

Skatteetaten

---

[Rettskilder](#) [Uttalelser](#)

---

# Merverdiavgiftsloven § 3-2 og kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a og § 4 annet ledd nr 4 - vaksinasjoner og smittevernråd knyttet til utenlandsreiser

PRINSIPPUTTALELSER | Publisert: 11.12.2014 | Avgitt: 26.09.2014

## Skattedirektoratets brev av 26. september 2014.

I Skattedirektoratets brev til en kommune av 26. september 2014 uttales det:

"Vi viser til Deres brev av 10. oktober 2013 til Helse- og omsorgsdepartementet hvor det tas opp diverse spørsmål i forbindelse med kommunens vaksinasjonskontor som tilbyr innbyggerne helseråd, smittevernråd og vaksinerings for utenlandsreiser.

Som De er kjent med, besvarte Helse- og omsorgsdepartementet ved brev av 21. mars 2014 enkelte spørsmål samtidig som saken ble videresendt Finansdepartementet, som den 28. mars 2014 videresendte resterende spørsmål til Skattedirektoratet for behandling.

Reisevaksinasjonsarbeidet som nevnt finansieres etter det opplyste dels ved at pasientene betaler for vaksinerne og dels betaler pasientene et konsultasjonsgebyr. Videre opplyses det at denne aktiviteten med vaksiner mv. utføres utelukkende av helsepersonell autorisert etter helsepersonellovens §§ 48 og 49 (sykepleiere samt lege med spesialitet i allmenn- og samfunnsmedisin).

For det første er det spørsmål om disse tjenestene er omfattet av unntaket for merverdiavgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 3-2 om helsetjenester mv. I så fall vil kommunen ha kompensasjonsrett for merverdiavgift på anskaffelser til aktiviteten med hjemmel i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 2 første ledd bokstav a, med mindre unntaket for kompensasjonsrett i lovens § 4 annet ledd nr 4 (konkurranseregelen) kommer til anvendelse.

Merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd lyder slik:

- (1) Omsetning og formidling av helsetjenester er unntatt fra loven, herunder tjenester som
- a) omfattes av helse- og omsorgstjenesteloven og spesialisthelsetjenesteloven
  - b) omfattes av tannhelsetjenesteloven, samt tanntekniske tjenester
  - c) omfattes av folketrygdloven kapittel 5 og 10

d) ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven e) ytes av bedriftshelsetjenesten

Som gjengitt innledningsvis, utføres reisevaksinasjonsarbeidet her utelukkende av helsepersonell autorisert etter helsepersonellovens §§ 48 og 49. Videre er tjenestene som ytes av en slik art at de naturlig faller innenfor yrkesgruppens virksomhet.

Vi anser følgelig at reisevaksinasjonsarbeidet fra kommunen her faller inn under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-2 slik at kommunen derved ikke skal beregne avgift av de beløpene som mottas for vaksinerne og konsultasjonene. Følgelig foreligger det heller ikke fradragsrett for kommunen etter merverdiavgiftsloven for merverdiavgift på utgiftene til denne tjenesteytingen.

Imidlertid har kommunene generell kompensasjonsrett for merverdiavgift, jf kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a. Spørsmålet er derfor om tjenestene som ytes i dette tilfellet rammes av konkurranseregelen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4. Etter bestemmelsen ytes det likevel ikke kompensasjon når kommunen driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. I forarbeidene til bestemmelsen, jf Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) side 200 og 2001, heter det følgende:

"Begrensningen som foreslås er utformet med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsapparat. For å omfattes av forbudet mot statsstøtte må støttemottakeren være et foretak i EØS-avtalens forstand. I følge rettspraksis innebærer foretaksbegrepet at forbudet kommer til anvendelse på enhver enhet som driver økonomisk aktivitet. Med økonomisk aktivitet, menes en virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked....

Forbudet mot statsstøtte i EØS-avtalen får bare anvendelse dersom støtten vrir eller truer med å vri konkurransen. Underforstått ligger en slik begrensning også i begrepet økonomisk aktivitet. Det er kun i forbindelse med virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked at støtte til et foretak kan vri eller true med å vri konkurransen. For å klargjøre dette er det i den begrensningen som foreslås i kommunesektorens rett til kompensasjon likevel tatt inn som et vilkår at begrensningen bare gjelder dersom den aktuelle virksomheten kan være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget."

Begrensningen i § 4 annet ledd nr 4 kommer ikke til anvendelse på økonomisk aktivitet innenfor et område hvor kommunen har lovpålagt ansvar som eksempelvis på helseområdet, jf proposisjonen side 200. Imidlertid har Helse- og omsorgsdepartementet i brev av 21. mars 2014 konkludert med at tjenestene i denne saken ikke kan anses som en del av kommunens lovpålagte oppgaver etter henholdsvis helse- og omsorgstjenesteloven § 3-1 og smittevernloven § 6-1.

I brevet fra kommunen heter det bl a at "[s]elv om vi finansierer deler av tjenesten ved å kreve inn egenbetaling har ikke intensjonen med tiltaket vært å drive økonomisk virksomhet". Til det vil vi bemerke at det at borgerne eventuelt bare betaler en egenandel i.f.t kostnadene for tjenestene som ytes, ikke utelukker at virksomheten er av økonomisk art.

I denne saken dreier det seg altså om reisevaksinasjonsarbeid som er utenfor det lovpålagte for kommunen, den enkelte har ikke rettskrav på tjenestene. Videre utføres tjenestene typisk også av private vaksinasjonsklinikker som i likhet med kommunen ikke har fradragsrett for merverdiavgift på utgiftene, og hvor eneste finansieringskilde for de private er vederlaget som tas fra kundene. Følgelig legger vi til grunn at det foreligger en aktuell konkurranse mot disse private virksomhetene som gjør at kommunens tjenester her rammes av bestemmelsen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4. Det sentrale etter denne bestemmelsen er nettopp at kommunen ikke skal ha to finansieringskilder, dvs både kompensasjon og vederlag for tjenestene når kommunen utfører tjenestene i samme marked som private vaksinasjonsklinikker uten kompensasjonsrett.

Etter dette konkluderer vi med at kommunens reisevaksinasjonsarbeid verken berettiger til fradragsrett etter merverdiavgiftsloven (det skal da heller ikke beregnes utgående merverdiavgift av egenandelen/vederlaget som mottas) eller kompensasjon for merverdiavgift etter kompensasjonsloven."





## Skattedirektoratet

Saksbehandler  
Distein Aamodt

Deres dato  
27. mai 2004

Vår dato  
15. desember 2004

Telefon  
22 07 71 75

Deres referanse

Vår referanse  
2004/03458 FN-AV/PAs  
777.1

Norges kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 OSLO

### KOMPENSASJONSORDNINGEN FOR MERVERDIAVGIFT – REVISORATTEST

Vi viser til Deres brev til Finansdepartementet av 27. mai 2004 vedrørende ovennevnte, som vi har fått oversendt for behandling.

