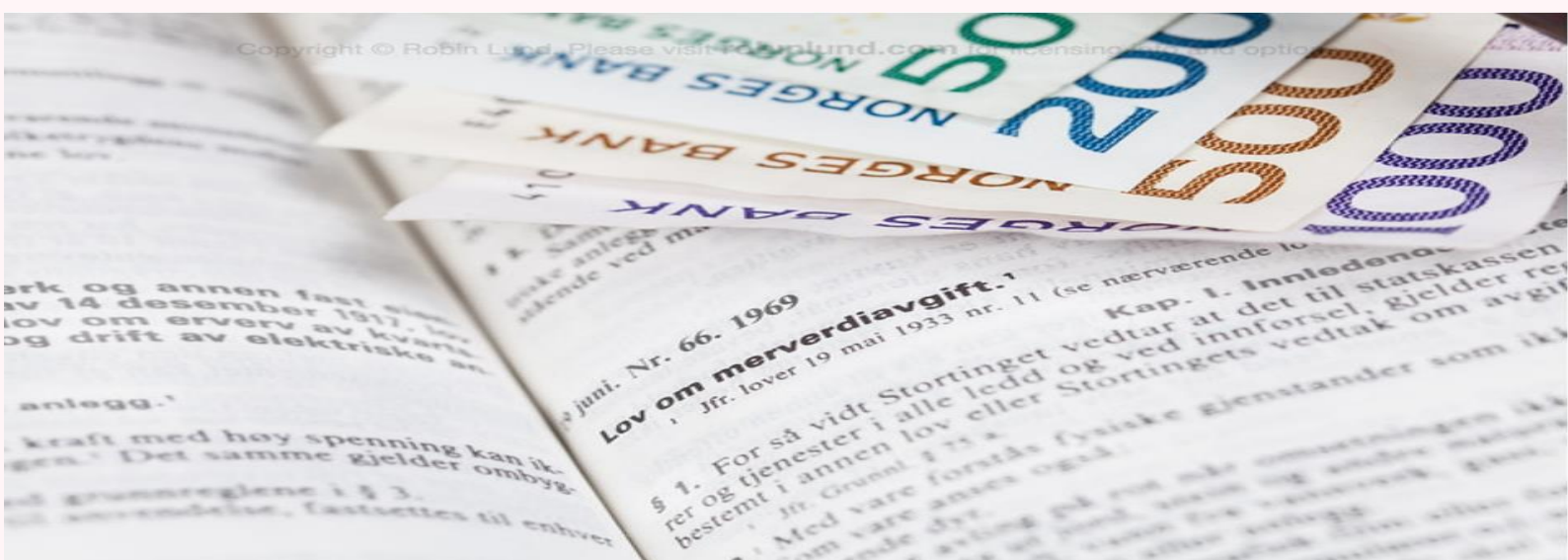


Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter

Rapportert i Dokument 1 (2021–2022)



Forsidebilde: Kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter får refundert merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende

ISBN 978-82-8229-518-5

Revisjonen er gjennomført som en del av Riksrevisjonens kontroll av disposisjoner i henhold til *lov om Riksrevisjonen § 9 første ledd, instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 3 bokstav b*, INTOSAI standard for etterlevelsesrevisjon (ISSAI) 4000 og Riksrevisjonens faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon.

Innhold

1	Sammendrag	5
2	Innledning	6
2.1	Bakgrunn for revisjonen	6
3	Revisjonens mål og problemstillinger	9
3.1	Mål.....	9
4	Metoder	10
4.1	Problemstilling 1 – Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?	10
4.2	Problemstilling 2 – Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?	14
5	Revisjonskriterier	15
5.1	Generelle kriterier knyttet til kompensasjonsordningen	15
5.2	Problemstilling 1 – Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?	17
5.3	Problemstilling 2 – Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?	20
6	Funn	23
6.1	Problemstilling 1 – Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?	23
6.2	Problemstilling 2 – Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?	42
7	Konklusjoner	47
7.1	Revisors attestasjonsoppdrag bidrar i liten grad til å forebygge feilutbetalinger	48
7.2	Finansdepartementets og Skatteetatens samlede virkemiddelbruk bidrar ikke i tilstrekkelig grad til å sikre korrekt utbetaling	48

Figuroversikt

Figur 1 Organisering av Skatteetaten.....	7
---	---

Tabelloversikt

Tabell 1 Utbetalt merverdiavgiftskompensasjon i 2020.....	6
Tabell 2 Antall og størrelse på kommuner som har svart på undersøkelsen (n = 208)	10
Tabell 3 Antall og størrelse på fylkeskommuner som har svart på undersøkelsen (n = 9)	11
Tabell 4 Kontrollerte utslag i den maskinelle kontrollen	28
Tabell 5 Matrise over prioriterte kontrollområder.....	29
Tabell 6 Antall kontroller av skattemeldinger fra offentlige virksomheter.....	31
Tabell 7 Kilder til informasjon om merverdiavgiftskompensasjon for kommuner og fylkeskommuner..	35
Tabell 8 Hvor fornøyde er kommuner og fylkeskommuner med skatteetatens veiledning	37

1 Sammendrag

Etterlevelsesrevisjonen gjelder kompensasjonsordningen for merverdiavgift.

Merverdiavgiftskompensasjon betyr at virksomheter kan kreve refusjon av merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende. Revisjonen er avgrenset til kontroll av kompensasjonsutbetalinger til offentlige virksomheter.

Skatteetaten utbetaler årlig ca. 27 milliarder kroner i merverdiavgiftskompensasjon til offentlige virksomheter. Det er risiko for at betydelige beløp blir feilaktig utbetalt fordi regelverket er komplisert og utydelig, og Skatteetaten gjør begrensede kontroller etter utbetaling. Det er også risiko for at kontrollen av ordningen som er tillagt virksomhetsrevisor, ikke er tilstrekkelig.

Målet med revisjonen er å kontrollere om Finansdepartementet og Skatteetaten følger opp kompensasjonsordningen for merverdiavgift for å sikre at regelverket etterleveres, og at Stortingets forventninger om korrekte utbetalinger blir oppfylt.

Sentrale kriterier for å besvare revisjonens problemstillinger er lov og forskrift om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning. Budsjettproposisjonen for 2020, tildelingsbrev, økonomireglementet, bevilgningsreglementet og Merverdiavgiftshåndboken har også vært kriterier for revisjonen.

Revisjonen omfatter Skatteetaten og Finansdepartementet og er gjennomført ved intervju, spørreundersøkelse, dokumentanalyse og test av Skatteetatens egne kontroller.

Revisjonen konkluderer med at Finansdepartementets og Skatteetatens samlede virkemiddelbruk ikke i tilstrekkelig grad sikrer at kompensasjon blir riktig utbetalt i tråd med regelverket for merverdiavgiftskompensasjon til kommunesektoren og interkommunale selskaper. Videre konkluderer vi med at ekstern revisors kontroll i liten grad bidrar til å forebygge feilaktige utbetalinger.

Vi la fram utkast til rapport for Finansdepartementet i brev av 22. april 2021. Departementet har i brev av 21. mai gitt kommentarer til rapportutkastet.

2 Innledning

2.1 Bakgrunn for revisjonen

Finansdepartementet har ansvaret for å forvalte skatte- og avgiftssystemene, jf. Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2018–2020. Dette inkluderer arbeidet med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige delen av skatte- og avgiftsadministrasjonen.

Finansdepartementet har i budsjettproposisjonene for perioden 2018–2020 fastsatt hovedmålene for Skatteetaten. Ett av hovedmålene handler om de skatte- og avgiftspliktiges etterlevelse av skatte- og avgiftsreglene. I de samme proposisjonene går det fram at Skatteetaten i det daglige arbeidet er nødt til å veie kvalitet opp mot effektivitet, og at helt feilfri saksbehandling ikke er et realistisk mål. Det går videre fram at Skatteetatens samfunnsoppdrag er å sikre et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet.

Stortinget har gjennom behandlingen av Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2018–2020 sluttet seg til departementets mål og prioriteringer. Hovedmålene skal legge til rette for en styring av Skatteetaten som i større grad legger vekt på de samlede effektene av virkemidlene som etaten bruker, og i mindre grad på aktiviteter.¹

Skatteetaten utbetalte i 2020 i overkant av 29 milliarder kroner i merverdiavgiftskompensasjon til kommunesektoren, interkommunale sammenslutninger og visse private og ideelle virksomheter. Av dette ble ca. 27 milliarder kroner utbetalt til offentlige virksomheter.

Tabell 1 Utbetalt merverdiavgiftskompensasjon i 2020

Kapittel	Kapittelnavn	Post	Postnavn	Beløp
1632	Kompensasjon for merverdiavgift	61	Tilskudd til kommuner og fylkeskommuner	27 009 274
1632	Kompensasjon for merverdiavgift	72	Tilskudd til private og ideelle virksomheter	2 146 700

Kilde: Skatteetatens årsrapport 2020 (beløp i kroner 1000)

Tidligere revisjoner og andre undersøkelser på området viser at regelverket er komplekst og vanskelig å forstå for den som søker kompensasjon.²

Det er fortsatt risiko for at kontrollordningene som gjelder for kompensasjonsordningen for merverdiavgift, og et komplisert og utydelig regelverk fører til at betydelige beløp blir feilaktig utbetalt.

¹ Prop. 1 S (2019–2020).

² Dokument 1 (2011–2012), revisjonsrapport R16-18 kompensasjonsordningen for MVA fra Skatteetatens internrevisjon 10.1 2017 og rapport merverdiavgiftskompensasjon - vurdering av endret praksis i Skatteetaten fra EY 17.2 2016.

Kompensasjonsordningen

Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

(merverdiavgiftskompensasjonsloven) trådte i kraft 1. mai 2004, og erstattet den begrensede kompensasjonsordningen i tidligere lov av 17. februar 1995 nr. 9. Formålet med loven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det blir gitt kompensasjon (refusjon) for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter. Finansdepartementet har fastsatt *forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.* (kompensasjonsforskriften), som utfyller reglene i kompensasjonsloven.

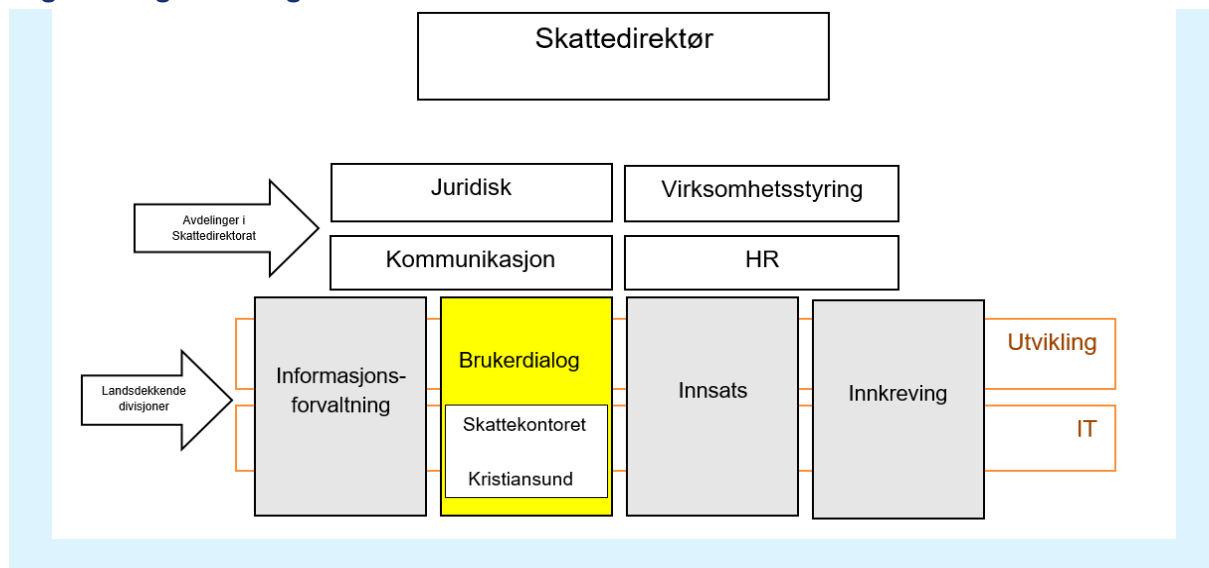
Merverdiavgiftssystemet gir offentlige virksomheter økonomisk motiv til å unngå merverdiavgift ved å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte i stedet for å kjøpe dem fra private leverandører. Dette skyldes at store deler av offentlig sektor er utenfor merverdiavgiftssystemet og ikke får trekke fra inngående merverdiavgift på innkjøpene sine.³ Når offentlige virksomheter velger egenproduksjon framfor kjøp for å unngå merverdiavgiften, kan avgiften ha konkurransevridende virkning.

Kompensasjonsordningen finansieres gjennom reduksjon i statens rammetilskudd til kommunene og fylkeskommunene.⁴

Organisering og ansvarsdeling

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for å fortolke, utvikle og forvalte regelverket for merverdiavgiftskompensasjon og sørge for en effektiv skatte- og avgiftsforvaltning.

Figur 1 Organisering av Skatteetaten



Kilde: Skatteetaten

³ NOU (2003: 3) *Merverdiavgiften og kommunene – konkurransevridninger mellom kommuner og private.*

⁴ Innst. 370 L (2011–2012) Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 15.

Skatteetaten, som er underlagt Finansdepartementets styring, har ansvaret for å administrere kompensasjonsordningen og utbetale merverdiavgiftskompensasjon. Forvaltningssystemet for merverdiavgift, MVA⁵, benyttes til å utbetale kompensasjonsbeløpene. Skatteetaten består av et sentralt direktorat, Skattedirektoratet, og seks divisjoner med landsdekkende ansvar. Fra 1. januar 2019 er det landsdekkende ansvaret for kompensasjonsordningen lagt til en gruppe ved skattekontoret i Kristiansund. Gruppen har 14 medarbeidere med leder og hører til divisjon Brukerdialog, avdeling Innland.

Skattekontoret i Kristiansund er skattemyndighet i første instans.⁶ Kontoret ivaretar veiledning, saksbehandling, kontroll og klager innenfor kompensasjonsordningen og er Skatteetatens kontaktpunkt for kompensasjonsberettigede. Skattedirektoratet er klageinstans.⁷

⁵ Saksbehandlingssystem for merverdiavgift hvor det utføres registrering av merverdiavgiftspliktige virksomheter, innrapportering/fastsetting av merverdiavgift med tilhørende innfordring og utbetaling av merverdiavgift.

⁶ Skatteforvaltningsloven § 2-7.

⁷ Skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd.

3 Revisjonens mål og problemstillinger

3.1 Mål

Målet med revisjonen er å kontrollere om Finansdepartementet og Skatteetaten følger opp kompensasjonsordningen for merverdiavgift for å sikre at regelverket etterleves, og at Stortingets forventninger om korrekte utbetalinger blir oppfylt.

3.1.1 Problemstilling 1

Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?

3.1.2 Problemstilling 2

Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?

3.1.3 Avgrensninger

Revisjonen er avgrenset til å omfatte merverdiavgiftskompensasjon til kommuner og fylkeskommuner samt til interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 bokstav a og b. Revisjonen har ikke omhandlet kompensasjon til private og ideelle virksomheter.

Skatteetaten har ulike virkemidler for å sikre at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon etterleves. I denne revisjonen har vi sett på Skatteetatens bruk av virkemidlene kontroll, veiledning og regelverksavklaringer.

