

Mva-kompensasjon for private skoler

Finansdepartementet skal se nærmere på regelverket om mva-kompensasjon for private aktører i undervisningssektoren. Det er da viktig ikke å glemme at kompensasjonsloven er gitt for å motvirke konkurranseulempen og at den utelukkende er gitt av hensyn til de private aktørene.



Advokat
Erlend Øen
Guide Advokat

I forbindelse med lovarbeidet kan det være ønskelig å gjøre forenklinger av lovteksten. Hensynet til forenklinger må imidlertid ikke overskygge at loven skal motvirke konkurranseulempen.

Det var i forbindelse med fremleggelsen av forslaget til statsbudsjett nå i høst at Finansdepartementet informerte om at det tar sikte på å se nærmere på regelverket om mva-kompensasjon for private aktører i undervisningssektoren.¹ Det bebudede lovendringsarbeidet skjer i kjølvannet av Høyesteretts dom fra 19. desember 2019.²

Det vil bli en vanskelig balansegang å utforme nye lovbestemmelser som både ivaretar kompensasjonslovens formål og samtidig gir en praktikabel regel for forvaltningen. Kompensasjonsloven er i seg selv til dels komplisert. Når loven reparerer én konkurranseulempen, skaper den gjerne nye ulemper og ikke minst oppstår vanskelige avgrensingsproblemer.

Lov om kompensasjon for mva for kommuner og fylkeskommuner mv. er kortfattet, den inneholder bare 13 aktive paragrafer. Den er samtidig rela-

tivt komplisert – særlig på grunn av hvordan denne loven skal «finne sin plass» i merverdiavgiftssystemet ellers, og ikke minst på grunn av at loven har litt ulike formål som skal ivaretas.

Formålet

Formålet med kompensasjonsloven, jf. § 1, er «å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet». Dette sikres først og fremst ved at kommuner og fylkeskommuner har kompensasjonsrett. Kommunal kompensasjon skaper imidlertid noen «nye» konkurransevridninger. For også å motvirke disse ulempene er det nødvendig at visse private aktører har kompensasjonsrett.

Et hovedpoeng er altså at kompensasjonsloven er gitt for å motvirke konkurranseulempen og er utelukkende gitt av hensyn til de private aktørene.

Formålet med kompensasjonsloven er altså *ikke* å redusere kostnadene i kommunene, men utelukkende å avdempe ulemper for konkurransen i markedet. Selv om det primært er kommunene og fylkeskommunene som konkret mottar kompensasjon, er loven dermed utelukkende gitt av hensyn til de private aktørene. Mange leverandører til kommuner og fylkeskommuner ville være sjanseløse i konkurranse mot kommunenes avgiftsfrie egenproduksjon når de selv må legge 25 % mva på toppen av sitt vederlag.

Kompensasjonsloven er en del av det samlede «merverdiavgiftssystemet», men er samtidig en spesialregulering. Der merverdiavgiftslovens hovedformål er «fiskalt» – altså å skaffe staten inntekter, er kompensasjonslovens hensikt som nevnt å motvirke konkurranseulempen som merverdiavgiftssystemet skaper.

Formålet med kompensasjonsretten fremmes ved å ivareta tre hensyn:

1. Å likestille mva-belastningen ved innkjøpte avgiftspliktige tjenester med kommunal egenproduksjon
 - derfor har kommuner og fylkeskommuner kompensasjonsrett
2. Å likestille mva-belastningen ved kommunale eksterne innkjøp av mva-unntatte tjenester med kommunal egenproduksjon
 - når kommunen har kompensasjon, også ved produksjon av mva-unntatte tjenester, må også private leverandører av mva-unntatte tjenester til kommunen ha kompensasjonsrett
3. Å likestille konkurransevilkårene for private mva-unntatte tjenester som konkurrerer med kommunale tjenester direkte i markedet
 - når kommunen har kompensasjonsrett, også ved produksjon av mva-unntatte tjenester, må også private aktører som tilbyr mva-unntatte tjenester i konkurranse med kommunen i markedet ha kompensasjon

¹ mva kompensasjonsloven (LOV-2003-12-12-108) § 2, 1. ledd bokstav c).

² HR-2019-2391-A.

Hensyn 1 – utjevne konkurranse mellom kommunal egenproduksjon og eksterne kjøp

Kompensasjonsloven er vedtatt for i økt grad å likestille mva-kostnaden med kommuners anskaffelse av varer/tjenester fra private leverandører med kommunal egenproduksjon. Kommunal egenproduksjon utløser ikke mva. Uten kommunal kompensasjon blir det vanskelig for eksterne leverandører å konkurrere med kommunal egenproduksjon, fordi eksterne leverandører regelmessig legger 25 % mva på sin faktura. Uten kompensasjon vil derfor kommunal egenproduksjon ved egne ansatte normalt være billigere for kommunene, enn innkjøp fra eksterne leverandører.