I brevet vises det til uttalelser om krav til revisorattest i Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004 vedrørende kompensasjonsordningen pkt. 3.7 og vårt brev av 18. mai 2004. De oppfatter vårt brev slik at det kan reises tvil om hva revisors attestasjon innebærer.

På bakgrunn av at kravene til revisors kontroll er knyttet opp til Den norske Revisorsforenings revisjonsstandard RS 800 "Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål", bemerker De at revisor som finner feil i oppgaven, vanligvis vil ta saken opp med den kompensasjonsberettigede, og be om at feilen rettes, men at revisor ikke har myndighet til å kreve at feilen rettes. Videre vises det til at vesentlighet er et sentralt begrep innenfor revisjon, jf. RS 800. Fra revisors side gjøres det alltid vurderinger i forhold til konkrete feil, og en samlet vurdering i forbindelse med selve attestasjonen. De anser at revisor ikke skal avlegge oppgaven, men se til at denne ikke inneholder vesentlige feil, og avgi en uttalelse på at dette er tilfellet. Endelig tolker De Finansdepartementets fortolkningsuttalelse slik at revisor har anledning til å gi uttalelse med forbehold eller presisering i samsvar med RS 800, men reiser spørsmål om Skattedirektoratet gir uttrykk for et annet syn i sitt brev av 18. mai 2004.

Avslutningsvis bemerker De at det ikke lenger vil være snakk om revisjon hvis revisor skal avgi en uttalelse uten å legge til grunn prinsippene for god revisjonsskikk. I realiteten vil man da ha beveget seg over i en situasjon der 100% av oppgavene skal kontrolleres, og der begrep som vesentlighet og risiko ikke lenger har noen mening og funksjon. En slik kontroll anføres å kreve langt større ressurser enn det som var forutsatt.

De påpeker også at det er uhensiktsmessig og uheldig at uttalelse som vedlegg til attestasjonen ikke kan leveres inn på Altinn. Det er tungvint å måtte sende brev i alle tilfeller der det er tatt inn forhold i uttalelsen som revisor mener fylkesskattekontoret må få kunnskap om.

#### Skattedirektoratet skal bemerke:

Etter kompensasjonsloven § 8 skal grunnlaget for kompensasjonskrav "kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor". Nærmere regler er gitt i forskrift av 12. desember 2003 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (forskrift nr. 128) § 4. Bestemmelsens annet ledd lyder:

Postadresse

Postboks 6300, Etterstad  
0603 Oslo  
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse

Fredrik Selmers vei 4  
Org. nr. 974761076

Sentralbord

22 07 70 00  
Telefaks  
22 07 71 08

*"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".*

Bakgrunnen for ordningen med revisorattest er at kompensasjonsordningen er en ren utbetalingsordning, hvor behovet for kontroll er større enn ved vanlige omsetningsoppgaver for merverdiavgift, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kap 20.8.5. Og av ressurs hensyn var det et ønske om at arbeidet med å kontrollere oppgavene som utgangspunkt ikke skulle ligge hos fylkesskattekontorene, men hos revisor. Sagt med andre ord er kontrollen delvis flyttet ut til revisor, og oppdrag med å attestere oppgaver etter kompensasjonsloven § 8 er således ikke et ordinært revisjonsoppdrag, men har et sterkt preg av å være et offentlig kontrolloppdrag.

Revisor må ta stilling til den enkelte søknad om kompensasjon. Etter forskrift nr. 128 § 4 annet ledd nr. 3 skal **omfanget av kontrollen** være i henhold til god revisjonsskikk, jf. RS 800. En attestasjon innebærer at revisor bekrefter at regnskapet er riktig med høy grad av sikkerhet, og følgelig er det ikke et generelt krav om at alle bilag skal kontrolleres. Etter god revisjonsskikk skal revisor ved fastsettelsen av sin vesentlighetsgrense vurdere hvem som er brukere av revisjonsbekreftelsen og hvilke feil som vil påvirke dennes beslutning. Mottaker av oppgaven er her offentlig myndighet i tilknytning til en ren utbetalingsordning. I forhold til omfanget av kontrollen må revisor derfor legge til grunn en lav vesentlighetstærskel.

Dersom revisor finner at noe er **feil**, må imidlertid vedkommende sende oppgaven tilbake til den kompensasjonsberettigede for retting. Revisor har riktignok ikke myndighet til å gi pålegg om retting, men vil indirekte ha slik myndighet. For hvis feilen ikke rettes, skal revisor nekte attestasjon, i og med at det oppgitte beløp da helt eller delvis ikke vil være kompensasjonsberettiget, jf. forskrift nr. 128 § 4 annet ledd nr. 2. Det gjelder i denne forbindelse ingen vesentlighetsgrense. Paragraf 4 annet ledd nr. 2 om at revisor skal attestere på at "oppgitt beløp er kompensasjonsberettiget" er – i motsetning til bestemmelsens nr. 3 om omfanget på kontrollen – ikke knyttet opp til god revisjonsskikk og RS 800. Bakgrunnen for dette er at kompensasjonsordningen er en ren utbetalingsordning.


Imidlertid kan det være at revisor er i **berettiget tvil** om kravet er korrekt, og ikke rekker å avklare spørsmålet før kravet foreldes. Det er da akseptert at revisor kan attestere oppgaven, og samtidig sende en bemerkning om forholdet til fylkesskattekontoret, jf. Finansdepartementets fortolkningsuttalelse og vårt brev av 18. mai 2004. I slike tilfeller vil imidlertid revisor måtte attestere elektronisk uten forbehold; en slik attestasjon vil – som Den norske Revisorforening legger til grunn i DnRs sirkulære 2004-225 – også dekke de tilfeller at revisor gir tilleggsopplysninger gjennom brev til fylkesskattekontoret. Finner revisor etter nærmere avklaring at beløpet likevel ikke var kompensasjonsberettiget, må dette rettes ved å sende en korri-



gert (lavere) oppgave. Fylkesskattekontoret kan også på bakgrunn av den tilsendte bemerkning gjøre vedtak om korrigerende etter kompensasjonsloven § 14.

Adgangen til å ta forbehold ved berettiget tvil er forutsatt kun brukt i unntakstilfeller. Behovet vil dessuten avta etter hvert som kompensasjonsordningen får satt seg. Skattedirektoratet har derfor ikke funnet grunn til å åpne for at uttalelser skal kunne leveres som vedlegg til attestasjonen på Altnn.

