

Rundskriv R

Samtlige departementer
Statsministerens kontor

Nr.	Vår ref	Dato
R-116	14/4276 C TS/	12.03.2015

Nettoføringsordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift i statsforvaltningen

1. Innledning

Regjeringen varslet i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) punkt 8.1 at det settes i gang et arbeid med å innføre en ordning med nøytral merverdiavgift i statlig sektor. Dette er fulgt opp i budsjettforslaget for 2015¹⁾ og fra 1. januar 2015 er det innført en nettoordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift for ordinære statlige forvaltningsorgan.

Nettoføringsordningen er en administrativ ordning innen statsforvaltningen og ikke en del av merverdiavgiftssystemet. Dette rundskrivet (R-116) gir nærmere bestemmelser om ordningen. Rundskrivet erstatter rundskriv R-116 av 19. september 2014. Det er gjort følgende endringer i rundskrivet (med virkning fra og med regnskapet for 2015):

- NVE-anlegg er omfattet av ordningen, jf. punkt 3
- presiseringer vedrørende Kystverket er tatt inn i punkt 4.2.2
- bruk av belastningsfullmakter er omtalt i punkt 4.3.2
- merverdiavgift på reiser er omtalt i punkt 4.3.3

Store deler av offentlig sektor er utenfor merverdiavgiftsloven, og har derfor ikke fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Når statlige virksomheter kjøper tjenester fra private må det betales merverdiavgift, men hvis virksomheten benytter egne ansatte til å utføre samme tjeneste, betales det ikke merverdiavgift. Dette kan motivere til egenproduksjon av enkelte tjenester og være til hinder for effektiv utnyttelse av samfunnets ressurser. Nettoføringsordningen tar sikte

¹ Rundskriv R-3/2014 av 27.1.2014 forberedte ordningen som innføres fra 2015.

på å nøytralisere denne effekten og bidra til en mer effektiv ressursbruk ved at merverdiavgiften ikke lenger er til hinder for at billigste alternativ velges.

For å unngå at det kan oppstå nye konkurransevriddinger i disfavør av private aktører, er enkelte statlige forvaltningsorganer holdt helt utenfor ordningen. Dette er forvaltningsorganer som i konkurranse med private aktører må antas å produsere, eller kunne produsere, tjenester som ikke er merverdiavgiftspliktige. Dette gjelder blant annet sosiale tjenester, undervisningstjenester og finansielle tjenester. Arbeids- og velferdsetaten (NAV), Statens vegvesen og Barne-, ungdoms- og familieetaten (BUF-etat) er de største virksomhetene som holdes utenfor ordningen.

Budsjettpostene for de virksomhetene som er innenfor ordningen er justert ned i statsbudsjettet for 2015, slik at disse postene budsjetteres netto uten merverdiavgift. Merverdiavgift for poster som inngår i nettoføringsordningen er i stedet budsjettert på en sentral utgiftspost under Finansdepartementet. Samlet skal omleggingen være budsjettneutryal.

Virksomhetene som er innenfor ordningen har fra 1. januar 2015 fullmakt til å utgiftsføre betalt merverdiavgift på kap. 1633 *Nettoordning, statlig betalt merverdiavgift*, post 01 *Driftsutgifter*.

Bruk av belastningsfullmakt på budsjettpost som inngår i ordningen gir fullmakt til å utgiftsføre tilhørende betalt merverdiavgift på kap. 1633, post 01. Dette gjelder også for bruttobudsjetterte virksomheter som er holdt utenfor ordningen, jf. punkt 4.3.2.

2. Rundskrivets innhold

Rundskrivet omhandler en generell nettoføringsordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift. Hvilke virksomheter som er innenfor ordningen er omtalt i punkt 3. Merverdiavgift som er omfattet av ordningen fremgår av punkt 4. Regnskapsmessig håndtering er omtalt i punkt 5. Forvaltning og ikrafttredelse omtales i punktene 6 og 7.

3. Virkeområde

Rundskrivet gjelder for ordinære statlige forvaltningsorganer ("bruttobudsjetterte virksomheter"), herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. For å unngå at det kan oppstå nye konkurransevriddinger er enkelte virksomheter holdt utenfor ordningen.

Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet ("nettobudsjetterte virksomheter") og statens forvaltningsbedrifter er ikke inkludert i nettoføringsordningen og ikke underlagt kravene i rundskrivet. Norges vassdrags- og energidirektorat, NVE Anlegg, er likevel inkludert i ordningen.

Av Vedlegg 1 fremgår hvilke virksomheter som holdes utenfor ordningen.

4. Betalt merverdiavgift som omfattes av ordningen

4.1 Merverdiavgift som skal omfattes av ordningen

Ordningen skal som hovedregel omfatte all betalt merverdiavgift som del av utgifter som rapporteres på postene 01-49 til statsregnskapet. Slik betalt merverdiavgift skal virksomhetene postere i virksomhetsregnskapet og rapportere til statsregnskapet i henhold til punkt 5.1.

Ordningen omfatter betalt innenlands merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, samt merverdiavgift betalt ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen. Ordningen omfatter også betalt merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, samt merverdiavgift ved kjøp av klimakvoter m.v. jf. merverdiavgiftsloven §§ 11-1 og 11-3²⁾.

4.2 Merverdiavgift som ikke er omfattet av nettoføringsordningen

For at nettoføringsordningen skal virke etter hensikten, er det nødvendig at enkelte deler av den betalte merverdiavgiften ikke omfattes. Begrensningene i fradragsretten for merverdiavgiftspliktige virksomheter gjelder også for nettoordningen. Disse begrensningene følger av merverdiavgiftsloven kap. 8. Det vil blant annet si at anskaffelsen av varen eller tjenesten må være «til bruk» i det ordinære statlige forvaltningsorganets virksomhet³⁾ for å omfattes av nettoføringsordningen.

Merverdiavgift som ikke er omfattet av nettoføringsordningen, er beskrevet nærmere i punktene 4.2.1 til 4.2.3.

4.2.1 Merverdiavgift knyttet til merverdiavgiftspliktig aktivitet

Enkelte virksomheter er registrert som merverdiavgiftspliktige for hele eller deler av virksomheten. Slik merverdiavgift omfattes ikke av ordningen, og skal ikke følge reglene for bokføring og rapportering som er angitt i pkt 5. For disse virksomhetene skal inngående merverdiavgift på varer og tjenester som knyttes til virksomhetens avgiftspliktige omsetning fortsatt fradragsføres og gjøres opp med Skatteetaten på vanlig måte innenfor merverdiavgiftslovens regler.

² Virksomheter som har slike kjøp er forpliktet til å beregne og innbetale merverdiavgift til Skatteetaten, jf. [merverdiavgiftsloven § 11-1 og § 11-3](#). Deretter kan merverdiavgiften bokføres som betalt i virksomhetsregnskapet og inngå i rapport over merverdiavgift under nettoordningen.

³ <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58?q=merverdiavgiftsloven>

4.2.2 Merverdiavgiften til bygg, anlegg eller annen fast eiendom

Merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom omfattes ikke av nettoføringsordningen⁴. Merverdiavgift på driftsutgifter er likevel omfattet av ordningen så fremt utgiftene knytter seg til bygg, anlegg eller annen fast eiendom som ikke er for salg eller utleie. Slike utgifter relatert til driften av bygget eller anlegget vil for eksempel være strøm, renholdstjenester, vakt- og vaktmestertjenester.

4.2.3 Merverdiavgift på enkelte varer og tjenester

I merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4⁵⁾ er det gitt begrensninger i fradragsretten, og disse begrensningene gjelder tilsvarende for nettoføringsordningen.

Vær oppmerksom på at merverdiavgift på anskaffelse, drift og vedlikehold av personkjøretøy, dvs. i hovedsak motorvogner registrert som personbil (se merverdiavgiftsforskriften § 1-3-1) ikke er omfattet av ordningen. Dette gjelder også merverdiavgift på leie eller leasingvederlag av personkjøretøy.

Utgiftene for disse varene og tjenestene skal bokføres brutto inklusive merverdiavgift på de respektive utgiftskonti i virksomhetsregnskapet, og rapporteres til statsregnskapet på en statskonto for utgifter.

