

Oppsummering

Som avgiftspraksis illustrerer, er utgangspunktet at næringsdrivende skal ha mulighet til å rette opp avgiftsbehandlingen dersom denne feilaktig ikke har beregnet merverdiavgift på sin omsetning. Da Skatteetaten gjerne korrigerer flere år tilbake i tid, tilsier rimelighetsgrunner at den næringsdrivende også skal ha mulighet til å utføre tilsvarende korrigeringer overfor sine kunder. Skatteforvaltningsloven som trådte i kraft i januar, innfører som hovedregel at skattekontoret maksimalt kan kontrollere avgiftsoppgjøret fem år tilbake i tid i tilfeller som skissert i denne artikkelen. Dette vil avbøte noen av konsekvensene av en merverdiavgiftsfastsattelse og skape forutsigbarhet for næringsdrivende.

Det er likevel viktig at den næringsdrivende har et bevisst forhold til hvordan virksomheten går frem ved en etterfakturering. De ulike mulighetene som beskrevet i denne artikkelen, bør iverksettes i en strategisk rekkefølge for å sannsynliggjøre et positivt utfall. Eksempelvis har jeg i praksis sett at en virksomhet kan søke om ettergivelse av merverdiavgiften på bakgrunn av at selskapet vil kunne bli møtt med en påstand om foreldelse. En slik teoretisk sannsynliggjøring er ikke tilstrekkelig, og den næringsdrivende bør derfor «gå veien» om en etterfakturering først.

Naturlig nok bør den første prioriteten til avgiftssubjektet være å planlegge virksomheten sin på en slik måte at avgiftsspørs-

mål utredes før transaksjoner gjennomføres. Et bokettersyn er ofte en krevende prosess, og det kan derfor lønne seg å benytte kompetent rådgivning i forkant. På den måten kan man bl.a. sikre seg en etterfaktureringsmulighet i kontrakten som inngås, i tilfelle myndighetene skulle etterberegne avgiften i ettertid – alternativt slippe store konsekvenser av et bokettersyn. Selv om kompetent rådgivning kan være kostbart, er alternativet ofte mye verre. Det er også mulig å kontakte avgiftsmyndighetene i forkant. De har en alminnelig veiledningsplikt overfor næringsdrivende.

Ny kompensasjonsordning

Nøytral merverdiavgift for helseforetakene

Med virkning fra 1. januar 2017 er det innført en ordning med nøytral merverdiavgift for helseforetakene. Ordningen innebærer at helseforetakene får kompensasjon for pådratt mva på innkjøp av varer og tjenester.



Advokat
Marit Barth
Partner Advokatfirmaet PwC



Advokat
Sofie Aandal Vangsnes
Manager Advokatfirmaet PwC

Samtidig får helseforetakene en avkortning i budsjettet (basert på fjorårets regnskaps-tall) slik at ordningen skal være budsjett-nøytral. Helsedirektoratet har ansvaret for ordningen.¹

¹ <https://helsedirektoratet.no/Documents/N%C3%B8ytral%20merverdiavgift/Regelverk%20til%20nett%20med%20veiledningstekster%2019122016.pdf>

I tillegg til helseforetakene og de regionale helseforetakene omfattes også tre selskaper eid av helseforetakene samt 12 private ideelle institusjoner som har langsiktige driftsavtaler med regionalt foretak.² For

- ² Regelverket gjelder for:
- Helseforetak som er omfattet av lov om helseforetak m.m. av 15. juni 2001 nr. 93
 - Følgende tre selskaper som eies av de regionale helseforetakene:
 - Helse Vest IKT AS
 - Helseforetakenes Nasjonale Luftambulansetjeneste ANS
 - Helseforetakenes senter for pasientreiser ANS

De 12 private ideelle institusjonene med langsiktige driftsavtaler med regionalt foretak:
Lovisenberg Diakonale Sykehus AS, Diakonhjemmet Sykehus AS, Stiftelsen Betanien Hospital Skien, Martina Hansens Hospital AS, Revmatismesykehuset AS, Hauge-sund Sanitetsforenings Revmatismesykehus AS, Haraldsplass Diakonale Sykehus AS, Stiftelsen Betanien Bergen, NKS Jæren Distriktpsikiatriske Senter AS, NKS Olaviken alderspsikiatriske sykehus AS, Solli Sykehus, Voss DPS NKS Bjørkli AS

enkelthets skyld omtaler vi bare helseforetakene i det følgende.