Ordninger for kompensasjon av merverdiavgift i staten som forvaltes av Lotteri- og stiftelsestilsynet (generell ordning for frivillige organisasjoner⁸ og ordning ved bygging av idrettsanlegg⁹) og Helsedirektoratet (ordningen for statlige helseforetak), inngår ikke i denne revisjonen.

⁸ Forskrift om merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner.

⁹ Bestemmelser om kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg fastsatt av Kulturdepartementet 9. november 2016.

4 Metoder

For å besvare problemstillingene har vi gjennomført dokumentanalyser og intervjuer, testet Skatteetatens egen kontroll og sendt ut likelydende spørreundersøkelser til alle kommuner og fylkeskommuner.

4.1 Problemstilling 1 – Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?

Spørreundersøkelse

I februar 2021 sendte vi ut spørreundersøkelser til samtlige kommuner og fylkeskommuner. Spørsmålene ble rettet til personer med ansvar og/eller arbeidsoppgaver på kompensasjonsområdet og var kategorisert i temaene informasjon og veiledning, regelverk og revisorattestasjon i forbindelse med merverdiavgiftskompensasjonsordningen. 209 av 356 kommuner (59 prosent) svarte på undersøkelsen. Av disse svarte én kommune at den ikke søker om merverdiavgiftskompensasjon. Ni av elleve fylkeskommuner (82 prosent) svarte på undersøkelsen. Vår undersøkelse bygger på svarene fra de 208 kommunene og 9 fylkeskommunene.

Tabell 2 Antall og størrelse på kommuner som har svart på undersøkelsen (n = 208)

<i>Antall innbyggere</i>	<i>Antall svar</i>
< 5 000	89
5000–19 999	81
20 000–49 999	24
>50 000	14
Totalt (n)	208

Kilde: Riksrevisjonens spørreundersøkelse (N = 356)

Tabell 3 Antall og størrelse på fylkeskommuner som har svart på undersøkelsen (n = 9)

Antall innbyggere	Antall svar
< 300 000	2
300 000–599 000	5
> 600 000	2
Totalt (n)	9

Kilde: Riksrevisjonens spørreundersøkelse (N = 11)

4.1.1 Kontroll som virkemiddel

For å undersøke Skatteetatens bruk av kontroll som virkemiddel har vi gjennomført dokumentanalyser og gått gjennom dokumentasjonen tilknyttet Skatteetatens egne kontroller. Vi har innhentet revisorberetninger fra kommunene i de tilfellene disse manglet i Skatteetatens dokumentarkiv. Vi har også gjennomført intervjuer og analysert svar på spørreundersøkelsen.

Dokumentanalyse

Vi har gjennomgått og analysert følgende dokumentasjon:

- rapporten *Meldingskontroller detaljert* for årene 2018–2020 fra Skatteetatens system MVA BI Publisher¹⁰ (rapportene viser hvilke skattemeldinger som er ferdigkontrollert)
- rapporten *Kompensasjonsmeldinger fordelt på offentlig virksomhet og andre* for 2020 fra MVA BI Publisher
- dokumentasjon i Elark¹¹ tilknyttet gjennomførte meldingskontroller for 2019 og 2020, herunder revisjonsberetninger
- revisjonsberetninger innhentet fra kommunene
- e-post fra Skatteetaten til Riksrevisjonen 20. januar 2021 med oversikt over klagesaker som er behandlet i 2019 og 2020
- Skatteetatens rutine for behandling av klager over vedtak om skattefastsetting og sakskostnader samt bindende forhåndsuttalelser
- Skatteetatens kvalitetsplan for fastsetting av merverdiavgift 2020

Intervjuer/møter

Vi har gjennomført intervjuer med Finansdepartementet, Skatteetaten og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) for å undersøke hvilket ansvar og hvilke oppgaver disse enhetene har på området merverdiavgiftskompensasjon.

¹⁰ MVA BI Publisher er Skatteetatens verktøy for å ta ut rapporter på data som ligger i MVA-systemet.

¹¹ Elark er Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem.

Vi har gjennomført følgende intervjuer:

- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 13. oktober 2020. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 17. november 2020. Deltakere fra Skatteetaten:
 - underdirektør ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
 - underdirektør ved Brukerdialog, Juridisk stab, Gruppe 1
 - underdirektør ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 1
 - seniorskattejurist ved Brukerdialog, Juridisk stab, Gruppe 2
 - rådgiver ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
 - skattejurist ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 13. januar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 2. februar 2021. Deltakere fra Skatteetaten:
 - underdirektør ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
 - seniorskattejurist ved Brukerdialog, Juridisk stab, Gruppe 2
 - rådgiver ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
 - skattejurist ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
- Intervju med Skattedirektoratet ble gjennomført 27. januar 2021. Møtet gjaldt innhenting av informasjon/dokumentasjon som ikke krevde verifisert referat. Deltakere fra Skattedirektoratet:
 - underdirektør ved Juridisk avdeling, Næring MVA
 - seniorskattejurist ved Juridisk avdeling, Næring MVA
 - seniorskattejurist ved Juridisk avdeling, Næring MVA
- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 1. mars 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 8. mars 2021. Deltakere fra Skatteetaten:
 - underdirektør ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
 - rådgiver ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
 - spesialrevisor ved Brukerdialog, Innland, Seksjon 4, Gruppe 4
- Intervju med Finansdepartementet ble gjennomført 19. februar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av departementet. Deltakere fra Finansdepartementet:
 - avdelingsdirektør ved Etatsstyringsenheten
 - avdelingsdirektør ved Skattelovavdelingen, seksjon for indirekte skatt
 - avdelingsdirektør ved Skatteøkonomisk avdeling, seksjon for avgift og toll
 - seniorrådgiver ved Etatsstyringsenheten
 - lovrådgiver ved Skattelovavdelingen, seksjon for indirekte skatt
- Intervju med NKRF ble gjennomført 19. februar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av forbundet 3. mars 2021. Deltakere fra NKRF:
 - leder av forbundets revisjonskomite
 - seniorrådgiver ved forbundet

Test av Skatteetatens egen kontroll

Vi har innhentet rapporter fra Skatteetaten som viser innsendte skattemeldinger for første og tredje termin 2020. Videre har vi kontrollert hvordan skattemeldinger fra offentlige virksomheter med utslag på statiske merker er fulgt opp av Skatteetaten, og undersøkt om oppfølgingen er dokumentert.

4.1.2 Veiledning som virkemiddel

For å undersøke skatteetatens bruk av veiledning som virkemiddel har vi gjennomført dokumentanalyser, intervjuer og analysert svar på spørreundersøkelsen.

Dokumentanalyse

Vi har gjennomgått og analysert følgende dokumentasjon:

- Skatteetatens rutine for behandling av klager over vedtak om skattefastsetting og sakskostnader samt bindende forhåndsuttalelser
- Skatteetatens *kontrollplan* med risikoregister for 2020, blant annet med planlagte veiledningstiltak
- oversikt over Skatteetatens gjennomførte veiledningstiltak på kompensasjonsområdet i 2019 og 2020
- Skatteetatens kundelogg over veiledning som er registrert på kompensasjonsområdet årene 2019 og 2020
- Skatteetatens produksjonsplan for merverdiavgift i 2020
- oversikt over bindende forhåndsuttalelser i 2019
- oversikt over bindende forhåndsuttalelser i 2020

Intervjuer/møter

Vi har gjennomført følgende intervjuer:

- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 13. oktober 2020. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 17. november 2020.
- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 13. januar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 2. februar 2021.
- Intervju med NKRF ble gjennomført 19. februar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av forbundet 3. mars 2021.

4.1.3 Regelverksavklaringer som virkemiddel

For å undersøke Skatteetatens bruk av regelverksavklaring som virkemiddel har vi gjennomført dokumentanalyser, intervjuer og analysert svar på spørreundersøkelsen.

Dokumentanalyse

Revisjonen har gjennomgått og analysert følgende dokumentasjon:

- e-post fra Skattedirektoratet 27. januar 2021 med oversikt over regelverksavklaringer som er foretatt på merverdiavgiftskompensasjonsområdet siden Innst. 233 S (2012–2013) fra Kontroll- og konstitusjonskomiteen om Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon av budsjettåret 2011

Intervjuer/møter

Vi har gjennomført følgende intervjuer:

- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 13. oktober 2020. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 17. november 2020.
- Intervju med skattekontoret i Kristiansund ble gjennomført 13. januar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av kontoret 2. februar 2021.

- Intervju med Skattedirektoratet ble gjennomført 27. januar 2021. Møtet gjaldt innhenting av informasjon/dokumentasjon som ikke krevde verifisert referat.
- Intervju med NKRF ble gjennomført 19. februar 2021. Referatet fra intervjuet er verifisert av forbundet 3. mars 2021.

4.2 Problemstilling 2 – Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?

Revisjonen har besvart denne problemstillingen ved å gjennomføre dokumentanalyser og intervjuer.

Dokumentanalyse

Revisjonen har gjennomgått og analysert følgende dokumentasjon:

- Finansdepartementets tildelingsbrev til Skatteetaten i perioden 2016–2020
- møtereferater fra etatsstyringsmøter mellom Finansdepartementet og Skatteetaten i perioden 2016–2020
- Skatteetatens årsrapporter for perioden 2016–2020

Intervjuer/møter

Følgende intervjuer er avholdt og verifisert:

- Intervju med Finansdepartementet ble gjennomført 19. februar 2021. Referatet ble verifisert av departementet 9. mars 2021.
- Intervju med NKRF ble gjennomført 19. februar 2021. Referatet ble verifisert av forbundet 3. mars 2021.

5 Revisjonskriterier

5.1 Generelle kriterier knyttet til kompensasjonsordningen

Formålet med merverdiavgiftskompensasjonsloven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter.¹²

Reglene for merverdiavgiftskompensasjon framgår av merverdiavgiftskompensasjonsloven og kompensasjonsforskriften. Reglene angir hvem som har rett til merverdiavgiftskompensasjon, og hva kompensasjonsordningen omfatter. Kompensasjonsordningen er nærmere beskrevet i forarbeidene til loven.¹³

Finansdepartementet og Skattedirektoratet har avgitt en rekke tolkningsuttalelser som ligger til grunn for forvaltningspraksisen på området. Disse uttalelsene er sammen med relevante dommer samlet i Skatteetatens merverdiavgiftshåndbok¹⁴.

Beregningen av merverdiavgiften som er grunnlaget for kravet om kompensasjon, følger reglene i *lov om merverdiavgift* (merverdiavgiftsloven) og *forskrift til merverdiavgiftsloven* (merverdiavgiftsforskriften), som gir utfyllende regler. *Lov om betaling av innkreving av skatter og avgiftskrav* (skattebetalingsloven) gjelder for krav om merverdiavgiftskompensasjon.¹⁵

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) inneholder forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet. Skatteforvaltningsloven § 1-1 første ledd bokstav j gjelder for kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. *Forskrift om skatteforvaltning* (skatteforvaltningsforskriften) inneholder bestemmelser til utfylling og gjennomføring mv. av skatteforvaltningsloven.

Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon

Merverdiavgiftskompensasjon fastsettes etter egenfastsettingsmodellen. Etter denne modellen beregnes kompensasjonen direkte på grunnlag av opplysningene som rapporteres inn til Skatteetaten, jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 første ledd og 8-7.¹⁶ En av Skatteetatens hovedoppgaver i egenfastsettingsmodellen er å veilede og bistå søkere av kompensasjon når de skal fastsette kompensasjonsgrunnlaget.¹⁷

Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

For å få tilbakebetalt merverdiavgift må virksomheten sende inn skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon til skattekontoret annenhver måned. Andre enn kommuner og fylkeskommuner kan imidlertid sende inn skattemeldingen årlig.¹⁸ Meldingen sendes inn elektronisk gjennom Altinn, og kravet skal være kontrollert og elektronisk attestert av en registrert eller

¹² Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 1.

¹³ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020, kapittel 23.1.1

¹⁴ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020, kapittel 23.

¹⁵ Skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav k

¹⁶ Prop. 38 L (2015–2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven), punkt 15.2.5.2, s. 114.

¹⁷ NOU (2019: 15), Skatterådgivers opplysningsplikt og taushetsplikt, punkt 8.2.1.

¹⁸ Skatteforvaltningsforskriften § 8-7-1

statsautorisert revisor eller kommunerevisor.¹⁹ Utbetaling av kompensasjon skal skje innen tre uker etter fristen for innsending av skattemeldingen.²⁰

Tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon

Skattebetalingsloven gjelder for merverdiavgiftskompensasjon²¹. Etter skattebetalingsloven § 10-53 skal uriktig utbetalt kompensasjon tilbakebetales. Det skal beregnes rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring osv. eller som skyldes at den skatte- og avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert melding.²² Renten er ment å kompensere for likviditetsfordelen ved økning eller nedsettelse av krav.

Foreldelsesfrister

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon fra kommuner og fylkeskommuner er den samme som fristen for å sende inn kompensasjonsmelding for neste periode.²³ De strenge foreldelsesfristene skyldes behovet for forutberegnelighet for kompensasjonskrav som framsettes fra kommunesektoren.²⁴ 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.

Klageadgang

Egenfastsettingen kan ikke påklages. Dersom egenfastsettingen fravikes, kan fastsetting av kompensasjon påklages med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 13-1 første ledd. Det samme gjelder bindende forhåndsuttalelser, jf. skatteforvaltningsloven § 6-2. Klagefristen er seks uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd.

Klageinstansens avgjørelse kan ikke påklages, jf. skatteforvaltningsloven § 13-1 annet ledd første punktum. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan imidlertid påklages etter bestemmelsens annet punktum.

Skattemyndighet og sakbehandlingsregler

Etter skatteforvaltningsloven § 2-4 er skattekontoret og Skattedirektoratet skattemyndigheter for merverdiavgiftskompensasjon. Skattekontoret er skattemyndighet i første instans, og Skattedirektoratet er klageinstans, jf. skatteforvaltningsloven §§ 2-7 og 13-3 første ledd.

Forvaltningsreglene for merverdiavgiftskompensasjon for kommuner og fylkeskommuner mv. reguleres av skatteforvaltningsloven og skatteforvaltningsforskriften. Reglene skal bidra til å sikre korrekt fastsetting av kompensasjonsavgiften.

Skatteforvaltningsloven gjelder ved fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon for kommuner, fylkeskommuner mv., jf. skatteforvaltningsloven § 1-1 første ledd bokstav j. Forvaltningsreglene omfatter blant annet regler om organisering, saksbehandling, habilitet, taushetsplikt, klage og endring,

¹⁹ Kompensasjonsforskriften § 4.

²⁰ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020, kapittel 23.2.

²¹ Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 1-1

²² Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-2

²³ Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10 annet ledd.

²⁴ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) *Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer*, s.158.

opplysningsplikt, kontrollregler, administrative reaksjoner og søksmål. Skatteforvaltningsforskriften inneholder bestemmelser til utfylling og gjennomføring mv. av skatteforvaltningsloven, jf. skatteforvaltningsforskriften § 1-1.

5.2 Problemstilling 1 – Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?

Skatteetaten har flere virkemidler for å sikre at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon etterlevs, slik at utbetalingene blir riktige. I denne revisjonen ser vi på Skatteetatens virkemiddelbruk knyttet til regelverksavklaringer, veiledning og kontroll. Virkemidlene som foreligger for kontroll og veiledning, er beskrevet i skatteforvaltningsloven og skatteforvaltningsforskriften.

