

Noen uavklarte problemstillinger:

Kommuners forhold til merverdiavgift

At kommunesektoren må forholde seg til to regelsett ved behandling av merverdiavgift, reiser noen problemstillinger. Artikkelen omhandler noen situasjoner hvor reglene kan fremstå som uklare eller kompliserte å praktisere.



Artikkelen er forfattet av:

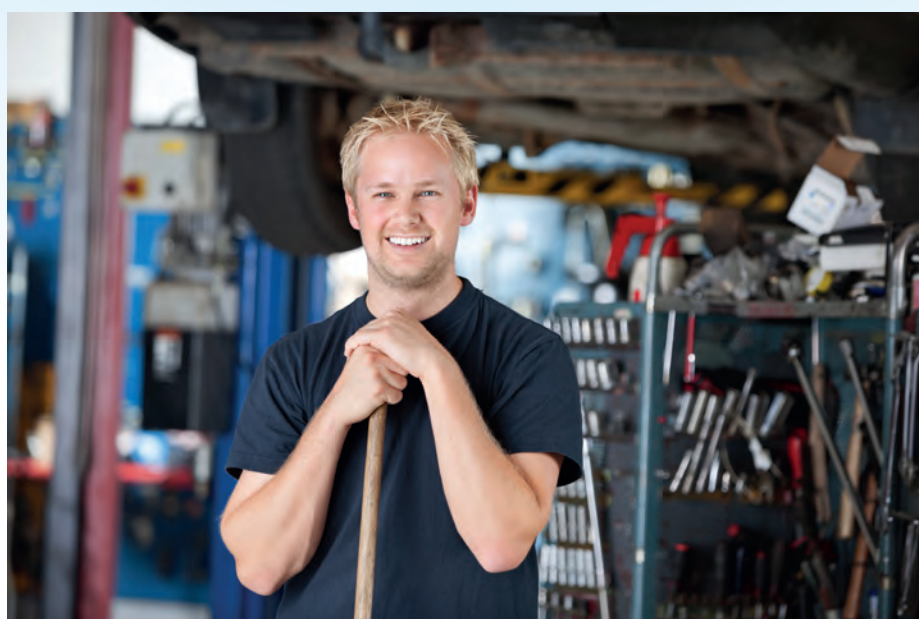
Advokat
Bernt Ollestad
Rådgiver i Sticos
Han har lang erfaring innenfor området merverdiavgift både fra Skatteetaten og som advokat i revisjons- og advokatvirksomhet.

Generelt om merverdiavgift for kommuner

Kommunesektoren er en betydelig forbruker av varer og tjenester, og særlig innenfor tjenesteområdet kan kommunene i mange sammenhenger velge mellom kjøp eller egenproduksjon. Kommunene er samtidig en betydelig leverandør av varer og tjenester. Enten kommunesektoren opptreter som innkjøper eller leverandør, må den forholde seg til merverdiavgift.

Et bærende prinsipp med vårt merverdiavgiftssystem er at det i størst mulig utstrekning skal være nøytralt og hindre konkurransevridning. Dette betyr at det bør være det samme enten det er en kommune eller en privat næringsdrivende som er leverandør av varer og tjenester.

Videre bør regelverket være utformet slik at det virker nøytralt enten kommunen velger å bruke egne ansatte eller kjøper tjenester fra eksterne. En kommune vil f.eks. ha daglig behov for rengjøring av kommunens bygninger. Dersom kommunen bruker egne ansatte, vil det som hovedregel ikke påløpe noen merverdiavgift på arbeidsinnsatsen, kun på innkjøp av varer som medgår. Ved kjøp av tilsvarende tjenester vil det påløpe 25 % merverdiavgift på selve arbeidsinnsatsen.



NØYTRALT: Et regelverk bør utformes slik at det er nøytralt enten kommunen bruker egne ansatte til å rengjøre kommunens bygninger eller kjøper tjenesten fra eksterne.

For å ivareta nøytralitetshensynet og hindre konkurransevridning, har merverdiavgiftsloven¹ egne bestemmelser om kommuners registrerings- og avgiftsplikt. Tilsvarende har vi en egen kompensasjonslov² som sikrer kommunene en generell kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester.

