

Revisjon av merverdiavgiftskompensasjon

Skattedirektoratet og Finansdepartementet har publisert en rekke uttalelser i forbindelse med revisjon av merverdiavgiftskompensasjon. Denne artikkelen oppsummerer uttalelsene og kravene til revisor.



Statsautorisert revisor og siviløkonom
Henning Stokke
Seniorrådgiver i Skatte-
direktoratet, Juridisk avdeling

Kort om ordningen

Formålet med merverdiavgiftskompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet, gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner samt visse private og ideelle virksomheter.¹

Konkurransevridning kan for eksempel oppstå i tilfeller hvor en kommunes eller fylkeskommunes egen produksjon av en vare eller tjeneste skjer uten plikt til å beregne merverdiavgift, mens anskaffelse av en tilsvarende vare eller tjeneste fra private blir avgiftsbelagt. Kommunen eller fylkeskommunen kan da ha en økonomisk fordel av at disse tjenestene blir utført med egne ansatte, i stedet for å kjøpe tjenestene fra en næringsdrivende.²

Gjeldende rett

Krav om revisjonsattest ved levering av merverdiavgiftskompensasjonsmeldinger følger av [skatteforvaltningsloven](#) § 8-7. Det fremgår av loven at både

kommunerevisor og statsautorisert revisor kan attestere et kompensasjonskrav.

Kravene til revisors kontrollarbeid er nærmere regulert i [merverdiavgiftskompensasjonsforskriften](#) § 4. Det fremgår av første ledd av forskriften § 4 at ved innsending av skattemeldingen skal det foreligge en underskrevet attest fra revisor som underlagsdokumentasjon i regnskapet. Attesten skal inneholde en 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».

Uttalelse av 2. mars 2004

Finansdepartementet publiserte en [fortolkningsuttalelse 2. mars 2004](#) som avklarte en rekke spørsmål om merverdiavgiftskompensasjonsordningen. I uttalelsen omtales revisor-bekreftelser og muligheten for revisor til å attestere med bemerkning.³

Uttalelsen skiller mellom to typetilfeller. I det første typetilfellet er revisor i *tvil* om kompensasjonskravet er riktig, mens i det andre typetilfellet mener revisor at kompensasjonskravet er *feil*.

I det første typetilfellet, hvor revisor er i *tvil* om et krav er kompensasjonsberettiget, så fremgår det at revisor kan attestere kravet, gitt at det samtidig sendes en bemerkning til skattemyndighetene. Dette kan være tilfelle hvis revisor ikke rekker å gjøre nødvendige avklaringer med skattemyndighetene før kravet foreldes. Når spørsmålet er avklart, kan det sendes inn en korrigert oppgave og tilbakebetales eventuelt for høyt utbetalt beløp.

I det andre typetilfellet, hvor revisor mener at kompensasjonskravet er *feil*, så fremgår det at revisor derimot ikke skal attestere kravet. I dette tilfellet kan det oppstå en konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor. Dette fordi den kompensasjonsberettigede, eksempelvis en kommune, kan ha vært uenig med revisor. Senere kan det vise seg at det ikke forelå noen feil og kommunen har tapt penger på grunn av revisors manglende attestasjon. Departementet skriver at dette tilfellet i så fall vil reguleres av alminnelige erstatningsrettslige prinsipper og være en sak mellom revisor og kommunen.

1 Se [merverdiavgiftskompensasjonsloven](#) § 1.

2 Se [Ot.prp. nr. 18. \(1994 – 1995\)](#) punkt 1.

3 Se punkt 3.7 i [fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004](#).

Uttalelse av 15. desember 2004

I etterkant av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse publiserte Skattedirektoratet en [prinsipputtalelse 15. desember 2004](#). Denne prinsipputtalelsen gir ytterligere veiledning om hvordan revisor skal forholde seg til de to typetilfellene nevnt ovenfor. I tillegg slås det fast at revisor må legge til grunn en *lav vesentlighetsgrense i sin kontroll*.

I det første typetilfellet, hvor situasjonen er at revisor er i berettiget tvil om kravet er korrekt, og ikke rekker å avklare spørsmålet før kravet foreldes, fremgår det i uttalelsen at Skattedirektoratet legger Finansdepartementets vurdering til grunn. Revisor kan i dette tilfellet attestere uten forbehold. Det som er nytt i denne uttalelsen, er at Skattedirektoratet mener at adgangen til å ta forbehold er forutsatt kun brukt i unntakstilfeller. I tillegg mener direktoratet at behovet for å ta forbehold dessuten vil avta etter hvert som kompensasjonsordningen får satt seg. Videre, hvis revisor senere finner at beløpet likevel ikke var kompensasjonsberettiget, må dette rettes ved at det sendes inn en korrigerende oppgave.

