

## Mva-kompensasjon for private enheter:

# Krav til dokumentasjon

Private virksomheter som produserer visse tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, har rett til kompensasjon for merverdiavgift. Artikkelforfatterne mener at Skattedirektoratet stiller krav til dokumentasjon som går langt utover hva det er grunnlag for etter kompensasjonsloven.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
John Olav Auran  
Partner Ernst & Young



Advokatfullmektig  
Ingrid Bjerklund Hatlo  
Ernst & Young

Tjenestene som kan gi rett til kompensasjon for merverdiavgift, er helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester

Temaet er omtalt i Revisjon og Regnskap nr. 6 2012. Vi vil i denne forbindelse se nærmere på kravene til dokumentasjon av kompensasjonskravet.

Rett til kompensasjon for merverdiavgift er i utgangspunktet basert på det samme selvdeklareringsprinsippet som for ordinære krav på merverdiavgift. Ved innsendelse av kompensasjonsoppgave kreves det imidlertid at grunnlaget for kravet skal kontrolleres og attesteres av revisor, jf. kompensasjonsloven § 8. Revisor skal kontrollere at enheten er omfattet av kompensasjonsordningen, og foreta en selvstendig vurdering av om vilkårene for kompensasjon er oppfylt.

Det følger videre av kompensasjonsloven § 12 at den kompensasjonsberettigede «skal innrette bokføringen slik at det til enhver tid kan kontrolleres at kompensasjon ytes etter reglene i denne lov».

I Skattedirektoratets Melding 15/2011 ble dokumentasjonskravene for rett til kompensasjon for private virksomheter

presisert. SKD konkluderte i meldingen med at de private virksomhetene må ha kopi av vedtakene i regnskapet for at dokumentasjonskravet skal anses oppfylt. Vedtakene det her siktes til, er vedtak fra kommunen som angir de tjenestene den enkelte mottakeren har fått tildelt. Finansdepartementet har gitt sin tilslutning til SKDs fortolkning i sitt brev til Revisorforeningen av 8. mars 2012.

For flertallet av de private virksomhetene som krever kompensasjon for merverdiavgift, er det ikke mulig å få utlevert samtlige vedtak, og oppbevare kopi av disse i regnskapene. Dersom revisor skal innrette seg lojalt til de retningslinjer som er gitt av SKD, blir konsekvensen derfor at de private ikke får fremmet sitt krav om kompensasjon. Dette til tross for at kravet er tilstrekkelig dokumentert etter bestemmelsene i kompensasjonsloven.

### Nærmere om dokumentasjonskravet

Som grunnlag for kravet om vedtak har SKD i sin melding vist til Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift om avgrensning av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av sosiale tjenester. Disse er også gjengitt i forarbeidene til kompensasjonsloven. Fra merknadene hitsettes:

«Omfanget og type tjenester som hjelpen omfatter, vil bero på en konkret tolkning av tildelingsvedtaket fra kommunen. Det er altså sosialtjenesten som avgjør hvilke omsorgs- og hjelpetjenester som anses som sosiale tjenester.»

SKD tar dette utdraget til inntekt for at det er vedtakene som er avgjørende for prøvingen av kompensasjonsretten, og oppstiller uten nærmere drøftelse et krav om at vedtakene må ligge i regnskapet. SKD ser tilsynelatende helt bort fra at det

i samme uttalelse er lagt til grunn at det er den kommunale omsorgsenheten som er nærmest til å vurdere om det faktisk ytes en omsorgstjeneste. Uttalelsen kan like gjerne tas til inntekt for at skattekontoret burde basere seg på kommunens vurdering av hvorvidt det ytes en kompensasjonsberettiget tjeneste, i stedet for å innkreve samtlige vedtak og foreta sin egen vurdering. Det svekker SKDs konklusjon at man ikke har vurdert alternative former for dokumentasjon, som for eksempel en erklæring fra den kommunale omsorgstjenesten.