Kommuners registrerings- og avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven

I den gamle merverdiavgiftsloven³ ble kommuners registrerings- og avgiftsplikt regulert av mval. § 11. I den nye loven gjeldende fra 1. januar 2010 er reglene spredt over flere bestemmelser. Det kan derfor hevdes at det er blitt mer uoversikt-

lig i den nye loven. Tidligere var «§ 11, første ledd-virksomheter» og «§11, andre ledd-virksomheter» innarbeidede begreper, og denne grensegangen er fortsatt relevant.

I forarbeidene⁴ til den nye loven ble det presisert at de nye bestemmelsene ikke skulle medføre noen materielle endringer i reglene om registrerings- og avgiftsplikt for det offentlige. Dette med mindre det er angitt noe særskilt i merknadene til den enkelte bestemmelsen. Det er så vidt jeg kan se ikke gjennomført materielle endringer i reglene for offentlig virksomhet i den nye merverdiavgiftsloven. Tidligere praksis og forståelse kan derfor fortsatt legges til grunn ved praktisering av de nye bestemmelsene.

1 Lov av 19. juni 2009 nr. 58.

2 Lov av 12. desember 2003 nr. 108.

3 Lov av 19. juni 1969 nr. 66.

4 Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 14.

En kommune anses som en enhet

En kommune anses som én enhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Det skal som hovedregel ikke beregnes og betales merverdiavgift ved levering av varer og tjenester mellom enheter i samme kommune. Kommunen har heller ikke fradragrett for inngående avgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk i kommunal virksomhet.

Registrerings- og avgiftsplikt er betinget av at kommunen omsetter varer og tjenester til «andre». «Andre» vil være subjekter utenfor kommunen eller egne enheter som er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det går et grunnleggende skille mellom enheter som «hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov» (gamle § 11, annet ledd) og enheter som driver ordinær omsetning (gamle § 11 første ledd). Med hovedsakelig forstås at mer enn 80 % av produserte tjenester må dekke egne behov.

Det er et krav at omsetningen omfattes av merverdiavgiftsloven, samt at omsetningen overstiger NOK 50 000 i løpet av en 12 måneders periode. Det er lagt til grunn at det gjelder to beløpsgrenser, en for de med ordinær omsetning og en for de som i hovedsak tilgodeser egne formål.⁵

Det er imidlertid ikke noe krav om at omsetningen må skje som ledd i næringsvirksomhet.

Er ovennevnte vilkår oppfylt, skal kommunen registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Omfanget av avgiftsplikten vil bero på hvor stor omsetningen til «andre» er. Dette spørsmålet vil også ha betydning for om og i hvilket omfang kommunen vil ha rett til fradrag for inngående avgift på kjøp av varer og tjenester. Størrelsen på omsetningen til «andre» har også betydning i forhold til reglene om uttaksmerverdiavgift.

Sist, men ikke minst, vil omfanget av fradragretten ha betydning for om og i hvilken utstrekning det kan kreves kompensasjon. Kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 1 fastslår at det ikke ytes kompensasjon når det foreligger fradragrett for inngående avgift.

Kompensasjonsloven

Kommuner har en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift. Dette er regulert i kompensasjonsloven.⁶ Formålet

med kompensasjonsloven er først og fremst å skape avgiftsmessig nøytralitet mellom kommunal egenproduksjon og bruk av eksterne leverandører. Selv om dette har størst relevans for tjenesteproduksjon, så omfatter retten til kompensasjon både varer og tjenester som anskaffes til bruk i kommunens virksomhet.

Selv om retten til kompensasjon er generell, ligger det en vesentlig begrensning i når kommunen har fradragrett etter kap. 8 i merverdiavgiftsloven. Når slik fradragrett foreligger, kan det ikke kreves kompensasjon, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 1. Kommunen kan ikke velge mellom kompensasjon og fradragrett.

Kommunene leverer egne terminoppgaver for momskompensasjon adskilt fra oppgavene som leveres etter merverdiavgiftsloven.⁷

Kan kommunen registrere all avgiftspliktig virksomhet på ett registreringsnummer?

Mval. § 2-1 (1) sier at kommuner skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som omfattes av merverdiavgiftsloven, til sammen har overstegget NOK 50 000 i en periode på tolv måneder.

