**Spørsmål om skolekantiner ble rammet av konkurranseregelen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4**

I klageavgjørelse 4. februar 2020 uttalte Skattedirektoratet følgende:

«**Saken gjelder**

Merverdiavgiftskompensasjon.

**Saksforholdet**

Den 21. september 2016 sendte skattekontoret fylkeskommunen varsel om kontroll av kompensasjonsmeldingen for 2008 – 2016 vedrørende fylkeskommunens elev- og studentkantiner i videregående skole.

Den 2. november 2016 sendte fylkeskommunen inn en oversikt over kompensasjonsmeldingene vedrørende elevkantinene.

Den 18. april 2017 sendte skattekontoret varsel om endring av kompensasjonsbeløpet med kr 1 114 899 for perioden 2013 – 4. termin 2016. Skattekontoret la i varselet til grunn at fylkeskommunen drev økonomisk aktivitet som kunne være i konkurranse med virksomheter som ikke omfattes av kompensasjonsloven etter merverdiavgiftsloven § 4 andre ledd nr. 4.

Den 1. juni 2017 sendte fylkeskommunen inn et tilsvar til skattekontorets varsel, hvor det bestrides det at det utøves økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med andre virksomheter. Det vises til tilsvaret i sin helhet.

Den 20. desember 2017 vedtok skattekontoret fastsetting i tråd med sitt varsel. Den 11. januar 2018 ble vedtaket påklaget av fylkeskommunen.

**Klagen**

Den 11. januar 2018 sendte fylkeskommunen inn klage og anførte at de har foretatt riktig avgiftsbehandling og at de vil komme tilbake med en nærmere begrunnelse for dette. Den 26. februar 2018 sendte fylkeskommunen v/NN (heretter kalt klager) inn tilleggsopplysninger til klagen.

I klagen anføres det at det foreligger saksbehandlingsfeil da saken ikke er tilstrekkelig opplyst før det fattes vedtak. Det anføres også at vedtaket ikke er tilstrekkelig begrunnet.

Klager mener overordnet at skolekantinene ikke driver økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke omfattes av kompensasjonsloven etter merverdiavgiftsloven § 4 andre ledd nr. 4.

Klager viser til bakgrunnen for innføringen av bestemmelsen og at skattekontoret må se hen til de alminnelige statsstøtte regler. Det vises konkret til EØS-avtalens artikkel 61 første ledd og dens praksis. Det påpekes at vurderingen må balanseres opp mot de hensyn og formål som har vært avgjørende for at studentkantiner skal være unntatt avgift.

Klager mener bestemmelsen i merverdiavgiftsloven (heretter mval.) § 4 andre ledd nr. 4 må tolkes i samsvar med formålet til bestemmelsen og de internasjonale rettskildene. Det vises til Aktuell merverdiavgiftsrett 2015 kapittel 10 pkt. 10.2 som gjengir bakgrunnen for innføringen av bestemmelsen, samt det internasjonale rettskildebilde. Det vises også til bokens pkt. 10.5.6 som kritiserer Skattedirektoratets mangelfulle vurderinger med henblikk på de internasjonale kildene.

Klager oppfatter at kompensasjon først er avskåret når grunnvilkårene om at det foreligger ulovlig statsstøtte er oppfylt. I motsatt tilfelle ville bestemmelsen være en strengere begrensning enn formålet tilsier.

Det vises til ESA sitt vedtak fra 3. mai 2007 som la til grunn at deler av kompensasjonsordningen strider mot regelverket om statsstøtte, der kompensasjonsordningen ble vurdert opp mot alle vilkårene i EØS-avtalen 61 første ledd. Det anføres at det kun er i de tilfellene kompensasjon innebærer ulovlig statsstøtte kompensasjonen bør bortfalle.

I vurderingen av om kompensasjonen til elevkantinene utgjør ulovlig statsstøtte etter de internasjonale reglene, viser klager til EØS-avtalen 61 første ledd og fortolkning i Aktuell merverdiavgiftsrett 2015 kapittel 10 pkt. 10.5 at det bør vurderes om det gjelder konkurranse som påvirker samhandelen mellom EØS-landene. Det anføres at dette vilkåret ikke er oppfylt i denne saken, da elevkantinene ikke er egnet til å påvirke samhandelen.

Klager viser også til Finansdepartementets tolkningsuttalelse til SKD av 27. juni 2016 der det er lagt til grunn at det ikke er grunnlag for å innfortolke et slikt samhandlingskriterium i lovbestemmelsen. Det anføres at denne uttalelsen bygger på feil rettsanvendelse. I den forbindelse vises det til rundskriv fra Kulturdepartementet av 21. november 2014, der det legges til grunn at EØS-avtalens regler om statsstøtte også må vurderes.