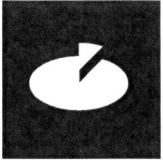
Med hilsen

  
Jarle Nordal  
rådgiver  
Avdeling næring

  
Øistein Aamodt







Skatteetaten

---

[Rettskilder](#) [Uttalelser](#)

---

# Merverdiavgiftskompensasjonsloven - Forståelsen av lovens konkurransebegrensningsregel

PRINSIPPUTTALELSER | Publisert: 30.06.2016 | Avgitt: 27.06.2016

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 27. juni 2016 er generell, men kan få betydning for rettsanvendelsen i Skatteetatens pågående behandling av sakene om kultur- og konserthus.

*Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 27. juni 2016*

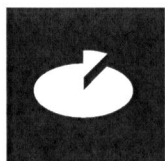
Uttalelsen gjelder forståelsen av lovens konkurransebegrensningsregel som sier at det ikke gis kompensasjon når kommunen driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med private virksomheter. Formålet med begrensningen er å motvirke at kommunene gjennom merverdiavgiftskompensasjon gis bedre konkurransevilkår enn private virksomheter.

Europakommisjonen publiserte 19. mai 2016 en veileder om statsstøtte som etter Finansdepartementets oppfatning endrer hva som anses som økonomisk aktivitet på kulturområdet. De nye retningslinjene kan i flere tilfeller medføre at aktiviteter som tidligere har blitt karakterisert som økonomiske nå vil anses som ikke-økonomiske og dermed kan få merverdiavgiftskompensasjon. Departementet antar likevel at kulturhus fortsatt vil kunne ha aktiviteter som må anses økonomiske, for eksempel større populærkonserter som tilbys i et marked.

[Les departementets uttalelse.](#)







Skatteetaten

---

[Rettskilder Uttalelser](#)

---

# Merverdiavgiftsloven § 3-4 - akuttinnkvartering av asylsøkere

PRINSIPPUTTALELSER | Publisert: 12.04.2016 | Avgitt: 07.04.2016

## Skattedirektoratets fellesskriv av 7. april 2016

Skattedirektoratet har mottatt spørsmål om avgiftsbehandlingen ved akuttinnkvartering av asylsøkere ved masseankomster.

Formålet med akuttinnkvartering ved masseankomster er å sikre et midlertidig og nøkternt innkvarteringsstilbud for personer som søker asyl i Norge i påvente av ledig plass i det ordinære mottaksapparatet (asylmottak). Finansdepartementet har i brev 31. mai 2011 lagt til grunn at asylmottak er en tjeneste som er omfattet av unntaket for sosiale tjenester i merverdiavgiftsloven § 3-4. Asylmottak omfatter transittmottak, dvs. mottak for registrering og intervju, ordinære mottak mens asylsøknaden blir behandlet og ventemottak for asylsøkere som har fått avslag på søknad og venter på iverksettelse av vedtak.

Akuttinnkvartering bygger på en avtale mellom UDI og leverandører som typisk stiller hoteller og campingplasser til disposisjon for formålet. Vi er også kjent med leverandører som har omdisponert kontorbygg til innkvartering av asylsøkere. Akuttinnkvartering skiller seg fra det ordinære mottakssystem ved at de ikke er bundet av det samme regelverket som driftsoperatører av asylmottak. For driftsoperatører i asylmottak stilles det krav til ansattes kompetanse. Videre skal driftsoperatører utarbeide individuelle kartlegginger og tiltaksplaner for mindreårige beboere, drive informasjonsarbeid med videre. Leverandører av akuttmottak skal først og fremst sørge for et overnattingstilbud og servering av mat. Leverandører skal iht kontrakt med UDI i tillegg bl.a sørge for fellesarealer til sosialt samvær, tilgang til vask og tørk av klær, tilgjengelige bleier til barn og andre nødvendighetsartikler til asylsøkerne.

Norge er i henhold til flyktningskonvensjonen av 1951 forpliktet til å ta imot flyktninger som trenger beskyttelse. Ifølge lov 25. april 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og opphold her (utlendingsloven) § 95 skal en utlending som søker beskyttelse (asylsøker) gis tilbud om innkvartering mens saken er til behandling. Det er statens ansvar at det finnes slike innkvarterings- muligheter, og dette organiseres gjennom et system med statlige mottak. Utlendingsdirektoratet (UDI) har ansvaret for etablering og finansiering av asylmottak. Asylsøkerne betaler ikke noe vederlag for tjenesten.

Akutt plasser som UDI har etablert i samarbeid med private leverandører innebærer derfor at mennesker som søker beskyttelse blir tatt hånd om og får dekket sitt grunnleggende behov i medhold av konvensjons- og lovpålagte forpliktelser. Skattedirektoratet finner at privat leverandørs oppfyllelse av denne omsorgstjenesten på vegne av staten etter avtale med UDI yter en avgiftsunntatt sosialtjeneste

etter mval. § 3-4. Den private leverandøren skal således ikke beregne merverdiavgift på sitt vederlag overfor UDI for akuttinnkvartering av asylsøkere. Dette gjelder vederlag som skal dekke både overnatting, bespisning og utlegg for nødvendighetsartikler til asylsøkerne.

Underleverandørers omsetning av varer og tjenester til leverandør av akutt plasser omfattes derimot ikke av unntaket. Omsetning av mat eller cateringtjenester til leverandøren som organiserer bespisningen som en del av sin sosialtjeneste er således avgiftspliktig. Tilsvarende antar vi at eksempelvis salg av administrative tjenester, renholdstjenester eller vektertjenester til leverandør av akutt plasser er avgiftspliktig. Dette er heller ikke tjenester som etter sin art ellers er unntatt fra avgiftsplikten som en sosial tjeneste. Det er oppfyllelse av statens konvensjons- og lovpålagte forpliktelse til å ta hånd om asylsøkerne som gjør at tjenester i form av overnatting og servering av mat i sin helhet kan anses som en sosial tjeneste. Det er derfor leverandørens tjenesteoppfyllelse på vegne av UDI som er utenfor merverdiavgiftsloven, jf. § 3-4. Dersom den leverandøren som har inngått avtale med UDI har overlatt hele oppdraget til en annen virksomhet, legger vi imidlertid til grunn at også denne virksomheten vil kunne omfattes av unntaket for sosiale tjenester.

Når det gjelder utleie av fast eiendom til leverandør av akuttinnkvartering, antas disse unntatt fra avgiftsplikten etter hovedregelen i mval. § 3-11 første ledd.



# Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c - kompensasjon for tjenester etter barnevernloven § 4-4 annet ledd – praksisendring

Publisert 27.01.2016 13:38:00

Aktuelle saker fra rettsavdelingen

Merverdiavgift

Kompensasjon av merverdiavgift

## Skattedirektoratets fellesskriv av 25. januar 2016

Vi viser til Finansdepartementets brev av 8. desember 2015 til Sivilombudsmannen og brev av samme dato til Skattedirektoratet.

Bakgrunnen for brevene er en sak som har versert for Sivilombudsmannen, hvor spørsmålene var om en privat virksomhet hadde rett til kompensasjon for tjenester etter hhv. barnevernloven § 4-4 annet ledd og grunnskoleopplæring for barn dels utført på gård (alternativ opplæringsarena).