En kommune anses som én enhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Dette innebærer at registreringsplikt som hovedregel kun vil bli aktuelt i den utstrekning kommunen omsetter varer og tjenester til andre enn egen kommune. For kommunale enheter med omsetning til andre går det som nevnt ovenfor under punktet Kommuners registrerings- og avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven, et grunnleggende skille mellom de i som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov og de som driver mer regulær levering til andre.

Spørsmålet er om det skal foretas en samlet registrering for alle avgiftspliktige virksomheter, eller om det minst må foreligge to registreringer, en for de enhetene som i hovedsak tilgodeser egne behov, og en for de med ordinær omsetning til andre.

Skattedirektoratet uttalte i 2011 følgende:⁸

«En kommune anses som en enhet i forhold til avgiftsreglene. Likevel er det ikke adgang til å registrere driftsenheter som

hovedsakelig tilgodeser egne behov sammen med driftsenheter som har større utadrettet omsetning, se håndboken 5. utgave side 196. I brev av 14. mars 1983 til Norske Kommuners Sentralforbund heter det at institusjoner som er registrert etter tidligere § 11 første ledd, avgiftsmessig anses som frittstående avgiftspliktige virksomheter i forhold til kommunen. Således heter det at kommunen (registrert etter § 11 annet ledd) blir avgiftspliktig for sin omsetning av varer og tjenester til sine virksomheter registrert etter § 11 første ledd og omvendt»

Jeg mener at direktoratet ikke lenger har hjemmel for sitt syn.

Ny merverdiavgiftslov mangler hjemmel for særskilt registrering

Mval. § 2-2 (1) uttaler at flere virksomheter drevet av samme eier, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret som ett avgiftssubjekt. § 2-2 (2) fastslår at det på bestemte vilkår kan innrømmes særskilt registrering for deler av et avgiftssubjekt. Særskilt registrering forutsetter en søknad fra avgiftssubjektet. Hovedregelen er at et avgiftssubjekt med flere virksomheter skal registreres som ett avgiftssubjekt. Det er ikke gitt særskilte bestemmelser om registrering av offentlig virksomhet. Omhandlede bestemmelser må derfor også være utgangspunktet for hvordan en kommune skal registreres.

I kommentarene til §§ 2-1(1) og 2-2(1) og (2) i Merverdiavgiftshåndboken⁹ er det ikke uttalt noe om at en kommune ikke kan registreres som ett avgiftssubjekt. Tvert imot er inntrykket heller det motsatte. Det uttales bl.a. følgende angående beløpsgrensen for registrering vedr. kommunale enheter med ordinær registrering (gamle § 11,1-virksomheter) og enheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov (gamle § 11,2-virksomheter):¹⁰

«Dersom en kommune har én type registrering for hver virksomhet, må følgelig beløpsgrensen være nådd for begge før registrering kan skje» (Min understrekning.)

Videre uttales det under samme punkt:

«Når det gjelder kommuner og fylkeskommuner er situasjonen den motsatte. Alle virksomheter i en kommune eller fylkeskommune skal i utgangspunktet

5 Merverdiavgiftshåndboken 10. utg. pkt. 2-1.5 s. 85.

6 Lov av 12. desember 2003 nr. 108.

7 Mval. § 15-1.

8 Skattedirektoratets brev av 5. mai 2011.

9 Merverdiavgiftshåndboken 10 utgave.

10 Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave punkt 2-1.5.

registreres som én avgiftspliktig virksomhet. En kommune kan i tillegg velge å søke om særskilt registrering av et eget avgiftssubjekt etter merverdiavgiftsloven § 2–2 annet ledd.»

Frem til 1. januar 2010 var det en særskilt hjemmel for å pålegge kommunene å registrere enheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov (gamle § 11,2-virksomheter) særskilt¹¹. Forskriften ble opphevet i forbindelse med ny merverdiavgiftslov. Det er ingen tilsvarende bestemmelse i den nye loven¹² eller forskriften.¹³

Fra og med 6. utgave av Merverdiavgiftshåndboken er det ikke, under kommentarene til bestemmelsen om registrering som er relevant for kommuner, jf. §§ 2–1, 2–2 og 3–28, med et eneste ord nevnt at kravet om særskilt registrering er videreført. Heller ikke direktoratets brev omtalt ovenfor er inntatt i kommentarutgaven.