Dette gjelder de fleste anskaffelser hos avgiftspliktige leverandører. Hovedbestemmelsene i kompensasjonsloven fungerer godt for å redusere mva som en hindring for private innkjøp/konkurranseutsetting i kommunene.

Hensyn 2 – utjevne konkurranse mellom kommunal egenproduksjon og kommunale kjøp

En privat virksomhet som leverer en «mva-unntatt» vare/tjeneste vil ikke ha fradragrett etter merverdiavgiftsloven. Dersom denne private aktøren leverer varer/tjenester til en kommune eller fylkeskommune som har kompensasjonsrett, får den private en konkurranseulempe. Det er dermed nettopp fordi kommunal egenproduksjon som hovedregel har kompensasjonsrett at denne «nye» konkurranseulempen vil oppstå. Unntatte leverandører er blant annet tjenesteytere innen helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester, jf. unntakene etter mval. § 3–2, § 3–4 og § 3–5.

Den private leverandøren av mva-unntatte tjenester får mva som en tilleggs-kostnad, som den kommunale egenproduksjonen ikke har. Dermed ville den private aktøren sitt vederlag også måtte omfatte en «innlåst» mva-kostnad tilsvarende det ikke-fradragførte mva-beløpet som er knyttet til den private aktørens anskaffelser. Siden den private aktøren selger mva-unntatte

tatte tjenester, vil aktuell mva-kostnad ikke kunne synliggjøres for fradrag/kompensasjon hos kjøper. Ved kompensasjonslovens likestilling av private og kommunale aktører innen helse, undervisning mv. øker mulighetene for private aktører til å konkurrere med offentlig egenproduksjon på like vilkår.

Hensyn 3 – utjevne konkurranse mellom privat aktør som konkurrerer med kommunal leverandør

Når en kommunal produsent av en mva-unntatt tjeneste har rett til kompensasjon, vil dette naturligvis også gi en konkurranseulempe for en privat aktør som leverer en tilsvarende tjeneste i direkte konkurranse med en kommunal tjenestetilbyder. Konkurranseulempene for de private aktørene vil også kunne hindre nyetableringer og utvikling av markedstilbudet.

Dette er tilfellet f.eks. når en skole leverer undervisning til barn og unge. Hvis borgerne kan velge mellom et kommunalt/fylkeskommunalt tilbud eller et privat tilbud, har den private tilbyderen en ulempe dersom denne ikke får kompensasjonsrett for mva på samme måte som den kommunale aktøren har.

Avgrensningskriterier

Det er disse konkurranseulempene kompensasjonsloven skal motvirke. De to sistnevnte hensynene er årsaken til at også private produsenter av mva-unntatte tjenester, som ofte konkurrerer mot eller leverer til kommuner og fylkeskommuner, har kompensasjonsrett.

Avgrensingen er i dag formulert slik at private har kompensasjonsrett innenfor begrensede felt: helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester. Innenfor disse feltene er kompensasjonsretten videre begrenset til private aktører som produserer tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt ved lov å utføre.

Dette avgrensningskriteriet har vist seg komplisert å håndtere. Til sammenligning er det enklere å vurdere kompensasjonsforhold for eksempel for barnehager etter kompensasjonslovens § 2, 1. ledd bokstav d). Her er vilkåret at det foreligger godkjenning etter angitt regel i barnehageloven. Kontroll av om barnehagene har eller ikke har korrekt godkjenning, er enkel å gjennomføre for avgiftsforvaltningen.

Høyesterett om «pålagt å utføre ved lov»

Høyesterett vurderte i desember 2019 hva som ligger i det vanskelige kriteriet: «*pålagt å utføre ved lov*» i forhold til private tjenesteprodusenters rett til kompensasjon av merverdiavgift. Jeg kommenterte denne dommen i en artikkel i Revisjon og Regnskap 2/2020, s. 61 flg.³ I korthet forstår Høyesterett kriteriet «*pålagt å utføre ved lov*», slik at en blant annet må foreta en *innholdsmessig* sammenligning; de tjenestene den private produserer må sammenlignes med de tjenestene kommunen eller fylkeskommunen er pålagt ved lov å tilby.

Den forståelsen som Høyesterett la til grunn peker dermed på at avgiftsforvaltningen må foreta en vurdering av kommunens eller fylkeskommunens plikt etter særlovgivning mv. innenfor det aktuelle feltet. Dette kan være komplisert og arbeidskrevende – både for avgiftsforvaltningen, og for den private tjenesteyteren som søker avklaring på sin egen stilling i forhold til kompensasjonsrett.