Under den forvaltningsmessige behandlingen av disse spørsmålene, la Skattedirektoratet på vanlig måte til grunn at det bare er tjenester som den enkelte har rettskrav på å motta, som anses som lovpålagt etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Tjenester etter bvl. § 4-4 annet ledd oppstiller en plikt for kommunen til å treffe hjelpetiltak, men den enkelte har ikke dermed et rettskrav på tiltak etter bestemmelsen slik lovgivningen her er lagt opp. Når det gjaldt undervisningstjenester på gård, ble det lagt til grunn at det ikke var ytet noen spesialundervisning fra gårdbrukers side, og at det etter undervisningslovgivningen derfor bare var skolens undervisningspersonell som kunne lede og gjennomføre den lovpålagte undervisningen. Medhjelpere som bistår en skole i undervisningsopplegg på alternativ opplæringsarena anses ikke å produsere noen lovpålagt undervisningstjeneste, det er det skolens undervisningspersonell som anses for å utføre.

Ombudsmannen på sin side kom i uttalelsen av 29. januar 2015 til at det ikke var tilstrekkelige holdepunkter for å tolke ordlyden «pålagt å utføre ved lov» i kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c slik at kun lovpålagte tjenester som er forankret i en rettighetsbestemmelse kan danne grunnlag for kompensasjon av merverdiavgift. Ut fra at ombudsmannen i stedet la til grunn en pliktnorm, kom han til at tjenestene etter bvl. § 4-4 annet ledd måtte være omfattet av privates rett til kompensasjon. Når det gjaldt undervisningstjenester, kom ombudsmannen til at virksomheten ikke hadde rett til kompensasjon. Begrunnelsen var at det ikke var dokumentert vedtak på

spesialundervisning. Deretter anvendte ombudsmannen sin pliktnorm på den måten at siden kommunen ikke hadde plikt til å tilby opplæring på alternativ arena, forelå det heller ikke rett til kompensasjon for undervisning på gården.

Ombudsmannens uttalelse ble oversendt departementet til vurdering siden den var i strid med departementets instruks av 2. mars 2004 og senere praksis om hvordan vilkåret "pålagt å utføre ved lov" i kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c skulle forstås.

Finansdepartementet har i sitt brev av 8. desember 2015 vurdert ombudsmannens uttalelse. Skattedirektoratet legger til grunn at det sentrale i korthet er at det etter departementets oppfatning fremdeles bare er tjenester som ytes med hjemmel i rettighetsbestemmelser som gir den private tjenesteyter rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.

Av hensyn til ombudsmannsordningen har departementet likevel lagt til grunn at tjenester etter bvl. § 4-4 annet ledd – hjelpetiltak for barn og barnefamilier, skal anses som omfattet av kompensasjonsloven. Det er kun på "det området" (bvl. § 4-4 annet ledd), jf. departementets formulering i brev av 8. desember 2015 til ombudsmannen side 3 første avsnitt i.f., at det nå er konkludert med at praksis må legges om.

Skattedirektoratet presiserer derfor også for ordens skyld at grunnlaget for å nekte kompensasjon for medhjelpere som yter bistand til grunnskoleopplæring på alternativ opplæringsarena skal fastholdes. Det er kun skolen ved dens undervisningspersonell som kan innfri elevs rettskrav på grunnskoleopplæring for barn etter opplæringsloven, med mindre den private virksomhet yter tjenester med hjemmel i vedtak om spesialopplæring etter opplæringslovens kapittel 5.

Skattekontorene bes etter dette om å endre praksis for tjenester som private utfører med hjemmel i bvl. § 4-4 annet ledd. Ombudsmannens syn på det området skal også legges til grunn ved anmodninger om omgjøring av tidligere vedtak.

#### **Ansvarlig for innhold:**

[Skattedirektoratet](#) [Rettsavdelingen](#) [Avgift](#)

Aktuell for

[Innhold](#) [Aktuelt](#)

---

[Merverdiavgift](#) [Kompensasjon av merverdiavgift](#)

---





[Rettskilder](#) [Uttalelser](#)

## Idrettsanlegg og kompensasjon

PRINSIPPUTTALELSER | Publisert: 04.06.2013 | Avgitt: 24.05.2013

Skattedirektoratets fellesskriv 24.5.2013. Fellesskrivet redegjør for hovedprinsippene i regelverket angående omfanget av kommunenes kompensasjonsrett ved oppføring og drift av idrettsanlegg.

Det uttales i fellesskrivet: "Kompensasjonsretten for kommunene er generell, jf § 2 første ledd bokstav a, men med enkelte begrensninger i § 4.

Etter bestemmelsen i § 4 første ledd må for det første en anskaffelse være kommunens for at det i det hele tatt skal kunne foreligge rett til kompensasjon. Det innebærer at kommunen må være det subjektet som gjennom inngåelse av kontraktene anskaffer varene eller tjenestene og har ansvar samt senere eierskap til f eks idrettsanlegg.

Videre ytes kompensasjon bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Eksempelvis vil et anlegg som anskaffes for å overdras vederlagsfritt til andre ikke være til bruk i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet (jf her også annet ledd nr 3 som uttrykkelig unntar fra kompensasjonsrett salg av fast eiendom). Heller ikke i den grad anlegget skal overlates til andres bruk, vil det foreligge kompensasjonsrett for kommunen ved anskaffelsen, bortsett fra når det skjer til allmennyttig bruk i motsetning til kommersiell bruk. Det anses som innenfor kommunens alminnelige virksomhetsområde i stille idrettsanlegg mv til disposisjon for allmennheten.

Imidlertid må det å stille et idrettsanlegg (vederlagsfritt) til disposisjon for allmennheten (kompensasjonsberettiget), avgrenses mot utleievirksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget, jf kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 3. Bakgrunnen for utleieregelen er bl a at kommunen vil kunne få en betydelig konkurransefordel i forhold til private ved utleie til ikke-avgiftspliktige virksomheter, jf forarbeidene til loven, Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) punkt 20.8.3. Private virksomheter vil ikke få refundert inngående avgift for utleie til idrettsaktivitet. Når en kommune rent faktisk ikke stiller et anlegg til vederlagsfri disposisjon, slår dette hensynet inn, og det uavhengig av om vederlaget dekker kostnadene fullt ut. Det sentrale er at når kommunen gjennom brukerne helt eller delvis får dekket inn kostnadene de har ved å stille et anlegg til disposisjon for dem, så skal ikke kompensasjonsordningen gi kommunen et mer gunstig resultat avgiftsmessig enn private virksomheter som kunne tenkes å leie ut tilsvarende anlegg.