Det er behov for en klargjøring her. Registreringsspørsmålet vil også ha betydning i forhold til hva som skal anses som samlet virksomhet i relasjon til uttaksreglene for tjenester. Se nærmere om dette nedenfor under punktet Levering av tjenester mellom enheter innenfor samme kommune.

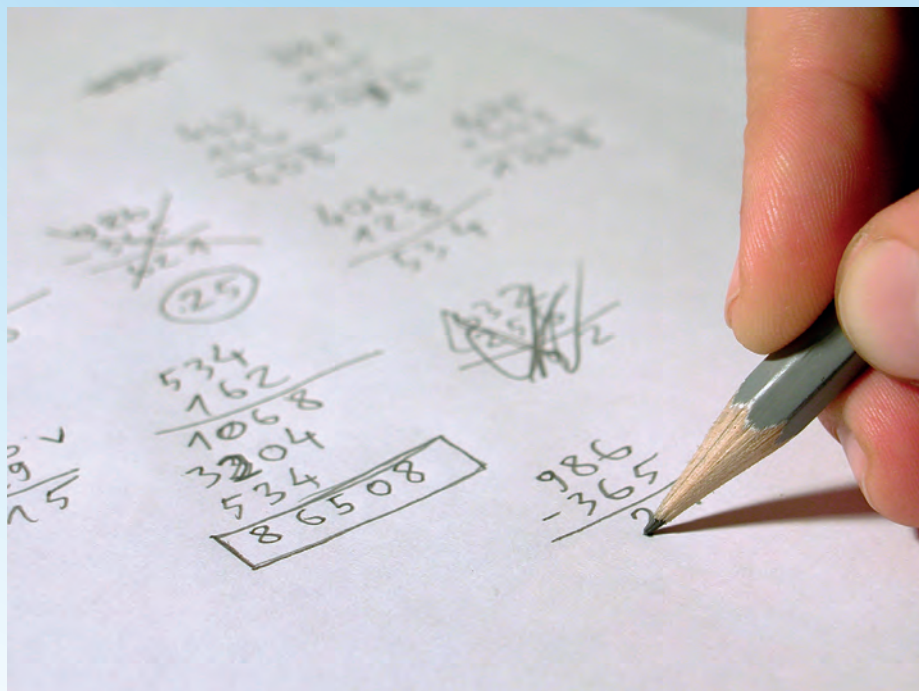
Uttaksreglene

Levering av varer mellom enheter innenfor samme kommune

Utgangspunktet er at levering av varer og tjenester mellom enheter innenfor samme kommune ikke anses som omsetning og ikke utløser beregning av merverdiavgift. Det er kun omsetning til andre som vil kunne utløse avgiftsplikt. Dersom omsetningen til andre er 20 % eller mer, er det lagt til grunn at dette også har betydning for levering av tilsvarende varer eller tjenester internt i kommunen.

Eksempel

Et kommunalt vannverk leverer vann til private næringsdrivende og husholdninger. I tillegg forsyner vannverket også kommunens enheter og virksomhetsområder med vann. Vannverkets omsetning til subjekter utenfor kommunen er så stor at den normalt overstiger 20 %. I slike tilfeller har man ansett kommunen som sådan som «andre» i forhold til vannverket.



KOMPENSASJONSBERETTIGET: Avgiften som må beregnes ved levering av vann til kommunens skoler og sykehjem, vil være kompensasjonsberettiget på kommunens hånd.

Når vannverket leverer vann til kommunens skoler og sykehjem, vil dette derfor utløse plikt til å beregne og betale merverdiavgift. Det vil oppstå avgiftsplikt uavhengig av om leveransen faktureres. Ved vederlagsfri levering vil ikke mval. § 3–28 komme til anvendelse så lenge omsetningen til andre er 20 % eller mer. Avgiftsplikten følger av de alminnelige uttaksreglene i mval. § 3–21 (1).

Avgiften som må beregnes ved levering av vann til kommunens skoler og sykehjem, vil være kompensasjonsberettiget på kommunens hånd. Dette gjelder også når avgiften blir beregnet etter uttaksreglene.

Levering av tjenester mellom enheter innenfor samme kommune

Når det gjelder uttak av tjenester, er hovedregelen at det kun skal beregnes uttaksmerverdiavgift når tjenesten tas ut til privat bruk eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten, jf. mval. § 3–22 (1). Spørsmålet er hva skal anses som den samlede virksomheten i forhold til en kommune. For kommunale enheter som ikke omfattes av bestemmelsene i § 3–28, vil det være § 3–22 (1) som regulerer om det skal beregnes uttaksmerverdiavgift.

Med utgangspunkt i Skattedirektoratets¹⁴ oppfatning, vil uttak fra et kommunalt renholdsverk til kommunens sykehjem og skoler bli å anse som et uttak til bruk

utenfor samlet virksomhet. Dette fordi man anser renholdsverket (tidligere § 11,1-virksomheter) som et eget avgiftssubjekt. Renholdsverket må beregne uttaksmerverdiavgift. Denne avgiften vil samtidig være kompensasjonsberettiget så lenge uttaket er til bruk i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet.

Direktoratets forståelse av samlet virksomhet bygger på en forutsetning om at kommunal virksomhet som i hovedsak tilgodeser egne behov (omsetning til andre mindre enn 20 %) og virksomhet med omsetning til andre som utgjør 20 % eller mer, må registreres hver for seg. Som påpekt ovenfor under punktet Kan kommunen registrere all avgiftspliktig virksomhet på ett registreringsnummer?, er det etter min oppfatning ikke hjemmel i lov eller forskrift for en slik forutsetning. Det er derfor et spørsmål om det kan pålegges uttaksplikt i disse tilfellene.

Uavhengig av dette er det også et spørsmål om ikke uttaksreglene i forhold til tjenester i kommunesektoren bør forenkles. Man kunne begrenset uttaksplikten til de tilfellene hvor kompensasjonsretten vil være avskåret. En slik regel ville vel neppe svekket hensynet til nøytralitet.

Kommunale enheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov

Når det gjelder kommunale virksomheter som er omfattet av reglene i mval. § 3–28,

11 Forskrift 10.12.1969 nr. 1 (opphevet ved forskrift 15. desember 2009 nr. 1540).

12 Merverdiavgiftsloven av 19.6.2009.

13 Merverdiavgiftsforskriften av 15. desember 2009 nr. 1540.

14 Skattedirektoratets brev av 11. mai 2011.

så fremgår det av bestemmelsen at slike virksomheter ikke er omfattet av uttaksreglene.

Eksempel

En kommune har en egen rengjøringsenhet som vasker kommunens eiendommer. I tillegg har enheten oppdrag for en stiftelse og et AS eid av kommunen. Denne omsetningen utgjør mindre enn 20 %.

Dersom man tar utgangspunkt i ordlyden og kommentarene til bestemmelsen,¹⁵ vil denne enheten ikke rammes av uttaksreglene når den yter rengjøringstjenester internt i kommunen.

Finansdepartementet har imidlertid i en egen fortolkningsuttalelse¹⁶ uttalt følgende:

«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.»

Dette vil ha størst praktisk betydning for tjenester, og betyr at alle kommunale enheter som i hovedsak tilgodeser egne behov, skal beregne uttaksmerverdiavgift når de yter tjenester til enheter i kommunen som har omsetning til andre som er 20 % eller mer (omtalt som § 11 første ledd-virksomheter i uttalelsen).

Overført til mitt eksempel så skal det svares uttaksmerverdiavgift når rengjøringsenheten vasker lokalene til kommunens vann og avløpsenhet.

Jeg har vanskelig for å se behovet for uttakspålikt i slike tilfeller. Når rengjøringsenheten rengjør bygninger som brukes av vann og avløpsenheten, eller andre enheter som driver ordinær omsetning, vil rengjøringstjenesten være til bruk i virksomhet med fradragsrett. Om disse enhetene hadde kjøpt tjenestene fra tredjemann, ville det foreligget fradragsrett. Det er ikke noen grunn til at kommuner skal behandles annerledes enn private næringsdrivende som gjør uttak til bruk i virksomhet som omfattes av merverdiavgiftsloven. Jeg ser da bort fra de tilfellene som er omhandlet i mval. §§ 8–3 og 8–4.

Forholdet mellom justeringsreglene i merverdiavgifts- og kompensasjonsloven

Både merverdiavgiftsloven¹⁷ og kompensasjonsloven¹⁸ har regler om justering av inngående avgift. Etter kompensasjonsloven er reglene begrenset til kapitalvarer som gjelder fast eiendom (byggetiltak). For andre kapitalvarer (løsøre) er det ikke fastsatt justeringsregler i kompensasjonsloven.

For kapitalvarer som gjelder byggetiltak, er reglene i merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven langt på vei sammenfallende. Det gjelder samme terskelverdi, samme justeringsperiode. Reparasjons- og vedlikeholdsarbeid omfattes ikke av justeringsregelen i merverdiavgifts- eller i kompensasjonsloven. Hva som skal anses som en justeringshendelse, er også sammenfallende. Bagatellgrensen for justering er den samme i begge regelsettene (10 prosentpoeng). Endelig fremgår det av kompensasjonsloven¹⁹ at reglene om overføring av rett og plikt til justering, herunder dokumentasjonsreglene i merverdiavgiftsloven, gjelder så langt de passer.

Anskaffelse av løsøre som anses som kapitalvare

Ved anskaffelse av løsøre anses anskaffelsen som en kapitalvare dersom inngående avgift utgjør minst NOK 50 000.²⁰ Jeg har allerede nevnt at kompensasjonsloven ikke har justeringsregler som gjelder løsøre.

Dersom kommunen anskaffer en kopi-maskin hvor inngående avgift utgjør NOK 100 000, vil anskaffelsen ikke være omfattet av justeringsreglene dersom kopi-maskinen kun skal brukes i kompensasjonsberettiget virksomhet. Avgiftsbehandlingen vil være endelig på anskaffelsestidspunktet.

Dersom kommunen skal bruke kopi-maskinen både i merverdiavgiftspålikt og i kompensasjonsberettiget virksomhet, må det konkret tas stilling til om den merverdiavgiftspålitige bruken gir fradragsrett etter merverdiavgiftsloven. Dette fordi kommunen ikke kan kreve kompensasjon så langt det foreligger fradragsrett.²¹

Så lenge anskaffelsen er til bruk i kommunale enheter som i hovedsak tilgodeser egne behov (omsetningen til andre er under 20 %), foreligger det aldri fradrags-

rett for anskaffelse av driftsmidler.²² Det vil derfor kun være aktuelt å vurdere fradragsretten i de tilfellene driftsmidlet skal brukes i kommunal virksomhet med avgiftspålikt omsetning til andre som utgjør 20 % eller mer.

Vi kan tenke oss følgende tilfelle:

En kommunal enhet har omsetning til andre som utgjør mer enn 20 %. Den samme enheten driver også kompensasjonsberettiget virksomhet. Enheten anskaffer en større kopimaskin hvor inngående avgift utgjør NOK 100 000. Maskinen skal brukes 40 % i merverdiavgiftspålikt virksomhet og 60 % i kompensasjonsberettiget virksomhet.

Her vil det foreligge fradragsrett for inntil 40 % på anskaffelsestidspunktet. På grunn av fradragsretten omfattes anskaffelsen av justeringsreglene i merverdiavgiftsloven. Kommunen har imidlertid oppnådd 100 % refusjon, delvis gjennom fradragsrett og delvis gjennom kompensasjon.

Merverdiavgiftsloven²³ angir når justering skal skje ved anskaffelse av løsøre som er kapitalvare. Det er særlig to situasjoner som vil kunne utløse justering når dette skjer innenfor justeringsperioden på fem år. Det første er faktisk endring i bruken, at avgiftspålikt bruk øker eller minker med minst 10 prosentpoeng. Det andre er dersom driftsmidlet selges før justeringsperioden er utløpt.

Salg av løsøre (kapitalvare) hvor det er innrømmet forholdsmessig rett til fradrag og kompensasjon

Etter merverdiavgiftsloven²⁴ skal det skje en oppjustering dersom det ikke er innrømmet fullt fradrag på anskaffelsestidspunktet. Justeringsbeløpet kan imidlertid ikke overstige 25 % av vederlaget ved salget av driftsmidlet. I vårt eksempel ble det innrømmet 40 % fradrag. Etter ordlyden i bestemmelsen skal det derfor skje en oppjustering her. På den annen side fikk kommunen kompensasjon for den ikke-fradragsberettigede delen (60 %). En oppjustering i dette tilfellet vil derfor medføre at deler av avgiftsbeløpet både blir fradragsført og kompensert. Dette så lenge det ikke er egne justeringsregler i kompensasjonsloven for kapitalvarer som er løsøre. Problemstillingen er diskutert med Skattedirektoratet, og de er av den oppfatning at

¹⁷ Mval. kap. 9.

¹⁸ Kompensasjonsloven § 16, jf. kompensasjonsforskriften § 6.

¹⁹ Kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd siste setning.

²⁰ Mval. § 9 (2) bokstav a.

²¹ Kompensasjonsloven § 3 annet ledd nr. 1.

²² Mval. § 8–2 (2).

²³ Mval. § 9–2.

²⁴ Mval. § 9–2 (2).

¹⁵ Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014.

¹⁶ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004.

når det er gitt 100 % fradrag/kompensasjon, så kommer ikke justeringsbestemmelsen ved salg av kapitalvarer (løsøre) til anvendelse.

Bruksendring – løsøre (kapitalvare)

Dersom kommunen i løpet av justeringsperioden endrer bruken av kopimaskinen, slik at avgiftspliktig bruk økes til f.eks. 60 % i år tre, oppstår spørsmålet om det kan skje en positiv justering ved utgangen av år tre. Etter merverdiavgiftslovens bestemmelser²⁵ kan det kreves økt fradrag i slike tilfeller. Men som ved salgssituasjonen er det en utfordring at justeringsreglene i kompensasjonsloven ikke omfatter løsøre som anses som kapitalvare. En justeringsrett i dette tilfellet vil derfor medføre at man oppnår fradrag for et beløp som det tidligere er innrømmet kompensasjon for, og så lenge det ikke er hjemmel for å kreve en tilsvarende reduksjon av kompensert avgift, taler de beste grunner for at det heller ikke her skal skje noen justering i slike tilfeller.

Et annet spørsmål er om tilsvarende kan legges til grunn dersom den avgiftspliktige bruken reduseres fra 40 til 20 % i år tre. Samtidig går kompensasjonsberettiget bruk fra 60 til 80 %. Etter merverdiavgiftsloven²⁶ skal det skje en negativ justering ved utgangen av år tre, gjennom en tilbakebetaling av differansen mellom 40 og 20 % for år tre. Så lenge kompensasjonsloven ikke inneholder tilsvarende justeringsregler for løsøre, vil plikten til å justere for fradragført inngående avgift medføre en økt kostnad for kommunen.

Byggetiltak som anses som kapitalvare.

Ved anskaffelse/gjennomføring av byggetiltak anses dette som en kapitalvare når inngående avgift utgjør minst NOK 100 000. I motsetning til hva som er situasjonen for løsøre, har vi tilnærmet sammenfallende justeringsregler i merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven.

Ved gjennomføring av et byggetiltak, f.eks. en nyoppføring, vil det for en privat næringsdrivende enten foreligge fradragrett eller intet fradrag på oppføringstidspunktet. En fremtidig endring i bruken vil enten medføre økt eller redusert fradrag for inngående avgift.

For en kommune er situasjonen helt annerledes. Når kommunen fører opp et

bygg til bruk i egen virksomhet, kan man se for seg følgende avgiftsbehandling:

- 100 % kompensasjon
- 100 % fradragrett
- Delvis fradrag/delvis kompensasjon
- Verken kompensasjon eller fradragrett

I prinsippet vil en kommune være pliktig til å foreta justering når det skjer en endring i bruken i forhold til hva som ble lagt til grunn på oppføringstidspunktet.²⁷ Dersom vi ser bort fra overdragelsestilfellene, vil en bruksendring for kommunen normalt skje fra kompensasjonsberettiget bruk til fradragberettiget bruk eller omvendt. En endring vil derfor i all hovedsak innebære en «flytting» av «fradrag» fra det ene regelsettet til det andre.

