

Merverdiavgifts-kompensasjon for rus- og psykiatriboliger

Skattemyndighetene har gjennomgående nektet kommunene MVA-kompensasjon for såkalte rus- og psykiatriboliger. Det er flere forhold som kan tilsi at denne praksisen har vært for streng.



Advokat
Oddgeir Wiig
Fast advokat i Advokatfirmaet PwC

MVA-kompensasjon for boliger med helseformål eller sosiale formål

Hovedregel og unntak

Utgangspunkt og hovedregel er at kompensasjon ytes ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende,¹ og bare i den utstrekning at anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.²

Det ytes ikke kompensasjon for MVA på anskaffelser som skal dekke boligbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer.³

Videre gis det ikke kompensasjon for MVA på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.⁴ Bakgrunnen for dette er konkurransehensyn. Omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra loven.⁵ Det er imidlertid mulighet for å oppnå fradrag for inngående MVA gjennom ordningen med frivillig registrering i den grad det skjer utleie til avgifts-

Kompensasjonsordningen

Kommunesektoren er i all hovedsak utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at kommunene ikke får fradrag for inngående MVA på sine innkjøp. Dermed har kommunene et incentiv til å produsere varer og tjenester selv fremfor å kjøpe fra private. Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.¹ (kompl.) gir kommunene rett til MVA-kompensasjon og motvirker konkurransevridningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Dette formålet kommer klart til uttrykk i lovens forarbeider og er også nedfelt i kompl. § 1.

¹ Lov av 12. desember 2003 nr. 108.

registrert virksomhet eller offentlige kompensasjonssubjekter, men utleie til andre gir ikke fradragsrett.

Dersom kommunene skulle oppnådd full MVA-kompensasjon ved utleie til andre, ville dette medført en uakseptabel konkurransevridning. Dette er bakgrunnen for unntaket i kompl. § 4 annet ledd nr. 3 om at det ikke ytes kompensasjon for MVA på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.

Kommuner vil likevel ha rett til kompensasjon for MVA på anskaffelser til boliger med helseformål og sosiale formål, og for fellesanlegg i tilknytning til slike boliger.⁶ Selv om MVA-kompensasjon for slike boliger vil gi kom-

munene en konkurransefordel i forhold til private ikke-avgiftspliktige virksomheter, så har lovgiver likevel valgt å gi kommunene rett til kompensasjon for MVA på anskaffelser til boliger med helseformål og sosiale formål.⁷

Hva som menes med boliger med helseformål og sosiale formål

Hva som kvalifiserer som boliger med helseformål eller sosiale formål, er nærmere presisert i kompensasjonsforskriftens § 7 som har følgende ordlyd:

«Som bolig med helseformål eller sosialt formål etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 4 tredje ledd anses boliger

¹ Kompl. § 3 første ledd.

² Kompl. § 4 første ledd.

³ Jf. kompl. § 4 annet ledd nr. 2, jf. mval § 8-3 første ledd bokstav g.

⁴ Jf. kompl. § 4 annet ledd nr. 3.

⁵ Jf. mval. § 3-11 første ledd.

⁶ Jf. kompl. 4 tredje ledd.

⁷ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) punkt 20.8.3.

særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger.

Boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne anses ikke som boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til slike boliger. Det ytes likevel kompensasjon for utleie av personalbase når den er til bruk i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester.» (vår understreking).

Ut fra ordlyden kan det utledes to vilkår som begge må være oppfylt for at kompensasjon på anskaffelser til omsorgsboliger skal gis:

1. Boligene må være særskilt tilrettelagte for helseformål eller sosiale formål.
2. De særskilte boligene må faktisk benyttes til helseformål eller sosiale formål.

Vilkåret om at boligene må være særskilt tilrettelagte

I henhold til kompensasjonsforskriftens § 7 første ledd er boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning spesifikt angitt som boliger som er særskilt tilrettelagte for helseformål eller sosiale formål. I forhold til vilkåret om særskilt tilrettelegging er det normalt tilstrekkelig å fremlegge dokumentasjon på at de aktuelle boligene er oppført i tråd med vilkårene for investeringstilskudd for omsorgsboliger fra Husbanken.

Dersom den aktuelle boligen ikke oppfyller Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger, er det likevel ikke utelukket at boligen kvalifiserer til kompensasjon – gitt at den fysiske tilretteleggingen av boligen og andre forhold tilsier at vilkåret om særskilt tilrettelegging er oppfylt.⁸ Finansdepartementet har i den forbindelse uttalt:⁹

«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.»

