



## NOTAT – SKATTEUTGIFTER I KOMMUNEREGNSKAPET

Fastsatt av GKRS' styre 02.05.2017

### 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 kommunens<sup>1</sup> skatteutgifter.

Problemstillinger som i hovedsak er knyttet til 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 skattepliktige for visse typer inntekter etter skatteloven § 2-5.

Fylkeskommunene er per i dag skattepliktige for:

- Inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft
- Gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet eller eier aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet.
- Rederivirksomhet
- Eiendom eller innretning utenfor fylkeskommunens område

Kommunene er per i dag skattepliktige for:

- Inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft
- Gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet eller eier aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet.
- Eiendom eller innretning utenfor kommunens område, unntatt
  - vannledning med tilhørende dammer og bassenger
  - 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
- Inntekt knyttet til håndtering av næringsavfall

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.

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

## 2.2 Regnskapsregler for skatteutgifter i kommuneregnskapet

Hverken kommuneloven eller forskrift om årsregnskap og årsberetning (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 skatteoppkrever. Transaksjonstidspunktet vil være ved betaling av skatten. For ensidige transaksjoner vil imidlertid betalingsforpliktelsen ofte være pådratt på et tidligere tidspunkt enn transaksjonstidspunktet og dermed være kjent etter anordningsprinsippet.

Kommunens skatteforpliktelse fastsettes på bakgrunn av kommunens skattepliktige inntekter og tilhørende fradragsberettigede utgifter i inntektsåret. Det vil derfor være riktig å hevde at det vil være rimelig sikkert at skatteutgiften kommer til oppgjør når den skattepliktige inntekten er kjent. Siden skattereglene er kjent før skattelagging skjer, vil det også være mulig å estimere utgiften med tilstrekkelig sikkerhet. Videre vil skatteutgiften være knyttet til kommunens skattepliktige virksomhet som er utført i inntektsåret. Det vil derfor være riktig å legge til grunn at den skatt kommunen skal betale vil være kjent i inntektsåret.

Det er også den betalbare skatten som representerer bruk av midler, og dermed skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet 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. 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, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning § 7 femte ledd.

### 3.1.3 Regnskapsmessig 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, jf. 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 begrensede deler av kommunens virksomhet. I note til årsregnskapet bør det opplyses om kommunens samlede skatteutgifter, fordelt på de enkelte skattepliktige virksomhetene, jf. KRS nr. 6 Note og årsberetning. Skattepliktig resultat for de enkelte skattepliktige virksomhetene bør også opplyses om.

## 4. Oppsummering

1. Kommunenes kjente skatteutgifter i henhold til anordningsprinsippet tilsvarer betalbar skatt. Utgiften anses 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, jf. § 2-5 (2) a, utgiftsføres i investeringsregnskapet.
4. I note til årsregnskapet bør det opplyses om kommunens samlede skatteutgifter og skattepliktig resultat, fordelt på de ulike skattepliktige virksomhetene.