NOTAT – JUSTERING AV INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT OG MERVERDIAVGIFTSKOMPENSASJON – REGNSKAPSMESSIG BEHANDLING

Fastsatt av styret i Foreningen GKRS 20.09.2012, med endringer senest 18.06.2018.

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023

1. Innledning og avgrensning

Kommuner og fylkeskommuner skal justere fradrag for inngående merverdiavgift eller kompensert merverdiavgift når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen endres i forhold til det opprinnelige formål. Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. har tilsvarende justeringsregler, men disse gjelder bare for fast eiendom.

Dette notatet redegjør for hvordan justering av inngående merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon skal regnskapsføres i kommuneregnskapet.

2. Justeringsreglene

Avgiftspliktige virksomheter skal justere inngående merverdiavgift når bruken av en kapitalvare endres i forhold til det opprinnelige fradragsberettigede formålet. Bestemmelsene om dette er gitt merverdiavgiftsloven kapittel 9 med forskrift. Justeringsperioden for maskiner, inventar og andre driftsmidler er fem år, mens den for fast eiendom er ti år. Gjenstand for justering det enkelte år er henholdsvis 1/5 og 1/10 av samlet merverdiavgift på anskaffelsen.

Lov om kompensasjon av merverdiavgift § 16, jf. forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. § 6, har tilsvarende justeringsregler, men bare for fast eiendom.

Justeringsreglene innebærer at kommunen må tilbakebetale tidligere fradragsført inngående merverdiavgift eller mottatt merverdiavgiftskompensasjon (”negativ justering”), eller kan kreve fradrag for ytterligere inngående mva. eller kreve ytterligere kompensasjon (”positiv justering”). Justeringsrett/-plikt kan oppstå dersom bruken av en kapitalvare til avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget formål øker eller reduseres i løpet av justeringsperioden. Dersom kapitalvaren selges, eller på andre måter overdras til andre, får selger en justeringsplikt på overdragelsestidspunktet. Det kan imidlertid avtales at justeringsplikt og/eller justeringsrett overdras sammen med kapitalvaren. Selger foretar i tilfelle ingen justering, men kjøper overtar justeringsplikt/-rett for gjenstående justeringsperiode.

Justering som følge av bruksendring tas med på omsetningsoppgaven/kompensasjonskravet for sjette termin, mens justering som følge av salg/overdragelse tas med på omsetningsoppgaven/kompensasjonskravet for den termin overdragelsen finner sted.

3. Regnskapsmessig behandling av justert merverdiavgift

Justeringsreglene knytter seg til kapitalvarer. For kommunen vil anskaffelsen av en kapitalvare være en utgift som skal regnskapsføres i investeringsregnskapet. Anskaffelsen skal også føres opp som et anleggsmiddel i balanseregnskapet til anskaffelseskost.

Dette notatet drøfter hvordan justering, positiv eller negativ, av inngående merverdiavgift og kompensert merverdiavgift skal regnskapsføres. Spørsmålene som drøftes er tidspunkt for regnskapsføring og om regnskapsføringen skal skje i drifts- eller investeringsregnskapet.

3.1 Justering som følge av salg/overdragelse

Salg og annen overdragelse av en kapitalvare i løpet av justeringsperioden vil innebære plikt til justering av en forholdsmessig andel av kompensert merverdiavgift eller inngående merverdiavgift. Justeringsplikten vil innebære en utgift for kommunen i form av tilbakebetaling av kompensasjon eller fradragsført inngående merverdiavgift.

Justeringsplikten utløses av salget/overdragelsen av kapitalvaren og må derfor anses som en kjent utgift etter anordningsprinsippet på transaksjonstidspunktet. Dvs. at justeringsforpliktelsen skal regnskapsføres når salget eller overdragelsen er gjennomført.

Justeringsplikten kan ses på som en utgift som kan henføres direkte til salg av varige driftsmidler som skal utgiftsføres i investeringsregnskapet etter bruttoprinsippet, jf. KRS nr. 4 "Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet" punkt 4.1 nr. 2.

Dersom kommunen overdrar justeringsplikten til kjøper skjer ingen justering på kommunens hånd. Overdragelse av justeringsplikt medfører ingen regnskapsføring i kommuneregnskapet.

3.2 Justering som følge av bruksendring

Dersom en eiendom, for eksempel en barnehage, som har vært brukt i kompensasjonsberettiget virksomhet blir leid ut, kan det oppstå en plikt til å justere kompensert merverdiavgift. Tilsvarende kan det oppstå en justeringsrett for kommunen dersom et utleiebygg tas i bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet. Likeledes oppstår plikt eller rett til å justere fradragsført inngående merverdiavgift ved endring i bruken av fast eiendom eller andre kapitalvarer i avgiftspliktig virksomhet.

Kommunen kan få overført justeringsrett eller -plikt i forbindelse med kjøp eller annen overtakelse av kapitalvare. Etterfølgende justering i slike tilfeller er justering som følge av bruksendring. Det samme gjelder om kommunen overtar kapitalvaren vederlagsfritt.

Justering av merverdiavgiftskompensasjon

Merverdiavgiftskompensasjon regnskapsføres brutto i kommuneregnskapet. Merverdiavgift som kommunen får kompensert skal utgiftsføres, mens selve kompensasjonen inntektsføres. Fra 2014 skal merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer inntektsføres i investeringsregnskapet i sin helhet.

Justeringsplikt og -rett er knyttet til den faktiske bruksendringen. Det kan drøftes om en varig bruksendring innebærer utgiftsføring av justeringsplikt eller inntektsføring av justeringsrett også for gjenstående justeringsperiode når bruksendringen finner sted. Justeringen beregnes hvert år ut fra den faktiske bruken det aktuelle året sett i forhold til den opprinnelige bruken. Justeringsplikten/-retten vil derfor være en kjent utgift/inntekt etter anordningsprinsippet først når justeringen faktisk skal skje, dvs. det enkelte år.

Bruksendringen som utløser justeringsplikt eller -rett er en hendelse som i henhold til bruttoprinsippet skal regnskapsføres uavhengig av den opprinnelige

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023

merverdiavgiftskompensasjonen. Det innebærer at en justeringsplikt regnskapsføres som en utgift og en justeringsrett som en inntekt. Justeringen regnskapsføres i investeringsregnskapet.

Merverdiavgift som kommunen får kompensert inngår i anskaffelseskost for anskaffede eiendeler etter KRS nr. 2 "Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter". Anskaffelseskost er derfor uavhengig av hvor stor andel av merverdiavgiften kommunen får kompensert. Justering av kompensert merverdiavgift har derfor ikke betydning for bokført verdi på anleggsmidlet.

Justering av inngående merverdiavgift
Ved anskaffelse av kapitalvarer regnskapsføres inngående merverdiavgift som kommunen får fradrag for etter merverdiavgiftsloven, netto i kommuneregnskapet. Det vil si at utgiften regnskapsføres eksklusive merverdiavgift, mens merverdiavgiften som kommunen får fradrag for, kun regnskapsføres i balansen.

På samme måte som for justering av kompensert merverdiavgift, vil justeringsplikten/-retten være kjent etter anordningsprinsippet først når justeringen faktisk skal skje, dvs. det enkelte år.

En plikt til å justere inngående merverdiavgift regnskapsføres som en utgift og en justeringsrett som en inntekt i henhold til bruttoprinsippet. Kapitalvarens anskaffelseskost er avhengig av hvorvidt kapitalvaren brukes i avgiftspliktig virksomhet eller ikke. Dersom kapitalvaren er til bruk i en avgiftspliktig virksomhet, vil anskaffelseskost være eksklusiv inngående avgift. Dersom kapitalvaren er til bruk i en ikke-avgiftspliktig virksomhet (herunder kompensasjonsberettiget virksomhet), vil anskaffelseskost være inklusiv inngående avgift. Bruksendring innebærer at de forutsetningene som lå til grunn ved anskaffelsen, herunder grunnlaget for aktivering, endres. Justering av inngående merverdiavgift som følge av bruksendring skal derfor regnskapsføres i investeringsregnskapet og bokført verdi på anleggsmidlet endres tilsvarende.

3.3 Noteopplysninger
I henhold til KRS nr. 6 "Noter og årsberetning" skal kommunene gi noteopplysninger til regnskapet om forhold som er nødvendige for å bedømme kommunens resultater og finansielle stilling og som ikke fremgår av regnskapet forøvrig. Justering av inngående merverdiavgift eller kompensert merverdiavgift kan være av så vesentlig betydning for årsregnskapet at det skal opplyses om i note.

3.4 Avtaler om tilbakeføring av justeringsinntekt til overdrager
I forbindelse med utbygging av f.eks. tomteområder, hvor utbygger står for utbygging av kommunal infrastruktur som vederlagsfritt overføres til kommunen, kan det være avtalt at kommunen helt eller delvis skal tilbakeføre den justeringsinntekten kommunen får etter justeringsreglene i hhv. merverdiavgiftskompensasjonsloven og merverdiavgiftsloven til utbygger. Det presiseres at slik tilbakeføring er et avtaleforhold mellom kommunen og motparten som ikke følger av justeringsreglene.

