



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Sendes uten følgeskriv
fra Finansdepartementet
skattelovavdelingen

MOTTATT
12 MAR 2012
Skatt øst Oslo

Den norske Revisorforening
Postboks 2914 Solli
N- 0230 Oslo

Deres ref

Vår ref
11/2053 EB/rla

Dato
8 .03.2012

Den generelle merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren - kontroll av kompensasjonsoppgaver

1. Innledning

Den generelle merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren ble innført 1. januar 2004, jf. lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven). Ved siden av kommuner, fylkeskommuner mv. omfatter ordningen også enkelte private og ideelle virksomheter.

Etter kompensasjonsloven § 8 skal grunnlaget for kompensasjon kontrolleres og attesteres av registrert revisor eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor. Skatteetatens kontroller har avdekket tilfeller hvor private virksomheter krever kompensasjon av merverdiavgift på anskaffelser som ikke er kompensasjonsberettiget.

Finansdepartementet vurderer derfor om det er behov for å endre kompensasjonsregelverket, slik at regelverket blir enklere å forholde seg til for de kompensasjonsberettigede. Som ledd i oppfølgingen av dette temaet ser Finansdepartementet det også hensiktsmessig å formidle til Revisorforeningen hva som er departementets syn på innholdet i revisors oppgave etter kompensasjonsloven § 8. Vi vil også be Skattedirektoratet om å legge departementet oppfatning ut på www.skatteetaten.no.

Før departementet går inn på innholdet i revisors oppgave, vil vi kort redegjøre for kompensasjonsordningens formål og innretning samt bakgrunnen for kravet om

revisorattest.

2. Kompensasjonsordningens formål og innretning

I 1995 ble det innført en begrenset kompensasjonsordning for kommunesektoren, jf. lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende. Merverdiavgiftsregelverket kan skape vridninger når en ikke-merverdiavgiftspliktig virksomhet står overfor valget mellom å kjøpe en merverdiavgiftspliktig ytelse fra andre eller å produsere den selv. Den begrensede kompensasjonsordningen innebar at kommunen fikk kompensert merverdiavgiften på enkelte tjenesteområder (vask og rens av tekstiler, arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom samt renhold). På denne måten ble kjøp og egenproduksjon av disse tjenestene likestilt.

Fra 1. januar 2000 ble den begrensede kompensasjonsordningen utvidet til også å omfatte private og ideelle virksomheter som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. Det var i tillegg et krav om at slike virksomheter skulle finansieres fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter.

Fra 1. januar 2004 ble den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren innført. Formålet med den generelle kompensasjonsordningen er i enda større grad å nøytralisere konkurransevridninger ved kommuners kjøp av tjenester. Den generelle kompensasjonsordningen innebærer at kommunene får kompensert merverdiavgiften på anskaffelse av i utgangspunktet alle varer og tjenester. På denne måten vil kjøp og egenproduksjon av tjenester likestilles. Den generelle kompensasjonsordningen er nærmere beskrevet i Ot.prp. nr. 1 2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer (kap. 20). Se også NOU 2003: 3 Merverdiavgiften og kommunene.

Ut fra sitt formål er den generelle kompensasjonsordningen ikke noen støtteordning for kommunene. Kompensasjonsordningen er finansiert av kommunesektoren selv ved at de er trukket i de statlige overføringene tilsvarende omfanget av ordningen. Ordningen er således provenynøytral for statskassen.

