till fördelning av ingående moms i förhållande till kostnader för förskola, grundskola och obligatorisk särskola i Karlstad kommun. Vi har bara haft tillgång till kostnader kopplade till barn- och ungdomsnämnden samt kommunen samtliga momskostnader. Gymnasieskolan är organiserad i gemensam nämnd med Hammarö kommun. Dessa uppgifter har inte varit med i analysen.

Barn- och ungdomsförvaltningen				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	185 470 108	18 681 021	10,07	Med direkta kostnader avses verksamhetskostnader direkt inköpta av verksamheten från andra leverantörer än den egna kommunen. I kostnaden ingår förvaltningens kostnader från externa parter. Till externa parter räknas även kommunala företag. Bidrag till privata utövare ingår med 57 807 116 kr.
Lokalkostnader	132 553 679	29 819 679	22,50	Lokalkostnaden faktureras främst internt. Eftersom vi inte har haft tillgång till hela kommunens bokföring, kan vi inte beräkna den moms som har belastat kommunen för egna lokaler. Vi har därför valt att beräkna momsen enligt följande: Extern hyra med moms – kostnaden och momsen Extern hyra utan moms – kostnaden och moms 18 % av kostnaden Intern hyra – kostnaden och moms 22,5 % av kostnaden.



Personalkostnader	883 432 407		67,91	Personalkostnaden har redovisats särskilt. Det är en icke momsbelagd kostnad för verksamheten. Dess andel av den totala kostnaden kan ge ett riktvärde för momsschablon. Procenttalet har beräknats som personalkostnaden/den totala kostnaden inkl moms.
Justeringar Jan		340 000		Momsen på dessa kostnader är kopplade till andra fakturor än de interna, varför momsen därför har beräknats särskilt. Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer.
Just gem kostn		-1 069 013		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet. Eftersom vi inte har haft hela kommunens transaktioner kan vi inte göra denna beräkning. Vi har dock justerat momsen med en promille. Det är troligen en beräkning i underkant.
Summa direkta kostnader	1 201 456 195	48 655 230	4,05	
Indirekta kostnader	80 774 495	4 839 830	5,99	Med indirekta kostnader avses inköp internt från kommunen. Eftersom vi inte har hela kommunens transaktioner kan vi inte göra en beräkning av eventuell moms på interna poster. Vi har därför valt att beräkna den interna momsen till 6 %.
Summa kostnader	1 282 230 690	53 495 060	4,17	
Förskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	21 559 625	3 724 095	17,27	Beräkningarna för förskolans och grundskolans direkta kostnader, bygger



				på kostnader kopplade till begreppet verksamhet. I kostnaden ingår enbart kostnader angivna till de olika verksamheterna. Det finns inga OH-kostnader eller andra administrativa kostnader, som en kommunal förvaltning normalt belastar sina verksamheter med. Det finns inga kapitaltjänstkostnader och dylikt.
Lokalkostnader	34 931 777	7 858 862	22,50	
Personalkostnader	298 018 247		80,26	
Justeringar Jan		100 000		Justering för januari månad 2009 låter sig inte göras på verksamhetsnivå, varför en beräkning har gjorts för förskolas och grundskolas andel av förvaltningens totala andel av denna justering.
Just gem kostn		-319 596		Justering av gemensamma kostnader kan ej heller den göras på verksamhetsnivå, varför den beräkningen har beräknats utifrån förvaltningens totala beräkning.
Summa direkta kostnader	319 595 910	9 792 219	3,06	
Indirekta kostnader	48 008 026	784 575	1,63	
Summa kostnader	354 509 649	11 661 397	3,39	
Grundskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	88 837 129	11 342 600	12,77	Beräkningarna för förskolans och grundskolans direkta kostnader, bygger på kostnader kopplade till begreppet verksamhet. I kostnaden ingår enbart kostnader angivna till de olika verksamheterna. Det finns inga OH-kostnader eller andra administrativa kostnader, som en kommunal



				förvaltning normalt belastar sina verksamheter med. Det finns inga kapitaltjänstkostnader och dylikt.
Lokalkostnader	87 023 332	19 576 372	22,50	
Personalkostnader	438 052 436		64,87	
Justeringar Jan		170 000		Justering för januari månad 2009 låter sig inte göras på verksamhetsnivå, varför en beräkning har gjorts för förskolas och grundskolas andel av förvaltningens totala andel av denna justering.
Just gem kostn		-526 971		Justering av gemensamma kostnader kan ej heller den göras på verksamhetsnivå, varför den beräkningen har beräknats utifrån förvaltningens totala beräkning.
Summa direkta kostnader	613 912 897	31 000 135	5,05	
Indirekta kostnader	50 038 670	3 002 320	6,00	
Summa kostnader	663 951 567	34 002 455	5,12	

Gymnasieskolan i Karlstad kommun är organiserad i gemensam nämnd med Hammarö kommun och har inte ingått i det material, som erhållits från Karlstad kommun.



Sammanställning utbildning Uppsala

Kommentarer till fördelning av ingående moms i förhållande till kostnader för förskola, grundskola med obligatorisk särskola samt gymnasieskola i Uppsala kommun. Vi har bara haft tillgång till kostnader kopplade till ansvaren för ovan nämnda verksamheter samt momskostnader för hela kommunen. Vi har inte haft tillgång till förvaltningsgemensamma kostnader och andra OH-kostnader. Beräkningar för att verifikationer i januari inte går att matcha mot momskostnader, har inte kunnat utföras. Ej heller har justeringar för moms till kostnader, som har fördelats på flera verksamheter, kunnat utföras. Moms på interna fakturor har beräknats till 6 % .

Barn o utbildningsförvaltningen

Förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg

K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	41 585 927	6 843 028	16,46	Med direkta kostnader avses löner och andra personalkostnader samt verksamhetskostnader direkt inköpta av verksamheten från andra leverantörer än den egna kommunen. I kostnaden ingår förvaltningen kostnader från externa parter. Till externa parter räknas även kommunala företag och förvaltningens anställda. Beräkningarna för förskolans och grundskolans direkta kostnader, bygger på kostnader kopplade till begreppet verksamhet. I kostnaden ingår enbart kostnader angivna till de olika verksamheterna. Det finns inga OH-kostnader eller andra administrativa kostnader, som en kommunal förvaltning normalt belastar sina verksamheter med. Det finns inga kapitaltjänstkostnader och dylikt.
Lokalkostnader	86 773 073	19 518 095	22,49	Lokalkostnaden faktureras främst internt. Eftersom vi inte har haft tillgång till hela kommunens bokföring, kan vi inte beräkna den moms som har belastat kommunen för egna lokaler. Vi har därför valt att beräkna



				<p>momsen enligt följande: Extern hyra med moms – kostnaden och momsen Extern hyra utan moms – kostnaden och moms 18 % av kostnaden Intern hyra – kostnaden och moms 22,5 % av</p>
Personalkostnader	432 484 213		75,27	<p>Personalkostnaden har redovisats särskilt. Det är en icke momsbelagd kostnad för verksamheten. Dess andel av den totala kostnaden kan ge ett riktvärde för momsschablon. Procenttalet har beräknats som personalkostnaden/den totala kostnaden inkl moms. För personalkostnader är löner redovisade, som direkta kostnader och PO-påslagen som indirekta kostnader.</p>
Justeringar Jan				<p>Momsen på dessa kostnader är kopplade till andra fakturor än de interna, varför momsen därför har beräknats särskilt. Momsbeloppet motsvarar den moms som lyfts i december 2008. Motsvarande problematik uppstår inte i december 2009 då sambandet mellan kostnad och ingående moms bygger på matchning på verifikationsnummer. Denna matchning har inte kunnat utföras.</p>
Just gem kostn				<p>Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet. Eftersom vi inte har haft hela kommunens transaktioner kan vi inte göra denna beräkning.</p>
Summa direkta kostnader	560 843 213	26 361 123	4,70	
Indirekta kostnader	6 859 218	411 553	6,00	<p>Med indirekta kostnader avses inköp internt från kommunen. Eftersom vi inte har hela kommunens transaktioner kan vi inte göra en beräkning av eventuell moms på interna poster. Vi har därför valt att beräkna den interna momsen till 6 %. Avdrag har gjorts för lokaler då beräkning av moms på dessa har gjorts med 18 % enligt punkt två ovan.</p>
Summa kostnader	567 702 431	26 772 676	4,72	



Grundskola och obligatorisk särskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	165 671 244	24 741 808	14,93	Se anmärkningar för förskolan
Lokalkostnader	234 287 295	52 702 280	22,49	
Personalkostnader	1 046 363 391		60,42	
Justeringar Jan				
Just gem kostn				
Summa direkta kostnader	1 446 321 930	77 444 088	5,35	
Indirekta kostnader	260 669 034	15 640 142	6,00	
Summa kostnader	1 706 990 964	93 084 230	5,45	
Gymnasieskola och gymnasiesärskola				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	163 194 958	13 647 068	8,36	Se anmärkningar för förskolan
Lokalkostnader	99 009 958	22 200 173	22,42	
Personalkostnader	306 569 928	0	55,99	
Justeringar Jan		0		
Just gem kostn		0		
Summa direkta kostnader	568 774 844	35 847 241	6,30	
Indirekta kostnader	68 975 654	4 138 539	6,00	6



Summa kostnader	637 750 498	39 985 780	6,27
-----------------	-------------	------------	------

Närsjukvård totalt VLL				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	184 188 540	17 123 027	9,30	I momsbeloppet ingår inte den momsschablon på 6 %, som landstinget har sökt från Skattemyndigheten i Jönköping. Utbetalning till privata utövare sker från annan enhet.
Lokalkostnader	84 353 433	18 941 535	22,45	Moms på lokalkostnader är beräknade enligt följande: Extern hyra med moms – kostnaden och momsen Extern hyra utan moms – kostnaden och moms 18 % av kostnaden Intern hyra – kostnaden och moms 22,5 % av kostnaden
Personalkostnader	994 808 734		64,74	Personalkostnaden har redovisats särskilt. Det är en icke momsbelagd kostnad för verksamheten. Dess andel av den totala kostnaden kan ge ett riktvärde för momsschablon. Procenttalet har beräknats som personalkostnaden/den totala kostnaden inkl moms.
Justeringar Jan		0		Landstinget söker bara moms på slutkonterade fakturor. Ingen periodisering av inkomna fakturor görs i december, som ej har blivit slutkonterade.
Just gem kostn		-527 117		Vid fakturering som avser fler förvaltningar sker en bokföringsmässig fördelning av kostnaden. Då momsen i sin helhet matchas mot denna många gånger låga förvaltningsspecifika kostnad ger det en för hög momsbelastning därav det avgående beloppet. Beloppet är beräknat utifrån Divisions Närsjukvårds andel av kostnaden på fakturan jämfört med andra enheters andel av samma faktura.
Summa direkta kostnader	1 263 350 707	35 537 445	2,81	



Indirekta kostnader	256 124 691	23 129 463	9,03	Division Närsjukvård köper internt främst från Division Konsult och Service (182 429 476,29 kr) och från Division Diagnostik (97 229 452,51). Från övriga enheter köper Närsjukvården i snitt 3 mnkr. Beräkning av de två nämnda enheternas moms har gjorts, 17,7 % respektive 4,9 %. Övriga enheter har beräknats till landstingsgenomsnittet 2,6 %. Lokalkostnaden, främst från Konsult och service, är redovisad bland lokalkostnaderna.
Summa kostnader samt moms och momsandel	1 519 475 398	58 666 908	3,86	
Primärvård VLL				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	118 309 699	10 587 505	8,95	Kostnad och moms är framtagna utifrån kodsträngen ansvar.
Lokalkostnader	46 031 835	10 334 748	22,45	
Personalkostnader	573 990 653		62,72	
Justeringar Jan		0		
Just gem kostnader		-311 204		
Summa direkta kostnader	738 332 187	20 611 049	2,79	
Indirekta kostnader	166 247 616	15 385 178	9,25	
Summa kostnader samt moms och momsandel	904 579 803	35 996 227	3,98	



Psykiatri				
K-slag	Kostnad 2009 enl bokslut (kr)	varav moms	Momsens andel av kostnaderna (%)	Anm
Direkta kostnader	65 244 005	6 137 576	9,41	Kostnad och moms är framtagna utifrån kodsträngen ansvar.
Lokalkostnader	38 117 918	8 560 959	22,46	
Personalkostnader	420 918 080		67,94	
Justeringar Jan		0		
Just gem kostnader		-215 913		
Summa direkta kostnader	524 280 003	14 482 622	2,76	
Indirekta kostnader	89 159 779	7 668 210	8,60	
Summa kostnader samt moms och momsandel	613 439 782	22 150 832	3,61	