5.2.1 Kontroll for å sikre korrekt utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon

Det følger av egenfastsettingsmodellen at en av Skatteetatens hovedoppgaver er å kontrollere skattefastsettingen.²⁵ Skatte- og avgiftskontroll er nødvendig for å sikre at faktiske inntekter, kostnader og kontantstrømmer er korrekt registrert i offentlige virksomheters regnskaper og innrapportert i overensstemmelse med gjeldende skatte- og avgiftsregler.

Skatteetaten har ulike virkemidler for å sikre at reglene for merverdiavgiftskompensasjon etterlevs. Skattemyndighetene har adgang til å

- innhente kontrollopplysninger fra skattepliktig, jf. skatteforvaltningsloven § 10-1
- innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter og andre myndigheter mv., jf. skatteforvaltningsloven §§ 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7
- gjennomføre kontroll hos den opplysningspliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 10-4
- endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1

Skattemyndighetene kan gi pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmaterialet, jf. skatteforvaltningsloven §§ 11-1 til 11-3 mv. Bestemmelsene om oppbevaring av regnskapsmateriale i *lov om bokføring* (bokføringsloven) gjelder også for dem som ikke er bokføringspliktige etter bokføringsloven.

Ifølge merverdiavgiftskompensasjonsloven § 12 skal den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon, innrette bokføringen slik at det til enhver tid kan kontrolleres at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene.

Ifølge *reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) § 4 Grunnleggende styringsprinsipper må styring, oppfølging, kontroll og forvaltning tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet.

I henhold til *bestemmelser om økonomistyring i staten* (økonomibestemmelsene) punkt 2.4 Intern kontroll skal virksomhetens ledelse etablere systemer, rutiner og tiltak for å identifisere risikofaktorer

²⁵ NOU (2019: 15), Skatterådgivers opplysningsplikt og taushetsplikt, punkt 8.3.2

som kan medvirke til at virksomhetens mål ikke nås, og korrigerende tiltak som med rimelighet kan redusere sannsynligheten for manglende måloppnåelse.

Om revisors attestasjon ved merverdiavgiftskompensasjon

Dokumentasjonskravene som gjelder ved innsending av kompensasjonskrav, er forenklet ved at kravene kun skal være attestert av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor. Ved innsending av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon oppgis kun kompensasjonsbeløpet sammen med en egen revisorattestasjon. Som underlagsdokumentasjon i regnskapet skal det ved innsending av skattemeldingen foreligge en underskrevet attest fra revisor som inneholder en erklæring om at

- enheten er omfattet av kompensasjonsordningen
- det oppgitte beløpet er kompensasjonsberettiget
- opplysningene er kontrollert i henhold til god revisjonsskikk, jf. ISA 805

I Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 7. februar 2011 går det fram at hensikten med kravet til revisorattest etter kompensasjonsforskriften § 2 om når den skal foreligge, og § 4 om det nærmere innholdet i den, er at det må være en revisor som står inne for kompensasjonskravet når det blir innsendt. På den måten skal avgiftsmyndighetenes kontrollbehov avlastes: Revisor skal «kontrollere for avgiftsmyndighetene» når kravet blir innsendt.²⁶

I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004 om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner mv. står det: «Dersom en revisor som reviderer en kommune eller fylkeskommune er i tvil rekker han kanskje ikke å gjøre nødvendige avklaringer med skattemyndighetene før kravet foreldes. I slike tilfeller kan revisor attestere, og samtidig sende en bemerkning til skattekontoret.»

I prinsipputtalelse av 17. februar 2016 uttaler Skatteetaten følgende: «Adgangen til å ta forbehold ved berettiget tvil skal kun brukes i unntakstilfeller. Behovet vil dessuten avta etter hvert som kompensasjonsordningen får satt seg.»²⁷

En registrert eller statsautorisert revisor eller et revisjonsselskap må ha godkjenning fra Finanstilsynet og være registrert i revisorregisteret. Finanstilsynet kan tilbakekalle godkjenningen til en revisor eller et revisjonsselskap som ikke oppfyller kvalifikasjonskravene, eller som grovt eller gjentatte ganger bryter revisors plikter etter lov eller forskrift, jf. *lov om revisjon og revisorer* (revisorloven) § 9-1 m.fl.

Skatteetaten kan sanksjonere revisors brudd på plikter ved kompensasjonsordningen ved å innrapportere vedkommende til Finanstilsynet eller anmelde forholdet.²⁸

Administrative reaksjoner og straff

Skatteetaten kan benytte følgende reaksjoner:

- tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1 m.fl.

²⁶ *Innsending av kompensasjonsoppgaver – spørsmål om foreldelse etter kompensasjonsloven § 10*. Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 7. februar 2011.

²⁷ *Reaksjoner overfor revisorer som har misligholdt sine plikter*. Melding fra Skattedirektoratet avgitt 10. september 2019.

²⁸ *Reaksjoner overfor revisorer som har misligholdt sine plikter*. Melding fra Skattedirektoratet avgitt 10. september 2019..

- tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6 m.fl., overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7 m.fl.
- straffeforfølgning ved å anmelde brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380, jf. skatteforvaltningsloven § 14-13 m.fl.

Skatteetaten kan ilegge tilleggsskatt med 20 prosent dersom den som søker om merverdiavgiftskompensasjon, gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Har søker utvist grov uaktsomhet eller forsettlig gitt uriktige opplysninger, kan det ilegges skjerpet tilleggsskatt. Den skjerpede tilleggsskatten kommer i tillegg til ordinær tilleggsskatt. I grove tilfeller ilegges skjerpet tilleggsskatt med 20 prosent og i særlig grove tilfeller med 40 prosent.

Ordinær og skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr anses som straff i henhold til *Den europeiske menneskerettskonvensjon* art. 6. For å unngå ulovlig dobbeltforfølgning må Skatteetaten velge enten å benytte overtredelsesgebyr eller tilleggsskatt eller å anmelde saken.

5.2.2 Veiledning og informasjon til brukerne

Skattemyndighetenes veiledningsplikt overfor den enkelte skatteyter (den kompensasjonsberettigede) går fram av skatteforvaltningsloven § 5-1, som lyder slik:

- 1) «Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger med videre. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.
- 2) Den som ønsker det, skal, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en tilsatt hos skattemyndighetene. Gir skattepliktig ved slike samtaler nye opplysninger av betydning for saken, skal opplysningene så vidt mulig nedtegnes.
- 3) Dersom noen henvender seg til et annet organ enn det som skal behandle saken, skal organet som mottar henvendelsen, om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes.
- 4) Inneholder en henvendelse feil, misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsenderen bør rette, skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette. Skattemyndighetene bør samtidig gi frist til å rette opp mangelen og eventuelt gi veiledning om hvordan dette kan gjøres».

Dette er rettigheter som den enkelte skattepliktige eller tredjepart kan påberope seg. Av forarbeidene til skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 38 L (2015–2016), går det fram at forslaget til lovregulering i § 5-1 gir uttrykk for en minimumsløsning.

Bindende forhåndsuttalelse

Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd. En forhåndsuttalelse som er gitt etter første ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den som uttalelsen gjelder, krever det og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

5.2.3 Regelverksavklaringer

Skatteetaten skal ifølge Prop. 1 S (2019–2020) forvalte regelverket og tilby brukertjenester for å ivareta de skatte- og avgiftspliktiges rettigheter og plikter.

Ifølge tildelingsbrevene for 2019 og 2020²⁹ har Skatteetaten fått stor myndighet og stort ansvar for å forbedre regelverket innenfor sine fagområder. Regelverket skal oppdateres og utvikles løpende.³⁰ Skattedirektoratet har et særlig ansvar for å påse at Skatteetatens generelle regel forståelse er ensartet, og skal støtte de skatte- og avgiftspliktiges egenfastsettingsevne og rettssikkerhet ved å publisere rettsavklaringer.

Det framgår videre av Finansdepartementets tildelingsbrev at Skattedirektoratet har et selvstendig ansvar for å ha rutiner for å fange opp behov for å endre praksis eller regelverk, blant annet som følge av domstolsavgjørelser og avgjørelser i Skatteklagenemnda. Ifølge tildelingsbrevene ønsker departementet at direktoratet aktivt legger fram behov for regelverksendringer, herunder endringer som blant annet kan øke skattyternes rettssikkerhet, skape forenklinger for næringslivet, styrke bekjempelsen av skatte- og avgiftskriminalitet eller gjøre oppgaveløsningen i etaten mer effektiv. Skatteetaten skal fortsette arbeidet med å utrede forenklingsmuligheter, med hovedvekt på forenklinger som gjelder samhandlingen med de skattepliktige. Det gjelder også forenklinger som kan kreve lovendringer.

5.3 Problemstilling 2 – Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?

Mål- og resultatstyring er det overordnede styringsprinsippet i staten og er forankret i *bevilgningsreglement vedtatt av Stortinget* (bevilgningsreglementet) § 9 og økonomireglementet.

Av økonomireglementet § 7 går det fram at tildelingsbrevene blant annet skal inneholde overordnede mål, styringsparametere, tildelte beløp og krav til rapportering. Under *bestemmelser om økonomistyring i staten* (økonomibestemmelsene) punkt 2.3.2 går det fram at virksomheten har ansvar for at mål og eventuelle resultatkrav som er fastsatt i tildelingsbrev, andre vedtak og interne styringsdokumenter, følges opp og gjennomføres innenfor rammen av tildelte ressurser.

Departementet skal følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger i det årlige tildelingsbrevet til virksomheten, jf. økonomibestemmelsene punkt 1.5, og har ifølge økonomireglementet § 6 plikt til å gjennomføre stortingsvedtak.

Ifølge økonomibestemmelsene punkt 1.3 har Finansdepartementet et overordnet ansvar for at

- virksomhetene gjennomfører aktiviteter i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer
- styringsdialogen mellom departementet og virksomheten fungerer på en hensiktsmessig måte
- virksomhetene rapporterer pålitelig informasjon

²⁹ Finansdepartementet (2019) *Tildelingsbrev til Skatteetaten*.

³⁰ Finansdepartementet (2020) *Tildelingsbrev til Skatteetaten*.

- det gjennomføres kontroll med virksomheten, og at virksomheten har forsvarlig internkontroll

Styringsdialogen mellom Finansdepartementet og Skatteetaten er forankret i Prop. 1 S og Stortingets behandling av denne, *Hovedinstruks til direktøren i Skatteetaten av 18. desember 2015* samt økonomireglementet og økonomibestemmelsene. Prop.1 S (2019–2020) for Finansdepartementet ble behandlet 13. desember 2019 på grunnlag av Innst. 5 S (2019–2020).

Departementet skal ifølge økonomibestemmelsene punkt 1.6.3 sørge for at det blir gjennomført evalueringer for å få informasjon om effektivitet, måloppnåelse og resultater innenfor hele eller deler av departementets ansvarsområde og aktiviteter. Frekvensen og omfanget av evalueringene skal bestemmes ut fra virksomhetens egenart, risiko og vesentlighet, jf. også økonomireglementet § 16. Evalueringene skal også belyse om virkemidler er hensiktsmessige.

Finansdepartementets arbeid med skatte- og avgiftsområdet omfatter blant annet utvikling av regelverk for skatter, avgifter og toll. Dette inkluderer arbeidet med å utvikle regelverket for merverdiavgiftskompensasjon.³¹

I Dokument 1 (2011–2012) *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2011* pekte Riksrevisjonen på at etablerte kontrollordninger og et komplisert og utydelig regelverk knyttet til kompensasjonsordningen for merverdiavgift medførte risiko for at betydelige beløp feilaktig kunne bli utbetalt.³² I Innst. 233 S (2012–2013) fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om Riksrevisjonens rapport uttalte komiteen at den har merket seg at Finansdepartementet mener det er grunnlag for å presisere enkelte deler av regelverket for kompensasjonsordningen for merverdiavgift, og at dette er fulgt opp i Prop. 112 L (2011–2012), jf. Innst. 370 L (2011–2012). Skatteetaten ble videre bedt om å arbeide med å redusere omfanget av feilutbetalinger. Komiteen la til grunn at iverksatte tiltak ville gi mindre feil framover, og var tilfreds med at Riksrevisjonen ville følge opp saken.

I Innst. 370 L (2011–2012)³³ viser Finanskomiteens flertall til at regjeringen i revidert nasjonalbudsjett 2012 varsler at den vil foreta presiseringer og eventuelle avgrensninger i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Komiteen skriver:

«Flertallet ser positivt på et arbeid med sikte på eventuelt å klargjøre kompensasjonsregelverket, slik at det framstår mest mulig brukervennlig. En viktig premiss for dette arbeidet må imidlertid være at det ved eventuell klargjøring av private og ideelle virksomheters rett til kompensasjon, tas utgangspunkt i kompensasjonsordningens formål. Det må også vektlegges at det er for å unngå nye konkurransevridninger at ordningen også omfatter enkelte private og ideelle virksomheter. Ved vurderingen av presiserende bestemmelser må derfor også hensynet til likebehandling vurderes.»³⁴

I forbindelse med behandlingen av Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* og tilhørende Innst. 401 S (2016–2017) vedtok Stortinget 21. juni 2017 følgende anmodningsvedtak, jf. vedtak nr. 1107 (2016–2017): «Stortinget ber regjeringen gjennomgå forståelsen og praktiseringen av merverdiavgiftskompensasjonsregelverket for rus- og psykiatriboliger for å vurdere om det er grunnlag for å fastsette nye retningslinjer for når slike boliger kan defineres som boliger 'med helse- og sosialformål'.» I Prop. 1 LS (2017–2018) redegjør Finansdepartementet for merverdiavgiftskompensasjon for rus- og psykiatriboliger. Avslutningsvis opplyser departementet at de

³¹ Prop. 1 S (2019–2020).

³² Dokument 1 (2011–2012) *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2010*.

³³ Innst. L 370 (2011–2012) Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga.

³⁴ Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet.

vil be Skattedirektoratet påse at de rammene som er trukket opp ovenfor, blir lagt til grunn i forvaltningspraksisen. Departementet vil løpende vurdere om det er behov for en ytterligere klargjøring av regelverket.

Lovendringer og forskriftsendringer

Finansdepartementet har mulighet til å fremme endringer i merverdiavgiftskompensasjonsloven eller i kompensasjonsforskriften for å klargjøre regelverket. Departementet kan med hjemmel i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 18 gi nærmere bestemmelser om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i loven, herunder om beregning, inndekning og krav til innholdet av selgers salgsdokument mv.

6 Funn

6.1 Problemstilling 1 – Har Skatteetaten etterlevd reglene om veiledning og kontroll i lovene og forskriftene om merverdiavgiftskompensasjon og skatteforvaltning, og har de oppfylt Stortingets forventninger om å gjennomføre regelverksavklaringer?

