

FINANSDEPARTEMENTETS FORTOLKNINGSUTTALELSE AV 2. MARS 2004 OM MERVERDIAVGIFTSKOMPENSASJON TIL KOMMUNER, FYLKESKOMMUNER MV.

Kompensasjonsordningen for merverdiavgift reiser flere avgrensings spørsmål. Disse vil bero på en konkret tolkning av loven og forskriften ut fra alminnelige rettskildeprinsipper. Finansdepartementet finner det imidlertid hensiktsmessig på generelt grunnlag å redegjøre for sin forståelse av enkelte deler av regelverket om kompensasjonsordningen.

1. Regelverk

Det vises til lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. og Finansdepartementets forskrift 12. desember 2003 nr. 1566 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (forskrift nr. 128). Det vises også til forskrift 6. juni 2001 nr. 573 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117) som er endret ved Finansdepartementets forskrift 12. desember 2003.

2. Forarbeider

Det vises til Ot.prp nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer og NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene - Konkurranssevridninger mellom kommuner og private, jf. Innst. O. nr. 20 (2003-2004) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer.

3. Nærmere om enkelte problemstillinger

3.1 Til loven § 2

Hvem som er subjekt

Lov om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven) har bestemmelser om hvilke typer virksomheter som er kompensasjonsberettiget i § 2. Kompensasjonsloven har ikke bestemmelser om hvem som er subjekt for kompensasjon. Eksempelvis har barnehager som nevnt i barnehageloven § 13 krav på kompensasjon, men det står ikke noe om hvem som er kompensasjonssubjekt når for eksempel en stiftelse eier fem slike barnehager. Hvem som er subjekt for kompensasjon har betydning i forhold til hvem som skal fremme krav om kompensasjon til fylkeskattekontoret.

Spørsmålet er ikke spesielt for kompensasjonsordningen, heller ikke i merverdiavgiftsloven er det noen egen subjektdefinisjon. Et vilkår for kompensasjon er registrering i Enhetsregisteret. Enhetsregisteret har bestemmelser om hvem som er subjekt, og på samme måte som i merverdiavgiftssystemet antar departementet at opplysningene i Enhetsregisteret kan legges til grunn i kompensasjonsordningen.

En stiftelse som driver flere barnehager er registrert som ett juridisk subjekt i Enhetsregisteret (stiftelsen). I forhold til kompensasjonsordningen antas det derfor at det er stiftelsen som skal fremme ett samlet krav om kompensasjon for alle de fem nevnte barnehagene. Dersom en

kommune driver flere barnehager er det tilsvarende kommunen som er kompensasjonsberettiget.

Hvis en kommune organiserer en av sine barnehager som et aksjeselskap vil denne måtte fremme krav om kompensasjon separat. I dette tilfellet fremstår barnehagen som et selvstendig juridisk subjekt.

Kommunale foretak og fylkeskommunale foretak etter kapittel 11 i kommuneloven er kompensasjonsberettigede på lik linje med kommunen eller fylkeskommunen for øvrig, jf. kompensasjonsloven § 2 bokstav a. Fordi disse ikke anses som egne juridiske subjekter etter kommunelovgivningen antar departementet at det vil være kommunen som skal sende inn oppgaver for kommunale foretak og at det er fylkeskommunen som skal sende inn oppgaver for fylkeskommunale foretak. For interkommunale samarbeider etter kommuneloven § 27 sender hovedkontorkommunen inn oppgave på vegne av samarbeidet. Interkommunale selskap (IKS) sender selv inn oppgave.

Kirkelig fellesråd/menighetsrådene

Etter kompensasjonsloven § 2 bokstav e er kirkelig fellesråd kompensasjonsberettiget på samme måte som kommuner og fylkeskommuner. Med kirkelig fellesråd menes det organ som er omtalt i lov om Den norske kirke (kirkeloven) § 5 første ledd annet punktum. Dette innebærer at det ytes kompensasjon for merverdiavgift på alle anskaffelser, med de unntak som følger av § 4 i kompensasjonsloven. Det er reist spørsmål om dette innebærer at det også ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser gjort av menighetsrådene, jf. kirkeloven § 5 første ledd første punktum.

Etter kirkeloven er menighetsråd og kirkelig fellesråd lovfestede og representative organer for soknet. Menighetsrådets og fellesrådets oppgaver er beskrevet i § 9 og § 14 i kirkeloven. Det foreligger således en lovfestet ansvarsdeling mellom menighetsråd og kirkelig fellesråd. Menighetsrådet skal bidra til å ”..vekke og nære det kristelige liv i soknet...”, mens kirkelig fellesråd skal: ” ... ivareta administrative og økonomiske oppgaver på vegne av soknene....”. Dersom det bare er ett sokn i kommunen, følger det imidlertid av samme lov § 5 annet ledd at menighetsrådet utøver rollen også som kirkelig fellesråd. Den tidligere kompensasjonsordningen ble utvidet med virkning fra 1. januar 2000 til å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet. Praksisen var varierende, men utgangspunktet var at kirkelige fellesråd fikk kompensasjon etter den tidligere kompensasjonsordningen, mens menighetsrådene ikke var omfattet.

Menighetsrådene og kirkelige fellesråd registreres med forskjellige organisasjonsnummer ved eventuell registrering i Enhetsregisteret. Departementet antar imidlertid at også anskaffelser gjort av menighetsrådene i flersoknskommuner gir grunnlag for å kreve merverdiavgiftskompensasjon. Departementet viser til praktiske hensyn og til at disse rådernes merverdiavgiftsmessige anskaffelser er av beskjedent omfang. På denne måten vil menighetsråd som også utøver rollen som kirkelig fellesråd unngå å måtte fordele kostnadene etter de rådsfunksjonene som følger av kirkelovens § 9 og § 14. For å komme inn under kompensasjonsordningen er det et generelt krav at merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst kr 20 000, jf. kompensasjonsloven § 6 annet ledd.

3.2 Kompensasjonsberettiget virksomhet etter loven § 2 bokstav c

Lovpålagte oppgaver utført av private og ideelle organisasjoner

Etter kompensasjonsloven § 2 bokstav c gjelder loven også for private og ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov. Dette betyr at private og ideelle virksomheter innenfor områdene kultur og idrett ikke er kompensasjonsberettiget. Avgrensningen av de lovpålagte tjenestene må gjøres med utgangspunkt i merverdiavgiftslovens bruk av begrepene "helse", "sosial" og "undervisning". Det vises til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1, 2 og 3 og tilhørende forskrifter (Forskrift 6. juni 2001 om avgrensning av unntaket for sosiale tjenester (forskrift nr. 118) og forskrift 15. juni 2001 om avgrensning av unntaket for helsetjenester (forskrift nr. 119)).

I Ot.prp. nr.1 (2003-2004) kapittel 20.8.2.2 (Private og ideelle virksomheter) og kapittel 20.10 (Merknader til de enkelte bestemmelser i lovutkastet) er det gitt nærmere merknader til kompensasjonsloven § 2 bokstav c og kravet om lovpålagte oppgaver.

Kompensasjonsloven § 2 bokstav c avgrensner som nevnt omhandlede tjenester til *lovpålagte oppgaver*. Med lovpålagte oppgaver menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta fra kommunen eller fylkeskommunen. Slike oppgaver som enhver har rettskrav på å motta vil stå i motsetning til oppgaver som utføres på frivillig basis. Lovpålagte oppgaver vil også være forskjellig fra oppgaver som kun pålegger kommunen ansvaret for å "sørge for" at en tjeneste finnes i en viss utstrekning. I slike tilfeller er det gjerne ikke konkretisert hvilke ytelser det er tale om.

Etter kommunehelsetjenesteloven § 1-3 kan kommunene organisere helsetjenestene ved å ansette personell i kommunale stillinger eller ved å inngå avtaler med privat helsevirksomhet, og paragrafen lister opp de oppgavene som helsetjenesten skal omfatte, samt pålegger kommunene å sørge for nærmere bestemte deltjenester i denne forbindelse. Slike deltjenester er bl.a. almennelegetjeneste, legevaktordning, fysioterapitjeneste, sykepleie (herunder helsesøstertjeneste og hjemmesykepleie), jordmortjeneste, sykehjem eller boform for heldøgns omsorg og pleie samt medisinsk nødmeldetjeneste. Som det følger av forarbeidene omfatter imidlertid kompensasjonsordningen ikke selvstendig næringsdrivende leger med fastlegeavtale. Det samme gjelder selvstendig næringsdrivende fysioterapeuter med kommunal driftsavtale.

I tannhelsetjenesteloven § 1-3 er opplistet grupper av mennesker som har rett til nødvendig tannhelsehjelp (barn, ungdom, psykisk utviklingshemmede m.fl.) Slike lovpålagte oppgaver som utføres av private antas dermed å være omfattet av kompensasjonsordningen. Ordinær private tannlegebehandling vil ikke være omfattet.

For sosiale tjenester er de sentrale lovpålagte oppgavene nevnt i sosialtjenesteloven § 4-2. Det dreier seg om nødvendig bistand til de som har et særlig hjelpebehov, avlastningstiltak, støttekontakt, plass i institusjon eller særlig tilrettelagt bolig, og lønn til personer som har et særlig tyngende omsorgsarbeid. Det er ikke gitt minstenormer når det gjelder innhold og omfang av disse lovpålagte tjenestene. Det er imidlertid en forutsetning at tjenestene gis på sosialt grunnlag etter vedtak av kommunens sosialtjeneste. Barnehager er ikke noen lovpålagt tjeneste, men private barnehager kommer innenfor kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 2 bokstav d.