Når det gjelder vilkåret om "økonomisk aktivitet" vises det til skattekontorets henvisning fra EU-kommisjonens uttalelse og til Finansdepartementets uttalelse i brev av 21. januar 2014. Klager er uenig med skattekontoret i at det utøves økonomisk aktivitet. Det vises til at de argumenter som fremkommer i deres tilsvar fastholdes. I klagen fremheves det at det i Finansdepartementets skriv fremkommer at det ved mindre kantiner der elevene deltar i undervisningen, kan medføre at det ikke foreligger økonomisk aktivitet. Det pekes videre på at det i følge departementets uttalelse også må vektlegges hvor sentralt profittformålet er. Klager mener at størrelsen på kantinen, omfanget og formålet av denne, samt tilknytningen mellom kantinedriften og undervisningen tilsier at det ikke drives økonomisk aktivitet. I den forbindelse vises det til at kantinene er underskuddforetagende og at de ikke drives med profittformål, men for å ivareta elevens helse- og skolemiljø.

Klager viser til Ot.prp.nr. 1 (2007-2008) pkt. 32 der sentrale momenter i vurderingen er formålet med tjenesten. Det påpekes at dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdanningsmessig vil dette tale imot at det foreligger økonomisk aktivitet. Det vises også til SKDs brev til FIN datert 30. april 2008 der det ble lagt til grunn at utdannelsesformål vil tale i mot at det foreligger økonomisk aktivitet.

Videre påpekes det at hvordan tjenesten finansieres er av betydning. Det vises ikke konkret til hvordan elevkantinene finansieres utover at det driftes av fylkeskommunen.

Klager mener formålet og hensynet som begrunner avgiftsfritak for elevkantiner også støtter fylkeskommunens argumentasjon. Det påpekes at lovgiver ikke ønsker å gjøre salg i elevkantiner avgiftspliktig og at de samme hensyn som begrunner avgiftsfritaket gjør seg gjeldene for om unntaket i kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 kommer til anvendelse.

Videre vises det til kompensasjonslovens formål om at kommunen og private aktører likestilles. Dersom retten til kompensasjon ikke gis for elevkantiner, mener klager konsekvensen vil være at kommunens valg påvirkes i strid med dette formålet.

Det påpekes at alle kantinene saken gjelder, har virksomhet i mindre omfang når det gjelder omsetning, åpningstid og produktutvalg. Det vises også til at kantinene driftes for å ivareta elvens tilgang på gode, rimelige og sunne alternativer. Det serveres bla. gratis grøt i kantinene etter vedtak i NN fylkesting. Det påpekes også at vederlaget elevene betaler for serveringen i kantinen, dreier seg om en begrenset andel av kostnadene som faktisk påløper. Hovedformålet er derfor ikke økonomisk aktivitet, men gode tilbud til elevene.

Det opplyses videre om at: elevkantinene går i underskudd, to av kantinene bruker elever til matopplæring i kantinedriften og ingen av kantinene er tilgjengelige for eksterne kunder.

Etter dette mener klager at det må legges til grunn at kantinene ikke driver "økonomisk aktivitet".

Klager anfører at heller ikke "konkurransevilkåret" er oppfylt, da kantinene ikke utfører økonomisk aktivitet. Subsidiært anføres det at konkurransevilkåret ikke er oppfylt på selvstendig grunnlag. Klager viser til FIN sitt brev av 21. januar 2014 at det må gjøres en konkret vurdering av om en kantine tilbyr/kan tilby varer og tjenester i samme marked som en kafè, resturant eller matbutikk, der momenter av betydning er den geografiske nærhet til andre markedsaktører, samt driften og størrelsen på kantinen. I brevet fremheves det videre at det på bakgrunn av dette antas at en mindre kantine med begrenset omsetning og/eller lang vei til neste serveringssted/butikk vil kunne ha rett på kompensasjon.

Klager etterlyser en konkret vurdering av momentene opp mot de enkelte kantinene. Det anføres at en teoretisk mulighet om konkurranse i samme marked ikke kan være tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret. En slik tolkning vil etter klagers syn medføre at ytterst få tilkjennes kompensasjon. Det etterspørres også en konkretisering av i hvilke geografiske avstander som kreves for at det ikke kan foreligge en potensiell konkurransevridning.

Klager påpeker videre at momentet om geografisk nærhet kun er et av mange momenter som må vurderes og at alle momenter som vil være egnet til å påvirke forbrukerens reaksjoner og etterspørsel til fordel for elevkantinen må være relevante. Følgende momenter er opplistet: geografisk nærhet til andre aktører, produktutvalg, opptrer kantinene i et relevant marked, driften/størrelsen på kantinene, omsetningsnivå, åpningstid og tilgjengelighet for andre kunder. Det anføres at virksomheten i elevkantinene ikke er eller kan være i konkurranse med andre aktører som ikke er omfattet av kompensasjonsordningen.

Klager anfører at kantinene ikke er i konkurranse med andre aktører i et "relevant marked" og at dette må defineres og vurderes. Det vises til at grøtservering ikke tilbys på de øvrige utsalgssteder. Det anføres at siden dette ikke tilbys andre steder vil det ikke foreligge noen konkurranse i samme marked. Det legges til grunn at det er markedet for påsmurt mat som må vurderes. Det vises til ESA sin analysemodell i deres kunngjøring av det relevante marked punkt 17, der produktmarkedet og geografisk marked kartlegges som:

"Det avgjørende spørsmål er om partenes kunder ville skifte over til lett tilgjengelige substituerbare produkter eller til leverandører andre steder som svar på slik hypotetisk, liten (- i størrelsesorden 5% -10 %) men varig relativ prisøkning for de produkter og områder som undersøkes."

Klager påpeker at kundene i utsalgsstedene ikke vil kjøpe fra elevkantinene dersom utsalgsstedene øker prisene med 5-10 %. Det anføres at det er for lange avstander, ikke åpent for eksterne kunder, det er begrenset åpningstid, kantinene markedsfører ikke sin virksomhet og vareutvalget er begrenset.

Det bes om en vurdering av hvorvidt etterberegnet beløp kan tilbakebetales fylkeskommunen i henhold til reglene for bagatellmessig støtte.

Følgende opplysninger fra klagen siteres:

"**B** vgs:

- åpningstid fra kl. 7:30 (grøtservering) til kl. 12.00.

- avd. **Y** har geografisk nærhet til en bensinstasjon 100 meter.

- avd. **X** ligger 1,4 km fra NN som er nærmeste butikk.

Tilgjengelighet for eksterne kunder: ingen.

Varekjøp 2017: 598.000 inkl. mva.

Ingen cateringsalg overhodet.

**C** vgs:

Avd. **X**: åpningstid kl. 07:30 (grøt og frokost internat) til kl. 15:00, ligger 1,1 km fra NN sentrum.

Avd. **Y**: åpningstid kl. 07:30 (grøt) til kl. 14:00, ligger 100 m fra nærmeste butikk.

Tilgjengelighet for eksterne kunder: ingen.

Kantinen er låst og stengt i lærernes spisepause.

Elevene foredler mat fra gårdsprodukter/slakt som delvis selges i elevkantina uten avgift og delvis selges til andre med ordinær mva. Skolen er en landbruksskole hvor matlaging inngår i fagopplæringen.

Varekjøp 2017: 870.000 inkl. mva.

**A**:

Åpningstid 07:30 (grøtservering) til kl. 14:00. Det er 200 m til nærmeste matbutikk og 200 m til nærmeste bensinstasjon.

Tilgjengelighet for eksterne kunder: ingen.

Skolen har resepsjon med lukket adkomst videre slik at alle som kommer inn blir spurt om de har en avtale.

Varekjøp i 2017: 540.000 inkl. mva

**D**:

Avd. **X** har hatt elevkantine frem til 01.07.2017. Skolen er solgt høsten 2017. Nærmeste butikk i kontrollperioden er NN som ligger 1 km fra skolen.

Tilgjengelighet for eksterne kunder: ingen

Avd. **Y** åpnet elevkantinedrift 15.08.2017 og er den eneste skolen som har kantinen i en åpen foaje som samtidig er inngang til NN. Kantinen tar ingen mva. kompensasjon på sitt varekjøp til elevkantinen, fordi NN har utsalgssted i samme foaje. Eventuelle salg til private skjer med ordinær mva.

Skolen har restaurant og matfaglinje.

Alle skolene har åpent 190 dager i året med kort åpningstid.

Ingen skoler har plakater som henviser til beliggenhet, åpningstid, salgsvarer, priser.

Ingen skoler i kontrollen har åpent for besøkende uten avtale, dvs. kun elever og lærere har tilgang til kantinen."

**Etterfølgende korrespondanse**

Skattekontorets uttalelse ble sendt skattepliktige på innsyn 1. april 2020. Den 26. mai 2020 anmodet Skattedirektoratet dokumentasjon på den enkelte kantine sin omsetning/inntekter og kostnader/utgifter (inkl. lønnsutgifter m.m.), som dokumenterer deres påstand om at kantinene har gått i underskudd. Det er opplyst at partsinnsyn først ble mottatt den 27. mai 2020. Dokumentasjonen Skattedirektoratet etterspurte ble mottatt den 16. juni 2020. Det gjengis videre fra mottatt mail samme dato:

"Vedlegger de etterspurte opplysninger som er svart ut fra NN på økonomi hos oss. I oversendelsen fra økonomi til undertegnede er det videre opplyst følgende:

Det originale regnearket som ble sendt inn til skatteetaten i 2016 er brukt som grunnlag i disse nye oppstillingene, jf. flipper merket med orange farge. De orange flippene er urørt fra første innsending.

Det er i tillegg lagt inn kantinenes avgiftsfrie salg for kontrollperioden. Den avgiftspliktige omsetningen inn/ut ble rapportert i opprinnelig innsending datert 01.11.2016, så alle tall er videreført i nytt oppsett pr. skole.

Fylkeskommunen sa i det første svaret på varsel om fastsetting av merverdiavgift, brev datert 01.06.2017 at:

«Elevkantinene har en sunn kantine‐profil, og støttes som en del av folkehelsesatsningen. Absolutt ingen av elevkantinene har overskudd. Når alle indirekte og direkte kostnader legges til grunn er driften et stort underskuddsforetagende. Det forberedes en politisk sak om elevkantiner akkurat nå på grunn av den belastningen skolene har ved å drive en kantine. Arealene som benyttes til elevkantinene er også i bruk til andre ordinære aktiviteter for skolene».

Fylkeskommunens uttalelse var basert på at dekningsbidraget ikke var nok til å dekke lønnskostnader, inventar og utstyr, husleie, strøm, ev. andre direkte og indirekte kostnader som ville kunne inngå i en slik kalkyle.(avskrivning, regnskapstjeneste m.m.) Siden formålet med det å ha en elevkantine ikke er økonomisk relatert, men retta mot trivsel, sunnhet, redusere drop‐out, og at det er et vedtatt mål at alle videregående skoler skal ha en elevkantine, så ble det tidligere ikke laget spesifikke regnskapsoppstillinger for kantinedrift. I dag skiller vi ut alle elevkantinene våre ut ved egne ansvar.

Vedlagt regneark viser at ingen skoler har overskudd. Det er valgt å kun stipulere lønn med kr. 600.000 jevnt på alle skolene. Det er valgt også å stipulere alle andre kostnader med et likt beløp på alle skoler.

Regnestykket er derfor ikke korrekt på krona, men kostnadene er lavt vurdert. Dersom skatteetaten trenger eksakt lønnsinformasjon med navn etc. kan vi eventuelt ettersende det. Vi mener at ved å se på dekningsbidraget som kun gjelder vareflyten, så er det logisk at kantinene ikke driver med overskudd.

I dag har den nye fylkeskommunen utfordringer med å få engasjert eksterne drivere til våre elevkantiner. Selv om ekstern driver får driftstilskudd og/eller verdien av at vi stiller lokaler og inventar til rådighet vederlagsfritt, så er ikke det interessant for eksterne å ta slike oppdrag. Flere skoler har valgt å drive kantinedrift selv av den grunn. Flere skoler fokuserer på tilsette kantinepersonell med allsidig bakgrunn slik at de kan lage kantina og aktiviteter knytta til kantina/kantineområdet som får elevene til å velge å fullføre utdanningsløpet og redusere drop‐out. Fylkestingets vedtak om gratis skolegrøt er fremdeles gyldig, noe som har ført til at kantineansatte får en lengre arbeidsdag."

**Skattedirektoratets bearbeidelse av tilsendt omsetning og kostnader**

|  |  |
| --- | --- |
| **A** 2013-2016 | |
| **Kostnader varekjøp** (mva.komp middel og høy sats): 2 916 397 | **Kostnader som gjelder merverdiavgiftskompensasjon: --** 1 501 276 (51, 48 % av totale varekostnader) |
| **Kostnader lønn og husleie**  Samlede kostnader lønn og husleie: 2 800 000 x 0,51 (tilsvarende kompensasjonsdelen av varekostnadene) | - 1 428 000 |
| **Inntekter avgiftsfritt salg** | + 3 122 455 |
| **Sum** | = 193 179 |
|  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **B** 2013-2016 |  |
| Kostnader varekjøp (mva.komp middel og høy sats)  Totale varekostnader: 2 916 397 (**B**) | **Kostnader som gjelder merverdiavgiftskompensasjon:**  - 1 015 969 = (34,83 % av totale varekostnader) |
| Kostnader lønn og husleie  Totale kostnader: 2 100 000 x 0,34, 83 (tilsvarende kompensasjonsdelen av varekostnadene) | - 731 430 |
| Inntekter avgiftsfritt salg | + 1 795 160 |
| Sum | = - 47 761 |

Når det gjelder **B** videregående skole avd. **X** og **D** videregåendeskole er det vurdert til at kantinen ikke oppfyller vilkåret om at den er plassert i en konkurransemessig situasjon, se vurdering nedenfor. Det er derfor ikke laget en oppstillingen av inntektene og utgiftene.

|  |  |
| --- | --- |
| **C** videregående skole 2013-2016 |  |
| Kostnader varekjøp (mva.komp middel og høy sats)  Totale varekostnader: 2 691 840 | **Kostnader som gjelder merverdiavgiftskompensasjon:**  - 2 342 585 (87 % av totale varekostnader) |
| Kostnader lønn og husleie  Totale kostnader: 2 800 000 x 0,87 | - 2 436 000 |
| Inntekter avgiftsfritt salg | + 3 328 006 |
| Sum | = - 1 450 579 |

**Skattedirektoratets vurdering**

* 1. **Generelt**

Skattekontorets vedtak ble sendt skattepliktige 20. desember 2017, og klagen er levert 11. januar 2018. Klagen er rettidig.

Utgangspunktet er at fylkeskommuner har rett til kompensasjon ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende, jf. kompensasjonsloven (heretter kompl.) § 2 første ledd bokstav a og § 3 første ledd.

Dette gjelder likevel ikke virksomhet der det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i kapittel 8 i merverdiavgiftsloven, se kompl. § 4 andre ledd nr. 1. Servering fra elev- og studentkantiner er unntatt fra merverdiavgiftsloven jf. lovens § 3-5 fjerde ledd, og er dermed ikke dekket av unntaket.

Et annet unntak er at det ikke ytes kompensasjon når fylkeskommunen anses å drive "økonomisk aktivitet" og denne aktiviteten "kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget", jf. kompl. § 4 andre ledd nr. 4. Bakgrunnen for bestemmelsen er å forhindre en konkurransemessig fordel sammenlignet med private aktører i samme marked.

**2. Vilkåret om økonomisk aktivitet**

For at unntaket skal komme til anvendelse må fylkeskommunen etter kompl. § 4 andre ledd nr. 4 for det første drive med "økonomisk aktivitet".

Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen at den er utformet med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsapparat, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 32.1.2. Kriteriet "økonomisk aktivitet" skal forstås på samme måte som begrepet "foretak" i EØS-avtalen art. 61 (1) og det gjelder ikke et eget og strengere krav til "økonomisk aktivitet" i kompensasjonslovens forstand, enn det som følger av EØS-retten, se fortolkningsuttalelse fra Finansdepartementet av 27. juni 2016.

Foretaksbegrepet er ikke legaldefinert i EØS-retten, men har blitt nærmere definert i rettspraksis. Det vises her til rettspraksis vedrørende innholdet i foretaksbegrepet som er oppsummert i EU-kommisjonens uttalelse av 19. juni 2016 punkt 2 (hitsettes på dansk):

"7. Domstolen har konsekvent defineret virksomheder som enheder, der udøver en økonomisk aktivitet, uanset deres retlige form og finansieringsmåde (5). Hvorvidt en given enhed således skal betragtes som en virksomhed, vil udelukkende afhænge af, hvilke aktiviteter den udøver. Dette generelle princip har tre vigtige konsekvenser:

8. For det første er den pågældende enheds retlige form ifølge national ret ikke afgørende. En enhed, der efter national ret f.eks. er en forening eller en sportsklub, skal måske alligevel betragtes som en virksomhed i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1. Det samme gælder for en enhed, der formelt er en del af den offentlige forvaltning. Det eneste relevante kriterium er, om enheden udøver en økonomisk aktivitet.

9. For det andet afhænger anvendelsen af statsstøttereglerne ikke af, om enheden er etableret med gevinst for øje. Nonprofitenheder kan også udbyde varer og tjenesteydelser på et marked (6). Hvis de ikke gør det, er nonprofitenheder ikke omfattet af statsstøttereglerne.

10. For det tredje sker vurderingen af, om en enhed er en virksomhed, altid i forhold til en bestemt aktivitet. En enhed, som både har økonomiske og ikkeøkonomiske aktiviteter, anses kun for at være en virksomhed i forhold til de økonomiske aktiviteter (7)."