Hvorvidt de fysiske forhold ved boligen og/eller andre forhold tilsier at boligen oppfyller vilkåret om særskilt tilrettelegging, vil bero på en helhetsvurdering.

Må faktisk benyttes til helseformål eller sosiale formål

Når det gjelder vilkåret om at boligene faktisk må benyttes til helse- eller sosiale formål, kan ikke dette direkte utledes av ordlyden i kompl. § 4 tredje ledd eller kompensasjonsforskriftens § 7. Vilkåret fremgår forutsetningsvis av forskriftens § 7 annet ledd om at boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne, ikke anses som boliger med helseformål eller sosiale formål. Videre må også ordlyden i lov og forskrift leses i lys av de grunnleggende hensynene bak kompensasjonsregelverket, herunder hensynet til å unngå konkurransevridning. Dersom boligene benyttes til andre formål enn helseformål og sosiale formål, ville man risikert at kommunen fikk en konkurransefordel i forhold til private utleiere ved utleie på det kommersielle markedet. Et krav om faktisk bruk til helseformål og sosiale formål er også i overensstemmelse med Finansdepartementets fortolkningsuttalelse¹⁰ hvor det heter:

«For å omfattes av kompensasjonsordningen, er det krav om at boligen faktisk også brukes som en bolig med helse- eller sosiale formål.»

Dette er fulgt opp i Skattedirektoratets uttalelse av 13. januar 2012¹¹ hvor det er lagt til grunn at det er en forutsetning at boligen skal brukes til helse- eller sosiale formål:

«Det er imidlertid forutsett at boligene brukes til helse- eller sosiale formål. Det vil si at det har vært en behovsprøving for de som bor der i den forstand at det er den særskilte tilretteleggingen som gjør at de har innvilget boligen. Det er dette vi oppfatter at Finansdepartementet sikter til når de viser til at den særskilt tilrettelagte boligen faktisk også brukes som en bolig med helse- eller sosiale formål. Det er nødvendig at de har en slik bolig i stedet for en vanlig bolig».

Det presiseres likevel at det ikke er et krav om at beboeren er innvilget lovpålagte hjemmebaserte helse- eller sosialtjenester – selv om dette ofte vil være tilfellet.

Tilleggsvilkår for private virksomheter

I tillegg til kommuner, vil også private virksomheter kunne oppnå MVA-kompensasjon forutsatt at de produserer helse- og omsorgstjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov.¹² Som følge av resultatet i Alta-dommen¹³ er det lagt til grunn at private virksomheter som står for utleie av særskilt tilrettelagte boliger for heldøgns omsorg og pleie, vil være omfattet av kompensasjonsordningen når utleien skjer i et samvirke med kommunen. Produksjonen av boelementet for beboere som har behov for heldøgns omsorg og pleie, kan derfor gi grunnlag for kompensasjon. Den private virksomheten trenger derfor ikke selv yte tjenestene med heldøgns omsorg og pleie – det er til-

8 Presisert i Skattedirektoratets uttalelse av 11. februar 2014 (UTV 2014-107), jf. uttrykket «herunder».

9 Fortolkningsuttalelse 2. mars 2004 pkt. 3.4 (UFIN-2004-26A).

10 2. mars 2004 pkt. 3.4 siste avsnitt.

11 USKD 2012-57, samt også i uttalelse av 13. mars 2013 (USKD-2013-13).

12 Kompl § 2 første ledd bokstav c.

13 Rt. 2010 side 226.

strekkelig at kommunen yter disse tjenestene.¹⁴

Særlig om rus- og psykiatriboliger

Uavhengig av om det er kommunen eller private som leier ut boliger, så har Skattedirektoratet lagt til grunn at såkalte «psykiatriboliger» og «boliger for rusmisbrukere» faller utenfor kompensasjonsordningen. Dette begrunnes med at utleie til denne brukergruppen vil kunne skje fra hvilken som helst bolig, og at det derfor ikke dreier seg om en særskilt tilrettelagt bolig. Om dette uttaler Skattedirektoratet:¹⁵

«Det dreier seg ikke om en særskilt tilrettelagt bolig pga. alder og funksjonsnedsettelse hos beboer. Dette er uttrykt slik i forarbeidene til kompensasjonsloven, Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) punkt 20.10 side 156, sitat: «For visse tjenestetilbud på dette området vil kompensasjonsordningen likevel gjelde. Dette gjelder omsorgsboliger og tilrettede boliger for personer med funksjonsnedsettelse». Beboere som mottar oppfølgingstjenester pga. rus og psykiatri, kan derimot i tillegg ha medfødte fysiske funksjonsnedsettelse eller utviklet slike funksjonsnedsettelse som medfører at de må ha særskilt tilrettelagt bolig fremfor vanlig bolig for å kunne bo i sitt hjem.»