Kompensasjonsrett for privat videregående skole

Den konkrete saken fra Høyesterett gjelder en privat videregående skole. Høyesterett la til grunn at en detaljert og spesifikk angivelse av fylkeskommunens plikter er definert av skoleplanverk mv. Den private tilbudet sammenlignes innholdsmessig med dette. Høyesterett utelukker likevel ikke at skoler godkjent som privatskoler mv. etter forvaltningspraksis kan kreve kompensasjon selv om private skoler

³ Artikkelforfatteren representerte den private part i saken for Høyesterett.

oftest følger alternativ pedagogikk e.l., og dermed regelmessig avviker fra offentlige læreplaner mv.

Som nevnt er det enklere, blant annet for skatteforvaltningen, å kunne lene seg på en faginstans sin godkjenning av den private aktøren. Avgiftsforvaltningen kan for eksempel lett og objektivt slå fast om en privat barnehage er godkjent eller ikke. Den innholdsmessige og kvalitative vurderingen av ytelsens innhold gjøres da av en instans som presumptivt har nødvendig fagkompetanse på det aktuelle fagområdet.

Utforming av regelverk

En forenkling av avgrensningskriteriet i kompensasjonsloven kan tenkes ved å knytte kompensasjon for undervis-

ningsaktører til konkrete godkjenningsordninger. Tilsvarende presiseringer kan nok også tenkes på når det gjelder de andre aktuelle feltene, som helse- og omsorgstjenester eller sosiale tjenester.

Ved avgrensning er det imidlertid viktig å sikre at ikke hensynet til forenkling går ut over de viktige konkurransehensynene som kompensasjonsloven skal ivareta.

Formålet med loven er som nevnt å skjerme den private aktøren mot konkurranseulemper som skyldes merverdiavgiftssystemet. Avgrensningskriteriet må derfor utformes slik at man kan identifisere private aktører som leverer undervisningstjenester i konkurranse med kommunale eller fylkeskommunale aktører. Fokus bør etter min vurdering knyttes til den tjenesten

borgeren – eleven – oppnår ved tjenesten mer enn hvordan tjenesteoppgaven konkret løses. For eksempel viser Høyesterett til at ett nødvendig kriterium normalt bør være at skolen har eksamensrett, slik at eleven etter å ha mottatt tjenesten stilles i samme situasjon som om eleven hadde valgt det kommunale tilbudet.

Relevante konkurransesituasjoner bør identifiseres ut fra hvordan tilbudet fremstår for brukeren. Dersom regelverket kan forenkles ved for eksempel å knytte kriteriet til konkrete godkjenninger e.l., bør derfor kompensasjonsloven ev. i tillegg til dette også sikre kompensasjonsrett for aktører som – sett fra elevens ståsted – leverer et fullgodt selvstendig alternativ til den offentlige tjenesten.

Kompensasjon av minoritetsaksjonærer ved konsernbidrag



Advokat
Camilla Fingarsen
Senior manager i Advokatfirmaet PwC



Advokat
Lars Erik Bye
Direktør Advokatfirmaet PwC

Likebehandlingsprinsippet tilsier at minoritetsaksjonær skal kompenseres når det avgis konsernbidrag til majoritetsaksjonær. I artikkelen ser vi på hvordan kompensasjonen til minoritetsaksjonær bør beregnes i ulike tilfeller slik at minoritetsvernet ikke krenkes.

I skattekonsern med minoritetsaksjonærer vil majoritetsaksjonær ha mulighet til å overføre verdier til seg selv gjennom konsernbidrag, uten at minoritetsaksjonær i utgangspunktet kan forhindre dette. Dette nyanseres av aksjelovens regler om minoritetsvern, som innebærer at majoritetsaksjonær ikke kan oppnå en «urimelig fordel» på bekostning av minoritetsaksjonær. Dette likebehandlingsprinsippet tilsier at minoritetsaksjonær må kompenseres når det avgis konsernbidrag til majoritetsaksjonær.

Idet minoritetsaksjonær ikke kan motta konsernbidrag, kan det reises spørsmål om hvordan kompensasjonen skal utbetales – og beregnes. Konsernbidrag kan avgis og mottas med eller uten skatteeffekt, eller i kombinasjoner av dette (for eksempel sirkelkonsernbidrag). Dette vil ha innvirkning på nettoeffekten av konsernbidraget, og vil dermed også påvirke hva som kan anses som en rimelig kompensasjon til minoritetsaksjonær. I denne artikkelen vil vi vurdere hvordan kompensasjonen til minoritetsaksjonær bør bereg-