4.3 Særskilte forhold

4.3.1 Behandling av viderefakturering

Viderefakturering fra en virksomhet til en annen kan benyttes når betaling for en vare eller tjeneste skal deles mellom virksomhetene, eller en virksomhet forskutterer en utbetaling på vegne av en annen.

Hovedregelen er at virksomhet A (som mottar fakturaen i første hånd) bokfører og rapporterer hele merverdiavgiftsbeløpet i samsvar med punkt 5 i dette rundskrivet. Merverdiavgiftsbeløpet skal ikke inngå i viderefakturereringen til virksomhet B dersom virksomhet B er omfattet av nettoføringsordningen. Virksomhet B skal ikke nettoføre merverdiavgift av det viderefakturerte beløpet, fordi merverdiavgiften på den opprinnelige fakturaen allerede er nettoført av virksomhet A.

Dersom virksomhet B ikke inngår i den statlige nettoføringsordningen, skal det viderefakturerte beløpet også inkludere virksomhet B sin andel av merverdiavgiften. Virksomhet A må kunne dokumentere den merverdiavgiften som er viderefakturert.

⁴ Kystverkets utgifter til investering og drift i fiskerihavner, farleier og navigasjonsinnretninger er likevel omfattet av nettoføringsordningen. Hvis Kystverkets bygg, anlegg eller annen fast eiendom er beregnet for salg eller utleie, gjelder begrensningene også for Kystverket.

⁵ Se Merverdiavgiftshåndboken kap. 8 for en nærmere beskrivelse av alle begrensningene.
<http://www.skatteetaten.no/no/radgiver/rettskilder/handboker/merverdiavgiftshandboken/>

Det følger av dette at dersom virksomhet A ikke inngår i den statlige nettoføringsordningen, må det viderefakturerte beløpet inkludere merverdiavgift. Virksomhet B skal i dette tilfellet bokføre og rapportere sin del av merverdiavgiftsbeløpet slik det fremgår av pkt. 5.

4.3.2 Bruk av belastningsfullmakt

Dersom en virksomhet mottar belastningsfullmakt på en budsjettpost (01–49) som inngår i nettoføringsordningen, kan merverdiavgift som betales ved bruk av fullmakten posteres på kap. 1633, post 01. Også bruttobudsjetterte virksomheter (inkludert forvaltningsbedrifter) utenfor nettoføringsordningen som mottar slik belastningsfullmakt, kan postere betalt merverdiavgift ved bruk av belastningsfullmakten på kap 1633, post 01, jf. presisering i rundskriv R-101 pkt. 4.1.

Dersom et departement stiller midler til disposisjon på en budsjettpost (01–49) som inngår i nettoføringsordningen for en virksomhet som er utenfor ordningen gjelder tilsvarende.

Dersom en virksomhet mottar belastningsfullmakt på en budsjettpost (01–49) som ikke inngår i nettoføringsordningen, kan virksomheten ikke postere betalt merverdiavgift ved bruk av fullmakten på kap. 1633, post 01. Dette gjelder selv om virksomheten som mottar fullmakten er innenfor ordningen.

4.3.3 Merverdiavgift på reiser

Innenlands merverdiavgift knyttet til reiser inngår i den generelle nettoføringsordningen. For å nettoføre slik merverdiavgift kreves at grunnlaget er dokumenterbart og etterprøvbart, jf. pkt. 5.1. Det følger at dette må håndteres som del av virksomhetens systemer og rutiner for registrering og oppgjør av reiser.

Finansdepartementet vil gjøre oppmerksom på at det er opp til den enkelte virksomhet om en vil nettoføre merverdiavgift knyttet til reiser eller belaste merverdiavgiften på eget budsjettkapittel.

5. Regnskapsmessig håndtering

5.1 Bokføring av betalt merverdiavgift

Virksomheter som kjøper varer og tjenester med beregnet merverdiavgift som omfattes av nettoføringsordningen, skal fra 1. januar 2015 bokføre betalt merverdiavgift på artskonto 1987 Nettoføringsordning for mva.

Grunnlaget for merverdiavgiften skal være dokumentert og etterprøvbart.

5.2 Spesifikasjon av merverdiavgift – nettoføringsordning

Virksomheter som inngår i nettoføringsordningen skal kunne spesifisere grunnlaget for merverdiavgiften. Grunnlaget skal være fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert per periode som er rapportert til statsregnskapet. Spesifikasjonen skal vise beløp per konto og totalt. Avgiften skal kunne spesifiseres per transaksjon.

5.3 Rapportering til statsregnskapet

Virksomheter som omfattes av ordningen har fullmakt til å rapportere betalt merverdiavgift på kap. 1633, post 01, i sin pliktige regnskapsrapportering til statsregnskapet.

All betalt merverdiavgift som omfattes av ordningen skal bokføres på konto 1987 *Nettoføringsordning for mva* og kobles til kap. 1633, post 01 ved rapportering til statsregnskapet.

Tilsvarende gjelder for virksomheter som er utenfor ordningen og som rapporterer på kap. 1633, post 01 ved belastningsfullmakt, jf. også punkt 4.3.2. Virksomheten skal i rapporten til statsregnskapet merke utgiftene som belastningsfullmakt.

6. Forvaltning

Direktoratet for økonomistyring (DFØ) er gitt myndighet til og ansvar for å forvalte økonomiregelverket, statsregnskapet, standard kontoplan og krav til virksomheters årsregnskap. DFØ har utarbeidet et veiledningsmaterieell for nettoføringsordningen for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift.

Spørsmål om regnskapsmessig forståelse og praktisering av nettoføringsordningen for merverdiavgift i staten kan rettes til DFØ ved Forvaltnings- og analyseavdelingen. Kontaktinformasjon er tilgjengelig på DFØs nettsider, www.dfo.no/kontoplan.

7. Ikrafttredelse

Dette rundskrivet gjelder fra og med 2015-regnskapet.

Med hilsen

Astri Tverstøl e.f.
avdelingsdirektør

Torstein Sørbotten
fagdirektør

Dette dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevet signatur.

Kopi:
Stortingets administrasjon
Riksrevisjonen
Direktoratet for økonomistyring
Skattedirektoratet

Vedlegg 1 Oversikt over statlige forvaltningsorgan som foreløpig holdes utenfor ordningen med nøytral merverdiavgift.

<i>Organer som holdes utenfor ordningen nå</i>	<i>Begrunnelse</i>
Arbeids- og velferdsetaten (NAV), Barne- ungdoms- og familieetaten (BUF-etat) og Utlendingsdirektoratet	Sosiale tjenester (ikke mva. pliktig)
Statens fagskole for gartnere og blomsterdekoratører, Statped, Politihøgskolen, sameskolene i Midt-Norge, Karasjok og Kautokeino, og Det praktisk-teologiske seminar	Undervisningstjenester (ikke mva. pliktig)
Lånekassen, Husbanken og Statens pensjonskasses boliglånsordning	Finansielle tjenester (ikke mva. pliktig)
Rikskonsertene, Riksteateret og Kunst i Offentlige Rom	Kulturelle tjenester (ikke mva. pliktig)
Forsvarsbygg	Fast eiendom (ikke mva. pliktig)
Statens vegvesen	Fast eiendom (ikke mva. pliktig)
Den norske kirke (Kirkerådet og Bispedømmerådene)	Pågående arbeid med et tydelig skille mellom kirken og staten
Statsbygg, Garanti-institutt for eksportkreditt (GIEK), Statens kartverk, Statens pensjonskasse Forvaltningsbedrift, SDØE ^(*)	Forvaltningsbedrift ⁶
Direktoratet for nødkommunikasjon og Jernbaneverket	Fullt ut mva.-pliktige, dvs. får allerede fradragsført all merverdiavgift
Virksomheter som mottar budsjettildeling ved utbetaling fra fagdepartementet over 50-post	Nettobudsjettet virksomhet

^(*) Statens direkte engasjement i petroleum (SDØE) budsjetteres på samme måte som forvaltningsbedriftene på inntektssiden av budsjettet.

⁶ Etter en nærmere vurdering er NVE-anlegg omfattet av ordningen.