I regnskapsåret 2020 ble det utbetalt i overkant av 27 milliarder kroner i merverdiavgiftskompensasjon til offentlige virksomheter.³⁵ Revisors attestasjonsoppdrag utgjør første ledd i kontrollen med å sikre korrekt utbetaling og skal dermed avlaste Skatteetatens kontrollbehov. Skatteetaten har i tillegg ulike virkemidler for å sikre at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon blir fulgt, slik at utbetalingene blir riktige. Kontroll er det sterkeste virkemidlet Skatteetaten har for å bidra til å forebygge og avdekke skatte- og avgiftsunndragelser, men etaten skal også gi veiledning om innlevering av pliktige oppgaver når skattepliktige ber om det. I tillegg driver Skatteetaten blant annet informasjonskampanjer, kursvirksomhet og informasjonsbesøk, og de gir ut informasjonsmateriale på mange områder.³⁶

Skatteetaten legger vekt på de samlede effektene av virkemidlene som etaten bruker, og ønsker å gjøre det enkelt å etterleve skatte- og avgiftsregelverket ved å veilede, informere og sikre avklaring så tidlig som mulig, slik at avvik kan unngås. Skattekontoret i Kristiansund, som har landsdekkende ansvar for merverdiavgiftskompensasjonsordningen, uttaler at det er hensiktsmessig å se Skatteetatens egen kontroll i sammenheng med informasjonstiltak, brukerdiallog og veiledning av brukere og fagmiljøer, og at disse tiltakene samlet utgjør effektive virkemidler som bidrar til at reglene blir fulgt. I denne revisjonen har vi sett på Skatteetatens bruk av virkemidlene kontroll, veiledning og regelverksavklaringer.

³⁵ Merverdiavgiftsloven § 2, bokstav a og b.

³⁶ Skattedirektoratets håndbok i skatte- og avgiftskontroll desember 2018.

6.1.1 Revisor har godkjent krav som Skatteetaten ikke finner kompensasjonsberettiget

Oppsummering

Revisjonen viser at revisorkontrollen i liten grad bidrar til å forebygge feilutbetalinger. Skatteetaten har redusert beløpene i de fleste kompensasjonskravene de har kontrollert, til tross for at revisor har attestert for at kravet er kompensasjonsberettiget. Dialogen mellom Skatteetaten og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) de senere årene har ikke vært god nok, det vil si den har ikke bidratt til å klargjøre revisors ansvar og oppgaver knyttet til attestasjonsoppdraget.

Dokumentasjonskravene ved innsending av kompensasjonskrav er forenklet ved at kravene bare skal attesteres av revisor.³⁷ Enklere krav til dokumentasjon ved innsendelse bidrar til å redusere de administrative kostnadene for kommunen knyttet til hver søknad. Enklere krav til dokumentasjon bidrar også til å redusere de administrative kostnadene for Skatteetaten knyttet til behandlingen av hver oppgave.³⁸ Ekstern revisor skal kontrollere og attestere for at grunnlaget for kompensasjonskravet er korrekt.³⁹ Den kontrollen revisor gjør i forbindelse med attestasjonen, er første ledd i kontrollen med å sikre korrekt utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon. Revisor skal «kontrollere for avgiftsmyndighetene» når kravet blir innsendt. På den måten skal avgiftsmyndighetenes kontrollbehov avlastes.⁴⁰ Registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor skal kontrollere og attestere skattemeldinger for merverdiavgiftskompensasjon.⁴¹

I henhold til kompensasjonsforskriften § 4 skal revisor attestere at

- enheten er omfattet av kompensasjonsordningen
- det oppgitte beløpet er kompensasjonsberettiget
- opplysningene er kontrollert i henhold til god revisjonsskikk, jf. ISA 805

Når revisor har kontrollert skattemeldingen for merverdiavgiftskompensasjon, utformer revisor en revisjonsberetning med en bekreftelse på at søker har krav på den kompensasjonen det søkes om. Revisor kan imidlertid ta forbehold om hvorvidt kravet er kompensasjonsberettiget.

Det er ikke et krav at revisjonsberetningen skal sendes inn sammen med skattemeldingen. Den skal være tilgjengelig i kommunenes regnskap, og Skatteetaten kan innhente den i forbindelse med sin egen meldingskontroll. Skatteetaten påser at meldingen er elektronisk attestert av revisor før kompensasjonskravet utbetales. Utbetalingen skjer innen tre uker etter fristen for innsending av skattemeldingen.⁴² Skattekontoret i Kristiansund uttaler at det ville ha styrket etatens kontroll dersom man hadde hatt tilgang på revisjonsberetningene før utbetaling.⁴³

³⁷ Prop. 1 S (2019–2020).

³⁸ Ot.prp.nr.1 (2003-2004)

³⁹ Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019, § 8-7.

⁴⁰ *Innsending av kompensasjonsoppgaver – spørsmål om foreldelse etter kompensasjonsloven § 10*. Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 7. februar 2011.

⁴¹ Skatteforvaltningsloven § 8-7.

⁴² Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020, kapittel 23.2.

⁴³ Intervju med skattekontoret 13. januar 2021, referat verifisert av kontoret 2. februar 2021.

Vi har gjennomgått Skatteetatens meldingskontroller fra 2019 og 2020 der kompensasjonsbeløpet er endret, og undersøkt at revisor har konkludert på at oppgitt krav er kompensasjonsberettiget.

Undersøkelsen viser at Skatteetaten i 2020 endret 24 av 26 krav fra kommuner og fylkeskommuner selv om revisor hadde attestert for at grunnlaget for kravet var korrekt. Tilsvarende tall for 2019 er 18 av 23 krav. Skatteetaten kontrollerte i tillegg 17 skattemeldinger fra en kommune fra perioden 2012–2016 med vedtaksdato i 2019. Vi etterspurte revisjonsberetningene for disse kontrollene fra kommunen, men har ikke mottatt disse.

NKRF opplyser at de ikke har utarbeidet skriftlige veiledere om hvordan revisorene skal utføre kontrollen med kompensasjonskravene. Forbundet har heller ikke registrert at det har vært behov for eller ønske om dette fra revisorene, og viser til at det er revisjonsstandard ISA 805 som skal benyttes i gjennomføringen av kontrollen. Forbundet opplyser videre at det er utfordrende for revisorene å bestemme omfanget av og innholdet i kontrollene når de ikke kjenner til Skatteetatens vesentlighetsgrense og forventninger på området.⁴⁴ Skatteetaten påpeker at dette har vært kommunisert fra etaten i flere omganger. Skatteetaten viser til Finansdepartementets brev til Den Norske Revisorforening av 8. mars 2012, og til Skattedirektoratets brev av 27. mai 2004 og 15. desember 2004 til Norsk Kommunerevisorforbund. Skatteetaten viser også til omtale i Merverdiavgiftshåndboken. Skattekontoret i Kristiansund opplyser at de holdt en presentasjon om merverdiavgiftskompensasjon på NKRFs fagkonferanse i 2019, der blant annet revisors plikter var tema. Kontoret ser at det også kan være behov for å ha direkte kontakt med NKRF for å klargjøre revisors ansvar når kompensasjonskravet skal attesteres.⁴⁵

Skatteetaten kan innrapportere revisor til Finanstilsynet eller anmelde forholdet dersom revisor ikke har oppfylt sine plikter.⁴⁶ Så langt er ingen revisorer meldt til Finanstilsynet av Skatteetaten, da det har vært usikkerhet omkring ansvaret som kan pålegges revisor. Kontoret opplyser at det framover er ønske om å gjøre revisor mer ansvarlig enn tidligere, men at det ikke er bestemt hvilke kriterier som må være oppfylt for at en revisor skal bli innrapportert til Finanstilsynet.⁴⁷

Revisor tar i noen tilfeller forbehold i revisjonsberetningen

Hvis revisor er i tvil om kravet er kompensasjonsberettiget, kan vedkommende likevel attestere kravet. Revisor sender i slike tilfeller en melding til skattekontoret om dette for å unngå at kravet blir foreldet.⁴⁸ Skatteetaten har i prinsipputtalelse av 17. februar 2016 uttalt at adgangen til å ta forbehold ved berettiget tvil bare skal brukes i unntakstilfeller, og at behovet vil avta etter hvert som kompensasjonsordningen får virket over tid.⁴⁹

Skattekontoret i Kristiansund uttaler at det er vanskelig å bygge på revisors kontroller når revisor tar forbehold fordi kriteriene for å få kompensasjon ikke er avklart.⁵⁰ Skattekontoret forventer at revisorene skal sette seg inn i regelverket. Manglende kunnskap om regelverket skal ikke godtas som unnskyldning for ikke å gjøre de kontrollene som er påkrevd.

⁴⁴ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

⁴⁵ Intervju med skattekontoret 1. mars 2021, referat verifisert av kontoret 8. mars 2021.

⁴⁶ *Reaksjoner overfor revisorer som har misligholdt sine plikter*. Melding fra Skattedirektoratet avgitt 10. september 2019.

⁴⁷ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁴⁸ Finansdepartementets forklingsuttalelse av 2. mars 2004 om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner mv.

⁴⁹ *Kompensasjon for merverdiavgift – revisorattest*. Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt 15. desember 2004.

⁵⁰ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

I vår spørreundersøkelse svarer 14 av 208 kommuner (6,7 prosent) at revisor har tatt forbehold i revisjonsberetningen for kompensasjonskrav som er sendt inn i 2019 og 2020. Ingen av fylkeskommunenes revisorer har tatt forbehold i denne perioden. Skatteetaten ønsker ikke at revisor skal ta forbehold i revisjonsberetningen, men at vedkommende skal ta et klart standpunkt til om kravet i skattemeldingen er kompensasjonsberettiget.⁵¹

6.1.2 Skatteetatens kontroll bidrar ikke i tilstrekkelig grad til å redusere risikoen for feilutbetalinger

Oppsummering

- Skatteetatens kontroller før utbetaling fungerer tilfredsstillende.
- Skatteetaten kontrollerer en til to prosent av skattemeldingene fra offentlige virksomheter etter utbetaling. Skatteetaten avdekker feil i over halvparten av disse kontrollene, og mange kommuner og fylkeskommuner mener at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon er komplisert. Etter vår vurdering er det derfor stor risiko for feilutbetalinger også blant de meldingene som ikke blir kontrollert. Uberettiget utbetalt kompensasjon skal tilbakebetales. Dette betyr at kommuner, fylkeskommuner og interkommunale sammenslutninger kan få tilbakebetalingskrav som kan få negativ innvirkning på deres økonomi.
- Revisjonen viser at det ikke alltid er samsvar mellom de områdene Skatteetaten velger ut til kontroll, og de områdene der etaten vurderer at risikoen for feil er høyest. Risikoen for feil vurderes å være høyest når det gjelder kompensasjonskrav knyttet til kulturhus, infrastruktur, kommunale boliger og flerbruksbygg, men det er gjennomført få kontroller av slike krav i 2019 og 2020.
- Skattemeldingene for merverdiavgiftskompensasjon inneholder kun totalsummer og gir Skatteetaten få holdepunkter om behovet for kontroll før utbetaling. Skatteetaten har heller ikke tilgang på revisors beretning før kompensasjonen utbetales.
- Skatteetaten opprettholder sitt opprinnelige vedtak i de fleste klagesaker.

Kontroll er det sterkeste virkemidlet Skatteetaten har for å sikre korrekt utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon. Skattemeldingene for merverdiavgiftskompensasjon fra kommuner og fylkeskommuner inneholder kun en samlet sum som viser det totale kompensasjonskravet for terminen, og dermed gir de Skatteetaten få indikasjoner på hvilke meldinger som bør plukkes ut til kontroll.

Skatteetaten utfører egne kontroller av skattemeldingene for å sikre riktig utbetaling av kompensasjon. Etaten utfører

- maskinell kontroll av skattemeldingene før utbetaling
- kontroll av utvalgte meldinger etter utbetaling (meldingskontroll)

⁵¹ Intervju med skattekontoret 1. mars 2021, referat verifisert av kontoret 8. mars 2020.

Dersom Skatteetaten oppdager feil, har de hjemmel til å endre skattefastsettingen.

Kontroller før utbetaling fungerer tilfredsstillende

Skattemeldinger fra offentlige virksomheter mottas i MVA-systemet.⁵² Alle innkomne skattemeldinger for merverdiavgiftskompensasjon blir kontrollert for formelle feil og mangler. Skatteetaten har maskinelle kontroller som plukker ut skattemeldinger som krever oppfølging i tråd med intern rutine.⁵³ Disse er omtalt som statiske merker.

STATISK MERKE

Statiske merker er maskinelle kontroller som plukker ut skattemeldinger til kontroll ut fra gitte kriterier.

Faktaboks 1 Statiske merker

De maskinelle kontrollene kan generere utslag på følgende statiske merker:

- Statisk merke A: korrigert melding viser mindre/mer til gode
- Statisk merke B: første gangs innsendelse av kompensasjonsmelding
- Statisk merke D: melding under minstegrensen på kroner 20 000
- Statisk merke D og G: inkonsistens i tall og forklaring til meldingen
- Statisk merke E: for sent innkommet melding
- Statisk merke H: manglende revisorattestasjon

Kilde: Skatteetaten

Vi har kontrollert hvordan Skatteetaten har fulgt opp meldinger fra tredje termin 2020 med utslag på statiske merker. Vi har også kontrollert hvordan meldinger fra første termin med utslag på det statiske merket H, det vil si manglende revisorattestasjon, er fulgt opp. Det ble sendt inn 409 skattemeldinger fra offentlige virksomheter for første termin 2020 og 407 meldinger for tredje termin.

⁵² MVA-systemet er et landsdekkende register og saksbehandlingssystem for merverdiavgift.

⁵³ Rutine - Behandling og kontroll av kompensasjonsmeldinger.

Tabell 4 Kontrollerte utslag i den maskinelle kontrollen

Termin	Statisk merke	Antall skattemeldinger med utslag
3. termin 2020	B	1
3. termin 2020	D	1
3. termin 2020	D og G	12
3. termin 2020	G	29
3. termin 2020	H	15
1. termin 2020	H	22

Kilde: Rapport fra MVA BI Publisher som viser innsendte skattemeldinger

Statisk merke B – første gangs innsendelse av kompensasjonsmelding

Ifølge rutinen skal utslag på det statiske merket B følges opp gjennom kontroll eller veiledning ved at det sendes ut veiledningsbrev. Det har kun vært ett utslag på det statiske merket B for tredje termin 2020. Skatteetaten har ikke kontrollert denne meldingen og har heller ikke sendt ut veiledningsbrev til søker.

Skatteetaten opplyser at de har en ambisjon om å sende ut veiledningsbrev til alle som søker om kompensasjon for første gang, og at alle meldinger på statisk merke B blir vurdert før godkjenning.

Statisk merke D og G – inkonsistens i tall og forklaring til meldingen

Revisjonen viser at Skatteetaten har fulgt opp skattemeldinger med utslag på de statiske merkene D og G i samsvar med rutinen.

Statisk merke H – manglende revisorattestasjon

Ifølge rutinen består Skatteetatens oppfølging av skattemeldinger med det statiske merket H i å kontrollere om den attesterende revisor har revisorregistreringsnummer i Finanstilsynets virksomhetsregister. I tillegg må kommunerevisor ha fullmakt fra lederen av kommunerevisjonen til å attestere. Dersom ingen av disse forutsetningene er oppfylt, skal meldingen avvises, og det skal sendes ut brev til de offentlige virksomhetene om avvisningen.

Revisjonen viser at Skatteetaten har fulgt opp skattemeldinger med utslag på det statiske merket H i henhold til rutinen.

Meldingskontroller etter utbetaling har svakheter

Skatteetaten gjennomfører også kontroll av et utvalg av de innsendte meldingene i ettertid. Denne meldingskontrollen innebærer å innhente og sammenligne søkers innsendte dokumentasjon mot opplysninger i skattemeldingen. Hensikten med denne begrensede kontrollen er å kontrollere at kompensasjonskravene er korrekt beregnet og utbetalt. Kompensasjon som er uriktig utbetalt skal

tilbakebetales.⁵⁴ Kommuner, fylkeskommuner og interkommunale sammenslutninger kan derfor få tilbakebetalingskrav som kan få negativ innvirkning på deres økonomi.

Skatteetaten prioriterer i liten grad kontroller på områder med høy risiko

Skatteetatens overordnede risikoanalyse på merverdiavgiftsområdet omfatter ikke kompensasjon av merverdiavgift, men Skatt Øst utarbeidet i 2018 en risikoanalyse for merverdiavgiftskompensasjon.⁵⁵ Skattekontoret i Kristiansund ønsket å utvide denne til å gjelde hele landet, men opplyser at dette arbeidet måtte nedprioriteres fordi det var for arbeidskrevende. Siden oppstarten 1. januar 2019 har kontoret prioritert opplæring av ansatte og brukt mindre ressurser på risikovurderinger.⁵⁶

Skattekontoret i Kristiansund har for 2020 utarbeidet en kontrollplan med et risikoregister, det vil si de har gjennomført risikovurderinger knyttet til merverdiavgiftskompensasjonslovens ulike virkeområder med vurdering av sannsynlighet og konsekvens. Skattekontoret uttaler at denne matrisen i hovedsak blir lagt til grunn for de kontrollene som prioriteres, men at det ikke er fullstendig samsvar mellom risikomatrisen og de kontrollene som gjennomføres.⁵⁷

Tabell 5 Matrise over prioriterte kontrollområder

Kommuner og fylkeskommuner			
Område	Sannsynlighet (1–5)	Konsekvens (1–5)	Risiko
Infrastruktur	4	5	20
Kommunale boliger	4	4	16
Flerbruksbygg	4	4	16
Kulturhus	3	4	12
Svømmehall/badeland	3	3	9
Kjøretøy (personbiler)	4	2	8
Mat – representasjon	4	2	8
Foreldelse	2	1	2

Kilde: Kontrollplan med risikomatrise utarbeidet av skattekontoret i Kristiansund

Tabellen viser risikovurderte områder i skattekontorets kontrollplan. Det framgår at det er knyttet høyest risiko til følgende områder i offentlige virksomheter:

- infrastruktur

⁵⁴ Skattebetalingsloven § 10-53, tredje ledd.

⁵⁵ Skatt Øst er betegnelsen på en av Skatteetatens regionskontorer før omorganiseringen 1. januar 2019.

⁵⁶ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁵⁷ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

- kommunale boliger
- flerbruksbygg
- kulturhus

Skattedirektoratet viser til tre områder som gir grunn til kontroll og ressursbruk:

- kommunale boliger
- økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget
- anskaffelser til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten⁵⁸

Vi har gått gjennom Skatteetatens kontroller for 2019 og 2020 for å undersøke om Skatteetaten har kontrollert områder med høy risiko⁵⁹.

Revisjonen viser at Skatteetaten har gjennomført mange kontroller av kompensasjonskrav for anskaffelser (kjøretøy og mat/representasjon) som er knyttet til unntaksbestemmelsene i merverdiavgiftskompensasjonsloven⁶⁰, og foreldelseskontroller.⁶¹ Ifølge Skatteetatens risikomatrix er disse områdene forbundet med lav risiko.

Revisjonen viser videre at Skattekontoret i Kristiansund har gjennomført få kontroller på de områdene som ifølge deres egen kontrollplan har høyest risiko. Områder som kulturhus, infrastruktur, kommunale boliger og flerbruksbygg er lite kontrollert i 2019 og 2020, selv om Skatteetaten vurderer at disse områdene har høy risiko. Vår spørreundersøkelse viser at halvparten av kommunene oppgir at regelverket innenfor disse områdene oppfattes som uforståelig. Skatteetaten opplyser at de har gjort kontroller som ikke er inkludert i rapport fra BI Publisher. Det er gjennomført kontroller knyttet til flerbrukshaller, svømmehaller og kommunale boliger som er ferdigstilt i 2021, og det pågår fremdeles kontroller på disse områdene. Disse kontrollene er krevende også fordi kommunene ofte er uenige i regelverket slik det i dag er utformet, særlig gjelder dette kontroller knyttet til boliger/-institusjonsplasser.

Skattekontoret i Kristiansund ble etablert som landsdekkende funksjon fra og med 1. januar 2019, og for å bygge opp kontorets kompetanse på kompensasjonsområdet har kontoret lagt stor vekt på opplæring. Dette har ført til at skattekontoret i 2019 og starten av 2020 har valgt ut mindre komplekse områder til kontroll.⁶²

Skatteetaten kontrollerer under 2 prosent av skattemeldingene

Vi har gjennomgått kontrollrapporter for å fastslå hvor mange skattemeldinger fra offentlige virksomheter Skatteetaten har kontrollert i perioden 2018–2020.⁶³ Videre har vi beregnet endret fastsetting, det vil si kompensasjonsbeløp som er endret etter Skatteetatens kontroller, og treffprosent i kontrollene de enkelte årene. Endret fastsetting er beregnet ved å summere alle beløpsmessige vedtak om fastsetting etter kontroll. Treffprosent i kontrollene er beregnet ved å dividere antall kontroller hvor fastsettingen er endret, med totalt antall kontroller. For 2018 har vi ikke gjort egne

⁵⁸ E-post fra Skattedirektoratet, juridisk avdeling, næring, merverdiavgift 27. januar 2021.

⁵⁹ Rapporten «Meldingskontroller detaljert» fra MVA BI Publisher

⁶⁰ Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4, annet ledd annet punktum, som gjelder merverdiavgift på anskaffelser nevnt i merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4.

⁶¹ Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10.

⁶² Intervju med skattekontoret i Kristiansund 1. mars 2021, referat verifisert av kontoret 8. mars 2021.

⁶³ MVA BI Publisher er Skatteetatens verktøy for å ta ut rapporter på data som ligger i MVA-systemet.

beregninger av endret fastsetting og treffprosent, men lagt data i rapportene fra MVA BI Publisher til grunn for opplysningene i tabellen.

Tabell 6 Antall kontroller av skattemeldinger fra offentlige virksomheter

	2018	2019	2020
Utbetalt kompensasjon	24 349 492	27 252 977	27 009 274
Innsendte skattemeldinger	3 185	3 211	2 695 ⁶⁴
Kontrollerte skattemeldinger	121	59	37
Kontrolldekning	3,8 %	1,84 %	1,37 %
Samlet beløp på kontrollerte skattemeldinger	795 203	899 040	1 563 197
Endret fastsetting ved kontrollene	19 465	11 985 ⁶⁵	3 260
Treffprosent i kontrollene	41,3 %	66,1 %	75,7 %

Kilde: Rapporter fra MVA BI Publisher «Kompensasjonsmeldinger fordelt på offentlig virksomhet og andre» tatt ut 3. mars 2021 og «Meldingskontroller detaljert» tatt ut 7. januar 2021, og Riksrevisjonens beregninger (beløp i kroner 1000)

Tabellen viser hva som er utbetalt i merverdiavgiftskompensasjon, hvor mange skattemeldinger som er innsendt fra offentlige virksomheter, og hvor mange av disse Skatteetaten har kontrollert.⁶⁶ Tabellen viser videre det samlede beløpet på skattemeldingene som er kontrollert, beløp som er endret etter Skatteetatens kontroller, samt treffprosent i kontrollene.

Vår analyse viser at antall kontrollerte skattemeldinger ble halvert fra 2018 til 2019 og gikk videre ned i 2020. I samme periode økte utbetalingene med om lag 2,6 milliarder kroner, mens andelen kontrollerte meldinger (kontrolldekning) sank. Skatteetaten opplyser at kontroller med høy kompleksitet tar lang tid å gjennomføre.

Analysen viser også at endret fastsetting av kompensasjonsbeløp som følge av Skatteetatens kontroller har sunket i perioden 2018–2020. I samme periode har treffprosenten i kontrollene økt. Revisjonen viser for øvrig at Skatteetaten har kontrollert skattemeldinger fra kommuner av ulik størrelse, og flere av de største kommunene har blitt underlagt kontroll i 2019 og 2020.

I 2019 kontrollerte Skatteetaten 59 skattemeldinger fra offentlige virksomheter. Dette er en nedgang på 51 prosent sammenlignet med 2018. Det samlede beløpet på de kontrollerte skattemeldingene

⁶⁴ Antall kommuner er fra 1. januar 2020 er redusert fra 422 til 356.

⁶⁵ Rapporten *Meldingskontroller detaljert* fra MVA BI Publisher viser en endret fastsetting på kroner 17 743 714. Differansen skyldes at vi har lagt til to kontroller som ikke er tatt med i rapporten fra MVA, og trukket fra et beløp på kroner 6 551 451 som kommer av differansen mellom innsendt hovedmelding og korrigeret melding fra en fylkeskommune.

⁶⁶ Regnskapsførte tall på kapittel 1632, post 61 (merverdiavgiftskompensasjon til kommuner) i statsregnskapet.

utgjør 899 millioner kroner, og Skatteetaten har endret fastsettingen tilsvarende et beløp på 12 millioner kroner.

I 2020 kontrollerte Skatteetaten 37 skattemeldinger fra offentlige virksomheter. Skattekontoret i Kristiansund opplyser at det har vært lavere produksjon i 2020 som følge av koronasituasjonen. Kontoret har måttet låne ut ressurser til andre formål, og kravet om å bruke hjemmekontor har medført praktiske utfordringer. Skatteetaten opplyser at de i 2020 har gitt kommunene utsatte frister for å besvare etatens henvendelser.⁶⁷

Kontrollene som Skatteetaten gjennomførte i 2019 og 2020, er avgrensede kontroller. Det betyr at bare et avgrenset utvalg av grunnlaget i hver enkelt melding blir kontrollert. Hvor stort utvalg som kontrolleres, varierer fra kontroll til kontroll. Skattekontoret i Kristiansund kontrollerte for eksempel to skattemeldinger fra Oslo kommune i 2020 der det samlede beløpet på skattemeldingene for de to terminene utgjorde ca. 1 milliard kroner. Begge kontrollene dreide seg om kommunale utleieboliger, og kravet som ble kontrollert, utgjorde samlet ca. 1,6 millioner kroner, eller 0,16 prosent av det samlede kravet i de to meldingene.

Det er risiko for feilaktig utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon

Skatteetaten innvilger merverdiavgiftskompensasjon basert på søkerens egenfastsetting. Skatteetatens kontroller avdekker om et krav er omfattet av ordningen. Under 2 prosent av skattemeldingene blir kontrollert, men treffprosenten i kontrollene som gir endret fastsetting, er høy. Skattekontoret i Kristiansund uttaler at det også er stor risiko for feil blant de meldingene som ikke blir kontrollert.⁶⁸ Dette ble også påpekt i en rapport fra Skatteetatens internrevisjon i 2017.⁶⁹

Skattekontoret i Kristiansund gjennomførte som nevnt ovenfor avgrenset kontroll av kompensasjonskravet for et utvalg kommunale boliger i skattemeldingene for to terminer fra Oslo kommune i 2020. Oslo kommunes krav var på ca. 1,6 millioner kroner, men Skatteetaten anså kun 130 391 kroner som kompensasjonsberettiget. Årsaken til det store avviket mellom kravet og Skatteetatens beregning, er at boligene ikke anses som særskilt tilrettelagt for helse- og sosialformål, og at Oslo kommune derfor ikke har rett til merverdiavgiftskompensasjon etter reglene i kompensasjonsloven § 4 tredje ledd, jf. kompensasjonsforskriften § 7. Oslo kommune har påklaget Skatteetatens vedtak om reduksjon av kompensasjonskravet for begge terminene.

Skattekontoret i Kristiansund og Oslo kommune tolker begrepet *særskilt tilrettelagte* boliger i regelverket ulikt. Det kommunale foretaket Boligbygg Oslo KF eier, forvalter og leier ut over 11 000 kommunale boliger i Oslo kommune. Ifølge Boligbyggs årsrapport for 2017 har Oslo kommune de senere årene krevd ca. 100–150 millioner kroner årlig i kompensasjon av merverdiavgift for boliger som er særskilt tilrettelagt for sosiale formål. Oslo kommunerevisjon har siden andre termin 2013 tatt forbehold for nettopp de delene av kompensasjonskravet som gjelder boliger som er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, fordi det er usikkerhet knyttet til merverdiavgiftskompensasjon for disse boligene. Det er stor risiko for at betydelige beløp har blitt feilaktig utbetalt dersom det legges til grunn at Skatteetatens tolkning av regelverket er riktig.

⁶⁷ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁶⁸ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁶⁹ Revisjonsrapport R16-18 Kompensasjonsordningen for MVA.

Skattekontoret i Kristiansund uttaler at de både ser behov for og ønsker å gjennomføre flere kontroller av kompensasjonskrav for kommunale utleieboliger i Oslo kommune for å skape etterlevelse.⁷⁰ De ønsker også å foreta etterkontroller eller bokettersyn ute i virksomhetene.

Skatteetaten benytter tilleggsskatt som sanksjonsmiddel

Skatteetaten har i skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd hjemmel til å ilegge tilleggsskatt dersom skattepliktige gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktige opplysninger når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.

Skattekontoret i Kristiansund opplyser at tilleggsskatt benyttes når vilkårene for dette er oppfylt.⁷¹ Vi har gjennomgått 96 kontrollerte skattemeldinger med vedtaksdato i 2019 og 2020 der Skatteetaten har endret fastsettingen. Vår kontroll viser at det ikke er fastsatt tilleggsskatt i 15 av 96 kontroller. Skattekontoret forklarer dette med at kravene var meldt inn for tidlig, at virksomheten er bedt om å foreta egenretting, og at det er sendt inn revisjonsberetning med forbehold.⁷² Skattekontoret opplyser at opplysningene som kommer fram i revisjonsberetninger med forbehold, blir vurdert opp mot regelverket om tilleggsskatt, men at dette ikke nødvendigvis fører til at tilleggsskatt frafalles.

Skatteetaten opprettholder opprinnelig vedtak i de fleste klagesaker

Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.⁷³ Andelen klagesaker hvor skattekontorets vedtak blir fastholdt etter behandling i Skattedirektoratet, er en av styringsindikatorerne knyttet til merverdiavgiftskompensasjon som det rapporteres på. Saker hvor skattekontorets vedtak blir omgjort av klageinstansen, følges opp i henhold til avviksrutine.⁷⁴

Når det gjelder klagesaker, er det krav om tre måneders saksbehandling hos skattekontoret, og saker som oversendes til Skattedirektoratet, skal være ferdigbehandlet innen totalt åtte måneder.⁷⁵ Dette er frister som direktoratet har fastsatt.

Da Skatteetaten ble omorganisert i 2019, ble det opprettet en poolordning for behandling av klager på fastsatt merverdiavgift. Det ble besluttet at all klagebehandling unntatt kompensasjonsklager skulle inn i klagepoolen.⁷⁶ I oktober 2020 ble det besluttet at også kompensasjonsklager skulle inn i poolen.⁷⁷

Skatteetaten har i 2019 og 2020 behandlet totalt 89 klagesaker, hvorav 21 er fra offentlige virksomheter. 13 av sakene som gjelder offentlige virksomheter, er ferdigbehandlet. Oversikten over klagesaker fra offentlige virksomheter viser at åtte saker gjelder boliger, fire gjelder svømmehaller, mens én er relatert til elevkantiner. De øvrige klagene kan relateres til ulike områder, men flere har utgangspunkt i formalkravene som stilles til søknadene.

⁷⁰ Intervju med skattekontoret i Kristiansund 1. mars 2021, referat verifisert av kontoret 8. mars 2021.

⁷¹ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁷² Intervju med skattekontoret 1. mars 2021, referat verifisert av kontoret 8. mars 2021.

⁷³ Skatteforvaltningsloven § 13-1 første ledd.

⁷⁴ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁷⁵ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁷⁶ Kvalitetsplan for fastsetting av merverdiavgift 2020.

⁷⁷ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

Av de 13 ferdigbehandlede klagesakene er opprinnelig vedtak opprettholdt i elleve saker etter behandling i Skattedirektoratet, mens Skatteetaten har omgjort to saker selv. Skatteetaten opplyser at opprinnelig vedtak er opprettholdt i 92 prosent av klagesakene per 13. oktober 2020.⁷⁸

I 8 av de 13 ferdigbehandlede klagesakene brukte Skatteetaten lengre tid på saksbehandlingen enn kravet på tre måneder. Fire av disse sakene hører inn under kravet om en total saksbehandlingstid på inntil åtte måneder. De sakene der fristene for saksbehandlingstiden som Skattedirektoratet har fastsatt, er betydelig overskredet, er i hovedsak saker som er mottatt før 2019. Skatteetaten påpeker at saksbehandlingstiden i denne type klagesaker kan bli lengre enn på 3/8 måneder. Dette fordi det gjerne er kompliserte saker og ofte en del korrespondanse mellom klager og skattekontoret.

Flere av kommunene og fylkeskommunene mener foreldelsesreglene er for strenge

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon fra kommuner og fylkeskommuner er den samme som fristen for å sende inn kompensasjonsmelding for neste periode.⁷⁹ Flere av kommunene og to av fylkeskommunene har kommentert foreldelsesreglene i spørreundersøkelsen og mener disse er for strenge. Det kommer fram at det går med mye ressurser for å passe på at krav ikke foreldes.

NKRF mener at det er en risiko for at det tas med flere krav på skattemeldingen enn hva som er kompensasjonsberettiget, på grunn av den korte foreldelsesfristen. Dette korrigeres imidlertid normalt i senere terminer.⁸⁰

6.1.3 Skatteetaten gir i hovedsak god veiledning og informasjon til offentlige virksomheter

Oppsummering

- Skatteetaten har utarbeidet årlige planer for veilednings- og informasjonstiltak, og etaten har gjennomført flere tematiske veiledningstiltak i 2019 og 2020. Tiltakene gjelder for en stor del kommunale boliger. Skattekontoret i Kristiansund ønsker selv å gjennomføre mer brukerveiledning. NKRF mener at Skatteetaten kan bli mer synlig når det gjelder veiledning av kommunene og fylkeskommunene.
- De fleste kommunene og fylkeskommunene som har henvendt seg til Skatteetaten for å få veiledning, oppgir at de enten i stor eller noen grad er fornøyde med veiledningen.
- Om lag en tredjedel av anmodningene om bindende forhåndsuttalelser fra offentlige virksomheter i 2019 og 2020 har ikke blitt behandlet innen det fastsatte kravet til saksbehandlingstid. Et stort flertall av kommunene og fylkeskommunene oppgir imidlertid at de enten i stor eller noen grad er fornøyde med myndighetenes behandling av anmodningene.

Skatteetaten skal på forespørsel gi veiledning til skatteyter ved utfylling av meldinger mv. Når

⁷⁸ Intervju med skattekontoret 13. oktober.2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁷⁹ Merverdiavgifts kompensasjonsloven § 10 annet ledd.

⁸⁰ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

arbeidssituasjonen tillater det, skal Skatteetaten gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for skatteyters rettigheter og plikter, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.⁸¹

Skatteetaten gir informasjon om kompensasjonsordningen på etatens egne nettsider, i *Merverdiavgiftshåndboken* og i egne foredrag. Skatteetaten viser også til at kompensasjonssøkere benytter Sticos som kilde til informasjon om ordningen.⁸²

I spørreundersøkelsen spurte vi kommunene og fylkeskommunene hvordan medarbeiderne som arbeider med merverdiavgiftskompensasjon, får informasjon om ordningen.

Tabell 7 Kilder til informasjon om merverdiavgiftskompensasjon for kommuner og fylkeskommuner

Kilder til informasjon	Kommuner		Fylkeskommuner	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent
Skatteetatens nettsider	125	60 %	6	67 %
Informasjonsbrev til Skatteetaten	73	35 %	4	44 %
Personlig kontakt som e-post og telefon	60	29 %	4	44 %
Kurs og konferanser	175	84 %	9	100 %
Annet	80	39 %	5	56 %
Antall respondenter	208		9	

Kilde: Riksrevisjonens spørreundersøkelse

Mer enn 80 prosent av kommunene som besvarte spørreundersøkelsen, opplyser at medarbeiderne får informasjon gjennom kurs og konferanser. Når det gjelder fylkeskommunene, svarer samtlige av respondentene at de får informasjon på denne måten. I tillegg får et stort flertall informasjon gjennom Skatteetatens nettsider, og mange trekker fram Sticos som kilde til informasjon. Spørreundersøkelsen viser videre at mer enn 95 prosent av kommunene og fylkeskommunene som har svart, oppgir at de som arbeider med merverdiavgiftskompensasjon, i stor eller noen grad har tilgang til tilstrekkelig informasjon om ordningen.

Informasjon- og veiledningstiltak som er gjennomført i 2019 og 2020

Skatteetaten har gjennomført flere veiledningstiltak

⁸¹ Skatteforvaltningsloven § 5-1 første ledd.

⁸² Intervju med skattekontoret i Kristiansund 13. januar 2021, referat verifisert av kontoret 2. februar 2021.

Skatteetaten har i 2020 utarbeidet en kontrollplan med risikoregister, som blant annet inneholder planlagte veilednings- og informasjonstiltak for 2020 basert på risikovurderinger. Etaten har også laget en oversikt over gjennomførte veiledningstiltak på kompensasjonsområdet i 2019 og 2020. Oversikten viser at det er gjennomført totalt ni stedlige besøk i 2019 og i starten av 2020. De fleste veiledningstiltakene i denne oversikten er rettet mot kommuner, og temaene er i stor grad relatert til kommunale boliger. Skatteetaten har ikke praksis for å dokumentere gjennomførte veiledningstiltak i Elark.⁸³ For noen tiltak foreligger det imidlertid presentasjoner og møtereferater.⁸⁴

Som følge av covid-19 opphørte Skatteetatens besøk hos kompensasjonsberettigede tidlig i 2020. På slutten av året iverksatte imidlertid etaten nye veiledningstiltak på Skype og i form av webinarer.

Covid-19-situasjonen har satt mange planlagte veiledningstiltak på vent, men skattekontoret i Kristiansund opplyser at det er ønskelig å gi tematisk veiledning. Temaene i kontrollplanen er delt inn i fem ulike områder, og formålet er å gjennomføre periodevis veiledning på de respektive områdene. Kommunale boliger er området som har krevd flest veiledningstiltak til nå.⁸⁵

Skattekontoret opplyser at de ikke har kartlagt brukernes behov for informasjon og veiledning på merverdiavgiftskompensasjonsområdet eller om de er fornøyde med informasjonen og veiledningen de får på området. Årsaken er at det er relativt kort tid siden oppgavene knyttet til kompensasjonsordningen ble samorganisert.⁸⁶

Skattekontoret i Kristiansund uttaler videre at kontroller alene ikke sikrer korrekte kompensasjonskrav og utbetalinger. Etter kontorets vurdering er det hensiktsmessig å se kontrollene i sammenheng med andre tiltak. Proaktive informasjonstiltak, brukerdialog og veiledning av brukere og fagmiljøer er effektive virkemidler for å sikre etterlevelse. Ifølge skattekontoret gir etaten de kompensasjonsberettigede mer veiledning enn skatteforvaltningsloven krever. Etaten ønsker å gi relevante fagmiljøer veiledning for å bidra til at regelverket og intensjonene bak ordningen blir fulgt. Den har for eksempel holdt en presentasjon om etatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon for NKRF. Skattekontoret opplyser at det er ønskelig å nå ut med informasjon til brukerne og gjennomføre mer veiledning.⁸⁷

Skatteetaten kontrollerer en liten andel av de totale kompensasjonskravene. Skattekontoret i Kristiansund mener derfor at det er svært viktig å nå ut til de store revisjonsselskapene med informasjon, slik at disse kan rettlegde klientene sine.

NKRF er kjent med at Skatteetaten har gitt enkeltkommuner noe veiledning, men mener likevel at Skatteetaten kunne vært mer synlig på dette området.⁸⁸

Det er gråsonerområdene i regelverket som krever mest ressurser, og det er der utfordringene er størst. NKRF vurderer at det er en viss dialog mellom revisor og kommunene om de vanskelige områdene. Behovet vil imidlertid variere fra kommune til kommune.⁸⁹

⁸³ Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem.

⁸⁴ Intervju med skattekontoret i Kristiansund 13. januar 2021, referat verifisert av kontoret 2. februar 2021.

⁸⁵ Intervju med skattekontoret i Kristiansund 13. januar 2021, referat verifisert av kontoret 2. februar 2021.

⁸⁶ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁸⁷ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

⁸⁸ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

⁸⁹ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

Kommuner og fylkeskommuner er i hovedsak fornøyde med veiledningen

Skatteetaten registrerer veiledningstiltakene som gjennomføres i en kundelogg. Kundeloggen omhandler henvendelser som skjer gjennom brukerkontakt, men vi har fått opplyst at loggen ikke er fullstendig.⁹⁰ Loggen viser totalt 92 saker i 2019 og 2020, og mer enn 30 av disse gjaldt kommuner. Å besvare juridiske henvendelser er en av prioriteringene på kompensasjonsområdet for 2019 og 2020.⁹¹

I vår spørreundersøkelse oppgir 41 av 208 kommuner (20 prosent) og 4 av 9 fylkeskommuner (44 prosent) at de har henvendt seg til Skatteetaten for å få veiledning i 2019 og 2020. Henvendelsene gjaldt i hovedsak spørsmål knyttet til regelverket og spesielt på områdene infrastruktur og svømmehaller/badeland. Bare 10 prosent av henvendelsene gjaldt kommunale boliger, som er det området hvor Skatteetaten har gjennomført flest veiledningstiltak i 2019 og 2020.

Tabellen nedenfor viser hvor fornøyde kommuner og fylkeskommuner er med statens veiledning.

Tabell 8 Hvor fornøyde er kommuner og fylkeskommuner med skatteetatens veiledning

	Antall respondenter som har bedt om veiledning	I stor grad fornøyd (%)	I noen grad fornøyd (%)	I liten grad fornøyd (%)
Kommuner	41	34,1	48,8	17,1
Fylkeskommuner	4	0	100	0

Kilde: Riksrevisjonens spørreundersøkelse

82,9 prosent av kommunene oppgir at de enten i stor grad eller noen grad er fornøyde med veiledningen fra Skatteetaten. De som i liten grad er fornøyde, begrunner det med at de enten ikke har fått tilbakemelding, eller at svarene fra Skatteetaten er lite konkrete.

Skatteetatens saksbehandling av bindende forhåndsuttalelser er i hovedsak tilfredsstillende

Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes.⁹² Bindende forhåndsuttalelser fra Skatteetaten skaper mer forutsigbarhet for kommunene. Etter NKRFs mening er dette et nyttig verktøy for kommunene.⁹³

Ifølge *Skatteetatens produksjonsplan for fastsetting av merverdiavgift 2020* skal juridiske henvendelser som gjelder bindende forhåndsuttalelser, prioriteres. Når det gjelder bindende forhåndsuttalelser, er den samlede saksbehandlingstiden fastsatt til tre måneder.⁹⁴ Juridisk stab i

⁹⁰ Intervju med skattekontoret i Kristiansund 13. januar 2021, referat verifisert av kontoret 2. februar 2021.

⁹¹ Produksjonsplan for fastsetting av merverdiavgift (MVA) 2020, divisjon Brukerdialog.

⁹² Skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd.

⁹³ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021

⁹⁴ Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 første ledd.

divisjon Brukerdialog har oversikt over alle bindende forhåndsuttalelser i Skatteetaten. Bindende forhåndsuttalelser behandles både lokalt og sentralt i etaten. Lokalt er det skattekontoret i Kristiansund og Stab i Brukerdialog Innland som foretar saksbehandlingen, mens prinsipielle saker oversendes Skattedirektoratet. Bindende forhåndsuttalelser som publiseres av Skattedirektoratet, fungerer både som veiledning og regelverksavklaring.⁹⁵ For skattemyndighetene er en bindende forhåndsuttalelse kun juridisk bindende overfor den som har anmodet om uttalelsen. Ut fra prinsippet om likebehandling vil en slik forhåndsuttalelse likevel være retningsgivende ved behandling av like saker.⁹⁶

Skatteetaten har behandlet flere bindende forhåndsuttalelser knyttet til områder som infrastruktur og svømmehaller/badeland. Videre har Skatteetaten i perioden lagt fram sakene for Skattedirektoratet i fire tilfeller, og alle dreide seg om problemstillinger knyttet til havner.⁹⁷

Revisjonen viser at Skatteetaten i 2019 har behandlet 18 anmodninger om bindende forhåndsuttalelser fra offentlige virksomheter, mens de i 2020 har behandlet 14 anmodninger.⁹⁸ Fire av sakene i 2019 og to av sakene i 2020 har ikke blitt behandlet innen den fastsatte saksbehandlingstiden på tre måneder, der 101 dager er den lengste overskridelsen⁹⁹ I tillegg har Skatteetaten i 2020 mottatt fire saker som fortsatt er til behandling, og hvor fristen for saksbehandlingstid er overskredet. Totalt for disse to årene er fristen for saksbehandlingstid overskredet i 10 av 32 saker som gjelder offentlige virksomheter.

Spørreundersøkelsen vår viser at 20 av 208 kommuner (10 prosent) og 4 av 9 fylkeskommuner (44 prosent) som svarte på undersøkelsen, har anmodet skattemyndighetene om å gi bindende forhåndsuttalelse på merverdiavgiftskompensasjonsområdet minst én gang i 2019 og 2020. De aller fleste svarer at de enten i stor eller noen grad er fornøyde med svaret på anmodningen. De som i liten grad er fornøyde, begrunner dette med lang responstid, og at de fikk svar det var vanskelig å forholde seg til.

6.1.4 Gjennomførte regelverksavklaringer og -fortolkninger bidrar ikke i tilstrekkelig grad til å redusere risikoen for feilutbetalinger

Oppsummering

- Revisjonen viser at Skatteetaten har foretatt flere avklaringer og fortolkninger av regelverket for merverdiavgiftskompensasjon som gjelder for kommunesektoren. Imidlertid viser spørreundersøkelsen at en femtedel av kommunene og en tredjedel av fylkeskommunene (respondentene) ikke oppfatter regelverket som forståelig. Vi ser også at Skatteetaten finner feil på områder hvor det er gjort avklaringer og fortolkninger. Dette gjelder spesielt regelverket som regulerer kompensasjonsrett for kommunale boliger, økonomisk aktivitet (idrettshaller og badeland) og anskaffelser til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet.
- Litt over halvparten av kommunene som svarte på spørreundersøkelsen, mener at de bare i noen eller liten grad har tilgang til relevante rettsavklaringer.

⁹⁵ Intervju med skattekontoret i Kristiansund 13. januar 2021, referat verifisert av kontoret 2. februar 2021.

⁹⁶ Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019, § 6-1.

⁹⁷ Oversikter over bindende forhåndsuttalelser i 2019 og 2020, mottatt fra Skattekontoret i Kristiansund.

⁹⁸ Oversikter som er mottatt fra Skatteetaten.

⁹⁹ Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 første ledd.

Skatteetaten har fått stor myndighet og stort ansvar for å forbedre regelverket innenfor sine fagområder og skal oppdatere og utvikle regelverket løpende. Skattedirektoratet har et særlig ansvar for å påse at Skatteetatens generelle regelforståelse er ensartet, og skal støtte skatte- og avgiftspliktiges egenfastsettingsevne og rettssikkerhet ved å publisere rettsavklaringer. Skattedirektoratet har et selvstendig ansvar for å fange opp behov for å endre praksis eller regelverk.

Finansdepartementet ønsker at direktoratet aktivt legger fram behov for regelverksendringer, herunder endringer som blant annet kan øke skattyternes rettssikkerhet, skape forenklinger for næringslivet, styrke bekjempelsen av skatte- og avgiftskriminalitet eller gjøre oppgaveløsningen i etaten mer effektiv.¹⁰⁰

Det er gjennomført regelverksavklaringer og -fortolkninger

Uavklart regelverk gjør det vanskelig for offentlige virksomheter å praktisere reglene i tråd med intensjonene, og dermed oppstår økt risiko for feilutbetalinger og ulik behandling av brukerne. Skattekontoret i Kristiansund arbeider kontinuerlig med å klargjøre regelverket for brukerne. Prinsipielle saker knyttet til regelverksforståelsen legges fram for Skattedirektoratet, som igjen kan løfte disse til Finansdepartementet.¹⁰¹

Skattedirektoratet viser til at det er gjennomført flere endringer i lover og forskrifter og andre dokumenterte tiltak for å klargjøre hvordan regelverket skal fortolkes og praktiseres. I vår spørreundersøkelse uttaler 129 kommuner (72 prosent) at de bare i noen eller liten grad har tilgang til relevante rettsavklaringer. Sju fylkeskommuner (78 prosent) svarer at de bare i noen grad har slik tilgang.

Skatteetaten mener at regelverket og den rettsinformasjon som gis er lett tilgjengelig og stadig forbedres, ved at både fortolkningsuttalelser og Merverdiavgiftshåndboken er tilgjengelig på skatteetaten.no. Skattekontoret i Kristiansund mener imidlertid at Skatteetaten har et forbedringspotensial når det gjelder å ajourføre regelverket for merverdiavgiftskompensasjon. Kontoret uttaler at regelverket på skatteetaten.no, herunder *Merverdiavgiftshåndboken*, oppdateres årlig. Det kan likevel forekomme endringer i rettspraksis som ikke kommer til uttrykk i forskrifter og håndbøker, og dette kan gjøre det vanskelig for brukerne å ha løpende oversikt over gjeldende regelverk.¹⁰²

Faktaboks 1 viser regelverksavklaringer og -fortolkninger som gjelder kommunale boliger, økonomisk aktivitet og anskaffelser til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet.

¹⁰⁰ Finansdepartementet (2019 og 2020) *Tildelingsbrev til Skatteetaten*.

¹⁰¹ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

¹⁰² Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

Kommunale boliger

- fellesskriv (F) 12. mars 2013
- kompensasjonsforskriftens § 7 redaksjonelt endret og presisert 5. februar 2014, fellesskriv 10. februar 2014
- anmodningsvedtak nr. 294 (2016–2017) fra Stortinget
- brev fra Skattedirektoratet 6. mars 2017 til Finansdepartementet
- Meld. St. 2 (2016–2017), revidert nasjonalbudsjett 2017, punkt 4.6
- Prop.1 LS (2017–2018), kapittel 38
- Innst. 3 S (2017–2018) kapittel 14.16
- sak for Stavanger tingrett, berammet til mai 2021. Saken er stanset i seks måneder.
- Merverdiavgiftshåndboken 2020, punkt 23.5, s. 1058 f.

Økonomisk aktivitet

- Finansdepartementets fortolkningsuttalelser 10. juni 2013, senere modifisert 27. juni 2016
- Finansdepartementets uttalelse 21. januar 2014 og svar til Stortinget 17. desember 2014 vedrørende kantiner
- Finansdepartementets uttalelse 18. desember 2020 vedrørende svømmeanlegg/badeland, se også Oslo tingretts dom 29. januar 2016
- avgiftspraksis redegjort nærmere for i kapittel 23.4 i *Merverdiavgiftshåndboken*

Anskaffelser til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet

- Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 2. mars 2004
- bindende forhåndsuttalelse nr. 14/2018 av 16. november 2018 (vei). Avgitt av Skattedirektoratet etter klagebehandling.
- bindende forhåndsuttalelse nr. 13/2018 av 16. mars 2018 (idrettsanlegg). Avgitt av Skattedirektoratet etter klagebehandling.
- bindende forhåndsuttalelse 29. oktober 2020 (baneanlegg). Avgitt av Skattedirektoratet etter klagebehandling. Unntatt offentlighet.

Kilde: Informasjon fra Skattedirektoratet 27. januar 2021 og Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 21. mai 2021 vedrørende innspill på utkast til rapport.

Skatteetaten finner feil selv om det er foretatt regelverksavklaringer og -fortolkninger

Skatteetaten opplyser at det er uavklarte forhold på flere områder i regelverket. Mange områder er svært komplekse, og lovforarbeidene er lite utfyllende. Det kan være vanskelig for offentlige virksomheter å avklare hvilke tilfeller som gir rett på merverdiavgiftskompensasjon. Det er også uklart for virksomhetene hva som inngår i forskjellige begreper som har betydning for beregningen av merverdiavgiftskompensasjon. Dommer i saker skal legges til grunn i regelverksfortolkningen, og det kan være utfordrende å tolke uttalelser fra Skattedirektoratet og departementet etter sivilombudssaker.¹⁰³

Skattekontoret i Kristiansund uttaler at det er knyttet risiko til området kommunale boliger når det gjelder forståelsen av hvilke krav som omfattes av ordningen. Etter Skatteetatens vurderinger er dette et område som til dels har vært uavklart i mange år.¹⁰⁴ NKRF har i brev av 13. mai 2015 bedt Finansdepartementet tolke merverdiavgiftskompensasjonsloven relatert til boliger med sosiale formål. Etter forbundets oppfatning er dette fortsatt et område hvor det er stor uenighet mellom skattemyndighetene og enkelte kommuner når det gjelder regelverksforståelsen. De forventer at det vil komme avklaringer på området.¹⁰⁵

Skattekontoret nevner også idrettshaller og badeland som risikoområder med mange uklarheter. I disse tilfellene må kommunene forholde seg til et komplisert regelverk, både når det gjelder merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon. I mange tilfeller er det utfordrende å avgjøre hvilke deler av aktiviteten som er kompensasjonsberettiget. NKRF peker for eksempel på at Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 18. desember 2020 om kommunale svømmeanlegg ikke nødvendigvis gir full avklaring, og at området fortsatt er komplisert.¹⁰⁶

Finansdepartementet bemerker at særlig vurderinger knyttet til «økonomisk aktivitet» kan volde tolkningstvil, men at dette er krav og vurderingstema som Norge er pålagt etter EØS-avtalens artikkel 61 om forbud mot statsstøtte. Tolkningen av begrepet er felles i hele EØS-området. På dette området er det dermed ikke mulig å gi entydige avklaringer. Det er en dynamisk rettsutvikling på området som i stor grad styres av henholdsvis EU-Kommisjonen, EU-domstolen og Eftas overvåkingsorgan ESA. Etter departementets mening kunne Norge oppnådd klare avgrensninger ved å avskjære kompensasjonsretten i større grad enn det som er nødvendig etter EØS-retten, men dette ville vært til skade for formålet med ordningen. Disse problemstillingene gjelder også områdene flerbrukshall og kulturhus.¹⁰⁷

Revisjonen viser at Skatteetaten også finner feil når de kontrollerer områder hvor regelverket for merverdiavgiftskompensasjon er avklart og fortolket.¹⁰⁸

NKRF mener at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon generelt framstår som forståelig, men at det finnes unntak på enkeltområder. Det er gråsoner i regelverket som er utfordrende å fortolke, og kommunene kan ha interesse av å tilpasse seg for å komme i posisjon til å kunne kreve kompensasjon. Forbundet gir uttrykk for at regelverket innenfor enkelte områder er komplekst, og at det dermed er risiko for feil utbetaling av kompensasjon både til gunst og til ugunst for kommunene.

¹⁰³ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

¹⁰⁴ Intervju med skattekontoret 13. oktober 2020, referat verifisert av kontoret 17. november 2020.

¹⁰⁵ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

¹⁰⁶ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

¹⁰⁷ Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 21. mai 2021 vedrørende innspill på utkast til rapport.

¹⁰⁸ Faktaboks **Feil! Bare hoveddokumentet**. Regelverksavklaringer og -fortolkninger.

Ifølge NKRF kan det være vanskelig for skattemyndighetene å avklare alle områder innenfor regelverket for merverdiavgiftskompensasjon fullt ut, men de mener likevel at det er behov for mer dialog mellom Skatteetaten og kommunene for å rydde unna uklarheter knyttet til forståelsen av regelverket.¹⁰⁹

I vår spørreundersøkelse oppgir 129 av 208 kommuner (62 prosent) og alle fylkeskommunene at de har stor kompetanse på området. Bare to kommuner svarer at de i liten grad har kompetanse. Likevel svarer 46 av kommunene (22 prosent) og 3 av fylkeskommunene (33 prosent) at de ikke oppfatter regelverket for kompensasjonsordningen som forståelig. Det er regelverket innenfor områdene kommunale boliger, svømmehall/badeland, flerbrukshall og kulturhus som oppgis som minst forståelige av kommunene, mens fylkeskommunene oppgir regelverket som regulerer retten til kompensasjon for kostnader til infrastruktur, som minst forståelig.

Spørreundersøkelsen viser også at 64 av 208 kommuner (31 prosent) og 5 av 9 fylkeskommuner (56 prosent) er uenige i Skatteetatens fortolkning og praktisering av regelverket for merverdiavgiftskompensasjon. Kommunene er særlig uenige når det gjelder fortolkningen og praktiseringen av regelverket innenfor områdene kommunale boliger og svømmehall/badeland, mens fylkeskommunene er særlig uenige når det gjelder fortolkningen og praktiseringen av regelverket knyttet til økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.

6.2 Problemstilling 2 – Følger Finansdepartementet opp Skatteetatens arbeid med merverdiavgiftskompensasjon i henhold til bevilgningsreglementet og økonomiregelverket og Stortingets forventninger?

Arbeidet med merverdiavgiftskompensasjon i Finansdepartementet er organisert i Skattelovavdelingen og Skatteøkonomisk avdeling. I Skattelovavdelingen er det seksjon for indirekte skatt som ivaretar arbeidet med merverdiavgiftskompensasjon.

Ansvarsavgrensningen mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet når det gjelder merverdiavgiftskompensasjon, er den samme som på skatteområdet for øvrig. Skatteetaten har fastsettingsmyndighet, avgir bindende forhåndsuttalelser, er klageinstans og avklarer regelverket. Finansdepartementet har ingen direkte rolle i forvaltningen av merverdiavgiftskompensasjon eller andre virksomhetsområder, men ordningen er en del av den samlede etatsstyringen av Skatteetaten. Finansdepartementet er ikke definert som skattemyndighet etter skatteforvaltningsloven.

¹⁰⁹ Intervju med NKRF 19. februar 2021, referat verifisert av forbundet 3. mars 2021.

6.2.1 Finansdepartementets avklaringer og fortolkninger av regelverket bidrar ikke tilstrekkelig til å redusere risikoen for feilutbetalinger



Oppsummering

- Revisjonen viser at departementet har foretatt flere avklaringer og fortolkninger av regelverket for merverdiavgiftskompensasjon.
- Etter departementets vurdering framstår regelverket for merverdiavgiftskompensasjon for det offentlige som rimelig klart, men at kompensasjonsretten for offentlige virksomheter har noen uklare grenser på områder som omfatter vesentlige beløp. På disse områdene kan det være uenigheter i fortolkninger mellom brukerne og Skatteetaten og utfordrende å anvende de konkrete rettsreglene.

Finansdepartementets arbeid med skatte- og avgiftsområdet omfatter blant annet utvikling av regelverk for skatter, avgifter og toll.¹¹⁰ Dette inkluderer arbeidet med å utvikle regelverket for merverdiavgiftskompensasjon.

Finansdepartementet opplyser at de i liten grad er involvert i det daglige arbeidet med regelverksavklaringer. Departementet involveres bare i saker der Skattedirektoratet mener at en prinsipiell avklaring er nødvendig, eller i saker der regelverket åpenbart ikke blir praktisert i tråd med intensjonene.¹¹¹ Departementet har de siste ti årene foretatt en rekke regelverksavklaringer på merverdiavgiftskompensasjonsområdet for kommuner og fylkeskommuner.¹¹²

Faktaboks 2 Regelverksavklaringer og -fortolkninger

Lovendringer

- merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 annet ledd tredje punktum, kodifisering av retten til kompensasjon for internatdelen ved offentlige skoler, trådte i kraft 1. januar 2017
- diverse endringer ved at forvaltningen av kompensasjonsordningen fra 1. januar 2017 reguleres av skatteforvaltningsloven
- merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10, nytt femte ledd, forskriftshjemmel om utsatt frist ved spesielle situasjoner (virusutbruddet), trådte i kraft 23. juni 2020

¹¹⁰ Prop. 1 S (2019–2020).

¹¹¹ Intervju med Finansdepartementet 19. februar, referat verifisert av departementet 9. mars 2021.

¹¹² E-post fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 9. mars 2021 vedrørende innspill til utkast til referat fra møte mellom Riksrevisjonen og Finansdepartementet 19.02.2021.

- merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16, nytt annet ledd, a) kommunesammenslåing utløser ikke justering, b) kompensasjonsberettiget mottaker overtar justeringsforpliktelsen, begge trådte i kraft 1. januar 2017

Endring i forskrift

- diverse endringer ved at forvaltningen av kompensasjonsordningen fra 1. januar 2017 reguleres av skatteforvaltningslov med forskrift
- kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd femte punktum, justering av henvisningen til merverdiavgiftsforskriftens justeringsregler, trådte i kraft 3. november 2014
- kompensasjonsforskriften § 7, endringer trådte i kraft 5. februar 2014, klargjøring av kompensasjonsberettigede boliger

Tolkningsuttalelser fra departementet

- fire brev om boliger, 1. mars 2016 (BDO Advokater, Skattedirektoratet, NKRF og Oslo kommune)
- tilleggsatt, 29. november 2017
- frister for kompensasjonskrav, 8. oktober 2015
- om avgrensningen mot utleie av fast eiendom 27. juni 2017, idrettslags drift av kommunalt anlegg, 5. desember 2014
- om studentkantiner, 21. januar 2014
- klargjøring av kompensasjonsrett på egne anskaffelser, veinett som overtas fra staten, 5. mars 2014
- om «kulturhus» Finansdepartementets fortolkningsuttalelser 10. juni 2013 og 27. juni 2016
- økonomisk aktivitet, svømmeanlegg, 18. desember 2020
- avgrensningen mot avgiftspliktig omsetning, forurensningsaksjoner, 29. mai 2013

Kilde: Informasjon fra Finansdepartementet 9. mars 2021

Ifølge Finansdepartementet er det kjent med at det har vært uklarheter om hva som skal legges til grunn for at økonomisk aktivitet skal anses å være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. I saker som omhandler svømmehaller og kulturhus, er det gjort avklaringer på departementsnivå. Når det gjelder Finansdepartementets uttalelse om økonomisk aktivitet i forbindelse med svømmehaller fra desember 2020, mener både kommunene og Skatteetaten at denne ikke i tilstrekkelig grad avklarer problemstillingene på området. Skatteetaten har i ettertid mottatt flere henvendelser om denne uttalelsen som tilsier at det fortsatt er uklarheter rundt kompensasjon for svømmehaller, og økonomisk aktivitet i konkurranse med virksomheter som ikke er

kompensasjonsberettiget. Uklarhetene som gjelder kulturhus er så langt departementet kjenner til nå avklart.