I det andre typetilfellet, hvor situasjonen er at revisor finner at kravet er feil, fremgår det i uttalelsen at Skattedirektoratet også på dette punktet legger Finansdepartementets vurdering til grunn. Revisor skal i dette tilfellet ikke attestere kompensasjonskravet. Det som er nytt i denne uttalelsen, er at Skattedirektoratet mener revisor i dette tilfellet må sende kompensasjonskravet tilbake til den kompensasjonsberettigede for retting. Hvis feilen ikke rettes, skal revisor ikke attestere. Direktoratet mener i tillegg at det i den forbindelse ikke gjelder en vesentlighetsgrense. Dette fordi forskriftens nr. 2 – som omhandler attestasjon av beløpet – i motsetning til forskriftens nr. 3, som omhandler omfanget av kontrollen, ikke er knyttet opp til god revisjonsskikk.

Uttalelse av 8. mars 2012

8. mars 2012 sendte Finansdepartementet [brev til Den norske Revisorforening](#) med

veiledning i forbindelse med revisors kontroll av merverdiavgifts-kompensasjon.

Finansdepartementet skriver at det er viktig at revisor i forbindelse med attestasjon foretar en selvstendig vurdering av om vilkårene i [merverdiavgiftskompensasjonsloven](#) § 2 første ledd bokstav c er oppfylt.⁴ Etter departementets syn er den sentrale oppgaven for revisor å kontrollere om den private virksomheten yter en tjeneste innenfor helse, sosial eller undervisning som er *løvpålagt* for kommunen eller fylkeskommunen. Revisors kontroll av om kompensasjonskravet oppfyller dette vilkåret, må foretas ut fra de aktuelle *tildelingsvedtakene* fra kommunen. Dersom et vedtak på en tjeneste ikke viser til en av lovhjemplene som omfattes av kompensasjonsordningen, kan det ikke legges til grunn at tjenesten omfattes av kompensasjonsordningen. De private virksomhetene må videre ha kopi av vedtakene i sitt regnskap. Dersom kopi ikke foreligger, kan kompensasjonskravet etter departementets syn ikke anses dokumentert.

Brevet har også konkrete forslag til tekst som Finansdepartementet mener kan tilgjengeliggjøres på Revisorforeningens nettside. Teksten er eksempler på formuleringer som kan brukes i revisors beretning.

Uttalelse av 13. oktober 2021

13. oktober 2021 sendte Finansdepartementet [brev til Ernst & Young](#) med veiledning knyttet til hvordan revisor skal håndtere dokumentasjonskravene, spesielt i lys av GDPR.

I brevet gjentas fra brevet til Revisorforeningen fra 2012 at kontrollen skal være basert på *vedtakene* fra kommunen. Konkret innebærer det at kopier av

vedtakene skal være med som underlagsdokumentasjon i regnskapet. Videre skriver departementet at enkelte opplysninger i vedtakene likevel kan sladdes eller anonymiseres. For at skattemyndighetene imidlertid skal være i stand til å gjøre en meningsfull kontroll av om vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon er oppfylt, må det imidlertid foreligge opplysninger om hvilken *lovhjæmmel* vedtakene bygger på.

Departementet skriver i tillegg at det ikke er avgjørende om den nødvendige informasjonen fremkommer i form av kopier av vedtakene eller på en annen måte, for eksempel i en skriftlig sammenstilling av opplysningene fra vedtakene. Det er imidlertid viktig at en slik sammenstilling må være *utstedt av kommunen*, og at oversikten må gi de opplysningene revisor trenger for å kunne attestere kompensasjonskravet. Når det konkret gjelder heldøgns helse- og omsorgstjenester, så må det være mulig å koble den relevante informasjonen i hvert enkelt vedtak med en konkret boenhet, likevel slik at også boenheten (adressen og bolig- eller seksjonsnummeret mv.) kan anonymiseres.

Uttalelse av 8. april 2022

Som en oppfølging av dette brevet publiserte [Skattedirektoratet en prinsipputtalelse 8. april 2022](#) som gir ytterligere veiledning til revisor om hvilken dokumentasjon som må foreligge i regnskapet.

I uttalelsen legger Skattedirektoratet departementets vurdering til grunn. I stedet for å legge ved selve vedtakene kan kommunen gi opplysninger fra vedtakene i andre dokumenter. Forutsetningen er imidlertid, som i brevet fra departementet ovenfor, at det må gis de opplysninger revisor trenger for å kunne kontrollere at virksomheten er omfattet av kompensasjonsordningen. Denne dokumentasjonen må være utarbeidet av kommunen.

Det som er nytt i denne uttalelsen, er en rekke konkrete eksempler på hvordan oppstillingen fra kommunen kan se ut,

⁴ Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c angir hvilke private eller ideelle virksomheter som er kompensasjonsberettigede. Det er private eller ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov.

hvis selve vedtakene ikke blir oversendt. Det fremgår at det som kreves gjengitt fra vedtaket kan være stikkordsmessig og kort beskrevet. Et minimum som kreves er likevel opplysninger om vedtaksdato, hjemmel, beskrivelse av tjenesten, periode og klientinformasjon.

Oppsummert

Oppsummert viser uttalelsene at revisor må utføre en rekke kontrollhandlinger i forbindelse med revisjon av merverdiavgiftskompensasjon.

