

Veiledningshefte

*Innføring av en generell
momskompensasjonsordning i kommunesektoren*

3. mars 2004

Forord

Med virkning fra 1. januar 2004 er det innført nye regler for en generell momskompensasjonsordning for kommunesektoren. Ordningen omfatter også fylkeskommuner samt enkelte private aktører som utfører oppgaver på vegne av kommunene. Ordningen innebærer at kommunesektoren skal gis rett til kompensasjon for merverdiavgiften ved anskaffelser av varer og tjenester.

Dette veiledningshefte om innføring av en generell momskompensasjonsordning for kommunesektoren er ment å gi kommunene en innføring i hvordan den nye ordningen vil virke inn på kommunesektoren og hvilke grep som kommunesektoren må gjennomføre for å utnytte ordningen best mulig.

Vi vil i dette heftet ikke på noen måte kunne gi en full oversikt over alle forhold som den nye kompensasjonsloven kan få betydning for. Først når loven har virket over tid, vil det vise seg om det er forhold som må avklares nærmere.

Deloitte har utarbeidet dette hefte på oppdrag fra KS. Vi har fokusert på hvem som omfattes av ordningen, hva som er gjenstand for kompensasjon samt sett nærmere på regnskapsrutiner og budsjettomlegging for kommunene. I tillegg har vi innarbeidet en rekke spørsmål som eksempler på hva flere kommuner har gitt oss tilbakemelding på. Vi benytter derfor anledningen til å takke de kommuner som har gitt oss tilbakemelding på hvilke spørsmål de har ansett som uavklarte.

Bakerst i heftet er det gitt en oversikt over de av våre medarbeidere som har bidratt til at vi har fått utarbeidet heftet.

Oslo, 3. mars 2004

Deloitte Advokatfirma DA

Knut P. Toftegaard
Advokat/partner

1. Innføring av en generell momskompensasjonsordning.....	6
1.1 Innledning.....	6
1.2 Endrede rammevilkår	7
1.3 Rettskildeinformasjon om ordningen	7
2. Kort om merverdiavgift-systemet.....	9
2.1 Generell orientering om merverdiavgiftssystemet	9
2.2 Definisjoner.....	9
3. Hvem omfattes av kompensasjonsordningen	11
3.1 Generelt om avgiftsplikt og forholdet til kompensasjonsreglene	11
3.2 Mval § 11 første ledd og annet ledd.....	12
3.2.1 Mval § 11 første ledd virksomheter	12
3.2.2 Mval § 11 annet ledd virksomheter	13
3.2.3 Registrering etter mval § 11 første eller annet ledd ?.....	13
3.3 Kommuner og fylkeskommuner	14
3.3.1 Interkommunale selskaper	15
3.3.2 Interkommunalt og interfylkeskommunalt samarbeid	15
3.3.3 Kommunale foretak	16
3.3.4 Vertskommunemodellen	16
3.4 Kommunale virksomheter organisert som egne rettssubjekter – forholdet til § 10.....	16
3.5 Organisering av kommunale virksomheter – forholdet til kompensasjonsreglene	17
3.6 Private institusjoner	18
3.6.1 Undervisningstjenester	18
3.6.2 Helsetjenester	19
3.6.3 Sosiale tjenester	20
3.7 Private barnehager	21
3.8 Kirkelig fellesråd og menighetsrådene (soknerådene)	21
3.9 Ansvar for innsendelse av oppgave	22
3.9.1 Kommuner og fylkeskommuner.....	22
3.9.2 Interkommunale selskap, kommunale foretak, kommunalt eide aksjeselskap mv	22
3.9.3 Private virksomheter, kirkelig fellesråd.....	22
4. Finansiering av ordningen – forholdet mellom subjektene som omfattes av ordningen	23
5. Hvilke anskaffelser som omfattes av kompensasjonsordningen	24
5.1 Hovedregelen i kompensasjonsloven § 3	24
5.2 Begrensninger i kompensasjonsloven § 4	25

5.2.1	Til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet	25
5.2.2	Avgrensning mot fradragsretten	26
5.2.3	Anskaffelser som nevnt i mval. § 22 første ledd	28
5.2.4	Anskaffelse av fast eiendom for salg eller utleie	31
5.2.4.1	Utleie og salg	32
5.2.4.2	Utlån	32
5.3	Boliger til helse- og sosialformål	33
5.4	Sosiale ytelser	34
5.5	Nærmere om kompensasjon av utgifter til kost etc.	35
5.6	Forholdsmessig kompensasjon	35
5.7	Bruksendringer - justeringsregler	37
5.8	Frivillig registrering for utleie av fast eiendom	39
6.	Fremsettelse av kompensasjons- krav	41
6.1	Utfylling og innsendelse av oppgaver	41
6.2	Oppgavefrister	42
6.3	Revisorattest	43
6.4	Foreldelse	43
6.5	Korreksjonsmuligheter i etterhånd	44
7.	Legitimasjons krav og innholdet til et salgsdokument	45
7.1	Forskrift til mval (forskrift nr 2)	45
7.2	Regnskapslovens bestemmelser (gjeldende rett og ny ordning)	45
7.3	Utleigg v/reiser mv.	46
8.	Regnskaps-messige forhold	47
8.1	Fakturabehandling og etablering av kontroller	47
8.2	Fakturamottak	49
8.3	Forutsetninger og kontroller	49
8.4	Attestering og anvisning	49
8.4.1	Arbeidsdeling og delegasjon	50
8.5	Koding og kontering	50
8.5.1	Avgiftsbehandling	50
8.5.2	Konsekvenser for KOSTRA	51
8.6	Postering i regnskapet	52
8.6.1	Utleigg og reiseoppgjør utbetalt over lønn	53
8.6.2	Bruk av memoriakonto for totaloversikt mv	53
8.7	Regnskapsdokumentasjon	54
8.7.1	Innhold/utforming (bilagsutforming)	54
8.7.2	Transaksjonsspor	54

8.7.3 Arkivering/Oppbevaring	54
8.8 Utarbeidelse av kompensasjonskravet.....	56
8.8.1 Forslag til prosesser i forbindelse med utarbeidelse av kompensasjonskravet.....	56
8.9 Oppfølging og avstemming av konti.....	57
9. Budsjettering.....	58
9.1 Innledning.....	58
9.2 Nye budsjettutfordringer	58
9.3 Vurdering av tilpasningsbehov.....	59
9.4 Budsjettpremisser og dokumentasjon	59
9.4.1 Strukturanalyser.....	60
9.4.2 Planlagte tiltak	60
9.5 Nye krav til budsjettet	60
9.5.1 Nye kostnads- og inntektsarter.....	60
9.5.2 Budsjettering på ansvars- og tjenestested	60
9.5.3 Forbedre budsjettgrunnlaget.....	61
9.5.4 Behandling av overføringer og rammetilskudd	61
10.Omtvistede krav	62
10.1 Refusjonskrav som blir avvist	62
10.2 Korrigeringer fra avgiftsmyndighetens side	62
10.3 Bruk av klageretten	62
10.4 Fortolkningsutalelser	63
10.5 Konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor.....	63
11.Avgiftsmyndighetens reaksjoner - Straff	64
12.Risikovurdering	65
12.1 Innledning.....	65
12.2 Renteberegning	65
12.3 Risiko – Omdisponering av fast eiendom	65
Vedlegg nr. 1	66
Vedlegg nr. 2	67
Vedlegg nr. 3	71
Vedlegg nr. 4	74
Vedlegg nr. 5	76
Vedlegg nr. 6	78

1. Innføring av en generell moms-kompensasjonsordning

1.1 Innledning

Merverdiavgiften skal i prinsippet være en nøytral avgift, men allerede fra innføringen av merverdiavgiftsloven har det vært fokus på den konkurransevridning merverdiavgiften har skapt. Spesielt gjelder dette i forholdet mellom tjenester som utføres i egenregi innen offentlig sektor og private tjenestetilbydere.

For å redusere konkurransevridningen på dette området ble det innført en begrenset kompensasjonsordning i 1995. Det var kun tjenester innenfor området bygg og anlegg, vaskeri og teknisk bistand innenfor bygg og anlegg som var kompensasjonsberettiget. Etter merverdiavgiftsreformen i 2001 økte presset for å få kompensasjonsordningen utvidet til å omfatte alle tjenester. Regjeringen satte i januar 2002 ned et utvalg som skulle se nærmere på løsninger som virker nøytralt på for kommunenes beslutning i forhold til merverdiavgiften. 18. desember 2002 la utvalget fram sin innstilling i NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene - Konkurransvridninger mellom kommuner og private. I Budsjett-innst. S nr. 1 (2002 - 2003) støttet finanskomiteens flertall Regjeringens arbeid med å endre regelverket. I revidert nasjonalbudsjett 2003 og kommuneproposisjonen 2004 ble det varslet at det ville bli fremmed forslag om at ordningen skulle gjelde for 2004 budsjettet.

Den nye loven, lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. avløser lov av 17. februar 1995 nr. 9 som gjaldt den begrensede kompensasjonsordningen. Hovedregelen er nå at merverdiavgiften på alle varer og tjenester som er til bruk i virksomheten til blant annet kommuner og fylkeskommuner er kompensasjonsberettiget. Kommunene vil ikke lenger ha motiv til å produsere tjenester eller varer med egne ansatte fremfor å kjøpe fra andre. På denne måten er konkurransevridning som skyldes merverdiavgiften mellom utførelse av tjenester i egenregi og private tjenestetilbydere redusert.

En av forutsetningene for kompensasjonsordningen er at den skal gå i null for staten og at den finansieres fullt ut av kommunesektoren. Denne finansieringen skjer gjennom en reduksjon i rammetilskuddet til kommunene gjennom inntektssystemet. Det årlige trekket mot hver kommune er derimot basert på historiske forholdstall og danner grunnlag for gjennomføring av overgangsordningene fram til 2008. Det betyr at kommunenes bidrag til finansiering fastsettes uavhengig av hva som kommunen mottar i kompensasjon. Dette betyr at reduksjonen av de frie inntektene til den enkelte kommune finner sted uansett hvilket beløp vedkommende kommune mottar i kompensasjon. For ikke å tape inntekter er det derfor særdeles viktig at hver enkelt kommune utnytter kompensasjonsordningen så langt det er mulig.

Private og ideelle virksomheter er også omfattet av kompensasjonsordningen. Dette er gjort for å unngå konkurransevridninger mellom disse virksomhetene og kommunene når det ytes tjenester innenfor områder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten, men at den årlige kostnaden for merverdiavgift må overstige kr 20 000 for at disse virksomhetene skal komme inn under ordningen. Private og ideelle virksomheter er imidlertid kun omfattet av kompensasjonsordningen i den grad de yter tjenester som kommunene / fylkeskommunene er lovpålagt å utføre, dvs. helse-,

undervisnings- eller sosiale tjenester. Det vil si at private virksomheter innen kultur, idrett og samferdsel ikke er omfattet. Kirkelig fellesråd og private barnehager er imidlertid inntatt særskilt i loven. Finansieringen av ordningen for disse subjektene skal skje gjennom trekk i det statlige tilskuddet til denne gruppen.

Det skal sendes inn en kompensasjonsoppgave 6 ganger i året, hvor hver termin består av en periode på to måneder, se nærmere omtale i kapittel 6. Det er gitt en overgangsperiode for tilrettelegging og praktisk gjennomføring av ordningen. Det vil si at kompensasjonsoppgaven for 1. termin (januar/februar) skal sendes inn til fylkesskattekontoret senest 10. juni 2004 samtidig med innsending av kompensasjonsoppgaven for 2. termin (mars/april). Det er viktig å være oppmerksom på at for kompensasjonsberettigede som er omhandlet av kompensasjonslovens § 2 a er foreldelsesfristen kun 1 måned og 10 dager etter utløpet for hver periode. Selv om en slik kort foreldelsesfrist kan medføre at en rekke kompensasjonsberettigede kan komme til å miste krav de kan ha krav på har ikke ansvarlige myndigheter noe ønske om å endre den korte fristen og begrunner dette ut fra budsjettmessige hensyn. Det presiseres at fristen for foreldelse faller sammen med fristen for å sende inn kompensasjonskrav for vedkommende termin.

1.2 Endrede rammevilkår


Kommunene vil bli trukket i rammetilskuddet fra og med januar 2004. Trekket baseres på historiske regnskapsdata, og dette kan gi den enkelte kommune avvik mellom størrelsen på trekket i rammetilskuddet og faktisk refundert momskompensasjon. Dette bør hensyntas i budsjettoppfølgingsrutinene. For 2004 er det samlet gitt et trekk i rammetilskuddet som utgjør ca 7,4 milliarder kroner.

Kommunenes likviditet vil berøres av den nye ordningen på grunn av at tidspunktet for trekk i rammetilskuddet ikke vil være sammenfallende med utbetaling av kompensasjonsbeløpet. For å demme opp for denne likviditetsulempen i 2004 vil kommunene få utbetalt en større andel av det årlige rammetilskuddet første halvdel av året. Av hensyn til tilrettelegging og praktisk gjennomføring av ordningen, er det foreslåtte en overgangsperiode som innebærer at krav om kompensasjon for anskaffelser foretatt i løpet av første periode 2004 (januar-februar) tidligst kan fremsettes på oppgaven for annen periode 2004 (mars-april). Søknadsfrist vil være 10. juni 2004, med utbetaling av kompensasjonsbeløpet innen tre uker etter utløpet av søknadsfristen.

Kommunene bør på et tidligst mulig tidspunkt identifisere den likviditetsmessige effekten av momskompensasjonsordningen.

1.3 Rettskildeinformasjon om ordningen

Følgende dokumenter gir informasjon om den nye kompensasjonsordningen:

-  NOU 2003:3: Merverdiavgiften og kommunene – konkurransevriddinger mellom kommunene og private (Rattsøutvalget).

- ✚ Finansdepartementets høringsbrev av 16. januar 2003 vedrørende merverdiavgiften og kommunene – konkurransevridninger mellom kommuner og private.
- ✚ Ot.prp. nr. 1 (2003-2004), Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer.
- ✚ St.prp. nr. 1 (2003-2004) for budsjetterminen 2004, Skatte-, avgifts- og tollvedtak
- ✚ Lov av 12. desember 2003 nr 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- ✚ Forskrift av 12. desember 2003 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.
- ✚ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004

Lov og forskrift er tatt inn som vedlegg til dette heftet. Kommunal- og regionaldepartementet har i tillegg gitt orienteringer om kompensasjonsordningen i brev av henholdsvis 8. og 13. oktober 2003 samt brev av 21. november og 19. desember 2003. Brevene er lagt ut på KS's hjemmesider.

De øvrige dokumentene er tilgjengelige på Finansdepartementets hjemmeside: www.odin.dep.no/fin .

2. Kort om merverdiavgiftssystemet

2.1 Generell orientering om merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands omsetning av varer og tjenester. I tillegg til omsetning utløser også innførsel og uttak plikt til å betale merverdiavgift. Omsetning av alle varer og tjenester er i utgangspunktet avgiftspliktig.

Etter hovedregelen er normalsatsen på avgiften 24 %. Det er gitt en redusert sats for innkjøp av næringsmidler på 12 %. Fra 1. mars 2004 ble det i tillegg bli innført en sats 6 % for persontransportnæringen.

Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet, er det lagt vekt på at systemet skal være mest mulig nøytralt og gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for skatteetaten og de avgiftspliktige.

Merverdiavgiften skal oppkreves i alle omsetningsledd. Retten til få fradrag for inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke blir belastet de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. Dette fører til nøytralitet i systemet uavhengig av antall omsetningsledd. Merverdiavgiften blir endelig belastet først når ytelsen skjer til et ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig, og dermed ikke har mulighet for å fradragsføre inngående merverdiavgift. Dette vil gjelde alle som anses som forbrukere i systemet, herunder næringsvirksomheter som ikke omfattes av merverdiavgiftssystemet og som derfor ikke har rett til fradrag for inngående avgift.

Ved siden av en stor andel av offentlig virksomhet, vil alle tjenesteytende næringer som ikke omfattes av avgiftsplikten, eksempelvis bank- eller forsikringsvirksomhet, bli endelig belastet merverdiavgift på linje med alminnelige forbrukere. For merverdiavgiftspliktige næringsdrivende er prinsippet om nøytralitet godt ivaretatt gjennom fradragsretten som gjelder ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester til bruk i virksomheten. For ikke-avgiftspliktig virksomhet kan det imidlertid oppstå konkurransevridninger som følge av merverdiavgiften. Slike virksomheter har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester.

Med merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001 ble det innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Omsetning av tjenester er etter dette avgiftspliktig med mindre de er uttrykkelig unntatt i loven. Det er vedtatt unntak for blant annet offentlig myndighetsutøvelse, helsetjenester, sosiale tjenester, undervisnings-tjenester, finansielle tjenester, omsetning og utleie av fast eiendom samt en rekke unntak innen kultursektoren, idrett og reiselivsrelaterte næringer.

Nedenfor gis det en kort oversikt de viktigste begrepene som er bruk i merverdiavgiftsmessig sammenheng.

2.2 Definisjoner

Inngående avgift:

Det vil si avgift som er påløpt ved kjøp m.v. av varer og tjenester eller som oppstår ved innførsel av varer og tjenester. Se mval § 4 annet ledd.

Utgående avgift:

Det vil si avgift som skal beregnes og betales av omsetning og ved uttak av varer og tjenester. Se mval § 4 første ledd.

Omsetning:

Med omsetning menes levering av varer eller yting av tjenester mot vederlag. Det vil si at omsetningen krever både en levering og et vederlag.

Også bytte varer og tjenester er ansett som omsetning mot vederlag i merverdiavgiftsmessig sammenheng. En gave anses derimot ikke som omsetning mot vederlag, men kan til gjengjeld utløse plikt til å beregne merverdiavgift ut fra det som kalles uttaksmerverdiavgift etter mval. § 14 annet ledd nr. 4.

Avgiftpliktig virksomhet:

Det foreligger avgiftspliktig virksomhet når det i næring omsettes varer eller tjenester som er av en art som faller innenfor merverdiavgiftslovens område og denne omsetningen overstiger minstegrensen for registrering i avgiftsmantallet.

Registrering i avgiftsmantallet skal skje når den næringsdrivende har en samlet omsetning og uttak av varer og tjenester som overstiger kr 50 000 i en periode på 12 måneder. For allmennyttige institusjoner og organisasjoner inntreer plikten til å registrere seg når omsetning og uttak overstiger kr 140 000.

Uttak:

Det skal beregnes uttaksmerverdiavgift eller i de tilfeller hvor den næringsdrivende tar ut varer eller tjenester fra virksomheten til privat bruk eller til formål som faller utenfor avgiftsområdet.

Begrunnelsen for uttaksregelen er å sikre at alt forbruk belastes med merverdiavgift samt å skape nøytralitet i avgiftssystemet. Uttaket fører til en endelig belastning av avgiften på lik linje med omsetning når det beregnes utgående merverdiavgift på fakturaer til privatpersoner eller virksomheter utenfor avgiftsområdet.

For eksempel skal en detaljist innen dagligvarehandelen beregne uttaksavgift når han tar med varer hjem fra forretningen til bruk privat.

Fritak (0-sats) – innenfor avgiftsområdet:

I en del tilfeller er de som er avgiftspliktige fritatt for å beregne utgående merverdiavgift (0-sats). Typisk gjelder dette ved salg av varer og tjenester til utlandet, men også enkelte typer innenlandsk omsetning er fritatt for avgift, for eksempel salg av bøker og aviser. Varer og tjenester som er fritatt for merverdiavgift er oppregnet i mval § 16 og 17. Omsetning av fritatte varer og tjenester anses som skjedd innenfor avgiftsområdet og den som omsetter slike varer eller tjenester har fortsatt full fradragsrett for inngående avgift etter de øvrige bestemmelsene om merverdiavgift.

Unntak – utenfor avgiftsområdet:

Det vil i hovedsak si tjenesteområder som ikke faller inn under avgiftsplikt som for eksempel omsetning av helsetjenester, undervisningstjenester og sosiale tjenester. Ved omsetning utenfor avgiftsområdet foreligger det ikke rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

3. Hvem omfattes av kompensasjonsordningen

Hvem som omfattes av de nye kompensasjonsreglene er regulert i kompensasjonsloven § 2. Bestemmelsen lyder:

“Denne loven gjelder:

- a) Kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning,*
- b) Interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning,*
- c) private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester for kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov,*
- d) barnehager som nevnt i lov 5. mai 1995 nr 19 om barnehager § 13,*
- e) kirkelig fellesråd*

Virksomheten skal være registrert i Enhetsregisteret.”

3.1 Generelt om avgiftsplikt og forholdet til kompensasjonsreglene

Kompensasjonsreglene vil først og fremst omfatte kommunal og fylkeskommunal sektor. I tillegg er det åpnet for at enkelte private virksomheter kan være omfattet av ordningen. Selv om man har valgt en ordning med generell kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet vil kommunenes og fylkeskommunenes omfang av avgiftsplikt etter de ordinære reglene i merverdiavgiftsloven ha direkte betydning for hvilke kommunale og fylkeskommunale virksomhetsområder som omfattes av kompensasjonsreglene.

For å oppnå kompensasjon er det en avgjørende forutsetning at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift etter reglene i merverdiavgiftsloven. For enheter som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet vil kompensasjonsordningen være avkåret for den delen av aktiviteten som er omfattet av registreringen og for inngående avgift på kostnader som gir rett til fradrag for inngående avgift. Når det gjelder omfanget av avgiftsplikten for kommunale og fylkeskommunale enheter vises til kapittel 3.2 nedenfor.

Etter dette må kommunale og fylkeskommunale enheter både forholde seg til reglene i merverdiavgiftsloven og reglene i kompensasjonsloven. Det er imidlertid viktig å holde dette atskilt, fordi avgift som refunderes etter de vanlige regler merverdiavgiftsloven ikke har noen innvirkning på trekket i rammetilskuddet.

Mens retten til fradrag for inngående avgift er betinget av at enheten omsetter varer og/eller tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven, vil retten til kompensasjon foreligge uavhengig av om enheten har omsetning så lenge fradragretten for inngående avgift er avskåret. Dette betyr altså at det foreligger rett til kompensasjon også når enheten har omsetning av en vare eller tjeneste som er unntatt fra avgiftsområdet. I praksis har dette størst betydning for omsetning av tjenester.

3.2 Mval § 11 første ledd og annet ledd

Kompensasjonsordningen gjelder som utgangspunkt for alle kommunale virksomheter uansett om disse er registrerings- og avgiftspliktige etter mval. § 11 første eller annet ledd. For virksomheter som er registrert etter § 11 første ledd er likevel adgangen til å kreve kompensasjon mer begrenset enn for de virksomhetene som er registrert etter annet ledd. Denne begrensningen i kompensasjonsadgangen skyldes at disse virksomhetene driver omsetning innenfor avgiftsområdet og at det derfor foreligger full rett til fradrag for inngående avgift etter de ordinære avgiftsreglene.

Avgifts- og registreringsplikten for offentlige institusjoner reguleres av mval § 11. Denne bestemmelsen gjelder for statlige, fylkeskommunale og kommunale virksomheter, samt institusjoner som eies av disse. Bestemmelsen gjelder likevel ikke for offentlige virksomheter organisert som aksjeselskap. Her gjelder de vanlige reglene i mval § 10. Se nærmere om dette nedenfor i kapittel 3.4.

En kommune anses som en enhet i forhold til bestemmelsene i mval § 11. Tilsvarende gjelder for en fylkeskommune.

For at en kommune i det hele tatt skal komme inn under bestemmelsene i mval § 11 må det skje en omsetning av varer og/eller tjenester til privatpersoner, private næringsdrivende, virksomheter i egen kommune som er registrert etter mval § 11 første ledd, andre kommuner, fylkeskommuner eller statlige institusjoner.

En kommunal enhet som kun leverer til andre enheter innenfor egen kommune og ingen av disse er registrert etter § 11 vil aldri komme inn under anvendelsesområdet for mval § 11. Slik enheter vil i sin helhet være omfattet av kompensasjonsreglene.

3.2.1 Mval § 11 første ledd virksomheter

For kommunale enheter som er registrert etter mval § 11 første ledd gjelder de ordinære avgiftsbestemmelsene. Dette er enheter som typisk driver utadrettet avgiftspliktig virksomhet med omsetning av varer og /eller tjenester. Som eksempel på virksomhet som omfattes av denne bestemmelsen er et kommunalt vann- og avløpsvesen.

Slike kommunale enheter er fullt ut likestilt med private næringsdrivende i forhold til avgiftsreglene.

Det betyr at enheten må betale utgående avgift av all sin omsetning som omfattes av registreringen. Enheten har rett til fradrag for inngående avgift både på anskaffelser som gjelder driftsmidler og anskaffelser som omsettes.

Kompensasjonsordningen vil derfor ikke ha særlig betydning for enheter som er registrert etter mval. § 11 første ledd fordi hovedregelen er at det foreligger full rett til fradrag for inngående avgift.

Imidlertid gjelder uttaksbestemmelsene fullt ut når det leveres varer eller tjenester uten vederlag fra en enhet som er avgiftspliktig etter § 11 første ledd. Dette kan f eks være aktuelt dersom et kommunalt vannverk ikke krever vederlag ved levering av vann til kommunens grunnskoler. I et slikt

tilfelle gis det rett til kompensasjon for uttaksmerverdiavgift på varer og tjenester som en § 11 første ledd – virksomhet tar ut til bruk i virksomheter som er omhandlet i § 2 i kompensasjonsloven. Det kommunale vannverket kan da kreve kompensasjon for den merverdiavgiften som må beregnes av uttaket. Hadde vannverket krevd vederlag overfor skolesektoren, ville man måtte fakturert med utgående avgift og skolesektoren kunne krevd kompensasjon. Formålet er med andre ord å skape nøytralitet mellom de tilfeller en § 11 første ledd – virksomhet krever vederlag og de tilfeller hvor det ikke kreves vederlag ved leveranser til andre enheter innen samme kommune.

Det er videre viktig å være oppmerksom på at enheter som er registrert etter mval § 11 første ledd anses som egne avgiftssubjekter i forhold til kommunen som sådan. Dette innebærer bl a at andre kommunale enheter som leverer avgiftspliktige varer eller tjenester til den § 11 første ledd registrerte virksomheten må beregne og betale merverdiavgift. Videre vil dette ha betydning i forhold til anskaffelser som kommunen foretar og som gjelder kommunen som sådan. I slike tilfeller vil det være viktig å sikre at andelen av kostnadene som gjelder § 11 første ledd virksomheter blir henført disse. Det vil ikke være økonomisk gunstig for kommunen at man av praktiske grunner velger å anvende kompensasjonsreglene på hele anskaffelsen. I slike tilfeller skal man sørge for fordeling.

3.2.2 Mval § 11 annet ledd virksomheter

Kommunale enheter med virksomhet som er avgiftspliktig etter bestemmelsene i mval § 11 annet ledd har en svært begrenset avgiftsplikt. Dette innebærer at virksomhetsområder registrert etter dette alternativet i det alt vesentlige vil være omfattet av kompensasjonsreglene.

Enheter som er registrert etter mval § 11 annet ledd er i hovedsak til formål å fremstille varer eller utføre tjenester for å dekke eget behov innenfor kommunen. Registrerings- og avgiftsplikten vil kun omfatte omsetning til andre. Dette innebærer at ved leveranser til enheter innenfor samme kommune vil avgiftsplikten kun være aktuell ved leveranser til § 11 første ledd registrerte enheter.

For leveranser utenfor kommunen gjelder ordinær avgiftsplikt.

For slike enheter er retten til fradrag for inngående avgift svært begrenset, og gjelder bare for innkjøp av varer og/eller tjenester som er beregnet for videresalg. Det foreligger derfor ikke fradragsrett for inngående avgift på driftsmidler. Videre gjelder heller ikke uttaksbestemmelsene.

Dette innebærer at enheter som er registrert etter mval § 11 annet ledd kan bruke kompensasjonsreglene på inngående avgift på alle driftskostnader og anskaffelser hvor det ikke foreligger fradragsrett.

3.2.3 Registrering etter mval § 11 første eller annet ledd ?

Det beror på omfanget av omsetning til "andre" om en kommunal enhet skal registreres etter mval § 11 første eller andre ledd. Således er det avgjørende om omsetningen til "andre" er større eller mindre enn 20% (hovedsaklighetsregelen). Dersom omsetning er større enn 20 %, skal registrering skje etter § 11 første ledd. Er den 20% eller mindre skal registrering skje etter § 11 annet ledd.

Når man skal avgjøre registreringsspørsmålet og omfanget av avgiftsplikten, er det to forhold som er viktig å avklare. Det ene er hva som menes med "andre". Dernest hvordan man skal vurdere hovedsaklighetsregelen.

Vi behandler først hva som menes med "andre". Som nevnt ovenfor anses en kommune som en enhet i forhold til avgiftsreglene. Dette innebærer som et utgangspunkt at det ikke anses som "andre" når en kommunal enhet i en kommune leverer varer og/eller tjenester til andre enheter i samme kommune. Dette gjelder imidlertid ikke for leveranser til enheter som er registrert etter § 11 første ledd. Disse anses som andre for så vidt gjelder den delen av enheten som omfattes av registreringen.

I forhold bestemmelsen i mval § 11 annet ledd vil "andre" være:

- ✚ Enheter innen samme kommune registrert etter § 11 første ledd
- ✚ Privatpersoner
- ✚ Private næringsdrivende uansett selskapsform
- ✚ Andre kommuner
- ✚ Fylkeskommune
- ✚ Statlige institusjoner
- ✚ Offentlig eide aksjeselskaper

Etter at man har klarlagt statusen til mottakerne av varene og/eller tjenestene må det tas stilling til omfanget av omsetningen som utløser avgiftsplikt. Som nevnt anses en offentlig institusjon hovedsakelig å tilgodese egne behov når minst 80% av produserte varer eller tjenester benyttes til dekning av eget behov.

Ved beregning av forholdet mellom utadrettet omsetning og egen behovsdekning, skal verdien av omsetningen til andre ses i forhold til verdien av eget forbruk. Eventuelt kan uttatt mengde til eget forbruk ses i forhold til mengde levert andre. Utgjør f eks den totale verdien av det som produseres i enheten 100 hvorav verdien av det som omsettes til andre utgjør 15, skal enheten registreres etter § 11 annet ledd. Utgjør verdien til andre 30, skal enheten registreres etter § 11 første ledd.

3.3 Kommuner og fylkeskommuner

Reglene om kompensasjon vil omfatte kommunale og fylkeskommunale enheter. Det vil si enheter som er omhandlet i kommuneloven hvor kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i medhold av kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet.

Det vil i prinsippet si at alle tjenesteenhetene i en kommune vil være omfattet av ordningen. Det samme gjelder interne tjenestefunksjoner. En kommunes eller fylkeskommunes administrasjon vil også være omfattet.

Begrensningen vil ligge i forhold til kommunale enheter med virksomhet registrert i merverdiavgiftsmanntallet hvor det foreligger rett til fradrag for

inngående avgift etter de vanlige regler, jf ovenfor kapittel 3.2.

Etter dette vil alle enheter med anskaffelser hvor ordinær fradragsrett ikke foreligger være omfattet og ha rett til kompensasjon. Dette betyr f.eks. at en enhet registrert etter § 11 første ledd godt kan være omfattet av kompensasjonsreglene dersom enheten har virksomhet som ikke faller inn under registrering etter § 11 første ledd. Videre gis det kompensasjon for avgift som refererer seg til uttak av varer og tjenester til virksomheter som omfattes av kompensasjonsloven § 2.

Videre vil alle enheter med registrering etter mval § 11 annet ledd være omfattet av kompensasjonsordningen. For disse enhetene vil kompensasjonsreglene også gjelde for virksomhetsområdet som er omfattet av registreringen etter mval § 11 annet ledd. Dette fordi det kun er anskaffelser som omsettes med utgående avgift hvor fradragsrett foreligger. Det er kun for denne type anskaffelser at kompensasjonsordningen ikke vil gjelde. Endelig vil enheter som overhodet ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet være omfattet av ordningen. Disse vil være omfattet i sin helhet. Dette gjelder uavhengig av om de ikke driver omsetningsvirksomhet eller har omsetning som faller utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde.

3.3.1 Interkommunale selskaper

Når det gjelder interkommunale selskaper (IKS) reguleres dette av lov 29. januar 1999 nr 6 om interkommunale selskaper. Det er bare kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper som kan være deltaker. Et IKS omfattes ikke av kommuneloven og anses som et eget rettssubjekt med ubegrenset ansvar.

IKS vil omfattes av kompensasjonsreglene for alle anskaffelser hvor det ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Registrerings- og avgiftsplikten for IKS reguleres av mval § 11. Det vil si at de vurderinger som er redegjort for ovenfor under kapittel 3.2 også vil gjelde for et IKS.

3.3.2 Interkommunalt og interfylkeskommunalt samarbeid

Kommuneloven § 27 regulerer interkommunalt samarbeid. Etter denne bestemmelsen kan kommuner/fylkeskommuner opprette et eget styre som kan treffe avgjørelse om virksomhetens drift og organisering. Styret kan ikke overføre offentligrettslig myndighet. Kommuneloven § 27 regulerer bare samarbeid som ikke er å anse som egne rettssubjekter.

Interkommunalt og interfylkeskommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 omfattes av kompensasjonsreglene for alle anskaffelser hvor det ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Registrerings- og avgiftsplikten for denne type samarbeid reguleres av mval § 11. Det vises til punkt 3.2 ovenfor. I denne sammenheng er det viktig å være oppmerksom på at leveranser til deltakerne i det interkommunale samarbeidet ikke anses som levering til "andre". Dette vil for eksempel gjelde i de tilfeller hvor et interkommunalt vaskeri leverer tjenester til enheter i de kommuner som deltar i samarbeidet.

3.3.3 Kommunale foretak

For virksomhetsområder innen en kommune som har forretningsmessig preg kan det være aktuelt å opprette et foretak.. Det vises her til kommuneloven kap 11. Det er kommunestyret som velger styret. Et kommunalt foretak anses ikke som et eget rettssubjekt i forhold til kommunen. Foretaket kan ikke være part utad og kommunen vil være fullt ut ansvarlig for foretakets forpliktelser. Det foreligger ingen begrensninger når denne foretaksmodellen kan brukes.

Kommunalt foretak etter kommuneloven kap 11 omfattes av kompensasjonsreglene for alle anskaffelser hvor det ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Registrerings- og avgiftsplikten for denne type samarbeid reguleres av mval § 11. Det vises til punkt 3.2 ovenfor. I denne sammenheng er det viktig å være oppmerksom på at leveranser fra et kommunalt foretak til andre enheter i kommunen ikke anses som omsetning til andre, med mindre mottakeren er registrert etter bestemmelsene i mval § 11 første ledd.

3.3.4 Vertskommunemodellen

Vertskommunemodellen innebærer at f eks en kommune utfører oppgaver på vegne av en annen kommune uten at det skjer noen organisatorisk overbygning, som ved et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27. I avgiftsmessige sammenheng vil dette måtte håndteres på samme måte som en ordinær leveranse fra en kommune til en annen. Vi kan tenke os at kommune A blir enig med kommune B om at A skal utføre regnskapsføringen for B. I forhold til mval § 11 annet ledd må kommune B anses som "andre" og kommune A må beregne og betale utgående avgift. Kommune B vil deretter kunne kreve momsbeløpet kompensert.

3.4 Kommunale virksomheter organisert som egne rettssubjekter – forholdet til § 10

Velger en eller flere kommuner å organisere en virksomhet i et eget rettssubjekt vil dette ha betydning for i hvilken utstrekning subjektet vil omfattes av kompensasjonsreglene. Vi ser da bort fra IKS som omfattes på lik linje med en kommunal enhet, jf ovenfor under kapittel 3.3.1.

Velger man organisasjonsformen AS har dette betydning både i forhold til merverdiavgiftsloven og i forhold til kompensasjonsloven.

Registrerings- og avgiftsplikten for et AS eid av en eller flere kommuner reguleres ikke av mval § 11 men av mval § 10 første ledd. Avgiftsplikt etter denne bestemmelsen medfører at det kommunalt eide AS'et vil bli avgiftspliktig for all sin omsetning uavhengig av hvem som er kjøper. Forutsetningen er at det foreligger næringsvirksomhet, at omsetningen faller innenfor avgiftsområdet og at omsetning utgjør minst NOK 50 000 i løpet av en 12 måneders periode.

For kommunale AS som er avgiftspliktig etter § 10 første ledd vil ikke kompensasjonsreglene ha relevans. I disse tilfellene vil det foreligge fradragsrett etter de vanlige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Dersom er slikt AS driver virksomhet som ligger utenfor avgiftsområdet, vil det ikke foreligge rett til registrering i avgiftsmanntallet og heller ikke fradragsrett. Et slikt selskap vil heller ikke være omfattet av kompensasjonsordningen.

Kompensasjonsreglene vil imidlertid gjelde for AS som driver innenfor kommunens lovpålagte oppgaver innen helse-, undervisnings- og sosialområdet. Dette betyr at kommunalt eide AS sidestilles med private virksomheter i forhold til kompensasjonsreglene. Når det gjelder den nærmere avgrensning av hva som menes med lovpålagte oppgaver innen helse, undervisning og sosial viser vil til kapittel 3.6 nedenfor.

Det som er uttalt ovenfor vil også gjelde for stiftelser.

3.5 Organisering av kommunale virksomheter – forholdet til kompensasjonsreglene

En viktig årsak til endringen av kompensasjonsreglene har vært å sikre størst mulig nøytralitet, ikke bare når det gjelder forholdet mellom eksterne kjøp og egenproduksjon, men også mellom ulike måter å organisere kommunal virksomhet på.

Mens man tidligere fikk ulik momsbelastning avhengig av hvordan kommunal virksomhet ble organisert, vil de nye kompensasjonsreglene lagt på vei nøytralisere de uheldige virkningene.

De nye reglene gir større rom for organisering av virksomhet på tvers av kommunegrensen. Som eksempel kan f.eks. nevnes vertskommune-modellen, hvor flere kommuner gjennom avtale går sammen om å kjøpe tjenester fra andre kommuner. Det kan f.eks. avtales mellom kommune A, B, C om at de skal kjøpe regnskapstjenester fra kommune D. Dette medfører at kommune D må beregne og betale moms ved levering av disse tjenestene til kommunene A, B og C. I den utstrekning disse kommunene ikke har fradragsrett for momsen gir samarbeidet uheldige avgiftsmessige konsekvenser. Ved de nye kompensasjonsreglene vil kommunene A, B og C kreve momsbeløpene kompensert.

Det kan også tenkes andre eksempler på at det etter de nye reglene vil være lettere med samarbeid i forhold til momsen. Man kan tenke seg at kommune A, B og C går sammen om felles datatjenester (felles driftsenhet). Dette vil ikke medføre noen økt avgiftsbelastning. Men dersom kommune D og E ønsker å kjøpe datatjeneste av driftsenheten, vil det påløpe moms ved leveransene til D og E. Etter de nye kompensasjonsreglene vil imidlertid D og E få kompensert momsen.

I forhold til kompensasjonsreglene vil den enkelte kommune, eller kommuner i fellesskap nå stå friere i forhold til de avgiftsmessige konsekvensene ved valg av måte å organisere sin virksomhet på.

Det er imidlertid på enkelte områder grunn til å være oppmerksom at enkelte organisasjonsformer kan gi uheldige virkninger. Dersom en kommunal enhet omdannes til AS eller stiftelse, vil dette være uheldig avgiftsmessig dersom enheten driver virksomhet utenfor avgiftsområdet, og som samtidig ikke ligger innenfor de lovpålagte oppgavene innen helse, undervisning eller sosial. I slike tilfeller vil den omdannede enheten miste retten til kompensasjon. Dette fordi kommunale enheter organisert som aksjeselskap eller stiftelse skal sidestilles med private aktører i forhold til kompensasjonsreglene.

Vi kan belyse dette med følgende eksempel.

En kommune beslutter at det skal oppføres en ny idrettshall som skal stilles til disposisjon for idrettslag og lignende. I forbindelse med oppføringen beslutter kommunen å legge idrettshallen i et eget AS. I et tilfelle som dette vil ikke AS'et kunne nyte godt av kompensasjonsreglene. Oppføring og drift av en idrettshall ligger utenfor kompensasjonsordningen.

Hadde derimot kommunen selv ført opp hallen ville kompensasjonsreglene kommet til anvendelse, forutsatt at hallen ikke leies ut mot vederlag.

3.6 Private institusjoner

For private og ideelle organisasjoner som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, vil kompensasjonsordningen bare omfatte virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som en kommune eller fylkeskommunen ved lov er pålagt å utføre. Med lovpålagte oppgaver menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta.

Hvordan den private virksomheten er organisert er uten betydning. Enten man er organisert, som enkeltmannsforetak, ANS, AS, stiftelse og lignende er dette uten betydning. Det er også uten betydning om virksomheten har karakter av næringsvirksomhet.

I forhold til private virksomheter som omfattes er det viktig å være oppmerksom at kravene om at virksomheten skal være omtalt i offentlige planer og være finansiert fullt ut med offentlige midler, ikke lenger gjelder.

Det grunnleggende vilkår er nå at man leverer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som en kommune eller fylkeskommune er pålagt ved lov å yte.

Dette innebærer at tjenester knyttet til f.eks. kultur, idrett og samferdsel er holdt utenfor.

Nedenfor i punkt 3.6.1 – 3.6.2 har vi gitt en oversikt over hvilke type tjenester som omfattes av de lovpålagte oppgavene innenfor helse-, undervisnings- og sosialsektoren. Vi presiserer imidlertid at grensegangen mellom lovpålagte/ikke-lovpålagte tjenester innenfor nevnte områder kun har betydning i forhold til private virksomheter.

I forhold til en kommune eller fylkeskommune vil ikke denne grensedragningen ha betydning i forhold til kompensasjonsreglene. Her foreligger det uansett rett til kompensasjon.

3.6.1 Undervisningstjenester

Kap 13 i lov 17 juli 1998 nr 61 (opplæringslova) angir ansvaret for kommuner og fylkeskommuner når det gjelder opplæring.

For kommuner følger plikten av § 13-1. En kommune har ansvar for å oppfylle retten til grunnskoleopplæring og spesialpedagogisk hjelp for alle som er bosatt i kommunen.

For fylkeskommunen er ansvaret regulert i opplæringslova §§ 13-2 og 13-3.

Fylkeskommunen har ansvar for å oppfylle retten til grunnskoleopplæring og spesialpedagogisk hjelp for klienter i sosiale og medisinske institusjoner som fylkeskommunen har ansvaret for å drive. Dette følger av § 13-2.

Videre følger det av § 13-3 at fylkeskommunen har ansvar for å oppfylle retten til videregående opplæring.

I tillegg omfatter ansvaret etter §§ 13-1 og 13-3 også opplæring for voksen, jf § 4 A-4.

Av § 13-7 følger det at en kommune har ansvar for å gi tilbud om skolefritidsordning. Dette omfattes også av kompensasjonsordningen.

Formidling av undervisningstjenester omfattes av merverdiavgiftsunntaket i mval § 5 b første ledd nr 3. Formidling av denne type tjenester anses imidlertid ikke som en lovpålagt oppgave for en kommune. Private virksomheter som utfører slike tjenester vil derfor ikke være omfattet av kompensasjonsordningen.








Hvis private virksomheter har fått i oppgave å undervise f.eks. flyktninger, vil kompensasjonsordningen kun komme til anvendelse hvis denne oppgaven faller inn under bestemmelsene i opplæringslova.

3.6.2 Helsetjenester

I merverdiavgiftsloven er det gitt et omfattende unntak for helsetjenester, jf mval § 5 første ledd nr 1. Definisjonen av en helsetjeneste etter merverdiavgiftsloven går lenger enn hva som omfattes av de lovpålagte helsetjenestene for kommuner og fylkeskommuner. I forhold til kompensasjonsbestemmelsene er det imidlertid kun de lovpålagte helsetjenestene som vil være omfattet.

Sentrale lovbestemmelser for hvilke helsetjenester som er lovpålagt for en kommune eller fylkeskommune finnes i lov 19 november 1982 nr 66 (kommunehelsetjenesteloven), lov 3 juni 1983 nr 54 om tannhelsetjeneste og lov 2. juli 1999 nr 61 om spesialhelsetjenesten.

Kommunehelsetjenesteloven § 1-3 angir hvilke helsetjenester som en kommune har ansvar for. Ansvaret omfatter all offentlig organisert helsetjeneste som ikke hører inn under stat eller fylkeskommune og omfatter:

-  Allmennlegetjeneste, herunder fastlegeordning
-  Legevaktordning
-  Fysioterapitjeneste
-  Sykepleie, herunder helsesøstertjeneste og hjemmesykepleie
-  Jordmortjeneste
-  Sykehjem eller boform for heldøgns omsorg og pleie
-  Medisinsk nødhjelptjeneste

Ovennevnte er lovpålagte oppgaver for en kommune. I forhold til kompensasjonsreglene er det imidlertid gitt enkelte begrensninger til hva som omfattes av de lovpålagte oppgavene.

Leger som er selvstendige næringsdrivende og som har fastlegeavtale med en kommune skal ikke omfattes av kompensasjonsreglene. På samme måte vil fysioterapeuter med kommunal driftsavtale heller ikke være omfattet av kompensasjonsreglene.

Når det gjelder lovpålagte oppgaver innen helsesektoren for fylkeskommunen, har den ansvar for den offentlige tannhelse. Dette følger av tannhelsetjenesteloven § 1-1. Hva som omfattes av de lovpålagte oppgavene fremgår av § 1-3 og vil være omfattet av kompensasjonsreglene. Dette vil omfatte tilbud til barn og unge opp til det året de fyller 18 år. Videre omfattes psykisk utviklingshemmede i og utenfor institusjon, grupper av eldre, langtidssyke og uføre i institusjon og hjemmesykepleie.

Private tannleger omfattes ikke av kompensasjonsreglene.

3.6.3 Sosiale tjenester

Lov av 13. desember 1991 nr 81 (sosialtjenesteloven) pålegger kommuner å ha bestemte tjenester. De mest sentrale tjenestene fremgår av loven § 4-2. I tillegg vil også kommuner for å ivareta de oppgaver som følger av sosialhelsetjenesteloven, tilby andre typer tjenester og serviceordninger som er tilpasset brukernes behov.

Det er ikke gitt minimumsnormer når det gjelder innhold og omfang av de lovfestede sosialtjenestene. I Ot prp nr 1 (2003-2004) side 221 er det i denne forbindelse uttalt:

“Hvilke type tjenester som den enkelte kommune tilbyr som en sosial tjeneste vil dermed variere. Det er imidlertid en forutsetning at tjenestene gis på et sosialt grunnlag. Omfanget og type tjenester som hjelpen omfatter, vil derfor bero på tildelingsvedtaket fra kommunen. Det er altså sosialtjenesten som avgjør hvilke omsorgs- og hjelpetjenester som anses som sosiale tjenester. Med sosialtjenesten menes de som har ansvaret for å utøve virksomheten og treffe avgjørelser i henhold til sosialtjenesteloven.”

Sosialhelsetjenesteloven § 4-2 omfatter som nevnt de mest sentrale lovpålagte oppgaver innenfor sosiale tjenester.

Det vises i denne forbindelse til kommentarene til forskrift nr 118 § 2 første ledd hvor det bl a uttales:

“”Praktisk bistand”, i sosialhelsetjenesteloven § 4-2 bokstav a) er en fellesbetegnelse for hjemmehjelps- og husmorvikartjenester og annen hjelpevirksomhet for eldre, funksjonshemmede, barnefamilier og andre personer som trenger slik hjelp. Formålet er først og fremst å yte hjelp til alle dagliglivets praktiske gjøremål i hjemmet og i tilknytning til husholdningen, herunder for eksempel innkjøp av varer, snømåking, vedhugging mv. Bestemmelsen omfatter videre hjelp til egenomsorg og personlig stell.

Med ”opplæring”, jf § 4-2 bokstav a) menes opplæring i dagliglivets gjøremål. Praktisk hjelp og opplæring vil ofte kunne kombineres.”

Videre anføres:

““Bolig med heldøgns omsorgstjenester” som nevnt i sosialhelsetjenesteloven § 4-2 bokstav d) gjelder kommunale aldershjem, privat forpleining og boliger der det bor omsorgstrengende barn og unge under 18 år utenfor foreldrehjemmet, jf sosialhelsetjenesteloven § 7-12 og forskrift 4. desember 1992 til lov om sosiale tjenester (kap 7). Foruten omsorgs- og pleietjenester i aldershjem og i boliger for funksjonshemmede barn og unge under 18 år gjelder unntaket også omsorgs- og behandlingstjenester for rusmiddelmisbrukere i institusjon, samt tjeneste i barne- og ungdomsinstitusjoner. Overfor rusmiddelbrukere kan det i tillegg være aktuelt for sosialtjenesten å sette i verk tiltak utenfor institusjon. Også slike tjenester vil være omfattet av unntaket. Det samme gjelder tiltak som barnevernet setter i verk utenfor institusjon overfor barn under 18 år.”

Som for helsetjenester omfattes formidling av sosialtjenester av unntaket for sosiale tjenester i merverdiavgiftsloven. Slik formidling er imidlertid ikke en lovpålagt oppgave og vil dersom den utføres av private virksomheter ikke omfattes av kompensasjonsreglene.

3.7 Private barnehager

Private barnehager omfattes av kompensasjonsreglene. Det vil si barnehager som omfattes av bestemmelsene i barnehageloven § 13. Som følge av at ordningen er begrenset til private barnehager som omfattes av denne bestemmelsen, vil familiebarnehager, jf barnehageloven § 14 ikke være omfattet. Heller ikke dagmammavirksomhet og korttidspass av barn som faller utenfor barnehageloven § 13 vil være omfattet av kompensasjonsreglene.

En stiftelse som driver flere barnehager er registrert som ett juridisk subjekt i Enhetsregisteret. Det er stiftelsen som skal fremme et samlet krav om kompensasjon for barnehagene. Hvis en kommune organiserer en av sine barnehager som et aksjeselskap vil denne måtte fremme krav om kompensasjon separat.

3.8 Kirkelig fellesråd og menighetsrådene (soknerådene)

Det fremgår direkte av kompensasjonsloven § 2 at kirkelig fellesråd er omfattet av kompensasjonsbestemmelsene på lik linje med kommuner og fylkeskommuner.

Lov 7. juni 1996 nr 31 (Kirkeloven) fastslår i § 5 at hvert sokn skal være et menighetsråd. I kommuner med flere sokn skal det i tillegg være et kirkelig fellesråd. Hvilke oppgaver som tilligger det enkelte organ er regulert i kirkeloven § 9 (menighetsrådene) og § 14 (kirkelig fellesråd). I de kommuner hvor det kun er et sokn utøver menighetsrådet begge rollene. Dette følger av kirkeloven § 5.

Etter de tidligere kompensasjonsbestemmelsene var det kun kirkelig fellesråd som var omfattet av kompensasjonsordningen. Finansdepartementet har imidlertid lagt til grunn at også menighetsrådene skal være omfattet. Departementet viser til praktiske hensyn og til at menighetsrådenes merverdiavgiftsmessige anskaffelser er av beskjedent omfang. På denne måten vil man i kommuner med kun ett sokn unngå at

menighetsrådet må fordele kostnadene når man også utøver rollen som kirkelig fellesråd.

Det nevnes i denne sammenheng det generelle vilkår om at merverdiavgiftskostnadene må utgjøre minst 20 000 kroner for å være omfattet av reglene om kompensasjon, jf kompensasjonsloven § 6 annet ledd.

3.9 Ansvar for innsendelse av oppgave

I kapittel 6 er det gitt en nærmere redegjørelse for reglene om fremsettelse av kompensasjonskravene. Vi finner det imidlertid naturlig allerede her kort å redegjøre for hvem som har ansvar for innsendelse av termionoppgaven i forhold de subjektene som er omtalt i kompensasjonsloven § 2.

3.9.1 Kommuner og fylkeskommuner

For kommuner er det kommunen som sådan som har ansvar for å sende inn oppgave. Det er altså ikke den enkelte besluttende enhet som har dette ansvaret. Kompensasjonsbeløp fra de enkelte enheter skal samles på en oppgave og sendes fra kommunen. Kommunale foretak sender inn sammen med kommunen. I tillegg vil også sammenslutninger etter kommuneloven § 27 sende inn gjennom kommunen og da hovedkontorkommunen.

Tilsvarende gjelder også for fylkeskommunen.

3.9.2 Interkommunale selskap, kommunale foretak, kommunalt eide aksjeselskap mv

Interkommunale selskaper skal selv sende inn oppgave. Kommunal virksomhet organisert som egne rettssubjekter (aksjeselskap, stiftelse og lignende) skal også sende egne oppgaver så fremt virksomheten omfattes av kompensasjonsloven.

3.9.3 Private virksomheter, kirkelig fellesråd

Private virksomheter som omfattes av kompensasjonsreglene vil selv ha ansvar for å sende inn oppgave. Det samme gjelder kirkelig fellesråd og menighetsrådene.

4. Finansiering av ordningen – forholdet mellom subjektene som omfattes av ordningen

Det legges opp til at kompensasjonsordningen skal finansieres av kommunesektoren selv, jf kompensasjonsloven § 5. Dette skjer som ved den tidligere ordningen gjennom trekk i rammetilskuddene til kommunene og fylkeskommunene. Vi går ikke nærmere inn på hvordan man er kommet frem til det samlede uttrekket og uttrekket overfor hver enkelt kommune og fylkeskommune. Vi viser i denne sammenhengen til brev av 7. oktober 2003 fra Kommunal- og regionaldepartementet.

Dersom vi ser bort fra en del private virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen, vil det som allerede nevnt være kommunesektoren som skal finansiere ordningen.

For kommunale enheter skal disse ikke sende inn egne oppgaver. Kravet skal fremsettes samlet gjennom kommunen. Det har sammenheng med at disse enhetene omfattes av kompensasjonslovens § 2a og dermed skal det sendes en oppgave. Momsbeløpet bør imidlertid utgiftsføres og inntektsføres på det enkelte ansvars- og virksomhetsområde i kommunen. Dette innebærer at det må foretas en korrigerende av budsjettene i samsvar med kompensasjonsbeløpene som inntektsføres på den enkelte enhet.

For interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 er hovedkommunen som sender inn og mottar beløpet. Siden uttrekket er foretatt i hovedkommunens rammetilskudd, må det skje en tilsvarende korrigerende i overføringer fra hovedkommunen til det interkommunale samarbeidet.

For interkommunale selskap (IKS) er det forutsatt at disse skal sende egne oppgaver og motta kompensasjonsbeløpet direkte. For IKS er det hovedkontorkommunen som trekkes i rammetilskuddet. Her skal man merke seg at i forhold til det uttrekket som er foretatt for 2004 er det tatt utgangspunkt i regnskapstall for 2002. Dette innebærer at IKS etablert i 2003 ikke er hensyntatt. Dette må innebære at for IKS etablert i 2002 eller tidligere så må korrigerende skje i forhold til hovedkontor-kommunen. For IKS etablert i 2003 kan vel løsningen være korrigerende hensyntar den enkelte kommuners eierandeler.

Kirkelig fellesråd skal også sende inne oppgave og motta kompensasjonsbeløpet direkte. Også her er uttrekket foretatt i rammetilskuddet til kommunen. Dette bør kommunen hensynta ved overføringer til kirkelig fellesråd. En slik korrigerende er ikke lovpålagt og må anses frivillig.

For private virksomheter som omfattes av kompensasjonsreglene og som mottar årlige overføringer direkte fra staten, vil finansieringen skje gjennom trekk i disse overføringene.

For enkelte av subjektene som omfattes av kompensasjonsreglene kan det tenkes at de både mottar kommunale og statlige overføringer. Dersom dette er et subjekt hvor uttrekket er foretatt i kommunens rammetilskudd, må det her skje en samkjøring slik at reduksjonen i overføringene samlet sett ikke blir større en kompensasjonsbeløpet.

5. Hvilke anskaffelser som omfattes av kompensasjonsordningen

Den tidligere kompensasjonsordningen som gjaldt frem til 31. desember 2003 omfattet bare de tjenestene som var særskilt oppregnet i loven. Denne oppregningen var begrenset til vask og rens av tekstiler, arbeid på bygg og teknisk bistand i forbindelse med slikt arbeid samt renholdstjenester. Kjøp av varer eller kjøp av andre tjenester enn de som var oppregnet var ikke berettiget til kompensasjon.

Fordi den tidligere ordningen ikke omfattet kjøp av varer eller verdien av selgerens innsatsvarer, var det fastsatt sjablonregler som regulerte tjenstedelen for hvert enkelte tjenesteområde. Kompensasjon ble derfor bare ytet for en nærmere bestemt andel av den tjenesten som ble kjøpt.

Den nye kompensasjonsloven er generell og hovedregelen er derfor at merverdiavgift på alle varer og tjenester som kjøpes inn av kommunesektoren er berettiget til kompensasjon. Dette innebærer at det ikke lenger er påkrevet å skille ut varedelen eller verdien av innsatsvarer slik som under den tidligere ordningen. Det nye regelverket inneholder således ingen sjablonregler som gir avkorting i kompensasjonsbeløpet.

Selv om ordningen i utgangspunktet er generell, understrekes det at de nye reglene likevel setter flere begrensninger med hensyn til hvilke anskaffelser som gir rett til kompensasjon.

5.1 Hovedregelen i kompensasjonsloven § 3

Kompensasjonslovens § 3 er utformet slik at kompensasjon som hovedregel vil omfatte alle avgiftspliktige anskaffelser både når det gjelder varer og tjenester.

Det er et vilkår for kompensasjon at selgeren er registrert i avgiftsmanntallet og har rett til å beregne merverdiavgift på salget. Selgeren må derfor være en avgiftspliktig næringsdrivende eller en offentlig institusjon som er avgiftspliktig i medhold av mval § 11. Avgiftsplikten etter denne bestemmelsen er behandlet ovenfor i kapittel 3.

Det er videre et vilkår for kompensasjon at selgeren har utstedt et salgsdokument som tilfredsstillter kravene til et formelt korrekt salgsbilag. Kravene til innhold av salgsdokument er behandlet i kapittel 7.

Når en kompensasjonsberettiget enhet har mottatt et korrekt utfylt salgsdokument, stilles det i utgangspunktet ikke strenge krav til aktsomhetsplikten for at dette salgsdokumentet skal danne grunnlag for kompensasjon. Det kreves derfor ikke at det foretas noen undersøkelser om selgeren er registrert i avgiftsmanntallet og om han har adgang til å oppkreve avgift. Hovedregelen er derfor at salgsdokumentet kan legges til grunn for kompensasjon av avgift uten nærmere undersøkelse av selgerens avgiftsmessige status. Dette gjelder likevel ikke dersom den som søker kompensasjon visste eller måtte forstå at selgeren ikke hadde adgang til å anføre avgift i salgsdokumentet.

Når kjøpet er dokumentert gjennom et korrekt salgsbilag, og anskaffelsen ikke refererer seg til noen av de begrensninger som følger av regelverket, kan det avgiftsbeløpet som er angitt på salgsdokumentet kreves kompensert i sin helhet.

Det kan også kreves kompensasjon for merverdiavgift som er påløpt ved innførsel av varer fra utlandet. I disse tilfellene er det tolldeklarasjonen som tjener som dokumentasjon for avgiftsbeløpet. Videre kan avgift som refererer seg til kjøp av tjenester kreves kompensert. Kommunen skal da selv beregne avgift etter regelen om "reverse charge" og innberette dette avgiftsbeløpet på momsoppgave til fylkesskattekontoret. Det avgiftsbeløpet som er innberettet kan tas med i kompensasjonsoppgaven.

Selv om alle disse vilkårene er til stede, er adgangen til å kreve kompensasjon likevel betinget av at merverdiavgiften for vedkommende år utgjør minst kr. 20.000. Dette innebærer at den som er kompensasjonsberettiget ikke kan fremsette krav før denne beløpsgrensen er nådd. I kommunesektoren er det den enkelte kommune som sådan som må oppfylle denne minstegrensen. For de private og ideelle virksomhetene som er omfattet av ordningen gjelder denne beløpsgrensen for hver enkelt enhet. Det kan derfor tenkes at enheter som er omfattet av ordningen likevel ikke oppnår kompensasjon fordi avgiften på årsbasis ikke overstiger minstebeløpet. Det presiseres i den forbindelse at det ikke er adgang til å overføre denne avgiften til neste år.

5.2 Begrensninger i kompensasjonsloven § 4

Kompensasjonsloven § 4 setter ytterligere vilkår for kompensasjon enn de som fremgår av § 3. Således er det et krav at det avgiftsbeløpet som søkes kompensert gjelder en anskaffelse som er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.

Videre inneholder denne bestemmelsen regler om begrensninger i retten til kompensasjon. Dette betyr at nærmere bestemte anskaffelser ikke gir rett til kompensasjon selv om denne anskaffelsen er foretatt av en enhet som er kompensasjonsberettiget og anskaffelsen er til bruk i denne enhetens virksomhet.

5.2.1 Til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet

I kompensasjonsloven § 4 er det også satt som vilkår for kompensasjon at avgiftsbeløpet refererer seg til en anskaffelse som er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Det kan reises spørsmål hvordan denne begrensningen skal forstås.

Vilkåret om at en anskaffelse må være "til bruk i" virksomheten gjelder også når det skal tas stilling til om det foreligger rett til fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftslovens generelle regler. Således heter det i mval § 21 at en anskaffelse må være "til bruk i" den avgiftspliktige virksomheten for at inngående avgift kan føres til fradrag. Det antas at den forståelsen som er lagt til grunn for å fastslå om det foreligger fradragsrett må legges til grunn også for å fastslå om en anskaffelse omfattes av kompensasjonsordningen.

Avgjørende for fradragsretten etter mval § 21 er om anskaffelsen er relevant for og har en naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Fradragsretten er derimot ikke til stede dersom sammenhengen mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten er liten eller helt fraværende. På samme måte kan det etter vår oppfatning ikke stilles andre krav til hvilke anskaffelser som gir rett til kompensasjon.

Dette vilkåret betyr at en privat virksomhet som for eksempel driver en barnehage, bare gis kompensasjon for anskaffelser som er til bruk i (relevant for) denne barnehagevirksomheten. Dersom det samtidig også drives en virksomhet som ikke vedrører driften av barnehage, vil anskaffelser til denne delen ikke gi rett til kompensasjon. For eksempel vil det ikke foreligge rett til kompensasjon dersom virksomheten disponerer en eiendom som også består av ordinære boliger for utleie, og anskaffelsen skal benyttes i denne utleievirksomheten. For anskaffelser som er til felles bruk for begge virksomhetene vil det foreligge rett til forholdsmessig kompensasjon.

Relevanskravet vil neppe føre til avskjæring av kompensasjon utenom de tilfellene som kan sammenlignes med eksempelet ovenfor. Dette skyldes at kompensasjonsordningen er helt generell for kommunal og fylkeskommunal virksomhet, og at alle anskaffelser gir rett til kompensasjon med mindre anskaffelsen positivt unntatt fra ordningen. Hvilke anskaffelser dette gjelder er behandlet nedenfor.

Det er likevel et krav for å oppnå kompensasjon at det subjektet som har foretatt anskaffelsen også står for bruken. Dette innebærer for eksempel at når en kommune oppfører et bygg, må bruken av bygget også stå for kommunens regning og risiko. Det er således kommunen som må ha det økonomiske ansvaret for virksomheten for at det skal oppnås kompensasjon. I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse heter det således at det ikke gis kompensasjon til et bygg som oppføres av en kommune dersom bygget helt ut overlates til andres eksklusive bruk.

Det foreligger likevel rett til kompensasjon i de tilfeller hvor et anlegg som eies og drives av kommunen stilles til disposisjon for allmennheten. Eksempler på dette er biblioteker, badestender og lignende hvor det er fri adgang men hvor alle kostnadene belastes kommunen.

5.2.2 Avgrensning mot fradrag retten

I kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 1 heter det at det ikke ytes kompensasjon i de tilfeller hvor det *“foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven kapittel VI”*.

Begrunnelsen for denne regelen er at det bare er de kostnadene til merverdiavgift som påløper ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester som kan kreves kompensert. Når den kompensasjonsberettigede enheten er momsregistrert, kan det kreves fradrag for inngående avgift etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven. Den avgiften som kan føres til fradrag på denne måten blir nøytralisert gjennom fradrag retten og representerer således ikke noen kostnad for enheten. Avgiftsbeløp som fradragføres i den ordinære omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret er derfor ikke omfattet av kompensasjonsordningen. Betydningen av denne regelen er derfor avhengig av den avgiftsmessige statusen til den enheten som krever kompensasjon.

A. _____ Enheter som ikke er avgiftspliktige

For kommunal virksomhet som overhodet ikke har avgiftspliktig omsetning vil denne bergrensningen ikke ha betydning. I disse tilfellene er den kommunale virksomheten ikke registrert i avgiftsmanntallet og har ikke rett til fradrag for inngående avgift etter reglene i merverdiavgiftsloven. De avgiftsbeløpene som blir belastet en slik virksomhet vil derfor gi full

kompensasjon dersom anskaffelsen ikke faller inn under noen av begrensningene i kompensasjonsloven.

Vi finner grunn til å understreke at en kompensasjonsberettiget enhet kan drive omsetning som faller utenfor avgiftsområdet. En alminnelig næringsdrivende som driver samme type omsetningsvirksomhet vil ikke ha rett til fradrag for inngående avgift på kostnader til bruk i denne virksomheten og skal heller ikke beregne utgående avgift av vederlaget for ytelsen. I forarbeidene til kompensasjonsloven (Ot. Prp. nr. 1) er det på side 148 uttrykkelig fastslått at det likevel ytes kompensasjon til kommunale enheter som driver slik virksomhet. Et eksempel på dette er at publikum gis adgang til kommunens svømmehall mot betaling. Salg av billetter til svømmehaller er unntatt fra avgiftsplikt, men det gis likevel kompensasjon for kommunens kostnader til driften etc. av slike anlegg. Det presiseres at denne betalingen ikke anses som vederlag for utleie av fast eiendom og hvor kompensasjonen er avskåret. Det samme gjelder for kommunale kinoer hvor det ikke foreligger avgiftsplikt for adgang til kinoforestillinger. Kostnadene til driften til kommunale kinoer vil derfor gi rett til kompensasjon.

Når det gis kompensasjon til omsetningsvirksomhet som er unntatt fra avgiftsområdet, kan dette hevdes å skape konkurransevridning i forhold til private næringsdrivende som omsetter samme type tjenester. Imidlertid vil trekket i kommunenes rammetilskudd motvirke dette.

B. Enheter som er avgiftspliktige etter mval § 11 første ledd

For kommunale virksomheter som er registrert i avgiftsmanntallet i medhold av mval § 11 første ledd, dvs. enheter som driver ordinær omsetningsvirksomhet, foreligger det i utgangspunktet rett til fradrag for inngående avgift etter de ordinære avgiftsreglene. Dette betyr at avgiften blir nøytralisert gjennom fradragsretten og at det ikke kan kreves kompensasjon.

Det kan imidlertid forekomme at slike virksomheter har omsetning som dels ligger innenfor og dels ligger utenfor avgiftsområdet. Det foreligger da ikke rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser som kan henføres til bruk i den delen som er unntatt fra avgiftsområdet. Videre skal det foretas en fordeling av inngående avgift på anskaffelser som er til felles bruk i begge virksomhetsområdene. De avgiftsbeløpene som på denne måte ikke er fradragsberettiget i den alminnelige omsetningsoppgaven representerer en kostnad for virksomheten. For de anskaffelsene som er henført direkte til den del av virksomheten som ligger utenfor avgiftsområdet, kan det kreves full kompensasjon. I de tilfellene hvor det foreligger en fellesanskaffelse, og således bare er gjort er forholdsmessig fradrag for inngående avgift, kan det gjøres krav på forholdsmessig kompensasjon.

C. Enheter som er avgiftspliktige etter mval § 11 annet ledd

Kommunale virksomheter som er avgiftspliktige i medhold av mval § 11 andre ledd har også rett til fradrag for inngående avgift selv om denne fradragsretten er svært begrenset, se nærmere om dette under kapittel 3. Dette innebærer at også disse virksomhetene må ta stilling til hvilke avgiftsbeløp som gir rett til fradrag i det ordinære avgiftsoppgjøret. Det kan kreves kompensasjon for de avgiftsbeløpene som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift.

5.2.3 Anskaffelser som nevnt i mval. § 22 første ledd

Som det fremgår ovenfor er kompensasjonsordningen generell og den skal derfor gjelde for alle anskaffelser som er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten og hvor det ikke er gitt fradrag for inngående avgift etter de ordinære avgiftsreglene. Det er likevel forutsatt at det ikke skal gis kompensasjon for anskaffelser hvor fradrag for inngående avgift er avskåret etter de ordinære avgiftsreglene. Dette betyr at det ikke kan kreves kompensasjon i de tilfellene hvor de ordinære avgiftspliktige virksomhetene ikke har adgang til å fradragføre inngående avgift.

I kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2 heter det således at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på *“anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd”*. Denne bestemmelsen viser til mval. § 14 annet ledd, hvor det også er gitt en oppregning av nærmere bestemte anskaffelser som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift.

Når begge disse bestemmelsen ses i sammenheng, innebærer det at det ikke ytes kompensasjon for følgende type kostnader:

1) Omkostninger vedrørende servering og leie av selskapslokaler

Serveringstjenester er avgiftspliktig. Det samme gjelder utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering, og det skal beregnes avgift både av lokalleien og serveringstjenesten. Det er et vilkår for avgiftsplikt på lokalleien at det er utleieren som står for serveringen.

Det ytes ikke kompensasjon ved kjøp av slike tjenester. Typisk gjelder dette for kafé- og restaurantbesøk hvor det betales for bespisning av ansatte eller gjester/forretningsforbindelser. Det samme gjelder for avgift som påløper dersom enheten leier et selskapslokale med servering i forbindelse med ulike arrangementer.

Serveringsbegrepet må avgrenses mot den bespisning som foregår i institusjoner, se nærmere om dette i kapittel 5.4.

2) Kunst og antikviteter

Det gis ikke kompensasjon for kjøp av kunstverk. Dette gjelder selv om det anskaffes kunst for utsmykking av bygg som gir rett til kompensasjon, for eksempel kommunens rådhus.

Det er gitt en nærmere avgrensning av begrepet “kunstverk” i forskrift nr. 108 til merverdiavgiftsloven. Som kunstverk etter denne forskriften anses blant annet malerier, tegninger og pasteller utført helt for hånd, originale stikk avtrykk og litografier, originale skulpturer og statuer uansett materiale og billedvev. Det er bare original kunstverk som er omfattet av bestemmelsen. Videre gjelder bestemmelsen heller ikke for brukskunst, men ved slike anskaffelser må det likevel vurderes om dette er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, se punkt 4 nedenfor.

Betydningen av at det ikke foreligger rett til kompensasjon for kunstverk er likevel begrenset. Dette skyldes at omsetning av kunstverk i stor grad er

unntatt fra avgiftsplikt i medhold av mval § 5 første ledd nr. 1 a). I denne bestemmelsen er det fastslått at kunstnere ikke skal beregne avgift ved salg av egne kunstverk. Det samme gjelder også for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn.

Det gis heller ikke kompensasjon for kjøp av antikviteter. Som antikviteter anses varer som er mer enn 100 år gamle.

3) Kost og naturalavlønning til virksomhetens ledelse, ansatte og pensjonister

Anskaffelser som skal benyttes til kost eller naturalavlønning til virksomhetens ledelse, ansatt eller pensjonister gir ikke rett til kompensasjon for slike kjøp. Dersom de ansatte ved et sykehjem for eksempel gis adgang til å benytte seg av den maten som er kjøpt inn pasientene ved sykehjemmet kan det ikke kreves kompensasjon for denne delen av innkjøpet. Det vises for øvrig til kapittel 5.5 nedenfor vedrørende kompensasjon for innkjøp av mat til institusjoner.

Det presiseres at det heller ikke er adgang til kompensasjon når det for eksempel kjøpes inn mat som skal benyttes under møter, konferanser, faglige utvalg, formannskapsmøter etc. uansett om dette skjer innenfor eller utenfor ordinær arbeidstid.

Drift av bedriftskantiner er behandlet nedenfor under punkt 4.

4) Anskaffelser og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer. Dette gjelder imidlertid ikke oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner

Det foreligger ikke rett til kompensasjon for anskaffelse av varer og tjenester som benyttes til oppføring, reparasjon, vedlikehold og drift mv. av fast eiendom som skal tjene bolig-, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov. Typisk ytes det ikke kompensasjon for utgifter til boligformål eller til en bedriftshytte som eies eller leies av enheten til bruk for de ansatte.

Det samme gjelder for alle anskaffelser av løsøre til slike eiendommer.

Denne begrensningen gjelder likevel ikke for boliger med helseformål eller sosiale formål, se nærmere under kapittel 5.3 nedenfor.

4 a) Kantiner

Begrensningen i adgangen til kompensasjon gjelder ikke for oppføring og vedlikehold av enhetens bedriftskantine. Videre foreligger det også rett til kompensasjon for anskaffelse og vedlikehold av utstyr og løst inventar og lignende. Når det gjelder kostnader til driften av kantine, for eksempel strøm til lys og oppvarming, er kompensasjonen avskåret når det gjelder kantiner som drives for egen regning utenom næring.

I utgangspunktet foreligger det avgiftsplikt for drift av bedriftskantiner. Dette betyr at slik virksomhet skal registreres i avgiftsmanntallet, at det

foreligger rett til fradrag for inngående avgift på innkjøp og at det skal beregnes utgående avgift av de ansattes betaling i kantinen. Kompensasjonsordningen kommer da ikke til anvendelse.

Det er likevel en forutsetning for avgiftsplikt at bedriftskantine drives i næring. Dette kravet anses å være oppfylt når vederlaget for serveringstjenesten (det vederlaget som betales av brukerne) i det minste dekker de direkte og indirekte kostnadene til driften (innkjøp av mat, lønn til ansatte, renhold, leie av lokaler etc.). Når en kantine drives med egne ansatte, er det vanlig at det ytes et tilskudd til kantinedriften. Finansdepartementet har lagt til grunn at kravet til næringsvirksomhet sjelden vil være oppfylt i disse tilfellene, og slik kantinedrift vil derfor som hovedregel falle utenfor avgiftsområdet. Det vil da foreligge rett til kompensasjon som beskrevet ovenfor, dvs. for kostnader til anskaffelse og vedlikehold av utstyr og løst inventar og lignende. Den øvrige driften samt innkjøp av mat til bruk for slik kantinedrift er da ikke omfattet av kompensasjonsordningen.

5) Representasjon

Kompensasjon ytes ikke for kostnader til representasjon overfor enhetens kunder, forretningsforbindelser eller ansatte. Dette gjelder også tilstelninger som jubileer, julebord og lignende.

6) Anskaffelser til gave og utdeling i reklameøyemed

Når det foretas anskaffelser som skal benyttes til gave eller til utdeling i reklameøyemed foreligger det ikke rett til kompensasjon. Dersom anskaffelsen er av bagatellmessig verdi kan det likevel kreves kompensasjon. Med bagatellmessig verdi menes kr. 50 inklusive merverdiavgift. Det er verdien av den enkelte ytelse til den enkelte mottaker som skal legges til grunn ved vurdering av denne beløpsgrensen.

7) Anskaffelser til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøy

Det gis ikke kompensasjon for kostnader til anskaffelse og drift av personkjøretøy. Dette gjelder både kjøp og leie av et personkjøretøy. Det har ingen betydning for adgangen til kompensasjon om kjøretøyet bare benyttes i enhetens virksomhet, for eksempel at kjøretøyet bare kan disponeres til bruk i tjenesten, eller om kjøretøyet også kan benyttes privat. Kompensasjon kan uansett ikke kreves.

I en egen forskrift til merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 49) er det foretatt en avgrensning av hva som skal anses som personkjøretøy. Det følger av denne forskriften at en stasjonsvogn alltid anses som personkjøretøy i forhold til avgiftsreglene. Dette innebærer at anskaffelse og drift av en stasjonsvogn aldri gir rett til kompensasjon uansett om denne brukes til vare- eller persontransport. Videre er moped, lett/tung motorsykel eller beltemotorsykel ansett som personkjøretøy med mindre et slikt kjøretøy hovedsakelig er innrettet for transport av gods. Også campingbiler og registrerte campingtilhengere anses som personkjøretøy.

Med virkning fra 1. mars 2004 anses buss ikke lenger som personkjøretøy i merverdiavgiftslovens forstand. Dette betyr at det kan kreves kompensasjon for kostnader til anskaffelse og drift av buss når denne benyttes i kompensasjonsberettiget virksomhet.

For avgiftspliktige virksomheter var inngående avgift på kostnader til anskaffelse og drift av varebil frem til 1. mars 2004 bare fradragsberettiget for den del som refererer seg til varetransport, mens det ikke var fradrag dersom varebilen også ble benyttet i persontransport. Dette betyr at det bare forelå adgang til kompensasjon når varebilen ble benyttet til varetransport. Denne regelen ble endret 1. mars 2004.

I forbindelse med innføring av merverdiavgift på persontransport gis det fra dette tidspunkt rett til fradrag for inngående avgift også når slike kjøretøyer benyttes til persontransport. Det er en forutsetning at kjøretøyet brukes i virksomheten og det vil ikke foreligge fradragsrett ved privat bruk, for eksempel til reise mellom hjem og arbeidssted. Dette vil også få virkning for adgangen til å søke kompensasjon. Det kan således fastslås at det med virkning fra 1. mars 2004 gis full kompensasjon for anskaffelse og drift av varebiler som benyttes i enhetens virksomhet, for eksempel dersom et slikt kjøretøy benyttes av hjemmesykepleien.

Det understrekes at Finansdepartementet har foreslått at varebiler klasse 1 skal anses som personkjøretøyer fra 1. juli 2004. Dette innebærer at anskaffelse og drift av slike kjøretøyer ikke vil gi rett til kompensasjon fra dette tidspunkt. Full kompensasjon for varebiler vil fra dette tidspunktet bare gjelde for varebiler klasse 2.

5.2.4 Anskaffelse av fast eiendom for salg eller utleie

Etter den tidligere kompensasjonsordningen ble det gitt kompensasjon for tjenstedelen vedrørende oppføring, ombygging etc. av fast eiendom når anskaffelsen var "til eget bruk". Regelverket inneholdt således ingen særskilte avgrensingsregler for anskaffelser til bygg/anlegg slik som de nye reglene. Det kan derfor synes som om enkelte bygg/anlegg som tidligere ga begrenset kompensasjon ikke omfattes av ordningen etter de nye reglene.

Det følger av hovedregelen i § 4 at det foreligger rett til kompensasjon når en kompensasjonsberettiget enhet har kostnader til oppføring, vedlikehold, drift etc. av bygg, anlegg eller annen fast eiendom som er til bruk i den kompensasjonsberettigede enheten. Begrensingen ligger her i at bygg til boligformål og velferdsformål ikke gir rett til kompensasjon, se redegjørelsen ovenfor.

Videre følger det av kompensasjonsloven § 4 første ledd nr. 3 at det som hovedregel ikke gis kompensasjon for kostnader til anskaffelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie. Begrunnelsen for denne regelen er at oppføring av bygg for salg eller utleie ikke gir rett til fradrag for inngående avgift for alminnelige næringsdrivende. Reglene om adgang til frivillig registrering for utleie av fast eiendom er behandlet nedenfor. Dersom kommunene ble gitt adgang til kompensasjon for anskaffelse til slikt formål, ville dette føre til en konkurransefordel i forhold til private virksomheter som ikke har fradragsrett.

5.2.4.1 Utleie og salg

Etter Finansdepartementets forståelse foreligger det leie når den bruksretten til en eiendom stilles til disposisjon for en annen for et avgrenset tidsrom og mot vederlag. Dette innebærer at leietaker, for en nærmere bestemt periode, får rådighet over eiendommen. Når det foreligger et slikt leieforhold, ytes det ikke kompensasjon for anskaffelser til oppføring, påkostninger, reparasjoner, vedlikehold og drift av bygget eller anlegget.

Dersom et bygg/anlegg i utgangspunktet oppføres og benyttes til eget bruk, vil alle kostnadene gi rett til kompensasjon. I de tilfeller hvor bygget / anlegget senere leies ut, må det foretas justering av kompensasjonsbeløpet. Reglene om justering av kompensert merverdiavgift er omtalt i kapittel 5.6.

Når en kommune oppfører et bygg for utleie, og det ikke foreligger rett til kompensasjon, må det vurderes om denne utleien gir adgang til frivillig registrering etter de ordinære avgiftsreglene. Dersom vilkårene i forskrift nr. 117 er oppfylt, kan det i stedet for kompensasjon kreves fradrag for inngående avgift. Se nærmere om dette i kapittel 5.8

På samme måte som for anskaffelse etc. til utleieformål, kan det heller ikke kreves kompensasjon ved oppføring for salg. Dersom bygget/anlegget har vært benyttet i kommunal virksomhet, og selges på et senere tidspunkt, må det foretas justering av kompensert beløp.

5.2.4.2 Utlån

Avskjæringen av adgangen til kompensasjon i de tilfeller hvor et bygg/anlegg leies ut, må avgrenses mot utlån av fast eiendom. Når en kommune låner ut, eller på annen måte stiller sin faste eiendom vederlagsfritt til disposisjon for andre, gis det likevel kompensasjon for avgift av alle kostnadene til anskaffelse og drift av eiendommen. Etter departementets forståelse gjelder dette uansett om låntaker får rett til en eksklusiv bruk/rådighet eller ikke.

Eksempel:

Kommunen har et skolebygg som inneholder en gymnastikksal. Denne stilles vederlagsfritt til disposisjon for ulike idrettslag. Alle kostnader til vedlikehold og drift, herunder renhold, dekkes av kommunen. Kommunen har da rett til kompensasjon for merverdiavgiften på alle kostnader som blir belastet.

Det samme gjelder selv om lokalet er til eksklusiv bruk for ett nærmere bestemt idrettslag.

Dette eksempelet kan videreføres til å gjelde en kommunes oppføring av en idrettshall som skal benyttes vederlagsfritt av ulike idrettslag. Når alle kostnadene til oppføring, vedlikehold og drift av idrettshallen dekkes av kommunen, og brukerne ikke betaler noe leievederlag, synes det på det rene at avgiften er kompensasjonsberettiget.

Når den faste eiendommen lånes ut slik som beskrevet ovenfor, likestilles dette med egen drift i forhold til kompensasjonsreglene. Eksempelet vil

derfor gjelde alle kommunale eiendommer som stilles vederlagsfritt til disposisjon for alle typer organisasjoner og andre aktuelle brukere.

Som det fremgår ovenfor, er det en forutsetning at alle kostnadene til driften av bygget dekkes av kommunen. Likevel er det fra departementets side ansett som lån og ikke som leie selv om brukerne betaler en helt symbolsk beløp til dekning av rengjøring. Eksempelvis gjelder dette også dersom lokalene i en kommunal barnehage lånes ut til en foreldregruppe til en privat tilstelning mot et symbolsk beløp.

Der synes åpenbart at det kan by på problemer å trekke grensen mellom utleie og utlån hvor det stilles krav om en betaling for dekning av kostnader. Finansdepartementet har uttalt at det vil bero på en konkret vurdering om det foreligger et låneforhold eller et utleieforhold. Som et eksempel er det vist til at en kommune reduserer tilskuddet til et idrettsanlegg og i stedet lar laget benytte den kommunale idrettshallen uten å betale noe vederlag. Etter Finansdepartementets oppfatning må dette vurderes som et utleieforhold.

I kapittel 5.2.2 er det forutsatt at publikums betaling for adgang til svømmehall, kinoforestillinger og lignende ikke avskjærer kompensasjonsadgangen. Dette kan uansett ikke anses som utleie. Av Finansdepartementets eksempel synes det forutsetningsvis å fremgå at dette blir annerledes i de tilfeller hvor det tas betaling for en idrettsklubb for å benytte svømmehallen. Denne type disponering av kommunenes eiendom/anlegg synes derfor ikke å være avklart.

5.3 Boliger til helse- og sosialformål

Som nevnt ovenfor vil ikke bygg til boligformål være omfattet av kompensasjonsordningen. Det følger av bestemmelsen i kompensasjonsloven § 4 tredje ledd at det likevel ytes kompensasjon for anskaffelse av boliger til helseformål eller sosiale formål. Dette gjelder også fellesanlegg i tilknytning til disse boligene.

Lowerket inneholder ingen definisjon av hva som menes med boliger med helseformål og sosialformål, men i kompensasjonsforskriften § 7 heter det følgende om denne type boliger:

“Som bolig med helseformål eller sosialt formål etter lov om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. 12. desember 2003 nr. 108 § 4 tredje ledd anses boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder omsorgsboliger, sykehjem og boliger med heldøgns omsorg etter lov 19. desember 1982 nr. 66 om helsetjenester i kommunene § 1-3, institusjon eller bolig med heldøgns omsorgstjeneste etter lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester § 4-2 d, trygdeboliger og serviceboliger.

Boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne anses ikke som boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til slike boliger.”

For så vidt gjelder kravet om *særskilt tilrettelegging* av boligen, kan dette for det første bestå i fysisk tilrettelegging. Et eksempel på dette er at boligen er tilpasset rullestolbrukere ved at den inneholder spesialtilpasset

bad/toalett og at brede dører uten dørterskler etc. Videre kan tilretteleggingen bestå i at boligen er tilknyttet vakttjeneste eller at den ligger i nær tilknytning til et lovpålagt pleie- eller servicetilbud.

Det er fullt ut på det rene at sykehjem og aldershjem er omfattet av kompensasjonsordningen. For så vidt gjelder omsorgsboliger, trygdeboliger og serviceboliger som nevnt i bestemmelsen ovenfor, ligger begrensningen i at disse boligene må være særskilt tilrettelagt for helse- eller sosialformål. Det som er avgjørende er om boligen er særlig velegnet som en helse- eller sosialbolig, og ikke betegnelsen på boligen.

Kravet om at boligen må være særskilt tilrettelagt innebærer for eksempel at vanlige boliger i en kommunal boligblokk i utgangspunktet ikke er omfattet av kompensasjonsreglene. Dette gjelder selv om boligblokken består av små boenheter som passer bra for eldre omsorgstrengende. Likevel kan kompensasjonsordningen gjelde i de tilfeller hvor et kommunalt bygg er delt opp i mindre leiligheter for psykisk utviklingshemmede. Når en av leilighetene benyttes av pleiepersonale som har omsorg for de øvrige beboerne, vil boligene være tilrettelagt på en slik måte at vilkårene for kompensasjon er oppfylt. Dette innebærer at det også for HVPU-boliger er avgjørende om det er særlige forhold ved boligen som gjør den egnet som helse- eller sosialbolig.

Kompensasjonsordningen omfatter ikke vanlige boliger som er tildelt flyktninger og asylsøkere. Også i dette tilfellet er det avgjørende om boligen oppfyller kravet om den er særskilt tilrettelagt. Etter Finansdepartementets oppfatning er dette kravet oppfylt når det i et bygg for flyktninger/asylsøkere befinner seg ansatt personale som skal bistå disse beboerne i dagliglivet.

I opplæringslovens § 7-2 heter det at Fylkesskommunen i visse tilfeller skal hjelpe til med å skaffe losji for elever i den videregående skolen, og om nødvendig bygge elevhjem. Det antas at dette som utgangspunkt må anses som vanlig bolig i forhold til kompensasjonsreglene og at det ikke gis rett til kompensasjon for slike boliger.

Selv om en bolig tilfredsstiller kravet til særskilt tilretteleggelse som helse- eller sosialbolig er det likevel et ufravikelig krav at boligen rent faktisk også benyttes som en slik bolig. En bolig som er innrettet slik at kravet er tilfredsstilt, men som benyttes som en vanlig utleiebolig vil derfor ikke omfattes av reglene. Dersom det er gitt kompensasjon for kostnader til en slik bolig, og bruken senere endres fra kompensasjonsberettiget formål til vanlig kommersiell utleie, må det foretas justering i samsvar med forskriftens § 6. Se nærmere om dette nedenfor i kapittel 5.5.

5.4 Sosiale ytelser

Utgangspunktet er at kommunes sosialhjelpsvirksomhet faller inn under kompensasjonsordningen, og at innkjøp til bruk i denne virksomheten gir rett til kompensasjon.

Lilkevel vil ordningen ikke gjelde for innkjøp av varer og tjenester som gis bort til sosialklienten, med mindre det foreligger vedtak om dette som er truffet av sosialtjenesten på sosialt grunnlag. Ordningen gjelder uansett ikke for regninger hvor kommunene ikke direkte er debitor. I de tilfeller hvor sosialkontoret dekker en strømregning rettet til en person i en

kommunal bolig, vil det ikke foreligge rett til kompensasjon. Ordningen gjelder heller ikke når det ytes kontantstøtte til sosialklienten for innkjøp av varer til nødvendig livsopphold.

5.5 Nærmere om kompensasjon av utgifter til kost etc.

Som omtalt ovenfor i kapittel 5.2.3 gis det ikke kompensasjon for utgifter til kost til ansatte og til bruk under møter etc.

Denne reglen må likevel avgrenses mot servering til eldre bosatt på aldershjem, pleietrengende på sykehjem og barn i barnehager. Slik servering anses ikke som en serveringstjeneste i forhold til regelen i mval § 22, og det legges derfor til grunn at slike kostnader falle inn under kompensasjonsordningen. Det samme må gjelde for bespisning i skolefritidsordningen og mat som kjøpes inn til bruk på skolekjøkken i undervisningsammenheng. Kompensasjonsordningen gjelder også for servering av mat til elever på internatskole, idet denne serveringen er nødvendig for å drive denne type skoler. Innkjøp av matvarer til elev- og studentkantiner utenom internatskoler antas ikke å falle inn under kompensasjonsordningen.

I den utstrekning skoler kjøper inn frukt og annen sunn mat som tilbys elevene i matpausen, har departementet uttalt at også slike innkjøp er kompensasjonsberettiget ut i fra praktiske hensyn. Det er likevel en forutsetning at disse innkjøpene ikke dekkes inn ved egenandeler.

Utkjøring av mat til eldre vil også omfattes av kompensasjonsordningen selv om det betales et mindre beløp for denne tjenesten. Det er likevel en forutsetning at ordningen bygger på et kommunalt vedtak i henhold til sosialtjenesteloven.

5.6 Forholdsmessig kompensasjon

Kompensasjonsforskriften § 8 inneholder regler om forholdsmessig kompensasjon. Dersom en anskaffelse blir foretatt under ett til bruk både i virksomhet som gir rett til kompensasjon og virksomhet som ikke gir rett til kompensasjon, skal merverdiavgiften på anskaffelsen fordeles. Fordelingen skal foretas på grunnlag av anskaffelsens bruk i den del av virksomheten som er kompensasjonsberettiget. Det er merverdiavgiften på den del av anskaffelsesprisen som forholdsmessig svarer til antatt bruk som blir kompensert.

Regelen om forholdsmessig kompensasjon innebærer at det først må tas stilling til om en anskaffelse fullt ut kan henføres enten til den kompensasjonsberettigede virksomheten eller til virksomhet som ikke gir rett til kompensasjon. Dersom det kan foretas en slik direkte henføring av kostnaden, skal det ikke foretas noen fordeling. Kostnaden gir enten full kompensasjon eller ikke kompensasjon overhodet. Det er således bare i de tilfellene hvor en kostnad ikke kan henføres direkte til noen av disse områdene, dvs. at det foreligger en fellesanskaffelse som er til bruk både i kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet, at en fordeling er aktuell.

Eksempel 1:

Kommunen har et bygg som dels benyttes av kommunen og dels benyttes til utleie. Etter kompensasjonslovens § 4 gir bygg for utleie ikke rett til kompensasjon, og avgift på oppføring, reparasjon, vedlikehold, drift etc. må da fordeles. I dette tilfellet er det egen bruk sett i forhold til utleie som danner grunnlag for fordelingen. Dersom hele bygget disponeres 50 % til utleieformål, gis det bare kompensasjon med 50 %.

Eksempel 2:

Kommunen har et skolebygg som også inneholder en leilighet som leies ut til skolens vaktmester. I medhold av kompensasjonslovens § 4 er avgift som refererer seg til kostnader vedrørende denne leiligheten ikke kompensasjonsberettiget. Når kostnadene for eksempel refererer seg til klasserommene gis det full kompensasjon, mens kostnader som fullt ut gjelder leiligheten ikke kompenseres. Felleskostnader, typisk utbedring av taket på bygningen, skal fordeles. Dersom leiligheten utgjør 10 % av samlet areal, ytes det kompensasjon med 90 % av fellesanskaffelsene.

Eksempel 3

Kommunen og en idrettsforening går sammen om å opparbeide en turløype, hvor kommunen dekker 60 % av kostnadene og idrettsforeningen dekker 40 %. Kostnadene til opparbeidelsen må da fordeles med virkning for kompensasjonsberettiget beløp. Det mest hensiktsmessige fordelingskriteriet er her hvor stor del av kostnadene som er dekket av hver enkelt. I dette eksempelet vil kompensasjonsberettiget beløp utgjøre 60% av kostnadene.

Det synes på det rene at regelen om forholdsmessig kompensasjon er egnet til å skape en rekke problemstillinger. For å komme frem til den "antatte bruk" i kompensasjonsberettiget virksomhet kan det benyttes flere ulike grunnlag for fordelingen. For oppføring av fast eiendom er det mest vanlig å benytte en arealfordeling når kostnadene fordeler seg tilnærmet likt på kvadratmeter gulvflate. Denne fordelingsnøkkelen kan da benyttes også for driften av bygget. Denne fordelingsmåten benyttes også som hovedregel for driften av eksisterende bygningsmasse, samt for påkostninger, vedlikehold og reparasjoner etc.

I andre sammenhenger kan det være mer treffende å benytte omsetningstall. Også tidsbruken innenfor/utenfor kompensasjonsberettiget formål kan være egnet som grunnlag for fordelingen, se eksempel 1 ovenfor.

Kompensasjonsforskriften § 9 inneholder en regel om at det ikke skal foretas noen fordeling dersom bruken av en avgiftspliktig anskaffelse utenfor kompensasjonsberettiget virksomhet er ubetydelig i forhold til bruken innenfor kompensasjonsberettiget virksomhet. Det skal i disse tilfellene ytes full kompensasjon. Som ubetydelig anses bruken når den ikke overstiger 5 % av den totale bruk.

Eksempel 1:

Kommunen har et bygg som dels benyttes av kommunen og dels benyttes til utleie. Etter kompensasjonslovens § 4 gir bygg for utleie ikke rett til kompensasjon, og avgift på oppføring, reparasjon, vedlikehold, drift etc. må da i utgangspunktet fordeles. Dersom hele bygget disponeres mindre enn 5 % til utleieformål, gis det likevel full kompensasjon.

Eksempel 2:

Kommunen har et skolebygg som også inneholder en leilighet som leies ut til skolens vaktmester. I medhold av kompensasjonsloven § 4 er avgift som refererer seg til kostnader vedrørende denne leiligheten ikke kompensasjonsberettiget. Når kostnadene for eksempel refererer seg til klasserommene gis det full kompensasjon, mens kostnader som fullt ut gjelder leiligheten ikke kompenseres. Felleskostnader, typisk utbedring av taket på bygningen, skal i utgangspunktet fordeles. Dersom leiligheten utgjør mindre enn 5 % av samlet areal, ytes det likevel full kompensasjon.

Det følger av disse eksemplene at ubetydelighetsregelen bare gis anvendelse på fellesanskaffelser. Når kostnadene i eksempel 2 kan henføres direkte til utleiedelen, gis det uansett ikke kompensasjon.

5.7 Bruksendringer - justeringsregler

I kompensasjonsloven § 16 heter det at det skal foretas justering av kompensert avgift ved endring i bruken eller overdragelse av fast eiendom. De nærmere reglene om plikten til å foreta slik justering er fastsatt i § 6 i kompensasjonsforskriften.

Reglene om justering av kompensert beløp gjelder bare for bygg, anlegg og annen fast eiendom. For det første gjelder justeringsreglene når det er gitt kompensasjon for "merverdiavgift som ytes ved anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen". Typisk gjelder dette når det oppføres et bygg/anlegg hvor kommunen står som byggherre, og påløpt avgift er kompensasjonsberettiget. I slike tilfeller er justeringsperioden 10 år fra utløpet av det året anskaffelsen mv ble foretatt. Etter denne 10-års perioden gjelder ikke justeringsregelen.

Det følger av § 6 tredje ledd i kompensasjonsforskriften at gjenstanden for justering i det enkelte regnskapsår er en tidel av kompensasjonsbeløpet.

Eksempel 1:

En kommune oppfører et kommunalt administrasjonsbygg som gir rett til 8 mill. kroner i kompensasjon knyttet til oppføringsarbeidene. I år 5 foretas det ombygging av bygget slik at 50 % av bygningsmassen gjøres om til utleieboliger. Bruk til kompensasjonsberettiget formål gjelder for 5 år av justeringsperioden og det må da foretas justering av kompensert avgift med 5 tideler. Dette tilsvarer 50 % av samlet kompensasjon og justeringsbeløpet utgjør således 4 mill. kroner i år 5, men fordi det bare er 50 % av bygget som er omdisponert blir justeringsbeløpet 2 mill. kroner.

Videre gis det ikke kompensasjon for ombyggingsarbeidene fordi dette refererer seg til utleieboligene.

For det andre gjelder justeringsreglene for avgift som er kompensert i forbindelse med om- eller påbyggingsarbeider. Justeringsperioden løper fra disse arbeidene er utført. Dette betyr at justeringsperioden for oppføringen av et bygg kan være utløpt men at det løper en ny justeringsperiode for om- eller påbyggingsarbeider. Slike arbeider må avgrensen mot reparasjons- og vedlikeholdsarbeider hvor det er en nedre beløpsgrense, og det må derfor vurderes konkret hvilke arbeider som er foretatt.

Eksempel 2:

En kommune oppfører et kommunalt administrasjonsbygg som gir rett til 6 mill. kroner i kompensasjon knyttet til oppføringsarbeidene. I år 6 foretas det påbyggingsarbeider som gir 1 mill. kroner i kompensasjon. I år 8 foretas det ombygging av bygget slik at 50 % av bygningsmassen gjøres om til utleieboliger.

I år 8 må det foretas justering med 2 tideler av kompensert avgift knyttet til oppføringskostnadene. I løpet av justeringsperioden på 10 år har bygget vært benyttet til kompensasjonsberettiget formål i 8 år slik at 2 tideler av oppføringskostnadene ikke gir rett til kompensasjon. Dette utgjør 1,2 mill kroner, men fordi det bare er 50 % av bygget som er omdisponert blir justeringsbeløpet kr. 600.000.

For påbyggingsarbeidene løper det en ny justeringsperiode fra disse arbeidene ble utført. Ved omdisponeringen er det derfor 8 år igjen av justeringsperioden, slik at 8 tideler av avgiften knyttet til påbyggingsarbeidene ikke gir rett til kompensasjon. Dette utgjør kr. 800.000, men fordi bare 50 % av bygget er omdisponert blir justeringsbeløpet kr. 400.000.

Samlet justeringsbeløp som følge av omdisponeringen blir således 1 mill. kroner.

Videre gis det ikke kompensasjon for ombyggingsarbeidene fordi dette refererer seg til utleieboligene.

For det tredje gjelder reglene også for kostnader til reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når disse utgiftene i løpet av et regnskapsår har overstegyet kr. 200.000 eksklusive merverdiavgift, dvs. at det er gitt kompensasjon med minst kr. 48.000 etter dagens avgiftssats.

Eksempel 3:

En kommune oppfører et kommunalt administrasjonsbygg som gir rett til 6 mill. kroner i kompensasjon knyttet til oppføringsarbeidene. I år 2 foretas det vedlikeholdsarbeider som beløper seg til netto kr. 150.000 (avgift kr. 36.000) og i år 3 beløper slike kostnader seg til kr. 300.000 (avgift kr 72.000) som begge gir rett til kompensasjon

I år 6 foretas det påbyggingsarbeider som gir 1 mill. kroner i kompensasjon.

I år 8 foretas det ombygging av bygget slik at 50 % av bygningsmassen gjøres om til utleieboliger.

På samme måte som i eksempel 2 må det foretas justering både for avgift av oppføringskostnadene og ombyggingskostnadene slik at samlet justeringsbeløp for disse to postene blir 1 mill. kroner.

I tillegg må det tas hensyn til påløpte vedlikeholdsarbeider. De vedlikeholdsarbeidene som er utført i år 2 blir ikke gjenstand for justering fordi beløpet ligger under minstegrensen på kr. 200.000. Avgift av vedlikeholdsarbeidene i år 3 blir gjenstand for justering fordi kostnadene dette året overstiger terskelbeløpet. Ved omdisponeringen er det 5 år igjen av justeringsperioden, noe som innebærer at 5 tideler av avgiftsbeløpet på kr. 72.000 ikke gir rett til kompensasjon. Dette utgjør kr. 36.000, men fordi bare halve bygget er omdisponert blir justeringsbeløpet kr. 18.000.

Samlet justeringsbeløp som følge av omdisponeringen blir kr. 1.018.000.

Videre gis det ikke kompensasjon for ombyggingsarbeidene fordi dette refererer seg til utleieboligene.

Det kan også foretas justering til gunst for en kompensasjonsberettiget enhet i de tilfellene hvor bruken av en fast eiendom endres fra ikke-kompensasjonsberettiget bruk til bruk som gir rett til kompensasjon. Dersom det tas utgangspunkt i eksemplene ovenfor, innebærer dette at omdisponering fra boligformål til bruk som kontorer for kommuneadministrasjonen vil gi økt kompensasjon.

Det skal justering for hvert enkelt bygg hvor bruken er endret til formål som ikke er kompensasjonsberettiget eller bygget er overdratt. I de år hvor endringene er mindre enn 10 prosentpoeng, skal det av forenklingshensyn ikke foretas noen justering. Samlet justering av kompensert merverdiavgift som omfatter et helt kalenderår, tas med i oppgaven for sjette periode.

Med bakt grunn i disse bestemmelsene er det viktig at regnskapsføringen innrettes slik at tidligere års kostnader, vedr. om- eller påbyggingsarbeider og reparasjon- og vedlikeholdskostnader vedrørende de enkelte bygg, enkelt kan frembringes ved fremtidig omdisponeringer.

5.8 Frivillig registrering for utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom faller som hovedregel utenfor avgiftsområdet, og det skal derfor ikke beregnes utgående avgift av slike leievederlag. I forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven er det, på nærmere bestemte vilkår gitt adgang til frivillig registrering for utleie av fast eiendom.

I forbindelse med innføringen av den nye kompensasjonsordningen ble det åpnet for at utleier av fast eiendom til kommunale og fylkeskommunale enheter mv kan søke frivillig registrering i medhold av denne forskriften. Når det er foretatt frivillig registrering vil utleier oppnå rett til fradrag for inngående avgift på kostnader knyttet til det bygget som leies ut. Utleier

skal beregne utgående avgift på leievederlaget, men den kommunale eller fylkeskommunale enheten som leietaker vil kunne kreve moms kompensert. Selv om det beregnes moms på husleien vil dette ikke gi økte kostnader for leietaker.

Utvidelsen av adgangen til å søke frivillig registrering er gjort for å skape nøytralitet mellom egne og leide bygg. Når kommunene har rett til kompensasjon for egne bygg, ville det skapt vridninger dersom utleier var avskåret fra å gjøre fradrag for inngående avgift på kostnader til utleiebygget. Den frivillige registreringen er derfor begrenset til utleie av bygg hvor det foreligger rett til kompensasjon dersom kommunen/fylkeskommunen hadde vært eier av bygget.

Når kommunen leier ut bygg som benyttes i avgiftspliktig virksomhet, kan kommunen søke om frivillig registrering for denne utleievirksomheten. Kommunen blir da avgiftspliktig for denne virksomheten på lik linje med næringsdrivende som er frivillig registrert, og skal beregnes utgående avgift av leievederlaget. Avgift av kostnader som påløper bygg som er omfattet av en slik frivillig registrering gir rett til frarag for inngående avgift i det ordinære avgiftsoppgjøret. Avgiften er derfor ikke kompensasjonsberettiget. Dette gjelder uansett om bygget er omfattet av en frivillig registrering eller ikke fordi bygg til utleieformål som hovedregel faller utenfor kompensasjonsordningen, se ovenfor.

6. Fremsettelse av kompensasjonskrav

6.1 Utfylling og innsendelse av oppgaver

Skattedirektoratet skal utarbeide et eget skjema som skal benyttes av de kompensasjonsberettigede ved innsendelse av kompensasjonsoppgaver. Dette skjemaet vil ha syv beløpsfelter, tre grunnlagsfelter og tre avgiftsfelter, fordelt på henholdsvis 24%, 12% og 6% avgift. I tillegg er det et sumfelt. Skjemaet vil også inneholde felt for signering og attestasjon.

Skjematisk vil oppgaven ha følgende beløpsfelt:

Vederlag høy sats uten avgift	Merverdiavgift 24 %
Vederlag middels sats uten avgift	Merverdiavgift 12 %
Vederlag lav sats uten avgift	Merverdiavgift 6 %

Samlet kompensasjon

Kompensasjon for merverdiavgift blir ytet etter innsendt oppgave. Oppgaven skal sendes til det fylkesskattekontor hvor den kompensasjonsberettigede er hjemmehørende, jf. kompensasjonsloven § 6. Som utgangspunkt vil ikke dette skape problemer, da dette vil være fylket hvor kommunen eller den interkommunale sammenslutning er lokalisert.

Det er kommunen som sådan som sender inn en kompensasjonsoppgave og ikke hver enkelt besluttsende enhet i kommunen

Kompensasjonsoppgaver skal sendes inn elektronisk. Elektronisk oppgave skal sendes til den mottakssentral som Skattedirektoratet bestemmer. Fra 2004 vil mottaksentralen være Altinn, www.altinn.no

Den elektroniske oppgaven anses signert ved angivelse av organisasjonsnummer, fødselsnummer og PIN-kode tildelt en person (på vedkommens private skattekort eller selvangivelse) som er gitt fullmakt til å sende inn oppgave.

Det er i denne forbindelse viktig å være oppmerksom på at det er de personer som er registrert i Enhetsregisteret som Ordfører og eventuelt Rådmann som vil være "tildelt" førstegangfullmakt på Altinn.

Det kan imidlertid brukes papiroppgave dersom det leveres årsoppgave, jf. kompensasjonsloven § 6. Imidlertid er elektronisk oppgave eneste innleveringsmulighet for kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning (kompensasjonslovens § 2 første ledd a).

Papiroppgaven skal være undertegnet av en person som kan forplikte enheten.

Merverdiavgiftskostnadene må årlig overstige kr. 20.000 for at virksomheten skal komme inn under kompensasjonsordningen. Søknad om kompensasjon kan ikke fremsettes før kr. 20.000 er oversteget. Det er den enkelte kommune som må overstige beløpsgrensen, og ikke den enkelte besluttsende enhet innenfor kommunen.

Det kan forekomme at kompensasjonsberettiget sender inn to oppgaver (hovedoppgave) før forfall. Dersom dette skjer skal normalt siste oppgave legges til grunn. Etter forfall skal hovedoppgave avvises.

6.2 Oppgavefrister

Det er tomånedelige terminer på innsending av oppgaver til fylkesskattekontoret. Januar og februar er første termin, mars og april er andre termin, mai og juni er tredje termin, juli og august er fjerde termin, september og oktober er femte termin, mens november og desember er sjette termin. Dette er lik dagens terminer innenfor merverdiavgiftssystemet.

Termin	Periode	Vanlige frister	2004 frister
1. termin	Januar - februar	10. april	10. juni
2. termin	Mars - april	10. juni	10. juni
3. termin	Mai - juni	10. august	10. august
4. termin	Juli - august	10. oktober	10. oktober
5. termin	September - oktober	10. desember	10. desember
6. termin	November-Desember	10. februar	10. februar

Det er kortere rapporteringsterminer enn det som var under den tidligere kompensasjonsordning og dette vil føre til at likviditetstapet blir mindre for kommunene.

Kommuner og fylkeskommuner, som omfattes av kompensasjonsloven § 2 første ledd, bokstav a, må sende inn terminoppgaver. Imidlertid vil det vil være mulig for andre kompensasjonsberettigede å sende inn årsoppgave for hele året under ett i forbindelse med oppgaven for sjette termin.

Oppgaven skal være kommet fram til fylkesskattekontoret innen en måned og ti dager etter utløpet av hver periode. Elektronisk oppgave anses for å være kommet fram, når den er godkjent i mottakssentralen, jf. forskriftens § 2 første ledd. For å bli godkjent må den være signert av innsender og attestert av revisor. Det blir bekreftet ved elektronisk kvittering at oppgaven er godkjent.

Papiroppgave blir avvist dersom avsender, attesterer, kompensasjonsberettiget eller beløpet ikke er lesbart eller utfylt. Dersom oppgaven blir avvist anses oppgaven for ikke å ha kommet fram.

Sendes papiroppgaven i posten antas den å være kommet fram i tide dersom den er poststemplet innen utløpet av fristen.

Krav om kompensasjon for anskaffelser som er gjort i løpet av en periode kan tidligst fremsettes ved utløpet av denne perioden.

Anskaffelser (varer og eller tjenester) medtas tidsriktig i kompensasjonskravet ihht. Anordningsprinsippet.*

* Kommuneregnskapet skal, jf. kommuneloven § 48 nr 2, føres etter anordningsprinsippet. Anskaffelsen må være levert/utført eller mottatt i regnskapsperioden. Det er dermed ikke betalingspunktet som er avgjørende for regnskapsføringen, men som hovedregel anskaffelses- eller anvendelsestidspunktet.

6.3 Revisorattest

Oppgaven skal vedlegges attest fra revisor, jf. kompensasjonsloven § 8. Dette kan være kommunerevisor, registrert eller statsautorisert revisor.

Som underlagsdokumentasjon i regnskapet skal det ved innsending av elektronisk oppgave, være underskrevet attest av revisor som inneholder en erklæring om at:

- Enheten er omfattet av kompensasjonsordningen
- Det oppgitte beløp er kompensasjonsberettiget
- Opplysningene er kontrollert i samsvar med god revisjonsskikk, jf. Den norske Revisorforenings revisjonsstandard RS 800 "Revisor uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål".

Elektronisk innsendt oppgave anses for å være kontrollert og attestert ved angivelse av organisasjonsnummer, fødselsnummer og PIN-kode tildelt revisor. Skattedirektoratet vil komme tilbake med mer informasjon om hvordan PIN-koden blir tildelt.

En papiroppgave skal være underskrevet av revisor og inneholde ovennevnte erklæring.

I de tilfeller hvor revisor er i tvil om et kompensasjonskrav kan fremmes eller det oppstår konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor, er disse forhold omtalt i kapittel 10.5.

6.4 Foreldelse

For kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning, jf. kompensasjonsloven § 2a, er det en kort foreldelsesfrist. For disse virksomhetene vil et krav være foreldet straks det ikke er fremmet innen den ordinære fristen, jf. kompensasjonsloven § 10 annet ledd – det vil si en måned og 10 dager etter utløpet av den aktuelle terminen.

Det anbefales derfor at kompensasjonsoppgave tilstrebes innsendt i rimelig tid før den ordinære fristen utløper, slik at kommunen har anledning til å korrigere oppgaven dersom den av en eller annen grunn blir avvist i mottakssentralen.

Årsaken til de strenge fristene for kommuner og fylkeskommuner er behovet for forutberegnelighet med hensyn til kompensasjonskravene disse fremsetter. Det er fra denne sektoren de største kravene vil komme. Kompensasjonsordningen skal implementeres i den ordinære regnskapsføringen. Dersom det innen utløpet av et kalenderår ikke er klart hvor stort kompensasjonskrav som er fremmet, vil dette skape vansker ved revidering av budsjettet det påfølgende år.

For virksomheter som kommer inn under kompensasjonsloven § 2 b til e, det vil si interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning, private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester,

undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, private barnehager samt kirkelig fellesråd. For disse virksomhetene vil manglebde krav om kompensasjon være foreldet om oppgave ikke har kommet inn til fylkesskattekontoret innen ett år etter utgangen av det kalenderår som kompensasjonen gjelder. For eksempel vil et krav om kompensasjon fra året 2004 bli foreldet dersom det ikke har kommet inn til fylkesskattekontoret innen utgangen av 2005.

Et kompensasjonskrav anses for å ha oppstått på det tidligste tidspunkt det kan ha kommet til utbetaling, det vil si tre uker etter at det har gått en måned og 10 dager fra periodens utløp.

6.5 Korreksjonsmuligheter i etterhånd

Dersom kompensasjon er utbetalt i strid med lov eller forskrifter, kan dette beløpet kreves tilbakebetalt av fylkesskattekontoret, jf. kompensasjonsloven § 14. Korreksjonen kan skje inntil 10 år fra tidspunktet for utbetaling av kompensasjon.

Tilbakebetaling skal skje ved innsendelse av korreksjonsoppgave for den korrigerede perioden, jf. forskriftens § 5. Denne oppgaven vil ha lavere verdi enn hovedoppgaven. Fylkesskattekontoret vil avvise korreksjonsoppgaver med høyere verdi enn hovedoppgaven. Det kreves ikke revisorattest ved innsendelse av en korreksjonsoppgave. Vi antar at Skattedirektoratet vil utarbeide korreksjonsoppgave som skal benyttes.

Dersom kompensasjon må tilbakebetales av den kompensasjonsberettigede på grunn av korrigerende skal renter beregnes fra den dag kompensasjonsbeløpet ble utbetalt fram til utløpet av den tre ukers betalingsfristen som gis, jf. kompensasjonsloven § 15 tredje ledd. Rentesatsen fremgår av forskrift av 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. Renten skal i henhold til forskriften være 3 pst. høyere den ordinære forsinkelsesrenten. Pr i dag er den ordinære forsinkelsesrenten 9.25 %, mens forsinkelsesrente ilagt med hjemmel i kompensasjonsloven og merverdiavgiftsloven er da 12.25 %.

Kompensasjonsbeløpet skal utbetales den kompensasjonsberettigede innen tre uker etter at fristen for å sende inn oppgave er utløpt, jf. kompensasjonsloven § 9. Det skal ytes renter dersom kompensasjonsbeløpet kommer til utbetaling etter dette tidspunktet, jf. kompensasjonsloven § 15 første ledd. Det er imidlertid et vilkår for rentegodtgjørelse at forsinkelsen ikke kan legges den kompensasjonsberettigede til last eller skyldes forhold som han er nærmest til å bære ansvaret for. Rentesatsen fremgår av forskrift nr. 65, se avsnittet ovenfor.

7. Legitimasjonskrav og innholdet til et salgsdokument

7.1 Forskrift til mval (forskrift nr 2)

I kompensasjonsloven § 18 opplyses det at departementet kan gi nærmere forskrifter om blant annet "*krav til innholdet av selgers salgsdokument*". Pr. dato har ikke Finansdepartementet gitt slike forskrifter.

Den nye kompensasjonsloven inneholder ingen generell henvisning til merverdiavgiftsloven og forskriftene til denne. Skattedirektoratet har imidlertid på sin hjemmeside (www.skatteetaten.no) til nye næringsdrivende en omtale om hva et salgsdokument skal inneholde. Inntil videre kan det legges til grunn at et salgsdokument må inneholde følgende opplysninger for at kommunen kan bruke det for å søke om kompensasjon. De oppstilte krav til innholdet er også i samsvar med kravene som oppstilles i forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven.

Et salgsdokument skal være nummerert, datert og inneholde:

- ✚ Navn og adresse til den næringsdrivende som leverer varen eller yter tjenesten
- ✚ Organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA (dersom virksomheten er registrert i avgiftsmanntallet)
- ✚ Navn og adresse til den næringsdrivende som mottar varen eller tjenesten
- ✚ En klar beskrivelse av varen eller tjenesten
- ✚ Kvantum eller omfang av det som er levert eller utført
- ✚ Stedet der varen er levert eller tjenesten er utført

Dersom et salgsdokument omfatter både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning samt omsetning som faller utenfor bestemmelsen i merverdiavgiftsloven kap IV, skal slik omsetning framgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes med forskjellige satser.

I forbindelse med den tidligere kompensasjonsordningen har Skattedirektoratet opplyst at ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte og til kommuner som har krav på kompensasjon skal salgsdokumentet angi vederlaget uten avgift eller i enkelte tilfeller inkludert avgift, og selve avgiftsbeløpet. Vi antar dette også vil gjelde for den nye kompensasjonsloven.

Vi har lagt ved eksempel på en faktura med paragraf- og bokstavhenvisninger til forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven. Se vedlegg nr 1.

7.2 Regnskapslovens bestemmelser (gjeldende rett og ny ordning)

Kompensasjonsloven viser til regnskapsloven av 1998 vedrørende oppbevaring av bøker og bilag mv. som er omhandlet i regnskapsloven kap. 2. Se nærmere omtale i kapittel 8.6.3 om arkivering/oppbevaring.

7.3 Utlegg v/reiser mv.

Det vil ofte påløpe merverdiavgift på ansattes utlegg i forbindelse med reiser m.v. og spørsmålet er om og i hvilken grad denne merverdiavgiften er kompensasjonsberettiget.

Med virkning fra 1. mars 2004 blir persontransport avgiftspliktig med 6 pst. merverdiavgift. Dersom persontransport foretas etter denne dato som ledd i utøvelse av en kompensasjonsberettiget virksomhet, kan det legges til grunn at pådratt merverdiavgift vil være kompensasjonsberettiget da det ikke er gjort særskilt unntak for dette i kompensasjonsloven.

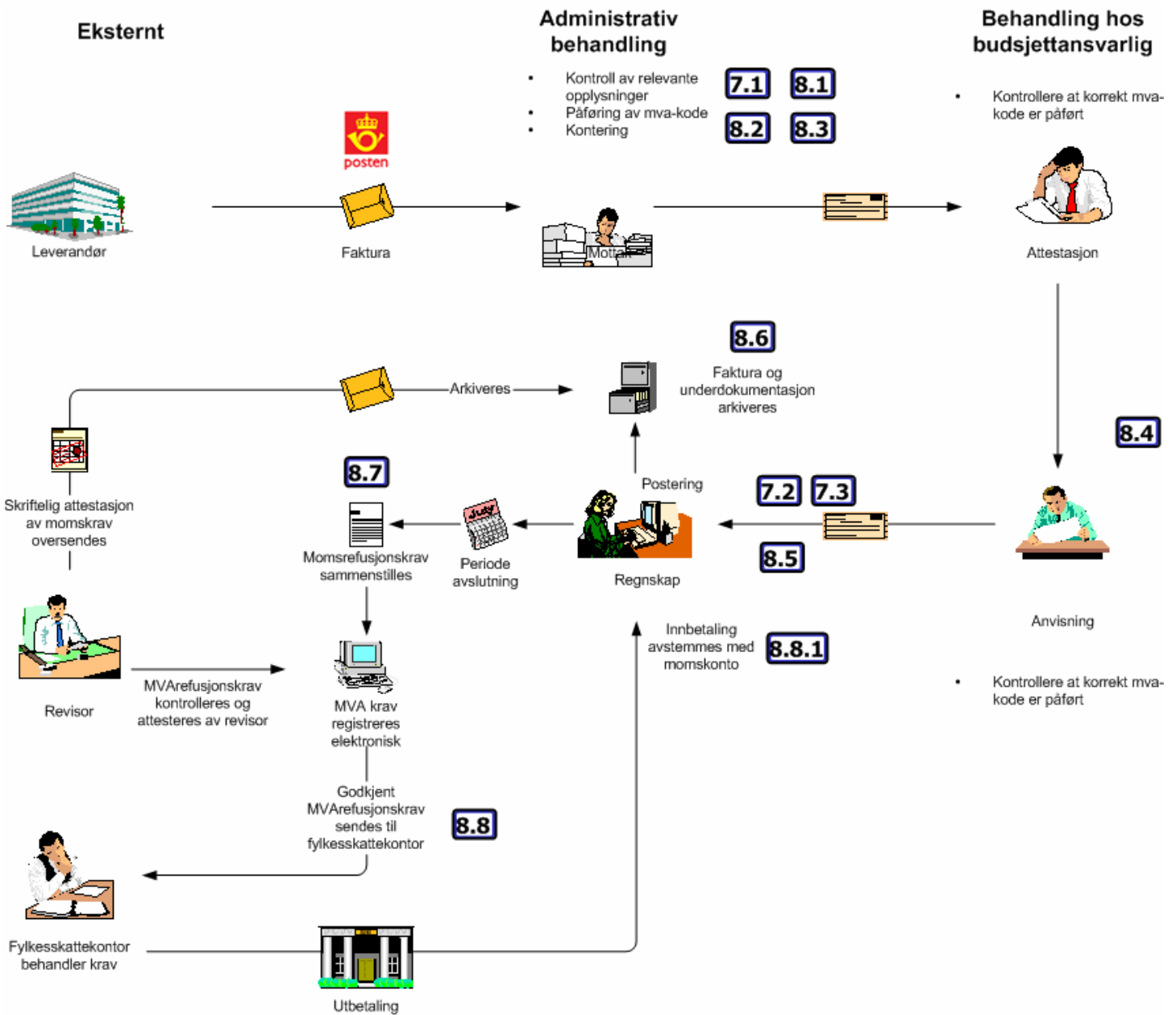
Skattedirektoratet har med hjemmel i forskrift nr. 2 § 2 fjerde ledd funnet å kunne samtykke i at kjøpers navn og adresse inntil videre unnlates å angis på billetter som benyttes i rutegående kollektivtransport med buss, tog, trikk, bane eller ferge. Det samme gjelder billetter som utstedes ved transport av kjøretøy på ferge eller annet fartøy på innenlands veisamband. For at billetten skal kunne brukes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift, stiller skattedirektoratet som vilkår at kjøperen selv på billetten (evt. vedlegg til denne) angir formålet med den enkelte reise, samt daterer og signerer dokumentet.

Problemet vedrørende arbeidsreiser er at reisedokumenter, hotellovernattinger og lignende som hovedregel er utstedt i den reisendes navn og spørsmålet er om dette vil være tilstrekkelig dokumentasjon for at kommunen kan få kompensert pådratt merverdiavgift. Vi anbefaler at faktura for ordens skyld stiles til arbeidsgiver/kommune, selv om billettene lyder på den reisendes navn.

Vi gjør forøvrig oppmerksom på at merverdiavgift som refererer seg til kost/matsservering for den reisende ikke vil være kompensasjonsberettiget, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 2 jf. mval § 22 første ledd.

8. Regnskapsmessige forhold

8.1 Fakturabehandling og etablering av kontroller



Figuren beskriver på et overordnet nivå en standardprosess for behandling av faktura fra "mottak til regnskapsføring av innbetalt kompensasjonskrav". Prosessbeskrivelsen er ment å illustrere en måte å kartlegge og beskrive prosessen på, samt å gi en grafisk fremstilling av den forståelse av fakturabehandlingsprosessen som er lagt til grunn ved utforming av veiledningen.

Den enkelte virksomhet kan bruke figuren som grunnlag for å beskrive egne fakturabehandlingsprosesser. Beskrivelsen kan så benyttes i arbeidet

med å finne kritiske faser hvor det er nødvendig å iverksette kontroller for å sikre korrekt bruk av momskoder og effektiv fakturabehandling.

Det finnes prinsipielt to ytterpunkter for virksomheters fakturabehandling:

1. **Sentralisert:** Hvor virksomheten mottar alle fakturaer på en adresse og som håndterer all administrasjon i regnskapssentral eller lignende. Det eneste som skjer desentralt er at faktura attesteres og anvises.

2. Det andre ytterpunktet er **desentralisert:** Hvor alle med budsjettansvar har egen fakturabehandling. Dette innebærer at faktura mottas og håndteres av personell tilknyttet den enkelte budsjett-/kapittelansvarlig. Det må velges forskjellige strategier for å etablere rimelig sikkerhet for fullstendighet og tidsriktig registrering av momskompensasjonskravet gitt organisering av fakturabehandlingsprosessen. I den sentraliserte tilnærmingen vil det fort oppstå situasjon hvor man blir svært avhengig av at enkeltpersoner behersker regelverket; svikter en av de sentrale regnskapsførerne vil bortfallet i momskompensasjon bli omfattende. I den desentrale tilnærmingen er det svært mange som må ha kunnskap om ordningen; dersom ikke alle mottar opplæring kan kravet bli ufullstendig. Virkemidler må velges ut i fra en kartlegging og forståelse av situasjonen i den enkelte virksomhet.

Fakturabehandlingen må være effektiv slik at moms kravet kreves i korrekt periode, samtidig må prosessen innrettes slik at den er egnet til å avdekke alle kompensasjonsberettigete utgifter. Den ene målsettingen kan ikke prioriteres frem for det andre. I følge kompensasjonsloven § 7 skal momskompensasjon kreves i den perioden som utgiften i regnskapet kan henføres til, dvs utgiften skal periodiseres sammen med kravet. Det er ikke tillatt å kreve kompensasjon for fakturaer som bokføres i en senere termin enn den skal periodiseres til.

For å sikre korrekt og effektiv håndtering er det viktig at fakturabehandlingen er innrettet som en ensartet og forutsigbar prosess. Dette kan oppnås gjennom å tvinge atferd i økonomisystemet, ved å beskrive ønsket atferd i rutiner eller i en kombinasjon av disse virkemidlene. Rutinebeskrivelse og opplæring bør tilbys alle berørte medarbeidere. Etablering av mekanismer for å tvinge atferd i økonomisystemet kan eksempelvis gjøres ved å gjøre det obligatorisk å fylle ut felt for momskode, eller ved å knytte standard mva-kode til spesifikke kontoer. Medarbeiderne må da velge bort momskoden som systemet foreslår. Det er uansett en god hovedregel at momskoding gjøre uavhengig av den enkelte medarbeiders initiativ. Rutiner, opplæring og systeminnstillinger er også viktig for å forenkle etterprøvingen av om arbeid for å sikre fullstendighet av mva-kompensasjonskravet fungerer. Dersom kontroller viser at moms kravet ikke er fullstendig skal det være tilstrekkelig å gjøre endringer på rutinene, innstillinger i systemet eller gi opplæring om en konkret (avgrenset) problemstilling – det er begrenset tid til å gjøre grunnleggende endringer i mva-kompensasjonsopplegget dersom feil avdekkes etter første momskompensasjons periode er innrapportert.

I det følgende er faser i arbeidet nærmere beskrevet. Fokus i omtalen er endringer som følge av den nye kompensasjonsloven. Det er forutsatt at berørte virksomheter har etablert en prosess for å sikre at fakturaer representerer faktiske leveranser, at leverandører mottar oppgjør mv..

8.2 Fakturamottak

Momskompensasjonsordningen stiller nye og endrete krav til kompetanse hos personell som mottar fakturaer. Fakturamottaket er det første tidspunktet hvor moms krav kan avdekkes og registreres.

Det er sentralt at det gjennomføres opplæringstiltak for å sikre at personell som mottar faktura innehar nødvendig kompetanse knyttet til mva-kompensasjonsordningen. Blant annet må de ha kompetanse til å vurdere om fakturagrunnlaget tilfredsstillende relevante formkrav, se omtale i kapittel 7 om legitimasjonskrav. Videre må de også kjenne regelverket og egen organisasjon slik at de vet om en utgift er kompensasjonsberettiget eller ikke. I tillegg til opplæringstiltak, bør det også iverksettes tiltak for detaljert etterprøving av korrekt momskoding internt i enheten som mottar fakturaer. Dette for å sikre at alt personell som mottar fakturaer håndterer disse i samsvar med regelverket. Dette kan eksempelvis løses gjennom at medarbeiderne kvalitetssikrer hverandres arbeidet. Aktiviteter knyttet til kvalitetssikring bør gjennomføres slik at det omfatter alle medarbeiderne i en oppstartsfasen. Senere kan kvalitetssikringen gjennomføres på stikkprøvebasis.

8.3 Forutsetninger og kontroller

Det er en forutsetning at fakturaadresse alltid avtales eksplisitt med leverandører. Det er også sentralt å ha/skaffe til veie en oversikt over hvor i virksomheten fakturaer mottas. Dette kan erfaringsmessig være et område hvor virksomheten taper mye behandlingstid, dvs fakturaer som blir liggende uten å bli registrert i systemet og kodet for korrekt moms krav. Det er en fordel om antall steder hvor faktura mottas, reduseres til et minimum. Det er videre en fordel dersom økonomisystemet er tilrettelagt for mottaksregistrering av fakturaer. Ved slik mottaksregistrering bør også mva-kode registreres.

8.4 Attesting og anvisning

I utgangspunktet tilligger det ansvar for medarbeidere med budsjettfullmakt å sørge for korrekt momskoding. Dette slik at regnskapet ikke belastes unødig. Det er likevel primært etterprøvingsaktiviteter som bør gjennomføres av medarbeidere med slike fullmakter, dvs å kontrollerer at korrekt momskode er påført fakturaen de attesterer/anviser. Dette gjør at også medarbeidere med slike fullmakter må være kjent med momskompensasjonsordningen. Opplæringstiltak bør derfor også omfatte disse. I tillegg til kontroll av enkeltbilag, kan budsjettansvarlig vurdere om momskompensasjonskravet er fullstendig gjennom analytiske kontrollhandlinger. Eksempelvis kan det etableres estimater for momskompensasjon knyttet til den enkelte konto som budsjettansvarlige har ansvar for. Omfanget av momskompensasjonen kan beregnes med utgangspunkt i belastede utgifter på kontoen. Avvik som avdekkes kan så følges opp, avklares og relevante tiltak for å sikre fullstendighet av kravet etableres.

8.4.1 Arbeidsdeling og delegasjon

Arbeidsdeling mellom den som mottar faktura og som attesterer og anviser faktura er en forutsetning for etablering av internkontroll i en virksomhet. Mens den tradisjonelle begrunnelsen for arbeidsdeling er knyttet til å forhindre feilbelastning i regnskapet, vil det i momskompensasjons-sammenheng mer være knyttet til å sikre fullstendighet av kompensasjonsbeløp. Arbeidsdeling etablert for å kvalitetssikre fakturabehandlingen, bør derfor tilpasses slik at den også omhandler etterkontroll av at momskode er korrekt registrert. For at kontroller etablert ved arbeidsdeling skal fungere, er det sentralt at kommunikasjonslinjer og rutiner for å håndtere avdekkete feil er klart definert og gir relevant veiledning. Ansvar for å kvalitetssikre korrekt momskoding bør også omhandles i delegasjonsregelverket – dvs at rollen som anviser/attesterer også omfatter denne type

8.5 Koding og kontering

Det må skilles mellom anskaffelser som er ikke kompensasjonsberettiget, kompensasjonsberettiget og anskaffelser som vedrører avgiftspliktig kommunal virksomhet (for eksempel vann og renovasjon) etter mval § 11 første og annet ledd.

Kommunen må således forholde seg til to regelverk. Anskaffelser som gjelder avgiftspliktig kommunal virksomhet skal følge bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Annen kommunal virksomhet skal følge bestemmelsene i kompensasjonsloven.

Dersom anskaffelsen er gjenstand for bruk innenfor flere av de nevnte områder (ikke-kompensasjon/ kompensasjon/avgiftspliktig virksomhet), må fakturaen splittes. Den delen som gjelder avgiftspliktig virksomhet skal behandles etter merverdiavgiftslovens bestemmelser med tilhørende avgiftskoder, den delen som er kompensasjonsberettiget skal behandles etter kompensasjonsloven med tilhørende avgiftskoder. Det er Kommunal- og regionaldepartementets intensjon og målsetting at posteringen skal kunne skje automatisk i regnskapssystemet, på samme måte som postering av ordinære avgiftspliktige anskaffelser. Deler av faktura som faller utenfor de to nevnte områdene behandles som tidligere.

Det må etableres rutiner for behandling av bestillinger og faktura på mottakertidspunktet som hensyntar nye krav til identifikasjon av anskaffelsen i forhold til ulik avgiftsbehandling og i forhold til drifts-/investeringsregnskapet.

8.5.1 Avgiftsbehandling

En forutsetning for automatisk postering, ihht Kommunal- og regionaldepartementets intensjoner/føringer, er at kommunen ved registrering av faktura (bilag) fører på definerte koder for merverdiavgift. Inntil NARF (Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening), er klare med sin innstilling / anbefaling til standardiserte koder anbefaler departementet at kommunene bruker koder anbefalt og tilrettelagt av økonomisystemleverandør. Kommunal- og regionaldepartementet har kommet med følgende utkast til avgiftskoder:

MVA-sats 24 %	kode "a"	Art 429 Driftsregnskap (inntektsart 728)
MVA-sats 12%	kode "c"	Art 429 Driftsregnskap (inntektsart 728)
MVA-sats 6%	kode "e"	Art 429 Driftsregnskap (inntektsart 728)
MVA-sats 0% *)	kode "g"	Art 429 Driftsregnskap (inntektsart 728)
MVA-sats 24%	kode "b"	Art 429 Investeringsregnskap (inntektsart 729)
MVA-sats 12%	kode "d"	Art 429 Investeringsregnskap (inntektsart 729)
MVA-sats 6%	kode "f"	Art 429 Investeringsregnskap (inntektsart 729)
MVA-sats 0% *)	kode "h"	Art 429 Investeringsregnskap (inntektsart 729)

*) Ikke kompensasjonsberettigede anskaffelser uten rett til fradrag for inngående avgift. Bruk av ulike koder for å identifisere ulike momssatser for ikke-kompensasjonsberettigede anskaffelser må vurderes særskilt.

Kommunal- og regionaldepartementet legger her opp til at all moms på alle fakturaer skal identifiseres og dokumenteres med grunnlagsregistrering. Foreslåtte koder "a"- "f" gjelder kjøp av varer og tjenester hvor kommunen har et kompensasjonskrav i henhold til 24 %, 12 % og 6 % mva med føring av moms på art 429 og inntektsføring på artene 728/729.

Kodene "g" og "h", såkalt "nullprosent", gjelder kjøp til kompensasjonsberettiget virksomhet, men uten rett til kompensasjon for moms. Ikke kompensasjonsberettiget moms skal kodes med "g" eller "h" og føres på art 429 med grunnlagsregistrering, men uten inntektsføring.

Dette medfører at art 429 ikke kan avstemmes direkte mot summen av 728 og 729, men ved å ta hensyn til momskodingen kan man likevel foreta en tilfredsstillende avstemming.

Ingen av de nevnte koder skal benyttes for anskaffelser hvor det er generelt fritak for moms. Der vil det være naturlig å opprette en egen kode, for eksempel 00, og ingen grunnlagsregistrering.

Det er bragt på det rene at de ulike økonomisystemer kan håndtere skille inntektsføringen mellom art 728 og art 729 på andre måter enn via egne momskoder. Dette kan i enkelte økonomisystem styres via kontonummeret. Dvs. henholdsvis førstesiffer "0" og "1" for respektive "0" for investeringsregnskap og "1" for driftsregnskap.

Uavhengig av håndteringsmåte, er det viktig å tilrettelegge for, og gjøre bruk av momskoder som i størst mulig grad er selvforklarende. Dette for at en skal unngå et større korreksjonsarbeide.

8.5.2 Konsekvenser for KOSTRA

Formålet med en generell kompensasjonsordning er å sikre nøytralitet i kommunens valg mellom egen produksjon eller kjøp fra andre, og en avgjørende forutsetning for å kunne virke etter hensikten er at det ligger incitament til grunn for kommunens beslutninger om kjøp eller egenproduksjon. Denne forutsetningen legger føringer for hvordan kompensasjonen skal inntektsføres i kommuneregnskapet. Egne arter for

moms og kompensasjon er begrunnet med at ordningens omfang er så stor at eksplisitt informasjon er nødvendig ihht oppfølging av ordningen (kompensasjon gis som øremerket tilskudd).

Også for beregning av nøkkeltall er det viktig at man kan skille ut betalt moms i egen art og at betalt mva blir fordelt på enkeltfunksjoner.

Endringer fra 2003 til 2004 i arter og funksjoner (relatert til momskompensasjon):

Nye arter:

429	Mva generell kompensasjonsordning
728	Refusjon mva påløpt i investeringsregnskapet
729	Refusjon mva påløpt i driftsregnskapet

Nye funksjoner – ingen

8.6 Postering i regnskapet

I forbindelse med innføring av ordning med generell momskompensasjon pålegges kommuner, fylkeskommuner og andre som har regnskapsplikt etter kommuneloven å postere vederlag uten avgift, avgift og kompensasjon for avgift separat. Kommunal- og regionaldepartementet legger samtidig vekt på at merarbeid som følge av ovennevnte krav ikke skal bli betydelig. Departementet legger derfor til grunn at posteringene skal skje automatisk i økonomisystemet.

Med basis i ovennevnte, og viktigheten av konsistent behandling i regnskapet må det gjennomføres tilpasninger i regnskapssystemet, slik at posteringsrutinene i hovedsak kan automatiseres. Posteringene vil kunne styres gjennom definerte momskoder, med tilhørende forhåndsdefinert avgiftsbehandling på kontonivå (se kapittel 8.3).

Kommunene skal regnskapsmessig skille mellom momskompensasjon som gjelder anskaffelser i driftsregnskapet og i investeringsregnskapet. Dette skal fremgå ved at momskompensasjon for henholdsvis drifts- og investeringsanskaffelser skal føres på særskilte inntektsarter.

I drifts- og investeringsregnskapet skal anskaffelsen (vare eller tjeneste) utgiftsføres netto på sine respektive artskonti og momsføres som henholdsvis en utgift og en inntekt, kompensasjonskravet, på de/sine respektive kapitler¹⁾ i kommuneregnskapet. Motposten til denne utgiftsføringen er balanseposten for leverandørgjeld/reskontro leverandører.

Kompensasjonskravet registreres som en inntekt på virksomhetens kapittel, uavhengig av type anskaffelse, kun i driftsregnskapet. Det skal brukes to ulike arter, en for kompensasjon tilhørende drift (729), og en tilhørende investeringssiden (728). Motposten til inntektsføringen er en balansepost under fordringer – virksomhetes krav på staten. Avgiftgrunnlaget skal også akkumuleres i egne grunnlagskonti i balansen, men tilhørende speillonti (memoriakonti). Det vil være behov for ett sett med konti for hver avgiftssats (24,12,6 og 0).

¹⁾Med kapittel menes den dimensjon kommunen nytter for å angi budsjettansvarsområde; ansvarssted, kostnadssted, funksjon, tjeneste og

virksomhet mv. Dette er et krav knyttet til det øremerkede tilskudd.

Avgiftspliktige leveranser vil være spesifisert på inngående faktura med beløp for varen/tjenesten og merverdiavgiften. Dette er også tilfelle når fakturaen inneholder både avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, eventuelt også salg med reduserte momssatser. (se pkt 7. innhold i et salgsdokument)

Mottatt faktura skal kodes med momskode for refusjonskravet/-behandling, og for en virksomhet som benytter "kostra-artene" (inklusive nye arter i 2004) i sitt intern regnskap vil koding og tilhørende posteringer se slik ut:

Eksempel:

Kjøp av tjeneste vedlikehold til undervisningslokaler for kr. 124.- inkl. mva.

Kodingen blir:	D	1.222.230	mva kode "xx" kr. 124.-
	K	2.3275 (leverandør)	kr. 124.-

På bakgrunn av valgte momskode og tilhørende behandlingsregel vil følgende posteringer bli generert i regnskapssystemet (det kan variere pga ulike oppsett i de ulike regnskapssystemene).

I driftsregnskapet:		i investeringsregnskapet:	
D	1.222.230	kr	100.- 1.222.230
D	1.222.429 *)	kr	24.- 1.222.429 *)
K	1.222.729 *)	kr	24.- 1.222.728 *)
D	2.1310 *)	kr	24.- 2.1310 *)
K	2.3275	kr	124.- 2.3275
D	grunnlag avgift 24 %	kr	100.- i balansen
K	speilkto gr.l. 24 %	kr	100.- i balansen

*) dette er posteringer som genereres automatisk basert på registrert mva kode (og i enkelte regnskapssystemer også opp mot anvendt kontonummer). Dette kan som tidligere nevnt variere fra regnskapssystem til regnskapssystem.

8.6.1 Utlegg og reiseoppgjør utbetalt over lønn

Ved innføring av 6% moms på personbefordring vil avgiftsbehandling på kostnader utbetalt over lønn bli / være høyaktuelt. Det er viktig for kommunene å tilrettelegge for behandlingen av disse type kostnader, for aktiviteter utført etter denne dato.

For legitimasjon og innhold i salgsdokument (eks. bussbillett) se kapittel 7.3.

8.6.2 Bruk av memoriakonto for totaloversikt mv

Det skal opprettes grunnlagskonti i balansen hvor alle kompensasjonsberettigede anskaffelser eksklusiv moms skal registreres debet og kredit på separate konti og akkumuleres gjennom året. Det er viktig at hver avgiftssats tildeles egen grunnlagskonto, eks. Grunnlag høy sats, 24 %, grunnlag middels sats 12 %, grunnlag lav sats 6%. Informasjonen på disse konti skal bl.a. være direkte overførbar til kompensasjonsoppgaven.

8.7 Regnskapsdokumentasjon

8.7.1 Innhold/utforming (bilagsutforming)

Legitimasjons- og innholdskravet til salgsdokumentet (utgående og inngående faktura) er behandlet i kapittel 7.1 (Forskrift 2 til mval).

Det er viktig å merke seg at Skattedirektoratet har kommet med klare føringer til innholdet i revisors attestasjon av kompensasjonkravet. Som underlagsdokumentasjon i regnskapet skal det ved innsending av elektronisk oppgave være underskrevet en attest fra revisor som inneholder erklæring om at:

1. Enheten er omfattet av kompensasjonsordningen
2. Oppgitt beløp er kompensasjonsberettiget
3. Opplysninger er kontrollert i henhold til god revisorskikk, jf. Den norske Revisorforenings revisjonsstandard RS 800 "Revisor uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål".

En revisjon etter RS 800 innebærer at revisor bekrefter at regnskapet er riktig, men høy grad av sikkerhet. Hensikten med standarden (RS 800) er å fastsette normer for – og gi veiledning til revisor i forbindelse med revisjonsoppdrag med spesifikke formål, som bekreftelse av momskompensasjon for kommuner.

8.7.2 Transaksjonsspor

Følgende størrelser skal være sporbare i regnskapet:

- ✚ utgift ved anskaffelse eks moms
- ✚ moms på anskaffelsen
- ✚ kompensasjon/refusjon for moms (driftsdel)
- ✚ kompensasjon/refusjon for moms (investeringsdel)

Følgende størrelser skal kunne medtas i rapporter:

- ✚ utgift ved momspårligte anskaffelser ekskl. moms
- ✚ moms ved anskaffelser som nevnt
- ✚ kompensasjon / refusjon av moms som nevnt

8.7.3 Arkivering/Oppbevaring

Kompensasjonsloven § 12 gir føring for at bestemmelsene for oppbevaring av bøker og bilag mv. i lov av 17.juli 1998 nr 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) Kapittel 2 gjelder også for de som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Bestemmelser om oppbevaring i regnskapsloven §2-7 får derfor gyldighet også for kommune og fylkeskommune. Regnskapsloven §2-7 gir opplysninger om hva som regnes som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, og legger føringer for oppbevaringstid og medium. Regnskapsloven § 2-7 lyder:

"§2-7 Oppbevaring

Som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale regnes:

1. årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning,
2. nummererte brev fra revisor,
3. dokumentasjon som nevnt i §§ 2-3 til 2-5,
4. løpende og avsluttede avtaler som gjelder virksomheten med unntak av avtaler om enkeltleveranser,
5. korrespondanse som gir vesentlig informasjon i tilknytning til en registrert opplysning,
6. ordresedler og pakksedler
7. internasjonale handelsdokumenter som har betydning for beregning av toll eller avgifter, og
8. timelister og andre arbeidstidsregistreringer som har betydning for beregning av skatt eller avgifter.

Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd skal oppbevares i Norge i 10 år etter regnskapsårets slutt. Originaldokument av papir kan erstattes av kopi i annet medium. I så fall skal papiroriginalen oppbevares på en velordnet måte i 3 år og 6 måneder etter slutten av regnskapsåret som dokumentet gjelder. Dokumentasjon som lagres elektronisk, skal oppbevares og gjengis i standard dataformat.

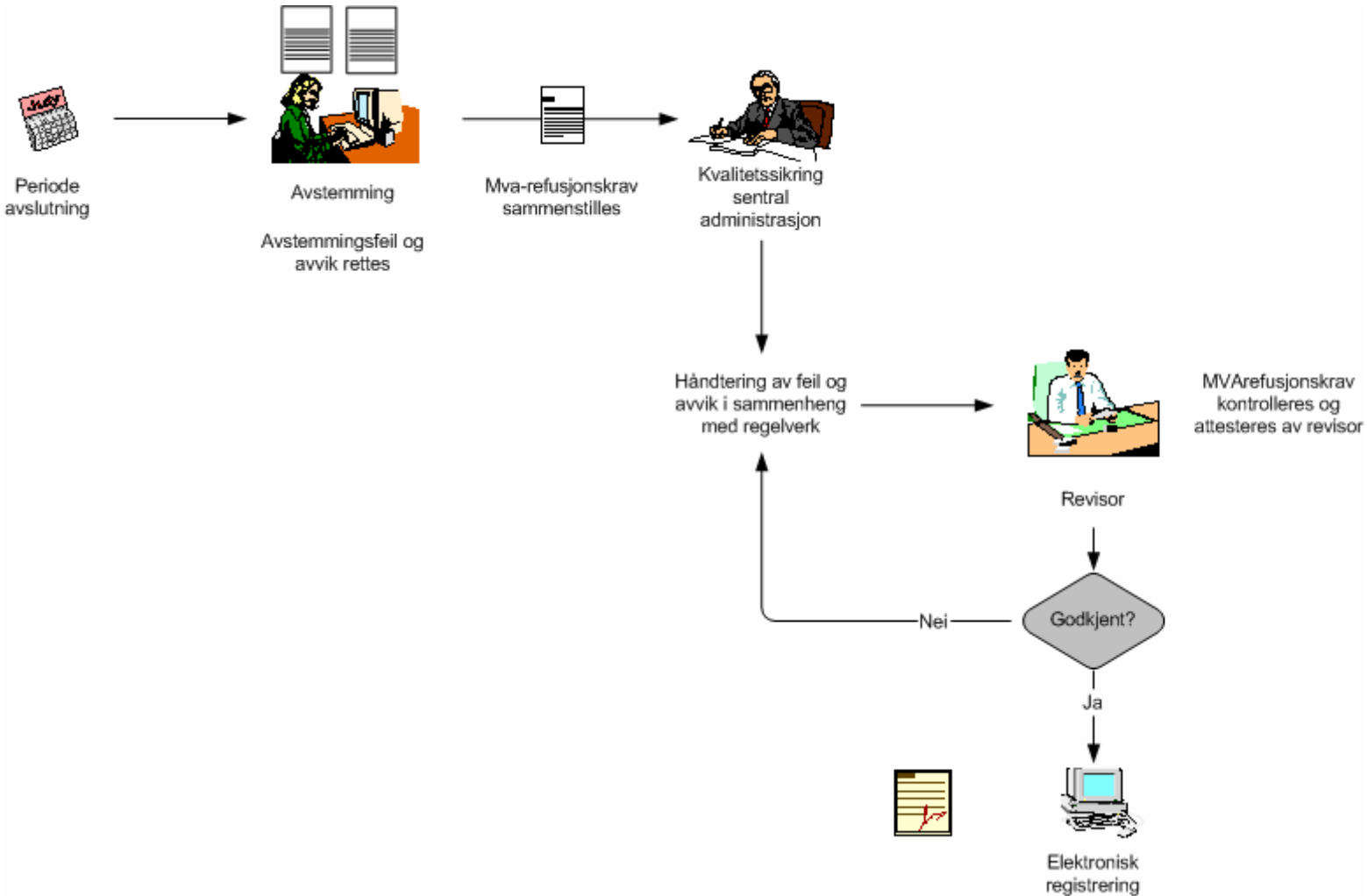
Regnskapsmaterialet skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse og tyveri. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll."

Regnskapslovens kapittel 2, §§ 2-1 til og med 2-8 vil bli opphevet ved iverksettelse av den nye bokføringsloven (ikrafttredelse ikke fastsatt pt.) Imidlertid er det med bakgrunn i utkast til bokføringslov og tilhørende forskrift ikke lagt opp til store endringer som vil få konsekvens for innholdet i regnskapslovens § 2-7.

Se vedlegg nr. 6 hvor kopi av regnskapslovens kapittel 2 er tatt inn.

8.8 Utarbeidelse av kompensasjonskravet

8.8.1 Forslag til prosesser i forbindelse med utarbeidelse av kompensasjonskravet



Det er viktig at det legges opp til, og innarbeide gode rutiner med tilhørende tidsriktig fremdrift i forhold til utarbeidelse av kompensasjonskravet. På permanent basis er dette særlig viktig sett i relasjon til de strenge foreldelsesreglene.

På kort sikt (2004) vil innføringen av ordningen med generell kompensasjon medføre utfordringer med hensyn til etterlevelse av lovverk og innarbeidelse av nye administrative rutiner. Det vil være et utstrakt behov for ekstra kvalitetssikring for å sikre fullstendighet og korrekthet i kompensasjonskravet. Det er sånn sett viktig at det legges opp til en ferdigstillelse av de ulike prosesser (bl.a. kvalitetssikrings- og kontroll tiltak) i god tid før innsendelses fristen utløper.

Man bør på et tidlig tidspunkt avklare med revisor hvilken type dokumentasjon som er nødvendig for at dennes arbeide, i forbindelse med attesteringen, kan utføres så effektivt og hensiktsmessig som mulig.

8.9 Oppfølging og avstemming av konti

Det er viktig at behandlingsreglene for momskodene er korrekt satt opp mot grunnlagskonti og tilhørende momskode. Før innsendelse av kompensasjonsoppgaven bør/skal all avgift det kreves kompensasjon for avstemmes mot grunnlaget for kompensasjonen. De respektive grunnlag med tilhørende kompensasjonskrav skal også oppgis i kravet som fremsettes.

9. Budsjettering

9.1 Innledning

Momskompensasjonsordningen endrer ikke de grunnleggende kravene til budsjettet, som blant annet innebærer at årsbudsjettet

- ✚ skal omfatte hele kommunens virksomhet
- ✚ skal være realistisk
- ✚ skal være i balanse
- ✚ skal være stilt opp på en oversiktlig måte

De prioriteringer, samt de målsettinger og premisser som årsbudsjettet bygger på, skal komme tydelig frem.

Kommunestyret eller fylkestinget skal godkjenne årsbudsjett og økonomiplaner. Skjer det endringer i løpet av budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal det gis melding til kommunestyret som skal foreta nødvendige endringer i budsjettet. Det samme gjelder når det oppstår forhold som kan bety vesentlig svikt i inntektene eller en vesentlig økning i utgiftene i forhold til budsjettet.

9.2 Nye budsjettutfordringer

Momskompensasjonsordningen stiller kommunene overfor nye utfordringer med hensyn til å beregne, fordele og eventuelt justere kompensasjonsinntekten, samt å dokumentere grunnlaget for den budsjetterte kompensasjonsinntekten.

Utfordringene knytter seg blant annet til at:

- ✚ Beregningene må baseres på nye forutsetninger og mangelfulle historiske data. Kommunenes kontoplaner, regnskapsføring og rutiner har i liten grad vært innrettet mot å få oversikt over, og håndtere merverdiavgift knyttet til virksomhetens kostnader og investeringer
- ✚ Statens trekk i kommunenes rammetilskudd omfatter kompensasjonsinntekter som kommer fra flere typer kommunale og private virksomheter. Staten gjennomfører et trekk i rammetilskuddet til kommunene som tilsvarer beregnet momskompensasjon knyttet til all kommunal virksomhet som omfattes av kompensasjonsordningen, uavhengig av om de kommunale virksomhetene er organisert som selvstendige enheter med egne budsjett og regnskap. Dette omfatter således kommunale og fylkeskommunale enheter hvor kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i medhold av kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet. Det omfatter også interkommunale selskaper og interkommunalt samarbeid.
- ✚ Budsjettet bør innrettes slik at det bidrar til en effektiv og god kontroll med at regelverket praktiseres korrekt. Departementets anvisninger med hensyn til føring av kompensasjonsinntektene innebærer at det blir mulig å følge opp eventuelle avvik mellom budsjett og regnskap.
- ✚ Budsjettet skal fungere som et incentiv for å sikre nøytralitet i kommunens valg mellom egen produksjon eller kjøp fra andre. Dette

oppnås blant annet ved at de økonomiske konsekvensene av ulike valg regnskapsmessig blir reflektert ved de enhetene som blir belastet for innkjøpene.

9.3 Vurdering av tilpasningsbehov

Nye budsjettutfordringer, intensjonen om nøytralitet ved valg av kjøp eller egenproduksjon av tjenester og nye krav til regnskapsføring og rapportering, gjør det nødvendig å vurdere behovet for tilpasninger i budsjettprosedyrer og avtaleverk.

Dette kan blant annet omfatte en bedre samordning og utforming av budsjettprosessene i kommunen og i de kommunale /interkommunale virksomhetene. Prosessene bør inneholde både en beskrivelse av aktiviteter, aktører, frister og krav til dokumentasjon. Det bør fremgå hvordan prosessene skal sikre at kommunen kan oppnå en optimal / ønsket budsjettmessig effekt av kompensasjonsordningen. Det må i denne sammenheng tas hensyn til krav i kompensasjonsloven og interne styringsbehov.

Avtaleverk og fullmaktsforhold som regulerer forholdet mellom kommunen, de kommunale foretakene og private virksomheter bør gjennomgås. Det må hensyntas at kompensasjonsordningen totalt sett ikke skal ha resultat-effekt for kommunesektoren samlet sett. Det må derfor avklares hvordan kommunens overføringer til kommunale / interkommunale foretak som har egne budsjett og regnskaper, og til private virksomheter som sender inn egne kompensasjonskrav, skal justeres, slik at nettoeffekten for virksomhetene blir null. I avtalen med de private virksomhetene bør det inntas bestemmelser som regulerer situasjoner hvor det oppstår avvik mellom budsjettet og refundert kompensasjonsinntekt

9.4 Budsjettpremisser og dokumentasjon

Gjennom budsjettprosessene kan kommunen legge til rette for at beregningen av kompensasjonsinntekten blir fullstendig og korrekt. Likeledes at den etterfølgende kontrollen med regnskapsføringen effektiviseres og forenkles. Det er av stor betydning at budsjettkontrollen ikke svekkes, og at det vurderes om det er nødvendig å iverksette spesielle kontrolltiltak i forbindelse med innføringen av nytt regelverk.

Kompensasjonsbeløpet skal bokføres på det enkelte ansvarssted og det må fremskaffes et best mulig estimat for forventet kompensasjonsinntekt. Det vil derfor være nødvendig å vurdere alle sider ved kommunens virksomhet i forhold til bestemmelsene i kompensasjonsloven, herunder hvilke avgiftsregler som kan komme til anvendelse innenfor de ulike tjenesteområdene.

Grunnlaget for den beregnede kompensasjonsinntekten må dokumenteres på en måte som gjør det mulig å etterprøve tallgrunnlaget og de forutsetningene dette bygger på.

I budsjettfasen kan kommunene benytte ulike metoder og datagrunnlag for å beregne kompensasjonsinntekten. En tilnærming kan være å gjennomføre analyser av historiske data og benytte disse som referanser, indikasjoner og korrektiver til den konkrete årlige beregningen basert på

budsjettert / planlagt tjenesteproduksjon og kostnadsnivå.

9.4.1 Strukturanalyser

Kompensasjonsordningen er en generell refusjonsordning som innebærer at all merverdiavgift i utgangspunktet er kompensasjonsberettiget. Det finnes imidlertid utgiftsarter, formål og tjenesteområder som ikke omfattes av ordningen og som det er viktig å identifisere og gi de budsjettansvarlige kunnskap om.

Strukturanalyser er en metode for å bidra til å identifisere og gruppere kostnadstyper og tjenesteområder som faller innenfor og utenfor kompensasjonsordningen. Dette kan bidra til å forenkle beregninger i forbindelse med budsjettprosessen, redusere feilmulighetene og avdekke opplæringsbehov på et tidlig tidspunkt. På områder der det er mulig og ønskelig å tilpasse driften i forhold til det nye regelverket, vil det være naturlig å gi politiske og administrative føringer med hensyn til hvilke prosesser som skal følges.

9.4.2 Planlagte tiltak

Det er viktig å identifisere og beregne de kostnadmessige konsekvensene av nye tiltak, og avklare om tiltaket omfattes av kompensasjonsordningen. I denne forbindelse bør man også identifisere de ulike kostnadstyper som vil påløpe og vurdere om dette omfatter kostnader som ikke gir rett til kompensasjon. Kostnadene kan omfatte både investeringer i anlegg og driftsmidler. Investeringene kan i sin tur ha som konsekvens at sammensetningen av kommunens driftskostnader endres.

9.5 Nye krav til budsjettet

9.5.1 Nye kostnads- og inntektsarter

På grunn av at ordningen med merverdiavgiftskompensasjon omfatter betydelige beløp er det av hensyn til statens muligheter for oppfølging og kontroll av ordningen fastsatt egne kostnads- og inntektsarter for inngående merverdiavgift og for kompensasjonsinntekt. Inngående merverdiavgift skal budsjetteres på kostnadsart 429 og tilsvarende kompensasjonsinntekt skal budsjetteres på henholdsvis inntektsart 728 for anskaffelser i investeringsdelen og inntektsart 729 for anskaffelser i driftsdelen.

9.5.2 Budsjettering på ansvars- og tjenestested

Formålet med kompensasjonsloven er å sikre nøytralitet i kommunens valg mellom egen produksjon eller kjøp fra andre. En avgjørende forutsetning for at ordningen skal virke etter hensikten er at det ligger incitament til grunn for kommunens beslutninger om kjøp eller egenproduksjon. Denne forutsetningen legger føringer for hvordan kompensasjonen skal inntektsføres i kommuneregnskapet. Kommunal- og regionaldepartementet har lagt til grunn at alle anskaffelser med tilhørende kompensasjon skal knyttes til det tjenestested / ansvarssted som anskaffelsen gjelder, slik at incitamentsvirkningen kan ivaretas. Anskaffelsene skal som tidligere henføres til relevante kostnadsarter.

Utgiften skal registreres eksklusiv merverdiavgift, mens avgiften registreres på kostnadsart 429.

9.5.3 Forbedre budsjettgrunnlaget

De årlige beregningene av kompensasjonsinntekten vil ta utgangspunkt i historiske data og planlagte aktiviteter og prosjekter. For å få et bedre og mer tilgjengelig beregningsgrunnlag vil det være en fordel å tilrettelegge kontoplanen og eller budsjettansvarsstedene slik at kostnadskonti i minst mulig inneholder både kompensasjonsberettigede og ikke kompensasjonsberettigede utgifter, dvs. at organisering, tjenester og konti rendyrkes mest mulig i forhold til ulike avgiftsregelverk.

9.5.4 Behandling av overføringer og rammetilskudd

Statens reduksjon i rammetilskuddet til kommunene inneholder også trekk for kompensasjonsinntekter som er beregnet for blant annet kommunale og interkommunale foretak og Kirkelige fellesråd. Det må avklares hvilke private virksomheter (barnehager og skoler) som finansieres eventuelt delfinansieres av staten og om staten gjennomfører trekk i tilskuddene tilsvarende virksomhetens momskompensasjon.

Det er viktig at budsjettprosedyrene vis a vis private virksomheter og kommunale foretak sikrer at kompensasjonsordningen ikke får uforutsatte effekter i pluss eller minus for de kommunale og private virksomhetene. Poenget er at kommunesektoren samlet sett ikke skal tjene eller tape på ordningen. Trekk som kommunen gjennomfører i tilskudd til kompensasjonsberettigede virksomheter bør derfor tilsvare virksomhetenes beregnede og budsjetterte kompensasjonsinntekt. Dersom kommunen totalt sett har beregnet et under eller overskudd på ordningen bør dette løses budsjettmessig ved regulering av andre konti enn de som spesifikt knytter seg til kompensasjonsordningen.

10. Omtvistede krav

10.1 Refusjonskrav som blir avvist

Kompensasjonsordningen håndteres administrativt av avgiftsmyndigheten ved de enkelte fylkesskattekontorene. De elektroniske oppgavene over hva som kreves i momskompensasjon sendes til de enkelte fylkesskattekontorene som foretar behandling av de innsendte kravene. (jf. kompensasjonsloven § 17).

Fylkesskattekontorene har adgang til å korrigere oppgaven med krav om momskompensasjon. En slik korrigerende eller omgjøringen kan skje inntil ti år fra tidspunktet for utbetaling av kompensasjonen. (jf. lovens § 14) Omgjøringen kan også skje ved at et evt. kompensasjonskrav ikke tilbakebetales fullt ut eller blir avvist innenfor den perioden det er satt fram kompensasjon for. I begge tilfeller vil dette bli omtalt som korrigerende av kompensasjonsoppgaven.

I de tilfeller hvor et krav om kompensasjon blir avvist, vil Fylkesskattekontorene varsle om dette og påpeke hvorfor kompensasjonskravet blir avvist. Det er forvaltningslovens saksbehandlingsregler om omgjøring og klage som gjelder i slike tilfeller og ikke klage- og omgjøringsreglene i merverdiavgiftsloven.

10.2 Korrigeringer fra avgiftsmyndighetens side

I de tilfeller hvor fylkesskattekontoret kommer til at refusjonskravet helt eller delvis ikke er berettiget, vil den som har satt fram krav om kompensasjon normalt bli forhåndsvarslet om dette etter bestemmelsene i forvaltningsloven. Ved slikt varsel bør det gis anledning for som har satt fram kravet om kompensasjon til å komme med sine merknader før selve vedtaket fastsettes.

Ny fastsettelse av en korrigeringsoppgave vil bli ansett som et forvaltningsvedtak hvor prosedyrene for fastsettelse av vedtak i forvaltningsloven skal følges. Det vil bl.a. si at den instans som vedtaket retter seg mot har rett til å klage inn avgjørelsen til Skattedirektoratet.

10.3 Bruk av klageretten

Hvis man ikke er enig i Fylkesskattekontorets korrigeringer har man rett til å klage over vedtaket. Klagen skal alltid sendes til fylkesskattekontoret som vil gjennomgå klagen. Klagen kan enten tas til følge eller oversendes til Skattedirektoratet som vil være klageinstans i slike saker. Det fremgår ikke direkte av kompensasjonsloven eller kompensasjonsforskriften, hvem som er klageinstans, men dette er omtalt kort på side 159 i Ot. prp. nr. 1 Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer i omtalen av kompensasjonsloven § 17.

Klagefristen vil være tre uker fra den dagen man har mottatt vedtaket om korrigeringer fra avgiftsmyndighetens side. I de tilfeller man ser at man ikke klarer å få framsatt en klage innen fristen, har man anledning til å be om utsatt klagefrist. Normalt vil avgiftsmyndigheten godta fristutsettelse, så lenge de er blitt varslet om dette i tide. Klagefristen løper fra den dagen den kompensasjonsberettigede mottar kravet om korrigeringer.

10.4 Fortolkningsuttalelser

Skattedirektoratet vil i tvilssaker ikke ha anledning til å komme med bindende forhåndsuttalelser, slik det er gitt anledning til for avgiftspliktige etter merverdiavgiftslovens § 58A. Det må være en særskilt lovhjemmel for at forvaltningsmyndighetene skal kunne avgi forhåndsuttalelse om hvordan et uklart rettsspørsmål skal løses. Slik hjemmel er ikke tatt inn i kompensasjonsloven. Derimot er det ikke noe i veien for at avgiftsmyndigheten v/fylkesskattekontoret kan avgi fortolkningsuttalelser generelt i en konkret angitt situasjon.

10.5 Konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor

I noen tilfeller kan det være at den kompensasjonsberettigede og revisor ikke har kommet til enighet om kravet som ønskes framsatt er kompensasjonsberettiget eller ikke. For å sikre at et evt. Kompensasjons-krav ikke blir foreldet, må man gjøre fylkesskattekontoret oppmerksom på uenigheten og sende inn en melding/redegjørelse om dette fra revisors side.

Dersom revisor som reviderer en kommune eller fylkesskommune er i tvil om kravet er kompensasjonsberettighet eller ikke, skal revisor attestere og samtidig sende en bemerkning til fylkesskattekontoret. I noen tilfeller kan konflikten være av en slik art at revisor ikke attesterer oppgaven til den kompensasjonsberettigede. Hvis revisor nekter å skrive under på kompensasjonsoppgaven og det senere viser at oppgaven var korrekt, vil dette være et erstatningsmessig forhold mellom revisor og kommunen som vil reguleres av de alminnelige erstatningsrettslige prinsipper og dermed være en sak mellom revisor og den kompensasjonsberettigede.

11. Avgiftsmyndighetens reaksjoner - Straff

Ved overtredelse av kompensasjonsloven og forskriften til kompensasjonsloven gjelder straffebestemmelsene i mval § 72 tilsvarende. Mval § 72 lyder:

1. Den som forsettlig gir uriktig eller ufullstendig opplysning i omsetningsoppgave eller i annen oppgave eller forklaring til avgiftsmyndighetene, og derved unndrar avgift eller oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift, straffes som for bedrageri etter straffeloven §§ 270 og 271. Straffesak for overtredelse av bestemmelsen her hører under tingrett i første instans.

2. Den som forsettlig unnlater å la seg registrere etter bestemmelsene i kap. VII eller å sende omsetningsoppgave etter bestemmelsen i kap. VIII eller kap. X, eller overtrer regnskaps- eller dokumentasjonsbestemmelsene i kap. XI eller bestemmelsene om opplysningsplikt i kap. XII, straffes med bøter eller fengsel inntil 3 måneder. Det samme gjelder overtredelse av forskrift gitt i medhold av disse bestemmelsene eller forskrifter om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger gitt i medhold av denne lov.

Har hensikten vært å unndra avgift eller å oppnå uberettiget tilbakebetaling av avgift, kan fengsel inntil 3 år idømmes, og bot kan anvendes sammen med fengselsstraffen.

3. Medvirkning til overtredelse straffes på samme måte som overtredelse.

4. Er en overtredelse som nevnt i denne paragraf skjedd ved uaktsomhet, er straffen bøter.

5. Disse bestemmelser gjelder for så vidt overtredelsen ikke rammes av strengere straffebestemmelser.

Skyldgraden for straff etter mval § 72 nr. 1 og 2 er forsett. Det som rammes etter mval § 72 er å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Uriktige opplysninger kan være at tallene i kompensasjonsoppgaven er gale. Om opplysningene er ufullstendige antas ikke være så praktisk, men kan for eksempel gjelde opplysninger som avgiftsmyndigheten finner kan ha betydning for kontroll, jf. kompensasjonsloven § 12 annet ledd.

I forholdet til alternativet "oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift" foreligger overtredelsen inntruffet når kompensasjonen tilbakebetales. I de tilfeller en kompensasjonsoppgave ikke godtas og at noen refusjon ikke finner sted, anses dette som forsøk og ikke fullbyrdet overtredelse.

Ved uaktsom overtredelse av mval § 72 kan man bare straffes med bøter. Siden mval § 73 om tilleggsavgift ikke gjelder for kompensasjonsloven, kan det antas at bøtealternativet kan bli brukt i de tilfeller hvor den kompensasjonsberettigede har overtrådt vilkårene for straff etter mval § 72. En evt. fengselstraff rammes den som er ansvarlig for å sende inn kompensasjonsoppgaven.

I praksis vil det kun være de tilfeller hvor den kompensasjonsberettigede har fått refundert beløp man overhode ikke var berettiget til og at dette klart fremgikk av den dokumentasjonen som ble avdekket ved en senere kontroll.

12. Risikovurdering

12.1 Innledning

Kommunesektoren kan på lik linje med alminnelige avgiftspliktige oppleve at fylkesskattekontorene kan komme til å foreta bokettersyn hvor man gjennomgår kommuneregnskapene med sikte på å avdekke om alle innsendte krav er kompensasjonsberettiget. Finner man avvik kan det bl.a. resultere i at kommunene må tilbakebetale et evt. for høyt utbetalt beløp. I tillegg vil det kunne påløpe renter, jf. kompensasjonsforskriften § 15 tredje ledd.

12.2 Renteberegning

For kompensasjon som evt. skal tilbakebetales etter korrigerende, skal det beregnes renter fra den dagen kompensasjonsbeløpet ble utbetalt til og med den dagen tilbakebetalingen skjer. Rentesatsen som skal benyttes fremgår av forskrift (Nr. 65) av 23. desember 1974 nr. 9 om betaling av avgift av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. I forskriftens § 5 fremgår det at renter som pliktes svart etter mval. § 36 første ledd og § 37 første, annet og fjerde ledd skal beregnes med 3 prosentenheter over den til enhver tid gjeldende ratesats fastsatt i forskrift gitt med hjemmel i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. I forskrift av 17. desember 2003 om renter ved forsinket betaling er forsinkelsesrenten for 2004 satt til 9, 25 % p.a.. Dette innebærer at renter knyttet til kompensasjonsordningen vil være på 12, 25 % renter p.a. Det vil si at rentebelastning ved bokettersyn kan bli betydelig for kommunesektoren. Fylkesskattekontorene kan kreve utbetalt kompensasjon korrigert inntil 10 år fra tidspunktet for utbetalingen av kompensasjonen.

12.3 Risiko – Omdisponering av fast eiendom

Vi antar at risiko for evt. tilbakebetaling særlig vil knytte seg til endringer som skjer i bruken av fast eiendom. Hvis bruken justeres slik at eiendommen disponeres til bruk som ikke gir grunnlag for kompensasjon uten at dette blir rapportert på oppgaven for sjettede periode, kan dette medføre at refusjonsbeløpet må tilbakebetales sammen med renter på et senere tidspunkt.

En kommune har for eksempel oppført en idrettshall i år 1 som overføres til det lokale idrettslaget i år 4. Kommunen foretar ingen justering i oppgaven for 6. periode i år 4. I år 9 foretas det bokettersyn i kommunens regnskaper hvor det avdekkes manglende justering for år 4. I følge kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd er gjenstand for justering det enkelte regnskapsår en tidel av kompensasjonsbeløpet. Ved justering som følge av overdragelse, skal justering foretas samlet for den resterende del av justeringsperioden. Det vil si at ved salg i år 4 skal 60 % av utbetalt kompensasjon tilbakebetales sammen med renter for 5 år.

Vedlegg nr. 1

Leverandør AS Postboks 1 9999 LILLEVIK		Faktura		98765	
Kjøper AS Postboks 1111 1111 STOREVIK		Telefon: 12 34 56 78 Telefax: 12 34 56 79 Org.nr. 999 999 999 MVA Kontonr. 1111.22.33333			
		Kundenummer: 123456 Fakturadato : 05.07.2001 Forfallsdato : 15.07.2001 Leveringsdato: 02.07.2001 Leveringssted: Storevik			
<i>Nr.</i>	<i>Beskrivelse</i>	<i>Antall</i>	<i>Enhetspris</i>	<i>Rabatt %</i>	<i>Beløp</i>
	Konsulenthonorar, arbeid 2. juli	8,00	1.500,00	0,00	12.000,00
	Reisekostnad, fly t/r Lillevik-Storevik				7.500,00
	Diett, 1 dag				460,00
Grunnlag 24% mva					19.960,00
MVA 24%					4.790,40
Totalt inkl MVA					24.750,40

Vedlegg nr. 2

Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Jfr. tidligere lov 17. februar 1995 nr. 9.

§ 1. Formål

Formålet med denne loven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter.

§ 2. Virkeområde

Denne loven gjelder:

- a) kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning,
- b) interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning,
- c) private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov,
- d) barnehager som nevnt i lov 5. mai 1995 nr. 19 om barnehager § 13,
- e) kirkelig fellesråd.

Virksomheten skal være registrert i Enhetsregisteret.

§ 3. Kompensasjon

Det ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende.

§ 4. Begrensninger

Kompensasjon ytes bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.

Det ytes ikke kompensasjon:

1. Når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VI.
2. For merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd.
3. For merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.

Kompensasjon ytes likevel for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligene.

§ 5. Finansiering

Det totale beløp som kompenseres etter § 3 skal som hovedregel finansieres gjennom reduksjon i overføringene til kommunene og fylkeskommunene.

§ 6. Innsendelse av oppgave

For å få kompensert merverdiavgift må det sendes oppgave til fylkesskattekontoret i det fylke den kompensasjonsberettigede hører hjemme.

Det kan ikke fremsettes krav om kompensasjon før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20 000 kroner.