Spørsmål om hvorvidt avtaler om overføring av midler til private er i samsvar med regler for offentlig støtte og spørsmål om finansiering av kommunens utgifter, er ikke gjenstand for drøfting i dette notatet.

I de tilfeller hvor kommunen har en rett, med hjemmel i f.eks. plan og bygningsloven, til å overta infrastrukturen vederlagsfritt, gjelder følgende prinsipper.

Regnskapsføringen av en vederlagsfri overtakelse av anleggsmiddel følger av KRS nr. 4 punkt 3.1. nr. 8 og KRS nr. 2 punkt 3.3 nr. 2. Overtakelsen utgiftsføres som kjøp av

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023

anleggsmiddel og inntektsføres i investeringsregnskapet. Anleggsmidlet aktiveres brutto, dvs. at det ikke gjøres fradrag for verdien av tilskuddet/gaven.

Den årlige justeringsinntekten regnskapsføres i samsvar med drøftelsen i avsnitt 3.2 ovenfor.

Som hovedregel vil det følge av utbyggingsavtaler og rekkefølgekrav at infrastrukturen som bygges ut skal overdras vederlagsfritt til kommunen. En eventuell avtale om tilbakeføring av justeringsinntekt til utbygger, vil således være et separat avtaleforhold og ikke representere et vederlag for anleggsmidlet. En slik avtale representerer snarere en videreformidling av en bestemt inntekt.

Denne videreformidlingen til utbygger har en tett sammenheng med justeringsinntekten. Blant annet kan slike avtaler kun inngås mellom den som kan overdra justeringsretten og kommunen som kan overta den. Som det fremgår ovenfor inntektsføres justeringsinntekten i investeringsregnskapet. Den tette sammenhengen mellom inntekten og utgiften taler for at også utgiften regnskapsføres i investeringsregnskapet. En slik løsning anses ikke å komme i konflikt med formuesbevaringsprinsippet.

I de tilfeller overføringen til utbygger skjer i takt med at kommunen mottar justeringsinntekten, vil utgiften være kjent samtidig med justeringsinntekten.

Også i de tilfeller hvor det er avtalt at tilbakeføringen i sin helhet overføres til utbygger ved overtakelse av infrastrukturen, utgiftsføres overføringen til utbygger i investeringsregnskapet. Utgiften vil i slike tilfeller være kjent i sin helhet på overtakelsestidspunktet. Siden inntekten denne utgiften er knyttet til, ikke inntektsføres før justering kan kreves, kan overføring av hele summen på overtakelsestidspunktet anses som en forskuttering overfor utbygger. Forskuddet aktiveres som et anleggsmiddel, dvs. utlån, i balansen. Det forskutterte beløpet reduseres med et like stort beløp hvert år etter hvert som fristen til å kreve justering inntreffer.

Regnskapsføringen ved justering av merverdiavgiftskompensasjon
Regnskapsføringen ved overtakelse av anleggsmidler som anvendes i kompensasjonsberettiget virksomhet oppsummeres slik:

- Ved overtakelse utgiftsføres kjøp av anleggsmiddel i investeringsregnskapet til virkelig verdi inklusive merverdiavgift. Et tilsvarende beløp inntektsføres som overføringsinntekt i investeringsregnskapet.
- Justering av merverdiavgiftskompensasjon inntektsføres i investeringsregnskapet det året justeringen skjer. Bokført verdi på anleggsmidlet endres ikke.
- Tilbakeføring av mottatt justeringsinntekt til utbygger, utgiftsføres som overføringsutgift i investeringsregnskapet det året justeringen skjer.
- Betales hele beløpet til utbygger ved overtakelse, utgiftsføres beløpet på overtakelsestidspunktet og føres opp som forskuttering/utlån i balansen.

Regnskapsføringen ved justering av inngående merverdiavgift
Regnskapsføringen ved overtakelse av anleggsmidler som anvendes i avgiftspliktig virksomhet oppsummeres slik:

- Ved overtakelse utgiftsføres kjøp av anleggsmiddel i investeringsregnskapet til virkelig verdi inklusive merverdiavgift. Et tilsvarende beløp inntektsføres som overføringsinntekt i investeringsregnskapet.
- Justering av inngående merverdiavgift inntektsføres i investeringsregnskapet det året justeringen skjer. Bokført verdi på anleggsmidlet reduseres tilsvarende.
- Tilbakeføring av mottatt justeringsinntekt til utbygger, utgiftsføres som overføringsutgift i investeringsregnskapet det året justeringen skjer.

NOTATET ER OPPHEVET 28 SEPTEMBER 2023

- Betales hele beløpet til utbygger ved overtakelse, utgiftsføres beløpet på overtakelsestidspunktet og føres opp som forskuttering/utlån i balansen.

Eksempel på regnskapsføring er tatt inn i vedlegg 2.

4. Oppsummering

1. Justering som følge av overdragelse regnskapsføres i investeringsregnskapet på overdragelsestidspunktet

2. Justering som følge av bruksendring
   a) Justering av merverdiavgiftskompensasjon regnskapsføres i investeringsregnskapet det året justeringen skjer. Bokført verdi på anleggsmidlet endres ikke.

   b) Justering av inngående merverdiavgift regnskapsføres i investeringsregnskapet det år justeringen skjer. Bokført verdi på anleggsmidlet endres tilsvarende.

3. En eventuell avtale om tilbakeføring av justeringsinntekt til utbygger, vil være et separat avtaleforhold. Der kommunen har en rett med hjemmel i plan og bygningsloven til å overta infrastrukturen vederlagsfritt, innebærer avtalen ikke at det ytes vederlag for anleggsmidlet. . Tilbakeføringen har imidlertid en så tett sammenheng med justeringsinntekten at den skal utgiftsføres i investeringsregnskapet. Utgiften er kjent samtidig med justeringsinntekten. Skjer overføringen i sin helhet ved overtakelse, er utgiften kjent på overtakelsestidspunktet.

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023

Vedlegg 1: Regnskapsføring av justert merverdiavgift – oppsummering

Problemstilling	Justering ved salg/overdragelse		Justering ved bruksendring	
	Moms-kompensasjon	**Inngående mva**	**Moms-kompensasjon**	**Inngående mva**
Tidspunkt for regnskapsføring	Transaksjons-tidspunktet (salget er gjennomført)	Transaksjons-tidspunktet (salget er gjennomført)	Årlig når justering foretas	Årlig når justering foretas
Drifts- eller investerings-regnskapet	Investerings-regnskapet	Investerings-regnskapet	Investerings-regnskapet	Investerings-regnskapet
Bokført verdi på anleggsmidlet	IA	IA	Endres ikke	Endres tilsvarende justeringen

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023

Vedlegg 2: Avtaler om tilbakeføring av justeringsinntekt til overdrager - eksempel

Kommunen overtar et VA-anlegg og en kommunal vei begge med anskaffelseskost på 125 millioner kroner inklusiv merverdiavgift. Det inngås en avtale med utbygger hvor kommunen skal tilbakeføre 80 % av den justeringsinntekt kommunen får knyttet til hvert av anleggene. Kommunens justeringsinntekt blir 2,5 millioner per anlegg per år (1/10 av 25 millioner), hvorav 2 millioner tilbakeføres til utbygger (til sammen 20 millioner).

Det forutsettes at anleggene overtas 1.1. i år 20X1.

Posteringseksemplene viser ikke alle posteringer, da posteringer mot bank e.l., kapitalkonto, memoriaposteringer og avskrivninger er utelatt.

A) Regnskapsføringen ved justering av merverdiavgiftskompensasjon

	Debet	Kredit	Bokført verdi UB
20X1			
Investeringsregnskapet			
Kjøp av anleggsmiddel	125 000 000		
Bidrag fra utbygger (overføringsinntekt)		125 000 000	
Justeringsinntekt		2 500 000	
Overføring til andre	2 000 000		
Balansen			
Anleggsmidler	125 000 000		125 000 000
20X2			
Investeringsregnskapet			
Justeringsinntekt		2 500 000	
Overføring til andre	2 000 000		
Balansen			
Anleggsmidler			125 000 000
Osv. slik hvert år t.o.m.			
20X10			
Investeringsregnskapet			
Justeringsinntekt		2 500 000	
Overføring til andre	2 000 000		
Balansen			
Anleggsmidler			125 000 000

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023

B) Regnskapsføringen ved justering av inngående merverdiavgift

	Debet	Kredit	Bokført verdi UB
20X1			
Investeringsregnskapet			
Kjøp av anleggsmiddel	125 000 000		
Bidrag fra utbygger (overføringsinntekt)		125 000 000	
Justeringsinntekt		2 500 000	
Overføring til andre	2 000 000		
Balansen			
Anleggsmidler	125 000 000	2 500 000	122 500 000
20X2			
Investeringsregnskapet			
Justeringsinntekt		2 500 000	
Overføring til andre	2 000 000		
Balansen			
Anleggsmidler		2 500 000	120 000 000
Osv. slik hvert år t.o.m.			
20X10			
Investeringsregnskapet			
Justeringsinntekt		2 500 000	
Overføring til andre	2 000 000		
Balansen			
Anleggsmidler		2 500 000	100 000 000

NOTATET ER OPPHEVET 28. SEPTEMBER 2023