Den generelle kompensasjonsordningen kan medføre nye konkurransevridninger mellom kommunale og private og ideelle virksomheter som yter tjenester som ikke er merverdiavgiftspliktige, som for eksempel helse- og undervisningstjenester. For i noen grad å motvirke nye konkurransevridninger er også private og ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt ved lov å utføre omfattet av kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. I NOU 2003:3 foreslo utvalget å motvirke de nye konkurransevridningene ved å la alle private produsenter av oppgaver som kommunen har et lovpålagt ansvar for omfattes av kompensasjonsordningen. En generell kompensasjonsordning som gjelder alle private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver ville imidlertid blitt meget

omfattende. Som det framgår av Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) avsnitt 20.8.2.2, anså departementet det derfor nødvendig, ut fra hensynet til finansiering og administrasjon av ordningen samt usikkerhet knyttet til omfanget av de nye konkurransevidningene, å begrense hvilke private virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver som skal være kompensasjonsberettiget til de tre ovennevnte områdene. Stortinget sluttet seg til denne vurderingen. Begrensningen i retten til kompensasjon medfører at kultur, idrett og samferdsel, på samme måte som etter den begrensede kompensasjonsordningen, ikke er omfattet av kompensasjonsordningen for private og ideelle tjenesteprodusenters vedkommende.

3. Kravet om revisorattest

Under den tidligere begrensende kompensasjonsordningen skulle private virksomheter som var omfattet av ordningen ikke sende kompensasjonskravet direkte til fylkesskattekontoret, men til den kommune eller fylkeskommune de var hjemmehørende i. Virksomhetene måtte i tillegg gi opplysninger om hvordan denne var finansiert. Kommunene og fylkeskommunene kunne så kreve kompensasjon for de krav som var fremsatt av virksomhetene.

Ved søknad om kompensasjon skulle det benyttes et eget skjema. På oppgaven skulle det samlede beløp angis som krevdes kompensert, spesifisert for hvert aktuelt tjenesteområde. Det skulle også angis det årlig samlede vederlag uten merverdiavgift, selve avgiftsbeløpet og de beløp som krevdes for de enkelte tjenesteområder. I tillegg skulle det utarbeides en oppstilling over alle fakturaer med tilsvarende spesifisering, fakturadato samt navn og organisasjonsnummer til de virksomheter som hadde levert tjenesten. Utgiftene som ble søkt kompensert måtte kunne henføres til poster i kommunens eller fylkeskommunens ordinære bevilgningsregnskap. For private og ideelle virksomheter måtte utgiftene kunne henføres til poster i virksomhetens regnskap.

Kommune- eller fylkeskommunerevisjonen skulle kontrollere grunnlaget og attestere for berettigelsen av kompensasjonskravet. For private og ideelle virksomheter skulle registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor stå for tilsvarende kontroll og attestering. Kommunen eller fylkeskommunen skulle også attestere at virksomheten var en del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet.

I tråd med utvalgets innstilling i NOU 2003:3 gikk departementet i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) inn for at dokumentasjonskravene skulle forenkles. Krav om oppstilling over alle fakturaer mv. ble sløyfet. Kravet om revisorattestering ble imidlertid videreført. Vi viser til avsnitt 20.8.5 i proposisjonen hvor følgende ble uttalt:

”Ettersom egendeclarasjon og etterfølgende kontroll er det som gjelder i merverdiavgiftssystemet for øvrig, kan det reises spørsmål om hvorfor det anses nødvendig med revisorbekreftelse. Departementet vil her vise til at det i merverdiavgiftssystemet for øvrig er et krav til næringsdrift, det vil si at registrerte næringsdrivende skal levere betalingsoppgaver. Næringsdrivende med liten omsetning under registreringsgrensen og med negative oppgaver blir fulgt opp spesielt med tanke på at disse ikke lenger måtte fylle

vilkårene for å være registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Den foreslåtte kompensasjonsordningen har en helt annen karakter. Dette blir en ren utbetalingsordning som kan sammenlignes med andre utbetalingsordninger, slik som trygdeutbetalinger, sosialhjelp eller næringsstøtte. Kontrollbehovet blir derfor større enn ved vanlige omsetningsoppgaver for merverdiavgift.”

4. Nærmere om revisors oppgave etter kompensasjonsloven § 8

Kravet om revisorattest følger av kompensasjonsloven § 8 hvor det heter at:

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

Kompensasjonsforskriften (forskrift 12. desember 2003) gir nærmere bestemmelser om hva som skal kontrolleres og attesteres og om hva revisors erklæring skal inneholde. I § 4 heter det:

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

Som underlagsdokumentasjon i regnskapet skal det ved innsending av oppgaven 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. ISA 805 ”Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling ”.*

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

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

Som det framgår av forskriften § 4 annet ledd nr. 1 er revisors oppgave først og fremst å kontrollere og attestere for at ”enheten er omfattet av kompensasjonsordningen”.

Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c setter særlige vilkår for at en privat eller ideell virksomhet kan omfattes av ordningen. Som omtalt ovenfor omfatter den generelle kompensasjonsordningen kun private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester ”som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov”. Skatteetatens kontroll viser imidlertid som nevnt at i noen tilfeller krever private og ideelle virksomheter kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til tjenester de utfører som kommunen/fylkeskommunen *ikke* er pålagt å utføre ved lov.

Finansdepartementet anser det derfor viktig at revisor i forbindelse med attestasjon etter kompensasjonsloven § 8, jf. kompensasjonsforskriften § 4 annet ledd nr. 1, foretar en selvstendig vurdering av om vilkårene i kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c er oppfylt. Etter departementets syn er her den sentrale oppgaven for revisor å kontrollere om den private virksomheten yter en tjeneste innenfor helse, sosial eller

undervisning som er lovpålagt for kommunen eller fylkeskommunen. Vi viser her til Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) avsnitt 20.8.2.2 hvor det er uttalt at med lovpålagte oppgaver menes "ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta". Avgiftsmyndighetene er av den oppfatning at kun ytelser som er basert på en rettighetslov kan anses som lovpålagt. Revisors kontroll av om kompensasjonskravet oppfyller dette vilkåret må foretas ut fra de aktuelle tildelingsvedtakene fra kommunen. Tildelingsvedtaket fra kommunen angir gjennom sine hjemmelshenvisninger hvilke typer tjenester det er tale om. Dersom et vedtak på en tjeneste ikke viser til en av de lovhjemlene som omfattes av kompensasjonsordningen, jf. ovenfor, kan det ikke legges til grunn at tjenesten omfattes av kompensasjonsordningen.

Samtidig som tildelingsvedtakene fra kommunen er bestemmende for om det kan ytes kompensasjon, tjener tildelingsvedtakene som dokumentasjon for nettopp dette. Vi viser her til kompensasjonsloven § 12 hvor det heter at "Den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon skal innrette bokføringen slik at det til enhver tid kan kontrolleres at kompensasjon ytes etter reglene i denne lov." De private virksomhetene må ha kopi av tildelingsvedtakene i sitt regnskap. Dersom kopi ikke foreligger, kan kompensasjonskravet etter departementets syn ikke anses dokumentert. Omsorgsmottakerne, som tildelingsvedtakene retter seg mot, står fritt til å videreformidle kopi av disse til de private virksomhetene. En viss skjerming av sensitiv informasjon vil dessuten ikke frata vedtakene den nødvendige informasjon i forhold til dokumentasjonskravene. Det som etter departementets syn skal være dokumentert er omfanget av hjelpen, og den aktuelle hjemmelen som ligger til grunn for ytelsen.

Ved kontrollen av om enheten er omfattet av kompensasjonsordningen er det også relevant om noen av begrensningene i kompensasjonsloven kommer til anvendelse. Begrensninger i retten til kompensasjon fremgår av kompensasjonsloven § 4. Departementet viser også til loven § 6 annet ledd hvor det fremgår at det ikke kan fremsettes krav om kompensasjon før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20 000 kroner. Videre vises det til kompensasjonsloven § 16, jf. forskriften 6, om justering av kompensert merverdiavgift, og til forskriften § 8 om forholdsmessig kompensasjon når anskaffelse foretas under ett til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet og virksomhet som ikke gir rett til kompensasjon. Kontroll av disse forholdene vil dessuten også kunne være nødvendig for å kunne attestere for at oppgitt beløp er kompensasjonsberettiget, jf. forskriften § 4 annet ledd nr. 2.

Etter Høyesteretts dom 19. februar 2010 vedrørende Stiftelsen Utleieboliger i Alta har det vært stilt spørsmål om retten til kompensasjon for private/ideelle virksomheter som leier ut boliger til omsorgstrengende. I denne saken var det spørsmål om det forelå rett til kompensasjon for en stiftelse som kun sto for utleie av omsorgsboliger, mens kommunen både sto for ytelsen av omsorgstjenestene til beboerne og tildelingen av boligene. Høyesterett kom til at det forelå rett til kompensasjon for stiftelsen på bakgrunn av at kommunen og stiftelsen ble ansett å yte den lovpålagte tjenesten i samvirke. Avgiftsmyndighetene har i tråd med dommen fra Høyesterett lagt til grunn at

en privat virksomhet kan ytes kompensasjon ved utleie av visse boliger. Det er et vilkår at utleietjenesten kan anses å være en integrert del av det tilbudet kommunen gir for å etterleve sine plikter, der botilbud og hjelpe- og omsorgstiltak utgjør et nødvendig hele. Avgiftsmyndighetene godtar imidlertid ikke at det gis kompensasjon i de tilfeller det ikke dreier om noen tjenesteproduksjon fra den private/ideelle virksomhetens side. Dette gjelder eksempelvis borettslag og tingsrettslige sameier. Spørsmålet om rett til kompensasjon for borettslag og sameier er omtvistet, og det pågår for tiden rettsaker om dette.

På www.revisorforeningen.no er det lagt ut et eksempel på hvordan revisors beretning etter revidert kompensasjonsoppgave bør utformes for å oppfylle myndighetenes krav. Ettersom revisors oppgave først og fremst skal være å kontrollere lovhjemlene/tildelingsvedtakene for tjenestene som den private/ideelle virksomheten yter, og som skal være dokumentert i regnskapene, jf. gjennomgangen ovenfor, antar departementet det kunne vært formålstjenlig om Revisorforeningen inntok noe om dette i tilnytning til sitt eksempel på www.revisorforeningen.no. Konklusjonen i revisors beretning kan eksempelvis angi at:

"Vurderingen er foretatt på grunnlag av vedtak om tildeling av helse, - sosial eller undervisningstjenester. Vedtakene ligger i regnskapet."

For de tilfeller det dreier seg om undervisning i private eller videregående skoler foreslås:

"Vurderingen er foretatt på grunnlag av vedtak om godkjenning som privatskole etter privatskoleloven § 2-1 eller som videregående skole etter opplæringsloven §§ 2-12 eller 3-11. Vedtakene ligger i regnskapet."

Departementet viser her til at i praksis vil det være det at skolen er godkjent etter privatskoleloven § 2-1 eller som videregående skole etter opplæringsloven §§ 2-12 eller 3-11, som viser at den driver undervisningstjenester som er pålagt kommunen eller fylkeskommunen ved lov.

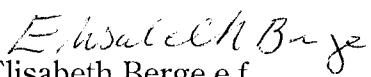
5. Avslutning

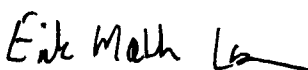
Avslutningsvis viser vi til at skattekontorene og Skattedirektoratet kan gi veiledning direkte på telefon eller per e-post i tilknytning til spørsmål revisorene måtte ha i forbindelse med kontrollen og attestasjonen av kompensasjonsoppgavene.

Som nevnt i punkt 1 vil departementet be Skattedirektoratet legge denne uttalelsen ut på www.skatteetaten.no. Vi håper også at Revisorforeningen kan formidle innholdet i

departementets uttalelse til foreningens medlemmer.

Med hilsen


Elisabeth Berge e.f.
avdelingsdirektør


Erik Mæhlen Larsen
lovrådgiver

Gjenpart: Skattedirektoratet (ref. 2011/564258)