Det foreligger utleie etter bestemmelsen i § 4 annet ledd nr 3 av et idrettsanlegg når det stilles til disposisjon for bruker mot vederlag. Vederlaget trenger ikke nødvendigvis ytes som et månedlig leiebeløp på vanlig måte etter en alminnelig leiekontrakt. Også eksempelvis et idrettslags hele eller delvise finansiering av oppføringen av anlegget gjennom tilskudd av pengebeløp, innskudd til kjøp av maskiner til drift av anlegget og dugnadsarbeid mv vil måtte anses som vederlag, derimot ikke gaver fra

andre enn brukerne. I den grad den som yter vederlag rent faktisk bruker anlegget eller har førsteprioritet innenfor bestemte tidsrom, vil det foreligge utleie.

Ikke enhver ytelse fra bruker vil anses som leievederlag med den følge at kommunen vil være diskvalifisert for kompensasjonsrett. Dersom bruker eksempelvis bare betaler et helt symbolsk beløp, f eks til dekning av vask e.l. (man "ordner etter seg") eller betaler et lite beløp hver gang det hentes en adgangsnøkkel, vil § 4 annet ledd nr 3 ikke komme til anvendelse. Begrunnelsen er at da vil det reelt sett ikke foreligge en slik avgiftsmessig konkurransefordel overfor private som leier ut fast eiendom (ikke kompensasjonsberettiget) som kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 3 tar sikte på å hindre, jf ovenfor. Det samme hensynet (ikke avgiftsmessig fordel) gjør samtidig at bestemmelsen må tolkes i samsvar med ordlyden der bruker betaler over et symbolsk beløp, dvs at da foreligger det ingen kompensasjonsrett overhodet for den bruken. Det blir ikke tale om delvis kompensasjon selv om utleien eventuelt kunne tenkes å ligge under markedsverdi eller om utleien bare gir delvis kostnadsdekning.

Som nevnt innledningsvis, er kommunenes kompensasjonsrett generell. Det innebærer at når det skal innrømmes delvis kompensasjonsrett for merverdiavgiften på anskaffelser som foretas under ett til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet og i virksomhet som ikke gir rett til kompensasjon (fellesanskaffelser), så må fordelingen skje ved at den tiden idrettsanlegget leies ut fastsettes som ikke kompensasjonsberettiget bruk som det forholdsmessig ikke skal innrømmes kompensasjon for, sml prinsippet i kompensasjonsforskriften § 8. Dersom eksempelvis en kunstgressbane leies ut 6 timer av et døgn, så er 6/24 ikke kompensasjonsberettiget bruk.

Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave side 983 tredje avsnitt vil bli redigert ved neste utgivelse, slik at anvendelsen av regelverket som beskrevet ovenfor kommer tydeligere frem."



**SPØRSMÅL NR. 633****Innlevert 3. april 2014 av stortingsrepresentant Kjersti Toppe****Besvart 10. april 2014 av finansminister Siv Jensen****Spørsmål:**

«I enkelte kommuner er det nå en diskusjon om dugnadsarbeid på idrettsanlegg kan medføre reduksjon i momskompensasjonen til kommunene. Bakgrunnen er Skattedirektoratets fellesskriv av 24.05.13.

Er finansministeren enig i Skattedirektoratets fortolkning av regelverket, og hva vil finansministeren gjøre for å sikre at dugnadsarbeid fortsatt kan ytes for å få bygd idrettsanlegg uten at kommunen risikerer å miste retten til merverdiavgiftskompensasjon?»

**BEGRUNNELSE:**

Skattedirektoratets fellesskriv 25.5.2013 redegjør for hovedprinsippene i regelverket angående omfanget av kommunenes kompensasjonsrett ved oppføring og drift av idrettsanlegg. Det uttales i fellesskrivet: Kompensasjonsretten for kommunene er generell, jf § 2 første ledd bokstav a, men med enkelte begrensninger i § 4.

Etter bestemmelsene i § 4 første ledd må for det første en anskaffelse være kommunens for at det i det hele tatt skal kunne foreligge rett til kompensasjon. Dette innebærer at kommunen må være det subjektet som gjennom inngåelse av kontraktene anskaffer varene eller tjenestene og har ansvar samt senere eierskap til f.eks. idrettsanlegg.

Videre ytes kompensasjon bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Eksempelvis vil et anlegg som anskaffes for å overdras vederlagsfritt til andre ikke være til bruk i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet.

Det anses innenfor kommunens alminnelige virksomhetsområde mv. å stille idrettsanlegg til disposisjon for allmennheten. Imidlertid må det å stille et idrettsanlegg (vederlagsfritt) til disposisjon for allmennheten (kompensasjonsberettiget), avgrenses mot utleievirksomheten som ikke er kompensasjonsberettiget, jf. kompensasjonslovens § 4 annet ledd nr. 3. Bakgrunnen for utleieregelen er bl.a. at kommunen vil kunne få en betydelig konkurransefordel i forhold til private ved utleie til ikke-avgiftspliktige virksomheter.

Det foreligger utleie etter bestemmelsen i § 4 annet ledd nr. 3 av et idrettsanlegg når det stilles til disposisjon for bruker mot vederlag. Vederlaget trenger ikke nødvendigvis ytes som et månedlig leiebeløp på vanlig måte etter en alminnelig leiekontrakt. Også eksempelvis et idrettsanleggs hele eller delvise finan-

siering av oppføringen av anlegget gjennom tilskudd av pengebeløp, innskudd til kjøp av maskiner til drift av anlegget og dugnadsarbeid mv vil måtte anses som vederlag, derimot ikke gaver fra andre enn brukerne. I den grad den som yter vederlag rent faktisk bruker anlegget eller har førsteprioritet innenfor bestemte tidsrom, vil det foreligge utleie. I flere kommuner er dugnadsarbeid fra f.eks. idrettslag viktig for å kunne realisere idrettsanlegg. Med Skattedirektoratets fortolkning av regelverket vil dugnadsarbeid straffes økonomisk ved at kommunene vil få reduksjon i merverdiavgiftskompensasjonen, evt. krav om tilbakeføring av tidligere gitt kompensasjon.

**Svar:**

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).

Formålet med den generelle kompensasjonsordningen er å motvirke at merverdiavgiften påvirker kommunenes valg mellom å produsere avgiftspliktige tjenester selv (uten avgift) eller å kjøpe tjenestene fra private aktører (med avgift).

Ordningen innebærer at kommunene får kompensert merverdiavgiften på anskaffelser av i utgangspunktet alle varer og tjenester.

Ut fra sitt formål er kompensasjonsordningen ingen støtteordning for kommunene. Kompensasjonsordningen er finansiert av kommunesektoren selv ved trekk i statlige overføringer som tilsvarer omfanget av ordningen da den ble innført. Ordningen er således provenynøytral for statskassen.

Kompensasjonsordningen omfatter kommuner, fylkeskommuner mv. samt private eller ideelle virksomheter som produserer helse-, sosial- eller undervisningstjenester som kommunene eller fylkeskommunene er pålagt ved lov å utføre. Dette innebærer at private eller ideelle virksomheter ikke har rett til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser innen kultur eller idrett siden dette ikke er lovpålagte oppgaver for kommunen eller fylkeskommunen.

Omsetning og utleie av fast eiendom er ikke merverdiavgiftspliktig. Ved omsetning eller utleie av fast eiendom skal det dermed ikke beregnes utgående merverdiavgift på vederlaget. Motstykket er at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Gjennom retten til kompensasjon vil-

le kommunene kunne få en betydelig konkurransefordel i forhold til private ved salg og utleie av fast eiendom. Retten til kompensasjon er derfor avskåret for anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3. På denne måten stilles kommuner og fylkeskommuner likt med privat næringsliv når de krever betaling for sine utleietjenester.

Med «leie» forstås at bruksretten til en eiendom stilles til disposisjon for en annen for et avgrenset tidsrom og mot vederlag. Dette betyr at dersom en kommune låner ut eller på annen måte vederlagsfritt stiller eiendommen til disposisjon for andre, vil anskaffelsen være kompensasjonsberettiget. Det er også antatt at dersom betalingen er mer symbolsk, for eksempel for å dekke rengjøring, vil det ikke anses å foreligge utleie.

Hvorvidt det foreligger et låneforhold eller et utleieforhold, vil måtte avgjøres etter en konkret vurdering. Etter omstendighetene kan derfor også dugnadsarbeid framstå som et direkte vederlag for bruk av et anlegg og dermed avskjære kommunens rett til kompensasjon. Hvis dugnadsarbeidet er mer omfattende og systematisk, er det etter departementets mening naturlig å likestille dette med et vederlag for utleie. Det er likevel kun merverdiavgift på anskaffelser til utleievirksomheten som ikke kompenseres. Annen kommunal bruk av anlegget, eksempelvis all-

menhetens bruk og skolens bruk, vil fremdeles gi grunnlag for kompensasjon.

Som det framgår over er formålet med å avskjære retten til kompensasjon ved utleie av fast eiendom å motvirke at kommunene får en konkurransefordel i forhold til private utleiere. Dette gjelder også dersom dugnadsarbeider er vederlaget. Verdien av arbeidet må fastsettes etter en konkret vurdering. Det er derfor ikke riktig å betegne dette som en økonomisk straff.

Jeg vil dessuten vise til at Kulturdepartementet har ansvaret for to ordninger for merverdiavgifts-kompensasjon.

Den ene ordningen gjelder kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg og omfatter alle som oppfyller vilkårene for å motta spillemidler gjennom Kulturdepartementets tilskuddsordninger for bygging av idrettsanlegg (med unntak av kommuner/fylkeskommuner mv.). Det kan søkes om kompensasjon av merverdiavgift knyttet til anleggselementer som er berettiget tilskudd fra spillemidlene.

Den andre ordningen gjelder kompensasjon av merverdiavgift til frivillige organisasjoner. For å søke kreves at det er en frivillig organisasjon der frivillig innsats er en viktig del av virksomheten. I tillegg må organisasjonen være registrert i Frivilligregisteret.

På bakgrunn av gjennomgangen over ser jeg ikke behov for nærmere å vurdere Skattedirektoratets for-  
tolking av regelverket.

## SPØRSMÅL NR. 634

**Innlevert 3. april 2014 av stortingsrepresentant Rasmus Hansson**

**Besvart 14. april 2014 av olje- og energiminister Tord Lien**

### *Spørsmål:*

«Kan statsråden bekrefte at elektrifisering av fase 1 på Utsirahøyden vil kunne innebære at bare 49 % av de samlede CO<sub>2</sub>-utslippene over levetiden fra Utsirahøyden vil bli rensset?»

### BEGRUNNELSE:

I pressemeldingen fra OED 13.2 uttaler statsråden at elektrifisering av fase 1 på Sverdrup «betyr en reduksjon på 60-70 % av CO<sub>2</sub>-utslippene fra Utsirahøyden de neste tiårene sammenliknet med en tradisjonell løsning med kraftturbiner».

I pressemeldingen fra OED 21.2 står det oppgitt at elektrifisering av Sverdrup fase 1 anslås å kutte to-

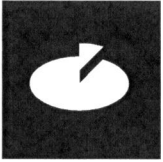
talt mellom 11,6 og 13,9 mill. tonn CO<sub>2</sub> over levetiden, avhengig av kraftbruk. I samme melding fremgår det at de forventede utslippskuttene ved fullelektrifisering var på mellom 15,6 og 23,6 mill. tonn i 2014.

Disse tallene gir inntrykk av en større usikkerhet om de samlede utslippskuttene enn det statsråden har gitt uttrykk for.

### *Svar:*

Det valgte konseptet for Sverdrup-funnet medfører at feltet vil drives med kraft fra land fra produksjonsstart. Dette vil realisere betydelige utslippsreduksjoner på kontinentalsokkelen i forhold til en tradisjonell kraftløsning basert på gassturbiner. Både petro-





Skatteetaten

[Rettskilder Uttalelser](#)

# Kompensasjonsloven §§ 10 tredje ledd og 6 fjerde ledd - foreldelse av kompensasjonskrav – Skattedirektoratets fellesskriv av 15. oktober 2015

PRINSIPPUTTALELSER | Publisert: 15.10.2015 | Avgitt: 15.10.2015

Kompensasjonsloven § 10 første og annet ledd angir når de kompensasjonsberettigede senest må fremsette krav om kompensasjon for at kravet ikke skal bli foreldet (foreldelsesfristens lengde). Bestemmelsens tredje ledd regulerer foreldelsesfristens start.

Skattedirektoratet har foretatt en fornyet vurdering av når foreldelsesfristen begynner å løpe for kjøpers kompensasjonskrav i tilfeller med forsinket fakturering (med avgift) eller uriktig fakturering uten avgift fra selger, jf kompensasjonsloven §§ 10 tredje ledd og 6 fjerde ledd.

Kompensasjonsloven § 10 tredje ledd lyder slik:

"Foreldelsesfristen etter første og annet ledd begynner å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle vært registrert i regnskapssystemet etter bestemmelsene i § 6 fjerde ledd."

Bestemmelsen i § 6 fjerde ledd lyder slik:

"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 bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) eller i forskrift gitt i medhold av loven."

(Kommuner og fylkeskommuner skal fra 1. januar 2011 følge bestemmelsene i bokføringsloven §§ 3 til 14 og bokføringsforskriften kap. 2 til kap. 7, jf forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 2)

Etter bokføringsreglene er det datoen for faktureringen, som etter bokføringsforskriften § 5-2-2 skal skje snarest mulig og senest en måned etter levering, som er korrekt bokføringstidspunkt for transaksjonen både hos selger og kjøper.