Bruksendring innenfor kommunens egen bruk

Det er ikke tvilsomt at det må skje en justering dersom bruken av en kommunal eiendom endres fra fradrag- eller kompensasjonsberettiget bruk til bruk som verken gir rett til kompensasjon eller fradrag. Tilsvarende vil også gjelde motsatt vei. Et eksempel vil være kommunale helse- og omsorgsboliger som tas i bruk som ordinære utleieboliger. Det samme vil gjelde en kommunal idrettshall som har blitt stilt vederlagsfritt til disposisjon for kommunens idrettslag, men som senere i justeringsperioden blir benyttet til ordinær utleie til idrettslagene.

Annerledes kan det stille seg når det gjelder byggetiltak hvor kommunens egen bruk endres fra kompensasjons- til fradragberettiget bruk eller omvendt i justeringsperioden.

Jeg har tidligere hevdet at en kommune ikke trenger å justere når det i justeringsperioden varierer mellom rett til kompensasjon og fradragrett, og det heller ikke er nødvendig med avtale så lenge det ikke skjer noe subjektskifte i forbindelse med bruksendringen.²⁸

Skatt Øst²⁹ har imidlertid lagt til grunn at dersom det skjer en bruksendring innenfor kommunen fra kompensasjonsberettiget til fradragberettiget bruk, så kan ikke justeringsforpliktelsen overføres «internt». Det ble vist til at bestemmelsene i kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd 4. setning kun kommer til anvendelse ved overdragelse. Det er mulig at man utfra ordlyden

i bestemmelsen kan trekke en slik slutning. Men hensynet til nøytralitet tilsier det motsatte resultatet.

Skattekontorets uttalelse skaper konkurransevidning

Vi kan ta utgangspunkt i Skattedirektoratets uttalelse³⁰ vedrørende rett til kompensasjon ved en kommunes salg av tomt på avfallsdeponi. Kommunen oppnådde kompensasjon ved anlegg av avfallsdeponi. Ved senere salg av arealet som tomt la Skattedirektoratet til grunn at justeringsforpliktelsen kunne overføres til kjøper så fremt han var en registrert næringsdrivende som skulle bruke arealet i avgiftspliktig virksomhet. Denne uttalelsen viser at man kan overføre en justeringsforpliktelse fra en kompensasjonsberettiget til en avgiftspliktig virksomhet. Tilsvarende gjelder motsatt vei, jf. mval. § 9–3–2 (3).

Vi kan tenke oss at kommunen har krevd kompensasjon for 10 mill. ved anlegg av avfallsdeponiet. Ved salg av tomten til A AS pr. 1. januar i år tre, ville man kunne overført justeringsforpliktelsen på 8 mill. (8/10-deler) til A AS. Dette ifølge uttalelsen fra Skattedirektoratet.

Dersom kommunen som et alternativ til å selge tomten på avfallsdeponiet, fra samme tidspunkt hadde valgt å ta i bruk tomten for bygging av nytt kontorbygg for vann og avløpsenheten, så ville dette gitt et helt annet resultat, dersom man skal legge Skatt Øst sin forståelse til grunn. Kommunen måtte tilbakeført 1 million pr. år (til sammen 8 mill.) for den resterende delen av justeringsperioden, mens Vann- og avløpsenheten på sin side ville oppnådd en justeringsrett på 1 mill. pr. år for den resterende delen av justeringsperioden.

Jeg har vanskelig for å se at lovgivers intensjon har vært at overføring mellom kompensasjonsberettiget og fradragberettiget bruk innenfor samme kommune skal behandles slik Skatt Øst hevder. Et slik syn vil være konkurransevridende i forhold til kommunesektoren. Det bemerkes for øvrig at Skatt Øst i brevet fra april 2011 viser til at Skattedirektoratet arbeider med en melding hvor denne problemstillingen vil bli nevnt. Så vidt vites, er det pr. dags dato ikke utgitt noen melding som gir sin tilslutning til skattekontorets syn.

25 Mval. § 9–2 (1).

26 Mval. § 9–2 (2).

27 Kompensasjonsloven § 16.

28 Revisjon og Regnskap 2/13.

29 Brev av 15. april 2011.

30 Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 25. august 2011.