Direktoratet synes her å oppstille et vilkår om at beboeren må ha en fysisk funksjonsnedsettelse for at boligen skal anses som særskilt tilrettelagt. Det er, etter mitt syn, ikke mulig å utlede et slikt vilkår ut fra det foreliggende rettskildematerialet. Det er ingenting ved ordlyden i kompl. § 4 tredje ledd eller kompensasjonsforskriftens § 7 som tilsier at det er et vilkår om fysiske funksjonsnedsettelse. Snarere tvert om. Av ordlyden i forskriftens § 7 fremgår det at boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger, vil oppfylle vilkåret om særskilt tilrettelegging. Det følger av Husbankens veileder for søknads-

prosess og bruk av investeringstilskudd, under punkt 1, at personer med «rusproblemer, eller psykiske lidelser og sosiale problemer» nettopp må være målgruppen for å få innvilget investeringstilskudd.

Videre er det slik at lovforarbeidene¹⁶ kun bruker uttrykket «funksjonsnedsettelse». Innenfor fagterminologien benytter man psykiske funksjonsnedsettelse i samme grad som fysiske plager. Det fremkommer ingen steder i lovens forarbeider at begrepsbruken *funksjonsnedsettelse* skal forstås på en annen og snevrere måte enn det som er tilfellet i vanlig fagterminologi.

Lovens forarbeider tilsier således – i tråd med lovens ordlyd – at også utleie til personer med psykiske lidelser innebærer bruk til helseformål og sosiale formål som omfattes av kompensasjonsordningen.

Dette er også lagt til grunn av Finansdepartementet i forbindelse med statsbudsjettet for 2018¹⁷ hvor det heter:

«Departementet finner grunn til å klargjøre at det er krav om funksjonsnedsettelse som nødvendiggjør en særskilt tilrettelegging av boligen. Ut fra foreliggende rettskilde-materiale må det etter departementets mening legges til grunn at det ikke skiller mellom ulike funksjonsnedsettelse. Dette betyr at både fysiske, psykiske og kognitive funksjonsnedsettelse vil kunne omfattes. Når det gjelder krav som stilles til boligen, kan dette være fysisk tilrettelegging av boligen. Det kan videre være tale om tilrettelegginger i form av at bolig er tilknyttet personalbase for å yte helse- og omsorgstjenester som avhjelper beboers funksjonsnedsettelse.

Dette innebærer etter departementets mening at særskilt tilrettede boliger for personer med funksjonsnedsettelse som følge av for eksempel psykiske lidelser vil kunne være kompensasjonsberettiget.»

I etterkant av departementets klargjøring, har direktoratet innarbeidet endringer i sine kommentarer til den siste utgaven av Merverdiavgiftshåndboken¹⁸ hvor det heter:

«Beboere som mottar oppfølgingstjenester pga. rus/psykiatri kan derimot i tillegg ha medfødte fysiske funksjonsnedsettelse eller utviklet slike funksjonsnedsettelse som medfører at de må ha en særskilt tilrettelagt bolig fremfor vanlig bolig for å kunne bo i sitt eget hjem. Det sentrale er altså hvilke tjenester beboer mottar, hva tjenestene er innrettet mot. Eksempelvis omsorgstjenester innrettet mot bevegelsehemning eller kognitiv svikt hos beboer som følge av psykisk sykdom, er noe annet enn alminnelige miljøoppfølgingstjenester, selv om også sistnevnte eventuelt skjer fra en tilliggende base.»

Det kan etter dette synes som om direktoratet her nøyer seg med å presisere at det ikke gis kompensasjon for boliger hvor beboere kun mottar alminnelige miljøoppfølgingstjenester. Dette var etter mitt syn rimelig opplagt også før Finansdepartementets klargjøring, ettersom slike beboere normalt vil kunne motta slike miljøoppfølgings-tjenester uten at dette nødvendiggjør en særskilt tilrettelegging av boligen.

Direktoratets uttalelse om at beboere som mottar oppfølgingstjenester på grunn av rus/psykiatri i tillegg kan ha medfødte *fysiske* funksjonsnedsettelse eller utviklet slike funksjonsnedsettelse som medfører behov for særskilt tilrettelegging, kan tyde på at direktoratet fremdeles oppstiller et vilkår om fysisk funksjonsnedsettelse. Etter departementets klargjøring må det være rimelig klart at psykiske lidelser *alene* kun vil anses som en funksjonsnedsettelse som gir kompensasjonsrett – forutsatt at den psykiske lidelsen nødvendiggjør tildeling av den særskilt tilrettede boligen.

Direktoratet viser i tillegg til konkurransehensyn som begrunnelse for at

14 Skattedirektoratets fellesskriv av 7. juni 2010, og Skattedirektoratets melding 2011-15 nr. 4.

15 Merverdiavgiftshåndboken 13. utg. 2017 side 1032.

16 Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 20.10 side 156.

17 Prop 1 LS punkt 38.2.

18 14. utg. 2018 side 1017.

adgangen til MVA-kompensasjon er begrenset til boliger som er særskilt tilrettelagt.¹⁹ Dersom kommunene hadde vært kompensasjonsberettiget for boliger – selv om disse brukes til et sosialt formål – så vil dette innebære en konkurranseulempe for private utleiende i boligmarkedet som ikke mottar kompensasjon. Dette er selvsagt et viktig moment ved vurderingen av om kommunene har rett til MVA-kompensasjon for den aktuelle boligen, men i tvilstilfeller må det, etter mitt syn, også vektlegges at lovgiver valgte å innføre bestemmelsen i kompl. § 4 tredje ledd selv om man var klar over at dette ville kunne lede til noe forskjellsbehandling mot private aktører.²⁰

Videre begrenses også forskjellsbehandlingen ved at private utleiende vil kunne ha rett til kompensasjon, forut-

satt at de leier ut boliger til beboere som har behov for lovpålagt heldøgns omsorg og pleie. Eventuelt at den private virksomheten oppnår fradrag for inngående MVA gjennom ordningen med frivillig registrering ved utleie av den særskilt tilrettelagte boligen til kommunen som igjen fremleier til brukeren. I et slikt tilfelle vil det ikke være krav om at beboeren er innvilget lovpålagte hjemmehørende helse- og sosialtjenester.²¹

Oppsummering

Dersom en bolig er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, og faktisk benyttes til slike formål, så vil utleie av slik bolig være kompensasjonsberettiget. Et krav om fysisk funksjonsnedsettelse hos bruker kan verken utledes av lov eller forskrift,

eller uttalelser i forarbeidene. Psykiske og kognitive funksjonsnedsettelse vil alene kvalifisere for kompensasjonsrett – forutsatt at den psykiske lidelsen nødvendiggjør tildeling av den særskilt tilrettelagte boligen.

Flere kommuner har i de senere årene fått krav om tilbakebetaling av tidligere utbetalt kompensasjon knyttet til oppføring og drift av såkalte rus- og psykiatriboliger. På bakgrunn av Finansdepartementets klargjøring bør flere kommuner vurdere å begjære gjenåpning av gamle saker med anmodning om at skattekontoret foretar en fornyet vurdering. Forutsatt at kompensasjonskravet opprinnelig er innsendt innenfor fristen i kompl. § 10, skal avgiftsmyndighetene inntil videre ikke påberope seg foreldelse.²²

¹⁹ Merverdiavgiftshåndboken 14. utg. 2018 side 1016.
²⁰ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 20.8.3.

²¹ Lov om merverdiavgift § 2-3 første ledd, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 første ledd, Skattedirektoratets uttalelse av 13. januar 2012.

²² Skattedirektoratets uttalelse av 16. februar 2012 (UTV-2012-284).

Del II: Skattemessig hjemsted for selskaper

Nytt hjemmehørende-begrep for selskaper

I artikkelen analyserer vi den nye definisjonen av hjemmehørendebegrepet for selskaper. I denne del II av artikkelen omtales ledelsesregelens formål og innhold. Vi redegjør også for regelens anvendelse på fire praktiske typetilfeller, dvs. ledelse i utlandet, ledelse i Norge, delt ledelse og fragmentert ledelse.



Advokat
Andreas Bullen (Phd)
Wiersholm



Advokat og statsautorisert revisor
Henrik Brødholt
Wiersholm

I del I av artikkelen omtalte vi stiftelsesregelen og skatteavtaleunntaket. Vi redegjorde for formålet med og innholdet i hver av reglene, og tok opp særlige tolkingsspørsmål knyttet til hver av reglene.

1. Ledelsesregelen: Selskap stiftet iht. utenlandsk selskapsrett

1.1 Innledning

Ledelsesregelen følger av nye sktl. § 2–2(7)(b), som fastslår følgende:

«Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper mv. som (...) har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge,