



## Kompensasjon for merverdiavgift

Meldingen omhandler enkelte spørsmål knyttet til lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Spørsmålene er aktualisert gjennom saker og andre henvendelser i 2011. Spørsmålene gjelder begrensninger av kommunenes rett til kompensasjon (§ 4), tidfesting (§ 6), overføring av justeringsrett (§ 16) og dokumentasjon av kompensasjonskrav (§ 12). Ny lov om kommunale helse- og omsorgstjenester omtales kort.

- 1 Kommuners drift av asylmottak – begrensningen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4
- 2 Tidfesting – kompensasjonsloven § 6
- 3 Spørsmål om overføring av justeringsrett ved overdragelse av riksvei – kompensasjonsloven § 16
- 4 Dokumentasjon av lovpålagte helse- og sosialtjenester – kompensasjonsloven § 12
  - 4.1 Krav til dokumentasjon av vedtak
  - 4.2 Nærmere om vedtakenes innhold
  - 4.3 Særskilt om utleie av omsorgsboliger og begrepet "heldøgns omsorg og pleie"
- 5 Ny lov om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. (helse- og omsorgstjenesteloven)

## **1 Kommuners drift av asylmottak – begrensningen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4**

Flere skattekontor har reist spørsmål om kommuner som driver asylmottak, er berettiget til kompensasjon for merverdiavgift knyttet til slik virksomhet. Den avgiftsmessige behandlingen av drift av asylmottak ble avklart ved Finansdepartementets brev 31. mai 2011, jf. SKDs fellesskriv 8. juni 2011, hvor det fremgår at drift av asylmottak anses omfattet av avgiftsunntaket for sosiale tjenester i merverdiavgiftsloven § 3-4.

Skattedirektoratet legger i den sammenheng til grunn at kommuner som driver asylmottak, utøver en økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Tildeling av kontrakter om drift av asylmottak skjer etter tilbud hvor det både deltar kommunale og private aktører, og en kompensasjonsrett for kommunene vil dermed medføre en konkurransefordel for kommunene i forhold til private aktører. Det er staten som er ansvarlig for drift av asylmottak, slik at tilbud skjer overfor staten. Skattedirektoratet legger følgelig til grunn at kommuner ikke kan anses berettiget til kompensasjon for merverdiavgift knyttet til drift av asylmottak, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

## **2 Tidfesting – kompensasjonsloven § 6**

Det forekommer forholdsvis ofte at kompensasjonsberettigede subjekter må avklare fakturert beløp mot det som er avtalt med leverandøren. Dette kan gjelde tilfeller hvor den kompensasjonsberettigede mener at fakturert vederlag er for høyt i forhold til hva som er avtalt leveranse. Det kan også forekomme at det avdekkes at fakturaen ikke er reell, slik at kompensasjonskravet ikke har utspring i noen avtalt leveranse med fakturautsteder.

En endelig avklaring av kravet vil for kommuner mv. ofte skje først etter at fristen for å fremme kompensasjonskrav er utløpt, jf. kompensasjonsloven § 10 annet ledd. Dette reiser spørsmålet om hvordan tilbakebetaling skal skje der all merverdiavgift oppgitt i faktura er kompensert før avklaring finner sted.

Fristen for å fremme krav tar utgangspunkt i den terminen inngående avgift skal bokføres, jf. lovens § 6 fjerde ledd, sammenholdt med § 7 og § 9 første punktum.

Det følger av det grunnleggende bokføringsprinsippet om realitet, se forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 2, jf. bokføringsloven § 4 nr. 3, at bokførte opplysninger skal være et resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og skal gjelde den bokføringspliktige virksomheten. Skattedirektoratet legger til grunn at det vil stride mot dette prinsippet å bokføre beløp som åpenbart er feil eller uriktig mht. vederlag og merverdiavgift. Dersom en kommune likevel fremmer kompensasjonskrav for hele det fakturerte beløp, skal kommunen eller fylkeskommunen ved senere avklaring tilbakebetale uriktig kompensert beløp ved ny oppgave for perioden, jf. kompensasjonsforskriften § 5.

Skattedirektoratet anser derimot at et prinsipp om realitet ikke innebærer at bokføring av en uavklart faktura kan utstå til de nødvendige undersøkelser av fakturaen er gjort. Viser det seg at fakturaen er riktig, vil fakturatidspunktet være bestemmende for foreldelsesfristens utgangspunkt. For de tilfeller det er uenighet mellom kommunen/fylkeskommunen og selger om det er levert og fakturert iht. avtalen, vil fakturatidspunktet fortsatt være bestemmende for bokføringen.

Dersom kommunen innrømmes prisavslag på bakgrunn av senere avklarte feil og mangler ved leveransen, skal tilbakebetaling av kompensert merverdiavgift i slike tilfeller skje med virkning for den terminen selger krediterer kommunen. Tilbakebetaling skal m.a.o. ikke skje ved at det sendes inn en korreksjonsoppgave etter kompensasjonsforskriften § 5 for den perioden opprinnelig faktura ble bokført. Det innebærer at kommuner ikke skal rentebelastes for perioden mellom opprinnelig fradragsføring av inngående avgift på faktura og senere kreditering fra selger. Skattedirektoratet gjør oppmerksom på at merverdiavgiftshåndboken 7. utgave kapittel 23.5 side 917 vil bli revidert på dette punkt.

### **3 Spørsmål om overføring av justeringsrett ved overdragelse av riksvei – kompensasjonsloven § 16**

I brev 23. august 2011 vurderte Skattedirektoratet spørsmålet om fylkeskommunen kan kreve kompensasjon for merverdiavgift betalt av staten på riksvegnett forut for overføringen fra staten til fylkeskommunen gjennom forvaltningsreformen i 2009. At kommuner og fylkeskommuner kan få overført en justeringsrett er forutsatt i merverdiavgiftsloven 2009 og merverdiavgiftsforskriften § 9-3-4. Bestemmelsen regulerer ikke uttrykkelig hvilke subjekter som er gitt adgang til å overføre en justeringsrett, men det ble ved innføringen av justeringsreglene presisert i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) pkt. 7.6.1 at en forutsetning for at det overhodet skal skje en justering, vil være at anskaffelsen har skjedd til bruk i næringsvirksomhet. Statens utgifter til bygging av riksveger antas ikke å være pådratt til bruk i statlig næringsvirksomhet. For kommuners og fylkeskommuners virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven er deres adgang til å overdra en justeringsrett regulert i kompensasjonsforskriften § 6. Det vil si at heller ikke kommuner og fylkeskommuner er forutsatt å ha noen adgang til å overdra kompensasjonsrett direkte med hjemmel i merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet kom derfor til at staten ikke kan overføre noen justeringsrett i forbindelse med forvaltningsreformen i 2009.

### **4 Dokumentasjon av lovpålagte helse- og sosialtjenester – kompensasjonsloven § 12**

#### **4.1 Krav til dokumentasjon av vedtak**

Det følger av kompensasjonsloven § 12 at private som utfører lovpålagte helse- eller sosialtjenester må innrette regnskapet slik at det til enhver tid kan kontrolleres om kompensasjonsutbetalingen er i samsvar med loven. Hvorvidt det foreligger en helse- eller sosialtjeneste skal vurderes ut fra det samme prinsippet som etter unntaket for sosiale tjenester i mval. § 3-4.

I Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift om avgrensning av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av sosiale tjenester (nr. 118) § 2 første ledd ("Skattedirektoratet Meldinger" nr. 13/01 av 6. juli 2001 side 10-11) het det bl.a. følgende:

"Sosialtjenesteloven § 4-3 pålegger kommunen å ha bestemte tjenester, jf. lovens § 4-2. Det er de mest sentrale kategorier sosiale tjenester som er lovfestet i § 4-2. For å ivareta de oppgaver som følger av sosialtjenesteloven, vil mange kommuner i tillegg tilby andre tjenester og serviceordninger som er tilpasset brukernes behov. Det er ikke gitt minstenormer når det gjelder innhold og omfang av de lovfestede sosiale tjenestene. Hvilke type tjenester som den enkelte kommune tilbyr som en sosial tjeneste vil dermed variere. Det er imidlertid en forutsetning at tjenestene gis på et sosialt grunnlag. Omfanget og type tjenester som hjelpen omfatter, vil derfor bero på en konkret tolking av tildelingsvedtaket fra kommunen. Det er altså sosialtjenesten som avgjør hvilke omsorgs- og hjelpetjenester som anses som sosiale tjenester."

Merknadene er tatt inn i forarbeidene til kompensasjonsloven, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) punkt 20.10 side 155.

Verken merverdiavgiftsloven § 3-4 eller kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c overlater således til den enkelte private tjenesteyter (eller avgiftsmyndighetene) å definere om det er ytet en sosialtjeneste med et annet innhold og omfang og/eller med en annen hjemmelshenvisning enn det selve tildelingsvedtaket på omsorgstjenesten fra kommunen lyder på.

Kontrollen og prøvingen av kompensasjonskravet må hvile på de aktuelle tildelingsvedtakene fra kommunen, enten den private virksomheten selv yter tjenester direkte etter sosialtjenesteloven § 4-2 første ledd bokstav a eller kommunehelsetjenesteloven § 1-3, eller om kommunen selv yter disse tjenestene. I sistnevnte tilfelle vil det kunne dreie seg om en virksomhets utleie av tilrettelagte boliger til brukere av lovpålagte helse- eller sosialtjenester i samvirke med kommunen (se Rt 2010 side 236, Stiftelsen utleieboliger i Alta). Dersom virksomheten ikke har kopi av disse vedtakene i regnskapet, kan kompensasjonskrav ikke anses dokumentert.

Som ellers i avgiftsretten kommer reglene om forholdsmessig rett til kompensasjon og justering til anvendelse. Hvis f.eks. den første bruken av en særskilt tilrettelagt utleiebolig faller utenfor kompensasjonsordningen, jf. lovens § 4 første ledd fordi leietaker ikke mottar heldøgns omsorg og pleie i henhold til vedtak fra kommunen, foreligger kompensasjonsrett for anskaffelsen først ved eventuell senere endring til kompensasjonsberettiget bruk gjennom justeringsreglene, jf. lovens § 16 og kompensasjonsforskriften § 6. Justeringsreglene innebærer at kompensert beløp justeres år for år de første 10 årene i samsvar med en eventuell økning eller minking av den kompensasjonsberettigede bruken av bygget. Ved f.eks. utleie av tilrettelagte boliger må derfor utleier ha tildelingsvedtakene for alle beboere til enhver tid for å kunne komme frem til riktig avgiftsbehandling. Et annet eksempel kan være virksomheter som samtidig yter tjenester som er omfattet av kompensasjonsloven og tjenester som ikke er omfattet av kompensasjonsloven. Det må da foretas en fordeling mellom kompensasjonsberettiget bruk og annen bruk av anskaffelser. Grunnlag for fordelingen blir omfanget av lovpålagte helse- eller sosialtjenester etter tildelingsvedtakene i forhold til den øvrige aktiviteten anskaffelsene refererer seg til.

Det har vært påpekt at regler om taushetsplikt forhindrer kommunen i å utlevere kopi av vedtak som gjelder den enkelte omsorgsmottaker direkte til den som mener seg kompensasjonsberettiget, eksempelvis boligutleiende som *kan* omfattes av kompensasjonsordningen bl.a. avhengig av hvilke helse- eller sosialtjenester leietaker mottar.

Bokføringen skal innrettes slik at det til enhver tid kan kontrolleres at vilkårene for kompensasjon er til stede. Disse kravene til dokumentasjon er ikke annerledes enn det som ellers gjelder i avgiftsretten, jf. ovenfor. Vedtakene retter seg mot omsorgsmottakerne, som står fritt til å videreformidle kopi av disse til den private virksomheten, hvilket de selv må anses å være tjent med fordi kompensasjonsrett hos den private virksomheten må antas å ha betydning for vederlaget. En viss skjerming av sensitiv informasjon i vedtakene vil heller ikke frata dem den nødvendige informasjon i forhold til dokumentasjonskravene. Det som skal dokumenteres er omfanget av hjelpen, og den aktuelle hjemmelen som ligger til grunn for ytelsene.

#### 4.2 Nærmere om vedtakenes innhold

Etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c omfatter private virksomheters produksjon av helse-, undervisnings- eller sosialtjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, av kompensasjonsordningen. I forarbeidene til kompensasjonsloven, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004), er det nærmere omtalt hva dette innebærer. Under punkt 20.10 på side 154 i proposisjonen heter det bl.a. at:

”Med lovpålagt oppgave menes ytelser som den enkelte har rettskrav på å motta.”

Hvilke tjenester den enkelte har rettskrav på å motta er det nærmere redegjort for i proposisjonen.

Når det gjelder kommunehelsetjenesteloven § 2-1, jf § 1-3, kan det reises spørsmål om det er tilstrekkelig for å omfattes av kompensasjonsordningen, at et tildelingsvedtak på tjenesten viser til § 2-1 og kun generelt til § 1-3. Det er bare deltjenester etter § 1-3 andre ledd kommunen *skal* ha.

Skattedirektoratet viser til at kommunehelsetjenesteloven § 2-1 som fastslår at *[e]nhver har rett til nødvendig helsehjelp* er en rettskravsbestemmelse for den enkelte, og § 1-3 er den tilhørende pliktbestemmelsen for kommunen. Et vedtak som viser til § 1-3 oppfatter Skattedirektoratet dit hen at det ytes tjenester som faller innenfor § 1-3 for at bruker skal få oppfylt sitt rettskrav på *nødvendig helsehjelp* etter § 2-1. Vi mener derfor at det i prinsippet ikke har noen betydning i forhold til spørsmålet om det ytes tjenester en kommune er pålagt å utføre ved lov, om den eksempelvis velger å kjøpe § 1-3 annet ledd nr. 6 tjenester eller andre tjenester etter første ledd. Kommunen har valgfrihet mht hvilke tjenester den bruker for å oppfylle plikten etter § 1-3 for å oppfylle mottakers rettskrav etter § 2-1 på nødvendig helsehjelp. Følgelig må det være tilstrekkelig at vedtaket henviser til § 1-3 uten at det nærmere angis hvor i § 1-3 første eller annet ledd tjenesten rubiseres. Strengt tatt er det tilstrekkelig at vedtaket alene kun henviser til § 2-1, fordi allerede det viser at brukeren har rettskrav på den tjenesten som mottas.

### 4.3 Særskilt om utleie av omsorgsboliger og begrepet "heldøgns omsorg og pleie"

Høyesteretts dom i Rt 2010 s. 236 (Alta-saken) innebærer at utleie av særskilt tilrettelagte boliger for heldøgns omsorg og pleie vil omfattes av kompensasjonsloven når utleien skjer i et samvirke med kommunen, dvs. at kommunen har tildelingsrett til boligene. I Alta-saken ble det lagt til grunn at det dreide seg om psykisk utviklingshemmede og sterkt funksjonshemmede med behov for et tilrettelagt botilbud med heldøgns omsorgstjenester. Det var truffet vedtak fra kommunen på selve omsorgstjenestene etter sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav a mv., jf. avsnittene (38) og (39) i dommen, og brukerne var tildelt bolig av kommunen. Etter Høyesteretts avgjørelse uttalte Skattedirektoratet i fellesskriv av 7. juni 2010 følgende om dette:

"Ut fra at innvilgelse av bolig er et alternativ til lovpålagt institusjonsbasert omsorg, legger Skattedirektoratet til grunn at det er produksjon av boelement for beboere som har behov for heldøgns omsorg og pleie som kan gi grunnlag for kompensasjon. Det var for slike tilfeller Høyesterett la til grunn at tilrettelagte boliger var en integrert del av det tilbudet kommunen ga for å etterleve sine plikter. Hvorvidt de aktuelle brukere har behov for heldøgns omsorg og pleie vil fremgå av de aktuelle vedtak fra kommunen. Botilbud som ikke er noen integrert del av lovpålagt heldøgns omsorgstilbud, eksempelvis utleie til vanskeligstilte personer som ikke har inntekter til å skaffe egen bolig, faller utenfor kompensasjonsloven."