### Konsekvenser av Skattedirektoratets dokumentasjonskrav

Etter vår vurdering er det ikke grunnlag for å oppstille et så absolutt krav til dokumentasjon som det SKD har gjort i dette tilfellet. Med utgangspunkt i kompensasjonsloven er det vanskelig å se at det å oppbevare kopi av vedtak i regnskapet kan være eneste måte å dokumentere kompensasjonskravet på. Det kan også stilles spørsmål ved om et slikt krav i det hele tatt er i samsvar med kompensasjonsloven.

### Praktiske og rettslige utfordringer

Det kravet som SKD oppstiller innebærer for det første en uforholdsmessig stor bruk av ressurser. Dette er ikke en ønsket effekt av skatte- og avgiftslovgivningen. I tilfellene Ernst & Young AS har erfaring med, har den enkelte kompensasjonsberettigede måttet innhente flere hundre vedtak. Hvis man tar i betraktning at det er mange gamle vedtak, og en del svikt i kommunale rutiner, sier det seg selv at dette arbeidet nærmest er praktisk umulig.

For det andre kan kravet til dokumentasjon ikke sies å være i samsvar med de prinsippene som gjelder på skatte- og avgiftsrettens område. Man kan ikke ha

en lovgitt rett til kompensasjon for merverdiavgift som er avhengig av en frivillig utlevering av vedtak fra privatpersoner. Dette er forhold som ligger utenfor den kompensasjonsberettigedes kontroll, og det gir en vilkårlighet i beskatningen som ikke er i samsvar med skatte- og avgiftslovgivningen.

De aktuelle vedtakene inneholder taushetsbelagte, personsensitive opplysninger, og kommunen har ikke adgang til å utlevere vedtakene til den private virksomheten. Virksomheten kan heller ikke kreve vedtakene utlevert, verken fra kommunen eller de enkelte tjenestemottakerne.

Det kan således hevdes å innebære en krenkelse av personvernet dersom private aktører ber om utlevering av personsensitive opplysninger fra sine kunder, for å oppnå egen økonomisk vinning. Det er grunn til å tro at et flertall av dem det gjelder ikke vil forstå rekkevidden av en slik utlevering. Det kan videre stilles spørsmål ved om utleveringen vil oppleves frivillig all den tid det vil styrke virksomhetens økonomi, og derfor også det tilbudet de mottar, dersom vedtaket utleveres. Disse betraktningene støttes av flere uttalelser fra Datatilsynet vedr. krav om kompensasjon.

SKD antar i sin melding at en viss skjerming av sensitiv informasjon i vedtaket vil avhjelpe eventuelle utfordringer knyttet til taushetsplikten. De betraktningene som er nevnt over, vil gjøre seg gjeldende i like stor grad selv om enkelte deler av vedtaket er skjermet. For øvrig vises til at dersom man skal skjerme de personsensitive opplysningene i vedtaket, står man igjen med et dokument som ikke gir tilstrekkelige opplysninger for å kunne kontrollere om det foreligger kompensasjonsrett.

Kravene til dokumentasjon går i dette tilfellet dessuten vesentlig lenger enn hva som følger av avgiftsretten ellers. Som eksempel vises til frivillig registrert utleie av fast eiendom, hvor nettopp en erklæring fra leietaker godtas som dokumentasjon for bruk av lokalene. Det er nærliggende å anta at en erklæring som bekrefter samarbeidet mellom kommunen og den private enheten, derfor burde være tilstrekkelig til å dokumentere kompensasjonskravet. Kopi av vedtakene vil ikke gi noe bedre grunnlag for å vurdere kompensasjonsretten enn en erklæring fra kommunen som bekrefter deres samar-

beid med den private virksomheten og omfanget av dette. Det kan ikke være grunn for skattekontoret til å betvile en slik informasjon. Dette vil gi en reell mulighet til å kontrollere om kompensasjonsretten er til stede. Et vedtak som er skjermet for personsensitiv informasjon, vil ikke gi den samme muligheten.

På grunn av de ulike dokumentasjonskravene får man en situasjon der de private virksomhetene, som for eksempel en utleier av omsorgsboliger, kan velge å søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret i stedet for å kreve kompensasjon. Ved å leie ut til kommunen, og la dem leie ut videre til den enkelte beboer, får virksomheten rett til å bli frivillig registrert, og får på denne måten rett til fradrag for inngående avgift direkte.

#### Revisors rolle

Det dokumentasjonskravet som SKD oppstiller, gir revisor en langt mer omfattende rolle enn hva som følger av kompensasjonsloven. Revisor kan ikke pålegges et ansvar som går utover grensene for hans profesjon.

Det fremgår av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse om kompensasjonsordningen fra 2004, at dersom revisor er i tvil eller er uenig i grunnlaget for kompensasjonsretten, kan han likevel attestere, men samtidig sende en bemerkning til skattekontoret. På denne måten blir det skattekontoret som sitter med den endelige vurderingen, samtidig som revisor unngår et eventuelt erstatningsansvar overfor sin kunde. En slik mulighet til å attestere, samtidig som man sender en bemerkning, vil også måtte kunne benyttes der revisor er uenig i skattekontorets forståelse av regelverket.

Det vises i denne sammenhengen til at dersom revisor ikke attesterer, vil han ikke kunne frikjennes for et eventuelt senere erstatningsansvar ved å vise til SKDs uttalelser. SKDs uttalelser er kun uttrykk for deres syn, og det er opp til hver enkelt som ikke er enig i deres avgjørelser å påklage disse, eller ta ut stevning. Man kan ikke komme i ettertid å kreve erstatning av skattemyndighetene i slike tilfeller.

Det spesielle i forhold til krav om kompensasjon er at dersom revisor ikke attesterer, vil ikke den private virksomheten få fremmet sitt krav om kompensasjon.

Oppgaven vil ikke bli akseptert i systemet, og de vil derfor ikke få noe nektelsesvedtak som de kan påklage eller angripe ved stevning. Når oppgaven ikke aksepteres i systemet, vil heller ikke foreldelsesfristen kunne avbrytes.

Etter vår vurdering løper derfor revisor en langt større risiko ved ikke å attestere kompensasjonsoppgaven, også der kopi av vedtak ikke foreligger, enn om han attesterer og samtidig sender en bemerkning til skattekontoret hvor han redegjør for sine handlinger.

#### Oppsummering

Kravet til at kopi av vedtakene må ligge i regnskapet, har blitt sterkt kritisert blant annet i flere uttalelser av Datatilsynet, og det har også blitt tatt opp som spørsmål fra Stortinget til Finansministeren. Finansministeren bekreftet i sitt svar at han ville be Skattedirektoratet komme med forslag til hvordan eventuelle problemer ved ordningen kunne løses.

Etter Høyesteretts dom i saken om Stiftelsen Utleieboliger i Alta (Rt. 2010 s. 236), er det ikke lenger tvil om at private virksomheter som yter lovpålagte tjenester i samarbeid med eller på vegne av kommunen, har rett til kompensasjon for merverdiavgift. SKD kan ikke omgå resultatet av dommen ved å oppstille dokumentasjonskrav som i realiteten gjør det umulig for private virksomheter å få akseptert sitt krav på kompensasjon.

Dersom SKD mener at det ikke er noen andre måter å dokumentere et krav om kompensasjon på enn ved å oppbevare kopi av samtlige vedtak i regnskapene, bør disse reglene foreslås vedtatt ved lov. Dette vil sikre at det blir foretatt en vurdering av konsekvensene av et slikt krav, og at alle berørte interesser blir tatt i betraktning. Inntil en slik bestemmelse eventuelt foreligger, har skattekontorene en plikt etter forvaltningsloven til å vurdere den dokumentasjon som den kompensasjonsberettigede sender inn, og foreta en selvstendig vurdering av om kravene etter kompensasjonsloven er oppfylt.