Skattedirektoratets tilnærming har derfor hittil vært at når § 10 tredje ledd angir foreldelsesfristens start som den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert (bokført), så må det naturlig forstås som når merverdiavgiften skulle ha vært bokført dersom det hele ble gjort korrekt mellom partene

(også mht. spesifisering av avgift i fakturaen). M a o at man må se hen til når avgiften skulle vært fakturert ut fra leveringstidspunktet, og at partene derved ikke kan sette dette til side verken ved å foreta forsinket fakturering eller rettidig fakturering uten avgift med den følge at foreldelsesfristen skal anses å starte først når korrekt faktura med avgift er utstedt overfor kjøper. Det er dette vi har siktet til i Merverdiavgiftshåndboken 11. utgave 2015 side 1032 annet avsnitt hvor det heter følgende:

"Det at leveringstidspunktet er utgangspunktet for når varen eller tjenesten skal regnskapsføres/registreres hos kjøper, innebærer også at heller ikke forsinket fakturering utskyter foreldelsesfristens start som er når kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet, jf. Kompensasjonsloven § 10 tredje ledd. Faktureringen har ingen selvstendig betydning ut over at i praksis så er fakturadatoen, forutsatt at den er senest 30 dager etter levering som det er anledning til etter bokføringsforskriften § 5-2-2, lagt til grunn som foreldelsesfristens start i stedet for leveringen."

Imidlertid er et tolkningsalternativ i stedet å se direkte hen til prinsippene for bokføring hvor det er skjedd hhv forsinket/manglende fakturering eller uriktig fakturering uten avgift. I dette ligger det samtidig en vurdering av om det er prinsippene for selgers eller kjøpers bokføring, som skal være avgjørende.

Selv om selger ikke utsteder faktura, skal han likevel bokføre nettobeløpet ved levering. Merverdiavgiften skal selger imidlertid bokføre først ved fakturadato enten han vet at det skal beregnes merverdiavgift eller ikke.

Dersom selger fakturerer i tide, men vet at han uriktig har fakturert uten avgift, må han avsette et avgiftsbeløp iht. fakturadatoen som gjeld til staten (dvs registrere/bokføre beløpet). Akkurat som om fakturaen var utstedt korrekt med avgift, bokføres altså avgiftsbeløpet etter fakturadatoen. Dette følger av bokføringslovens grunnleggende prinsipper om realitet og nøyaktighet, jf. bokføringsloven § 4 nr. 3 og 4. Dersom selger derimot ikke forstår at faktureringen uten avgift er uriktig, vil han rent faktisk ikke avsette/bokføre avgiften. Man kan si at objektivt sett skulle han avsatt/bokført avgiftsbeløpet, men det vil likevel neppe kunne sies å være et brudd bokføringsreglene ikke å bokføre beløpet i en slik situasjon. Her er det altså et noe delt bilde mht. bokføringstidspunktet etter bokføringsreglene, og det kan være vanskelig bevismessig å konstatere hvilken situasjon man er i. Det taler også for den løsningen som vi har skissert ovenfor (dvs at man bygger på når merverdiavgiften skulle ha vært bokført dersom det hele ble gjort korrekt mellom partene), hvor man vil slippe denne problemstillingen.

På den annen side kan det også argumenteres for at man utelukkende bør se på prinsippene for kjøpers bokføring etter bokføringsreglene ved tolkningen av kompensasjonsloven § 10 tredje ledd, jf § 6 fjerde ledd, under henvisning til at bestemmelsen i § 10 fjerde ledd kun viser til den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet. Det er kjøper som skal ha kompensasjonsbeløpet, og som er det kravet som bestemmelsen regulerer foreldelsesfristen for. Da kan det argumenteres for at begrepet skulle ha vært registrert tilsvarende bare må anses å sikte til når dette kompensasjonsbeløpet (merverdiavgiften) skulle ha vært registrert hos kjøper (hvor det er skjedd hhv forsinket/manglende fakturering eller uriktig fakturering uten avgift fra selger). Dvs at man ser bort fra selgers forhold.

I tilfeller hvor selger ennå ikke har utstedt noen faktura, bokfører kjøper fremdeles kun den nettokostnaden han tror han får på en avsetningskonto/periodiseringskonto for kostnader. Dette følger av transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1 og realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 annet ledd. Han skal altså ikke bokføre/registrere merverdiavgiftsbeløpet så lenge det rent faktisk ikke er fakturert fra selger. Dersom selger uriktig har fakturert uten avgift og kjøper vet det, så har kjøper en plikt til å be om retting fra selger, jf bokføringsforskriften § 5-5 femte ledd. Men han skal likevel ikke bokføre avgiften før den faktisk er fakturert. Etter bokføringsloven § 9 skal bokførte opplysninger ikke endres eller slettes etter at fristene for ajourhold er utløpt. Retting skal skje med ny, dokumentert postering. Den nye fakturaen skal da bokføres i den perioden den er utstedt. Kjøper bruker da den nye fakturaen som bilag for fradrag/kompensasjon, og det blir da den fakturaen og datoen for den som bokføringen skjer etter. Et tolkningsresultat hvor foreldelsesfristen ikke begynner å løpe før den nye



fakturaen er utstedt, er best i samsvar med dette og Merverdiavgiftshåndboken 11. utgave 2015 side 805 hvor det uttales følgende:

"For avgiftsregnskapet er det et grunnleggende prinsipp at selgers innberetning av utgående merverdiavgift og kjøpers fradrag for inngående merverdiavgift skal skje i samme termin. Etter § 15-9 første ledd skal merverdiavgiften oppgis i omsetningsoppgaven for den terminen dokumentasjonen er utstedt. Et unntak fra symmetriprinsippet oppstår dersom registrert selger uriktig har unnlatt å fakturere med utgående merverdiavgift. Dersom kjøper godtar at selger etterfakturerer merverdiavgift, må selger utstede kreditnota og ny faktura med anført merverdiavgift, jf. bokføringsforskriften § 5-2-8. Videre må selger innberette utgående merverdiavgift i den terminen merverdiavgiften skulle vært oppkrevd og innberettet, ved å levere en tilleggsoppgave eller en korreksjonsoppgave for denne terminen, jf. Mval § 18-3 tredje ledd. Kjøper kan fradragføre inngående merverdiavgift i den terminen ny faktura er utstedt."

Ut fra sammenhengen med bokføringsreglene og den alminnelige avgiftsretten, gir det et hensiktsmessig resultat at foreldelsesreglene i kompensasjonsloven ikke tolkes slik at de innskrenker kjøpers mulighet til på samme måte å kreve kompensasjon ut fra når fakturering faktisk skjer (forsinket fakturering) eller når ny riktig faktura med avgift utstedes (uriktig fakturering). Videre ser vi også at en tolkning som innebærer at foreldelsesfristen begynner å løpe før den kompensasjonsberettigede har hatt muligheten for å kreve kompensasjon fordi bilag med avgift ikke er mottatt, kan fremstå som urimelig. I den forbindelse kan det eksempelvis vises til Merverdiavgiftshåndboken 2015 side 1021 hvor det heter følgende:

"Skattedirektoratet har på forespørsler vurdert foreldesspørsmålet for oppføringskostnader til private barnehager.....En barnehage faller ikke inn under kompensasjonsloven før den rent faktisk er godkjent som barnehage, jf. nærmere nedenfor om barnehager etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav d og c. (rettskravstilfellene). Følgelig har vi lagt til grunn at foreldelsesfristen etter bestemmelsene i kompensasjonsloven § 10 tredje ledd, jf.

§ 6 fjerde ledd, først begynner å løpe fra det tidspunkt de materielle vilkår for kompensasjon er oppfylt, dvs. fra det tidspunkt barnehagen rent faktisk er godkjent."

Selv om avgiften tidligere var korrekt fakturert og bokført av partene, ble altså foreldelsesfristens start utskutt til det tidspunkt kjøper først fikk muligheten til å kreve kompensasjon.

Som det skulle fremgå av gjennomgangen ovenfor, mener altså Skattedirektoratet at det foreligger to tolkningsalternativer. I tillegg til ovennevnte taler det også mot det strengeste tolkningsalternativet at dette er noe usikkert slik bestemmelsen er formulert.

Etter en fornyet vurdering, har Skattedirektoratet kommet til at foreldelsesfristens start etter kompensasjonsloven § 10 tredje ledd, jf § 6 fjerde ledd, regnes først fra når selger rent faktisk har utstedt faktura med avgift.

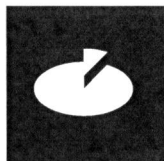
Vi tilføyer at det i merknadene til kompensasjonsloven § 10 i lovens forarbeider, jf Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) side 158 bl a heter følgende om bakgrunnen for de strenge foreldelsesfristene:

"De strenge fristene for foreldelse når det gjelder de kompensasjonsberettigede i § 2 bokstav a har sin bakgrunn i behovet for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som fremsettes fra kommunesektoren. Denne sektoren vil representere de største kravene. For kommunene og fylkeskommunene vil kompensasjonsordningen implementeres i den løpende regnskapsføringen. Dersom det ved utgangen av et kalenderår ikke er klart hvor stort krav som er fremsatt vil dette skape vansker for revideringen av budsjettet det påfølgende år. Dette problemet vil også gjøre seg gjeldende for krav fra de kompensasjonsberettigede i § 2 bokstav b-e, men i noe mindre grad, ettersom det her vil dreie seg om mindre beløp."

I tilknytning til dette vil vi presisere at vårt fortolkningsresultat i tilfellene med forsinket fakturering og uriktig fakturering uten avgift, ikke representerer noen unntak fra foreldelsesfristene i kompensasjonsloven

§ 10. Det er kun tatt stilling til når foreldelsesfristen må anses å løpe fra i de to konkrete tilfellene.

Vi finner også grunn til å understreke at det hviler et ansvar på selger og kjøper for at det utstedes korrekt faktura med korrekt merverdiavgift i henhold til bokføringsreglene. Kjøper har som nevnt etter bokføringsforskriften § 5-5 femte ledd en plikt til å be om å få utstedt ny korrekt faktura dersom selger uriktig har fakturert uten avgift. Overtredelse av denneplikten kan medføre straffansvar. Selger skal sørge for at korrekt faktura med merverdiavgift utstedes i samsvar med bokføringsreglene. I de tilfeller selger har fakturert for sent eller uriktig uten avgift, har selger en plikt til å sørge for at det snarest mulig utstedes korrekt faktura med merverdiavgift. Selger vil være ansvarlig for å svare renter på et eventuelt manglende avgiftsbeløp fra den terminen beløpet skulle vært innberettet. Har selger forsettlig eller uaktsomt overtrådt plikten til å beregne utgående merverdiavgift, kan det også utløse tilleggsavgift med inntil 100 prosent. I tilfeller der det forsettlig gis uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det ved dette unndras merverdiavgift, kan det bli aktuelt med straffansvar.



Skatteetaten

---

[Rettskilder](#) [Uttalelser](#)

---

## Kompensasjon av merverdiavgift

PRINSIPPUTTALELSER | Publisert: 21.09.2016 | Avgitt: 21.09.2016

Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c- opplæringskontor - opplæringsloven § 4A-3 annet ledd, rett for voksne til å fullføre videregående opplæring – Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene av 21. september 2016.

I Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene av 21. september 2016 uttales det:

"Et opplæringskontor har rett til kompensasjon for videregående opplæring som den enkelte har et rettskrav på å motta fra fylkeskommunen.

Skattedirektoratet har i Merverdiavgiftshåndboken 2016 side 1008 gitt uttrykk for at et opplæringskontor ikke vil ha rett til kompensasjon for opplæring av voksne som ikke har rett til opplæring, men likevel er gitt en gjennomføringsrett, jf. opplæringsloven § 4A-3 andre ledd. Skattedirektoratet finner at det ikke er grunnlag for å opprettholde synspunktet.

Det følger av oppl. § 4A-3 annet ledd at voksne som er tatt inn til videregående opplæring er gitt en selvstendig rett til å fullføre opplæringsløpet. Dette gjelder etter bestemmelsen også for voksne som ikke har rett til videregående opplæring. Når den sistnevnte gruppen av voksne først er tatt inn til ny videregående opplæring vil disse, på lik linje med voksne som ikke tidligere har tatt ut sin rett, etter loven ha rett til videregående kurs som bygger på grunnkurset samt rett til tilbud som kan føre frem til avsluttet kompetanse, jf. St.meld. nr. 32 (1998-1999 videregående opplæring pkt. 4.1.6). Fylkeskommunens plikt til å yte opplæring i hele opplæringsperioden motsvares altså av et lovmessig rettskrav på opplæring i hele opplæringsløpet.

Merverdiavgiftshåndboken vil bli korrigert på dette punkt i neste utgave.

Den delen av et opplæringskontors virksomhet som består i opplæring av voksne som ikke får dekket sitt undervisningstilbud av fylkeskommunen, men eksempelvis fra NAV (folketrygden) eller arbeidsgiver, vil fortsatt ikke være kompensasjonsberettiget. Det er kun lovpålagt undervisning for fylkeskommunen som gir et opplæringskontor rett til kompensasjon. Et godkjent opplæringskontor må derfor i sitt regnskap ha fylkeskommunens godkjenning av lærekontraktene/opplæringskontraktene for hver enkelt elev som det kreves kompensasjonsrett for, og som viser hva den er godkjent til å utføre av videregående opplæring på vegne av fylkeskommunen, jf. oppl. § 4-5. Det er på grunnlag av denne dokumentasjon at virksomheten mottar penger fra fylkeskommunen for lovpålagt opplæring."