Kompensasjonsordningen er en egen ordning utenfor merverdiavgiftsloven. For å forstå ordningen, er det likevel en fordel å ha kjennskap til merverdiavgiftssystemet. Det er imidlertid også særregler i ordningen som avviker fra merverdiavgiftslovens (mval.) system.

Bakgrunnen for ordningen

Helsetjenester er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3–2 og helseforetakene driver i all hovedsak virksomhet som ikke er avgiftspliktig. Ved innkjøp av varer og tjenester til helseforetakene har derfor merverdiavgift historisk vært en kostnad

fordi det ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser.

Formålet med denne nye ordningen er å fremme likebehandling ved å stimulere til kjøp av tjenester fra eksterne leverandører istedenfor egenproduksjon. Dette er typisk ment å gjelde vaskeritjenester, IT, renhold, regnskap mv. Gjennom kompensasjonsordningen vil det med andre ord ikke bli en merverdiavgiftskostnad ved kjøp av slike tjenester, og politisk ønskes det på denne måten å fjerne incitamentet til å utføre slikt arbeid med egne ansatte. Siden helseforetakene er finansiert av staten, blir kompensasjonsordningen også en del av finansieringsordningen.

Det er en forutsetning for ordningen at helseforetaket mottar en faktura med merverdiavgift. Imidlertid er kompensasjonsretten utvidet i noen tilfeller til en sjablongløsning. Denne er beskrevet i punktet Sjablongregler – kompensasjon for fakturaer uten merverdiavgift.

Noen tips til hva revisor bør kontrollere

- At helseforetakene ikke endrer prinsipper for aktivering som følge av at investeringer ikke er kompensasjonsberettiget
- At dette er en finansieringsordning: Hvis helseforetaket ikke husker å fremsette krav om kompensasjon, så kan det miste støtte pga. budsjettavkortning
- At helseforetakene er kjent med begrensningene i ordningen og har systemer for å skille på hva som gir rett til kompensasjon og hva som ikke gjør det
- Bokføring; spesifikasjoner og kontrollspor

Avgrensninger mot økonomisk aktivitet, investeringer og leasing

Helseforetakene kan ikke få kompensert merverdiavgift for alle sine kostnader. I det følgende går vi igjennom avgrensningene i regelverket.

Det ytes ikke kompensasjon for kostnader knyttet til en virksomhet som driver «økonomisk aktivitet». For aktivitet som ikke dekkes av den offentlige støtten til helseforetakene, gis det heller ikke kompensasjon etter denne ordningen. Som en følge av dette vil det ikke foreligge rett til kompen-

sasjon etter denne ordningen dersom det foreligger rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven eller rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven. (Dette er også behandlet i punktet Begrensninger i kompensasjonsretten).

Refusjonsordningen gjelder heller ikke investeringer (anleggsmidler som balanseføres). Bakgrunnen for denne avgrensningen er todelt. For det første treffer ikke formålet med refusjonsordningen investeringer, slik at det ikke er like viktig at disse omfattes. For det andre, vil det være svært store årlige variasjoner i investeringer, som vil gjøre avkortningen av budsjettet tilnærmet umulig.

Grensen for hva som anses som en investering, er det aktiverbare beløpet for helseregioner som følger av felles regnskapshåndbok for helseregionene kapittel 10.1.2.2. Det betyr at grensen som hovedregel er kr 100 000. Det er presisert av Helsedirektoratet at beløpsgrensen for kompensasjonsordningen er inkludert merverdiavgift.

For en revisor kan det være grunn til å være oppmerksom på at kompensasjonsordningen vil kunne gi incentiv til å kostnadsføre fremfor å balanseføre anskaffelser i 2017. Det er også grunn til å tro at Helsedirektoratet vil overvåke om det skjer en dramatisk endring blant helseforetakenes praksis for kostnadsføring eller aktivering.

Ifølge Helsedirektoratet vil en eventuell innføring av nøytral merverdiavgift for investeringer tidligst skje når man har tilstrekkelige erfaringer fra ordningen som trådte i kraft ved årsskiftet. Det foreligger imidlertid ingen konkrete planer om dette pr. dags dato.

Vi mener det er fornuftig å avvente med en eventuell inkludering av investeringer i ordningen. Med innføring av ordningen slik den er i dag, kreves det betydelig omstilling og tilpasninger hos helseforetakene. Beløpsmessig store investeringer ville gjort innføringen ytterligere komplisert, også med hensyn til avkortninger i budsjettet.

Den nye ordningen gjelder heller ikke operasjonell og finansiell leasing, med unntak av programvarelisenser (og tilsvarende lisenser) som det likevel gis kompensasjon for. Bakgrunnen for denne avgrensningen er at helseforetakene ikke skal vri sine innkjøp fra investeringer til å

leie driftsmidler. Det er etter vårt syn fornuftig.

Begrensninger i kompensasjonsretten

For løpende kostnader foreligger det følgende begrensninger i retten til kompensasjon:

- a. Kostnader det er fradragsrett for etter merverdiavgiftsloven eller kompensasjonsrett etter kompensasjonsloven

Dette er en naturlig begrensning slik at helseforetaket ikke kan oppnå refusjon av samme merverdiavgift gjennom flere ulike ordninger.

- b. Kostnader ved forvaltning, vedlikehold og drift av fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer.

Her er det likevel et unntak for boliger brukt til rekruttering samt for bedriftskantiner.

- c. For inngående merverdiavgift på anskaffelse, drift og vedlikehold av personkjøretøy

Det ytes eksempelvis ikke kompensasjon for mva knyttet til leie av parkeringsplasser.

Imidlertid foreligger det en del unntak.

Det gis kompensasjon for:

- Kommandobiler og utrykningskjøretøy som følger vanlig utrykningsmerking
- Biler som er spesielt beregnet til bruk for pasienttransport

Foreløpig mangler det nærmere retningslinjer for hva som ligger i «spesielt beregnet til bruk for pasienttransport». For eksempel kan biler brukt til transport av psykisk syke være et tilfelle hvor det vil være usikkert om man kan få kompensasjon fordi det ikke nødvendigvis er behov for tilpasninger av slike biler.

- Biler som benyttes til ambulerende pasientbehandling

- d. Kostnader som viderefaktureres og som i siste ledd brukes i virksomhet utenfor kompensasjonsordningen

Før helseforetaket fører avgiften til fradrag, må de være kjent med om kostnaden helt eller delvis skal viderefaktureres. Hvis ja,

må det undersøkes om mottaker er en del av kompensasjonsordningen før avgiften fradragsføres. Det stilles høye krav til kunnskap om både forbruk og ordningen hos den som attesterer og håndterer avgiftsbehandlingen hos det enkelte helseforetak.

e. Kostnader til tjenestereiser

Det gis ikke kompensasjon for kostnader til tjenestereiser (verken reise eller opphold).

Helsedirektoratet har opplyst at dette både gjelder tjenestereiser som refunderes den ansatte og slike kostnader som blir fakturert til helseforetak direkte. Det er i den forbindelse presisert at hvis reise eller opphold faktureres i forbindelse med møter, kongresser e.l., «*vil verken reiseutgifter (fly, tog, buss, ferge, leiebil etc.) eller hotellovernatting være omfattet av ordningen*».

Til sammenlikning vil en avgiftspliktig virksomhet ha fradragsrett for slike kostnader under merverdiavgiftsloven, forutsatt at tjenestereisen har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, jf. mval. § 8–1.

f. Kostnader til leie av lokaler

Det gis likevel kompensasjon for korttidsleie til møter, konferanser etc. inkludert bespising. I dette tilfellet er det også avvik fra merverdiavgiftsloven, hvor det ikke foreligger rett til fradrag for bespising.

- g. Kostnader til innleie av helsepersonell
- h. Kostnader for private helsetjenester som faktureres fra selskaper som er omfattet av ordningen

Dette kan eksempelvis gjelde fakturering av gjestepasientdøgn. I disse tilfellene har helseforetaket som mottok kostnaden fått kompensert eventuelle mva-kostnader.

Særlig om innleie av fast eiendom og driftskostnader

Selv om det er etablert en egen ordning for kompensasjon av merverdiavgift for helseforetakene, utvides *ikke* adgangen til frivillig mva-registrering for utleiende av fast eiendom tilsvarende, jf. mval. § 2–3 (1). Det er fremdeles ikke adgang til å fakturere helseforetakene med merverdiavgift, og pådratt merverdiavgift vil være en kost-

nad hos gårdeier som ikke kan lempes videre til helseforetakene over husleien.

Helseforetakene har imidlertid rett til fradrag for løpende driftsutgifter som strøm, nettleie, renhold etc. Det kan derfor være hensiktsmessig å vurdere om disse kostnadene bør stiles direkte til helseforetakene og ikke via gårdeier for å unngå en avgiftskumulasjon.

Sjablongregler – kompensasjon for fakturaer uten merverdiavgift

Som nevnt innledningsvis er hovedregelen at kjøp av varer og tjenester hvor det er oppkrevd merverdiavgift, utløser rett til kompensasjon av merverdiavgift i denne ordningen.

Ved kjøp av:

- helsetjenester fra private aktører som ikke er en del av ordningen,
- ambulansetjenester og
- enkeltoppgjør fra Pasientreiser

har helseforetakene rett til 5 % kompensasjon selv om det ikke er mva på fakturaen.

Formålet med dette er å ta hensyn til at private aktører ikke har fått samme rett til kompensasjon og at det ligger en «innbakt» mva-kostnad i regningen.

Ved kjøp av h-reseptmidler via Helfo, har helseforetakene rett til kompensasjon for 20 % av fakturaen selv om det ikke er oppkrevd mva på denne.

For oss som jobber med merverdiavgift er det ganske overraskende at helseforetakene oppnår kompensasjon selv om det ikke er mva på fakturaen. Her bør det etableres gode rutiner for når sjablongen skal benyttes.

Kjøp av varer og tjenester fra utlandet

Kjøp av fjernleverbare tjenester (tjenester som etter sin art ikke er knyttet til et bestemt fysisk sted) fra utlandet skal det svares merverdiavgift for gjennom såkalt «snudd avregning» («reverse charge») hvis tjenesten er avgiftspliktig ved salg i Norge. Dette gjelder også for næringsdrivende og offentlige virksomheter uten avgiftspliktig virksomhet etter merverdiavgiftsloven, jf. mval. §§ 3–30 (2) og 11–3.

Den utgående avgiften må rapporteres inn på en egen mva-melding for omvendt

avgiftsplikt (RF 0005), ev. på ordinær skattemelding for merverdiavgift (RF 0002) hvis virksomheten er mva-registrert.

Ved kjøp av varer skal det beregnes innførselsmerverdiavgift, jf. mval. § 3–29. For virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsregisteret, skal import-mva innbrettes på den ordinære skattemeldingen for merverdiavgift (RF 0002 post 9–11). For andre ikke-registrerte vil betaling skje direkte til tollvesenet.

Det gis derfor også kompensasjon for slike kostnader. Kompensasjonen tas med på kompensasjonsoppgaven. Det blir altså rapportering på flere skattemeldinger ved innførsel av varer og tjenester, noe som kan by på utfordringer.

Sosiale kostnader

Til slutt nevner vi at det er forskjell mellom merverdiavgiftslovens begrensninger i fradragsrett for velferdskostnader (mval. § 8–3) og reglene for merverdiavgiftskompensasjon.

Helsedirektoratet har presisert at det for eksempel ytes kompensasjon for utgifter i forbindelse med julebord. Budsjettnøytralitet til tross, vi antar det er grunn til å se frem til årets julebord i helseforetakene.

Innsendelse av oppgave

Det skal leveres én felles kompensasjonsoppgave for hvert regionale helseforetak. Alle tilhørende helseforetak, de felleskontrollerte virksomhetene og de 12 private ideelle institusjonene leverer inn sitt kompensasjonskrav til det tilhørende regionale helseforetaket.

Kompensasjonskravet fremsettes terminvis i tomåneders-terminer, tilsvarende som etter merverdiavgiftsloven. Oppgavefristen er én måned og ti dager etter utløpet av terminen, likevel 31. august for tredje termin og 1. desember for 5. termin.