Når det gjelder hva som kan anses som undervisningstjenester, har departementet gitt en tolkingsuttalelse 15. juni 2001. Lovpålagte tjenester som utøves av private vil være grunnskoleopplæring, spesialpedagogisk hjelp og videregående opplæring. Det er den undervisningen som kommunene og fylkeskommunene har ansvaret for som vil være omfattet av kompensasjonsordningen. Skolefritidsordning utøvd av private vil etter departementets syn også omfattes.

3.3 Til loven § 3

Hva kompenseres?

Etter kompensasjonsloven § 3 ytes det kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende. De vanlige begrensningene i fradragretten som følger av merverdiavgiftsloven gjelder også for de kompensasjonsberettigede, se nærmere kompensasjonsloven § 4. Departementet antar at det også ytes kompensasjon for merverdiavgift ved innførsel av varer og tjenester innbetalt ved snudd avregning.

Uttak

Etter loven § 3 ytes det kompensasjon for merverdiavgift ved anskaffelser av varer og tjenester. Det ytes derfor ingen kompensasjon til en kommunal virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd, når denne må beregne avgift ved uttak til andre subjekter enn de som er nevnt i kompensasjonsloven § 2.

Kommunale virksomheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd, leverer varer og tjenester til bl.a. ikke-registrerte virksomheter i kommunen uten å kreve vederlag, for eksempel vannverket som leverer vann til skolen. § 11 første ledd-virksomheter kan også drive delt virksomhet slik at det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak når varer og tjenester tas ut fra den avgiftspliktige del av virksomheten til den øvrige virksomheten. I disse tilfellene skal det beregnes avgift etter reglene i merverdiavgiftsloven § 14 om uttak. Dersom nevnte vannverk i stedet krever vederlag med merverdiavgift av kommunen, vil kommunen få kompensasjon for denne avgiften dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Etter departementets syn bør det kompensasjonsmessig ikke ha noen betydning i slike tilfeller om det kreves vederlag eller ikke, m.a.o. vil også uttaksmerverdiavgift være kompensasjonsberettiget ved omhandlede uttak til bruk for subjekter som nevnt i kompensasjonsloven § 2. Ellers er uttaksmerverdiavgift ikke kompensasjonsberettiget.

Kommunale virksomheter som er registrert etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, skal ikke betale avgift ved uttak til eget bruk av varer og tjenester. Slike virksomheter skal kun betale avgift ved omsetning og uttak til "andre", inklusive forannevnte kommunale § 11 første ledd-virksomheter. Det som er nevnt ovenfor vedrørende uttak fra en første ledd-virksomhet vil kompensasjonsmessig også gjelde ved uttak fra en annet ledd-virksomhet.

3.4 Til loven § 4 - Begrensninger i kompensasjon

Innledning

Etter kompensasjonsloven § 4 ytes kompensasjon bare i den utstrekning en anskaffelse skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Det ytes ikke kompensasjon når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. I kompensasjonsforskriften § 8 er det inntatt en bestemmelse om

forholdsmessig kompensasjon ved fellesanskaffelser til kompensasjonsberettiget bruk og annen bruk. Videre er det i forskriften § 9 fastsatt en særskilt bestemmelse om ubetydelig bruk (5 %) av en anskaffelse utenfor kompensasjonsberettiget virksomhet. I slike tilfeller ytes det full kompensasjon. Det ytes ikke kompensasjon for anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd, idet dette dreier seg om anskaffelser hvor fradragsrett ville ha vært avskåret. Salg og utleie av fast eiendom faller utenfor merverdiavgiftslovens område, og for å unngå at kommuner mv. oppnår en betydelig konkurransefordel som følge av kompensasjonsordningen, ytes det heller ikke kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom som kommunen leier ut eller selger. For anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål, ytes det likevel kompensasjon. Dette gjelder ikke dersom denne type boliger selges eller leies ut til andre enn de personer som har spesielt behov for slike boliger, jf. forskriften § 7.

For private eller ideelle virksomheter ytes det bare kompensasjon for anskaffelser til bruk i slik virksomhet som nevnt i kompensasjonsloven § 2 bokstav c, det vil si lovpålagte oppgaver. Dersom for eksempel en privat skole driver både lovpålagt videregående opplæring og annen type opplæring (for eksempel danseskole), skal merverdiavgift på anskaffelser som foretas under ett til slike virksomheter fordeles, se nærmere forskriften § 8.

Vilkåret om at anskaffelsen skal være til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet, loven § 4 første ledd

Som nevnt ovenfor, stilles det krav om at anskaffelsen som det kreves kompensasjon for merverdiavgiften på, er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, se kompensasjonsloven § 4 første ledd. Eksempelvis vil merverdiavgiften på anskaffelser gjort av en barnehage ikke kompenseres dersom disse anskaffelsene brukes privat. Videre er det et krav at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv står for bruken. Når eksempelvis en kommune oppfører et bygg må bruken av bygget stå for kommunens regning og risiko for at kompensasjonsordningen skal gjelde. Departementet antar at dette utgjør et minstekrav i denne forbindelse. Dersom en kommune oppfører et bygg som helt ut overlates til andres eksklusive bruk, vil følgelig verken oppføring av bygget eller den etterfølgende virksomhet være kompensasjonsberettiget.

Begrepet ”anskaffelsen skjer til bruk i” antas ikke bare å omfatte anskaffelser som er til direkte bruk i selve den kompensasjonsberettigede virksomheten. Også anskaffelser som kan sies å ha naturlig sammenheng med/tilknytning til ivaretagelsen av den lovpålagte oppgaven, antar departementet vil være omfattet av kompensasjonsordningen. Departementet legger til grunn at det er for private kompensasjonsberettigede at dette vil ha størst betydning. Eksempelvis antas at anlegg av skolegård og grøntområde i tilknytning til en kompensasjonsberettiget privat grunnskole vil ha naturlig sammenheng med ivaretagelsen av den lovpålagte undervisningsoppgaven. Hva som skal anses for å ha en naturlig sammenheng med ivaretagelsen av en lovpålagt oppgave, antar departementet må avgjøres etter en konkret vurdering.

Hvorvidt en kommune benytter egne ansatte eller lar andre utføre det praktiske arbeidet i virksomheten, har ikke noen betydning så lenge virksomheten finner sted for kommunens regning og risiko. Som eksempel kan nevnes at en kommune lar et privat vaktmesterfirma ha ansvaret for vaktmestertjenester i kommunens skoleanlegg. Kommunens anskaffelser til skolene er likevel kompensasjonsberettiget.

Dersom en kommune og en idrettsforening i fellesskap anlegger for eksempel en lysløype, blir det forholdsmessig kompensasjon for anleggskostnadene etter kompensasjonsforskriften § 8. Finansdepartementet anser at fordelingen i et slikt tilfelle må finne sted i forhold til innskutt kapital i lysløypevirksomheten, med andre ord vil ikke det vanlige kriteriet om "antatt bruk" i forskriften § 8 være anvendelig i et slikt tilfelle.

Kommunens egne kompensasjonsberettigede virksomheter spenner over et bredt spekter av tjenester. Departementet antar at eksempelvis biblioteker, badestrender og lignende som drives for kommunens regning og som blir stilt til disposisjon for allmennheten (evt. etter søknad), omfattes av kompensasjonsordningen. For utleietilfellene, se nedenfor om fast eiendom.

Særlig om fast eiendom – loven § 4 annet ledd nr. 3

Hovedregelen er at en kommune som selv fører opp et bygg vil få merverdiavgiften på byggekostnadene helt ut kompensert. Det samme gjelder merverdiavgift på driftskostnader i fast eiendom som kommunen eier og driver.

Dersom en kommune leier ut sine bygg, anlegg eller annen fast eiendom til andre mot vederlag, ytes det imidlertid ikke kompensasjon, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3. Med "leie" forstår departementet at bruksretten til en eiendom stilles til disposisjon for en annen for et avgrenset tidsrom og mot vederlag.

Dersom en kommune låner ut eller på annen måte vederlagsfritt stiller fast eiendom eller andre eiendeler til disposisjon for andre, anser departementet at kommunens anskaffelser vil være kompensasjonsberettiget uansett om lånetakers bruk/rådighet er total eller ikke. Et eksempel på slik bruk vil være at skolens gymnastikksal og mosjonsapparater vederlagsfritt blir benyttet av ulike idrettsforeninger i kommunen. Kompensasjonsmessig bør dette likestilles med egen drift på betingelse av at kommunen dekker alle utgifter forbundet med driften av bygget inklusive renhold. Departementet antar også at dersom betalingen er helt symbolsk, for eksempel for å dekke rengjøring, vil det ikke anses å foreligge utleie. Dersom eksempelvis fotballgruppen betaler et lite beløp hver gang den henter nøkkel til gymsalen, eller det koster et lite beløp å få benytte hele bygningen der skolefritidsordningen drives en ettermiddag/lørdag for å holde bursdagsselskap, antar departementet dermed at kompensasjonsordningen vil gjelde. Det samme gjelder hvor brukerne av en kommunal gymsal spleiser på renholdet.

Hvorvidt det foreligger et låneforhold eller et utleieforhold, vil måtte avgjøres etter en konkret vurdering. Dersom eksempelvis en kommune kutter i tilskuddet til en idrettsforening, men kommunen lar foreningen benytte den kommunale idrettshallen vederlagsfritt, antar departementet at det etter omstendighetene kan anses å være slik forbindelse mellom tilskuddsreduksjonen og den vederlagsfrie bruken at det må anses å foreligge et leieforhold.

I de tilfeller hvor den kommunale bruken blir endret, vil justeringsbestemmelsen i kompensasjonsloven § 16, jf. forskriften § 6 kunne komme til anvendelse. Ved bygging av et kommunalt bibliotek vil anskaffelsene til dette være kompensasjonsberettiget. Dersom driften av biblioteket etter noen år blir overført til et eget selskap, må det justeres for kompensert merverdiavgift ved byggingen. Justeringsbestemmelsen er nærmere omtalt nedenfor.

Boliger med helseformål eller sosiale formål, loven § 4 tredje ledd

Bygg som skal anvendes til boliger er utenfor kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2 som viser til merverdiavgiftsloven § 22 første ledd. Dette vil for eksempel gjelde kommunenes tjenesteboliger til prester.

I følge kompensasjonsloven § 4 tredje ledd skal det likevel ytes kompensasjon for anskaffelse til boliger med helseformål og sosiale formål. Kompensasjonsordningen gjelder også fellesanlegg i tilknytning til disse boligene. For private kompensasjonsberettigede må anskaffelsen skje som ledd i utførelsen av en lovpålagt oppgave for at ordningen skal gjelde, jf. kompensasjonsloven § 2 bokstav c.

Boliger med helseformål og sosialformål er ikke definert i lovverket, men en nærmere veiledning om hva dette er følger av forskriften til kompensasjonsloven § 7. Av § 7 første ledd fremgår det at som slike boliger anses boliger som er ”særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål”. ”Særskilt tilrettelegging” for slike formål kan bestå i fysisk tilrettelegging av boligen, som eksempelvis rullestoltilpasning (brede dører, ingen terskler, spesialinnredet bad/toalett) og alarminnretning. Den særskilte tilrettelegging kan også bestå i andre forhold, eksempelvis gjennom tilknyttet vaktjeneste eller særlig avstandsmessig nærhet til et lovpålagt pleie- eller servicetilbud. Etter departementets oppfatning er det avgjørende om det er særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som en helse- eller sosialbolig.

På denne bakgrunn antas en kommunal boligblokk for vanlig utleie som inneholder små leiligheter som i størrelse kan være egnet for eldre omsorgstrengende, å falle utenfor kompensasjonsordningen. Leiligheter i en slik blokk er, bortsett fra størrelsen, ikke særskilt tilrettelagt i forhold til helse- og sosialformål. På den annen side kan man tenke seg et kommunalt bygg som er delt opp i mindre leiligheter som beboes av psykisk utviklingshemmede. Dersom den ene leiligheten er bebodd av pleiepersonale for de øvrige beboerne, antas boligene å være tilrettelagt på en slik måte at kompensasjonsordningen kommer til anvendelse. For HVPU-boliger blir det dermed også avgjørende om det er særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som helse- eller sosialbolig.

Sykehjem og aldershjem vil være omfattet av kompensasjonsordningen. Omsorgsboliger, trygdeboliger og serviceboliger som nevnt i § 7 første ledd er bare omfattet av kompensasjonsordningen dersom de er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Det er altså den særskilte tilretteleggingen, ikke betegnelsen av boligen som er avgjørende for om den faller inn under kompensasjonsordningen.

Også for flyktningboliger og asylboliger er det et vilkår for å bli omfattet av kompensasjonsordningen at det er særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som helse- eller sosialbolig. Vanlige boliger som er tildelt flyktninger og asylsøkere uten at boligen er særskilt tilrettelagt, antas imidlertid ikke å være omfattet av kompensasjonsordningen.

For å omfattes av kompensasjonsordningen, er det krav om at boligen faktisk også brukes som en bolig med helse- eller sosiale formål. I den grad bruken er annerledes, kan kompensasjonsloven § 16 om justering av kompensert merverdiavgift komme til anvendelse. Dersom bruken av en bolig eksempelvis endres fra omsorgsbolig til kommersiell utleie, skal det etter departementets oppfatning dermed foretas en justering. Departementet antar

imidlertid at justering ikke trenger å foretas dersom boligen bare blir stående tom i påvente av ny beboer.

3.5 Sosiale ytelser fra kommunen

Kommunal virksomhet omfatter bl.a. ytelse av bistand til sosiale klienter. Slike tjenester vil sammen med enkelte varer være unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 2, jf. forskrift nr. 118. I enkelte tilfeller anskaffer kommunene varer for utdeling til sosialklienter. I andre tilfeller betaler kommunene for eksempel strømgjeldene for en sosialklient, eventuelt utbetaler i stedet et pengebeløp til klienten. Disse tilfellene reiser spørsmål i forhold til vilkåret om at anskaffelsen skal være til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet.

Departementet anser at utgangspunktet må være at sosialhjelpvirksomheten i kommunen er kompensasjonsberettiget. Innkjøp av varer og tjenester til bruk i denne virksomheten vil i utgangspunktet derfor være kompensasjonsberettiget. Anskaffelser til selve virksomheten som gjelder å utbetale sosialhjelp (sosialkontoret) vil omfattes av ordningen. Departementet antar imidlertid at kompensasjonsordningen ikke gjelder når sosialkontoret anskaffer varer og tjenester som gis bort. Likevel antar departementet at slike anskaffelser kan anses til bruk i virksomheten dersom det foreligger et vedtak om dette fattet av sosialtjenesten på sosialt grunnlag. For regninger som kommunen ikke er direkte debitor for, antas kompensasjonsordningen ikke å gjelde. Dette skyldes kontrollhensyn. Dersom sosialkontoret eksempelvis, ut fra et vedtak av sosialtjenesten, dekker strømgjelden rettet til en sosialklient/beboer av en kommunal bolig, vil kommunen følgelig ikke få kompensert merverdiavgiften. Kompensasjonsordningen gjelder heller ikke dersom sosialkontoret gir sosialklienten penger slik at han/hun selv kan gå til innkjøp av det nødvendige til livsopphold.

Dersom fast eiendom som kommunen anskaffer leies ut, vil retten til kompensasjon falle bort, med mindre det dreier seg om en særskilt tilrettelagt bolig med sosial- eller helseformål, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3, jf. tredje ledd og gjennomgangen ovenfor.

Kommunens anskaffelser til en kommunal bolig som står ledig i påvente av at sosialklienter skal flytte inn, eksempelvis strøm, antar departementet vil omfattes av kompensasjonsordningen. Dette gjelder imidlertid kun så lenge det ikke foreligger et utleieforhold.

3.6 Mat/kost/personkjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 22

Kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2 gjør unntak for retten til kompensasjon for utgifter som heller ikke er fradagsberettiget for en avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven, med henvisning til merverdiavgiftsloven § 22 første ledd.

Departementet antar at unntaket må tolkes på samme måte som de samme bestemmelsene tolkes når grensen for fradagsretten etter merverdiavgiftsloven skal avklares. Begrepet servering i merverdiavgiftsloven § 22 nr. 1 omfatter ikke servering til eksempelvis eldre bosatt på aldershjem, pleietrengende på sykehjem eller barn i barnehager. Det antas derfor at slike kostnader kompenseres. Det antas også at det gis kompensasjon for mat til bruk på skolekjøkken i undervisningssammenheng.

Anskaffelser til bespisning i barnehager og i skolefritidsordningen er etter departementets oppfatning til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Det antas derfor at det gis kompensasjon for matutgiftene. Dette forutsetter at foreldrene ikke betaler direkte for maten. I så fall vil ikke kommunen ha noen kostnader i forbindelse med bespisningen.

Finansdepartementet antar også at servering av mat til elever på internatskoler er kompensasjonsberettiget. Siden matserveringen er nødvendig for denne type skoler antar departementet at vilkåret om at anskaffelsen skal være til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet er oppfylt. En del skoler har en ordning der det kjøpes inn frukt og annen sunn mat som elevene kan spise i matpausen. Ut fra praktiske hensyn antar departementet at også dette kan anses som kompensasjonsberettigede anskaffelser. En forutsetning er imidlertid at foreldrene/elevne ikke selv dekker kostnadene ved egenandeler, i så fall vil det ikke være noen kostnad for skolen.

Institusjoner, skoler eller ansatte i barnevernet vil av og til invitere beboere, elever eller klienter ut på servering utenfor institusjonen eller skolen. Departementet antar at dette vil falle utenfor kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2.

Mange kommuner organiserer utkjøring av mat til eldre. I noen kommuner betaler de eldre et mindre beløp for dette. Maten kan lages på kommunenes egne aldershjem, eller kjøpes av private leverandører. Merverdiavgiftskostnader ved slik utkjøring av mat omfattes av kompensasjonsordningen. En forutsetning er at ordningen bygger på et kommunalt vedtak i henhold til sosialtjenesteloven, jf. avgrensningen av begrepet sosiale tjenester i § 2 annet ledd i forskrift nr. 118. Det ytes ikke kompensasjon dersom slik utkjøring organiseres av kommune eller andre som en ren cateringtjeneste, der mottakeren betaler full pris for mat og utkjøring.

Personkjøretøy som er kjøpt/leaset til ansatte i hjemmetjenesten (eksempelvis en hjemmehjelper) vil ikke være omfattet av kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd, jf. § 14 annet ledd.

3.7 Til loven § 8

Revisorbekreftelse, mulighet til å attestere med bemerkning

I henhold til § 4 i forskrift til kompensasjonsloven skal revisor attestere at enheten er omfattet av kompensasjonsordningen og at oppgitt beløp er kompensasjonsberettiget. Dersom en revisor som reviderer en kommune eller fylkeskommune er i tvil rekker han kanskje ikke å gjøre nødvendige avklaringer med avgiftsmyndighetene før kravet foreldes. I slike tilfeller kan revisor attestere, og samtidig sende en bemerkning til fylkesskattekontoret. Når spørsmålet er avklart, kan enheten selv sende inn en eventuell korrigeret oppgave og tilbakebetale et eventuelt for høyt utbetalt beløp. Fylkesskattekontoret kan også på bakgrunn av den tilsendte bemerkning gjøre et omgjøringsvedtak med hjemmel i kompensasjonsloven § 14.

I noen tilfeller kan det oppstå konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor om attestasjonen. Revisor kan eksempelvis ha ment noe var feil og dermed ikke villet attestere. Den kompensasjonsberettigede, eksempelvis kommunen, kan ha vært uenig med revisor. Senere viser det seg at det ikke forelå noen feil og kommunen har tapt penger på grunn av revisors nektelse. Forholdet mellom revisor og kommunen vil i disse tilfeller reguleres av alminnelige erstatningsrettslige prinsipper og være en sak mellom revisor og kommunen.

3.8 Til loven § 16

Justering av kompensert merverdiavgift

Hensynet til konkurransevridning overfor private utbyggere og utleiere tilsier innføring av en ordning med tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når kommunen eller andre kompensasjonsberettigede etter en tid leier ut eller selger et bygg eller anlegg. I kompensasjonsloven § 16 er det gitt en bestemmelse om at det skal justeres for kompensert merverdiavgift når det skjer endringer i bruken av fast eiendom. Nærmere regler er gitt i § 6 i forskriften til kompensasjonsloven.

Etter forskriften § 6 første ledd gjelder justeringsreglene kun bygg, anlegg og annen fast eiendom. Omsetning av fast eiendom er ikke avgiftspliktig, men kommunene mv. blir imidlertid belastet med merverdiavgift når det utføres byggearbeider av registrert næringsdrivende, herunder om- og påbygging, reparasjon og vedlikehold. Denne avgiften er kompensasjonsberettiget med de begrensninger som følger av kompensasjonsloven § 4, jf. også forskriften § 8.

Den kompenserte avgiften skal justeres dersom den bruken som lå til grunn for kompensasjonsbeløpet ved anskaffelsen mv., senere blir endret. Endringene kan være både til gunst og ugunst for kommunene mv. Det vil si at justering skal skje både når kompensasjonsberettiget bruk senere blir større enn ved anskaffelsen mv. og når slik bruk senere blir mindre enn ved anskaffelsen, inklusive at den faste eiendommen blir overdratt. Et eksempel vil være at et skolebygg (som er kompensasjonsberettiget) etter en tid blir tatt i bruk som utleiebygg. Her er det en endret bruk som medfører at kompensert avgift ved oppføringen av skolen senere må justeres.

Når det gjelder reparasjon og vedlikehold er det satt en beløpsgrense pr. eiendom pr. år på 200 000 kroner ekskl. merverdiavgift for at det kan bli aktuelt med senere justeringer. Siden det ikke er satt noen beløpsgrense ved for eksempel om- og påbygginger, vil det her konkret måtte tas stilling til hvilke typer arbeid som er utført.

Ordningen forutsetter ikke at det forelå hel eller delvis kompensasjonsberettiget bruk ved anskaffelsen. Dette innebærer at når for eksempel et kommunalt boligbygg for de ansatte (null kompensasjon) tas i bruk – helt eller delvis - som kommunalt administrasjonsbygg tre år etter oppføringen som boligbygg, vil det også bli justering.

Annet ledd i forskriften § 6 omhandler i hvor lang tid justering skal foretas. Ifølge loven § 16 pliktes det ikke å foreta justeringer mer enn 10 år regnet fra utløpet av året anskaffelsen mv. ble foretatt. Regelen må etter vårt syn forstås slik at etter 10 år foreligger det verken rett eller plikt til å foreta justering.

Dersom et kompensasjonsberettiget bygg som ble oppført i år 1, blir ombygget til samme bruk i år 5 og deretter solgt i år 12, vil det bli justering i år 12 (det vil si etter 7 år) av kompensert beløp i forbindelse med ombyggingen. Salget i år 12 fører ikke til noen justering av kompensasjonsbeløpet i forbindelse med oppføringen i år 1.

Ifølge § 6 tredje ledd er gjenstanden for justering i det enkelte regnskapsår en tidel av kompensasjonsbeløpet, og justeringen foretas på grunnlag av endringer i bruken som finner sted innenfor det enkelte år i forhold til bruken ved anskaffelsen mv. Det skal følgelig skje en

årlig justering sett i forhold til den bruk som ble lagt til grunn i den oppgaven som ble sendt ved anskaffelsen mv.

Det skal av forenklingshensyn ikke foretas justering i de år hvor endringene er mindre enn 10 prosentpoeng.

Ved justering som følge av overdragelse, skal justering foretas samlet for den resterende delen av justeringsperioden, dvs. årene etter overdragelsen. Kompensasjonsberettiget bruk i en slik "resterende periode" vil være null.

Et eksempel kan være en kommune som oppfører et administrasjonsbygg som gir rett til 10 mill. kroner i kompensasjon i tilknytning til oppføringen. I år 5 etter oppføringen selges 50 % av bygningsmassen til en statlig virksomhet. 50 % av bygget er dermed brukt til kompensasjonsberettiget formål i 5 år av justeringsperioden og det må da foretas justering av kompensert avgift med 5 tideler. Dette tilsvarer 50 % av samlet kompensasjon og justeringsbeløpet utgjør således 5 mill. kroner i år 5, men fordi det bare er 50 % av bygget som er omdisponert blir justeringsbeløpet 2,5 mill. kroner.

I fjerde ledd er inntatt en bestemmelse om at kommunene mv. etter kalenderårets utløp foretar en samlet justering for samtlige bygg mv. hvor dette skal skje på grunn av endret bruk eller overdragelse. Det samlede beløp rapporteres på oppgaven for sjette periode.

3.9 Til forskriften § 9

Ubetydelig bruk

I forskriften til kompensasjonsloven § 9 heter det at dersom bruken av en merverdiavgiftspliktig anskaffelse utenfor kompensasjonsberettiget virksomhet er ubetydelig i forhold til bruken innenfor kompensasjonsberettiget virksomhet, ytes full kompensasjon for merverdiavgift uten fordeling av inngående avgift på anskaffelsen. Som ubetydelig anses bruken når den ikke overstiger 5 prosent av den totale bruk. Dette vil eksempelvis gjelde når fast eiendom brukes dels innenfor og dels utenfor kompensasjonsberettiget virksomhet, men bruken utenfor kompensasjonsberettiget virksomhet er betydelig mindre enn bruken innenfor avgiftsområdet. Det er en forutsetning for at denne bestemmelsen skal komme til anvendelse at det dreier seg om fellesanskaffelser.

Et eksempel på at § 9 kommer til anvendelse vil være når en kommune bygger en bygning som dels brukes av kommunen og dels leies ut. Dersom 5 prosent eller mindre av bygningen brukes til utleie, ytes full kompensasjon for fellesanskaffelser. Et annet eksempel er et barnehagebygg som blir brukt til barnehage 50 timer i uken og ungdomsklubb en kveld i måneden. Også i dette tilfellet ytes full kompensasjon for fellesanskaffelser.

Ved vurdering av 5 % kravet i bygg der det ikke er noen problemstilling med felles bruk av arealet, legges kostnadsfordelingen, alternativt arealfordelingen til grunn. Dette betyr at dersom et skolebygg også inneholder en vaktmesterleilighet som benyttes av en vaktmester, ytes det full kompensasjon dersom kostnadene ved dennes leilighet er under 5 % av den totale byggekostnaden, uavhengig av om leiligheten utgjør mer enn 5 % av totalarealet. Avgjørende for om kompensasjonsordningen i det hele tatt gjelder er imidlertid også her hvem som er debitor for kravet. For det tilfellet at vaktmesteren pusser opp badet i leiligheten for egen regning, ytes det altså ikke kompensasjon.

3.10 Til forskrift nr. 117

Frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg

For å likestille tilfeller hvor kommunen eier og hvor kommune leier, er det med virkning fra 1. januar 2004, ved Finansdepartementets forskrift 12. desember 2003, foretatt en endring i forskrift 6. juni 2001 nr. 573 om frivillig registrering av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117). Utleiere av fast eiendom som leier ut til kommunen kan registrere seg etter forskrift nr. 117. Adgangen til registrering omfatter etter forskriftsendringen også kommuner og fylkeskommuner og interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger. Det er en forutsetning for registrering at kommunen enten ville hatt fradragsrett for inngående avgift eller ville hatt krav på kompensasjon for merverdiavgift dersom denne hadde eid bygget eller anlegget.

Registrering etter forskrift nr. 117 innebærer at utleier får fradragsrett for merverdiavgift på sine anskaffelser. Merverdiavgiften blir dermed nøytralisert. Utleier skal legge utgående merverdiavgift på husleien, og denne blir kompensert.

Forskrift nr. 117 gjelder ikke utleie til private kompensasjonsberettigede virksomheter.