



NOTAT – SKATTEUTGIFTER I KOMMUNEREGNSKAPET

Oppdatert notat fastsatt av styret i GKRS 09.12.2021

1. Innledning og avgrensning

Kommuner og fylkeskommuner er som hovedregel ikke skattepliktige, men vil være det for enkelte typer inntekter.

Dette notatet omhandler regnskapsføringen av kommunens¹ skatteutgifter.

Forhold som er knyttet til beregning av skatteutgifter, herunder utfylling av skattemelding, næringsoppgave mv. er ikke omhandlet i dette notatet.

2. Regelverk

2.1 Skatteplikt for kommuner og fylkeskommuner

Kommuner og fylkeskommuner er som hovedregel fritatt for skatteplikt, jf. skatteloven § 2-30. Kommuner og fylkeskommuner er likevel skattepliktig for visse typer inntekter etter skatteloven § 2-5:

(1) Fylkeskommunene har plikt til å svare skatt av

- a. inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i forrige punktum, herunder om fordeling av inntekter og kostnader mellom den skattefrie og den skattepliktige delen av kraftomsetningen
- b. gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller annet selskap som er eget skattesubjekt og som på tidspunktet for fylkeskommunens erverv eller senere driver virksomhet som nevnt i a eller direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskap som driver slik virksomhet
- c. rederivirksomhet. Det skal likevel ikke svares skatt av rederivirksomhet som drives til lettelse for trafikken til og fra fylket eller innenfor fylket, når fylkeskommunen ikke oppebærer direkte utbytte av virksomheten
- d. eiendom eller innretning utenfor fylkeskommunens område

(2) Kommunene har plikt til å svare skatt av

- a. inntekt og gevinst som nevnt i første ledd a og b som gjelder tilsvarende,
- b. eiendom eller innretning utenfor kommunens område. Det skal likevel ikke svares skatt av
 1. vannledning med tilhørende dammer og bassenger
 2. gravplass, krematorium med urnelund og urnehall, sykehus og feriekoloni, unntatt formue i og inntekt av virksomhet som kommunen driver i tilknytning til slik eiendom og som går ut over eiendommens egentlige formål
- c. inntekt knyttet til avfallshåndtering, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll av avfall mv., samt inntekt fra omsetning og

¹ Med kommuner menes i dette notatet også fylkeskommuner, med mindre annet fremgår av sammenhengen.

levering av produkter av avfall, herunder elektrisk energi og fjernvarme mv. Dette gjelder likevel ikke håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere, som utgjør kommunens lovpålagte plikt etter forurensningsloven §§ 29, 30 og 31, jf. § 34. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i første og annet punktum, herunder gi regler om definisjon av avfallshåndtering og om den nærmere fordeling av inntekter og kostnader mellom den skattefrie og den skattepliktige delen av avfallshåndteringen, samt om begrensning av fradragsrett for renter etter skatteloven § 6-40 fjerde ledd

Skatteplikten etter § 2-5 gjelder likevel ikke for inntekter omfattet av fritaksmodellen etter § 2-38. Dette gjelder gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i bl.a. aksjeselskaper og IKS.

2.2 Regnskapsregler for skatteutgifter i kommuneregnskapet

Hverken kommuneloven eller forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv (budsjett- og regnskapsforskriften) har regnskapsregler som omhandler skatteutgifter spesielt. Regnskapsføring av skatteutgifter i kommuneregnskapet må derfor utledes av de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene.

3. Drøfting

3.1 Prinsipp for regnskapsføring av skatteutgifter i kommuneregnskapet

Den skattepliktige virksomheten i kommunen i et inntektsår (skattleggingsperiode) gir opphav til krav om betaling av skatt. Kommunene betaler imidlertid skatten først året etter (skattefastsettingsåret).

3.1.1 Tidspunkt for regnskapsføring av skatteutgifter

Etter anordningsprinsippet vil utgifter som hovedregel være kjent på transaksjonstidspunktet. Skatteutgifter er en ensidig transaksjon, i form av en overføring fra kommunen til skattekontoret. Transaksjonstidspunktet vil være ved betaling av skatten. For ensidige transaksjoner vil imidlertid utgiften ofte regnes som kjent på et tidligere tidspunkt enn transaksjonstidspunktet.