Tidligere har departementet også avklart saker knyttet til utleie av boliger til helse- og sosialformål. Finansdepartementet har her orientert om sin tolkning av reglene som gjelder skillet mellom kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet. Departementet er ikke kjent med at Skatteetaten har meldt inn at kommunale boliger er et område med høy risiko de siste årene.¹¹³

Etter departementets vurdering framstår regelverket for merverdiavgiftskompensasjon for det offentlige som rimelig klart. Kompensasjonsretten for offentlige virksomheter har likevel noen uklare grenser på områder som omfatter vesentlige beløp. På disse områdene kan det være uenigheter om fortolkninger, samtidig som det er utfordrende å anvende rettsreglene på området. Finansdepartementet opplyser at risikoen for feilutbetalinger ikke elimineres selv om departementet kommer med tolkninger av regelverket.¹¹⁴

Finansdepartementet avklarer regelverket på forespørsel fra Skatteetaten, men har ikke fått slike anmodninger på merverdiavgiftskompensasjonsområdet for offentlige virksomheter de siste årene utover det som er omtalt av saker som omhandler svømmehaller, kulturhus og kommunale boliger.¹¹⁵

6.2.2 Finansdepartementets styring av kompensasjonsområdet er overordnet



Oppsummering

- Finansdepartementet blir bare involvert i arbeidet med merverdiavgiftskompensasjon når Skatteetaten rapporterer om avvik eller tar opp eventuelle utfordringer.
- Skatteetaten er gitt stort handlingsrom til å foreta prioriteringer mellom og innenfor virksomhetsområdene.

Mål- og resultatstyring er det overordnede styringsprinsippet i staten og er forankret i bevilgningsreglementet § 9 og økonomireglementet. Departementet har det overordnede ansvaret for at det gjennomføres kontroll med virksomheten, og at virksomheten har forsvarlig internkontroll.¹¹⁶

Departementet har i tildelingsbrevene til Skatteetaten beskrevet overordnede mål på skatteområdet, styringsparametere, bevilgning og krav til rapportering i henhold til økonomibestemmelsene.

Departementet har lagt opp til et styringssystem med få mål og styringsparametere, noe som innebærer at Skatteetaten har fått stort handlingsrom til å foreta prioriteringer mellom og innenfor virksomhetsområdene. Departementet har et overordnet ansvar, men styrer ikke området detaljert. Departementet vil normalt sett ikke involveres uten at Skatteetaten rapporterer avvik eller tar opp

¹¹³ ¹¹³ Intervju med Finansdepartementet 19. februar, referat verifisert av departementet 9. mars 2021.

¹¹⁴ Intervju med Finansdepartementet 19. februar 2021, referat verifisert av departementet 9. mars 2021, og e-post av 10. mars 2021.

¹¹⁵ Intervju med Finansdepartementet 19. februar 2021, referat verifisert av departementet 9. mars 2021.

¹¹⁶ Økonomibestemmelsene punkt 1.3.

eventuelle utfordringer. Departementet har derfor ikke definert konkrete krav og styringssignaler for merverdiavgiftskompensasjon i tildelingsbrevene for 2019 og 2020.¹¹⁷

Departementet mottar månedlig rapportering fra Skatteetaten om utbetalt merverdiavgiftskompensasjon til kommunene mv. Utover dette mottar departementet ingen rapportering på området for merverdiavgiftskompensasjon. Det er bare ved vesentlige avvik at Skatteetaten rapporterer særskilt på området til departementet, og dette har hittil ikke skjedd. Departementet opplyser at merverdiavgiftskompensasjon ikke har vært tema i styringsdialogen de siste årene.¹¹⁸

Vår dokumentanalyse viser at merverdiavgiftskompensasjon ikke har vært tema i tildelingsbrev, etatsstyringsreferater og Skatteetatens årsrapporter for årene 2016–2020.

Departementet skal ifølge økonomibestemmelsene sørge for at det blir gjennomført evalueringer for å få informasjon om effektivitet, måloppnåelse og resultater innenfor hele eller deler av departementets ansvarsområde og aktiviteter. Departementet har ikke gjennomført særskilte evalueringer av merverdiavgiftskompensasjonsområdet de seneste årene.¹¹⁹

Departementet har et overordnet blick på skatteområdet og følger ikke opp merverdiavgiftskompensasjon særskilt utover henvendelsene de får fra Skatteetaten. Departementet gir ingen direkte føringer når det gjelder Skatteetatens valg av virkemidler som veiledning og kontroll, og involverer seg derfor ikke sterkt i hvordan Skatteetaten velger å organisere innsatsen på dette området. Finansdepartementet ser positivt på at Skatteetaten har samlet miljøer i etaten for å unngå ulik praksis.¹²⁰

Departementet vurderer risikoen for forsettlig og grovt uaktsomme feil som noe større for private virksomheter enn for kommuner og fylkeskommuner på merverdiavgiftsområdet.

Departementet har ingen dokumenterte risikovurderinger knyttet særskilt til merverdiavgiftskompensasjon og mener at Skatteetaten har bedre oversikt over risikoen på området. Mulige innsatsområder vil likevel vurderes fra departementets side fra år til år.

¹¹⁷ Intervju med Finansdepartementet 19. februar 2021, referat verifisert av departementet 9. mars 2021.

¹¹⁸ Intervju med Finansdepartementet 19. februar 2021, referat verifisert av departementet 9. mars 2021.

¹¹⁹ E-post fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 10. mars 2021 vedrørende innspill til utkast til referat fra møte mellom Riksrevisjonen og Finansdepartementet 19.02.2021

¹²⁰ Intervju med Finansdepartementet 19. februar 2021, referat verifisert av departementet 9. mars 2021.

7 Konklusjoner

Konklusjon

Revisjonen konkluderer med at Finansdepartementets og Skatteetatens regelverksavklaringer samt Skatteetatens kontroller og veiledning samlet sett ikke er tilstrekkelig til å sikre at kompensasjon blir riktig utbetalt i tråd med regelverket for merverdiavgiftskompensasjon. Revisjonen konkluderer videre med at revisorkontrollen i liten grad bidrar til å forebygge feilutbetalinger, og at kontrollen ikke reduserer Skatteetatens kontrollbehov i tilstrekkelig grad.

Merverdiavgiftskompensasjonsloven ble innført 1. januar 2004. Formålet med loven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet. Det blir gitt kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende. I 2020 ble det utbetalt i overkant av 27 milliarder kroner i merverdiavgiftskompensasjon til offentlige virksomheter.

Den enkelte skattepliktige fastsetter selv grunnlaget for merverdiavgiftskompensasjon. I Prop. 1 S (2019–2020) går det fram at dokumentasjonskravene ved innsending av kompensasjonskrav er forenklet. Kravene skal nå kun være attestert av revisor. Revisors attestasjonsoppdrag utgjør det første leddet i kontrollen med å sikre korrekt utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon og skal avlaste Skatteetatens kontrollbehov.

Skatteetaten har flere virkemidler for å sikre at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon etterleves, slik at utbetalingene blir riktige. Kontroll er det sterkeste virkemidlet Skatteetaten har for å forebygge og avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Etaten skal også gi veiledning om innlevering av pliktige oppgaver når skattepliktige ber om det. I tillegg driver Skatteetaten blant annet informasjonskampanjer, kursvirksomhet og informasjonsbesøk, og de gir ut informasjonsmateriale på mange områder.

Merverdiavgiftskompensasjon reguleres av et komplekst regelverk, og i mange tilfeller er det utfordrende for brukerne å vite hvilke krav som omfattes av ordningen. Både Finansdepartementet og Skatteetaten skal foreta regelverksavklaringer og -fortolkninger for å sikre korrekt utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon.

Skatteetaten legger vekt på de samlede effektene av virkemidlene som etaten bruker, og ønsker å gjøre det enkelt å etterleve skatte- og avgiftsregelverket ved å veilede, informere og sikre avklaring så tidlig som mulig, slik at avvik kan unngås.

Målet med revisjonen har vært å kontrollere om Finansdepartementet og Skatteetaten følger opp kompensasjonsordningen for merverdiavgift for å sikre at regelverket etterleves og at Stortingets forventninger om korrekte utbetalinger blir oppfylt.

7.1 Revisors attestasjonsoppdrag bidrar i liten grad til å forebygge feilutbetalinger

Offentlige virksomheter fastsetter selv grunnlaget for merverdiavgiftskompensasjon. Ekstern revisor skal kontrollere og attestere for at beløpet som er oppgitt i skattemeldingen, er kompensasjonsberettiget for å redusere risikoen for feilutbetalinger. På den måten kan revisors kontroll avlaste Skatteetatens kontrollbehov.

Vi har gått gjennom de av Skatteetatens meldingskontroller fra 2019 og 2020 som har ført til at kompensasjonsbeløpet er endret, og undersøkt om revisor har attestert for at det oppgitte beløpet er kompensasjonsberettiget.

Revisjonen viser at revisorkontrollen ikke bidrar til å redusere Skatteetatens kontrollbehov i tilstrekkelig grad. De fleste kompensasjonskravene er redusert etter Skatteetatens kontroll, til tross for at revisor har attestert for at kravet er kompensasjonsberettiget i henhold til loven og forskriften om merverdiavgiftskompensasjon. Dialogen mellom Skatteetaten og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) har ikke vært god nok de senere årene, det vil si den har ikke bidratt til å klargjøre revisors ansvar og oppgaver knyttet til attestasjonsoppdraget.

7.2 Finansdepartementets og Skatteetatens samlede virkemiddelbruk bidrar ikke i tilstrekkelig grad til å sikre korrekt utbetaling

Kontroll, veiledning og regelverksavklaringer er tre av virkemidlene som Skatteetaten bruker for å sikre at utbetalingene av merverdiavgiftskompensasjon er riktige og i tråd med regelverket. Finansdepartementets har et overordnet ansvar for å avklare regelverket for merverdiavgiftskompensasjon.

Kontroll

Offentlige virksomheter fastsetter selv grunnlaget for merverdiavgiftskompensasjon og sender inn skattemelding til Skatteetaten annenhver måned. Skatteetaten utbetaler kompensasjonen innen tre uker etter mottak av meldingen. Skatteetaten kontrollerer disse meldingene for å sikre at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon blir fulgt, og at riktig kompensasjon blir utbetalt.

Skatteetaten gjennomfører kontroll av et utvalg skattemeldinger etter utbetaling. Skatteforvaltningsloven gir Skatteetaten hjemmel til å innhente kontrollopplysninger fra skattepliktige og til å endre fastsettingen når denne er uriktig. Kommuner, fylkeskommuner og interkommunale sammenslutninger skal betale tilbake kompensasjon som er uriktig utbetalt fra Skatteetaten, og kan på den måten få tilbakebetalingskrav som kan få negativ innvirkning på deres økonomi.

Skatteetaten har gjennomført risikovurderinger av områder innenfor regelverket der offentlige virksomheter krever kompensasjon. Revisjonen viser at det ikke alltid er samsvar mellom de områdene Skatteetaten velger ut til kontroll, og de områdene hvor etaten vurderer at risikoen for feil er høyest. Ifølge Skatteetatens vurderinger er risikoen for feil høyest når det gjelder kompensasjonskrav knyttet til kulturhus, infrastruktur, kommunale boliger og flerbruksbygg. Likevel er det gjennomført få kontroller av slike krav. Kommunesektoren oppgir at regelverket framstår som uklart særlig på disse områdene, og flere kommuner er også uenige i måten Skatteetaten fortolker og praktiserer regelverket på.

Revisjonen viser at Skatteetaten i 2019 og 2020 har kontrollert en til to prosent av skattemeldingene fra offentlige virksomheter etter at kompensasjonen er utbetalt. Skatteetaten gjør en avgrenset kontroll av grunnlaget i hver enkelt melding og finner feil i over halvparten av kontrollene. Mange kommuner og fylkeskommuner mener dessuten at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon er komplisert. Etter vår vurdering er det derfor stor risiko for feilutbetalinger også blant de meldingene som ikke blir kontrollert.

Revisjonen viser for øvrig at Skatteetatens maskinelle kontroller av formelle feil og mangler ved skattemeldingen før utbetaling fungerer tilfredsstillende.

Veiledning

Skatteetaten har plikt til å veilede brukere om utfyllingen av skattemeldingen for merverdiavgiftskompensasjon, og skal når arbeidssituasjonen tillater det gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for brukernes rettigheter og plikter.

Etaten har i 2019 og deler av 2020 gjennomført flere tematiske veiledningstiltak, de fleste av dem rettet mot kommuner. Kommunene og fylkeskommunene oppgir at de hovedsakelig er fornøyde med veiledningen fra Skatteetaten.

Skatteetaten har behandlet flere bindende forhåndsuttalelser fra offentlige virksomheter i 2019 og 2020 på anmodning fra virksomhetene. Bindende forhåndsuttalelser er et verktøy som skaper mer forutsigbarhet for kommunesektoren. De fleste kommunene og fylkeskommunene som har anmodet om bindende forhåndsuttalelse, oppgir at de enten i stor grad eller noen grad er fornøyde med svaret på anmodningen.

Selv om Skatteetaten har gjennomført flere veiledningstiltak, ønsker de å nå ut til flere brukere med veiledning. Etaten har imidlertid ikke kartlagt brukernes behov for informasjon og veiledning på merverdiavgiftskompensasjonsområdet. En slik kartlegging kan gi svar på om ytterligere veiledningstiltak bør iverksettes.

Regelverksavklaringer og -fortolkninger

Regelverksavklaringer og -fortolkninger er viktige virkemidler som skal øke brukernes etterlevelse av regelverket og bidra til korrekt utbetaling av kompensasjon.

Departementet og Skatteetaten har foretatt flere regelverksavklaringer og -fortolkninger innenfor regelverket som er aktuelt for kommunesektoren. Departementet vurderer at regelverket for merverdiavgiftskompensasjon for det offentlige framstår som rimelig klart, men at retten til kompensasjon for offentlige virksomheter kan være uklar på områder som omfatter vesentlige beløp. På disse områdene kan det være uenigheter i fortolkninger og utfordrende å anvende de konkrete rettsreglene.

Revisjonen viser at flere kommuner og fylkeskommuner ikke oppfatter regelverket som forståelig, og at de kun i noen eller liten grad har tilgang til relevante rettsavklaringer.

Kommunale offentlige virksomheter oppfatter regelverket for merverdiavgiftskompensasjon som komplisert, noe som gjør det vanskelig å etterleve reglene i tråd med intensjonene. Dette medfører økt risiko for feilutbetalinger og ulik behandling av brukerne. Revisjonen viser også at Skatteetaten finner feil på områder hvor regelverket er avklart og fortolket. Dette gjelder spesielt regelverket for kommunale boliger, der det er risiko for at betydelige beløp kan bli feilaktig utbetalt, men også regelverket for områder med økonomisk aktivitet (idrettshaller og badeland) og anskaffelser til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet.