

Statsrådet Lars-Erik Lövdén

Regeringen bemyndigade genom beslut den 21 december 2000 det statsråd som ansvarar för frågor om kommunal ekonomi att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utreda frågan om kontroll och omprövning av beslut om utbetalning i kommunkontosystemet.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades samma dag regeringsrådet Karin Almgren att vara särskild utredare.

Som experter förordnades från den 31 januari 2001 departementssekreteraren Marika Dagenbrink, Finansdepartementet, regionskattechefen Kjell Dahlström, Skattemyndigheten i Växjö, ekonomen Anders Hedberg, Landstingsförbundet, ämnesrådet Kjell Olsson, Finansdepartementet samt skattekonsulten Ronnie Peterson, Svenska Kommunförbundet.

Som sekreterare i utredningen anställdes från den 17 januari 2001 tf. kammarrättsassessorn Susanna Pohl.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om kontroll i kommunkontosystemet.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Kontroll i kommunkontosystemet (SOU 2001:50).

Särskilt yttrande har avgivits av Ronnie Peterson och Anders Hedberg.

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i juni 2001

Karin Almgren

/Susanna Pohl

Innehåll

Sammanfattning	9
1 Författningsförslag	15
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.....	15
1.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	24
1.3 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting	25
1.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.	26
1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen	27
2 Utredningens uppdrag och arbete.....	29
2.1 Direktiven	29
2.2 Andra utredningar avseende kommunkontosystemet, m.m.....	29
2.3 Utredningens arbete.....	30

3	Nuvarande ordning.....	33
3.1	Kommunkontosystemet	33
3.2	Kommunens ansökan om ersättning.....	35
3.3	Riksskatteverkets handläggning	36
4	Utländska kompensationssystem	39
4.1	Kompensationssystem liknande det svenska.....	39
4.1.1	Danmark	39
4.1.2	Finland	41
5	Överväganden och förslag	43
5.1	Förutsättningar för rätt till ersättning.....	43
5.2	Behovet av kontroll	45
5.3	Ansökan och utredning.....	48
5.3.1	Beslutsinstans, m.m.....	49
5.3.2	Ansökningens innehåll, m.m.	50
5.3.3	Handläggningen	52
5.3.4	Beslut genom automatiserad databehandling	55
5.4	Fördjupad utredning – revision	56
5.4.1	Vem skall utföra revisionen?	56
5.4.2	Revisionsreglerna.....	59
5.5	Kontrollsignaler, m.m.	62
5.6	Omprövning	64
5.7	Räntor.....	68
5.8	Överklagande	72
6	Förslagets konsekvenser och genomförande	75
6.1	Administrativa och ekonomiska konsekvenser	75
6.2	Övriga konsekvenser	77
6.3	Genomförande.....	77

7	Författningskommentarer.....	79
	Särskilt yttrande.....	89
	Bilagor	91
	Bilaga 1 Kommittédirektiv.....	91
	Bilaga 2 Ansökningsblankett	97

Sammanfattning

Kommunkontosystemet

För att skapa konkurrensneutralitet i kommuners och landstings val mellan att upphandla tjänster eller att utföra tjänster i egen regi finns sedan 1996 ett särskilt system för ersättning avseende viss mervärdesskatt, det s.k. kommunkontosystemet.

Berättigade till ersättning från kommunkontosystemet är kommuner, landsting, kommunalförbund och sådant regionförbund som avses i lagen (1996:1415) om försöksverksamhet med regionförbund i Kalmar län och Skåne län samt sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet enligt lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst. Med kommun avses fortsättningsvis, om inte annat uttryckligen anges, även landsting, kommunalförbund, regionförbund samt beställarförbund.

Systemet bygger på kommunal självfinansiering. Den enskilda kommunens eller det enskilda landstingets avgift (tillskott) till systemet är inte kopplad till dess faktiska kostnader för mervärdesskatt. Detta innebär att den enskilda kommunen eller det enskilda landstinget under verksamhetsåret kan få ersättning som överstiger eller understiger vad kommunen respektive landstinget tillskjutit till systemet.

För ändamålet finns hos Riksgäldskontoret två räntebärande konton (mervärdesskattekonton), ett för kommuner och ett för landsting, till vilka kommuner och landsting varje månad betalar ett av Riksskatteverket fastställt tillskott. Riksskatteverket, genom Särskilda skattekontoret i Ludvika, administrerar utbetalningarna från systemet. Verkets beslut om tillskott eller ersättning kan överklagas hos regeringen.

Det har sedan systemet infördes ackumulerats ett underskott på mervärdesskattekontona, dvs. kommuners och landstings tillskott till systemet har understigit utbetalningarna. Vid årsskiftet 2000/2001 uppgick detta underskott till omkring 3,8 miljarder kronor. Utbetalningarna från systemet har dessutom ökat procentuellt sett mer än kommunsektorns utgifter för förbrukning och investeringar. Systemet befaras vidare ge upphov till oönskade omfördelningseffekter. Bland annat mot denna bakgrund har det ansetts att en kontrollfunktion bör tillskapas i systemet.

Regeringen har i årets vårproposition (2000/01:100 s. 181) aviserat att den har för avsikt att i budgetpropositionen för år 2002 presentera förslag till ett nytt kommunalt kompensationsystem och därvid överväga bl.a. en statlig finansiering av systemet.

Överväganden och förslag

Brister i den nuvarande ordningen kan hänföras till bl.a. oklarheter beträffande förutsättningarna för rätt till ersättning, tillämpnings-svårigheter och avsaknaden av kontroll- och omprövningsmöjligheter.

Förutsättningar för rätt till ersättning

Rätten till ersättning från mervärdesskattekontona avser enligt 5 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting sådan ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Av lagens förarbeten framgår dock att rätten till ersättning för ingående mervärdesskatt varit avsedd för sådan skatt som inte är avdragsgill enligt mervärdesskattelagen. Det har vidare i olika utredningssammanhang framförts som en tänkbar förklaring till den ökade omslutningen i systemet att mervärdesskatt som egentligen skall sökas åter i det ordinarie skattesystemet i stället ersätts från kommunkonto-systemet. Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelsen, i enlighet med vad som anförts i tidigare förarbeten, uttryckligen anger att ersättning utges endast för sådan ingående mervärdesskatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen.

Ansökan och utredning

Riksskatteverket får enligt 4 § förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting meddela de verkställighetsföreskrifter som behövs för tillämpningen av lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Verkets funktion som central förvaltningsmyndighet för frågor enligt lagen framgår emellertid inte av förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen. Vi anser att 2 kap. 1 § instruktionen bör kompletteras i detta avseende och föreslår ett tillägg i paragrafen.

Uppgiftslämnandet styrs av den ansökningsblankett som Riksskatteverket utformar. Vi föreslår att en bestämmelse införs i lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting om att ansökning alltid skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

För att på ett relativt enkelt sätt möjliggöra en kontroll av att den ersättning som utbetalats till kommunen under kalenderåret överensstämmer med kommunens räkenskaper föreslås en ordning där kommunen skriftligen för varje kalenderår till Riksskatteverket lämnar uppgift om det sammanlagda belopp som för året bokförts på samtliga konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonbelopp som ersätts från kommunkontosystemet (årsuppgift).

Till följd av bristen på omprövningsregler beaktas inte den nuvarande fristen för ansökan om ersättning från mervärdesskattekontona. Det ligger dock i kommunens intresse att ansöka om ersättning så snabbt som möjligt efter ersättningsperiodens utgång. För Riksskatteverkets hantering av ersättningarna torde ansökningstiden inte ha någon betydelse. Vi föreslår att nuvarande tidsgräns för ansökan om ersättning slopas.

Genom nya bestämmelser i lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting föreslås att Riksskatteverket ges möjlighet att förelägga kommunen att lämna uppgift eller visa upp handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning. Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, föreslås att Riksskatteverket, efter överenskommelse med kommunen, får göra en sådan avstämning vid besök hos kommunen.

Revision

Kommunerna har den största kunskapen om den egna verksamheten och den kommunala revisionen torde därför utgöra grunden för en stärkt kontroll. Denna föreslås kompletteras med bestämmelser om extern kontroll, som föreslås åligga Riksskatteverket.

Riksskatteverket får genom förslaget möjlighet att besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut varit riktig.

Den föreslagna revisionen skall ha till syfte, inte bara att uppdaga och korrigera redan begångna fel, utan även – och kanske främst – att förebygga liknande fel i framtiden.

Omprövning

Kontrollreglerna ställer krav på bestämmelser om bl.a. omprövning så att felaktigheter som framkommer kan rättas. Därför föreslås att ett beslut om ersättning eller ränta får omprövas på kommunens eller Riksskatteverkets initiativ inom tre år efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. Ett omprövningsbeslut föreslås få fattas även efter treårsfristens utgång om det föranleds av skattemyndighets beskattningsbeslut.

Ett ersättningsbeslut enligt lagen om mervärdesskattekonton kan i vissa fall generera ett behov av följdändring i beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen (1997:483). Följdändring till den skattskyldiges fördel kan göras redan enligt nuvarande regelsystem. Vi föreslår en kompletterande regel för att möjliggöra ändring till den skattskyldiges nackdel. Efterbeskattning enligt skattebetalningslagen skall kunna ske när ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen om mervärdesskattekonton eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt nämnda lag.

Ränta

Våra förslag om att revisions- och omprövningsregler skall införas i lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting motiverar räntebestämmelser vilka är avsedda att fungera som kompensation för kreditförlust och att skapa neutralitet i systemet. Vi föreslår därför att regler om kostnadsränta och intäktsränta

införs i lagen. Räntan föreslås härvid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan i skattebetalningslagen.

Överklagande

För att undvika fördröjning av ärendens handläggning föreslås att beslut om föreläggande eller revision inte skall få överklagas.

Riksskatteverkets beslut om ersättning och ränta föreslås få överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Överklagande av länsrättens beslut föreslås tas upp till prövning endast om kammarrätten har meddelat prövningstillstånd.

Förslagets konsekvenser och genomförande

Administrativa och ekonomiska konsekvenser

Förslagen om en stärkt kontroll i kommunkontosystemet kommer att påverka skatteförvaltningens arbete och dra ytterligare resurser om två eller tre årsarbetskrafter, eller högst två miljoner kronor per år. Förslagen medför därutöver kostnader för Riksskatteverket avseende utformning av blanketter samt ADB-kostnader, främst av engångskaraktär.

Några administrativa eller ekonomiska konsekvenser av betydelse medför dock inte förslagen för kommunerna. Inte heller uppstår några mätbart ökade kostnader för domstolarna.

För det fall att en statlig finansiering av systemet införs på det sätt som aviserats i årets vårproposition bör de ökade kostnaderna finansieras genom justeringar av nivån på de generella statsbidragen till kommunerna och landstingen. Om den nuvarande avgiftsbaserade finansieringen av systemet bibehålls bör kommunernas och landstingens tillskott till systemet beräknas med beaktande av summan av utbetalningarna av ersättning från systemet, räntor och de kostnader administrationen av systemet medför för skatteförvaltningen.

Övriga konsekvenser

Förslagen om en stärkt kontroll bedöms inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen. Förslagen innebär inte heller några andra

konsekvenser som enligt 15 § kommittéförordningen (1998:1474) skall redovisas i betänkanden.

Genomförande

Förslagen till författningsändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2002. De föreslagna ändringarna i lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting föreslås tillämpas första gången på ersättning avseende januari 2002.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

dels att nuvarande 8 och 9 §§ skall betecknas 11 respektive 21 §§,

dels att 5 § samt de nya 11 och 21 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 9 § skall sättas närmast före den nya 21 §,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 8–10, 12–20, 22 och 23 §§, samt närmast före 8, 9, 10, 11, 12, 14, 18, 19 och 23 §§ nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*5 §¹

Kommuner och landsting har efter ansökan rätt till ersättning från kontona för ingående mervärdesskatt som inte *dragits* av enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Kommunalförbund har efter ansökan rätt till ersättning från kommunkontot och landstingskontot för ingående mervärdesskatt som inte *dragits* av enligt mervärdesskattelagen. Fördelningen mellan kontona görs i förhållande till kommunernas och landstingens deltagande i kostnaderna för förbundets verksamhet.

Vad som anges i andra stycket gäller även sådant regionförbund som avses i lagen (1996:1415) om försöksverksamhet med regionförbund i Kalmar län och Skåne län.

Kommuner och landsting har efter ansökan rätt till ersättning från kontona för ingående mervärdesskatt som inte *får dras* av enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Kommunalförbund har efter ansökan rätt till ersättning från kommunkontot och landstingskontot för ingående mervärdesskatt som inte *får dras* av enligt mervärdesskattelagen. Fördelningen mellan kontona görs i förhållande till kommunernas och landstingens deltagande i kostnaderna för förbundets verksamhet.

Förfarandet

8 §

Med kommun avses i 10 och 13–19 §§ även landsting, kommunalförbund, sådant regionförbund som avses i 5 § tredje stycket samt sådant beställarförbund som avses i 7 § andra stycket 2.

¹ Senaste lydelse 1997:1256.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Ansökan**9 §*

Ansökan om ersättning enligt 5 och 7 §§ skall ges in till Riksskatteverket.

Ansökan skall avse en ersättningsperiod om en kalendermånad eller om tre på varandra följande kalendermånader.

Ansökan skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

*Årsuppgift**10 §*

För varje kalenderår skall kommunen lämna uppgift om det sammanlagda belopp som för året bokförts på konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonbelopp som ersätts från kommunkontosystemet (årsuppgift).

Årsuppgiften skall vara undertecknad och ha kommit in till Riksskatteverket senast före utgången av juni året efter det kalenderår som uppgiften avser.

Årsuppgift skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

*Nuvarande lydelse**(8 §)²*

Riksskatteverket *beslutar om utbetalning från kontona.*

*Föreslagen lydelse**Beslutande myndighet**11 §*

Riksskatteverket *fattar beslut enligt denna lag.*

*Ersättningsbeslut**12 §*

Ersättningsbeslut fattas för varje ersättningsperiod för sig. Beslut fattas med ledning av ansökan och andra tillgängliga uppgifter.

En sådan ändring av beslut som omfattar flera ersättningsperioder under ett kalenderår och som görs efter utgången av kalenderåret, får Riksskatteverket hänföra till den sista ersättningsperioden under kalenderåret.

13 §

Innan ett ersättningsärende avgörs skall kommunen ges tillfälle att yttra sig om det inte är onödigt.

Ett ersättningsärende får inte avgöras utan att kommunen underrättats om en uppgift som har tillförts av annan än kommunen och kommunen har fått tillfälle att yttra sig över den. Detta gäller dock inte om det är uppenbart obehövligt.

² Senaste lydelse 2000:485.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Utredning**14 §*

Riksskatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning.

15 §

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Riksskatteverket komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen.

Riksskatteverket får uppdra åt en skattemyndighet att genomföra besök enligt första stycket.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**16 §*

Riksskatteverket får besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut är riktig.

Riksskatteverket får uppdra åt en skattemyndighet att genomföra revision enligt första stycket.

Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

17 §

Vid revision skall kommunen tillhandahålla Riksskatteverket de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Kommunen skall i övrigt lämna den hjälp som behövs vid revisionen.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Ränta**18 §*

Kostnadsränta tas ut på ersättning som kommunen skall återbetala efter beslut av Riksskatteverket. Räntan beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag beloppet återbetalas.

Intäktsränta betalas på ersättning som skall betalas till kommunen. Räntan beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Riksskatteverket och till och med den dag beloppet betalas ut.

Kostnadsränta och intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan enligt 19 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).

*Omprövning**19 §*

Riksskatteverket får ompröva ett beslut enligt denna lag om ersättning eller ränta, om detta begärs av kommunen, eller det finns andra skäl.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**20 §*

En begäran om omprövning skall ha kommit in till Riksskatteverket senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.

Om Riksskatteverket självmant omprövar ett beslut, får omprövningsbeslut meddelas senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.

Ett beslut får omprövas även efter den tid som anges i första och andra styckena när en ändring föranleds av skattemyndighets beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen (1997:483).

*Överklagande**(9 §)³*

Riksskatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas hos regeringen.

21 §

Riksskatteverkets beslut om föreläggande enligt 14 § eller revision enligt 16 § får inte överklagas.

Riksskatteverkets beslut om tillskott enligt 3 § överklagas hos regeringen.

Övriga beslut av Riksskatteverket enligt denna lag överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

³ Senaste lydelse 2000:485.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**22 §*

Beslut av länsrätten får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

*Verkställighet**23 §*

Riksskatteverkets ersättningsbeslut skall gälla omedelbart, om inte annat föreskrivits i beslutet eller bestäms av den instans som har att pröva beslutet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången på ersättning avseende januari 2002.

1.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 21 kap. 12 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 kap.

12 §

Efterbeskattning får också ske

1. när en felräkning, fel-skrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, *eller*

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig.

1. när en felräkning, fel-skrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas,

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, *eller*

3. när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt nämnda lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

1.3 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

Härigenom föreskrivs att 3 § förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §⁴

Ansökan om utbetalning av ersättning enligt 5 och 7 §§ lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting skall ges in till Riksskatteverket.

Ansökan skall avse tidsperioder om en kalendermånad eller en period om tre på varandra följande kalendermånader.

Ansökan skall lämnas in till Riksskatteverket senast den 5 i andra månaden efter utgången av den tidsperiod som ansökningsavser.

Beslut om ersättning och ränta får fattas genom automatiserad databehandling om skälen för beslutet enligt 20 § första stycket 1 förvaltningslagen (1986:223) får utelämnas.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2002.

⁴ Senaste lydelse 2000:512.

1.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

Härigenom föreskrivs att 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 a §⁵

Beslut av Riksskatteverket som överklagas till länsrätt skall tas upp av Länsrätten i Dalarnas län om beslutet avser ärenden enligt

1. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller författning som anges i 1 kap. 1 § första stycket 1 samma lag,

2. kupongskattelagen (1970:624),

3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., *eller*

4. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,

4. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., *eller*

5. *lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2002.

⁵ Senaste lydelse 2000:529.

1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §⁶

Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet för frågor om skatter, socialavgifter, mervärdesskattebaserad avgift till EU-budgeten, folkbokföring och val samt för frågor om brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om skattemyndigheters medverkan i brottsutredningar, om något annat inte följer av särskilda föreskrifter.

Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet för frågor om skatter, socialavgifter, mervärdesskattebaserad avgift till EU-budgeten, *frågor enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting*, folkbokföring och val samt för frågor om brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om skattemyndigheters medverkan i brottsutredningar, om något annat inte följer av särskilda föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2002.

⁶ Senaste lydelse 1999:927.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Direktiven

Vid regeringssammanträde den 21 december 2000 beslutades att en särskild utredare skulle tillkallas för att utarbeta förslag till hur en tillförlitlig kontroll kan tillskapas i kommunkontosystemet samt för att utforma regler om omprövning av beslut om utbetalning av medel inom systemet.

Enligt kommittédirektiven (dir. 2000:98) skall utredaren lämna förslag på hur kontrollen inom kommunkontosystemet kan stärkas. I uppdraget ingår även att lämna förslag på hur regler för omprövning av beslut om utbetalning av ingående mervärdesskatt kan utformas. Utredaren skall dessutom lämna förslag till lagtexter i fråga om kontroll inom systemet och omprövning av beslut.

Direktiven bifogas som bilaga 1.

2.2 Andra utredningar avseende kommunkontosystemet, m.m.

Under den tid som utredningen har bedrivits har flera andra utredningar avseende kommunkontosystemet pågått. Regeringen har under hösten 2000 uppdragit åt Riksskatteverket att specificera vilka uppgifter som skall ingå i det underlag som kommuner och landsting skall lämna vid ansökan om utbetalning från kommunkontosystemet.⁷ Uppgifterna som skall lämnas i underlaget skall därvid möjliggöra en förbättrad uppföljning och analys av utvecklingen på kontona hos Riksgäldskontoret. Riksskatteverket har redovisat uppdraget den 14 maj 2001.⁸

⁷ Fi2000/3730 och Fi2001/3730.

⁸ Riksskatteverkets rapport, dnr 5498-01/100.

Riksrevisionsverket har i oktober 2000 fått i uppdrag att genomföra en analys av utbetalningarna från kommunkontosystemet för åren 1996–1999 för att söka orsakerna till utvecklingen av utbetalningarna, bl.a. ökningen och variationerna över tid samt variationen mellan olika kommuner.⁹ Uppdraget har redovisats i rapporten Kommunkontosystemet – en kartläggning (RRV 2001:6).

Vidare har en arbetsgrupp inom Finansdepartementet fått i uppdrag att analysera frågan om finansieringen av systemet och de omfördelningseffekter systemet ger upphov till. Arbetsgruppen skall också ta fram alternativa modeller för att hantera frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt.¹⁰ Arbetsgruppen har fått förlängd utredningstid och skall redovisa uppdraget senast vid utgången av juni 2001.

Regeringen har i november 2000 givit Ekonomistyrningsverket uppdraget att göra en översyn av förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt.¹¹ Ekonomistyrningsverket har bl.a. till uppgift att ta fram kriterier för att bestämma kompensationsrätt för ingående mervärdesskatt och att lämna förslag till hur kontrollen av rekvisition av mervärdesskatt skall utformas. Uppdraget skall redovisas senast den 1 juni 2001.

2.3 Utredningens arbete

Utredningen har i sitt arbete utgått från det nuvarande regelverket. Av uttalanden i årets vårproposition (prop. 2000/01:100 s. 181) framgår dock att regeringen i budgetpropositionen för år 2002 kommer att lägga fram förslag till ett nytt kommunalt kompensationsystem. Regeringen kommer därvid att överväga en statlig finansiering av systemet och samtidigt reducera nivån på de generella statsbidragen till kommunerna och landstingen. Det får därför förutsättas att författningsregleringen kommer att avvika från den vi beskriver i detta betänkande. De förslag som vi kommer att presentera bör dock kunna appliceras även på ett sådant nytt kompensationsystem.

Kommunkontosystemet har varit föremål för flera utredningsinsatser sedan systemet infördes år 1996. Under hösten 1997

⁹ Fi2000/3732.

¹⁰ Fi2000/3922.

¹¹ Fi2000/3336.

tillsattes en arbetsgrupp för att göra en översyn av vissa frågor i systemet. I promemorian Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (Ds 1997:74) lade arbetsgruppen fram förslag rörande kommunernas och landstingens rätt till ersättning från systemet avseende ingående mervärdesskatt som uppstått inom olika vårdformer inom den sociala omsorgen och äldreomsorgen. Arbetsgruppen berörde också något kontrollen i kommunkontosystemet. Hösten 1998 påbörjade Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet sitt arbete. Utredningen skulle bl.a. analysera orsakerna till att utbetalningarna från systemet ökat och lämna förslag som kunde förbättra uppföljning och kontroll av systemet. Utredningen redovisade sitt utredningsarbete i betänkandet Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen (SOU 1999:133). Vi har tagit del av promemorian och betänkandet samt remissinstansernas synpunkter på betänkandet.

Såsom framgår av avsnitt 2.2 har vidare flera arbeten med anknytning till kommunkontosystemet bedrivits parallellt med vårt arbete. Utredningen har hållit sig informerad om dessa arbeten.

Utredningen har haft kontakter med Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Riksgäldskontoret och Särskilda skattekontoret i Ludvika. Utredningen har vidare företagit studiebesök hos Revisionskontoret i Stockholms stad, Värmdö kommun och Landstingsrevisorerna, Stockholms läns landsting.

Utredningen har vidare varit i kontakt med Indenrigsministeriet i Danmark samt Finansministeriet i Finland för att informera sig om kompensationsordningen i dessa länder.

3 Nuvarande ordning

3.1 Kommunkontosystemet

För att skapa konkurrensneutralitet i kommuners och landstings val mellan att upphandla tjänster eller att utföra tjänster i egen regi finns sedan 1996 ett särskilt system för ersättning avseende viss mervärdesskatt, det s.k. kommunkontosystemet. Bestämmelserna infördes efter förslag i prop. 1995/96:64 Ett nytt utjämningsystem för kommuner och landsting, m.m. i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, nedan kallad lagen om mervärdesskattekonton, samt förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, nedan kallad förordningen om ersättning för mervärdesskatt.

I samband med att kommunkontosystemet infördes gjordes en återreglering mellan staten och kommunsektorn, eftersom kommunsektorn därefter skulle finansiera det nya systemet. Återregleringen innebar att nivån på statsbidragen höjdes. Därmed återställdes den nivåsänkning av statsbidragen som finansierat tidigare kompensationsystem samtidigt som en avgift infördes för att finansiera uttagen.

Systemet bygger således på självfinansiering,¹² dvs. det skall inte ge upphov till ökade kostnader för staten, utan kommuner och landsting skall göra inbetalningar till systemet som täcker utbetalningarna. Riksskatteverket fastställer årligen det tillskott som kommuner respektive landsting skall betala. Tillskottet bestäms till ett för samtliga kommuner respektive samtliga landsting lika stort belopp i kronor/invånare (3 § lagen om mervärdesskattekonton). De sammanlagda inbetalningarna, inklusive ränta,

¹² Prop. 1995/96:64 52 f.

skall så nära som möjligt motsvara de sammanlagda utbetalningarna från systemet. Den enskilda kommunens tillskott är således inte kopplat till dess faktiska kostnader för mervärdesskatt. Detta innebär att den enskilda kommunen under verksamhetsåret kan få ersättning som överstiger eller understiger vad kommunen tillskjuter till systemet.

För ändamålet finns hos Riksgäldskontoret två räntebärande konton (mervärdesskattekonton), ett för kommuner och ett för landsting, till vilka kommuner och landsting varje månad betalar sina tillskott. Inbetalning till kontona sker genom avdrag vid skattemedelsutbetalningarna till kommuner och landsting (1 och 2 §§ lagen om mervärdesskattekonton). Tillskotten uppgår år 2001 till 1 027 kr/invånare för landstingen och 2 273 kr/invånare för kommunerna.

Kommuner, landsting, kommunalförbund och sådant regionförbund som avses i lagen (1996:1415) om försöksverksamhet med regionförbund i Kalmar län och Skåne län har, enligt 5 § lagen om mervärdesskattekonton, efter ansökan rätt till ersättning från kontona för den ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Den mervärdesskatt som kan komma i fråga är

- mervärdesskatt hänförlig till den egna verksamheten, såsom t.ex. gaturenhållning, snöröjning eller parkskötsel för eget behov,
- mervärdesskatt hänförlig till myndighetsutövning, t.ex. utfärdande av bygglov samt
- mervärdesskatt hänförlig till icke skattepliktig verksamhet såsom skola, vård och omsorg.

Kommuner, landsting, kommunalförbund, regionförbund och sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet enligt lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst har dessutom efter ansökan rätt till ersättning för de ökade kostnader som uppkommer vid upphandling av viss skattefri verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid upphandling av vissa boendeformer (7 § lagen om mervärdesskattekonton). Rätt till ersättning föreligger vidare vid bidragsgivning avseende sådan verksamhet, s.k. dold mervärdesskatt. Storleken av sistnämnda ersättning beräknas enligt schablon

till fem, sex eller arton procent av bidragssumman (2 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt).

Riksskatteverket, genom Särskilda skattekontoret i Ludvika, beslutar om utbetalningar från mervärdesskattekontona (8 § lagen om mervärdesskattekonton).

Kommunkontosystemet omslöt år 2000 totalt 28,3 miljarder kronor. Omslutningen hade då ökat med 5,8 miljarder kronor, eller nära 26 procent, sedan systemet infördes. Delar av den ökade omslutningen kan förklaras av verksamhetsförändringar. Det har även uppstått ett underskott, dvs. de avgifter som betalas in täcker inte de utbetalningar som görs. Regeringen har i 2000 års ekonomiska vårproposition (prop. 1999/2000:100 s. 226 f.) bedömt att kommunkontosystemet bör bibehållas år 2001 och att det underskott som ackumulerats på konton hos Riksgäldskontoret till och med utgången av år 2000 skall tas över av staten. Vid årsskiftet 2000/2001 uppgick detta underskott till omkring 3,8 miljarder kronor.

Som vi återkommer till i avsnitt 5.2 har Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet i SOU 1999:133 analyserat utbetalningar från kommunkontosystemet för att söka orsakerna till utvecklingen av utbetalningarna.

Som nämns i avsnitt 2.3 har regeringen i årets vårproposition aviserat ett nytt kommunalt kompensationsystem.

Med kommun avses fortsättningsvis, om inte annat uttryckligen anges, även landsting, kommunalförbund, regionförbund samt beställarförbund.

3.2 Kommunens ansökan om ersättning

Kommunkontosystemet är konstruerat utifrån principen att mervärdesskatten skall falla ut som ett resultat av den kommunala redovisningen.¹³ Den mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen särskiljs i den kommunala redovisningen. Bestämmelser om den kommunala redovisningen finns i 8 kap. kommunallagen (1991:900) och lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Inkommande fakturor ankomstregistreras normalt centralt eller på ett fåtal ställen i kommunen. Redan när fakturan ankomst-

¹³ SOU 1999:133 s. 157.

registreras bokförs den ingående mervärdesskatten som mervärdesskatt hänförlig till kommunkontosystemet, vanligt mervärdesskatt eller fördelad på båda systemen. Det kan i efterhand förekomma ändringar i denna bokföring, t.ex. till följd av ändrad fördelning av mervärdesskatten.¹⁴ Något krav på att kommuner skall använda en gemensam kontoplan finns inte. Kommunbas 98 är den kontoplan som rekommenderas av Svenska Kommunförbundet.

Kommuner har rätt att ansöka om ersättning från kommunkontosystemet för en månad eller för tre på varandra följande månader. Ansökan sker på en särskild blankett, utformad av Riksskatteverket (se bilaga 2). På blanketten skall lämnas uppgift om bl.a. organisationsnummer, postgirokonto, den tidsperiod ansökan avser samt det belopp som skall utbetalas. Särskild ersättning vid hyra avseende vissa boendeformer för äldre och funktionshindrade samt uppgifter avseende ökade kostnader vid upphandling och bidrag skall specificeras på blankettens baksida. I de fall enbart ingående mervärdesskatt rekvireras ställs inget krav på specificering. Blanketten skall ges in till Riksskatteverket, Särskilda skattekontoret i Ludvika, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den tidsperiod som ansökningen avser.

3.3 Riksskatteverkets handläggning

Som framgår av avsnitt 3.1 administreras utbetalningarna i systemet av Riksskatteverket, genom Särskilda skattekontoret i Ludvika. Riksskatteverket har i dag närmast en kassafunktion i kommunkontosystemet och verkets handläggning av ersättningsärenden sker enligt förvaltningslagens (1986:223) bestämmelser.

Inkomsten ansökan diarieförs, varpå tjänsteman registrerar uppgifterna i ett delsystem i den databas som skapats för beskattningsverksamhetens behov. Registreringen sker utifrån sökandens organisationsnummer. Vad som specificeras på blankettens baksida registreras inte i dataregistret. Riksskatteverket kontrollerar därefter att ansökningarna uppfyller de formella kraven. Om ansökningen är ofullständigt ifylld eller om det förekommer uppenbara felaktigheter i ansökningen kontaktas sökanden per telefon. Komplettering och rättelse kan vidtas endast efter överenskommelse med sökanden. Riksskatteverkets

¹⁴ SOU 1999:133 s. 157 f.

möjligheter att upptäcka felaktigheter är emellertid begränsade. Ett fel som upptäcks kan t.ex. innebära att de belopp som specificerats inte överensstämmer med det rekviderade beloppet. Om det rekviderade beloppet är ovanligt stort kan det också hända att sökanden kontaktas per telefon för kontroll av att beloppet är riktigt angivet.

Sedan registreringen och den formella kontrollen är klar lämnas ansökningen till en annan tjänsteman för godkännande av utbetalningen, varpå utbetalningen registreras i datorn och beslut fattas genom att ansökningsblanketten signeras. Ersättningen betalas ut så snart som möjligt, i regel samma dag som ansökningen kom in till skattekontoret. Beloppet sätts in på uppgivet och kontrollerat postgirokonto. Ansökningshandlingarna arkiveras hos Riksskatteverket.

Någon gallring av de uppgifter som registrerats i nu aktuellt ADB-system har inte företagits sedan systemet infördes.

Lagen om mervärdesskattekonton saknar regler om omprövning av beslut. Med stöd av bestämmelserna i 26 och 27 §§ förvaltningslagen får Riksskatteverket emellertid vidta rättelse av skrivfel och liknande i beslut som det meddelat samt ompröva ett beslut om det är uppenbart oriktigt. Avsaknaden av omprövningsregler har bl.a. fått till följd att bestämmelsen om ansökningstid i 3 § tredje stycket förordningen om ersättning för mervärdesskatt inte efterlevs, utan det förekommer tilläggsansökningar efter ansökningstidens utgång. Mot bakgrund av den betydelse ersättningen har för kommunerna, torde dock tilläggsansökningar i första hand bero på rena misstag eller förhållanden över vilka kommunerna inte råder, t.ex. utdragna rättsprocesser.

Riksskatteverkets beslut enligt lagen om mervärdesskattekonton får överklagas hos regeringen.

4 Utländska kompensationssystem

4.1 Kompensationssystem liknande det svenska

Utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet redogjorde i sitt betänkande för förekomsten av kompensationssystem i Danmark, Finland, Storbritannien, Holland och Belgien.¹⁵ Av redogörelsen framgår att Belgien inte tillämpar något kompensationssystem, medan Holland står i begrepp att införa ett begränsat sådant. Vidare framgår att Danmark, Finland och Storbritannien har kompensationssystem för mervärdesskatt i offentlig sektor, varav de i Danmark och Finland till viss del påminner om den svenska ordningen.

4.1.1 Danmark

I den danska kompensationsordningen, vilken regleras i särskilda författningar,¹⁶ har bl.a. kommuner och amtskommuner (motsvarar landstingen i Sverige) rätt till ersättning för mervärdesskatt som dessa betalar i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Det finns också en motsvarighet till den ersättning som i Sverige utgår vid skattefri upphandling och bidragsgivning. Den svenska ordningen är till stor del baserad på den danska.

Med kommun avses i avsnittet, om inte annat uttryckligen anges, kommuner och amtskommuner.

Den danska ordningen är utgiftsneutral för staten genom att kommunernas och amtskommunernas avgift till systemet svarar mot den samlade återbetalningen. Den enskilda kommunens avgift

¹⁵ SOU 1999:133 s. 75–84.

¹⁶ Bl.a. lov nr. 212 af 16. maj 1984 om udligning af visse kommunale og amtskommunale udgifter til merværdiafgift og om Det Kommunale Momsfond.

bestäms utifrån dess andel av det samlade budgeterade beskattningsunderlaget under utbetalningsåret. Eventuell skillnad mellan utbetalda ersättningar och erlagda avgifter under utbetalningsåret beaktas vid fastställande av underlaget för efterföljande år. Avgifternas storlek kan ändras under löpande utbetalningsår. Detta kan ske t.ex. vid stora avvikelser mellan ersättningar och avgifter. Möjligheten utnyttjas dock sällan. Avgifterna avräknas från den källskatt som månatligen betalas till kommunerna.

Till skillnad från vad som gäller i Sverige bygger administrationen av ersättningen till kommuner på det kommunala räkenskapsystemet med utförliga regler för redovisning av kommunens mervärdesskatt på konton.¹⁷ Konteringsreglerna upprättas av Indenrigsministeriet.

Den mervärdesskatt som kan ersättas bokförs på särskilt konto enligt den gemensamma kommunala kontoplanen. Även de schablonbelopp som avser bidragsgivning och som anges i den s.k. positivlistan förs på detta konto. Senast den tionde vardagen i månaden anmäler kommunerna saldot på detta konto för föregående månad till Indenrigsministeriet. De anmäler härvid den mervärdesskatt som till denna månads utgång är bokförd på kontot. Ersättningen utbetalas månatligen och beräknas mot bakgrund av kommunens anmälan under föregående månad. Var tredje månad sänder kommunerna in en detaljerad specifikation över de rapporterade beloppen.

Kommunerna anmäler saldot via magnetband eller brev. Uppgifterna matas in i Indenrigsministeriets centrala datasystem. I datasystemet sker en indelning av kommunerna utifrån deras tillgodohavanden eller skulder. Skulder kan uppstå t.ex. till följd av omföringar i bokföringen. Kommuner med skuld anmodas betala skulden inom en viss tid.

Det görs en rad kontroller innan ersättningen betalas ut. Flera personer kontrollerar att inmatningen i datasystemet är riktigt utförd, att det belopp som betalas ut överensstämmer med det anmälda saldot osv.

Senast den första vardagen i maj året efter utbetalningsåret skall kommunerna till Indenrigsministeriet sända en redogörelse för de belopp som under utbetalningsåret anmälts för ersättning och de eventuella korrigeringar som gjorts under året. Redogörelsen skall

¹⁷ Se Indenrigsministeriets bekendtgørelse nr. 1177 af 15. december 2000 om den kommunale og amtskommunale momsudligningsordning.

vara undertecknad av kommunens revisorer. Uppgifterna matas in i Indenrigsministeriets centrala datasystem. Eventuella misstämningar justeras genom in- och utbetalningar under det efterföljande utbetalningsåret.

Några bestämmelser som möjliggör extern kontroll av att kommunernas räkenskaper är korrekta i nu aktuellt avseende finns inte. Kontrollen utförs i stället av den kommunala revisionen.

4.1.2 Finland

I den finska kompensationsordningen har kommuner, samkommuner och landskapet Åland med vissa begränsningar rätt att få tillbaka mervärdesskatt som ingår i anskaffningar för skattefri verksamhet. Återbetalning sker månadsvis. Rätten till återbäring regleras i mervärdesskattelagen (1501/93).

Återbäring återkrävs hos kommunerna enligt lagen om återkrävande av mervärdesskatteåterbäring hos kommunerna (79/94).

Kommunerna återkrävs den mervärdesskatt som kommuner, samkommuner och landskapet Åland sammanlagt fått i återbäring under föregående kalenderår. Ansvaret fördelas mellan kommunerna efter invånarantalet i kommunen. Betalningsandelarna uppbärs månatligen med en tolfedel av mervärdesskatteåterbäringarna under det föregående kalenderåret.

Kommunernas betalningsandel fastställs av skattestyrelsen medan uppbörden av betalningsandelen handhas av länskatteverket. Om något annat inte särskilt stadgas skall vid uppbörd, indrivning och återbäring av kommunens betalningsandel samt i fråga om dröjsmålspåföljder vid försummelse av eller dröjsmål med betalning av kommunens betalningsandel förfaras så som stadgas i fråga om skatteuppbörd respektive dröjsmålsränta och restavgift på skatt.

Om kommunen inte är nöjd med beslutet om fastställande av dess betalningsandel, skall den göra ett rättelseyrkande hos skattestyrelsen senast inom en månad från det att betalningsandelen borde ha betalats. Skattestyrelsens beslut kan överklagas enligt allmänna regler om ändringsökande i förvaltningsärenden.

Länskatteverket skall rätta ett felaktigt beslut eller en felaktig åtgärd som gäller uppbörd, indrivning eller återbäring av kommunens betalningsandel. Rättelseyrkandet skall göras inom ett år

från utgången av det år under vilket felet har gjorts. Ändring i läns-
skatteverkets beslut får sökas hos länsrätten.

Kommuner, samkommuner och landskapet Åland skall ha rätt till återbäring av mervärdesskatt under samma förutsättningar som de skulle ha haft rätt att dra av mervärdesskatt om det hade varit fråga om skattebelagd verksamhet. Rätten till återbäring avser således inte bl.a. sådana förvärv för vilka det enligt mervärdesskattelagen råder avdragsförbud. Vid återbäring tillämpas de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen. I mervärdesskattelagen finns bestämmelser om bl.a. skattskyldigs åligganden vid verkställande av skattegranskning, skattetillägg och rättelse.

Till skillnad från vad som gäller i Sverige hanteras den mervärdesskatt som berättigar till återbäring inte på annat sätt än, eller åtskild från, annan mervärdesskatt som berättigar till avdrag enligt mervärdesskattelagen. Den mervärdesskatt som berättigar till återbäring särskiljs t.ex. inte från annan mervärdesskatt i de månadsdeklarationer som skall avges till länskatteverket. Mervärdesskatt som berättigar till avdrag eller återbäring minskar således den skatt som skall betalas för en kalendermånad.

Regelverket medger skattegranskning hos kommuner, samkommuner och landskapet Åland.

Kommuner, samkommuner och landskapet Åland skall för länskatteverket uppge de sammanlagda skatteåterbäringarna för kalenderåret senast före utgången av den andra månaden efter kalenderåret till den del uppgifter inte har lämnats tidigare. Dessa uppgifter ligger till grund för skattestyrelsens fastställande av betalningsandelar.

För närvarande pågår en översyn av systemet för återbäring och återkrav av mervärdesskatt. En arbetsgrupp har analyserat problemen utifrån mervärdesbeskattningens neutralitet och det kommunvisa utfallet mellan återbäring och återkrav. Vidare har beaktas hur systemet inverkar på försäkringsersättningspraxis och EU:s stödsystem.

5 Överväganden och förslag

5.1 Förutsättningar för rätt till ersättning

Utredningens förslag: I lagtexten anges uttryckligen att ersättning utges för ingående mervärdesskatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen.

Rätt till ersättning från kommunkontosystemet avser bl.a. enligt 5 § lagen om mervärdesskattekonton sådan ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen. Av förarbetena till lagen (1994:1799) om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995¹⁸ och lagen om mervärdesskattekonton¹⁹ framgår att rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt och ersättning för ingående mervärdesskatt är avsedd för sådan skatt som inte är avdragsgill enligt mervärdesskattelagen. Denna avsikt kom emellertid inte till uttryck i respektive lag.

I betänkandet Kommunkontosystemet och rättvisan – momsens, kommunerna och konkurrensen framförs som en tänkbar förklaring till den ökade omslutningen i systemet bl.a. att mervärdesskatt som egentligen skall sökas åter i det ordinarie skattesystemet i stället ersätts från kommunkontosystemet.²⁰ Även Riksrevisionsverket uppmärksammar frågan i sin rapport Kommunkontosystemet – en kartläggning (RRV 2001:6). Riksrevisionsverket anför i rapporten²¹ att det vid en jämförelse mellan den ingående och utgående mervärdesskatt som kommunerna deklarerat till skattemyndigheten, funnit att vissa kommuner under ett eller flera

¹⁸ Prop. 1994/95:57 s. 203.

¹⁹ Prop. 1995/96:64 s. 65.

²⁰ SOU 1999:133 s. 157.

²¹ RRV 2001:6 s. 18.

är inte redovisat någon ingående mervärdesskatt alls i det ordinarie systemet. Detta trots att de för samma år kunnat redovisa betydande belopp i utgående mervärdesskatt och för angränsande år redovisat ingående mervärdesskatt i det ordinarie systemet. Riksrevisionsverket har tolkat detta som en indikation på att berörda kommuner redovisat all ingående mervärdesskatt dessa år i kommunkontosystemet. Vid en jämförelse mellan redovisad ingående mervärdesskatt i det ordinarie systemet och mervärdesskatteanknutna utgifter i affärsverksamheter har Riksrevisionsverket funnit en stor differens, vilket enligt verket indikerar att ingående mervärdesskatt som belöper på utgifter i den kommersiella verksamheten redovisas mot kommunkontosystemet.²²

Som vi strax återkommer till torde förfaringssättet i vart fall till en del bero på svårigheter att hänföra mervärdesskatten till rätt system. Lagen om mervärdesskattekonton samt förordningen om ersättning för mervärdesskatt innehåller få materiella regler. Det kan vara mycket komplicerat att applicera de materiella reglerna på den faktiskt bedrivna verksamheten. Därtill kommer att de faktiska konteringarna sker på handläggarnivå. Det har dock anförts att det finns ett inbyggt "incitament" för kommunerna att inte redovisa mer än nödvändigt av den ingående mervärdesskatten i det ordinarie mervärdesskattesystemet. Om kommunen felaktigt redovisar för mycket ingående mervärdesskatt och därmed minskar den skuld till staten som den utgående mervärdesskatten utgör, kan kommunen drabbas av skattesystemets sanktioner.²³

Fördelningen av mervärdesskatt i blandad verksamhet torde förorsaka särskilda problem för kommunerna. Detta kan leda till att kommunerna i viss utsträckning redovisar mervärdesskatt hänförlig till det ordinarie mervärdesskattesystemet mot kommunkontosystemet. Så kan vara fallet t.ex. när försäljningen till allmänheten inom ramen för den egentliga verksamheten är av mycket begränsad omfattning och kommunen upplever att det är administrativt betungande att använda fördelningsnycklar för att beräkna hur mycket av den ingående mervärdesskatten som rätteligen borde deklarerats till skattemyndigheten. För kommunen framstår det kanske inte heller som självklart att vissa utgifter skall fördelas. Det kan vidare hända att mervärdesskatt på investeringar

²² RRV 2001:6 s. 69.

²³ RRV 2001:6 s. 70.

som används i både den affärsmässiga och den egentliga verksamheten inte fördelas.²⁴

Störst problem torde ändå schablonersättningarna för den dolda mervärdesskatten förorsaka kommunerna. Svårigheterna kan t.ex. bestå i att identifiera vad som vid en upphandling kan anses vara att hänföra till social omsorg, utbildning m.m. Omfattningen av felaktiga redovisningar i denna del torde dock totalt sett vara av marginell betydelse för kommunkontosystemet.

Lydelsen av 5 § lagen om mervärdesskattekonton om vad som berättigar till ersättning från kommunkontosystemet motsäger inte en tolkning att all mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen berättigar till ersättning från kommunkontot. Att en sådan tolkning inte är avsedd framgår av förarbetena till bestämmelsen. Vi menar att en tydligare reglering är nödvändig och att bestämmelsen bör utformas i enlighet med vad som anförts i förarbetena. Således bör i 5 § uttryckligen anges att ersättning utges endast för sådan ingående mervärdesskatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen. Att det finns även andra begränsningar i ersättningsrätten framgår av 6 § lagen om mervärdesskattekonton och dess hänvisningar till 8 kap. mervärdesskattelagen.

5.2 Behovet av kontroll

Lagen om mervärdesskattekonton innehåller inte några regler som möjliggör för beslutsmyndigheten att kontrollera underlaget för kommunernas ansökningar om ersättning eller att ompröva tidigare fattade beslut utöver vad som följer av förvaltningslagen.

Vi skall enligt direktiven utarbeta förslag till hur en tillförlitlig kontroll kan tillskapas i kommunkontosystemet och utarbeta regler om omprövning av beslut om ersättning. En utgångspunkt för kommunkontosystemet är enligt direktiven att regelverket skall tillämpas lika för samtliga kommuner och landsting. Vidare sägs att det från rättssäkerhetssynpunkt inte är tillfredsställande att ett system med den ekonomiska omfattning som kommunkontosystemet har saknar en kontrollfunktion.

Även i tidigare utredningssammanhang har behovet av kontrollmöjligheter tagits upp. I promemorian Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (Ds 1997:74)²⁵ pekas på

²⁴ RRV 2001:6 s. 55, 67 f. och 70.

²⁵ Ds 1997:74 s. 64 f.

behovet av kontroll främst i anledning av att 6-procents-ersättningen föreslogs kompletteras med en 18- och en 5-procents-ersättning.

Utbetalningarna från systemet har hittills ökat procentuellt sett mer än kommunsektorns utgifter för förbrukning (köp av materiel och tjänster) och investeringar. Enligt betänkandet Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen (SOU 1999:133) beror ökningen bl.a. på att verksamheter som tidigare bedrivits enbart i kommunal regi övergått i eller kompletterats med privat drift och att stödverksamheter, såsom exempelvis städning, har lämnats ut till entreprenörer.

I betänkandet anføres att i det fall kommunkontosystemet helt finansieras av kommunsektorn finns inget annat skäl för staten att kontrollera systemet än för att tillförsäkra att tolkningar av regelverket inte ger upphov till omfördelningseffekter och att systemet därmed upplevs som orättvist. Om däremot kommunkontot läggs in på statsbudgetens inkomstsida och staten därmed tar över ansvaret för kommunkontots finansiering ökar behovet av statlig kontroll vid sidan av den kommunala revisionen. Exempelvis kan enligt utredningen tillämpningen av reglerna för ersättning med 18 procent vid hyra av lokal och reglerna för de tre ersättningsnivåerna vid upphandling från, respektive bidrag till, entreprenörer behöva kontrolleras.²⁶

Betänkandet remitterades till ca 70 instanser, varav ungefär en tredjedel – mestadels kommuner – yttrade sig i frågan om kontroll. Av dessa tillstyrkte uttryckligen mer än hälften en förbättrad eller ökad kontroll. Som skäl för en ökad kontroll anfördes bl.a. den betydande omsättningen, betydelsen av att regelverket tillämpas lika av samtliga kommuner samt det fortsatta förtroendet för systemet. Som skäl mot en ökad kontroll anfördes bl.a. att den kontroll som i dag utövas av kommunens revisorer är fullt tillräcklig.

Tillämpningsföreskrifter beträffande redovisningen till kommunkontosystemet saknas. Detta får till följd att kommuner tillämpar systemet på olika sätt. De iakttagelser Riksrevisionsverket gjort vid sin kartläggning av kommunernas ersättning från kommunkontosystemet bekräftar också att systemet tillämpas olika (se avsnitt 5.1). Den förmodade felredovisningen av

²⁶ SOU 1999:133 s. 139.

mervärdesskatten i affärsverksamheten i kommunerna leder till en omfördelning mellan kommunerna.²⁷

Att kontrollfunktion saknas i kommunkontosystemet påverkar Riksskatteverkets handläggning. Riksskatteverket kan inte göra någon materiell prövning av en ansökan om ersättning från kommunkontosystemet, eftersom en lagreglering som möjliggör en sådan prövning saknas. Verkets formella prövning är också begränsad och det saknas t.ex. stöd för att förelägga en kommun att komplettera sin ansökan om ersättning. Någon möjlighet till rättelse och omprövning, annat än vid uppenbara felaktigheter i beslut, finns inte heller.

De nu angivna förhållandena talar för att en möjlighet till kontroll bör skapas i systemet. Även det faktum att systemet upplevs som svåröverskådligt talar för att en kontrollmöjlighet bör tillskapas. Kontroller kan tydliggöra i vilka avseenden tillämpningen av systemet brister och ge stöd för en mer enhetlig tolkning av regelsystemet kommuner emellan. Kontrollmöjligheter skulle med största sannolikhet även öka systemets trovärdighet.

En kontroll bör avse, förutom de formella kriterierna för rätt till ersättning, även de materiella förutsättningarna för rätt till ersättning. Således bör kontrolleras att de rekviderade beloppen avser sådan mervärdesskatt som berättigar till ersättning från kommunkontosystemet samt att de rekviderade beloppen är korrekta.

Kontrollen bör ha till syfte, inte bara att korrigera redan begångna fel, utan även – och kanske främst – att förebygga liknande fel i framtiden. Såsom vi påpekat i avsnitt 5.1 är det inte någon lätt uppgift att fördela mervärdesskatt mellan det ordinarie mervärdesskattssystemet och kommunkontosystemet. Även om det finns möjlighet att utarbeta vissa tumregler som underlättar fördelningen kommer det att finnas situationer där fördelningen kan diskuteras. Kontrollen bör enligt vår mening inte inriktas på att få till stånd en omfördelning i dessa tveksamma fall utan mer att initiera en dialog om rimliga förhållningssätt och hur problemen kan bemästras i framtiden.

Vid tillskapandet av en kontrollfunktion bör beaktas de speciella förhållanden som är i fråga. De beslut om ersättning från kommunkontosystemet som fattas av Riksskatteverket är inte beskattningsbeslut, utan förvaltningsbeslut. Kommunerna är heller

²⁷ RRV 2001:6 s. 62.

inte deklarationsskyldiga för den ingående mervärdesskatt, för vilken de söker ersättning från kommunkontosystemet.

Det kan ifrågasättas om inte en stärkt kontroll skulle innebära en form av överprövning av kommunala beslut, t.ex. beslut att såsom bidrag till en idrottsförening köpa in utrustning åt föreningen, i stället för att skänka pengar till den. Mot detta kan dock anföras att den stärkta kontrollen inte avser beslutet i sig, utan det sätt på vilket mervärdesskatten hanterats till följd av beslutet och huruvida denna hantering varit förenlig med bestämmelserna i mervärdesskattelagen och lagen om mervärdesskattekonton.

Såsom tidigare anförts har underskott på kontona övertagits av staten. Regeringen har vidare aviserat att den har för avsikt att i budgetpropositionen för år 2002 presentera förslag till ett nytt kommunalt kompensationsystem och då även överväga lösningen med en statlig finansiering av systemet. I vart fall så länge kommunkontosystemet inte är enbart en kommunal angelägenhet kan en stärkt statlig kontroll enligt vår mening inte sägas stå i strid med den kommunala självstyrelsen eller bestämmelser i kommunalagen.

5.3 Ansökan och utredning

Utredningens förslag: Riksskatteverkets funktion som central förvaltningsmyndighet för frågor enligt lagen om mervärdesskattekonton skall framgå av förordningen med instruktion för skatteförvaltningen.

Ansökan om ersättning från kommunkontosystemet skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

Efter utgången av varje kalenderår skall kommunen till Riksskatteverket lämna uppgift om det sammanlagda belopp som för kalenderåret bokförts på konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonbelopp som ersätts från kommunkontosystemet (årsuppgift). Årsuppgiften skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär och skall ha kommit in till Riksskatteverket senast före utgången av juni månad året efter kalenderåret.

Riksskatteverket får förelägga kommun att lämna uppgift för kontroll av rätten till ersättning.

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Riksskatteverket komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen. Riksskatteverket får uppdra åt en skattemyndighet att genomföra besöket.

Nuvarande tidsgräns för ansökan om ersättning slopas.

Bestämmelser om kommunikationsskyldighet och beslut genom automatiserad databehandling införs.

5.3.1 Beslutsinstans, m.m.

Riksskatteverket handhar för närvarande utbetalningarna från kommunkontosystemet. Verkets befattning kan närmast betecknas som en kassafunktion. Frågan om vem som skall fatta beslut i kommunkontosystemet omfattas visserligen inte av våra direktiv men hör nära ihop med de frågeställningar vi skall behandla. Det finns därför anledning att i detta sammanhang något beröra frågan om Riksskatteverket även fortsättningsvis bör administrera systemet eller om en annan ordning är att föredra.

Riksskatteverkets administration av utbetalningarna från kommunkontosystemet är inte att jämföras med beskattningsverksamhet. Kommunkontosystemet handlar dock om ersättning för mervärdesskatt och uttag från kommunkontosystemet får återverkningar inom det ordinarie mervärdesskattesystemet som ju hanteras av skatteförvaltningen. Mot denna bakgrund, och då det är svårt att finna en instans som är mer skickad för uppgiften, finner utredningen det lämpligt att Riksskatteverket även fortsättningsvis administrerar utbetalningarna från kommunkontot och landstingskontot.

Riksskatteverket kan enligt nuvarande 4 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt meddela de verkställighetsföreskrifter som behövs för tillämpningen av lagen om mervärdesskattekonton. Verkets funktion som central förvaltningsmyndighet för frågor enligt lagen framgår emellertid inte av förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen. Vi anser att 2 kap. 1 § instruktionen bör kompletteras i detta avseende och föreslår ett tillägg i paragrafen.

5.3.2 Ansökningens innehåll, m.m.

Såsom tidigare anförts har Riksskatteverket givits i uppdrag att, för uppföljning och analys av kontona, specificera vilka uppgifter som skall ingå i det underlag som kommuner och landsting skall lämna vid ansökan om ersättning från kontona. Vår utgångspunkt för ett utökat uppgiftslämnande är en annan, nämligen en stärkt kontroll av utbetalningar inom kommunkontosystemet.

Uppgiftslämnandet styrs av den ansökningsblankett som Riksskatteverket utformar. Enligt vår mening skall ansökning alltid lämnas på blankett enligt fastställt formulär. Därigenom har Riksskatteverket, inom ramen för sin föreskriftsrätt, möjlighet att styra uppgiftslämnandet.

Underlaget för kommunens ansökan om ersättning är den kommunala redovisningen (se avsnitt 3.2). Kommunens räkenskaper revideras av de kommunala revisorerna. De kommunala revisorerna väljs av fullmäktige. De biträds i den omfattning som behövs av sakkunniga, vilka de själva utser. Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Revisorerna har rätt till de upplysningar som behövs för revisionsarbetet. Revisorerna har också för sitt uppdrag rätt att när som helst inventera tillgångar samt att ta del av räkenskaper och andra handlingar. Revisionen utförs på årsbasis och genom stickprov. Den kommunala revisionen regleras i 9 kap. kommunallagen (1991:900).

Vad som föreskrivs i kommunallagen om revision skall, enligt 34 § lagen om försöksverksamhet med regionförbund i Kalmar län och Skåne län, i tillämpliga delar gälla för ett regionförbund. Detta gäller dock inte föreskrifterna i 9 kap. 1 och 2 §§ kommunallagen.

Enligt 24 § lagen om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst skall förbundets räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens förvaltning granskas av en revisor för varje medlem i förbundet. Härvid gäller bl.a. bestämmelserna i 9 kap. 4–18 §§ kommunallagen i tillämpliga delar.

För att redan vid ansökningstillfället möjliggöra en kontroll av att rekviderade belopp är korrekta har vi övervägt ett system efter mönster i den danska kompensationsordningen. Ett sådant system skulle – med beaktande av att det i Sverige, till skillnad från vad som gäller i Danmark, inte föreligger något krav på kommunerna

att använda en gemensam kontoplan – i huvuddrag kunna utformas enligt följande.

Ansökningsförfarandet utgår ifrån de kommunala räkenskaperna, vilka står under revisorernas granskning. Till varje ansökan om ersättning fogas uppgift om det sammanlagda belopp som dittills under kalenderåret bokförts på samtliga konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonersättningar som ersätts från kommunkontosystemet. Den ersättning som betalas ut skall motsvara skillnaden mellan detta belopp och vad som dittills för kalenderåret utbetalats från kommunkontosystemet. På detta sätt skulle eventuella korrigeringar och omföringar i bokföringen kunna fångas upp.

Nytan av ett sådant – i princip månatligt – uppgiftslämnande skall dock vägas mot den ökade administrationen för såväl kommunerna som Riksskatteverket. För att på ett relativt enkelt sätt möjliggöra en kontroll av att rekviderade belopp överensstämmer med bokföringen bör en årlig avstämning vara tillräcklig. Utredningen förordar därför en ordning där kommunen skriftligen för varje kalenderår till Riksskatteverket lämnar uppgift om det sammanlagda belopp som bokförts på samtliga konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonbelopp som ersätts från kommunkontosystemet (årsuppgift). Uppgiften skall avse summan av de belopp som bokförts för kalenderåret, såsom de framgår av bokföringen vid tidpunkten för upprättande av årsredovisningen.

Årsuppgift skall, liksom ansökan om ersättning från kommunkontosystemet, lämnas på blankett enligt formulär fastställt av Riksskatteverket.

Kommunens skriftliga uppgift skall undertecknas av behörig personal. Genom undertecknandet intygas att de angivna beloppen stämmer överens med faktiskt bokförda belopp, såsom de framgår av bokföringen vid tidpunkten för upprättande av årsredovisningen.

Enligt 8 kap. 17 § kommunallagen, som tillämpas av kommuner, landsting och kommunalförbund, skall årsredovisningen lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser. Av 30 § lagen om försöksverksamhet med regionförbund i Kalmar län och Skåne län framgår att bestämmelsen gäller även för regionförbund.

Av 23 § lagen om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst framgår att styrelsen årligen och inom tre månader från

räkenskapsårets slut, dvs. kalenderårets slut, skall upprätta årsbokslut och årsredovisning.

För att upprättandet av årsuppgiften skall medföra så lite extra arbete som möjligt för kommunen bör uppgiftslämnandet i möjligaste mån anpassas till de tider som gäller för årsrevisionen. Vi föreslår därför att uppgiften skall ha kommit in till Riksskatteverket senast före utgången av juni året efter det kalenderår som årsuppgiften avser.

Genom den föreslagna ordningen får Riksskatteverket möjlighet att kontrollera att den ersättning som betalats ut under året stämmer överens med kommunens bokföring. För det fall att för mycket ersättning erhållits från kommunkontosystemet skall tidigare beslut omprövas och vad som erhållits för mycket betalas tillbaka inom den tid som Riksskatteverket bestämmer. Om kommunen har fått för lite ersättning skall Riksskatteverket också genom omprövning fatta ett beslut om ytterligare ersättning så snart som möjligt. Vi återkommer till omprövningsreglerna i avsnitt 5.6.

Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 10 § lagen om mervärdesskattekonton.

Den nu föreslagna ordningen medför emellertid inte någon möjlighet för Riksskatteverket att kontrollera underlagen för rekvirerade belopp. Missämning mellan kommunens årsuppgift och vad som utbetalats till kommunen kan dock tänkas utgöra en indikation på behovet av en fördjupad utredning. Vi återkommer till detta i avsnitt 5.5.

5.3.3 Handläggningen

Såsom tidigare anförts saknas utförligare regler för handläggning av ansökningar om ersättning från kommunkontosystemet. Redan i dag ställs t.ex. vissa krav på specificering av de belopp som rekvireras, men regler om tillvägagångssätt vid ofullständiga ansökningar saknas.

Även en komplett ansökan kan dock ge upphov till frågor inför ersättningsbeslutet eller därefter. Riksskatteverket bör därför, efter förebild i 14 kap. 3 § skattebetalningslagen, ges möjlighet att förelägga kommunen att lämna uppgift för kontroll av rätten till ersättning. Denna möjlighet bör givetvis utnyttjas först för det fall att kommun eller landsting inte efterkommit Riksskatteverkets

formlösa begäran om viss uppgift. Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 14 § lagen om mervärdesskattekonton.

Tänkbart vore att införa en bestämmelse som gör det möjligt att förena ett sådant föreläggande med vite. Det har dock förelegat viss tveksamhet om i vad mån ett vitesföreläggande bör riktas mot en offentligrättslig juridisk person. Vissa författningsbestämmelser innehåller uttryckliga förbud mot att vite föreläggs bl.a. kommun och landsting. Av störst intresse i detta sammanhang är bestämmelserna i 7 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) och 23 kap. 2 § skattebetalningslagen, som stadgar bl.a. att vite inte får föreläggas kommun respektive kommun och landsting. Som tänkbara skäl för en sådan tveksamhet har anförts bl.a. att hot om vite kan anses onödigt, eftersom en kommunal myndighet ändå kan antas följa ett föreläggande och att det inte finns fasta normer, efter vilka storleken av vitesbeloppet kan fastställas.²⁸ Det finns dock även exempel på författningsbestämmelser där bl.a. en kommun kan vara adressat för ett vitesföreläggande. Se t.ex. bestämmelserna om vite vid kommunalt domstolstrots i 26 a § lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade och i 68 a § socialtjänstlagen (1980:620), vilka trätt i kraft den 1 juli 2000.

Det finns inte anledning att tro annat än att ett föreläggande att lämna uppgifter kommer att följas av kommunen. Särskilt inte som ersättningen är av stor betydelse för kommunerna och en skyndsam utbetalning framstår som angelägen. Dessutom avses Riksskatteverket, som framgår av avsnitt 5.4, få tillgång till revisionsinstitutet för det fall kommunen inte lämnar uppgifter eller lämnar ofullständiga uppgifter. Mot bakgrund härav finner vi inte anledning att föreslå en möjlighet att förena ett föreläggande med vite.

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot kommunens räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, bör Riksskatteverket efter mönster i 14 kap. 6 § skattebetalningslagen, ha möjlighet att träffa en överenskommelse med kommunen om att göra en sådan avstämning vid besök hos kommunen. Riksskatteverket bör ges möjlighet att uppdra åt en skattemyndighet att genomföra besöket. Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 15 § lagen om mervärdesskattekonton.

²⁸ Rune Lavin, Viteslagstiftningen – en kommentar, 1989, s. 36 f.

Till följd av bristen på omprövningsregler beaktas inte alltid bestämmelsen i 3 § tredje stycket förordningen om ersättning för mervärdesskatt om att ansökan om ersättning skall lämnas in till Riksskatteverket senast den 5 i andra månaden efter utgången av den tidsperiod ansökningen avser. En ansökan efter den stadgade fristen kan t.ex. vara en följd av en utdragen rättsprocess, där det visat sig att sökanden saknar rätt till avdrag enligt det ordinarie mervärdesskattesystemet. Ett tidigare beslut om ersättning torde dock i vissa fall redan i dag, mot bakgrund av domstols utslag, kunna omprövas med stöd av 27 § förvaltningslagen.

Det ligger i kommunens intresse att ansöka om ersättning så snabbt som möjligt efter ersättningsperiodens utgång. För Riksskatteverkets hantering av ersättningsarna torde ansökningstiden inte ha någon betydelse. Med den treåriga omprövningsfrist vi föreslår (se avsnitt 5.6) får den nu gällande ansökningstiden inte någon annan funktion än att utestänga kommunen från att göra en första ansökan efter tidens utgång. Har väl en ansökan om ersättning givits in till Riksskatteverket inom ansökningstiden är kommunen oförhindrad att, i enlighet med våra förslag till omprövningsregler, inom tre år från utgången av det kalenderår som ersättningen avser, begära omprövning av det tidigare ersättningsbeslutet. Vi föreslår att bestämmelsen i 3 § tredje stycket förordningen om ersättning för mervärdesskatt upphävs och att det således inte skall finnas någon frist inom vilken ansökan skall göras. För det fall att kommunen ger in en ansökan om ersättning efter treårsfristens utgång kan det beslut som föranleds av den sena ansökningen inte omprövas enligt de regler om omprövning vi föreslår. Om kommunen finner ersättningsbeslutet felaktigt återstår, vid sidan av rättelsemöjligheten i 26 § förvaltningslagen, endast möjligheten att överklaga beslutet.

Mot bakgrund av den i avsnitt 5.6 föreslagna ordningen med omprövning bör, efter mönster i 14 kap. 1 § skattebetalningslagen, en bestämmelse om att kommunen skall få tillfälle att yttra sig innan ersättningsbeslut fattas införas. Sådan kommunikation kan dock underlätas om den är onödig. Så kan vara fallet t.ex. då beslutet avser utbetalning av ersättning i enlighet med ansökan eller då ett yttrande från kommunen inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag, såsom vid ränteberäkning enligt 18 § eller vid rättelse av felräkningar, misskrivningar, felöverföringar och liknande förbiseenden av kommunen.

Förvaltningslagens bestämmelse om att ett ärende inte får avgöras utan att part har underrättats om uppgift som har tillförts genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den gäller endast om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Bestämmelsen torde därför inte vara tillämplig på ärenden enligt lagen om mervärdesskattekonton.²⁹ Mot bakgrund av de föreslagna bestämmelserna om revision (se avsnitt 5.4) bör en motsvarande bestämmelse om kommunikation med kommunen införas. Kommunikationsskyldigheten skall således gälla i fråga om t.ex. revisionspromemorior. Kommunikation kan dock underlåtas om det är uppenbart onödigt, t.ex. då ersättningsbeslutet inte går kommunen emot eller då uppgiften saknar betydelse för utgången i ersättningsärendet. Förslagen föranleder en ny bestämmelse, 13 § lagen om mervärdesskattekonton.

5.3.4 Beslut genom automatiserad databehandling

I dag beviljas ersättning i enlighet med ansökan och beslut fattas genom att ansökningen om ersättning signerats av den beslutande tjänstemannen. På skatteområdet finns i 4 kap. 2 a § taxeringslagen och 28 § skattebetalningsförordningen (1997:750) regler om att beslut får fattas genom automatisk databehandling i de fall skälen för beslutet enligt 20 § första stycket 1 förvaltningslagen får utelämnas. Så är fallet när beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen. Det kan enligt vår mening finnas skäl att föra in en bestämmelse i förordningen om ersättning för mervärdesskatt om att beslut om ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton får fattas genom automatiserad databehandling efter mönster i taxeringslagen och skattebetalningsförordningen.

De möjligheter till kontroll av yrkad ersättning och omprövning av ersättningsbeslut som vi föreslår torde dock innebära att särskilt uppsatta, motiverade beslut i något större utsträckning än i dag kommer att utformas. Självfallet måste ett omprövningsbeslut som ålägger kommunen återbetalningsskyldighet av ett tidigare upp-
buret ersättningsbelopp motiveras.

²⁹ Jfr prop. 1971:30 s. 334.

Förslaget föranleder en ändrad lydelse av 3 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt.

5.4 Fördjupad utredning – revision

Utredningens förslag: Riksskatteverket skall handha den externa kontrollen av kommunkontosystemet.

Riksskatteverket får besluta om revision hos kommunen och får härvid uppdra åt en skattemyndighet att genomföra revisionen.

Kommunen skall lämna Riksskatteverket den hjälp som behövs vid revisionen.

5.4.1 Vem skall utföra revisionen?

Kontrollfunktionen har i tidigare utredningssammanhang föreslagits ligga på de regionala skattemyndigheterna.³⁰ Ansvaret för den utökade kontrollen föreslogs av remissinstanser åligga, som alternativ till de regionala skattemyndigheterna, kommunens revisorer, Riksrevisionsverket eller Särskilda skattekontoret i Ludvika (Riksskatteverket).

Skatteförvaltningen

Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet för frågor om skatter, socialavgifter, mervärdesskattebaserad avgift till EU-budgeten, folkbokföring och val samt för frågor om vissa brottsutredningar. Riksskatteverket leder och ansvarar för skatteförvaltningens och kronofogdemyndigheternas verksamhet i Sverige. Riksskatteverkets uppgifter avseende bl.a. mervärdesskattekonton för kommuner och landsting har lokaliserats ut till Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Skattemyndigheten är regional förvaltningsmyndighet för frågor om skatter, socialavgifter, pensionsgrundande inkomst, folkbokföring och vissa brottsutredningar. För att åstadkomma en beskattning i enlighet med statsmakternas beslut bedriver skatte-

³⁰ SOU 1999:133 s. 140.

förvaltningen kontrollverksamhet, vilken kan bestå i skrivbordsgranskning, besök och revision.

Skatteförvaltningens verksamhet regleras bl.a. i förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen.

Den kommunala revisionen

Den kommunala revisionen syftar till att utröna om verksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, bl.a. om verksamheten bedrivs i enlighet med lag, annan författning eller fullmäktiges beslut. Den kommunala revisionen syftar även till att utröna om räkenskaperna är rättvisande och granskningen avser härvid både tillförlitlighets- och säkerhetsaspekter. Revisorerna granskar vidare om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Den kommunala revisionen är utförligare beskriven i avsnitt 5.3.2.

Riksrevisionsverket

Riksrevisionsverket är den svenska statens centrala myndighet för revision och granskning av statliga myndigheter, affärsdrivande verk, statliga bolag, stiftelser och andra institutioner där staten är huvudman. Verksamheten regleras i förordningen (1998:418) med instruktion för Riksrevisionsverket. Riksrevisionsverket skall främja kvalitet, effektivitet och hushållning med statens resurser. Grunden för verksamheten är den årliga revisionen, effektivitetsrevisionen och den internationella verksamheten. Verket har rätt att från andra myndigheter få de handlingar och andra upplysningar som verket behöver för sin revisionsverksamhet (8 § instruktionen).

Den årliga revisionen granskar och bedömer myndigheternas årsredovisningar, löpande redovisning och förvaltning. Riksrevisionsverket lämnar revisionsberättelser för myndigheterna senast den sista mars varje år. Revisionens resultat summeras och avrapporteras i verkets årliga rapport som skall lämnas till regeringen senast den 2 maj. Därutöver förs en kontinuerlig dialog med uppdragsgivaren om generella iakttagelser i revisionen. Den löpande revisionen avrapporteras i revisionsrapporter och promemorior till de berörda organisationerna.

Effektivitetsrevisionen granskar att statsmakternas mål och statliga åtaganden uppfylls på ett effektivt sätt. Denna granskning är i första hand inriktad på områden av stor statsfinansiell betydelse och områden som har stor betydelse för ekonomins funktionssätt, t.ex. arbetsmarknad, skatter, socialförsäkring och miljö.

Den internationella verksamheten avser internationell tjänsteexport och internationell samverkan.

Fram till den 1 juli 1998 bedrev Riksrevisionsverket verksamhet inom ekonomi- och resultatstyrning. Denna verksamhet övertogs därefter av Ekonomistyrningsverket.

Sammanfattning och slutsats

Kommunerna har den största kunskapen om den egna verksamheten och den kommunala revisionen torde därför utgöra grunden för en stärkt kontroll. Den kommunala revisionen kan skilja sig åt i skilda kommuner. För att i största möjliga utsträckning åstadkomma en enhetlig tillämpning inom kommunkontosystemet bör därför den kommunala revisionen kompletteras med bestämmelser om extern kontroll. Fråga uppkommer härvid vem som skall bedriva denna externa kontroll.

Riksrevisionsverket svarar i dag för revision och granskning av bl.a. statliga myndigheter, en erfarenhet som torde vara till fördel även vid granskning av kommunal verksamhet. Riksskatteverket har dock, genom sin administration av utbetalningar från kommunkontosystemet, erfarenhet av och kunskaper om systemet. Det kan vidare tänkas uppstå konflikter i en ordning där skatteförvaltningen handlägger frågor i det ordinarie mervärdesskattesystemet, medan en annan instans sköter kontrollen av kommunkontosystemet. Det kan befaras att mervärdesskatt hamnar mellan systemen till följd av att instansernas beslut inte stämmer överens. Detta talar för att den externa kontrollen bör utföras av Riksskatteverket, som även torde besitta den största kompetensen såvitt avser mervärdesskatt. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att den externa kontrollen handhas av Riksskatteverket, eventuellt med utnyttjande av de regionala skattemyndigheterna.

5.4.2 Revisionsreglerna

Frågan om hur en kontrollfunktion inom kommunkontosystemet kan utformas har berörts i tidigare utredningssammanhang. I promemorian Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting³¹ anfördes att en stärkt kontroll kan åstadkommas på flera sätt, t.ex. genom tydligare krav på den kommunala revisionen eller en särskild kontrollfunktion knuten till systemet. Det anfördes vidare att rättelse av felaktig rekvisition av ingående mervärdesskatt skall kunna göras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår rekvisitionen avser. Något lagförslag i denna fråga redovisades dock inte.

Det föreslogs i betänkandet Kommunkontosystemet och rättvisan – momsens, kommunerna och konkurrensen³² att en kontrollfunktion inom kommunkontosystemet skall knytas an till skattebetalningslagens bestämmelser. Mot detta anförde Stockholms stad vid remissbehandlingen av betänkandet att skattemyndigheten i nuläget får anses sakna erforderlig kompetens för granskning av en verksamhet som är politiskt styrd. Svenska Kommunförbundet menade att kommunkontosystemet är så pass avskilt från den vanliga skattekontrollen att den inte passar in i skattemyndighetens normala kontrollrutiner. Endast två remissinstanser berörde frågan hur den stärkta kontrollen kan åstadkommas och refererade till vad som i betänkandet anförts om en koppling till skattebetalningslagen.

Kommunerna kontrolleras redan i dag av skatteförvaltningen vad gäller mervärdesskatt i det ordinarie mervärdesskattesystemet. De kan därvid påföras sanktioner enligt skattebetalningslagen. I 14 kap. skattebetalningslagen finns bestämmelser om utredning i skatteärenden, bl.a. skyldighet att föra anteckningar, föreläggande att lämna uppgift samt skatterevision.

Revisionsreglerna i beskattningsförfarandet

Enligt 14 kap. 7 § skattebetalningslagen får skattemyndigheten besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas

³¹ Ds 1997:74 s. 64 f.

³² SOU 1999:133 s. 140.

uppkomma. Skattemyndigheten får besluta om skatterevision även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras. Lagrummet anger även hos vem skatterevision får göras och hänvisar i övrigt till bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen.

I 3 kap. 9 § taxeringslagen anges vad ett beslut om taxeringsrevision skall innehålla, bl.a. uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 13 och 14 §§ samt om förordnad revisor. Enligt 3 kap. 9 § skall den reviderade underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Är det av betydelse att vidta åtgärder såsom kassainventering får underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse. Enligt 3 kap. 10 § skall en taxeringsrevision bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Paragrafen anger också var revisionen skall utföras samt innehåller en hänvisning till bestämmelser om vite i 12 § fjärde stycket och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. I 3 kap. 11 § taxeringslagen anges vad som får granskas, inventeras och besiktigas. Bestämelsen innehåller även en definition av vad som avses med handling. Av 3 kap. 12 § framgår den reviderades skyldigheter i samband med revisionen samt vilka tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som får användas. Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter i samband med revisionen, får skattemyndigheten enligt fjärde stycket förelägga honom vid vite att fullgöra dem. Av 3 kap. 12 a § framgår det krav på skyndsamhet med vilken en revision skall bedrivas. Vilka handlingar och uppgifter som på den enskildes begäran skall undantas från föreläggande eller revision och förfarandet i samband därmed framgår av 3 kap. 13–14 c §§.

En utgångspunkt för revisionsreglerna i beskattningsförfarandet är att revisionen skall genomföras i samverkan med den reviderade. En revision kan aldrig genomföras mot den granskades vilja. För det fall den reviderade inte samverkar kan en tillämpning av lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet bli aktuell.

Slutsats och förslag

Om revisionsreglerna knyts an till bestämmelserna i skattebetalningslagen erhålls enhetliga regler för kontroll, oavsett till vilket system mervärdesskatten hänförs. Regelsystemet är också välkänt för skatteförvaltningen. Anknytning kan ske antingen genom en hänvisning till skattebetalningslagen i tillämpliga delar eller genom att bestämmelser, efter mönster i skattebetalningslagen, införs i lagen om mervärdesskattekonton.

Bestämmelserna i skattebetalningslagen tar sikte på skattskyldiga och innehåller bestämmelser vilka inte direkt går att applicera på sökande av ersättning från kommunkontosystemet och kontroll av offentligrättsliga objekt. Vi anser därför att det är lämpligare att i lagen om mervärdesskattekonton införa särskilda regler om revision efter mönster i skattebetalningslagen, i stället för hänvisningar till skattebetalningslagens regelsystem.

Reglerna bör utformas utifrån bestämmelserna i 14 kap. 7 § skattebetalningslagen, dock utan dess hänvisning till bestämmelserna i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen. Dessa tar sikte på det ordinarie skattesystemet med dess krav på rättssäkerhet som uppställs för enskilda. Motsvarande förhållanden är inte för handen inom kommunkontosystemet och bestämmelser om bl.a. undantagande av handlingar torde inte behövas i systemet.

En revision har till syfte, inte bara att korrigera redan begångna fel, utan även att förebygga liknande fel i framtiden. Detta torde förutsätta ett långtgående samarbete mellan Riksskatteverket och kommunerna eller, av praktiska skäl, mellan Riksskatteverket och Svenska Kommunförbundet respektive Landstingsförbundet. Riksskatteverket bör vidare, i syfte att åstadkomma en enhetlig tillämpning av regelsystemet och undanröja några av de tillämpningssvårigheter som finns i dag, meddela de rekommendationer och föreskrifter som behövs för verkställigheten av lagen om mervärdesskattekonton. Detta bör ske efter samråd med nämnda intresseorganisationer. Riksskatteverkets föreskriftsrätt framgår av 4 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt.

Vi föreslår inte några motsvarigheter i lagen om mervärdesskattekonton till de regler i beskattningsförfarandet som tydliggör att en revision är ett samverkansförfarande. Vi föreslår inte heller att någon form av tvångsätgärd skall kunna användas. Till skillnad från vad som många gånger är fallet inom det ordinarie mervärdesskattesystemet är det här fråga om revision av ett offentligrättsligt

objekt. Det får förutsättas att en sådan revision skall kunna bedrivas i samverkan och utan tillgång till tvångsätgärder.

Riksskatteverket bör ges möjlighet att uppdra åt en skattemyndighet att utföra revisionen. I praktiken torde den skattemyndighet, vars verksamhetsområde omfattar den aktuella kommunen, komma att utföra revisionen. Härmed uppnås ekonomiska och praktiska fördelar.

Oaktat att fråga är om ett samverkansförfarande bör en bestämmelse införas i lagen om mervärdesskattekonton om att kommunen skall vara Riksskatteverket behjälplig vid revisionen. Kommunen skall således tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Revisorn skall naturligtvis ges möjlighet att granska ADB-upptagningar genom att själv använda kommunens terminal eller få en kopia av upptagningen som kan granskas med hjälp av en annan dator. Kommunen är dock inte skyldig att biträda vid själva granskningsarbetet genom att t.ex. upprätta sammanställningar eller liknande.

Förslaget föranleder nya bestämmelser, 16 och 17 §§ lagen om mervärdesskattekonton.

5.5 Kontrollsignaler, m.m.

Den föreslagna årsuppgiften (se avsnitt 5.3.2) – uppgiften med det sammanlagda belopp som för kalenderåret bokförts på konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonersättningar som berättigar till ersättning från kommunkontosystemet – möjliggör inte i sig någon kontroll av underlagen för yrkad ersättning. Däremot ger årsuppgiften besked om huruvida bokföringen misstämmer med den ersättning som betalats ut. En sådan misstämning kan vara ett förhållande som bör föranleda närmare kontroll. Enligt det nuvarande ansökningsförfarandet ställs det krav på specificering endast för det fall att schablonersättning rekvireras från systemet. Denna specificering registreras emellertid inte i ADB-systemet. Fråga uppkommer därför om vad Riksskatteverket, utöver de slutsatser som kan dras av årsuppgiften, kan ha för incitament för att vidta en fördjupad utredning.

Såsom tidigare anförts har Riksskatteverket givits i uppdrag att specificera vilka uppgifter som skall ingå i det underlag som kommuner och landsting skall lämna vid ansökan om ersättning från kontona. Detta utökade uppgiftslämnande syftar emellertid

endast till att möjliggöra uppföljning och analys av kontona, inte en utökad kontroll. Det är dock möjligt att även dessa uppgifter kommer att möjliggöra annat än ett slumpmässigt urval för verkets kontroller.

Enligt nu gällande regler finns det inom det ordinarie skattesystemet möjlighet att ta fram kontrollvärda förhållanden med hjälp av skatteregistret. Motsvarande förhållanden är dock inte för handen beträffande kommunkontosystemet.

Regeringen har emellertid i proposition 2000/01:33 Behandling av personuppgifter inom skatt, tull och exekution lämnat förslag till ny författningsreglering som gäller behandling av personuppgifter inom skatteförvaltningens verksamhet med beskattning och folkbokföring, verksamhet med val och folkomröstningar, kronofogdemyndigheternas verksamhet samt Tullverkets verksamhet med att uppbära tullar, m.m. Denna författningsreglering kan få betydelse för Riksskatteverkets kontroll inom kommunkontosystemet.

Syftet med den nya regleringen är att förenkla, modernisera och effektivisera regelsystemet. De från integritetssynpunkt viktigare ramarna för behandlingen av uppgifter inom de aktuella verksamheterna slås fast i lag. I lag anges ändamålen med behandlingen samt de begränsningar som skall gälla för användningen av uppgifter. Lagarna skall gälla i stället för personuppgiftslagen (1998:204) och det anges särskilt vilka bestämmelser i personuppgiftslagen som skall vara tillämpliga. Lagarna träder i kraft den 1 oktober 2001, då skatteregisterlagen (1980:343) upphör att gälla.

Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet skall enligt 1 kap. 1 § tillämpas vid behandling av personuppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Enligt 1 kap. 4 § får uppgifter behandlas för tillhandahållande av information som behövs inom skatteförvaltningen för bl.a. revision. Paragrafen anger således ändamålet för användningen av uppgifter i beskattningsverksamheten. Med beskattningsverksamhet avses härvid även verksamhet som åligger skatteförvaltningen men som inte utgör ett led i beskattningsförfarandet, t.ex. den tillsynsverksamhet som åligger skatteförvaltningen enligt alkohollagen (1994:1738).³³ De uppgifter som åligger Riksskatteverket enligt lagen om mervärdesskattekonton torde således omfattas av den nya lagen. I 2 kap. 3 § anges uppgifter

³³ Prop. 2000/01:33 s. 197.

som får behandlas i databasen för de angivna ändamålen, bl.a. bestämmande av skatter och avgifter samt revision. Enligt 2 kap. 7 § får Riksskatteverket och skattemyndigheterna ha direktåtkomst till uppgifter som avses i bl.a. 2 kap. 3 §.

Genom den nya lagen och dess bestämmelse om direktåtkomst torde Riksskatteverket således ges möjlighet att för sin kontroll inom kommunkontosystemet, ta fram kontrollvärda förhållanden ur databasen. Sådana förhållanden kan vara t.ex. att en kommun under ett eller flera år inte redovisat någon ingående mervärdesskatt alls i det ordinarie systemet, trots att kommunen för samma år redovisat betydande belopp i utgående mervärdesskatt.

5.6 Omprövning

Utredningens förslag: Regler om omprövning av beslut om ersättning eller ränta införs i lagen om mervärdesskattekonton. Omprövning får ske på kommunens eller Riksskatteverkets initiativ inom tre år efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. Ett omprövningsbeslut får fattas även efter treårsfristens utgång om det föränleds av skattemyndighets beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen.

Efterbeskattning enligt skattebetalningslagen skall kunna ske när ändring föränleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen om mervärdesskattekonton eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt nämnda lag.

Ersättningsbeslut fattas för varje ersättningsperiod för sig. Avser ett omprövningsbeslut flera ersättningsperioder under ett kalenderår och görs omprövningen efter utgången av kalenderåret får dock Riksskatteverket hänföra ändringen till den sista ersättningsperioden under kalenderåret.

Revisionsregler ställer krav på bestämmelser om bl.a. omprövning, så att felaktigheter som framkommer vid revisionen kan rättas. Sådana bestämmelser finns bl.a. i 4 kap. taxeringslagen och 21 kap. skattebetalningslagen. I 27 § förvaltningslagen finns en bestämmelse om omprövning av uppenbart oriktigt beslut.

Skattebetalningslagens bestämmelser

I 21 kap. 1–3 §§ skattebetalningslagen anges vilka beslut som kan omprövas. Enligt 21 kap.1 § skall skattemyndigheten ompröva ett beslut enligt lagen i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Denna skyldighet gäller dock enligt 21 kap. 3 § inte om frågan har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol och det därigenom lagakraftvunna beslutet inte avviker från rättstillämpningen i ett senare meddelat regeringsrättsavgörande. Skyldigheten gäller också, såvitt avser beslut om preliminär skatt, endast om ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det annars finns särskilda skäl.

Om något beslut enligt skattebetalningslagen inte har fattats får skattemyndigheten enligt 21 kap. 1 § andra stycket fatta beslut i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning. Skattemyndigheten får enligt tredje stycket i samma paragraf avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

I 21 kap. 4–7 §§ skattebetalningslagen stadgas om omprövning på initiativ av den skattskyldige. Enligt huvudregeln i 21 kap. 4 § första stycket skall en begäran om omprövning vara skriftlig och ha kommit in till skattemyndigheten senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Att omprövning i vissa fall kan begäras även efter denna tid framgår av andra stycket och, beträffande skattetillägg, 21 kap. 7 §. Såvitt avser bl.a. beslut om preliminär taxering och anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt skall, enligt 21 kap. 5 §, en begäran om omprövning ha kommit in till skattemyndigheten inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet. Närmare bestämmelser om bl.a. hur en begäran om omprövning skall vara utformad finns i 21 kap. 6 §.

I 21 kap. 8 och 9 §§ skattebetalningslagen stadgas om omprövning på initiativ av skattemyndigheten. Det skiljs härvid på omprövning till den skattskyldiges fördel respektive nackdel. Om skattemyndigheten självmant omprövar ett beslut får, enligt 21 kap. 8 §, omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Ett omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för

skattemyndigheten framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, enligt 21 kap. 9 §, inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om en skattedeklaration inte har lämnats in i rätt tid får dock ett omprövningsbeslut meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till skattemyndigheten, eller senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

I 21 kap. 10–20 §§ regleras frågor om efterbeskattning, dvs. omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige och som meddelas efter den tid som anges i 21 kap. 9 §. Att omprövning skall göras när den skattskyldige överklagat ett beslut följer av 22 kap. 6 §.

Förslag

Riksskatteverket bör kunna ompröva sina beslut på eget initiativ eller på begäran av den kommun som beslutet riktat sig till. En omprövning på en kommuns initiativ kan föräledas av t.ex. omföringar i kommunens bokföring, uppmärksammas missstämning i samband med upprättande av årsuppgift eller en avslutad rättsprocess.

Bakom de olika tidsfristerna för omprövning i skattebetalningslagen, beroende på om ändringen är till fördel eller till nackdel för den skattskyldige, ligger en önskan om förstärkt rättssäkerhet för den som är skyldig att betala skatt. Ett beskattningsbeslut skall i princip inte kunna rivas upp och ändras till den skattskyldiges nackdel efter utgången av tvåårsfristen om inte den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter. För ändringar till den skattskyldiges fördel finns däremot en sexårsfrist. Motsvarande intresse av att ha olika frister beroende på om ändringen är till fördel eller till nackdel för kommunen är inte för handen inom kommunkontosystemet. Här väger i stället intresset av att ha ett enkelt regelsystem tungt. Vi föreslår därför att en enda omprövningsfrist införs, oavsett om omprövning är till fördel eller till nackdel för kommunen och oberoende av vem som initierar omprövningen. En rimlig tidsfrist kan vara att omprövningsbeslut på Riksskatteverkets initiativ skall meddelas senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. En kommuns

begäran om omprövning skall ha kommit in till Riksskatteverket senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. Inom treårsfristen kan beslutet omprövas flera gånger. Om beslutet överprövats av en allmän förvaltningsdomstol får Riksskatteverket dock inte ompröva frågan.

Riksskatteverket bör på samma sätt som gäller enlighet 21 kap. 1 § skattebetalningslagen ha möjlighet att avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Vad som avses med begreppet mindre belopp berörs inte i förarbetena till bestämmelsen. Vad som kan anses utgöra mindre belopp kan skilja sig åt i olika situationer och får avgöras från fall till fall. Vi föreslår inte någon uttrycklig bestämmelse om att Riksskatteverket får underlåta att på eget initiativ besluta om omprövning vad gäller bagatellbelopp. Av den föreslagna bestämmelsen i 19 § lagen om mervärdesskattekonton framgår att Riksskatteverket *får* ompröva beslut. Däri ligger att verket kan, när frågan gäller en bagatelländring på verkets initiativ, underlåta omprövning.

Ett ersättningsbeslut kan i vissa fall generera ett behov av följdändring enligt skattebetalningslagen. Så kan vara fallet om ett ersättningsbeslut ändras efter omprövning av Riksskatteverket eller efter överklagande hos allmän förvaltningsdomstol. Innebär det nya beslutet att mervärdesskatten inte skall ersättas enligt lagen om mervärdesskattekonton utan i det ordinarie mervärdesskattesystemet behövs en regel som möjliggör en ändring i beskattningsbeslutet till kommunens fördel även efter den sexåriga omprövningstiden. En sådan regel finns i 21 kap. 8 § andra stycket skattebetalningslagen som möjliggör omprövningsbeslut på skattemyndighetens initiativ till den skattskyldiges fördel utan tidsbegränsning om det av material som är tillgängligt för skattemyndigheten framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Kommunen får således uppmärksamma skattemyndigheten på det felaktiga beskattningsbeslutet, varefter skattemyndigheten på eget initiativ får föranstalta om omprövning.

Är det i stället så att det nya ersättningsbeslutet innebär att kommunen får ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för mervärdesskatt vilken kommunen redan dragit av enligt mervärdesskattelagen, skall det felaktiga beskattningsbeslutet ändras till kommunens nackdel. Skattebetalningslagen möjliggör visserligen efterbeskattning i de fall kommunen lämnat oriktig uppgift (21 kap. 11 § skattebetalningslagen), men fall kan

förekomma där oriktig uppgift inte föreligger. Den paragraf som möjliggör följdändring efterbeskattningsvis – 21 kap. 12 § – omfattar inte nu tänkta situation. Det vore otillfredsställande om ändring inte kan ske i dessa fall. Även om de säkerligen blir sällsynta kan de avse betydande belopp. Vi föreslår därför att en ny punkt 3 läggs till i 21 kap. 12 § skattebetalningslagen.

Ett beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen kan också generera ett behov av följdändring i ett ersättningsbeslut efter treårsfristens utgång. En kommun kan t.ex. av en allmän förvaltningsdomstol ha nekats avdrag för ingående mervärdesskatt i en skatteprocess, med hänvisning till att skatten avsett sådan ej skattepliktig verksamhet som ersätts enligt kommunkontosystemet. Fattas beslutet efter treårsfristens utgång har kommunen inte möjlighet att få ersättning från kommunkontosystemet. Vi föreslår därför en regel som möjliggör omprövning om en ändring föranleds av skattemyndighetens beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen.

Förslaget föranleder – förutom den nya punkten i 21 kap. 12 § skattebetalningslagen – nya bestämmelser, 19 och 20 §§ lagen om mervärdesskattekonton.

Beslut fattas för varje ersättningsperiod för sig. Däremot bör, efter mönster i 11 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen, en ändring som avser mer än en månad och som företas efter utgången av aktuellt kalenderår kunna hänföras till den sista ersättningsperioden för året. Förslaget medför en ny bestämmelse, 12 § lagen om mervärdesskattekonton.

5.7 Räntor

Utredningens förslag: Regler om kostnadsränta och intäktsränta införs.

Räntesatsen skall motsvara basräntan i skattebetalningslagen.

De föreslagna omprövningsreglerna motiverar att bestämmelser om ränta införs i lagen om mervärdesskattekonton. Dessa bestämmelser kan se olika ut beroende på vilka funktioner räntan är avsedd att fylla. En ränta kan t.ex. vara avsedd att fungera som påtryckningsmedel eller sanktion, eller som kompensation för kreditkostnader.

Skattebetalningslagens bestämmelser

I 19 kap. skattebetalningslagen finns en ordning med kostnadsränta och intäktsränta. Räntheberäkningen grundas enligt 19 kap. 2 § på den sammanlagda skatteskuld eller skattefordran som den skattskyldige har varje dag. Räntorna utgår enligt 19 kap. 3 § från en räntesats (basränta) baserad på sexmånaders statskuldväxlar. Basräntan räknas enligt 56 § skattebetalningsförordningen (1997:750) fram genom att säljräntan på sexmånaders statskuldväxlar avläses varje bankdag. Ränthenoteringarna från och med den 16 i en månad till och med den 15 i månaden därpå vägs samman till en genomsnittsränta som gäller som basränta från och med närmast kommande kalendermånad. Om det uppkommer decimaler vid beräkningen av genomsnittsräntan skall räntan avrundas till närmast hela procenttal. Om genomsnittsräntan ligger mitt emellan två procenttal skall den avrundas nedåt. Enligt uttalanden i förarbetena till skattebetalningslagen³⁴ skall basräntan ändras först om räntan på statskuldväxlarna ändrats med minst en procentenhet (jfr 56 § skattebetalningsförordningen). Basräntan fastställs av Riksskatteverket och uppgår för närvarande till 4 %.³⁵

Kostnadsräntan är den ränta som en skattskyldig skall betala. Den fyller två funktioner; den skall dels täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter, dels fungera som ett påtryckningsmedel så att skatten betalas in i rätt tid. Det finns tre nivåer på kostnadsräntan, vilka förenklat kan beskrivas enligt följande. Kostnadsräntan på preliminär och slutlig skatt beräknas efter en räntesats motsvarande 125 % av basräntan och, på belopp upp till och med 20 000 kr, motsvarande basräntan. Kostnadsräntan vid anstånd, omprövning och överklagande beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan, såvida inte fråga är om skattebetalning till följd av beslut om skönsbeskattning i avsaknad av redovisning enligt 11 kap. 19 § andra stycket skattebetalningslagen. Kostnadsräntan beräknas i sådana fall efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter. Samma räntesats för kostnadsräntan beräknas vid för sen betalning. Kostnadsränta vid indrivning m.m. beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan.

Intäktsräntan är den ränta som en skattskyldig skall tillgodoföras. Intäktsräntan skall ge kontohavaren kompensation för tillgodohavande på skattekontot och är avsedd att utgå inte bara på

³⁴ Se prop. 1996/97:100 s. 332.

³⁵ RSFS 1999:16.

innestående medel, utan även i de fall ett omprövningsbeslut innebär att en tidigare skatt eller avgift sänks samt i de fall ett överuttag av preliminär skatt har gjorts. För att inte uppmuntra den skatt- eller avgiftsskyldige till att ha medel innestående på kontot är räntenivån lägre än den som banker och andra kreditinstitut erbjuder. Intäktsräntan beräknas enligt 19 kap. 14 § skattebetalningslagen efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan och tillgodoförs varje månad.

Ränteberäkning för kommun- och landstingskontot

Räntebestämmelser i lagen om mervärdesskattekonton kan tänkas uppfylla flera syften. Räntan kan utgöra påtryckningsmedel på såväl Riksskatteverket som kommunerna att göra utbetalningar respektive återbetalningar så snabbt som möjligt. Räntan kan även tänkas utgöra kompensation för kreditkostnad. För det fall räntan endast är avsedd att fungera som kompensation för kreditkostnad kan ledning eventuellt hämtas från kommun- och landstingskontot hos Riksgäldskontoret.

Kommun- och landstingskontona är av typen räntekonton, dvs. avistakonton. För båda kontona gäller villkoret för repobaserad ränta. Räntor och avgifter baserade på aktuella saldon regleras kvartalsvis i enlighet med Riksgäldskontorets allmänna villkor. Härvid gäller bl.a. följande. För avistalån eller avistaplaceringar med repobaserad ränta debiteras respektive krediteras motparten ränta enligt den av Riksbanken senast fastställda reporäntan – eller den ränta som Riksbanken offentliggör som reporänta – med ett av Riksgäldskontoret beslutat tillägg respektive avdrag om ett fast antal procentenheter, högst 0,25 (fast tillägg/avdrag). För lån och placeringar skall till den sålunda fastställda räntan göras ett rörligt tillägg. Syftet med detta rörliga tillägg är att korrigera de beräkningsdifferenser som uppstår till följd av att Riksgäldskontoret debiterar/krediterar ränta kvartalsvis, medan reporäntan normalt avser ränta som debiteras/krediteras veckovis, samt till följd av att Riksgäldskontoret beräknar ränta efter att varje månad antas ha 30 dagar och året 360 dagar, medan reporänta avser verkligt antal dagar fördelade på ett år som antas ha 360 dagar.

Räntan uppgår per den 15 mars 2001 till 4,070 %.

Den repobaserade räntan fastställs varje tisdag eller, om denna dag inte är en bankdag, närmast föregående bankdag och

ränteperioden gäller fr.o.m. närmast följande onsdag – t.o.m. tisdag under följande vecka. Skulle Riksbanken under ränteperioden höja eller sänka reporäntan med minst 0,50 procentenheter skall räntan, fr.o.m. den dag ändringen träder i kraft, i stället baseras på den justerade reporäntan, jämte fast tillägg/avdrag och rörligt tillägg enligt ovan.

Förslag

Våra förslag om att revisions- och omprövningsregler skall införas i lagen om mervärdesskattekonton motiverar räntebestämmelser vilka är avsedda att fungera som kompensation för kreditförlust och att skapa neutralitet i systemet. Vi föreslår därför att en ordning med kostnadsränta och intäktsränta införs i lagen om mervärdesskattekonton.

För att få neutralitet i ränteberäkningarna i de fall det sker omfördelning av mervärdesskatt mellan det ordinarie mervärdesskattesystemet, där ränta tas ut enligt 19 kap. skattebetalningslagen, och kommunkontosystemet borde räntereglererna i kommunkontosystemet spegla skattebetalningslagens regler. Vi har dock fått släppa denna tanke eftersom det skulle leda till ett alltför komplicerat regelsystem och i stället inriktat oss på att utforma enkla ränteregler.

Kostnadsräntan skall ha till syfte att täcka de kostnader i kommunkontosystemet som föranleds av att ersättning utgått felaktigt. Kostnadsränta blir således aktuell endast i samband med omprövning och överklagande av beslut om ersättning. Räntan bör utgå för tid efter den dag då ersättning betalades ut till och med den dag beloppet återbetalas. Kostnadsränta som betalas av kommunen skall tillfalla kommunkontosystemet.

Intäktsränta bör utgå när ytterligare ersättning betalas ut på grund av att ett tidigare ersättningsbeslut ändrats genom omprövning eller domstols dom. Intäktsränta kan också tänkas i en annan situation, nämligen när ett beslut om utbetalning dröjt utöver den tid som kan anses vara normal handläggningstid. Riksskatteverket bör givetvis ha möjlighet att utan räntekonsekvenser hantera ersättningsärendena i normal takt. De utredningsbefogenheter vi föreslagit att Riksskatteverket skall utrustas med kan emellertid innebära att en ersättning inte betalas ut i avvaktan på att utredningen skall slutföras. Det är då rimligt att

kommunen kompenseras för den ränteförlust den gör. Beslut om ersättning fattas normalt i nära anslutning till det att en ansökan kommer in. Handläggningstiden bör, även om viss utredning sker, normalt inte överstiga en månad. Intäktsränta bör därför betalas på ersättningsbelopp i det fall utbetalningen sker efter utgången av den första månaden efter det att ansökan om ersättning kom in till Riksskatteverket. Intäktsräntan utbetalas till kommunen och belastar kommunkontosystemet.

Det kan diskuteras om räntan skall knytas an till basräntan i skattebetalningslagen eller räntan på mervärdesskattekonton. Det är viktigt att reglerna för ränteberäkning är enkla att administrera. Räntesatsen bör vara så stabil som möjligt över tiden. Basräntan i skattebetalningslagen har ändrats enbart ett fåtal gånger sedan den infördes. Den ränta som Riksgäldskontoret tillämpar är däremot mycket mer föränderlig. Utredningen föreslår därför att kostnads- och intäktsräntorna skall motsvara basräntan i skattebetalningslagen.

Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 18 § lagen om mervärdesskattekonton.

5.8 Överklagande

Utredningens förslag: Beslut om föreläggande och revision får inte överklagas. Beslut om tillskott skall även fortsättningsvis överklagas hos regeringen. Övriga beslut överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Överklagande av länsrätts beslut tas upp till prövning endast om kammarrätten har meddelat prövningstillstånd.

Ett ersättningsbeslut skall gälla omedelbart.

Ersättningsbeslut och beslut om ränta som fattas med stöd av lagen om mervärdesskattekonton bör enligt utredningens mening få överklagas endast av den kommun till vilket beslutet är riktat. Därutöver berörs bl.a. andra kommuner indirekt av besluten, eftersom besluten till viss del kan komma att påverka det tillskott som kommunerna skall betala. Kommuner kan dock överklaga Riksskatteverkets beslut om tillskott hos regeringen.

Beslut enligt lagen om mervärdesskattekonton överklagas enligt 23 § förvaltningslagen inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet.

Det får antas att kommunen i första hand begär omprövning av ett beslut som den finner felaktigt. Därvid gäller att begäran om omprövning skall ha kommit in till Riksskatteverket senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser (se avsnitt 5.6). Först efter det att kommunen fått ett negativt omprövningsbeslut torde ett överklagande komma i fråga. Mot denna bakgrund finns inte skäl för någon ändring i fråga om överklagandetid, trots att det finns en diskrepans mellan tid för begäran om omprövning och överklagande.

Beslut om tillskott (se avsnitt 3.1) är av sådan natur att de även fortsättningsvis bör överklagas hos regeringen. Övriga beslut bör överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dock inte beslut om revision som, enligt vad som gäller även inom det ordinarie skattesystemet, inte bör vara överklagbara. Inte heller beslut om föreläggande bör vara överklagbara. Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 21 § lagen om mervärdesskattekonton.

I det ordinarie skattesystemet finns bestämmelser om obligatorisk omprövning vid överklagande (se t.ex. 6 kap. 6 § taxeringslagen). Detta bl.a. för att inte förorsaka de allmänna förvaltningsdomstolarna onödigt arbetsbelastning. Den nu föreslagna ordningen torde emellertid inte medföra ett sådant antal överklaganden att en motsvarande bestämmelse kan anses erforderlig i lagen om mervärdesskattekonton. Däremot bör ett överklagande av länsrätts beslut tas upp till prövning endast om kammarrätten har meddelat prövningstillstånd. Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 22 § lagen om mervärdesskattekonton.

Handläggningen av överklaganden avseende ersättning från kommunkontosystemet torde inte sällan innebära ställningstaganden i tämligen komplicerade frågor samtidigt som antalet mål inte kan förväntas bli särskilt stort (mer om detta i avsnitt 6.1). Detta talar för ett visst behov av specialisering. Enligt 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar skall ett beslut överklagas till den länsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats, om det inte för ett visst slag av mål föreskrivs annat i lag eller förordning. Beslut som fattas av Riksskatteverket, genom Särskilda skattekontoret i Ludvika, överklagas således till Länsrätten i Dalarnas län. Vi föreslår mot bakgrund av det anförda att prövningen av mål om ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton skall ske vid denna länsrätt.

Av lagen om mervärdesskattekonton framgår inte uttryckligen att beslut fattas av Särskilda skattekontoret inom Länsrättens i

Dalarnas län domkrets. En uttrycklig bestämmelse enligt vilken Länsrätten i Dalarnas län anges som behörig domstol i dessa mål bör därför utformas. I 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. anges att beslut av Riksskatteverket som överklagas till länsrätt skall tas upp av Länsrätten i Dalarnas län om beslutet avser ärenden enligt de författningar som anges i punkterna 1–4, bl.a. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Denna bestämmelse bör kompletteras så tillvida att även beslut som avser ärenden enligt lagen om mervärdesskattekonton skall tas upp av Länsrätten i Dalarnas län. Förslaget i denna del föranleder en ny punkt i 7 a § förordningen om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

En omprövning eller ett överklagande av ett ersättningsbeslut enligt lagen om mervärdesskattekonton bör inte inverka på kommunens eller Riksskatteverkets skyldigheter enligt lagen, om inte annat föreskrivits i beslutet eller bestäms av den instans som har att pröva överklagandet. Ett beslut bör således verkställas omedelbart. Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 23 § lagen om mervärdesskattekonton.

6 Förslagets konsekvenser och genomförande

6.1 Administrativa och ekonomiska konsekvenser

Utredningens bedömning: Kontrollen av kommunkontosystemet kan beräknas kräva tre årsarbetskrafter inom skatteförvaltningen.

Den kassafunktion Riksskatteverket har i kommunkontosystemet drar i dag marginella kostnader; ungefär en halv årsarbetskraft. Till detta kommer de resurser som årligen läggs ned på att beräkna kommunernas tillskott till systemet.

Förslagen om en stärkt kontroll i kommunkontosystemet kommer att påverka skatteförvaltningens arbete och dra ytterligare resurser. Storleken på de ökade kostnaderna är naturligtvis beroende av med vilken intensitet kontrollen bedrivs. Det finns i dag tecken på att systemet tillämpas felaktigt, men någon undersökning som ger en beloppsmässig uppskattning av felaktigheterna finns inte. Det är därför enligt utredningens uppfattning inte motiverat att prioritera kontrollen av kommunkontosystemet framför skattekontroll. Vid beräkningen av de resurser som krävs för kontroll av kommunkontosystemet kan en jämförelse göras med de resurser som läggs ned på skattekontroll.

Av Riksskatteverkets årsredovisning för år 2000 (s. 20) framgår att frekvensen av urvalsrevisioner för riket, beräknad med hänsyn till kontrolluppgiftslämnare med lönesumma under 5 miljoner kronor, uppgår till 1,9 procent. Detta innebär att mindre företag kan komma att revideras ungefär vart femtionde år. Frekvensen av urvalsrevisioner för riket, beräknad med hänsyn till kontrolluppgiftslämnare med lönesumma över 5 miljoner kronor, uppgår

till sammanlagt 5,2 procent. Detta innebär att större företag kan komma att revideras ungefär vart tjugonde år.

Utredningen finner det rimligt att en kommun, såvitt avser ersättning från kommunkontosystemet, revideras ungefär vart tionde år. Skatteförvaltningens revisorer kan utföra uppskattningsvis 12–15 revisioner per revisor och år, beroende på revisionernas omfattning. För år 2000 mottog omkring 355 juridiska personer ersättning från kommunkontosystemet. Detta får tjäna som vägledning för utredningens uppskattningar. En beräkning utifrån dessa fakta ger vid handen att den utökade kontrollen, inklusive hanteringen av kommunernas årsuppgifter, skulle innebära ökade kostnader för kontrollverksamheten motsvarande två eller tre årsarbetskrafter, eller högst 2 miljoner kronor per år. Förslagen medför därutöver kostnader för Riksskatteverket avseende utformning av blanketter samt ADB-kostnader. Sistnämnda kostnader är dock främst av engångskaraktär.

Visserligen förutsätter den föreslagna ordningen med årsuppgift att de aktuella uppgifterna skall sammanställas ur räkenskaperna. Några administrativa eller ekonomiska konsekvenser av betydelse medför dock inte förslagen för kommunerna.

Beslut om beräkningen av tillskotten till systemet skall liksom hittills överklagas till regeringen. Antalet överklaganden har varit ytterst begränsat och påverkas inte av de framlagda förslagen. Däremot kommer Länsrätten i Dalarnas län att tillföras ytterligare en måltyp. Det finns dock inte någon anledning att anta annat än att den stärkta kontrollen enbart medför något enstaka överklagande per år hos länsrätten. Några mätbart ökade kostnader för länsrätten kan därför inte sägas uppstå.

För det fall att en statlig finansiering av systemet införs bör de ökade kostnaderna till följd av vårt förslag finansieras genom justeringar av nivån på de generella statsbidragen till kommunerna och landstingen. Om den nuvarande finansieringen av systemet bibehålls bör kommunernas och landstingens tillskott till systemet beräknas med beaktande av summan av utbetalningarna av ersättning från systemet, räntor och de kostnader administrationen av systemet medför för skatteförvaltningen. Detta skulle kräva en ändring av 4 § lagen om mervärdesskattekonton som reglerar hur tillskotten skall beräknas.

6.2 Övriga konsekvenser

Enligt 15 § kommittéförordningen (1998:1474) skall, om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen, konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

Såsom tidigare anförts i avsnitt 5.2 har förslagen om en stärkt kontroll inte betydelse för den kommunala självstyrelsen. Förslagen innebär inte heller några andra konsekvenser som enligt 15 § kommittéförordningen skall redovisas i betänkanden.

6.3 Genomförande

<p>Utredningens förslag: Författningsändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2002. De föreslagna ändringarna i lagen om mervärdesskattekonton skall tillämpas första gången på ersättning avseende januari 2002.</p>

Förslagen till ändringar i lagen om mervärdesskattekonton, skattebetalningslagen, förordningen om ersättning för mervärdesskatt, förordningen om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. samt förordningen med instruktion för skatteförvaltningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2002. De föreslagna ändringarna i lagen om mervärdesskattekonton föreslås dock tillämpas första gången på ersättning avseende januari 2002. Detta innebär att Riksskatteverket första gången kan besluta om revision och omprövning i ärenden om ersättning avseende januari 2002 och att kommunerna skall lämna årsuppgift avseende kalenderåret 2002.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

Ersättning från kontona

5 §

Enligt den nuvarande lydelsen av 5 § ersätts kommunen för den ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt mervärdesskattelagen. Ändringen innebär att bestämmelsen utformas i enlighet med vad som anförts i tidigare förarbeten (se prop. 1995/96:64 s. 65). Endast sådan ingående mervärdesskatt som inte är avdragsgill enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen berättigar således till ersättning från mervärdesskattekontona. Att det finns även andra begränsningar i ersättningsrätten framgår av 6 § lagen om mervärdesskattekonton och dess hänvisningar till 8 kap. mervärdesskattelagen. Bakgrunden till den föreslagna ändringen utvecklas i avsnitt 5.1.

Förfarandet

8 §

Paragrafen innehåller en definition av vad som i de följande paragraferna avses med begreppet kommun.

Ersättningsberättigade enligt lagen om mervärdesskattekonton är kommun, landsting, kommunalförbund, sådant regionförbund som avses i 5 § tredje stycket samt sådant beställarförbund som avses i 7 § andra stycket 2. Av redaktionella skäl anges dock endast

kommunen i de nu aktuella paragraferna. Det är därför nödvändigt med en definition av begreppet kommun.

Ansökan

9 §

Paragrafens *första och andra stycke* ersätter 3 § första och andra styckena förordningen om ersättning för mervärdesskatt.

Riksskatteverket får, med stöd av 4 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt, meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av lagen om mervärdesskattekonton och ansökan sker i dag på av Riksskatteverket utformad blankett. Ansökan om ersättning från kommunkontosystemet skall enligt *tredje stycket* ske på blankett enligt fastställt formulär. Riksskatteverket har därigenom möjlighet att styra uppgiftslämnandet.

Årsuppgift

10 §

Förslaget om årsuppgift utvecklas i avsnitt 5.3.2. Av *första stycket* framgår att kommunen för varje kalenderår skall lämna uppgift om det sammanlagda belopp som under året bokförts på konton avseende sådan mervärdesskatt och sådana schablonbelopp som ersätts från kommunkontosystemet (årsuppgift). Kommunen har således att ur räkenskaperna sammanställa vad som under året bokförts såsom belopp som ersätts från kommunkontosystemet. Uppgiften skall avse summan av de belopp som bokförts för kalenderåret såsom de framgår av bokföringen vid tidpunkten för upprättande av årsredovisningen.

Bestämmelsen innebär en möjlighet för Riksskatteverket att på ett relativt enkelt sätt kontrollera att den ersättning som utbetalats till kommunen under kalenderåret överensstämmer med kommunens räkenskaper.

Enligt *andra stycket* skall årsuppgiften vara undertecknad och ha kommit in till Riksskatteverket senast före utgången av juni året efter det kalenderår som uppgiften avser.

Genom undertecknandet intygas att de angivna beloppen stämmer överens med faktiskt bokförda belopp, såsom de framgår

av bokföringen vid tidpunkten för upprättande av årsredovisningen. Undertecknandet skall ske av därtill behörig personal.

För att upprättandet av årsuppgiften inte skall förorsaka kommunerna onödigt merarbete bör uppgiftslämnandet i möjligaste mån anpassas till de tider som gäller för årsrevisionen.

Av *tredje stycket* framgår att årsuppgift skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär. Riksskatteverket ges härigenom möjlighet att styra uppgiftslämnandet.

Beslutande myndighet

11 §

Av bestämmelsen framgår att Riksskatteverket fattar beslut enligt lagen (se avsnitt 5.3.1).

Riksskatteverket fattar i dag beslut om kommunernas tillskott till kommunkontosystemet och om utbetalning av ersättning från kontona. Den föreslagna ordningen med bl.a. omprövningar av tidigare beslut innebär att Riksskatteverket även kan fatta omprövningsbeslut som innebär återbetalning av ersättning och beslut om ränta. Den föreslagna lydelsen av paragrafen omfattar även dessa typer av beslut.

Ersättningsbeslut

12 §

Av *första stycket* framgår att ersättningsbeslut fattas för varje ersättningsperiod för sig. Beslut skall härvid fattas med ledning av ansökan och andra tillgängliga uppgifter, t.ex. uppgifter som lämnas efter föreläggande av Riksskatteverket.

Av *andra stycket* framgår att en sådan ändring av beslut som omfattar flera ersättningsperioder under ett kalenderår och som görs efter utgången av kalenderåret får Riksskatteverket hänföra till den sista ersättningsperioden under detta kalenderår. Tillämpning av bestämmelsen blir aktuell vid omprövning. En liknande bestämmelse finns i 11 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen. Denna bestämmelse är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta perioder och den skall således tillämpas med viss restriktivitet (se prop. 1996/97:100 s. 579). Även för beslut om ersättning inom kommunkontosystemet

bör som huvudregel gälla att beslut fattas för varje ersättningsperiod för sig. Först när det föreligger svårigheter att hänföra ersättning till rätt period bör tillämpning av regeln i andra stycket komma i fråga.

13 §

Paragrafen behandlar Riksskatteverkets kommunikationsskyldighet, se avsnitt 5.3.3.

Av *första stycket* framgår att kommunen skall ges tillfälle att yttra sig innan ett ersättningsärende avgörs, om det inte är onödigt. Kommunikation kan vara onödig t.ex. då beslutet avser utbetalning av ersättning i enlighet med ansökan eller då ett yttrande från kommunen inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag, såsom vid ränteberäkning enligt 18 § eller vid rättelse av felräkningar, misskrivningar, felöverföringar och liknande förbiseenden från kommunen.

Av *andra stycket* framgår att ett ersättningsärende inte får avgöras utan att kommunen underrättats om uppgift som tillförts av annan än kommunen och kommunen har fått tillfälle att yttra sig över den.

Förvaltningslagens bestämmelse om att ett ärende inte får avgöras utan att part har underrättats om uppgift som har tillförts genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den gäller endast om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Bestämmelsen torde därför inte vara tillämplig på ärenden enligt lagen om mervärdesskattekonton. Mot bakgrund av de föreslagna bestämmelserna om revision (se 16 §) anses en motsvarande bestämmelse om kommunikation med kommunen erforderlig i lagen om mervärdesskattekonton.

Kommunikationsskyldigheten skall gälla i fråga om t.ex. revisionspromemorior. Kommunikation kan dock underlåtas om det är uppenbart onödigt, t.ex. då ersättningsbeslutet inte går kommunen emot eller då uppgiften saknar betydelse för utgången i ersättningsärendet.

Utredning

14 §

Enligt paragrafen får Riksskatteverket förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning (se avsnitt 5.3.3).

Syftet med bestämmelsen är att få in material för kontroll av rätten till ersättning. Ett föreläggande kan tillgripas såväl inför ett första ersättningsbeslut, t.ex. då en ansökan om ersättning innehåller oklarheter, som därefter, t.ex. i samband med en stickprovs-kontroll. Möjligheten för Riksskatteverket att förelägga en kommun att inkomma med uppgift eller handling är dock avsedd först för det fall att kommunen inte efterkommit Riksskatteverkets formlösa begäran om att kommunen skall lämna viss uppgift.

15 §

Av paragrafen framgår att Riksskatteverket, om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen. De frågor som skall utredas vid besöket skall således ha aktualiserats av kommunens uppgifter i ansökan om ersättning och avse vissa bestämda och avgränsade frågeställningar. En förutsättning är att Riksskatteverket och kommunen är överens om att ett besök skall äga rum. Det är kommunen själv som avgör vilka räkenskaper eller andra handlingar som Riksskatteverket skall få tillgång till vid besöket. Riksskatteverket kan, i likhet med vad som gäller för revision, uppdra åt en skattemyndighet att genomföra besöket.

Genom regleringen införs, efter mönster i 14 kap. 6 § skattebetalningslagen, ett smidigt och formlöst kontrollinstrument som inte är lika ingripande för kommunen som en revision är.

16 §

Bestämmelserna i 16 och 17 §§ reglerar revisionsinstitutet i kommunkontosystemet. Motiven till förslagen finns i avsnitt 5.4.2.

Enligt 16 § *första stycket* får Riksskatteverket besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för utbetalning av ersättning är riktig. Revision kan härvid avse ersättningsperioder under löpande kalenderår eller tid dessförinnan.

Enligt *andra stycket* får Riksskatteverket uppdra åt en skattemyndighet att genomföra revision enligt första stycket. Syftet med bestämmelsen är att Riksskatteverket, när verket anser att det är ändamålsenligt, kan uppdra åt en skattemyndighet att genomföra revisionen.

Enligt *tredje stycket* får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas vid revisionen. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (jfr 2 kap. 3 § första stycket tryckfrihetsförordningen).

Alla typer av handlingar får således granskas vid revisionen. Begreppet handling har här samma innebörd som i 3 kap. 11 § tredje stycket taxeringslagen.

17 §

Av paragrafen framgår att kommunen vid revisionen skall tillhandahålla Riksskatteverket de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Kommunen skall i övrigt lämna den hjälp som behövs vid revisionen. Kommunens skyldigheter i detta avseende går emellertid inte hur långt som helst. Det kan inte krävas att kommunen direkt biträder vid själva granskningen genom att t.ex. göra sammanställningar och liknande för revisionen.

Ränta

18 §

Motiven till våra förslag till ränteregler finns i avsnitt 5.7. En utgångspunkt vid utformningen av förslagen har varit att räntereglerna skall vara så enkla som möjligt och ändå i tillräcklig grad uppfylla syftet med räntebeläggning.

Enligt *första stycket* skall kostnadsränta tas ut på ersättning som kommunen skall återbetala efter omprövningsbeslut av Riksskatteverket. Räntan beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag beloppet återbetalas.

Kostnadsräntan har till syfte att täcka de kostnader i kommunkontosystemet som föranletts av att ersättning utgått felaktigt. Kostnadsränta blir således aktuell endast i samband med omprövning och överklagande av beslut om ersättning.

Enligt *andra stycket* skall intäktsränta betalas på ersättning som skall betalas till kommun. Räntan beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Riksskatteverket och till och med den dag beloppet betalas ut.

Intäktsränta skall betalas när ytterligare ersättning betalas ut på grund av att ett tidigare ersättningsbeslut ändrats. Intäktsränta kan också tänkas i en annan situation, nämligen när ett beslut om utbetalning dröjt utöver den tid som kan anses vara normal handläggningstid. Denna bör, även om viss utredning sker, normalt inte överstiga en månad.

Enligt *tredje stycket* skall kostnadsränta och intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan enligt 19 kap. 3 § skattebetalningslagen.

Omprövning

Reglerna om omprövning av ersättningsbeslut och beslut om ränta finns i 19 och 20 §§. Utgångspunkten för förslagen har varit omprövningsförfarandet på skatteområdet. Det föreslagna regelsystemet har dock i möjligaste mån begränsats, se vidare avsnitt 5.6.

19 §

Enligt paragrafen får Riksskatteverket ompröva ett beslut enligt denna lag om ersättning eller ränta, om detta begärs av kommunen, eller det finns andra skäl. Besluten kan således omprövas på Riksskatteverkets eget initiativ eller på begäran av den kommun som beslutet riktat sig till. En omprövning på kommuns begäran kan föranledas av t.ex. omföringar i bokföringen, uppmärksammas misstämning i samband med upprättande av årsuppgift eller en avslutad rättsprocess. Skäl för Riksskatteverket att på eget initiativ ompröva ett beslut kan vara t.ex. att det av kommunens årsuppgift framkommit att för mycket eller för lite ersättning utbetalats till kommunen.

Riksskatteverket *får* ompröva beslut. Verket har således möjlighet att avstå från att fatta ett omprövningsbeslut när det belopp som är i fråga är av marginell betydelse.

20 §

Enligt *första stycket* skall en begäran om omprövning ha kommit in till Riksskatteverket senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.

Enligt *andra stycket* får, om Riksskatteverket självmant omprövar ett beslut, omprövningsbeslut meddelas senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser.

Inom de tidsramar som anges i första och andra styckena, kan beslut om ersättning omprövas flera gånger. Om beslutet överprövats av en allmän förvaltningsdomstol får Riksskatteverket dock inte ompröva frågan.

Enligt *tredje stycket* får ett beslut omprövas även efter den tid som anges i första och andra styckena när en ändring föranleds av skattemyndighets beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen. Syftet med bestämmelsen är att undvika rättsförluster för kommuner till följd av t.ex. utdragna rättsprocesser. En kommun kan i en skatteprocess i allmän förvaltningsdomstol ha nekats avdrag för ingående mervärdesskatt, med motivering att skatten inte är avdragsgill enligt mervärdesskattelagen. Om frågan avgjorts först efter treårsfristens utgång har kommunen inte möjlighet att få ersättning från kommunkontosystemet.

Att en ändring skall föranledas av skattemyndighets beskattningsbeslut och inte allmän förvaltningsdomstols beslut beror på att det i den nya skatteprocessen är skattemyndigheten som genom beslut om debiteringsåtgärder verkställer domstolens beslut.

Överklagande

21 §

Enligt *första stycket* får Riksskatteverkets beslut om föreläggande enligt 14 § eller revision enligt 16 § inte överklagas. Syftet med bestämmelsen är att undvika fördröjning av ärendens handläggning.

Enligt *andra stycket* överklagas Riksskatteverkets beslut om tillskott enligt 3 § hos regeringen. Bestämmelsen motsvarar vad som gäller enligt den nuvarande ordningen.

Enligt *tredje stycket* skall övriga beslut av Riksskatteverket enligt lagen överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Ersättningsbeslut och beslut om ränta som fattas med stöd av lagen om mervärdesskattekonton får överklagas endast av den kommun till vilket beslutet är riktat. Det får dock antas att

kommunen i första hand begär omprövning av ett beslut som den finner felaktigt.

Beslut enligt lagen om mervärdesskattekonton överklagas enligt 23 § förvaltningslagen inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet.

Förslagen till regler om överklagade utvecklas i avsnitt 5.8.

22 §

Enligt paragrafen får beslut av länsrätten prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd. Krav på prövningstillstånd är numera huvudregel vid överklagande hos kammarrätten och syftar till att undvika onödig arbetsbelastning för besvärinstansen.

Verkställighet

23 §

Enligt denna paragraf skall Riksskatteverkets ersättningsbeslut gälla omedelbart, om inte annat föreskrivits i beslutet eller bestäms av den instans som har att pröva beslutet. En omprövning eller ett överklagande avseende ett ersättningsbeslut enligt lagen om mervärdesskattekonton inverkar således inte på kommunens eller Riksskatteverkets skyldigheter enligt lagen, om inte annat föreskrivits i beslutet eller bestäms av den instans som har att pröva överklagandet.

7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

21 kap.

12 §

Förslaget innebär att efterbeskattning skall kunna ske även när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen om mervärdesskattekonton eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt nämnda lag. Förslaget utvecklas i avsnitt 5.6.

7.3 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

3 §

Bestämmelserna i nuvarande 3 § första och andra styckena har flyttats till 9 § lagen om mervärdesskattekonton. I det nuvarande tredje stycket finns en föreskrift om ansökningstid. Denna bestämmelse föreslås upphävd, se avsnitt 5.3.3. Paragrafen föreslås i stället reglera möjligheten att fatta beslut om ersättning och ränta genom automatiserad databehandling, se avsnitt 5.3.4.

7.4 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

7 a §

Motivet till ändringen i paragrafen återfinns i avsnitt 5.8.

7.5 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen

2 kap.

1 §

Förslaget innebär att det av instruktionen framgår att Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet för frågor enligt lagen om mervärdesskattekonton, se avsnitt 5.3.1.

Bilaga 1

Kommittédirektiv

Kontroll och omprövning av beslut om utbetalning i kommunkontosystemet

**Dir
2000:98**

Beslut vid regeringssammanträde den 21 december 2000.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att utarbeta förslag till hur en tillförlitlig kontroll kan tillskapas i kommunkontosystemet samt för att utforma regler om omprövning av beslut om utbetalning av medel inom systemet.

Utredningsuppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2001.

Bakgrund

I samband med skattereformen 1991 fick kommuner och landsting i princip en generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i verksamheten, oavsett om denna var skattepliktig eller skattefri. Den generella avdragsrätten var föranledd av en önskan att utjämna mervärdesskattens konkurrensnedvridande effekter vid kommuners och landstings val mellan att utföra vissa tjänster i egen regi eller att upphandla tjänster från privata entreprenörer.

När Sverige blev medlem i EU 1995, skedde en anpassning av det svenska regelverket på mervärdesskatteområdet till EG:s regelverk.

Den del av kommunsektorns verksamhet som inte är skattepliktig lyftes därmed ut ur det ordinarie mervärdesskattesystemet.

För att även fortsättningsvis säkerställa konkurrensneutralitet i valet mellan att bedriva en viss verksamhet i egen regi eller att upphandla tjänster infördes 1996 en särskild kompensationsordning för kommuner och landsting, det så kallade kommunkontosystemet. Genom detta system kan kommuner och landsting få kompensation för sådan ingående mervärdesskatt som de har betalat men inte har avdragsrätt för i det ordinarie mervärdesskattesystemet.

Systemet bygger på att kommuner och landsting själva står för finansieringen. Hos Riksgäldskontoret finns ett räntebärande konto för kommuner och ett för landsting, till vilka kommuner och landsting månatligen betalar sina tillskott. Inbetalning till kontona sker genom avdrag vid skattemedelsutbetalningarna till kommuner respektive landsting. Varje år fastställer Riksskatteverket det tillskott, i kronor/invånare, som kommuner respektive landsting skall betala till kontona. Enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting skall Riksskatteverket beräkna tillskotten så att de sammanlagda inbetalningarna till kontona, inkl. ränta, så nära som möjligt motsvarar utbetalningarna. Ansökan om utbetalning för betald mervärdesskatt ges in till Riksskatteverket. Ansökan kan omfatta tidsperioder om 1–3 månader. Omslutningen i systemet har ökat sedan det infördes.

Pågående arbete

Regeringen har under hösten uppdragit åt Riksskatteverket att specificera vilka uppgifter som skall ingå i det underlag som kommuner och landsting skall lämna vid ansökan om utbetalning från kommunkontosystemet. Vidare har Riksrevisionsverket fått i uppdrag att analysera de variationer som finns i utbetalningar mellan olika år och mellan olika kommuner. Härvidlag skall Riksrevisionsverket även så långt som är möjligt visa vilka eventuella verksamheter och kostnadsslag som kan förklara variationerna. Riksrevisionsverket skall också undersöka eventuella omfördelningseffekter som finns inom systemet. Riksrevisionsverket skall dessutom i en fallstudie göra besök i minst 15 kommuner och granska det sätt på vilket dessa kommuner hanterar ansökningar om utbetalning ur kommunkontosystemet.

Regeringen har även tillsatt en arbetsgrupp inom Finansdepartementet för att analysera och belysa frågan om finansieringen av systemet, för att belysa de omfördelningseffekter systemet ger upphov till samt för att ta fram och föreslå alternativa modeller för att hantera frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt.

Ekonomistyrningsverket har fått i uppdrag att se över förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt. Ekonomistyrningsverket skall bl.a. ta fram kriterier för kompensationsrätt och lämna förslag till hur kontrollen av rekvisitionen av mervärdesskatt skall utformas.

Behovet av kontroll och omprövning av beslut

En utgångspunkt för kommunkontosystemet är att regelverket skall tillämpas lika för samtliga kommuner och landsting. Det är ur rättsäkerhetssynpunkt inte tillfredsställande att ett system, med den ekonomiska omfattning som kommunkontosystemet har, saknar en kontrollfunktion. Utbetalningarna ur systemet har hittills ökat procentuellt sett mer än kommunsektorns utgifter för förbrukning (köp av materiel och tjänster) och investeringar. Dessa förhållanden talar för att en möjlighet till kontroll bör skapas i systemet. Även det faktum att systemet upplevs som svåröverskådligt talar för att en kontrollmöjlighet bör tillskapas. En kontroll skulle med största sannolikhet även öka systemets trovärdighet.

Utbetalningarna ur kommunkontosystemet motsvarade år 1999 ca sju procent av kommunsektorns totala nettokostnader.

En kontrollfunktion för kommunkontosystemet medför med största sannolikhet ett behov av att beslut som fattas inom systemets ram skall kunna omprövas. I dag fattar det särskilda skattekontoret i Ludvika beslut om utbetalning enligt förvaltningslagen (1986:223) till skillnad mot vad som normalt gäller för beskattningsverksamhet, där beslut fattas med stöd av lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller skattebetalningslagen (1997:483). Sådana beslut kan såväl omprövas av skattemyndigheten som överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Mervärdesskatten redovisas och betalas i samma uppbördssystem som källskatt och arbetsgivaravgifter och som regleras genom skattebetalningslagen (1997:483). Det innebär att mervärdesskatten

redovisas månad för månad i en skattedeklaration och att redovisade belopp registreras på den skattskyldiges skattekonto. Mervärdesskatt, som skall betalas in till skattemyndigheten, skall betalas inom samma tid som skattedeklarationen skall lämnas. Överskjutande ingående mervärdesskatt återbetalas till den skattskyldige efter en avstämning av skattekontot.

När det gäller kontrollen av de skatter och avgifter som redovisas på en skattedeklaration skiljer sig förfarandet för kontrollen av källskatt och arbetsgivaravgifter från förfarandet för mervärdesskattekontrollen. De källskatter och arbetsgivaravgifter som en arbetsgivare redovisat i årets skattedeklaration stäms av mot de löneuppgifter som arbetsgivaren lämnar året efter beskattningsåret i form av kontrolluppgifter. Eftersom det ligger i arbetstagarnas intresse att få tillgodoräkna sig de skatteavdrag som arbetsgivaren har gjort samt att få lönen beaktad vid beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten påpekar arbetstagaren i allmänhet för lågt redovisade belopp.

När det gäller mervärdesskattekontrollen finns inte motsvarande tvåpartsförhållande. Här kan skattemyndigheten bara lita till de uppgifter som den skattskyldige lämnat. Rimlighetskontroller kan dock göras mot de uppgifter om bl.a. omsättning som den skattskyldige har lämnat i sin självdeklaration. Dessutom gäller de allmänna reglerna om utredning i skatteärenden i skattebetalningslagen även i fråga om mervärdesskatt. Dessa regler gäller bl.a. skyldighet att föra anteckningar, föreläggande att lämna uppgift, besök eller annat personligt sammanträffande samt skatterevision.

För att bättre kunna garantera att kommunkontosystemet tillämpas lika av samtliga kommuner och landsting för att inte oönskade omfördelningseffekter skall uppstå bör därför utvecklade regler för kontroll och omprövning av beslut utformas. Oberoende av om staten eller kommunerna finansierar systemet är en ökad kontroll nödvändig med hänsyn till att systemet har en hög omslutning och att systemet kan ge omfördelningseffekter. I betänkandet Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen (SOU 1999:133) beskrivs hur kontroll och omprövning skulle kunna utformas inom kommunkontosystemet på ett översiktligt sätt. Ett mer utförligt förslag behövs dock för att nya regler skall kunna göras.

Uppdraget

Utredaren skall lämna förslag på hur kontrollen inom kommunkontosystemet kan stärkas. I uppdraget ingår även att lämna förslag på hur regler för omprövning av beslut om utbetalning av ingående mervärdesskatt kan utformas. Utredaren skall dessutom i fråga om kontroll inom systemet och omprövning av beslut lämna förslag till lagtexter.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2001.

(Finansdepartementet)