Kompensasjonsoppgave sendes periodevis. Hver periode omfatter to kalendermåneder. Første periode januar og februar, annen periode mars og april, tredje periode mai og juni, fjerde periode juli og august, femte periode september og oktober og sjette periode november og desember. Virksomheter som nevnt i § 2 bokstav b-e kan fremsette krav som omfatter et helt kalenderår på oppgaven for sjette periode.

Krav om kompensasjon medtas i oppgaven for den periode beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven).

§ 7. Oppgavefrist

Oppgaven må være kommet frem til fylkesskattekontoret innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av hver periode. Oppgave som sendes i posten anses å være kommet frem i rett tid hvis den er poststempelt innen utløpet av fristen.

Krav om kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser gjort i løpet av en periode kan tidligst fremsettes ved periodens utløp.

Kompensasjonsoppgave skal sendes inn elektronisk. Oppgaver som omfatter et helt kalenderår kan leveres som papiroppgave.

§ 8. Revisorattest

Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

§ 9. Utbetaling av kompensasjon

Kompensasjon etter denne lov skal utbetales innen 3 uker etter at fristen etter § 7 for å sende inn oppgave er utløpt. Dersom kompensasjonsoppgaven mottas etter utløpet av fristen i § 7 skal kravet avvises. For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav b-e kan kravet tas med i oppgaven for neste periode.

§ 10. Foreldelse

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon er ett år. Fristen regnes fra utgangen av det kalenderår som kompensasjonskravet oppsto.

For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave etter § 7.

§ 11. Tilbakebetaling

Dersom det er utbetalt kompensasjon i strid med bestemmelsene i denne lov eller forskrift gitt med hjemmel i denne lov, skal det uriktig utbetalte beløp tilbakebetales.

§ 12. Regnskap og kontroll

Den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon skal innrette bokføringen slik at det til enhver tid kan kontrolleres at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene i denne lov. Bestemmelsene om oppbevaring av bøker og bilag mv. i lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) kapittel 2 gjelder også for de som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon etter denne lov skal på forespørsel legge frem, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for kontrollen når avgiftsmyndighetene forlanger det. Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som avgiftsmyndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

Den som fremmer krav om kompensasjon etter denne lov skal yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til virksomhetslokaler. Det samme gjelder den som er i tjeneste hos eller bistår den som søker om kompensasjon.

§ 13. Kontroll hos selger

I forbindelse med kontroll etter § 12 skal næringsdrivende, når avgiftsmyndighetene forlanger det, gi de opplysninger som kreves for å føre kontroll med at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene i denne lov. Næringsdrivende skal på forlangende gi avgiftsmyndighetene opplysninger om ethvert mellomværende som han har eller har hatt med andre navngitte næringsdrivende når det knytter seg til begge parter virksomhet. Det kan kreves opplysning om og spesifiserte oppgaver over omsetning av varer og tjenester. Det kan også kreves opplysninger og spesifiserte oppgaver over vederlaget og om andre forhold som knytter seg til mellomværendet. Næringsdrivende skal på forlangende innsende gjenpart av næringsoppgave, årsregnskap og årsberetning.

§ 14. Omgjøring

Fylkesskattekontoret kan kreve utbetalt kompensasjon korrigert i inntil 10 år fra tidspunktet for utbetalingen av kompensasjonen.

§ 15. Renter

Utbetales kompensasjon senere enn den frist som er fastsatt i § 9 har den kompensasjonsberettigede krav på renter. Det foreligger ikke krav på renter dersom overskridelsen av fristen for utbetaling skyldes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last eller som denne er nærmest til å bære ansvaret for.

Kompensasjon tillegges renter fra den dag fristen for behandling av kravet etter § 10 er utløpt og til og med den dag kompensasjonsbeløpet utbetales.

For kompensasjon som skal tilbakebetales etter korrigerende beregnes renter fra den dag kompensasjonsbeløpet ble utbetalt og til og med den dagen tilbakebetaling skjer.

Det benyttes de rentesatser som fremgår av forskrift 23. desember 1974 nr. 9 om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven.

§ 16. Justering av kompensert merverdiavgift

Det skal justeres for kompensert merverdiavgift ved endringer i bruken eller overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen. Det pliktes ikke å foreta justeringer mer enn 10 år regnet fra utløpet av året anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt.

Departementet fastsetter nærmere regler for justering i forskrift.

§ 17. Administrasjon

Kompensasjonsordningen administreres av avgiftsmyndighetene ved fylkeskattekontoret.

§ 18. Forskriftshjemmel

Departementet kan gi nærmere forskrifter om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne lov, herunder om beregning, utbetaling, renter, inndekning og kontroll av kompensasjonsbeløpene, samt om krav til innholdet av selgers salgsdokument. Departementet kan videre gi nærmere forskrifter om de kompensasjonsberettigedes plikt til å selv kontrollere og revidere ordningen.

§ 19. Straff

Ved overtredelse av denne loven eller forskrifter gitt i medhold av denne loven gjelder straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 72 tilsvarende.

§ 20. Overgangsregler

Krav om kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser som er foretatt i løpet av første periode 2004 kan tidligst fremsettes på oppgaven for andre periode 2004.

§ 21. Ikrafttredelse. Opphevelse av tidligere lov

Denne loven trer i kraft fra 1. januar 2004. Fra samme tidspunkt oppheves lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.

Vedlegg nr. 3

Forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.

Fastsatt av Finansdepartementet 12. desember 2003 med hjemmel i lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.

§ 1. *Kompensasjonsoppgave*

Skattedirektoratet fastsetter skjema for kompensasjonsoppgave.

§ 2. *Innsendelse av oppgave*

Elektronisk oppgave anses kommet frem når den er godkjent i mottakssentralen. For at oppgaven skal godkjennes må den være signert av innsender og attestert av revisor. At oppgaven er godkjent bekreftes ved elektronisk kvittering.

Papiroppgave der avsender, attesterer, kompensasjonsberettiget eller beløp ikke er lesbart eller utfylt, skal avvises og anses ikke kommet frem.

Elektronisk oppgave skal sendes til den mottakssentral som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 3. *Signatur*

Elektronisk innsendt oppgave anses signert ved angivelse av organisasjonsnummer, fødselsnummer og PIN-kode tildelt person som er gitt fullmakt til å sende inn oppgave.

Papiroppgave skal være undertegnet av person som kan forplikte enheten.

Tildeling av PIN-kode skjer på den måte som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 4. *Attesting av revisor*

Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

Som underlagsdokumentasjon i regnskapet skal det ved innsending av elektronisk oppgave være underskrevet attest fra revisor som inneholder erklæring om at:

1. Enheten er omfattet av kompensasjonsordningen
2. Oppgitt beløp er kompensasjonsberettiget
3. Opplysninger er kontrollert i henhold til god revisjonsskikk, jf. Den norske Revisorforenings revisjonsstandard RS 800 « Revisor uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål ».

Elektronisk innsendt oppgave anses kontrollert og attestert ved angivelse av organisasjonsnummer, fødselsnummer og PIN-kode tildelt revisor.

Papiroppgave skal være underskrevet av revisor og inneholde erklæring som nevnt i annet ledd.

Tildeling av PIN-kode skjer på den måte Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5. Tilbakebetaling

Er det utbetalt kompensasjon i strid med bestemmelsene i lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. eller denne forskrift, skal tilbakebetaling skje ved ny oppgave for perioden.

Kravet til revisorattest etter § 4 gjelder ikke for oppgave som nevnt i første ledd.

§ 6. Justering av kompensert merverdiavgift

Ved endringer i bruken eller ved overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom, skal det justeres for kompensert merverdiavgift som ytes ved anskaffelsen, fremstillingen, eller utførelsen, herunder om- eller påbygninger. Det samme gjelder reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et regnskapsår overstiger 200.000 kroner, merverdiavgift ikke medberegnet.

Justeringsperioden er 10 år regnet fra utløpet av året anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt.

Gjenstand for justering det enkelte regnskapsår er en tidel av kompensasjonsbeløpet. Justering foretas på grunnlag av endringer i bruken som finner sted innenfor det enkelte år i forhold til bruken ved anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen. Det skal ikke foretas justering i de år hvor endringene i bruken er mindre enn 10 prosent. Ved justering som følge av overdragelse, skal justering foretas samlet for den resterende del av justeringsperioden.

Samlet justering av kompensert merverdiavgift som omfatter et helt kalenderår, tas med på oppgaven for sjette periode.

§ 7. Boliger med helseformål og sosiale formål

Som bolig med helseformål eller sosialt formål etter lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. § 4 tredje ledd anses boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder omsorgsboliger, sykehjem og boliger med heldøgns omsorg etter lov av 19. november 1982 nr. 66 om helsetjenester i kommunene § 1-3, institusjon eller bolig med heldøgns omsorgstjeneste etter lov av 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester § 4-2 d, trygdeboliger og serviceboliger.

Boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne anses ikke som boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til slike boliger.

§ 8. Forholdsmessig kompensasjon

Når anskaffelse foretas under ett til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet og i virksomhet som ikke gir rett til kompensasjon, skal merverdiavgift på anskaffelsen fordeles. Fordeling skal skje på grunnlag av anskaffelsens bruk i den del av virksomheten som er kompensasjonsberettiget. Det ytes kompensasjon for den del av merverdiavgiften på anskaffelsesprisen som forholdsmessig svarer til den antatte bruk.

§ 9. Ubetydelig bruk

Dersom bruken av en merverdiavgiftspliktig anskaffelse utenfor kompensasjonsberettiget virksomhet er ubetydelig i forhold til bruken innenfor kompensasjonsberettiget virksomhet, ytes full kompensasjon for merverdiavgift uten fordeling av inngående merverdiavgift på anskaffelsen.

Som ubetydelig anses bruken når den ikke overstiger 5 prosent av den totale bruk.

§ 10. Ikrafttredelse

Denne forskriften trer i kraft 1. januar 2004.

Fra samme tidspunkt oppheves Finansdepartementets forskrift (Nr. 105) av 19. april 1995 nr. 370 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.

Vedlegg nr. 4

Forskrift (Nr. 2) om innhold av salgsdokumenter m.v.

Fastsatt av Finansdepartementet etter lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 § 45. Endret 13 des 1974, 14 okt 1986 nr 1938, 15 jan 1993 nr 28, (16 feb 1993 nr 104 - se 15 jan 1993 nr 28), 2 mai 1995 nr 403, 24 aug 1995 nr 762, 29 sep 1995 nr 833, 11 nov 1996 nr 1023, 2 okt 1997 nr 1070, 6 mai 1999 nr. 546 (§§ 1 - 6 og 8 - 11 opphevet fra 1 juli 1999), 6 juni 2001 nr. 627 (forskriften slik den lød 1 juli 1999 gjeninnført med endringer, forskriften kunngjort i sin helhet).

§ 1. Registrerte næringsdrivende skal ved omsetning av varer og tjenester til andre næringsdrivende utstede salgsdokument (faktura, nota eller regning). Som salgsdokument regnes også sluttseddel, avregningseddel, bilag m.v. som mottaker av varen eller tjenesten utsteder. Plikt til å utstede salgsdokumenter gjelder også når forskudd eller delbetaling bokføres som omsetning.

§ 2. Et salgsdokument skal være nummerert, datert og angi:

- a) Navn og adresse til den næringsdrivende som leverer varen eller yter tjenesten.
- b) Organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov av 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret etterfulgt av bokstavene MVA.
- c) Navn og adresse til den næringsdrivende som mottar varen eller tjenesten.
- d) En klar beskrivelse av varen eller tjenesten.
- e) Kvantum eller omfang av det som er levert eller ytet.
- f) Vederlaget for varen eller tjenesten.
- g) Stedet der varen er levert eller tjenesten ytet.

avgiftspliktig, skal benytte den samlede virksomhets organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til enhetsregisterloven etterfulgt av bokstavene MVA. Virksomhet som inngår i en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje eller fjerde ledd skal benytte virksomhetens eget organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til enhetsregisterloven etterfulgt av bokstavene MVA.

Ved salg av beltemotorsyklar som nevnt i Finansdepartementets forskrift av 25. oktober 1971 nr. 2 om avgrensning av uttrykket « personkjøretøyer » § 3, skal beltemotorsykkelenes kjennemerke angis i salgsdokumentet. Det samme gjelder ved salg av tjenester til vedlikehold, reparasjon, påkostning og ombygging av slike samt omsetning av varer ved utføring av slike tjenester.

Skattedirektoratet kan samtykke i at kravene i første, annet og tredje ledd kan fravikes når særlige forhold foreligger.

§ 3. Ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte næringsdrivende skal salgsdokumentet angi vederlaget uten avgift og selve avgiftsbeløpet dersom ikke annet er bestemt i disse forskrifter.

Ved omsetning til kommuner som har krav på kompensasjon for merverdiavgift etter lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende, skal salgsdokumentet angi vederlaget uten avgift og selve avgiftsbeløpet.

§ 4. For omsetning fra detaljist til annen registrert næringsdrivende kan salgsdokumentet angi vederlaget inklusive avgift og selve avgiftsbeløpet.

Ved salg fra registrert næringsdrivende til detaljist kan skattedirektøren for den enkelte bransje samtykke i at vederlaget angis inklusive avgift og selve avgiftsbeløpet.

Skattedirektøren kan videre samtykke i at bestemmelsen i første ledd gis tilsvarende anvendelse for varetransport.

§ 5. En registrert næringsdrivende kan alltid kreve at salgsdokumentet skal angi vederlaget uten avgift og selve avgiftsbeløpet, jfr. § 3.

§ 6. Dersom et salgsdokument omfatter både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning samt omsetning som faller utenfor bestemmelsen i merverdiavgiftsloven kap IV, skal slik omsetning fremgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes med forskjellige satser.

0 Endret ved forskrift 6 juni 2001 nr. 627 (i kraft 1 juli 2001).

§ 7. Forhåndsavtalte, men betingede rabatter, kommer til fradrag i grunnlaget for utgående og inngående avgift i den utstrekning de er blitt effektive.

§ 8. Ved bytte, jfr. merverdiavgiftsloven § 3 nr. 1, er det tilstrekkelig at den ene av partene i handelen utsteder salgsdokument så fremt salgsdokumentet også inneholder opplysninger om art, omfang og pris for det som er mottatt i bytte. I det felles salgsdokument, skal merverdiavgift anføres særskilt for hver parts salgssum i byttehandelen, forutsatt at det pliktes svart merverdiavgift av det som er levert eller mottatt i bytte.

§ 9. Næringsdrivende som ikke er registrert i avgiftsmanntallet må ikke anføre utgående avgift i sine salgsdokumenter dersom ikke annet er bestemt.

§ 10. Salgsdokument skal utstedes i minst 2 eksemplarer hvorav den ene oppbevares av leverandøren.

§ 11. Salgsdokument skal være skrevet med tydelig skrift. Det skal sammen med andre dokumenter oppbevares ordnet her i landet i minst 10 år etter utløpet av vedkommende regnskapsår.

For den som er regnskapspliktig etter regnskapsloven, kan Handelsdepartementet frita for plikten til oppbevaring eller fastsette kortere oppbevaringstid. Det samme kan Skattedirektoratet for den som ikke er regnskapspliktig etter regnskapsloven.

Forskrift (Nr. 117) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven.

Fastsatt av Finansdepartementet 6. juni 2001 med hjemmel i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 28a. Endret 20 juni 2002 nr. 703, 30 sep 2002 nr. 1054, 12 des 2003 nr. 1567.

§ 1. Den som leier ut bygg eller anlegg som brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, kan etter søknad til fylkesskattekontoret registreres i merverdiavgiftsmanntallet etter bestemmelsene i kap. VII i merverdiavgiftsloven og på vilkår som nevnt i denne forskriften.

Det samme gjelder den som leier ut bygg eller anlegg til

1. kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning
2. interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning.

Registreringen omfatter arealer hvor brukeren ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift eller ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgift etter lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. dersom denne hadde eid bygget eller anlegget.

Det må foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den som bruker arealene i registrert virksomhet.

0 Endret ved forskrifter 20 juni 2002 nr. 703, 12 des 2003 nr. 1567 (i kraft 1 jan 2004).

§ 2. Registrert utleier av bygg eller anlegg skal beregne utgående merverdiavgift av omsetning som omfattes av registreringen.

Det skal også beregnes merverdiavgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetningen ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

§ 3. Registrert utleier av bygg eller anlegg har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den virksomheten som omfattes av den frivillige registreringen i samsvar med bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kap. VI.

§ 4. Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven gjelder for den som er registrert etter denne forskriften.

0 Endret ved forskrift 30 sep 2002 nr. 1054 (i kraft 1 okt 2002).

§ 5. Registrert utleier av bygg eller anlegg plikter å rette seg etter de bestemmelser og vilkår som til enhver tid fastsettes for registreringen.

§ 6. Registrert utleier av bygg eller anlegg skal dokumentere hvordan bygget eller anlegget er disponert med målsatte tegninger eller lignende av bygget eller anlegget samt utleiekontrakter. Det må angis klart hvilke areal som skal leies ut til fradragsberettiget formål.

Ved utgangen av hvert år skal det foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Dersom utleien har skjedd gjennom flere ledd, skal det foreligge en oversikt fra nærmeste leietaker om dennes bruk av lokalene. Nærmeste leietaker skal også bekrefte at han er frivillig registrert for utleien.

Hvert bygg eller anlegg skal registreres slik at oppføringskostnadene kan spesifiseres for hver enkelt bruker. Det samme gjelder senere ombygginger, påkostninger mv. av arealer i bygget eller anlegget.

0 Tilføyd ved forskrift 20 juni 2002 nr. 703.

§ 7. Skattedirektoratet kan gi nærmere bestemmelser om dokumentasjon og gjennomføring av denne forskriften.

0 Endret ved forskrift 20 juni 2002 nr. 703, tidligere § 6.

§ 8. Forskriften gjelder fra 1. juli 2001.

Forskrift (Nr. 80) av 3. mai 1983 nr. 918 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven og forskrift (Nr. 87) av 6. mai 1983 nr. 1017 om gjennomføringen av forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven oppheves fra samme dato. Dette gjelder likevel ikke for bygg eller anlegg som er under oppføring per 1. juli 2001 eller som er fullført før denne dato.

0 Endret ved forskrift 20 juni 2002 nr. 703, tidligere § 7.

Kapittel 2. Registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger

§ 2-1. Registrering av opplysninger om transaksjoner og andre disposisjoner

Regnskapspliktige skal registrere opplysninger om transaksjoner og andre disposisjoner som har betydning for størrelsen og sammensetningen av den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, inntekter eller kostnader, i et regnskapssystem som nevnt i § 2-2.

Registrering etter første ledd skal omfatte alle opplysninger som har betydning for utarbeiding av årsregnskap og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig rapportering). Opplysningene skal minst omfatte:

1. dato for utstedelse av dokumentasjon,
2. informasjon om beløp og/eller mengde,
3. koder som viser tilordning i regnskapssystemet, og
4. henvisning til tilhørende dokumentasjon.

Registrerte opplysninger skal ikke endres. Nødvendig korreksjon i registrert opplysning skal skje ved ny registrering med gjensidig henvisning mellom den nye og den opprinnelig registrerte opplysning. Rettelser kan likevel foretas i registrerte opplysninger som ikke er benyttet som grunnlag for pliktig rapportering. Det skal i så fall fremgå av den registrerte opplysningen eller tilhørende dokumentasjon at rettelse er foretatt.

Registreringen skal foretas uten ugrunnet opphold. Opplysninger som har betydning for utarbeiding av pliktig rapportering, skal uansett være registrert innen de tidsfrister som gjelder for rapporteringen.

§ 2-2. Regnskapssystemet

Regnskapssystemet skal være innrettet ordentlig og oversiktlig.

Regnskapssystemet skal kunne gjengi registrerte opplysninger på papir i 10 år etter slutten av det regnskapsåret registrering av opplysningen ble foretatt. Opplysning som er registrert elektronisk, skal også kunne gjengis tilsvarende i standard dataformat. Gjengivelse må kunne finne sted i Norge. Registrerte opplysninger skal kunne gjengis etter bestemmelsene i tredje til femte ledd.

Regnskapssystemet skal spesifisere alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som er oppgitt i pliktig rapportering.

For hver periode med pliktig rapportering (rapportperiode) skal alle registrerte opplysninger gjengis enkeltvis. Hver dags kontantsalg skal spesifiseres. For hver rapportperiode skal registrerte opplysninger om kjøp av varer og tjenester spesifiseres på motpart. Departementet kan fastsette at det samme skal gjelde for salg. For hver rapportperiode skal registrerte opplysninger om mellomværende med fordringshavere og skyldnere spesifiseres på motpart. For hver rapportperiode skal registrerte opplysninger om uttak av eiendeler og tjenester til eiere og deltakere og egen virksomhet spesifiseres på motpart.

spesifiseres etter kodene i regnskapssystemet.

Endret ved lov 6 juni 2003 nr. 36 (f o m inntektsåret 2003).

§ 2-3. Dokumentasjon av registrerte opplysninger

Registrerte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal inneholde henvisning til tilhørende registrert opplysning. Dokumentasjonen skal være originalt papirbilag dersom det er utstedt slikt dokument.

Dokumentasjon av transaksjoner skal minst inneholde:

1. dato for utstedelse av dokumentasjonen,
2. angivelse av partene,
3. ytelsens art og mengde,
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. eventuelle avgifter knyttet til transaksjon.

Bestemmelsen i annet ledd nr. 2 kan for selger fravikes ved kontantsalg til forbruker.

Regnskapspliktig som er registreringspliktig etter merverdiavgiftsloven § 28 første ledd, skal registrere hver enkelt kontantbetaling fortløpende på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere kontantsalget ved daterte nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapport. Regnskapspliktig som ikke registrerer kontantsalg på slikt system, skal dokumentere kontantsalg ved gjenpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag. Kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassabeholdning skal dokumenteres.

§ 2-4. Dokumentasjon av eiendeler og gjeld

Ved utarbeidelse av årsregnskap skal eiendeler og gjeld være dokumentert.

Dokumentasjonen skal minst omfatte:

1. varelagerlister,
2. oversikt over løpende oppdrag,
3. oppgaver fra finansinstitusjoner over mellomværende, og
4. oppgaver fra et verdipapirregister over verdipapirbeholdning.

Endret ved lov 5 juli 2002 nr. 64 (i kraft 1 jan 2003 iflg. vedtak 20 des 2002 nr. 1627).

§ 2-5. Dokumentasjon av regnskapssystemet

Det skal foreligge dokumentasjon som beskriver regnskapssystemet og hvordan det kan etterprøves. Dokumentasjonen skal være tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet. Dokumentasjonen skal vise hvordan registrerte opplysninger tilordnes i regnskapssystemet, og hvordan sammenhengen er mellom de registrerte opplysningene og beløp som er oppgitt i pliktig rapportering. Beskrivelse av og tidspunkt for endring av regnskapssystemet skal framgå av dokumentasjonen.

§ 2-6. Krav til språk

Opplysninger og dokumentasjon som nevnt i §§ 2-1, 2-2 og 2-5 skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

§ 2-7. Oppbevaring

Som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale regnes:

1. årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning,
2. nummererte brev fra revisor,
3. dokumentasjon som nevnt i §§ 2-3 til 2-5,
4. løpende og avsluttede avtaler som gjelder virksomheten med unntak av avtaler om enkeltleveranser,
5. korrespondanse som gir vesentlig informasjon i tilknytning til en registrert opplysning,
6. ordresedler og pakksedler,
7. internasjonale handelsdokumenter som har betydning for beregning av toll eller avgifter, og
8. timelister og andre arbeidstidsregistreringer som har betydning for beregning av skatt eller avgifter.

Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd skal oppbevares i Norge i 10 år etter regnskapsårets slutt. Originaldokument av papir kan erstattes av kopi i annet medium. I så fall skal papiroriginalen oppbevares på en velordnet måte i 3 år og 6 måneder etter slutten av regnskapsåret som dokumentet gjelder. Dokumentasjon som lagres elektronisk, skal oppbevares og gjengis i standard dataformat.

Regnskapsmaterialet skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse og tyveri. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll.

§ 2-8. Bistand og informasjon til kontrollmyndighet

Regnskapspliktig skal gi offentlig kontrollmyndighet nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Dersom den regnskapspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta registrering eller oppbevaring av regnskapsmateriale etter dette kapitlet, gjelder plikten til å gi bistand også vedkommende.

Ansvarlig for oppdraget:

Advokat/partner Knut P. Toftegaard

Fra Deloitte Statsautoriserte Revisorer AS:

Statsautorisert revisor/Senior Manager Gunnar Hoff - Bergen
Senior Manager Trine Wollum - Oslo
Manager Lars Erik Fjørtoft - Oslo

Fra Deloitte Advokatfirma DA:

Advokat Trygve Holst Ringen - Oslo
Advokat Bernt Ollestad - Trondheim
Advokat Grete Dahle - Stavanger
Advokatfullmektig Kjerstin Ongre - Oslo