Det kan utledes fra punkt 9 at også virksomheter som ikke har til formål å generere overskudd anses som foretak, så lenge det tilbys varer og tjenester i et marked. I markedsbegrepet ligger det en naturlig forutsetning om at det må være flere aktører som opptrer i konkurranse. Sånn sett henger vilkåret om "økonomisk aktivitet" nært sammen med det andre vilkåret i kompl. § 4 andre ledd nr. 4 om at begrensningen kun kommer til anvendelse dersom det finnes andre aktører fylkesenheten kan være i "konkurranse" med. Dette vil bli behandlet nærmere nedenfor.

I forarbeidene til kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 (Ot. prp. nr. 1 (2007–2008) er vilkåret om "økonomisk aktivitet" drøftet nærmere, og det pekes på at både tjenestens formål og størrelsen av en eventuell egenandel er relevante momenter i vurderingen av om vilkåret om "økonomisk aktivitet" er oppfylt. Det fremgår i forarbeidene pkt. 32.1.2 at:

" (...) vil tjenester som hører inn under kommunenes kjerneområde, som basis helse- og sosialtjenester og grunnutdanning, ikke anses som økonomisk aktivitet" (...) "Dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdannelsesmessig vil dette tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Hvordan tjenesten finansieres er også av betydning. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere."

Skattedirektoratet legger til grunn at et kantinetilbud kan ha flere formål, herunder både økonomiske- og sosiale formål. En videregående skole skal etter Forskrift om miljørettet helsevern i barnehager og skoler m.v (i kraft den 1. januar 1996) § 11 andre ledd "*i nødvendig utstrekning ha tilfredsstillende muligheter for lagring, tilberedning og servering av mat i samsvar med næringsmiddellovgivningen*". Etter bestemmelsens første ledd skal det finnes "*egnede muligheter for bespisning som også ivaretar måltidets sosiale funksjoner*". Ved innføringen av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-5 ble det i forarbeidene (Ot.prp.nr.94 (2000-2001) kap. 6.2) lagt til grunn at servering i elev- og studentkantiner ofte har sammenheng med andre velferdstiltak som ytes overfor elever og studenter. Dette tilsier at kantineservering også har andre formål enn økonomiske, men det må i en helhetsvurdering likevel ses hen til de nevnte momenter som finansiering og omfang av kantinedriften, jf. ovenfor.

Finansdepartementet har i brev av 21. januar 2014 til Norges Kemner- og kommuneøkonomers Forbund (henvist til i brev til Stortinget av 17. desember 2014) lagt til grunn at omsetning i elev- og studentkantiner som hovedregel vil oppfylle vilkåret om at det utføres "økonomisk aktivitet", men at det likevel kan foreligge unntak der formålet og finanseringen tilsier noe annet. Se brev (finn brevet her: https://oppslag.sticos.no/HttpHandlers/HentFil.ashx?Id=6705):

"(...) Når en elev-/studentkantine omsetter mat og drikke mv., vil dette som hovedregel utgjøre "økonomisk aktivitet". Departementet antar at dersom det er snakk om en mindre kantine hvor eksempelvis elevene eller studentene deltar i kantinedriften som del av undervisningen eller driver kantinene på dugnad, kan dette medføre at spørsmålet om økonomisk aktivitet må vurderes annerledes. Hvor sentralt profittformålet er vil også være en faktor i en slik konkret vurdering".

I Finansdepartementets svar til Stortinget av 17. desember 2014 fremgår det at det må foretas en konkret helhetsvurdering av om driften er berørt av unntaket i kompl. § 4 andre ledd nr. 4:

"Slik det fremgår av uttalelsen anser altså Finansdepartementet at kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 i visse tilfeller *kan* begrense kommuners rett til kompensasjon av merverdiavgift på anskaffelser til elev-/studentkantiner. Dette vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, blant annet av den geografiske nærhet til andre aktører samt driften og størrelsen på kantinen. Det antas på denne bakgrunn at en mindre skolekantine med begrenset omsetning og/eller lang vei til neste serveringssted/ butikk neppe vil rammes av begrensningen. Finansdepartementets fortolkning gjør altså ikke at skolekantiner generelt sett ikke får kompensasjon av merverdiavgift på sine anskaffelser av varer og tjenester."

I fortolkningsuttalelse av 18. desember 2020 har Finansdepartementet uttalt seg om kompensasjon for oppføring og drift av kommunale svømmeanlegg. Departementet har bla. uttalt at tilbud som i det vesentlige finansieres av kommunen selv, etter deres syn vanskelig kan anses for å være økonomisk aktivitet. Videre at i de tilfeller at inntekter fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift så har det etter deres syn formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet.

Oppsummert kan man ikke si at kantinedriften etter sin art er ikke-økonomisk aktivitet, slik som ved mindre lokale kulturtilbud, sml. FIN uttalelse fra 27. juni 2016. Dette utgangspunktet harmonerer med departementets uttalelse til Stortinget av 17. desember 2014, hvor det bla. heter at når en elev- og studentkantine omsetter mat og drikke mv., vil dette som hovedregel utgjøre økonomisk aktivitet.

Fylkeskommunen anfører at de har et kantinetilbud i de videregående skolene for å ivareta elevens helse- og skolemiljø ved å tilby sunne og rimelige alternativer. Fylkeskommunen mener formålet ikke er økonomisk og viser i den sammenheng til at kantinene går i underskudd. Det påpekes at vurderingen må balanseres opp mot de hensyn og formål som har vært avgjørende for at studentkantiner skal være unntatt avgift. Det opplyses om at det bla. serveres gratis grøt i kantinene etter vedtak i **NN** fylkesting. Det påpekes også at vederlaget elevene betaler for serveringen i kantinen dreier seg om en begrenset andel av kostnadene som faktisk påløper. Hovedformålet er derfor ikke økonomisk aktivitet, men gode tilbud til elevene.

Skattedirektoratet har fått tilsendt tall fra fylkeskommunen som viser hvor mye inntektene i prosent dekker av utgiftene. Serveringsdriften som er unntatt merverdiavgift, er skilt ut fra fradragsberettiget virksomhet etter merverdiavgiftsloven. Det er beregnet hvor mye den merverdiavgiftsunntatte virksomheten i prosent tilsvarer i fht. hele kantinedriften. Det er videre lagt til grunn kostnader som tilsvarer denne prosenten. Den tilsendte dokumentasjonen viser også at alle kantinene mottar dekningsbidrag/støtte fra fylkeskommunen.

Oversikten viser at **A** videregåendeskole går med overskudd, og vi legger til grunn at det ikke er tvilsomt at det utføres økonomisk aktivitet på denne skolen. Når det gjelder **B** og **C** videregåendeskole går den avgiftsunntatte driften i underskudd. **C** videregåendeskole skiller seg ut ved størrelsen på underskuddet (kr – 1 450 579) og det faktum at den er en landbruksskole hvor matlaging inngår i fagopplæringen og at elevene foredler mat fra gårdsprodukter/slakt som selges i elevkantinen. Skattedirektoratet legger likevel til grunn at driften etter sin art er økonomisk. Det pekes her på at inntektene dekker en stor del av (69,6 %) utgiftene. Felles for alle tilfellene, som etter vårt syn også bør tillegges vekt, er at omsetningen ikke er av mindre omfang.

Når det gjelder **D** avd. **NN** (solgt i xx) og **B** videregåendeskole avd. **X** er vurderingen at kantinene ikke oppfyller vilkåret om at de er plassert i en konkurransemessig situasjon, se vurdering nedenfor. Det er derfor ikke foretatt en vurdering av om de oppfyller vilkåret om økonomisk aktivitet. Når det gjelder **D**  videregående skole avdeling **Y** åpnet denne elevkantine xxxxxx. Det er ikke krevd kompensasjon for denne kantinen.

Det er opplyst at alle kantinene serverer gratis grøt. Skattedirektoratet legger til grunn at denne serveringen må sees i sammenheng med matservering for øvrig. Da serveringen ikke er skilt ut som en egen del regnskapsmessig, så kan det etter vårt syn ikke anses som en egen kompensasjonsberettiget virksomhet.

1. **Vilkåret om konkurranse**

For at unntaket i kompl. § 4 andre ledd nr. 4 skal komme til anvendelse må fylkeskommunen for det andre, drive økonomisk aktivitet som "kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget". I forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 32.1.2) er det forklart at unntaket kun får anvendelse dersom støtten (les: kompensasjonen) vrir eller truer med å vri konkurransen. For at dette skal være mulig, må en virksomhet tilby varer og tjenester i samme marked.

Finansdepartementet har i brev av 21. januar 2014 til Norges Kemner- og kommuneøkonomers Forbund (henvist til i brev til Stortinget av 17. desember 2014) uttrykt følgende:

"Spørsmålet som videre oppstår er om begrensningen i § 4 annet ledd nr. 4 kan komme til anvendelse når en kommunal elev-/studentkantine tilbyr varer og tjenester i samme marked som en kafè, resturant eller matbutikk.

Finansdepartementet antar at dette vil kunne være tilfelle. Departementet viser til at en avgiftspliktig kafè, restaurant eller matbutikk ikke er kompensasjonsberettiget. En kommunal elev-/studentkantine har derimot – dersom ingen av de øvrige begrensningene i kompensasjonsloven kommer til anvendelse – rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten, samtidig som den er unntatt fra plikten til å svare utgående merverdiavgift på omsetning. Dermed kan det oppstå en vridning i disfavør av kafèen, restauranten eller matbutikken. Avhengig av blant annet den geografiske nærheten til andre markedsaktører samt driften og størrelsen av kantinen, antar departementet dermed at en kommunal elev-/studentkantine kan anses være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Retten til kompensasjon vil dermed være avskåret. Departementet viser i denne forbindelse til at det etter ordlyden i § 4 annet ledd nr. 4 er tilstrekkelig at aktiviteten «kan» være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Det er altså tilstrekkelig at aktiviteten potensielt er i konkurranse med slike virksomheter. Hvorvidt dette er tilfelle, må vurderes ut fra de konkret foreliggende omstendigheter."

Skattedirektoratet legger på bakgrunn av Finansdepartementets uttalelse til grunn at markedsområdet favner vidt og vil gjelde konkurrenter som omsetter avgiftsfri og avgiftspliktig servering av mat og drikke, samt avgiftspliktig omsetning av mat og drikke uten fortæring på stedet. Klager kan derfor ikke høres i sin anførsel om at det er markedet for påsmurt mat som må vurderes.

I forarbeidene er det også lagt til grunn at begrensningen gjelder de tilfeller virksomheten "kan" være i konkurranse med annen virksomhet i samme marked. Det er derfor lagt til grunn at unntaket også kommer til anvendelse "uten at private tilbydere rent faktisk har etablert seg", se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 32.1.2. Imidlertid har departementet altså når det gjelder elevkantiner, uttrykkelig lagt til grunn at den geografiske nærheten til andre markedsaktører er relevant å se hen til, jf. henvisningen over.

Det må i det følgende foretas en konkret vurdering av om kantinene er i konkurranse med virksomheter i samme marked.

Når det gjelder **A** videregående skole er denne 200 meter fra nærmeste matbutikk og bensinstasjon. Den geografiske nærheten tilsier at kantinen er i konkurranse med disse aktørene.

Når det gjelder **B** videregående skole avd. **Y** er det opplyst at denne er 100 meter unna en bensinstasjon. Den geografiske nærheten tilsier også her at kantinen er i konkurranse med denne aktøren.

Når det gjelder **B** videregående skole er avd. **X** 1,4 km fra **NN** som er nærmeste butikk. Skattedirektoratet er av den oppfatning at avdelingen ligger for langt unna til at denne er i konkurranse med butikken.

Når det gjelder **C** videregående skole ligger avd. **X** 1,1 fra **NN** sentrum. Det legges til grunn at denne avdelingen ligger for langt unna til at denne er i konkurranse med andre aktører.

Når det gjelder **C** videregående skole ligger avd. **Y** 100 m fra nærmeste butikk. Den geografiske nærheten tilsier her at kantinen er i konkurranse med denne aktøren.

Når det gjelder **D** videregående skole avdeling **X** hadde denne elevkantine frem til xxxxxx før den ble solgt. Nærmeste butikk var 1 km fra skolen. Skattedirektoratet er av den oppfatning at avdelingen ligger for langt unna til at denne er i konkurranse med butikken.

Når det gjelder **D** videregående skole avdeling **Y** åpnet denne elevkantine xxxxxx. Skolen har åpen kantine for eksterne. Det er opplyst om at det ikke krevd noen kompensasjon for denne kantinen.

1. **Annet**

Det bes om en vurdering av hvorvidt etterberegnet beløp kan tilbakebetales fylkeskommunen i henhold til reglene for bagatellmessig støtte.

Det fremgår av kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 at det ikke ytes kompensasjons når fylkeskommunen anses å drive "økonomisk aktivitet" og denne aktiviteten "kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget". Bestemmelsen åpner ikke for at det kan ytes kompensasjon dersom unntaket kommer til anvendelse. Dette gjelder selv om fylkeskommunen kunne ha mottatt et beløp opp til 200 000 euro (bagatellmessig støtte) uten at dette hadde vært i strid med Norges forpliktelser i hht. statsstøtteregelverket [(forordning nr. 1407/2013](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/de_minimis_regulation_en.pdf)).

**Konklusjon**

Etter dette kan det kreves kompensasjon for kjøp av varer og tjenester ved følgende avdelingers kantinedrift:

* **B** videregåendeskole avd. **X**
* **C** videregåendeskole avd. **X**
* D videregåendeskole avd. **X**»