Kommunens skatteforpliktelse fastsettes på bakgrunn av kommunens skattepliktige inntekter og tilhørende fradragsberettigede utgifter i inntektsåret. Det vil derfor være rimelig sikkert at skatteutgiften kommer til oppgjør når den skattepliktige inntekten er kjent. Det vil også være mulig å estimere utgiften med tilstrekkelig sikkerhet, i samsvar med skattereglene. Videre vil skatteutgiften være knyttet til kommunens skattepliktige virksomhet i inntektsåret. Den skatt kommunen skal betale vil derfor være kjent i inntektsåret.

Det er den betalbare skatten som representerer bruk av midler, og dermed skal regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet etter arbeidskapitalprinsippet. En utsatt skatt-modell skal følgelig ikke legges til grunn i kommuneregnskapet.

Det bør også bemerkes at de vesentligste forskjellene mellom utgiftene i kommuneregnskapet og skattemessige kostnader vil være knyttet til avskrivninger. I kommuneregnskapet reverseres avskrivningene slik at de ikke har resultatmessig effekt. Avskrivninger kan derfor ses på som en permanent forskjell som dermed ikke representerer en utsatt skatteforpliktelse/-fordel.

Forskjeller mellom de kommunale regnskapsreglene og reglene for fastsetting av skattepliktig resultat, skal følgelig ikke håndteres i kommuneregnskapet.

3.1.2 Skatteutgifter som anslag

Som det fremgår ovenfor vil den skatt kommunen skal betale basert på den skattepliktige virksomheten i inntektsåret (år t) anses som en kjent utgift etter anordningsprinsippet i tilsvarende regnskapsår. Regnskapet avlegges imidlertid før fastsettingen av skatten, slik at skatteutgiften ikke kan fastsettes eksakt. Det vil derfor være nødvendig å regnskapsføre et anslag på kommunens skatteutgift. Anslaget skal tilsvare beste estimat, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav d. De inntekter og utgifter kommunen oppgir i sin skattemelding vil normalt tilsvare beste estimat. Når skatten er fastsatt året etter inntektsåret (år t+1), korrigeres det anslåtte beløpet ved at kommunen utgiftsfører faktisk fastsatt skatt og tilbakefører skatten som ble avsatt i inntektsåret.

3.1.3 Regnskapsmessig klassifisering og presentasjon

Kommunens skatteutgifter må regnes som løpende utgifter og skal derfor utgiftsføres i driftsregnskapet. Skatteutgifter som følger av realisasjon av aksjer og andeler etter skatteloven § 2-5 (1) b, jf. § 2-5 (2) a, utgiftsføres likevel i investeringsregnskapet da det vil være en utgift som kan henføres direkte til salg av anleggsmiddel, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-2 første ledd bokstav b og KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet pkt. 4.1 nr. 2.

De kommunale regnskapsoppstillingene har ikke egne regnskapslinjer for skatteutgifter. Skatteutgifter representerer imidlertid overføringer til skattekreditorene uten at kommunen får noen motytelse. Skatteutgiften regnskapsføres som en overføringsutgift.

3.2 Tilleggsopplysninger om skatteutgifter

Eventuelle skatteutgifter i kommuneregnskapet vil bare gjelde begrensete deler av kommunens virksomhet. Dersom skatteutgiftene er vesentlige for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling, skal det gis noteopplysninger iht. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15.

4. Oppsummering

1. Det er den betalbare skatten som representerer bruk av midler, og skal regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet etter arbeidskapitalprinsippet. I henhold til anordningsprinsippet er utgiften kjent i inntektsåret.
2. Korreksjon av anslått beløp foretas når skatten er fastsatt.
3. Skatteutgiften regnskapsføres som en overføringsutgift i driftsregnskapet. Skatteutgifter som følger av realisasjon av aksjer og andeler etter skatteloven § 2-5 (1) b og § 2-5 (2) a, utgiftsføres i investeringsregnskapet.
4. Kommunens skatteutgifter opplyses om i note til årsregnskapet dersom opplysningene er vesentlige for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15.