Revisor må anvende en *lav vesentlighetsgrense* ved revisjon av merverdiavgiftskompensasjon. Hvis revisor mener kompensasjonskravet er *feil*, skal revisor ikke signere kompensasjonskravet. Hvis revisor er i *tvil* om kompensasjonskravet er riktig, skal revisor signere kompensasjonskravet med et forbehold.

Videre må revisor innhente vedtakene, som skal ligge ved virksomhetens regnskap. Revisor må kontrollere om virksomheten yter en tjeneste som er *lovpålagt* for kommunen eller fylkeskommunen. Hvis vedtakene er sladdet, må det foreligge tilstrekkelig med opplysninger slik at det er mulig å kontrollere om vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon er oppfylt, bl.a. hvilken *lovhjemmel* vedtakene bygger på.

Hvis revisor ikke mottar vedtakene, men i stedet mottar en skriftlig sammenstilling av opplysningene fra vedtakene, så er det viktig at en slik oppstilling er *utstedt av kommunen*. I tillegg må oversikten inneholde tilstrekkelig med opplysninger som revisor trenger for å kunne kontrollere og attestere kravet.

Særlig om forbehold

Skattedirektoratet uttalte i prinsipputtalelsen fra 2004 at muligheten til å gi et forbehold ved *tvil* er forutsatt kun brukt i unntakstilfeller, og at behovet dessuten vil avta etter hvert som kompensasjonsordningen får satt seg. Det kan stilles spørsmål om kompensasjonsordningen nå – 20 år etter at prinsipputtalelsen ble utgitt – har satt seg? Etter artikkelforfatterens

Hvorfor revisorattestasjon?

Helt fra den første begrensede [merverdiavgiftskompensasjonsordningen](#) fra 1995 har det vært krav til attestasjon fra revisor.⁷ Kravet til revisorsattestasjon ble videreført i gjeldende [merverdiavgiftskompensasjonsordning](#) fra 2004.⁸ Departementet begrunnet dette med at siden merverdiavgiftskompensasjonsordningen ble en ren utbetalingsordning som kan sammenlignes med andre utbetalingsordninger, slik som trygdeutbetalinger, sosialhjelp eller næringsstøtte, så er kontrollbehovet større enn ved vanlige skattemeldinger for merverdiavgift.⁹ Vanlige skattemeldinger for merverdiavgift krever ikke revisorattestasjon.

I tillegg er innsendingen av et kompensasjonskrav en egenfastsetting. Meldingen anses ikke som levert hvis den ikke er attestert av revisor.¹⁰ Hensikten med kravet om revisorattestasjon er ment å være at revisor nettopp skal stå inne for kravet. Revisor skal kontrollere for myndighetene når kravet blir sendt. På denne måten skal myndighetens kontrollbehov avlastes, og revisor skal “kontrollere for avgiftsmyndighetene” når kravet blir innsendt.¹¹

Skatteetaten utbetaler årlig ca. 27 milliarder kroner i merverdiavgiftskompensasjon til offentlige virksomheter.¹² Kompensasjonsordningen er således en ikke ubetydelig utbetalingsordning. Merk også at Skatteetaten kan sanksjonere revisors brudd på plikter ved kompensasjonsordningen ved å innrapportere revisor til Finanstilsynet eller anmelde forholdet.¹³

syn taler tiden som er gått siden uttalelsen ble publisert som et argument for at ordningen nå har satt seg. Det bør dermed ikke være et like stort behov for å attestere kompensasjonskrav med forbehold som tidligere.

Skatteetaten ønsker heller *ikke* at revisor skal ta forbehold i revisjonsberetningen, men at revisor skal ta et klart standpunkt til om kravet i skattemeldingen er kompensasjonsberettiget.⁵ Dette fordi det er vanskelig å bygge på revisors kontroll når revisor tar forbehold, fordi kriteriene for å få kompensasjon ikke er avklart. Skatteetaten forventer også at revisor skal sette seg inn i regelverket. Manglende kunnskap om regelverket skal ikke godtas som unnskyldning for ikke å gjøre de kontroller som er påkrevd.⁶

7 Se [Ot.prp. nr. 18. \(1994 – 1995\)](#) punkt 2.2.4.

8 Se [forskrift om mva-kompensasjon til kommuner mv. § 4](#) og [skatteforvaltningsloven § 8-7](#).

9 Se [Ot.prp. nr. 1 \(2003- 2004\)](#) avsnitt 20.8.5.

10 Se [merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10](#) fjerde ledd.

11 Se [Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene 4. februar 2011](#).

12 Se side 5 i [Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter \(2021–2022\)](#) av 9. november 2021.

13 Se Skattedirektoratets melding nr. 5/2022: [Reaksjoner overfor revisorer som har misligholdt sine plikter - Skatteetaten](#) av 20. desember 2022.

5 Se side 26 i [Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter \(2021–2022\)](#) av 9. november 2021.

6 Se side 25 i [Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter \(2021–2022\)](#) av 9. november 2021.