At botilbudet må være integrert i tilbudet med *heldøgns omsorg og pleie* for den enkelte, stiller visse krav til omfanget av de lovpålagte tjenestene. Det er ikke slik at private virksomheter mv. sin utleie av omsorgsboliger til personer som mottar enkelte (lovpålagte) tjenester, eksempelvis en time hjemmehjelp i form av vask hver tredje uke med hjemmel i sosialtjenesteloven § 4-2 første ledd bokstav a, automatisk vil omfattes av kompensasjonsordningen.

For private utleiende er ikke *omsorgsbolig* et rettslig begrep som kvalifiserer til kompensasjon, og det gjelder selv om kommunen (eller private) i tillegg yter lovpålagte helse- eller sosialtjenester. Omsorgsboliger kombinert med hjemmebaserte tjenester vil naturligvis bidra til å holde nede behovet for institusjonsplass etter sosialtjenesteloven § 4-2 første ledd bokstav d eller kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr 6, men er ikke derved i seg selv *heldøgns omsorg og pleie*. Prinsipielt er det ingen forskjell her på omsorgsboliger og de som mottar hjemmehjelpstjenester i vanlige private hjem som gjør at de ikke får behov for institusjonsplass. Gir ikke omsorgsboligen sammen med de hjemmebaserte tjenestene samlet sett *heldøgns omsorg og pleie*, foreligger det ikke rett til kompensasjon.

I kompensasjonssammenheng er det ikke definert hva som er *heldøgns omsorg og pleie*. Vi anser derfor at disse tjenestene ikke nødvendigvis må foregå på helt den samme måten og ha helt det samme omfang som på institusjon etter sosialtjenesteloven § 4-2 første ledd bokstav d eller kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr 6 for å omfattes av kompensasjonsordningen. Dette følger allerede av at Alta-saken åpnet for at også virksomheter som i samvirke med kommunen leier ut bolig hvor det utføres hjemmebaserte tjenester, kan omfattes av kompensasjonsordningen. På den annen side kan det ikke være tilstrekkelig med bare direkte hjelp i omsorgsboligen som eksempelvis vask av bolig en time hver uke. Det må foreligge vedtak om andre (lovpålagte) jevnlig døgkontinuerlige omsorgstjenester etter kommunehelsetjenesteloven eller sosialtjenesteloven. Skattedirektoratet har lagt til grunn at når det innvilges jevnlig hjemmesykepleie som samtidig har tilknytning til en egen personalbase med 24 timers alarmsystem ved det boligkomplekset man tilhører, foreligger det *heldøgns omsorg og pleie* i kompensasjonslovens forstand.

## 5 Ny lov om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. (helse- og omsorgstjenesteloven)

Stortinget har ved lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. (helse- og omsorgstjenesteloven) samordnet kommunenes ansvar for helse- og omsorgstjenester. Samtidig er rettighetsbestemmelser som i dag fremgår av kommunehelsetjenesteloven § 2-1 og sosialtjenesteloven § 4-3 samlet i pasientrettighetsloven § 2-1a. De sentrale tjenestene knyttet til kommunenes ansvar for å oppfylle de lovpålagte tjenester fremgår av helse- og omsorgstjenesteloven § 3-2. Bestemmelsen erstatter tidligere sosialtjenesteloven § 4-2 og kommunehelsetjenesteloven § 1-3. Lovendringene trer i kraft fra 1. januar 2012.