

Prosjektnummer 15404

Merverdiavgiftskompensasjon –  
vurdering av endret praksis i  
Skatteetaten





## **Forord**

*Vi har på oppdrag for KS gjennomført en kartlegging av kommunenes og Skatteetatens praksis for momskompensasjon på investeringer i kulturhus og kommunale boliger.*

*EY har med hjelp og informasjon fra flere casekommuner kartlagt kommunenes praksis. De aktuelle kommunene er anonymisert, men vi ønsker å takke dem for svært viktige bidrag underveis. Disse har vært helt nødvendige for innholdet i rapporten.*

*Vårt arbeid er gjennomført av et tverrfaglig team med komplementær kompetanse. Teamet har bestått av advokatfullmektig Kjetil Kühn Hansen, manager Hendrik Knipmeijer, executive director Trine Riis Groven har vært prosjektleder og advokat John Olav Auran ansvarlig partner. I tillegg har vi benyttet interne ekspertressurser i oppdraget.*

*Oppdraget for KS har skapt stort engasjement, og EY takker for et spennende oppdrag. Vi opplever at oppdraget har gitt nye perspektiver på kompleksiteten og de praktiske utfordringene knyttet til momskompensasjonsordningen.*

Larvik, 17. februar 2016



John Olav Auran  
Partner

## Innhold

	Side
1 Innledning.....	5
2 Sammendrag.....	6
3 Metode .....	8
3.1 Metode - rettsgrunnlag .....	8
3.2 Metode - økonomiske beregninger .....	8
4 Generelt om kompensasjonsordningen .....	12
4.1 Innledning.....	12
4.2 Formålet med kompensasjonsordningen.....	12
4.3 Historikk.....	13
4.4 Kort om gjeldende regelverk .....	14
5 Rettsgrunnlag - kommunale boliger .....	16
5.1 Lovtekst.....	16
5.2 Skatteetatens praksis.....	17
5.3 Vurderinger av Skatteetatens praksis .....	24
6 Rettsgrunnlag - konkurranseunntaket.....	26
6.1 Lovtekst.....	26
6.2 Skatteetatens praksis.....	26
6.3 Vurdering av Skatteetatens praksis .....	33
7 Økonomiske beregninger .....	35
7.1 Boliger til helseformål og sosiale formål .....	35
7.2 Kulturhus .....	39
7.3 Samlede økonomiske konsekvenser .....	41
8 Konsekvenser for kommunene og innbyggerne .....	42

## Figuroversikt

Figur 7-1 Brutto investeringsutgifter til kommunale boligformål, 2006-2015.....	35
Figur 7-2 Bruttoinvesteringer i kommunale boliger 2006–2015 fordelt på brukergruppe.....	37
Figur 7-3 Brutto investeringsutgifter til kommunale kultur- og idrettsbygg, 2008-2015.....	39
Figur 8-1 Eksempel på mulige konsekvenser av tilbakebetalingskrav.....	42

## Tabelloversikt

Tabell 5-1 Kategorisering av boliger. Kilde: SSB og egne vurderinger .....	22
Tabell 7-1 Kategorisering av boligtyper, antall boliger og vurdert kompensasjonsrett. ....	36
Tabell 7-2 Andel krevd momskompensasjon fordelt på boligkategori og oversikt over beregning av mulig momskompensasjonstap for kommunene innenfor kommunale boliger. ....	38
Tabell 7-3 – Oversikt over investeringer og merverdiavgiftsanslag knyttet til kulturhus. Alle tall i 1000 kroner. ....	40

# 1 Innledning

Den siste tiden har flere kommuner fått vedtak om store tilbakebetalingskrav som følge av for mye krevd momskompensasjon. Det har vært mye medieoppmerksomhet og henvendelser fra kommunene knyttet til Skatteetatens praktisering av regelverket for lov om momskompensasjon for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003, heretter kalt Kompensasjonsloven.

Oppmerksomheten i media har i hovedsak vært knyttet til investeringsutgifter i forbindelse med bygging av nye kulturhus. Både Kristiansand kommune og Stavanger kommune har mottatt betydelige tilbakebetalingskrav fra Skatteetaten begrunnet i for høye krav om momskompensasjon for disse byggene. Tilbakebetalingskrav av denne art og omfang har ikke vært praktisert tidligere til tross for at bestemmelsen det vises til (konkurransesunntaket) kom i 2008. Konkurransesunntaket omfatter langt flere elementer enn kulturhus, men i denne rapporten er det av hensyn til omfanget av vurderinger og data kun vurdert kulturhus og ikke idrettsbygg, havner e.l. Dette er gjort etter avtale med KS.

I tillegg er det i den senere tid også eksempler på at Skatteetaten har fremmet betydelige tilbakebetalingskrav knyttet til boliger til helseformål og sosiale formål. Disse sakene viser at kommunene legger til grunn at det foreligger rett til momskompensasjon for boliger i større grad enn hva Skatteetaten gjør.

Med bakgrunn i disse aktuelle sakene ønsket KS en nærmere vurdering av hvilke konsekvenser en slik innstrammet praktisering av regelverket kan få for kommunesektoren, og lyste derfor ut en konkurranse om dette. EY fikk oppdraget. KS ønsket at prosjektet skulle gi en vurdering av rettsgrunnlaget for skattedirektoratets lovfortolkningspraksis av momskompensasjon innenfor sentrale områder, samt en økonomisk analyse av konsekvensene. Prosjektet skulle spesielt se på boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, samt på problemstillinger innenfor kulturbygg.

Av hensyn til omfanget av vurderinger og den begrensede økonomiske rammen er beregningene gjort ved hjelp av casekommuner og lagt på et overordnet nivå. Det har innenfor rammen ikke vært anledning til å gjøre særskilte vurderinger på alle nye kulturhus eller boliger.

Rapporten er bygget opp med et kort sammendrag innledningsvis. Deretter følger metodebeskrivelse før vi i hoveddelen legger frem en vurdering av rettsgrunnlaget og praktisering i kapittel 4 - 6. I kapittel 7 fremstilles økonomiske beregninger basert på rettsvurderinger fra kapittel 4-6. Rapporten avsluttes med en overordnet beskrivelse av antatte konsekvenser for kommunene og innbyggerne.

## 2 Sammendrag

Kommuner og fylkeskommuner har rett til kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester (momskompensasjon). Det finnes enkelte unntak fra denne retten. Regelverket er komplekst og Skatteetatens praktisering den senere tid viser at kommunene og Skatteetaten på visse områder tolker regelverket ulikt.

Forskjellene i praktisering av regelverket er særlig tydelig innenfor kommunale boliger og kommunale kulturhus. For kommunale boliger er hovedutfordringen å forstå hvordan regelverket skal anvendes ved oppføring, drift og vedlikehold av de ulike boligtypene. For kommunale kulturhus er hovedutfordringen å praktisere det såkalte konkurranseunntaket og tolke innholdet i begrepet «økonomisk aktivitet i konkurranse med andre». Konkurranseunntaket trådte i kraft i 2008 etter at en ESA-dom fastslo at kompensasjonsordningen for visse deler var i strid med EØS-avtalens forbud mot statsstøtte. Konkurranseunntaket skulle derfor forhindre at kommuner får økonomiske fordeler som private aktører ikke har.

EY har derfor på oppdrag for KS foretatt en vurdering av rettsgrunnlaget for Skatteetatens lovfortolkningspraksis av momskompensasjon innenfor kommunale boliger og kommunale kulturhus. Det er også foretatt en overordnet økonomisk analyse av konsekvensene. Det er benyttet casestudier av norske kommuner i vurderinger og analyser.

Skatteetaten praktiserer at det gis momskompensasjon for kommunale boliger som er fysisk tilrettelagt for beboere med behov for slike tilpasninger på grunn av alder eller funksjonshemminger. Derimot viser undersøkelsene at Skatteetaten i all hovedsak *ikke* gir momskompensasjon for boliger som er tilrettelagt for sosiale formål.

En gjennomgang av casekommunenes praktisering av regelverket viser at kommunene tolker regelverket annerledes enn Skatteetaten. Kommunene krever momskompensasjon knyttet til flere kommunale boliger enn det Skatteetaten aksepterer. Dette gjelder i hovedsak boliger for beboere med rusmiddelmissbruk eller psykiske lidelser.

Skatteetaten krever også at kommunene skal dokumentere kompensasjonsretten ved hjelp av enkeltvedtak som viser at boligen er tildelt en bruker på grunn av alder eller funksjonsnedsettelse. Dette dokumentasjonskravet skaper store utfordringer for kommunene på grunn av lovpålagte taushetsregler.

Økonomiske beregninger viser at kommunene i Norge til sammen kan ha mottatt momskompensasjon på omkring 1,9 milliarder kroner knyttet til boliger som Skatteetaten ikke anser som kompensasjonsberettiget.

EY mener etter å ha vurdert rettskildene at Skatteetatens tolkning og praktisering av regelverket er for streng. I tillegg er Skatteetatens krav om dokumentasjon med enkeltvedtak svært vanskelig å praktisere for kommunene.

Den ulike forståelsen av konkurranseunntaket dreier seg i hovedsak om hva som skal regnes for å være i konkurranse med andre. Vedtakene fra Skatteetaten for kulturhusene i Kristiansand og Stavanger viser at Skatteetaten praktiserer konkurranseunntaket i kompensasjonsloven langt mer omfattende enn det kommunene legger til grunn. I de aktuelle sakene praktiserer Skatteetaten at det i all hovedsak ikke gis momskompensasjon for disse kulturhusene, mens casekommuners

praktisering av regelverket viser at kommunene krever momskompensasjon i langt større grad enn det Skatteetaten aksepterer.

Det er investert om lag 10 milliarder kroner i nye kommunale kulturhus siden 2008. Økonomiske beregninger viser at kommunene til sammen kan ha mottatt momskompensasjon på 1,3 - 1,4 milliarder kroner mer enn det Skatteetaten anser som kompensasjonsberettiget.

EYs vurdering er at Skatteetaten praktiserer konkurranseunntaket strengere enn det som ble lagt til grunn i beskrivelsen av unntakets økonomiske konsekvenser i lovens forarbeider. En vurdering av Skatteetatens praktisering av regelverket i forhold til ESAs praktisering, viser at Skatteetaten begrenser kommunenes rett til momskompensasjon i større grad enn ESA-avgjørelsen tilsier.

Til sammen tilsier dette et potensielt tilbakebetalingskrav for kommunene på mellom 3,2 og 3,3 milliarder kroner. Dette beløpet omfatter kun investeringer i kommunale boliger og kulturhus. Årlig momskompensasjon innenfor drift av de samme byggene kommer i tillegg og vil utgjøre betydelige beløp. I tillegg vil konkurranseunntaket helt eller delvis også omfatte drift og investering av blant annet svømmehaller, tannhelsetjeneste til voksne betalende kunder, asylmottak, leirskoler, elev-/studentkantiner, vederlagsfri fergetransport, småbåthavner, vederlagsfrie museer m.m. Det potensielle tapet for kommunene er derfor langt høyere enn 3,3 milliarder kroner.

## 3 Metode

I dette kapittelet beskrives kort metode, data- og informasjonskilder og forutsetninger for vurderinger og beregninger.

Det er foretatt følgende overordnede avgrensninger:

- Tema/grunnlag: Kommunale boliger og kommunale kulturhus
- Tidsavgrensning:
  - Regnskapsårene 2008-2015 for kulturhus
  - Regnskapsårene 2006-2015 for kommunale boliger
- Regnskapstall: Kun investeringsutgifter

### 3.1 Metode - rettsgrunnlag

I tråd med oppdragsbeskrivelsen er det foretatt en systematisk gjennomgang av regelverk og praksis knyttet til momskompensasjonsloven spesifikt innenfor kulturhus og kommunale boliger.

I gjennomgangen av kompensasjonsretten for boliger er det sett nærmere på lov og forskrift på rettsområdet og Skatteetatens praktisering av loven gjennom forvaltningspraksis og uttalelser. I fremstillingen er «kommunale boliger» avgrenset til boliger som eies av kommunen selv, og ikke av boligstiftelser eller aksjeselskaper.

I tillegg er det sett på momskompensasjon der kommunene driver økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget (konkurransesunntaket).

I gjennomgangen av avgrensningen av kompensasjonsretten for økonomisk aktivitet er det tatt utgangspunkt i Finansdepartementets og Skattedirektoratets avgjørelser og uttalelser om denne bestemmelsen i momskompensasjonsloven. Oppdraget er avgrenset til å gjelde Skatteetatens praktisering av regelverket knyttet til kommunale kulturhus.

Det er benyttet casestudier av enkeltkommuner som grunnlag for å sammenlikne kommunenes praksis med Skatteetatens praksis. De juridiske vurderingene i casekommunene ligger til grunn for tallgrunnlaget i de økonomiske beregningene.

### 3.2 Metode - økonomiske beregninger

Etter grundige vurderinger av tilgjengelige data i KOSTRA/SSB, muligheter for casestudier, intervjuer og spørreundersøkelser ble det konkludert med at en kombinasjon av casestudier og bruk av KOSTRA-data er den metoden som gir best grunnlag for beregninger innenfor det skisserte omfanget. For den enkelte kommune ville det være krevende å vurdere juridiske problemstillinger i en eventuell spørreundersøkelse. Derfor er casestudier benyttet.

I prinsippet kan skattekontorene velge å vurdere investeringer som er gjort ti år tilbake i tid. Dette gjelder for kommunale boliger med helse- og sosialformål og kulturhus. Når det gjelder kulturhus er beregningene foretatt for perioden 2008-2015 siden konkurranseunntaket trådte i kraft 1.januar 2008.



### 3.2.1 Datakilder

Følgende hovedkilder for beregninger er benyttet:

- KOSTRA (KOMmune-STat-RApportering)
- Data fra casekommuner

KOSTRA baseres på elektronisk innrapportering fra kommunene til SSB, samt på data fra en rekke andre kilder i og utenfor SSB. KOSTRA-publiseringen baseres i stor grad på kopling av data fra ulike kilder, som f.eks. regnskapsdata, tjeneste- og personelldata og befolkningsdata. KOSTRA skal gi styringsinformasjon om kommunal virksomhet. Informasjon om kommunale tjenester og bruk av ressurser på ulike tjenesteområder registreres og sammenstilles for å gi relevant informasjon til beslutningstakere og andre, både nasjonalt og lokalt. Informasjonen skal tjene som grunnlag for analyse, planlegging og styring, og herunder gi grunnlag for å vurdere om nasjonale mål oppnås. KOSTRA benyttes hyppig i forsknings- og utredningsrapporter og er en anerkjent kilde for data for kommunesektoren.

I tillegg er det benyttet 8 casekommuner som grunnlag for vurderinger og beregninger. Casekommunene innenfor boliger er valgt ut med målsetning om at utvalget skal være mest mulig representativt når det gjelder folketall og geografisk beliggenhet. Innenfor kulturhus er casekommunene valgt med bakgrunn i representative kulturhus hva gjelder investeringskostnad. Kommunene har bidratt med informasjon og data knyttet til de nevnte problemstillinger. Casekommunenes oversendte data for kulturhus og kommunale boliger har dannet grunnlaget for å vurdere forskjellene mellom Skatteetatens praksis og kommunenes oppfatning av regelverket. Oversendte regnskapstall gjør det mulig å foreta anslag som tallfester disse forskjellene. Casekommunene har dannet grunnlaget for å aggregere tall opp til nasjonalt nivå, dvs. å gjøre anslag for kommunesektoren samlet.

Det er innenfor kulturhusområdet også innhentet oversikt over nye kulturhus fra Norsk Kulturhusnettverk og Aftenposten.

### 3.2.2 Forutsetninger

Det har vært nødvendig å legge forutsetninger og forenklinger til grunn i beregningene. Dette gjelder både Skatteetatens fortolkninger, kommunenes fortolkninger og detaljnivå knyttet til beregningsmetode.

Følgende generelle forutsetninger er lagt til grunn:

- KOSTRA-tallene har god nok kvalitet til å gi grunnlagstall på et overordnet nivå. Manglende data fra enkeltkommuner forringer ikke kvaliteten i dataene vesentlig
- Der 2015 tall ikke foreligger i KOSTRA er 2015-nivå satt likt 2014-nivå
- På nasjonalt nivå tolker kommunene regelverket i all hovedsak på samme måte som casekommunene samlet. Det vil si at casekommunene er tilstrekkelig representative til å gi en god overordnet beregning av mulige samlede økonomiske konsekvenser

Følgende tilleggsforutsetninger er lagt til grunn knyttet til beregningene for kommunale boliger:

- Fordelingen av nyinnflyttede i de ulike boligkategoriene (boliger for flyktninger, brukere med andre problemer, brukere med psykiske lidelser, rusmiddelmissbrukere,

rusmiddelmissbrukere med en psykisk lidelse, behov for tilrettelagt bolig, og bolig uten behovsprøving) var ikke vesentlig annerledes i perioden 2006-2008 sammenliknet med perioden 2009-2015

- Fordelingen av nyinnflyttede i ulike kategorier kommunale boliger gjenspeiler *antallet* boliger i de ulike kategoriene og investeringene i de ulike kategoriene
- De ulike boligkategoriene benyttes i all hovedsak av den brukergruppen de er tiltenkt (dvs. at det er forutsatt at beboere i fysisk tilrettede boliger har et behov for denne tilretteleggingen, at beboere i flyktningeboliger er flyktninger, at beboere i boliger tilrettelagt for rusmiddelbrukere har behov for tilrettelegging for rusproblem osv.)
- Kommunale boliger er utleid (ikke utlån)
- Det er ikke betydelige forskjeller i investeringskostnader på de ulike boligtypene

Følgende tilleggsforutsetninger er lagt til grunn når det gjelder beregningene for kulturhus:

- Store kulturhus har i hovedsak samme bruk som andre store kulturhus
- Små og mellomstore kulturhus er i all hovedsak kommunale eller interkommunale (ikke aksjeselskap)

### 3.2.3 Boliger til helse- og sosialformål

For å muliggjøre en økonomisk beregning av Skatteetatens praksis er det foretatt en kategorisering av kommunale boliger.

Det er benyttet følgende fremgangsmåte:

- Vi har tatt utgangspunkt i KOSTRA-tall for bruttoinvesteringer til kommunale boligformål. Boliger som er lagt utenfor kommunen for eksempel i stiftelser er ikke medregnet.
- Kategorisering av boliger er foretatt basert på SSBs statistikk for tildelte kommunale boliger etter brukergruppe.
- Med utgangspunkt i den beregnede andelen boliger innenfor hver boligkategori, og de samlede investeringene i kommunale boliger, er kommunesektorens investeringskostnader for hver boligkategori i perioden 2006-2015 estimert.
- Gjennom casestudier av kommuner (anonymisert i denne rapporten) er det innhentet informasjon om:
  - De totale bruttoinvesteringene i de ulike boligkategoriene (i kroner)
  - Krevd momskompensasjon for investeringene innenfor de ulike boligkategoriene (i kroner)
- Mottatt data fra casekommunene er benyttet som grunnlag for å aggregere tall opp på nasjonalt nivå ved hjelp av KOSTRA-data.

Det er foretatt kontrollberegninger ved å sammenlikne aggregerte tall på overordnet nivå basert på tall fra KOSTRA og casekommunene

### 3.2.4 Kulturhus

Kommunene i datagrunnlaget er sortert i 2 kategorier som gjenspeiler kommunes investeringskostnader knyttet til kulturhus.

- Kulturhus med små og mellomstore investeringer (mindre enn 500 millioner kroner i brutto investeringskostnad)
- Kulturhus med store investeringer (mer enn 500 millioner kroner i brutto investeringskostnad)

Det er innhentet data fra flere casekommuner i de to kategoriene.

For casekommunene er det vurdert og beregnet hvor mye kommunene risikerer å måtte betale tilbake av allerede mottatt momskompensasjon, når vi legger Skattedirektoratets praksis i sakene i Kristiansand og Stavanger kommune til grunn. Deretter er det beregnet hvor stor prosentandel dette utgjør av casekommunenes totale investeringer basert på de to nevnte kategoriene. Denne prosentandelen er lagt til grunn for aggregering av tallene til nasjonalt nivå. Dette er gjort ved hjelp av en oversikt over alle landets nye kulturhus. Kilden for dette er sammensatt av data fra Norsk Kulturhusnettverk og Aftenposten.

## 4 Generelt om kompensasjonsordningen

I dette kapitlet redegjør vi for rettsgrunnlaget knyttet til de to hovedproblemstillingene i rapporten, dvs. kommunale boliger med helse og sosiale formål og kulturhus. Vi ser først generelt på momskompensasjonsordningen og bakgrunnen, formålet og historikken knyttet til denne. Deretter redegjør vi kort for gjeldende regelverk for henholdsvis boliger og kulturhus.

### 4.1 Innledning

Gjeldende kompensasjonsordning for merverdiavgift i kommunesektoren ble innført ved lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (heretter kalt momskompensasjonsordningen). Ordningen trådte i kraft 1. januar 2004 og erstattet den begrensede kompensasjonsordning fra 1995. I forskrift av 12. desember 2003 nr. 1566 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsforskriften) er det gitt utfyllende regler til kompensasjonsloven på flere områder.

Kompensasjonsordningen innebærer at kommunene får tilbakebetalt kostnader til merverdiavgiften på i utgangspunktet alle anskaffelser. Dette bidrar til å motvirke at merverdiavgiften skal danne et incentiv for at kommunen utfører oppgaver med egne ansatte fremfor å kjøpe tjenester fra andre tilbydere. For å motvirke ytterligere konkurransevridninger er også visse private virksomheter omfattet av kompensasjonsordningen.

For enkelte kostnader er det innført unntak slik at kommunen likevel ikke mottar momskompensasjon. Dette gjelder blant annet utleieboliger og når det drives en økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med andre. Det er tatt inn slike unntak for å forhindre at kommunene ved å motta kompensasjon skal komme i en bedre konkurransesituasjon enn private tilbydere ved levering av de samme ytelser.

Kompensasjonsordningen er finansiert av kommunesektoren selv ved at de statlige overføringene ble redusert tilsvarende forventede krav omfattet av kompensasjonsordningen. Ordningen er dermed ut fra sitt formål ikke noen støtteordning for kommunene. De private virksomhetene som omfattes av ordningen, finansierte i utgangspunktet også ordningen selv ved at de ble trukket i statlige overføringer.

### 4.2 Formålet med kompensasjonsordningen

Formålet med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridninger som kan oppstå som følge av merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften gjør at det kan oppstå konkurransevridning mellom kommunal egenproduksjon og kommunenes kjøp av varer og tjenester fra privat sektor.

Kommunenes virksomhet ligger i all hovedsak utenfor merverdiavgiftssystemet. Det innebærer at kommunen i all hovedsak ikke vil ha rett til fradrag for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Merverdiavgift på anskaffelser utgjør således en kostnad for kommunen. Det kan dermed oppstå konkurransevridning i tilfeller hvor kommunale og fylkeskommunale virksomheters egen fremstilling av varer eller tjenester skjer uten plikt til å beregne merverdiavgift, mens anskaffelse av en tilsvarende vare eller tjeneste fra private blir avgiftsbelagt.

Dette kan illustreres med et eksempel: En kommune som har en egen renholds-enhet som utfører alt renhold i kommunen setter dette ut på anbud. En privat aktør tilbyr å utføre dette for 100 000 + 25 000 i merverdiavgift. Dersom kommunens kostnad ved å utføre disse oppgavene i utgangspunktet er på 110 000, vil kommunens egenproduksjon være rimeligere enn tilbudet fra den private aktøren.

Ved at kommunale og fylkeskommunale institusjoner kan ha en økonomisk fordel av at tjenestene blir utført med egne ansatte i stedet for å kjøpe tjenestene fra registrerte næringsdrivende, kan merverdiavgiften også medføre at tjenesten ikke produseres mest mulig effektivt.

Gjennom at kommunene får momskompensasjon fjernes slike konkurransevidninger. Videre fjernes konkurransevidninger som kan oppstå mellom ulike kommunale samarbeidsformer på grunn av mulige merverdiavgiftskostnader.

Momskompensasjon for kommunene vil imidlertid kunne medføre nye konkurransevidninger på det ikke merverdiavgiftspliktige området. For eksempel innenfor helse- og undervisningsområdet. Her er det slik at private aktører ligger utenfor merverdiavgiftssystemet og derfor ikke har rett til fradrag for merverdiavgift. Dersom kommunen i samme situasjon har rett til momskompensasjon, kan det medføre at kommunen vil kunne se seg tjent med å produsere en tjeneste selv fremfor å kjøpe den fra andre.

For å hindre slike nye konkurransevidninger er også visse private virksomheter gitt rett til momskompensasjon. På den måten unngår man at kompensasjonsordningen medfører nye konkurransevidninger.

### 4.3 Historikk

Før kompensasjonsloven hadde det siden 1995 vært en begrenset kompensasjonsordningen for kommunene, lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommune og fylkeskommuner mv.

Formålet med ordningen fra 1995 var også å motvirke mulige konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kommunale kjøp av tjenester fra private virksomheter. Denne ordningen var imidlertid begrenset til tjenesteområdene vask og rens av tekstiler, arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom, teknisk bistand ved slike arbeider og renhold.

I tillegg til å være begrenset til kjøp av visse tjenesteområder gav ordningen ikke rett til momskompensasjon på leverte varer og verdien av innsatsvarer, samt driftsmidler. Det vil si at kompensasjon kun ble gitt på tjenstedelen av de leverte ytelser. På renholdstjenester ble det således gitt kompensasjon for 85 % av merverdiavgiften på kjøpte tjenester.

Ved Merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det innført generell avgiftsplikt på tjenester, noe som medførte at flere tjenester nå ble merverdiavgiftspliktige. Dette førte til et større fokus på om kompensasjonsordningen burde utvides til å omfatte flere tjenester. I januar 2002 satt regjeringen ned et utvalg som på prinsipielt grunnlag skulle vurdere løsninger som likestiller kommunal egenproduksjon og kjøp av tjenester i forhold til merverdiavgiften. Utredningen fra utvalget ble lagt frem 18. desember 2002, NOU 2003:3 Merverdiavgift og kommunene – Konkurransevidninger mellom kommuner og private.

Etter at denne utredningen hadde vært på høring ble det i Ot. prp. nr. 1 (2003-2004) fremmet forslag til ny lov om kompensasjon, og den nye loven trådte i kraft fra og med 1. januar 2004.

I en avgjørelse 3. mai 2007 kom EFTA Surveillance Authority (ESA) til at kompensasjonsordningen for visse deler var i strid med EØS-avtalen forbud mot statsstøtte. I saken som ble vurdert var det en offentlig skole som leverte kurs i maritim sikkerhetsopplæring i konkurranse med private aktører. Den kommunale skolen fikk momskompensasjon på sine kostnader, mens de private skolene verken hadde krav på kompensasjon eller fradrag for inngående merverdiavgift. Det var derfor behov for å gjøre endringer i kompensasjonsordningen. På denne bakgrunn ble det innført et nytt unntak i kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 ved lov av 14. desember 2007 nr. 108. Denne bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2008.

#### 4.4 Kort om gjeldende regelverk

Ordningen fungerer slik at de virksomheter som omfattes av loven *i utgangspunktet får kompensert (refundert) all merverdiavgift som er betalt ved anskaffelser*. Men det er i loven gitt unntak fra denne regelen knyttet til følgende:

- anskaffelser hvor det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1
- Anskaffelser hvor det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4
- Anskaffelser knyttet til salg og utleie av bygg, anlegg eller annen fast eiendom
- Anskaffelser til økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget

I tillegg er det for visse kommunale boliger gitt unntak fra disse unntakene, slik at det likevel foreligger rett til kompensasjon for anskaffelser knyttet til slike boliger. Dette unntaket omtales nærmere i neste kapittel om regelverket for boliger.

De subjekter som har rett til kompensasjon er kommuner og fylkeskommuner samt interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning.

Kommunal og fylkeskommunal virksomhet organisert som stiftelse, aksjeselskap eller lignende skal vurderes ut i fra regelverket på samme måte som private virksomheter, jf. kompensasjonslovens § 2 bokstav c) og d).

For å motvirke konkurransevridninger er det innført rett til kompensasjon også for private virksomheter. Dette er imidlertid begrenset til private virksomheter som yter helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, jf. § 2 bokstav c). Begrepene helse, undervisning og sosiale, skal forstås med utgangspunkt i merverdiavgiftslovens bruk av disse begrepene.

Videre er barnehager som nevnt i lov 17. juni 2005 nr. 64 om barnehager § 6, og kirkelig fellesråd om fattet av kompensasjonsordningen, jf. § 2 bokstav d) og e).

Retten til kompensasjon omfatter både ordinær innenlands merverdiavgift, merverdiavgift ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen og for merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen.

For visse kostnader foreligger det ikke rett til kompensasjon. Dette omfatter anskaffelser hvor det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Det ytes heller ikke momskompensasjon på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 8-3 og § 8-4.

Salg og utleie av bygg, anlegg eller annen fast eiendom faller utenfor merverdiavgiftslovens område. For å unngå at kommuner mv. skal kunne ha en konkurransefordel som følge av kompensasjonsordningen er det også gitt et unntak for slike kostnader. Tilsvarende er det unntak for anskaffelser til økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Unntaket for økonomisk aktivitet er nærmere omtalt i kapittel 6.

Det er gitt et unntak fra unntakene for merverdiavgift på anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål, og fellesanlegg i tilknytning til slike boliger. For slike kostnader foreligger det derfor likevel rett til kompensasjon. Dette er nærmere omtalt i kapittel 5.

For at det skal foreligge rett til kompensasjon må den aktuelle anskaffelse være til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.

Krav om kompensasjon må meldes til skattekontoret på kompensasjonsoppgaver periodevis. Hver periode omfatter to måneder tilsvarende dagens terminer innen merverdiavgiftssystemet. Krav om kompensasjon skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

Det gjelder særskilte foreldelsesregler for krav om kompensasjon. Krav fra kommuner og fylkeskommuner har en foreldelsesfrist som er sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode. Dette medfører at kommunene i praksis ikke har noen mulighet til å rette opp tidligere innsendte kompensasjonsoppgaver dersom det er kostnader som kommunen feilaktig ikke har krevd kompensasjon for.

Er det utbetalt for mye kompensasjon skal det uriktig utbetalte beløp tilbakebetales. Skattekontoret kan i slike tilfeller kreve utbetalt kompensasjon tilbakebetalt i inntil 10 år fra tidspunktet for utbetalingen av kompensasjonen. De siste årene har skattekontorene trappet opp kontrollarbeidet av utbetalte kompensasjonskrav.

For å unngå at kompensasjonsordningen kan skape konkurransevridninger overfor private virksomheter er det også tatt inn en justeringsbestemmelse i kompensasjonsordningen. Det vil si at det må foretas en delvis tilbakeføring av kompensert merverdiavgift dersom det skjer en overdragelse eller annen endring i bruken av bygg, anlegg eller annen fast eiendom.

## 5 Rettsgrunnlag - kommunale boliger

I den følgende redegjørelsen for rettsgrunnlaget for momskompensasjon for kommunale boliger ser vi først på lov og forskrift, deretter Skatteetatens fortolkningspraksis og tilslutt våre vurderinger av praksisen.

### 5.1 Lovtekst

Kompensasjonsloven § 4 andre og tredje ledd:

*«Det ytes ikke kompensasjon:*

- 1. Når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 8.*
- 2. For merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 8-3 og § 8-4.*
- 3. For merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.*
- 4. Når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.*
- 5. For merverdiavgift på anskaffelser for 10.000 kroner eller mer som ikke er betalt via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Merverdiavgiftsloven § 8-8 gjelder tilsvarende så langt den passer.*

*Kompensasjon ytes likevel for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligene.»*

Kompensasjonsforskriften § 7:

*«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 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».*

Kompensasjonsforskriften § 7 er endret ved forskrift av 5. februar 2014 nr. 108. Endringen var en ren redaksjonell endring. Før endringen hadde kompensasjonsforskriften § 7 følgende tekst:

*«Som bolig med helseformål eller sosialt formål etter lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. § 4 tredje ledd anses boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder omsorgsboliger, sykehjem og boliger med heldøgns omsorg etter lov av 19. november 1982 nr. 66 om helsetjenester i kommunene § 1-3, institusjon eller bolig med heldøgns omsorgstjeneste etter lov av 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester § 4-2 d, trygdeboliger og serviceboliger.*



*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.»*

## 5.2 Skatteetatens praksis

Skatteetatens praksis beskrives med utgangspunkt i uttalelser og avgjørelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

Skattedirektoratets praktisering av regelverket vil normalt bli lagt til grunn som retningslinjer av de lokale skattekontorene. Dette vil således gi en dekkende beskrivelse av Skatteetatens praksis. Selv om praksis på enkelte punkter vil kunne være ulik fra skattekontor til skattekontor er vi ikke kjent med at det foreligger en avvikende praktisering på de lokale skattekontoret på sentrale punkter.

For kommunene som skal praktisere dette regelverket er Skatteetatens praksis og forståelse av regelverket ikke lett tilgjengelig.

Spørsmålet om en bolig vil omfattes av unntaket (dvs. unntaket fra unntaket) vil være avgjørende for om kommunen har rett til kompensasjon. Spørsmålet vil også være avgjørende for om private virksomheter vil ha rett til kompensasjon, men dette vil ikke bli omtalt i det videre.

For kommunene er dette et spørsmål som kan være av stor økonomisk betydning da det vil kunne påløpe betydelige kostnader til merverdiavgift på oppføring, rehabilitering og vedlikehold av kommunale boliger i tillegg til de løpende FDV-kostnadene på boligene. I utgangspunktet innebærer unntaket at det foreligger rett til momskompensasjon på direkte kostnader knyttet til oppføring, vedlikehold og drift av boligene. Kostnader knyttet til varer og tjenester som leveres som et ledd i utleie av fast eiendom vil også være omfattet etter Skatteetatens praksis.

Videre vil også indirekte kostnader forbundet med salg eller utleie av fast eiendom omfattes av unntaket. Dette vil for eksempel gjelde kostnader knyttet til administrasjon.

Om kommunen har rett til kompensasjon er også av betydning for private virksomheter som leier boliger til kommunen. Dette fordi rett til kompensasjon vil være avgjørende for om boligen kan omfattes av den private virksomhetens frivillige registrering i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fast eiendom.

### 5.2.1 Unntak for fast eiendom som skal dekke boligbehov

Kommunene har ikke rett til momskompensasjon på fast eiendom som skal dekke boligbehov. Dette følger av unntaket i kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 2 som henviser til merverdiavgiftsloven § 8-3.

I dette unntaket er det ikke noe vilkår om at det skal være utleie. Skatteetaten praktiserer dette unntaket slik at det ikke omfatter boliger kommunen stiller til vederlagsfri disposisjon for ulike brukere, som for eksempel flyktninger eller eldre.

Med boligbehov som *ikke* gir rett til kompensasjon forstår Skatteetaten boliger som benyttes av kommunalt ansatte. Typisk vil dette være personalboliger som stilles til disposisjon for midlertid ansatte.

Kommunale boliger til for eksempel vanskeligstilte anser Skatteetaten ikke for å være omfattet av dette unntaket, men av unntaket for utleie av fast eiendom omtalt nedenfor. I den grad det ikke skjer noen utleie av slike boliger, vil det foreligge rett til kompensasjon. Dette gjelder også uavhengig av om boligen har helseformål eller sosiale formål.

## 5.2.2 Unntak for utleie av fast eiendom

Leier en kommune ut fast eiendom, herunder boliger, vil det ikke foreligge rett til kompensasjon for kostnader knyttet til slike boliger, jf. kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 3.

Med utleie menes at bruksretten til en eiendom stilles til disposisjon for en annen for et avgrenset tidsrom og mot vederlag. Med vederlag siktes det ikke til markedsleie. Enhver form for betaling som overstiger helt symbolske beløp, anses som vederlag i denne sammenheng.

## 5.2.3 Unntak fra unntakene - Boliger med helseformål og sosial formål

Kommunene har likevel rett til momskompensasjon knyttet til boliger med helseformål og sosiale formål. Dette følger av at det er gitt et unntak fra unntakene i § 4 andre ledd i § 4 tredje ledd.

Hva som skal anses som boliger med helseformål og sosiale formål er nærmere definert i kompensasjonsforskriften § 7. Det sentrale utgangspunkt for Skatteetatens praktisering av regelverket på dette punkt er de føringer Finansdepartementet har gitt i sin fortolkningsuttalelse 2. mars 2004. Vi finner grunn til å gjengi departementets uttalelse om forståelsen av dette begrepet:

*«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.*

*På denne bakgrunn antas en kommunal boligblokk for vanlig utleie som inneholder små leiligheter som i størrelse kan være egnet for eldre omsorgstrengende, å falle utenfor kompensasjonsordningen. Leiligheter i en slik blokk er, bortsett fra størrelsen, ikke særskilt tilrettelagt i forhold til helse- og sosialformål. På den annen side kan man tenke seg et kommunalt bygg som er delt opp i mindre leiligheter som bebos av psykisk utviklingshemmede. Dersom den ene leiligheten er bebodd av pleiepersonale for de øvrige beboerne, antas boligene å være tilrettelagt på en slik måte at kompensasjonsordningen kommer til anvendelse. For HVPU-boliger blir det dermed også avgjørende om det er særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som helse- eller sosialbolig.*

*Sykehjem og aldershjem vil være omfattet av kompensasjonsordningen. Omsorgsboliger, trygdeboliger og serviceboliger som nevnt i § 7 første ledd er bare omfattet av kompensasjonsordningen dersom de er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Det er altså den særskilte tilretteleggingen, ikke betegnelsen av boligen som er avgjørende for om den faller inn under kompensasjonsordningen.*

*Også for flyktningeboliger og asylboliger er det et vilkår for å bli omfattet av kompensasjonsordningen at det er særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som helse- eller sosialbolig. Vanlige boliger som er tildelt flyktninger og asylsøkere uten at boligen er særskilt tilrettelagt, antas imidlertid ikke å være omfattet av kompensasjonsordningen.»*

Med Finansdepartementet uttalelse som utgangspunkt har Skattedirektoratet i flere avgjørelser og uttalelser nærmere presisert hvordan unntaket skal forstås.

I prinsipputtalelse av 12. mars 2013 er det gitt føringer på hvordan regelverket skal praktiseres på skattekontorene. Uttalelsen ble gitt fordi det var en ulik praktisering av regelverket for det som gjaldt utleie av boliger til vanskeligstilte personer som ikke selv klarer å skaffe seg egen bolig. Det uttales her følgende:

*«Uttrykket særskilt tilrettelagt i forskriftens § 7 henspeiler på boligens beskaffenhet, og selve tilretteleggingen må altså begrunne at man får akkurat denne type bolig. Dette vil typisk gjelde utleieenheter med beboere som har behov for boliger med livsløpsstandard, tilpasset hjemmebasert omsorg som spesialinnredede bad og toalett, seng, brede dører, ingen terskler mv. Særskilt tilrettelegging kan også bestå i tilknyttet vaktjeneste ved at det i boligkomplekset er personalbase for omsorgspersonell eller nærhet og tilgang til personell som kan yte hjemmebaserte helse- og omsorgstjenester.*

*At utleier, enten selv eller med tilknyttede vaktjenester, fører tilsyn med et boligkompleks eller rykker ut ved husbråk er i alminnelighet ikke tilstrekkelig til å si at den enkelte bolig er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Dette gjelder selv om beboer mottar individuelle helse- eller omsorgstjenester fra kommunen når boligene som sådan ikke er særskilt tilrettelagt for formålet. Kostnader til slike boliger er derfor ikke kompensasjonsberettiget.»*

Dette er ytterligere utdypet i et vedtak fastsatt av Skattedirektoratet 10. juni 2013. I denne saken var det spørsmål om en privat aktør ved å gi et botilbud til personer/rusmisbrukere som er ute av stand til å skaffe seg bolig selv, hadde rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Selv om retten til et midlertidig botilbud i lov om sosiale tjenester i NAV § 27 gav den enkelte et rettskrav på en ytelse, var det Skattedirektoratets syn at kostnader til boliger falt utenfor kompensasjonsordningen. Dette fordi boligene ikke ble ansett særskilt tilrettelagte.

Her ble det også gitt vurdering av kommunenes rett til kompensasjon. Om dette ble det uttalt:

*«Heller ikke kommunen vil ha rett til kompensasjon ved deres utleie av slike boliger. Kommunens utleie av boliger til dem som av forskjellige årsaker ikke selv har klart å skaffe seg sin egen bolig, er en stor gruppe av tilfeller som man har villet avgrense kompensasjonsordningen mot».*

Denne saken er senere fulgt opp av den private virksomheten. Det er da blant annet påpekt at i de tilfeller hvor boligene har et døgnbemannet tilbud, må boligene aksepteres som særskilt tilrettelagte for sosiale formål. Til dette har Skattedirektoratet i brev av 4. juni 2015 kommentert at det ikke er

tilstrekkelig at det gjelder et sosialt formål som etter NAV § 27, herunder at beboerne får bo-oppfølgingstjenester mv. Det utgjør ingen forskjell om kommunen har etablert seg med egen base ved boligkomplekset. Slike boliger anses ikke for å ha et sosialt formål slik at det foreligger rett til kompensasjon etter kompensasjonsforskriften § 7.

I Merverdiavgiftshåndboken 11. utgave 2015 har Skattedirektoratet uttalt følgende:

*«Enten det er kommunen eller private som leier ut, vil også såkalte «psykiatriboliger» og «boliger for rusmisbrukere» falle utenfor kompensasjonsordningen.»*

Begrunnelsen for dette er at utleie til slike personer og levering av eventuelle tilleggstjenester innrettet mot personenes særskilte behov, kan gjøres i en hvilken som helst bolig. Det dreier seg da ikke om en særskilt tilrettelagt bolig på grunn av alder eller funksjonshemninger.

Boliger til flyktninger anses ikke som særskilt tilrettelagte boliger. Skattedirektoratet har i en uttalelse av 5. mai 2015 sagt følgende:

*«Et unntak fra unntaket i § 4 annet ledd nr. 3 er angitt i § 4 tredje ledd om boliger til helseformål og sosiale formål. Her er det imidlertid boligens beskaffenhet som står sentralt. Det er nødvendig at man blir tildelt en slik fysisk tilrettelagt bolig i stedet for en vanlig bolig, og flyktningsboliger faller klart nok utenfor denne kategorien.»*

#### **5.2.4 Krav til «særskilt tilrettelagt»**

Det er et vilkår at boligen er «særskilt tilrettelagt» til helse formål eller sosiale formål.

For boliger forbeholdt de formål Skatteetaten anser omfattet av kompensasjonsordningen stilles det relativt lave krav for hva som skal til for at en bolig anses særlig tilrettelagt.

En uttalelse av 13. januar 2012 fra Skattedirektoratet til Skatt nord illustrerer dette. Her ble det vurdert om eldreboliger som ligger i nærområdet til et kommunalt sykehjem er boliger som omfattes av kompensasjonsordningen. Det var ingen tilknyttet vaktordning mellom boligene og sykehjemmet eller annen personalbase i kommunen. Boligene var fysisk tilpasset i form av at de hadde livsløpsstandard uten dørstokker og med rullestolrampe ved inngangspartiet. Videre var det en alarminnretning med brannvarsling tilknyttet 110-sentral. Ved brannalarm utløste dette varsling på en av lokasjonene til kommunens helse- og omsorgstjeneste. Skattedirektoratet anså disse boligene å være særskilt tilrettelagte boliger.

Spørsmålet om boliger har helseformål eller sosialformål har videre vært behandlet i en sak for klagenemnda for merverdiavgift, KMVA-2014-8169. I denne saken ble det lagt avgjørende vekt på at boligene ikke ble benyttet av beboere som hadde et behov for særskilt tilrettelagte boliger. Men det er også gitt noen vurderinger av vilkåret til at boligen må ha et helseformål eller sosialformål.

Saken gjaldt utleie av et boligbygg fra en privat virksomhet til en kommune. Kommunen fremleide boligene til privatpersoner. Den private virksomheten var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleien. For at den private virksomheten skulle ha rett til inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene til boligene, måtte utleien av boligbygget være omfattet av kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet, jf. kompensasjonsloven § 4 tredje ledd. Selskapet anførte at boligene var omfattet av kompensasjonsordningen på grunnlag av at det fra

kommunen ble ytt booppfølging til enkelte av beboerne. Det ble blant annet vist til at kommunen hadde en egen personbase i tilknytning til de aktuelle boligene.

Skattekontoret uttaler i denne saken at også boliger tildelt på sosialt grunnlag på visse vilkår kan omfattes av kompensasjonsordningen. Disse vilkårene ble imidlertid ikke ansett oppfylt. Dette kontoret ble ikke vurdert som en personbase av skattekontoret, men som et alminnelig kommunalt kontor med begrenset åpningstid.

Klagenemnda for merverdiavgift tok ikke klagen til følge og stadfestet skattekontorets vedtak i denne saken.

Samlet sett gir uttalelsene i denne saken et annet inntrykk enn uttalelsene fra Skattedirektoratet, se ovenfor vedrørende uttalelse 4. juni 2015.

### 5.2.5 Krav til bruk

Videre oppstiller Skatteetaten et vilkår om at boligene faktisk *brukes* som en bolig med helse- og sosiale formål av en beboer med behov for nettopp en slik bolig med særskilt tilrettelegging.

Om dette krav til bruk har Finansdepartementet i fortolkningsuttalelsen 2. mars 2004 uttalt:

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

Skattedirektoratet har i uttalelse av 13. januar 2013 presisert innholdet i dette. Det sies her at det må ha vært en behovsprøving for de som bor i boligen i den forstand at det er den særskilte tilretteleggingen som gjør at de er innvilget boligen. På denne måten må beboer ha et behov for en særskilt tilrettelagt bolig fremfor en alminnelig bolig. Det er altså ikke tilstrekkelig at selve boligen er tilrettelagt for slike formål. Behovet for den som bor der er også avgjørende for kompensasjonsretten, ifølge Skatteetaten.

### 5.2.6 Oppsummering av dagens rettstilstand

Det er søkt å belyse dagens rettstilstand gjennom å bruke SSBs statistikk for nyinnflyttede i kommunale boliger etter brukergruppe som viser antallet nyinnflyttede i boliger etter følgende kategorier:

- Flyktninger
- behov for tilrettelagt bolig
- psykiske lidelser
- rusmiddelmissbrukere
- rusmiddelmissbrukere med en psykisk lidelse
- andre problemer
- uten behovsprøving

På grunnlag av overnevnte gjennomgang er Skatteetatens praksis synliggjort i tabellen på neste side.

Tabell 5-1 Kategorisering av boliger. Kilde: SSB og egne vurderinger

Kategoriserings-gruppe for beregningsformål	Kortnavn	SSBs kategorier for nyinnflyttede inkludert i kategoriseringsgruppen	Skatteetatens vurdering av momskompensasjon**
1 Bolig for flyktninger	«Flyktning-bolig»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Boliger for flyktninger</li> </ul>	Ikke kompensasjon
2 Bolig for økonomisk vanskeligstilte	«Sosial bolig»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Boliger for brukere med andre problemer</li> </ul>	Ikke kompensasjon
3 Bolig for rusmiddelmissbrukere og rusmiddelmissbrukere med psykiske lidelser	«Rus/psyki atribolig»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Boliger for brukere med psykiske lidelser</li> <li>• Boliger for rusmiddelmissbrukere</li> <li>• Boliger for rusmiddelmissbrukere med en psykisk lidelse</li> </ul>	Ikke kompensasjon
4 Bolig med særskilt fysisk tilrettelegging	«fysisk tilrettelagt bolig» (ofte omsorgsbolig)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Boliger for brukere med behov for tilrettelagt bolig</li> </ul>	Kompensasjon
5 Bolig uten behovsprøving	«Bolig uten behovsprøving»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Boliger uten behovsprøving</li> </ul>	Ikke kompensasjon

### 5.2.7 Dokumentasjonskrav

Kommuner har etter kompensasjonsloven § 2 rett til momskompensasjon for anskaffelser av boliger med helseformål eller sosiale formål, jf. § kompensasjonsloven § 4 tredje ledd.

Det følger videre av kompensasjonsloven § 12 (2) at den som har fremmet krav om eller mottatt kompensasjon etter denne lov på forespørsel skal legge frem, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for kontrollen når Skatteetaten forlanger det. Noe nærmere krav til type dokumentasjon fremgår *ikke* av loven.

I Skattedirektoratets Melding 15/11 av 20. desember 2011 er det konkludert med at kommunene må kunne fremlegge kopi av vedtakene hvor den enkelte tjenestemottaker får tildelt sine ytelser for at dokumentasjonskravet i kompensasjonsloven skal anses oppfylt.

Etter at meldingen kom har skattekontorene anført at fremleggelse av dokumentasjon i form av vedtak må anses som et ufravikelig krav for å kunne oppnå rett til kompensasjon. Dersom dette vilkåret ikke er oppfylt kan kravet ikke anses dokumentert, og kompensasjonen vil ikke bli utbetalt.

Skatteetatens krav om vedtak som dokumentasjon for kompensasjonsretten har reist en rekke problemstillinger, blant annet med tanke på at vedtakene inneholder taushetsbelagte opplysninger. Helsedirektoratet har i brev av 29. september 2014 og 30. august 2015 til Helse- og omsorgsdepartementet gitt uttrykk for at fremleggelse av vedtak krever særskilt lovhjemmel.

I kommunene har ikke økonomiavdelingen eller administrativt personell tilgang til enkeltvedtakene eller opplysningene disse inneholder. Det vil således være et brudd på taushetspliktreglene at

vedtakene eksponeres til personell som jobber med søknader om momskompensasjon for kommunen.

Spørsmålet om dokumentasjon har spesielt vært tatt opp hvor private virksomheter etter kompensasjonsloven § 2 bokstav c, som utfører lovpålagte oppgaver for kommunen, har fremsatt krav om kompensasjon. I en tolkningsuttalelse av 2. mars 2004 har Finansdepartementet uttalt følgende om lovpålagte oppgaver:

*«Med lovpålagte oppgaver menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta fra kommunen eller fylkeskommunen.»*

Sivilombudsmannen har i uttalelse av 29. januar 2015 (sak 2013/967) uttalt at det ikke er rettslig grunnlag for å tolke «pålagt å utføre ved lov» så innskrenkende at bare lovpålagte tjenester som er forankret i en rettighetsbestemmelse, kan danne grunnlag for kompensasjon.

Kommunen skal etter helse- og omsorgslovens § 3-1 (1) sørge for at personer som oppholder seg i kommunen tilbys nødvendig helse- og omsorgstjenester. Omfanget av hjelpen skal vurderes ut fra brukerens behov.

Skattedirektoratets melding bygger på en oppfatning av at det alltid eksisterer et konkret tildelingsvedtak. Sivilombudsmannens uttalelse peker på at tjenesten som ytes ikke nødvendigvis korresponderer med et konkret rettskrav for mottakeren, og at det derfor kan tenkes at et slikt vedtak ikke foreligger.

Sivilombudsmannen uttaler at ordlyden i loven trekker i klar retning av at det avgjørende er om kommunen har en lovpålagt plikt, og ikke om tjenestemottakeren har et korresponderende rettskrav på den aktuelle tjenesten. Det er ikke Skatteetatens oppgave å vurdere dette. Om kommunen har rett på kompensasjon kan dermed ikke være betinget av at det foreligger et vedtak.

På bakgrunn av uttalelsen fra Sivilombudsmannen har Finansdepartementet uttalt seg om saken på nytt i brev av 8. desember 2015. Finansdepartementet orienterer her om at de har bedt Skattedirektoratet behandle deler av saken på nytt, samt påse at avgiftsmyndighetenes praksis på det aktuelle området endres i tråd med det som er lagt til grunn i uttalelsen fra Sivilombudsmannen.

At Skatteetaten kan kreve fremleggelse av vedtak ble imidlertid fastholdt i dom fra Hålogaland Lagmannsrett av 28. januar 2014. Det ble også fastholdt i Oslo tingretts dom av 12. november 2015, men denne dommen er anket videre til lagmannsretten og således ikke rettskraftig.

I sistnevnte avgjørelse ble det lagt til grunn at problematikken kunne avhjelpes ved at vedtakene sladdes.

Det avgjørende for om et dokument som inneholder taushetsbelagte opplysninger kan gis ut i anonymisert form, er om mulighetene for å knytte opplysningene til personen de gjelder derved reelt er fjernet. Ved denne vurderingen kan det ikke bare ses hen til hvorvidt de berørte personer vil kunne identifiseres ut fra opplysninger i det aktuelle dokumentet isolert sett. Det må også tas i betraktning at opplysninger i dokumentet kan knyttes til den det gjelder ved at opplysningene sammenholdes med opplysninger utenfor dokumentet som allerede er kjent (koblingsfare), jf. tolkningsuttalelse fra lovavdelingen av 20.11.2001, saksnr.: 2001/3181 EO TME/MHG. Dersom det foreligger koblingsfare må man altså kunne legge til grunn at forvaltningslovens bestemmelser om taushetsplikt er til hinder for at opplysningene utgis.

Skatteetaten har uttalt at de som minimum krever at hver beboer blir identifisert i vedtaket og at omfanget og hjemmelsgrunnlaget for vedkommende sitt krav på helse- og omsorgstjenester fremgår. Dette vil innebære brudd på lovpålagt taushetsplikt da det helt klart foreligger koblingsfare.

Sladding av vedtak er også tidkrevende og vil føre til økt byråkrati. Man kan videre ikke utelukke risikoen for at personsensitive opplysninger spres til ansatte som ikke skal ha tilgang til disse opplysningene.

VIRKE og Revisorforeningen har også uttalt seg generelt om kravet til dokumentasjon i «Innspill til møte med Finansdepartementet 16. september 2013». I denne uttalelsen fremgår det at praksisen Skattedirektoratet og Finansdepartementet legger opp til «er *unødvendig tungvint, urimelig overfor virksomhetene og kommunene og betenkelig med tanke på personvernet til brukerne*».

VIRKE og Revisorforeningen peker også på problematikken i forhold til taushetsplikten og det fremgår av uttalelsen;

*«Dette er informasjon som verken administrativt personale i institusjonene, revisor eller skattemyndighetene bør ha tilgang til, heller ikke med samtykke fra brukeren. Slik informasjon er ikke nødvendig for å avgjøre rett på momskompensasjon. Sladding av vedtakene i kommunen er ressurskrevende, og det er i praksis vanskelig å få etablert forsvarlige rutiner i de enkelte kommunene.»*

På bakgrunn av dette mener VIRKE og Revisorforeningen at annen form for dokumentasjon, som ikke inneholder taushetsbelagt informasjon, må kunne godtas.

Oppsummert skal kommunen i følge loven kun fremlegge dokumenter som er av betydning for kontrollen. Skatteetaten opererer i dag med et ubetinget krav om at kommunen må kunne fremlegge vedtak på tildeling av bolig for at kravet om kompensasjon skal aksepteres.

Spørsmålet er ikke endelig avklart.

### 5.3 Vurderinger av Skatteetatens praksis

Kommunale boliger skal etter hovedregelen ikke ha rett til momskompensasjon ihht. Kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr.3. (unntak fra retten til kompensasjon). Imidlertid er det i tredje ledd gitt et unntak fra dette unntaket:

*«(3) Kompensasjon ytes likevel for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligene.»*

Kompensasjonsforskriftens §7 stadfester at boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger, omfattes. Boligens beskaffenhet, det vil si den fysiske tilretteleggingen, samt beboerens behov for denne type bolig er avgjørende for Skatteetatens praktisering. Gjennom denne fortolkningen fremgår det at Skatteetaten praktiserer regelverket slik at boliger med sosiale formål holdes helt utenfor kompensasjonsordningen.



Etter våre vurderinger er Skatteetatens tolkning og praktisering av regelverket streng.

I en vurdering av Skatteetatens praktisering av regelverket foreligger det på dette området ikke en klar lov- eller forskriftstekst og/eller noen rettspraksis som Skatteetatens praksis kan vurderes opp i mot. En vurdering av den praksis som foreligger må derfor gjøres ut fra en alminnelig juridisk fortolkning av det aktuelle regelverket.

Det følger av lovteksten at kommunene skal ha rett til momskompensasjon på boliger med «sosiale formål», jf. kompensasjonsloven § 4 tredje ledd. At det er rett til kompensasjon for boliger med «sosiale formål» følger også av kompensasjonsforskriften § 7.

Slik Skatteetaten praktiserer regelverket synes boliger med sosiale formål holdt helt utenfor kompensasjonsordningen.

For å kunne fravike lov- og forskriftstekst, må det foreligge andre rettskilder. Lovens forarbeider synes å tilsi at kommunene skal ha rett til kompensasjon for et større omfang av boliger enn det Skatteetaten aksepterer. Det er vanskelig å se at forarbeidene gir avgjørende holdepunkter for Skatteetatens fortolkning av regelverket.

Lovens formål er å motvirke konkurransevriddinger som kan oppstå som følge av merverdiavgiftssystemet. Dette formålet tilsier at det i minst mulig grad skal gis unntak fra retten til kompensasjon.

På den annen side har unntakene som formål å motvirke at kompensasjonsordningen medfører nye konkurransevriddinger. Lovens formål må således holdes opp i mot formålet om å unngå nye konkurransevriddinger. Regelverkets formål og andre hensyn kan derfor vanskelig anses å gi avgjørende støtte til en snever forståelse av kommunenes rett til kompensasjon for boliger. Det er etter vårt syn tvilsomt at hensynet til å unngå nye konkurransevriddinger kan vektlegges til fordel for Skatteetatens praktisering av regelverket.

I den grad forvaltningspraksis skal vektlegges, tilsier også Finansdepartementets fortolkningsuttalelse at kommunene skal ha rett til kompensasjon i større grad enn det Skatteetaten nå synes å akseptere.

Vår vurdering av de rettskilder som foreligger knyttet til momskompensasjon for kommunale boliger, er at det mangler rettslige grunnlag for Skatteetatens strenge praktisering av regelverket for kommunale boliger.

## 6 Rettsgrunnlag - konkurranseunntaket

I dette kapittelet redegjøres det for rettsgrunnlaget knyttet til unntaket om økonomisk aktivitet i konkurranse med andre, også omtalt som konkurranseunntaket. Først gjennomgås lovteksten og Skatteetatens praksis. Deretter redegjøres det for selve begrepene økonomisk aktivitet, konkurranse, samt unntak fra forbudet mot statsstøtte.

I vurderingene knyttet til unntaket fokuseres det på kulturområdet, nærmere bestemt kulturhus. Bakgrunnen for dette er beskrevet innledningsvis i rapporten. Det pågår for tiden to store saker knyttet til momskompensasjon for Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus IKS. I disse sakene er hovedspørsmålet forståelsen og rekkevidden av konkurranseunntaket.

I disse sakene foreligger det nå vedtak fra hhv. Skatt vest og Skatt sør om tilbakebetaling av mottatt momskompensasjon på til sammen over kr 550 mill. Spørsmålet i disse sakene er om kulturhusenes aktiviteter med musikk- og scenekunst rammes av konkurranseunntaket.

### 6.1 Lovtekst

Kompensasjonsloven § 4 andre ledd:

*«Det ytes ikke kompensasjon:*

*(...)*

*4. Når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.»*

### 6.2 Skatteetatens praksis

Konkurranseunntaket trådte i kraft fra 1. januar 2008. Flere avgjørelser fra Skatteetaten i de siste par årene viser at unntaket gis en videre anvendelse enn det som kommunene hittil har tolket og lagt til grunn.

Skatteetaten har ansett at konkurranseunntaket vil medføre at det ikke foreligger rett til kompensasjon på en rekke områder. Her er en oversikt over noen områder som er vurdert å omfattes av unntaket:

- Svømmehaller
- Tannhelsetjeneste til voksne betalende kunder
- Kommunale vaksinasjonskontor i den grad det utføres oppgaver som ikke er pålagt etter helse- og omsorgstjenesteloven
- Asylmottak
- Leirskoler
- Elev-/studentkantiner
- Vederlagsfri fergetransport
- Småbåthavner
- Vederlagsfrie museer

Det er videre grunn til å forvente at Skatteetaten vil anse unntaket for å kunne berøre ytterligere sider ved kommunenes drift.

Vår beskrivelse av Skatteetatens praksis har tatt utgangspunkt i de nevnte vedtakene knyttet til de nye kulturhusene i Stavanger og Kristiansand.

Skatt vest og Skatt sør har i vedtak av 10. november 2015 kommet til at Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus IKS har fått utbetalt kompensasjon for merverdiavgift i strid med unntaket i kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4. Vedtakene er gjort offentlig tilgjengelige og vi har gjennomgått disse for å gi en beskrivelse av Skatteetatens praktisering av unntaket for økonomisk aktivitet.

I forarbeidene til denne bestemmelsen (unntaket) uttalte Finansdepartementet at omfanget av den kommunale aktivitet som ble ansett omfattet var «svært begrenset», se Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) side 199. Videre ble det uttalt følgende om de økonomiske konsekvenser:

*«Kommunal- og regionaldepartementet har på usikkert grunnlag beregnet at den foreslåtte begrensningen vil redusere berettiget kompensasjon for kommunesektoren samlet med opp mot 10 millioner kroner. Kommunal- og regionaldepartementet antar at i fylkeskommunene er det kursvirksomhet som i første rekke vil berøres av begrensningen. Når det gjelder kommunene antas det at aktiviteten bare vil berøres i meget beskjedent omfang.»*

Skatteetatens tolkning av unntaket gir dette et langt mer omfattende omfang enn det som tidligere er lagt til grunn. Det er tydelig motstrid mellom Skatteetatens forståelse av regelverket og de konsekvenser som Kommunal- og regionaldepartementet så for seg når loven ble laget.

### 6.2.1 Økonomisk aktivitet

Etter kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 er det et vilkår at det drives en økonomisk aktivitet dersom unntaket skal komme til anvendelse.

Finansdepartementet har i brev av 10. juni 2013 til Stavanger konserthus IKS gitt uttrykk for sin tolkning av dette begrepet. Det uttales her at lovbestemmelsen er utformet med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsbruk. Forbudet mot statsstøtte gjelder for støtte til foretak. Et foretak er en virksomhet som driver økonomisk aktivitet. Med økonomisk aktivitet menes en virksomhet som tilbyr varer og tjenester i et marked. I denne vurderingen vil de ulike aktiviteter til et rettssubjekt vurderes hver for seg.

Konserthusets aktivitet som ble vurdert av departementet besto av omsetning av tjenester i form av adgang til konserter og andre kulturbegivenheter. Denne aktiviteten ble finansiert ved offentlige tilskudd og billettinntekter. Etter departementets syn var det ikke tvilsomt at selskapet ved å tilby slike tjenester driver en økonomisk aktivitet. At selskapet var et interkommunalt selskap uten formål om å drive med overskudd ble ikke ansett avgjørende.

Det er således klart at «økonomisk aktivitet» er noe annet enn kravet om næringsvirksomhet som gjelder som vilkår for plikt til å beregne merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1. Om det foreligger økonomisk aktivitet avhenger ikke av hvilken organisasjonsform som er valgt eller om driften er lagt opp med sikte på økonomisk overskudd.

I brev av 21. januar 2014 har Finansdepartementet vurdert kommunale elev- og studentkantiner. Slike kantiner er unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 3-5 og har i

utgangspunktet rett til kompensasjon. I vurderingen av kompensasjonslovens unntak for økonomisk aktivitet uttaler departementet følgende:

*«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 kantinen 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.»*

Ut over disse to uttalelsene er vi ikke kjent med at Finansdepartementet har gitt uttrykk for sin forståelse av dette begrepet.

Skatteetaten har i vedtakene av 10. november 2015 gitt en nærmere fortolkning av begrepet «økonomisk aktivitet». Det tas også her utgangspunkt i at økonomisk aktivitet betyr at det drives en virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked. Det avgjørende i vurdering anses ikke for å være innholdet i ytelsen, men om det finnes et marked for ytelsen som tilbys.

For at det skal kunne sies å eksistere et marked må det finnes en form for konkurranse knyttet til de varer eller tjenester som tilbys. Det vil si at andre aktører tilbyr, eller kan tilby, samme eller tilsvarende (substituerbare) varer eller tjenester. I praksis anses dette meget vidt, og det skal ikke mye til for at en enhet anses å drive økonomisk aktivitet i EØS-avtalens forstand.

I utgangspunktet vil museer, utstillinger, konferanser, teaterforestillinger, filmfestivaler og konserter anses for å utgjøre økonomisk aktivitet av skattekontoret. Dette anses som ytelser som tilbys i et marked hvor andre foretak tar sikte på økonomisk overskudd.

Det henvises videre til at det i praksis er lagt til grunn et bredt grunnlag ved defineringen av markedet for et kulturelt produkt. Mange produkter er således ansett som substituerbare og i konkurranse i det samme markedet. Skattekontoret henviser her til avgjørelser av Europakommisjonen hvor det er lagt til grunn at et fotballmuseum kan være i konkurranse med fornøylesparker, samt at ulike former for liveopptredener som danseforestillinger, konserter, opera og teater kan være i konkurranse med hverandre.

På dette grunnlag blir for eksempel operaforestillingene arrangert av Kilden Teater- og Konserthus IKS ansett for å være i samme marked som andre konserter og liveforestillinger.

Skatteetaten vurderer praksis knyttet til statsstøtteregulverket slik at det kun unntaksvis vil være slik at en utøvelse av kulturelle aktiviteter ikke er en form for økonomisk aktivitet.

Som nevnt er skattekontorets vedtak overfor Kilden Teater- og Konserthus IKS påklaget og videre prosess vil avklare den juridiske rekkevidden av unntaket. Ut i fra Skatteetatens forståelse av unntaket per i dag vil det måtte foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av om det drives «økonomisk aktivitet» og om denne aktiviteten «kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget».

Det avgjørende for vurderingen av om det foreligger en økonomisk aktivitet er om kommunen med sine ytelser deltar i et marked. Tilbyr kommunen en tjeneste i konkurranse med andre aktører, vil tjenesten i utgangspunktet være å anse som en økonomisk aktivitet. I dette kriteriet ligger det ikke et krav om at kommunens aktivitet må ta sikte på overskudd.

I vurderingen av om virksomheten vil kunne være i konkurranse med andre aktører som ikke har rett til kompensasjon, vil det måtte ses hen til både om det finnes aktører som opererer på samme

marked og i en slik geografisk nærhet at det foreligger en konkurransesituasjon, og det må vurderes om det potensielt kan være aktører som kan operere innen det samme markedet. I vurderingen av hva som er samme marked, legger skattekontoret til grunn at dette vil være bredt i den forstand at produkter som er å anse som substituerbare vil være i konkurranse på det samme markedet.

De avgjørelser som er tatt vedrørende Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus IKS i Kristiansand omfatter konserter og forestillinger med tilnærmet profesjonelle utøvere hvor det oppkreves i hvert fall delvis markedsmessige billettinntekter. Vi er ikke kjent med at det er foretatt vurderingen av mindre profesjonelle arrangementer. Hvordan Skatteetaten vil vurdere dette er derfor usikkert.

I vedtak fastsatt av Skatt vest 10. november 2015 gis det en uttalelse som kan indikere på at avgiftsmyndighetene i liten grad vil anse arrangementer innen kultursektoren for ikke å omfattes av unntaket. Det uttales her følgende:

*«Finansdepartementet uttaler i brevet av 10.6.2013 til Konserthuset at det i vurderingen av om et arrangement kan være i konkurranse med andre som ikke har kompensasjonsrett kan avgrenses mot konkurranse av teoretisk art. Skattekontoret mener at denne avgrensningen omfatter for eksempel forestillinger for en grunnskoleklasse på et mindre sted, og ikke forestillinger av den art som settes opp på og av Konserthuset. På denne bakgrunn kan dermed ingen av Konserthusets arrangementer sies å være i konkurranse av mer teoretisk art» (vår understrekning).*

Den generelle rekkevidden av det syn som Skatt vest og Skatt sør har lagt til grunn i vedtakene av 10. november 2015 kan forstås slik at ethvert arrangement hvor det kan være et grunnlag for å kreve inngangspenger vil omfattes av unntaket.

Når forestillingene har et slikt innhold at det er en betalingsvillighet for billettene, kan dette være tilstrekkelig til at Skatteetaten vurderer aktiviteten som en økonomisk virksomhet. I konkurransevurderingen vil det ses hen til potensiell konkurranse. Skatteetaten kan da legge til grunn at det er tilstrekkelig at tilbudet gis i en kommune/tettsted av en slik størrelse at private konkurrerende tilbud realistisk kan tenkes etablert. Eventuelt at det realistisk *kan skje* en etablering av et privat konkurrerende tilbud i en slik geografisk nærhet fra tilbudet at det foreligger en konkurransesituasjon.

## 6.2.2 Konkurransen

Etter kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 er det et vilkår for at unntaket skal komme til anvendelse at aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.

Finansdepartementet har i brev av 10. juni 2013 til Stavanger konserthus IKS gitt uttrykk for sin tolkning av bestemmelsen. Om kravet til konkurranse uttales det følgende:

*«Departementet legger til grunn at for å besvare dette, må i utgangspunktet her også aktivitetene i konserthuset vurderes hver for seg. Etter ordlyden er det tilstrekkelig at aktiviteten potensielt er i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Departementet legger imidlertid til grunn at det kan trekkes en grense mot konkurranse av mer teoretisk art. Det er da hensiktsmessig å se hen til hvilket produkt som tilbys og til hvilken målgruppe, herunder omfanget selve tilbudet.*

*Departementet antar eksempelvis at aktivitet rettet mot et "smalere" publikum eller "lokalt interesserte" vil kunne gå klar av begrensningen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.»*

Departementet sier ikke direkte noe om konkurransekriteriet forstås slik at konkurranse skal ses på isolert, eller om konkurransekriteriet forstås slik at det tar opp i seg både statsstøttereglenes konkurranse- og samhandelspåvirkning. Videre foretar ikke departementet noen vurdering av om aktivitetene kan være omfattet av noen av unntakene fra forbudet mot statsstøtte.

Konklusjonen til Finansdepartementet er at aktivitetene i konserthuset «i alle fall delvis» kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.

Skatteetaten har i vedtak datert 10. november 2015 foretatt en nærmere vurdering av i hvilken grad unntaket kommer til anvendelse.

Skatteetaten legger til grunn at det skal lite til for at det er økonomisk aktivitet i konkurranse med virksomheter som ikke har krav på kompensasjon. I konkurransevurderingen ses det hen til om det kan være en faktisk konkurransesituasjon med andre aktører, men også om det er åpnet for konkurranse uten at andre private tilbydere *rent faktisk* har etablert seg.

Videre forstår Skatteetaten det slik at det ikke er nødvendig at konkurransen påvirker samhandel innenfor EØS-området, slik statsstøttereguleringen krever. I Finansdepartementets brev til Stavanger konserthus IKS av 10. juni 2013 ble det uttalt følgende:

*«Artistene er i hovedsak av lokalt, regionalt og nasjonalt format. Tilbudet synes primært å være rettet mot den lokale og regionale befolkningen, men det er etter departementets vurdering likevel slik at deler av tilbudet kan ha en bredere appell og nedslagsfelt.»*

Dette kan forstås slik at tilbudet mot den lokale og regionale befolkningen ikke anses å være i konkurranse, i motsetning til tilbud med bredere nedslagsfelt. I sakene mot Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus IKS synes Skatteetaten imidlertid å foreta vurderingen på lokalt nivå, ikke et bredere nedslagsfelt, slik Finansdepartementets formulering kan forstås.

Ut i fra denne tolkningen av regelverket legger skatt vest til grunn at all aktivitet i Stavanger konserthus IKS er omfattet av unntaket, og at det således ikke foreligger rett til noen kompensasjon.

Konklusjonen til Skatt vest lyder slik:

*«Basert på ovennevnte er det skattekontorets vurdering at Konserthuset sin aktivitet knyttet til egne arrangementer som orgelkonserter med og uten betaling, klassiske konserter, arrangementer med pop/rock/vise, ballet/danseforestillinger og gratiskonserter til skoleelever utgjør en økonomisk aktivitet. Selv om dette er kulturelle aktiviteter, er det som nevnt over også produkter som tilbys i et marked hvor andre foretak tar sikte på økonomisk overskudd. Det er dermed ikke slik at kulturelle aktiviteter i seg selv ikke kan omfattes av begrensningen i § 4 annet ledd nr. 4. Skattekontoret kan heller ikke se at det faktum at Konserthuset kan tilby god akustikk eller et spesialbygget orgel i seg selv medfører at de aktuelle aktivitetene ikke kan tilbys av andre private i et marked.*

...

*Skattekontoret mener at alle musikkarrangementene som Konserthuset står for i egen regi kan sies å være i konkurranse med andre musikkformer som tilbys eller kan tilbys av andre virksomheter som ikke har rett til kompensasjon. Det er ikke bare ulike musikkformer konkurransevilkåret må vurderes opp i mot. Også tjenester som teater, sirkus mv. kan*

*være substituerbare aktiviteter i konkurranse med Konserthusets egne aktiviteter. Det vil si at for eksempel en orgelkonsert ikke bare skal vurderes opp mot andre orgelkonserter. I forlengelsen av dette vil videre aktivitet knyttet til omvisninger i Konserthuset også være i konkurranse med substituerbare ytelser innen turistnæringen.*

*Konserthusets egne arrangementer anses på bakgrunn av ovennevnte for å være i konkurranse med andre kulturinstitusjoner og kulturformidlere i Stavangerområdet.*

*Konserthuset sin aktivitet knyttet til egne arrangementer som orgelkonserter, klassiske konserter, arrangementer med pop/rock/vise, ballett/danseforestillinger og omvisninger anses som økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.*

*Skattekontoret legger også til grunn at gratiskonserter slik de her er fremstilt er omfattet av unntaket. Konserthuset har dermed ikke rett til momskompensasjon knyttet til arrangementene i egen regi, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.»*

Slik Skatteetaten praktiserer unntaket for økonomisk aktivitet anses alle deler av virksomheten i kulturhusene i Kristiansand og Stavanger for å være økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med andre aktører som ikke har rett til kompensasjon. Dette gjelder uavhengig av om tilbudet gis gratis eller mot betaling og om det er i egen regi eller ei. I dette konkrete vedtaket omfattes følgende aktiviteter:

- Konserttilbud
- Symfoniorkester
- Teater
- Opera
- Kurs og konferanser for næringslivet

### **6.2.3 Unntak fra forbudet mot statsstøtte**

Forbudet mot statsstøtte følger av EØS avtalen art 61(1) som har følgende ordlyd:

*«Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EF's medlemsstater eller EFTS-staten eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som virir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom partene.»*

For at en støtte skal omfattes av forbudet iht. EØS-avtalens art. 61(1) må derfor følgende vilkår være oppfylt:

- 1) Støtten må innebære en økonomisk fordel
- 2) Støtten må være gitt av staten eller av statsmidler i enhver form
- 3) Mottakeren må drive økonomisk aktivitet (foretak)
- 4) Støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer eller tjenester (selektivitet)
- 5) Støtten må vri eller true med å vri konkurransen
- 6) Støtten må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene (samhandelskriteriet)

Fra det generelle forbudet mot statsstøtte eksisterer det flere unntak. Det er blant annet det alminnelige gruppeunntaket, unntaket for tjenester av allmenn økonomisk betydning og regler for bagatellmessig støtte. Videre er det i praksis også innfortolket et unntak for støtte for å bevare kulturarven.

Både EØS-avtalen og praksis angir flere unntak fra det generelle forbudet mot statsstøtte. Både Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus IKS har i sin dialog med Skatteetaten påpekt dette.

Skatteetaten tolker unntaket for økonomisk aktivitet slik at ingen av unntakene fra reglene om ulovlig statsstøtte kan innfortolkes i kompensasjonsloven.

Dette gjelder også det såkalte kulturunntaket, jf. Traktaten om Den europeiske unions funksjonsmåte art. 107 nr. 3 bokstav d). Selv om dette unntaket ikke er tatt inn eksplisitt i EØS-avtalen, er det i praksis innfortolket i EØS-avtalens art. 61 (3).

Dette er blant annet lagt til grunn i en avgjørelse vedrørende oppføringen og drift av Harpa konserthus og konferansesenter på Island. I avgjørelse av 11. desember 2013 kom ESA til at støtte til oppføringen og driften av dette bygget ikke utgjorde ulovlig statsstøtte.

Innledningsvis foretar ESA en vurdering av støtten opp i mot kriteriene i art. 61 (1) og konstaterer at støtten rammes av det generelle forbudet mot statsstøtte. Støtten anses *likevel ikke* for å være i strid med forbudet mot statsstøtte ettersom støtten omfattes av kulturunntaket.

Om dette ble det uttalt følgende (norsk oversettelse):

*«82) Ifølge EØS-avtalens artikkel 61 nr. 3 bokstav c) kan støtte for å fremme bevaring av kulturarven anses som forenlig med EØS-avtalens virkemåte, når slik støtte ikke påvirker vilkårene for samhandel og konkurransen i EØS i et omfang som strider mot felles interesser. Overvåkningsorganet må derfor vurdere om støtte som er gitt til ulike aktiviteter i Harpa kan rettfærdiggjøres som støtte til å fremme kultur på grunnlag av artikkel 61 nr. 3 bokstav c) i EØS-avtalen.*

*83) Det bør bemerkes at prinsippene i EØS-avtalens artikkel 61 nr. 3 bokstav c) har vært anvendt i saker som har likheter med denne saken. Islandske myndigheter har uttrykt at det berørte tiltakets hovedmål var å fremme kultur gjennom oppføringen av et konserthus som kunne huse både det islandske symfoniorkester og den islandske opera. Lignende flerbrukskultursentre finnes allerede i de fleste andre europeiske byer. Harpa er ment å være Islands nasjonale konserthus, som gir den nødvendige kulturelle infrastrukturen som manglet på Island, og det vil fungere som et sentrum for utvikling og fremme av disse utøvende kunstartene på Island. Harpa bidrar derfor til utviklingen av kulturell kunnskap og gir allmennheten tilgang til kulturelle, lærerike og underholdningsmessige verdier.*

*84) På bakgrunn av ovennevnte mener Overvåkningsorganet at støtte til oppføringen og driften av et symfoni- og operaanlegg, med tanke på dens kulturelle formål, ville kvalifisere som støtte for å fremme kultur i betydningen av artikkel 61 nr. 3 bokstav c) i EØS-avtalen.»*

Ovennevnte medfører at det for dette kulturhuset aksepteres statsstøtte uten at dette rammes av statsstøtteregele.

På bakgrunn av en klage fra en privat virksomhet tok ESA i 2006 opp spørsmålet om den norske kompensasjonsordningen kunne utgjøre utbetaling av ulovlig statsstøtte. Bakgrunnen for klagen var at enkelte fylkeskommunale skoler hadde tilbud om kurs i maritim sikkerhetsopplæring på



markedsmessige betingelser. De fylkeskommunale skolene fikk momskompensasjon på sine kostnader knyttet til disse kursene. Private virksomheter som hadde tilbud om samme form for kurs hadde verken rett til fradrag for inngående merverdiavgift eller momskompensasjon.

#### 6.2.4 ESAs avgjørelse av 3. mai 2007

ESA kom i avgjørelse av 3. mai 2007 frem til at kompensasjonsordningen medførte utbetaling av ulovlig statsstøtte. Det ble lagt til grunn at samtlige seks vilkår i art. 61 (1) var oppfylt. Videre ble det vurdert at ordningen åpnet opp for at det kunne utbetales støtte som ikke var omfattet av noen av unntakene fra det generelle forbudet mot statsstøtte.

### 6.3 Vurdering av Skatteetatens praksis

I en vurdering av rettsgrunnlaget for Skatteetatens praksis er utgangspunktet at verken loven eller forarbeidene angir et klart regelverk. Videre foreligger det ingen rettspraksis som avklarer forståelsen av regelverket. De pågående sakene Skatteetaten har mot Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus IKS vil gi nærmere avklaring av i hvilken grad kommunale kulturhus rammes av unntaket.

Kilden Teater- og Konserthus IKS har påklaget skattekontorets vedtak i brev av 1. desember 2015. Dette brevet er offentliggjort av selskapet. I klagen hevdes det at Skatteetaten ikke har rettslig grunnlag for sin praktisering av regelverket.

Kort oppsummert begrunnes klagen i at unntaket ikke tar sikte på å begrense retten til kompensasjon i større grad enn det statsstøtteregelverket tilsier. Verken loven eller øvrige kilder anses å gi grunnlag for Skatteetatens fortolkning av regelverket når dette praktiseres slik at kompensasjonsretten faktisk begrenses i større grad enn statsstøtteregelverket tilsier. Det hevdes derfor at det er feil lovtolkning når skattekontoret ikke har foretatt en vurdering av om momskompensasjon kan påvirke samhandel mellom EØS-statene. Videre anses Skatteetaten for å legge til grunn en for vid fortolkning av kriteriene «økonomisk aktivitet» og «konkurranse», når disse anses oppfylt for hele tilbudet til Kilden Teater- og Konserthus IKS.

Videre prosess i disse sakene vil avklare om Skatteetaten har rettslig grunnlag for sin praksis.

I vurderingen av Skatteetatens praksis i forhold til ESAs avgjørelse av 3.mai 2007, er utgangspunktet at Skatteetaten tolker lovbestemmelsen slik at den skal forstås med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsapparat. Ved forståelsen av vilkårene tas det således utgangspunkt i de tilsvarende kriteriene i statsstøtteforbudet i EØS-avtalens artikkel 61 (1) slik de er anvendt i praksis innen EU-/EØS-retten og således av ESA i avgjørelsen av 3.mai 2007.

Etter Skatteetatens praksis forstås kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 slik at det kun skal foretas en vurdering av vilkårene om økonomisk aktivitet (nr. 3) og konkurranse (nr. 5) er oppfylt i samsvar med EØS-avtalen.

Enkelte av vilkårene vil være generelle for kompensasjonsordningen som sådan. Dette gjelder vilkår nr. 1, 2 og 4, om henholdsvis økonomiske fordel, statlige midler og selektivitetskravet. Disse

vilkårene vil således være oppfylt i alle tilfeller hvor det utbetales momskompensasjon, og ikke alle aktører i det aktuelle marked mottar momskompensasjon.

Etter EØS-avtalens art. 61 (1) skal det imidlertid også samhandelskriteriet (vilkår nr. 6) være oppfylt før det foreligger ulovlig statsstøtte.

Når Skatteetaten tolker unntaket i kompensasjonsloven slik at det kun skal foretas en vurdering av vilkår nr. 3 og nr. 5, er det således et skille mellom Skatteetatens praktisering og ESAs avgjørelse 3. mai 2007 ved at vilkår nr. 6 ikke vurderes.

En konsekvens av denne fortolkningen er at tiltak som ikke utgjør ulovlig statsstøtte i henhold til ESAs avgjørelse 3. mai 2007, vil kunne nektes kompensasjon.

Videre vil Skatteetatens syn om at unntakene fra det generelle forbudet mot statsstøtte ikke kan innfortolkes i kompensasjonsloven (punkt 6.2.3), også bety at det kan nektes momskompensasjon i tilfeller hvor utbetaling av kompensasjon ikke vil utgjøre ulovlig statsstøtte.

Eksempelvis vil en stor del av aktiviteten til Kilden Teater- og Konserthus gjelder drift av symfoniorkester og opera. På bakgrunn av avgjørelsen vedrørende Harpa kan det etter våre vurderinger ikke utelukkes at støtte i form av momskompensasjon til disse formål kunne ha blitt akseptert som en lovlig form for statsstøtte av ESA. Nektelse av momskompensasjon til disse formål uten tilsvarende vurderinger vil være strengere enn det ESAs avgjørelse 3. mai 2007 tilsier.

Oppsummert er vår vurdering at Skatteetatens praktisering av unntaket kan medføre at bestemmelsen i § 4 andre ledd nr. 4 anvendes i et større omfang enn det som er nødvendig etter ESAs avgjørelse 3. mai 2007 og Norges forpliktelser etter EØS-regelverket.

## 7 Økonomiske beregninger

Skatteetatens praktisering av regelverket som er beskrevet i foregående kapitler vil kunne få betydelige økonomiske konsekvenser for kommunesektoren. Gjennom casestudier og de aktuelle sakene fra Stavanger konserthus IKS og Kilden Teater- og Konserthus fremkommer det at Skatteetaten og kommunene tolker deler av regelverket ulikt. Med både tilbakevirkende kraft og fremtidig virkning, vil dette kunne medføre svært høye tilbakebetalingskrav både for enkeltkommuner og for kommunesektoren samlet.

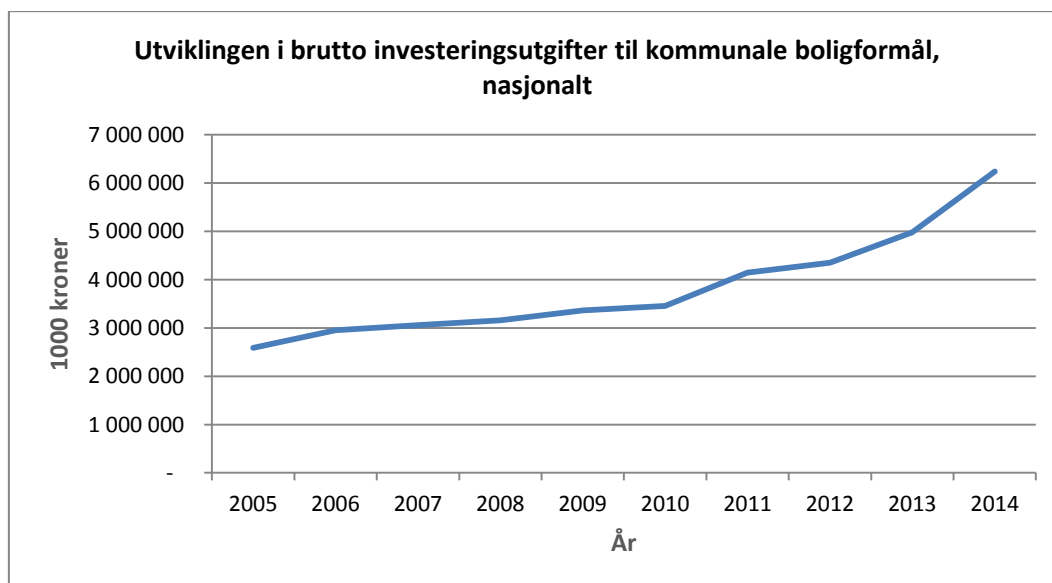
I den påfølgende beregningen er økonomiske konsekvenser anslått på et overordnet nivå.

Metoden for beregningene er beskrevet i kapittel 3. I dette kapittelet ser vi først på mulige økonomiske konsekvenser innenfor det kommunale boligområdet, og deretter innenfor kulturhus.

### 7.1 Boliger til helseformål og sosiale formål

Det er om lag 83 000 kommunalt eide boliger i Norge i dag. Disse tallene inkluderer ikke tidligere kommunale boliger som er lagt ut i annen selskapsform, f.eks. stiftelser e.l. Boligene er rettet mot ulike typer brukere og er derfor ofte kategorisert etter brukergruppe som beskrevet tidligere.

Det foretas store investeringer i kommunale boliger og investeringstakten har økt de siste årene. I 2014 var brutto investeringer knyttet til kommunale boligformål omkring 6,2 milliarder kroner (KOSTRA). Figuren under viser utviklingen i brutto investeringsutgifter til kommunale boligformål fra 2006 og 2014. De årlige investeringene har økt betydelig, særlig de siste fem årene. De totale brutto investeringskostnadene til kommunale boligformål var på omkring 42 mrd. kroner i perioden 2006-2015.



Figur 7-1 Brutto investeringsutgifter til kommunale boligformål, 2006-2015. Kilde: KOSTRA, SSB

Kommunale boliger er rettet mot ulike brukergrupper. SSBs statistikk for nyinnflyttede i kommunale boliger etter brukergruppe viser antallet nyinnflyttede i boliger etter følgende kategorier:

- Flyktninger
- behov for tilrettelagt bolig
- psykiske lidelser
- rusmiddelmissbrukere
- rusmiddelmissbrukere med en psykisk lidelse
- andre problemer
- uten behovsprøving

Som beskrevet i metodekapittelet er det foretatt en kategorisering av de kommunale boligene etter brukergruppe. Tabellen nedenfor viser denne kategoriseringen. Som redegjort for i kapittel 5 om rettsgrunnlag gir Skatteetatens praksis i all hovedsak ikke rett til momskompensasjon for fire av kategoriene, mens den siste kategorien, boliger for brukere med særskilt fysisk tilrettelegging, i all hovedsak gir rett kompensasjon (se tabell).

Tabell 7-1 Kategorisering av boligtyper, antall boliger og vurdert kompensasjonsrett. Kilde: KOSTRA og egne vurderinger

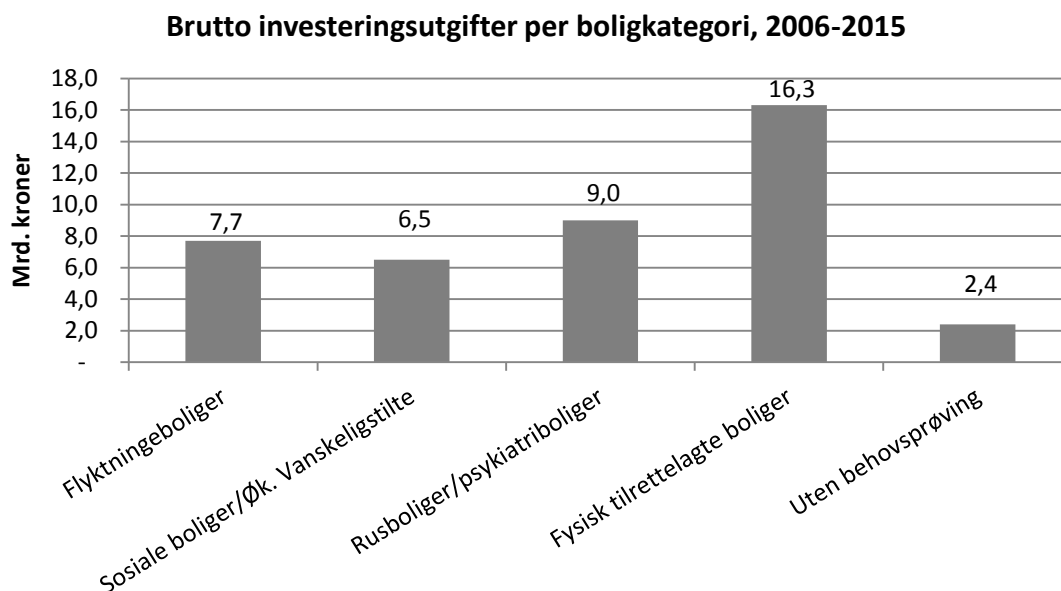
Kategorisering for beregningsformål	Kortnavn	SSBs kategorier for nyinnflyttede	Antall boliger nasjonalt (Anslag basert på KOSTRA-tall for 2014 *)	Skatteetatens vurdering av momskompensasjon**
1 Bolig for flyktninger	«Flyktning-bolig»	• Boliger for flyktninger	17 100	Ikke kompensasjon
2 Bolig for økonomisk vanskeligstilte	«Sosial bolig»	• Boliger for brukere med andre problemer	13 300	Ikke kompensasjon
3 Bolig for rusmiddelmissbrukere og rusmiddelmissbrukere med psykiske lidelser	«Rus/Psykiatri-bolig»	• Boliger for brukere med psykiske lidelser • Boliger for rusmiddelmissbrukere • Boliger for rusmiddelmissbrukere med en psykisk lidelse	18 100	Ikke kompensasjon
4 Bolig med særskilt fysisk tilrettelegging	«fysisk tilrettelagt bolig» (ofte omsorgsbolig)	• Boliger for brukere med behov for tilrettelagt bolig	30 700	Kompensasjon
5 Bolig uten behovsprøving	«Bolig uten behovsprøving»	• Boliger uten behovsprøving	3 800	Ikke kompensasjon

\* Antall boliger per brukergruppe baserer seg på KOSTRA-tall på nyinnflyttede per kategori i 2014. Tallene er aggregert opp på nasjonalt nivå basert på andel i hver boligkategori.

\*\*Baserer seg på vår forståelse av Skatteetatens praksis (kapittel 4) om at Skatteetaten i all hovedsak praktiserer at momskompensasjon ikke er berettiget for denne bruken. Det vil kunne være unntak.

For å kunne beregne økonomiske konsekvenser for perioden 2006-2015 er det lagt til grunn gjennomsnittstall for boligkategoriene. SSB-tallene fra perioden før 2009 ikke er sammenliknbare med tallene fra etter 2009. Gjennomsnittsbetraktningen basert på SSBs statistikk bør likevel gi en tilstrekkelig presis fordeling for beregningens formål og gjennomsnittet for perioden 2009-2015 er derfor benyttet.

Brutto investeringsutgifter de siste ti år fordelt på de ulike boligkategoriene er vist i figuren nedenfor. Av alle estimerte kommunale boliginvesteringer de siste 10 år er om lag 60 % av kommunenes investeringer knyttet til kommunale boliger som etter Skatteetatens praksis i all hovedsak ikke gir rett til momskompensasjon.



Figur 7-2 Bruttoinvesteringer i kommunale boliger 2006–2015 fordelt på brukergruppe.  
Grunnlagsskilde: KOSTRA, 2014

Casekommunene og deres tall er av naturlige årsaker anonymisert i rapporten, og tall fremlegges derfor på samlet nivå for casekommunene. Fra casekommunene er det innhentet informasjon om:

- Bruttoinvesteringer innenfor hver av boligkategoriene i perioden 2006-2015
- Totalbeløp krevd i momskompensasjon innenfor hver boligkategori i perioden 2006-2015 (kun investeringsregnskapet).

Casestudiene indikerer at kommunene til dels har en annen oppfatning av hva som er gjeldende regelverk enn hva Skatteetaten har. Dette fremkommer både gjennom tallene og gjennom samtaler med kommunene. Casekommunene har i relativt stor grad krevd momskompensasjon også for boliger knyttet til rus og psykiatri, noe Skatteetaten i all hovedsak praktiserer at det *ikke* gis momskompensasjon for. Som beskrevet tidligere synes det å være store forskjeller mellom kommunene og Skatteetaten i oppfatningen av hva som ligger i begrepene «særskilt tilrettelagt» og «sosiale formål». Casekommunene har i liten grad krevd momskompensasjon for boliger knyttet til flyktninger, «ordinære» sosiale boliger og boliger til økonomisk vanskeligstilte, og har innenfor disse bolig-/brukergruppene en oppfatning av regelverket som er mer lik Skatteetatens praktisering. Det er først og fremst innenfor boliger for beboere med rus/psykiatriproblematikk at det til dels er store forskjeller i oppfatning av hvilke boliger som er kompensasjonsberettiget.

Basert på disse tallene og nasjonale tall for totale bruttoinvesteringer i kommunale boliger er beløpene aggregert opp til samlede beløp for kommunesektoren. Differansen mellom de anslåtte beløpene kommunene har krevd i momskompensasjon og anslag på hva Skatteetatens praksis tilsier at Skatteetaten vil anse som berettiget er det beløp kommunesektoren potensielt kan tape i form av tilbakebetalingskrav fra Skatteetaten.

Tabell 7-2 Andel krevd momskompensasjon fordelt på boligkategori og oversikt over beregning av mulig momskompensasjonstap for kommunene innenfor kommunale boliger. Kilde: Casekommuner og KOSTRA

Type bolig	Andel mva.komp. krevd (av bto.inv.)	Totale brutto-investeringer i kommunale boliger 2006-2015 (i 1000 kroner)	Berettiget ifølge Skatteetatens praksis*	Ikke-berettiget moms krav, kommunesektoren, i 1000 kroner
Flyktningeboliger	0,3 %	7 702 995	0	23 109
Sosiale boliger/øk. Vanskeligstilte	4,8 %	6 492 917	0	311 660
Rusboliger/ psykiatriboliger	17,6 %	9 019 797	0	1 587 484
Fysisk tilrettelagte boliger	17,9 %	16 298 052	2 917 351	0
Boliger uten behovsprøving	0,0 %	2 435 787	0	0
<b>Sum</b>		<b>41 949 548</b>	<b>2 917 351</b>	<b>1 922 253</b>

\*basert på tidligere beskrevne forutsetninger

Beregningen tilsier at kommunesektoren i perioden 2006-2015 kan ha mottatt omkring 1,9 milliarder kroner i momskompensasjon som de etter Skatteetatens praksis ikke har krav på. Det aller meste knytter seg til kommunale boliger særskilt tilrettelagt for personer med rusmiddelmisbruk og/eller psykiske lidelser.

Vi ser at enkelte kommuner har krevd momskompensasjon for flyktningeboliger og sosiale boliger/boliger for økonomisk vanskeligstilte. Dette *kan være* boliger som er feilkategorisert og som har en fysisk utforming og beboere som tilsier at de er kompensasjonsberettiget som «fysisk tilrettelagte boliger», alternativt er dette mest sannsynlig momskompensasjon som de aktuelle kommunene ikke har krav på.

For ordens skyld presiserer vi også at kommunene synes å kreve full kompensasjon på investeringer i fysisk tilrettelagte boliger selv om andelen i tabellen viser 17,9 % og ikke 20 % som er full momskompensasjon. Årsaken til at tallet er lavere er at det i brutto investeringstall også ligger kjøp av ferdige boliger. Kjøp av fast eiendom er uten merverdiavgift, og påvirker derfor tallene i retning av at det er krevd lavere andel momskompensasjon. Dette kan også gjelde for andre boligkategorier der kommunene krever momskompensasjon.

### Kontrollberegninger

Det er foretatt kontrollberegninger for å sikre tilstrekkelig presisjon i overordnede beregninger. Dette er gjort ved å sammenlikne overordnede KOSTRA-tall med de tall som er kommet frem gjennom casekommunene.

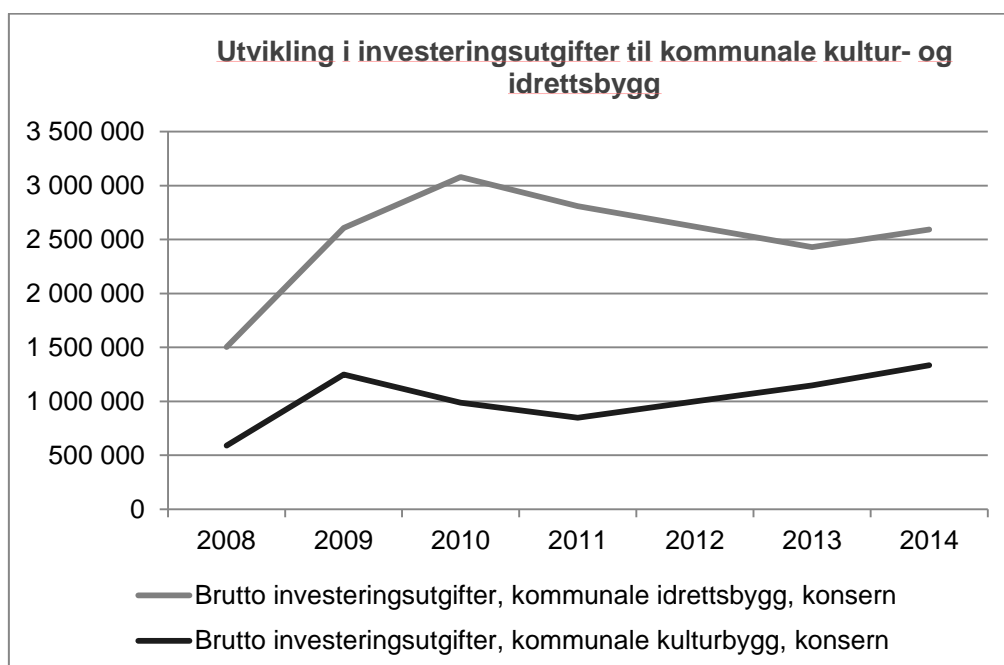
På overordnet nivå (KOSTRA) har kommunene de siste årene krevd fra 8,3 % - 9,3 % i momskompensasjon av totale bruttoinvesteringer årlig. Dette har ligget på et relativt stabilt nivå på landsbasis med et gjennomsnitt på 8,74 %. Casekommunene har til sammenlikning krevd mellom 5 % og 19 % i momskompensasjon de siste ti årene. Andelen varierer med hvilke typer boliger de ulike kommunene har investert tyngst i. Snittet hos casekommunene er 10,0 % dvs. noe høyere enn landsgjennomsnittet basert på KOSTRA-nivå. En sannsynlig årsak til avviket er at en av casekommunene kun har investert i fysisk tilrettelagte boliger og dermed krevd en svært høy andel momskompensasjon av bruttoinvesteringene (19 %). Andelen innenfor fysisk tilrettelagte boliger påvirker ikke beregningen av mulig tap for kommunesektoren siden Skatteetaten og kommunene

på dette området praktiserer regelverket tilnærmet likt. Vi anser at tallene fra casekommunene er representative som grunnlag for å aggregere opp til nasjonalt nivå.

## 7.2 Kulturhus

I alt 37 nye kulturhus er blitt ferdigstilt eller i slutfasen i perioden 2008-2015. Samlede investeringer for disse kulturbyggene er omkring 10 milliarder kroner. I tillegg planlegger/oppfører kommuner nye kulturhus til en samlet investeringskostnad på over 1 mrd. kroner inn mot 2019.

Figuren under viser brutto investeringsutgifter til kommunale kultur- og idrettsbygg i kommunesektoren i perioden 2008-2014. Både kultur- og idrettsbygg kan falle inn under konkurranseunntaket, men som nevnt fokuserer denne rapporten kun på kulturbygg. Tall for både kultur- og idrettsbygg er likevel vist nedenfor for å gi et inntrykk av omfang og utvikling innenfor området på investeringsiden. Som det fremgår av figuren økte investeringene kraftig fra 2008-2010, for så å reduseres noe og stabilisere seg på mellom 2,5 og 3 mrd. kroner de siste årene.



Figur 7-3 Brutto investeringsutgifter til kommunale kultur- og idrettsbygg, 2008-2015. Kilde: KOSTRA

Det er benyttet case for å kunne vurdere kommunenes momskompensasjonskrav sett opp mot Skatteetatens praksis i vedtakene for kulturhusene i Kristiansand og Stavanger.

Vi har sortert kommunene i datagrunnlaget i 2 kategorier.

- Små- og mellomstore kulturhus (under 500 millioner kroner i bruttoinvesteringskostnad)
- Store kulturhus (mer enn 500 millioner kroner i bruttoinvesteringskostnad)

I gruppen store kulturhus er det kun sett på *kommunale* (og interkommunale) kulturhus. Store kulturhus organisert som aksjeselskap er tatt ut av tallgrunnlaget fordi de ikke omfattes av momskompensasjonsloven. I gruppen små- og mellomstore kulturhus er alle nye kulturhus fra 2008 til 2015 medregnet. Det er gjort en sjekk på omfanget av aksjeselskap innenfor denne gruppen. Omfanget er lite og det er derfor ikke gjort særskilte korrigeringer i denne gruppen.

Det ble vurdert å lage en egen gruppe for små kulturhus (bruttoinvestering under 100 millioner), men samlet omfang av potensiell momskompensasjon for disse utgjør maksimalt 9,4 % av grunnlaget. Oppmerksomheten er derfor rettet mot de største kulturhusene der omfanget er størst og tydelige vedtak fra Skatteetaten foreligger. Det er lagt inn intervallberegninger for små og mellomstore kulturhus

Tall fra casekommunene viser at store kulturhus i gjennomsnitt har krevd momskompensasjon med 18 % av den totale bruttoinvesteringen, mens Skatteetatens vedtak for kulturhusene i Kristiansand og Stavanger tilsier at det for store kulturhus i all hovedsak ikke gis momskompensasjon.

Casekommunene viser at små og mellomstore kulturhus har krevd momskompensasjon for 15 % av brutto investeringsramme, altså en lavere andel enn de store kulturhusene. Forklaringen på at mindre kulturhus krever lavere andel momskompensasjon er at innhold og aktivitet ofte skiller seg fra store kulturhus. For eksempel kan kino, kafé og/eller galleri være integrert i disse kulturhusene. Kino, kafé og gallerivirksomhet gir alminnelig momsfradrag. Momskompensasjon vil derfor ikke være aktuelt for deler av disse kulturhusene.

Det er vanskelig å anslå hvordan dette konkret vil slå ut for små- og mellomstore kulturhus. Gjennom casekommunene er det vurdert at 40 % - 60 % av momskompensasjonen kommunene har krevd *ikke* gir rett til momskompensasjon etter Skatteetatens praksis. Dette innebærer at kommunene med små og mellomstore kulturhus risikerer å måtte tilbakebetale mellom 40 % og 60 % av krevd momskompensasjon.

Tabellen nedenfor viser hva kommunesektoren totalt risikerer å måtte tilbakebetale av allerede mottatt kompensasjon dersom Skatteetatens nylige praksis i vedtakene for kulturhusene i Kristiansand og Stavanger legges til grunn.

Tabell 7-3 – Oversikt over investeringer og merverdiavgiftsanslag knyttet til kulturhus. Alle tall i 1000 kroner. Kilde: Norsk Kulturhusnettverk, Aftenposten og casekommuner.

	Brutto investeringer i kulturhus	Krevd mva. kompensasjon (beregnet)	Potensielt tilbakebetalingskrav fra Skatteetaten
Totale investeringer for store kulturhus (ekskl. kulturhus i AS)	5 701 000	1 026 200	1 026 200
Totale investeringer for små og mellomstore kulturhus (intervall)	4 179 400	626 900	250 800 – 376 100
<b>Totalt for kommunesektoren</b>	<b>9 880 400</b>	<b>1 653 100</b>	<b>1 277 000 - 1 402 300</b>

Med utgangspunkt i beskrevne forutsetninger, innsamlede data fra casekommunene, samt en aggregering til nasjonalt nivå kan kommunene risikere å måtte tilbakebetale om lag 1,3 - 1,4 mrd. i allerede mottatt momskompensasjon knyttet til investeringer i kulturhus i perioden 2006-2015.



### 7.3 Samlede økonomiske konsekvenser

Overordnede beregninger tilsier at kommunesektoren risikerer å måtte tilbakebetale opp mot 3,3 milliarder i allerede mottatt momskompensasjon. Tallene baserer seg på forskjellen mellom Skatteetatens praksis og kommunenes praksis basert på casekommuner. Det er kun foretatt vurderinger og beregninger knyttet til investeringer i kommunale boliger og kommunale kulturhus.

Det samlede potensielle tapet for kommunesektoren er derfor langt større enn beløpet på 3,3 mrd. kroner.

Tallene omfatter som nevnt bare investeringer, og driften av den bygningsmessige delen av boliger og kulturhus utgjør alene betydelige beløp som vil øke et slikt krav kraftig. I henhold til KOSTRA hadde kommunesektoren samlet omkring 5,8 mrd. i brutto driftsutgifter for kommunalt disponerte boliger (funksjon 265) i 2014. De siste årene har momskompensasjon på kommunale boliger (funksjon 265) i kommunenes driftsregnskap ligget på omkring 400 millioner kroner årlig – og samlet om lag 3 mrd. de siste ti årene.

Dersom kommunene har lagt tilsvarende vurderinger til grunn på momskompensasjon for drift som for investering, kan kommunesektoren risikere å måtte tilbakebetale store beløp i mottatt momskompensasjon også knyttet til ordinær drift. KOSTRA-tall viser at kommunene krever momskompensasjon for boliger i noe mindre grad i driftsregnskapet enn i investeringsregnskapet. Krevd momskompensasjon tilsvarer 7 % av brutto driftsutgifter mot 8,74 % på investering. Basert på samme forutsetninger for momskompensasjon innenfor bygningsmessig drift av boliger som innenfor investering, ville dette tilsi et potensielt tilbakebetalingskrav på mellom 150 og 250 millioner kroner årlig hvert år de siste ti årene.

Kommunesektorens netto driftsutgifter til kommunale kulturbygg var 971 millioner kroner i 2014. Om man legger samme forutsetninger for beregning til grunn for driftsregnskapet som for investeringsregnskapet for kommunale kulturbygg generelt er potensialet for tilbakebetalingskrav på over 20 millioner kroner årlig..

Kommunene har i varierende grad investert i kulturhus og kommunale boliger de siste 8-10 årene. Risikoen og størrelsen på en mulig tilbakebetaling er derfor skjevfordelt mellom kommunene.

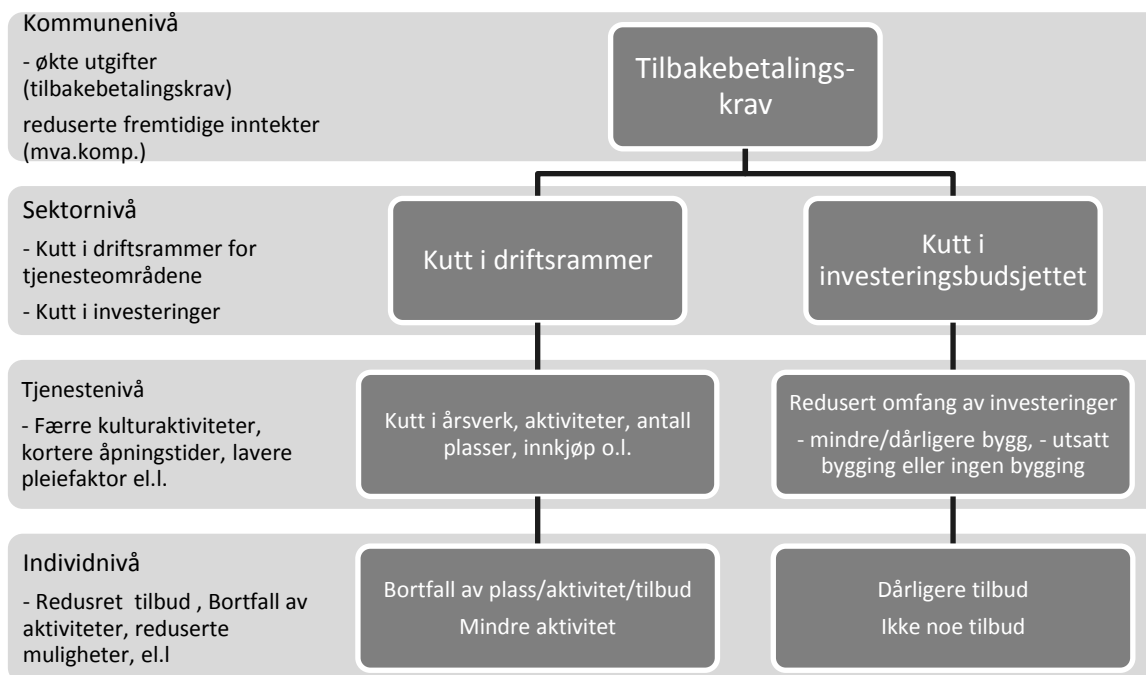
## 8 Konsekvenser for kommunene og innbyggerne

Enkelte kommuner kan få svært betydelige og uventede tilbakebetalingskrav knyttet til momskompensasjon innenfor de nevnte områdene. Tilbakebetalingskravene fra kulturhusene i Kristiansand og Stavanger utgjør alene svært høye beløp og er nok til å drifte landets 9 minste kommuner i et år.

Casekommunene har uttalt seg om hva de antar konsekvensene av et eventuelt tilbakebetalingskrav vil medføre. Eksempler på konsekvenser som er uttalt eller man har erfart ved tidligere, liknende anledninger er blant annet:

- Generelle «ostehøvel-kutt» i driftsrammene på kommunens tjenesteområder som følge av økte finansieringskostnader på investeringer
- Kutt i det aktuelle budsjettområdets budsjettamme med påfølgende reduksjon i tilbudet innenfor området
- Utsettelse av bygging eller ikke bygging og rehabilitering av eldre bygg i stedet
- Bygging, men med redusert ramme og enten mindre bygg eller lavere standard
- Høyere leie for leietakere i bygget
- Høyere priser/inngangsbilletter

Tabellen nedenfor illustrerer eksempler på mulige konsekvenser av tilbakebetalingskrav av denne størrelse.



Figur 8-1 Eksempel på mulige konsekvenser av tilbakebetalingskrav.

Dersom kommunene velger å gjennomføre investeringer som planlagt på tross av redusert momskompensasjon vil dette medføre økt finansieringsbehov til investeringene. Økte finanskostnader som følge av økt gjeldsbyrde gir normalt generelt lavere driftsrammer. Lavere økonomisk ramme på kommunenivå vil i praksis ofte ramme alle tjenesteområder indirekte i form av reduserte økonomiske rammer.

Redusert momskompensasjon kan påvirke beslutninger i kommunen. Det kan påvirke hvordan boliger tilpasses brukerne. Eksempelvis melder flere kommuner at det gjøres mange fordyrende tilpasninger når kommunene bygger boliger for rus- og psykiatri. Dette omfatter blant annet hvor boligene er lokalisert i kommunen i tillegg til at det gjøres tilpasninger knyttet til innsyn, isolering og overflatematerialer når det gjelder boliger for denne brukergruppen. Slike spesialtilpasninger kan falle bort dersom kommunene ser seg nødt til å redusere investeringskostnadene knyttet til denne typen boliger, eller det kan være et alternativ å opprettholde tilpasningene, men redusere antallet nye boenheter.

Med Skatteetatens praksis vil det være betydelig dyrere for kommunene å investere i kulturbygg enn det de selv har lagt til grunn. Dette vil kunne påvirke beslutningene i kommunene. Det kan resultere i at kommunene enten skrinlegger planer om kulturhus eller nedskalere bygget og innholdet for å redusere investeringskostnadene.

## Datakilder

Gjestad, R., Christiansen, A. & Bach, D.(2014, 11.03) Kulturhus-sprekken: 1,2 milliarder kroner. Aftenposten. Hentet fra [http://www.aftenposten.no/kultur/Kulturhus-sprekken-1\\_2-milliarder-kroner-7498311.html](http://www.aftenposten.no/kultur/Kulturhus-sprekken-1_2-milliarder-kroner-7498311.html)

Norsk kulturhusnettverk (2015). Medlemmer. <http://www.kulturhus.no/medlemmer/>

Statistisk sentralbyrå (2015). Vedtak om/tildelte kommunale boliger, etter brukergrupper og alder 2005-2008. Statistikkbanken – kommunale boliger. Hentet fra <https://www.ssb.no/statistikkbanken/SelectVarVal/Define.asp?MainTable=BoenheterBruker&KortNavnWeb=kombolig%5Fkostra&PLanguage=0&checked=true>

Statistisk sentralbyrå (2015). Finansielle nøkkeltall og adm., styring og fellesutg. - grunnlagsdata (K) etter region, statistikkvariabel og tid 2005-2014. KOSTRA. Hentet fra <https://www.ssb.no/a/kostra/stt/velg.cgi?f=1084964535295569>

Statistisk sentralbyrå (2015). Konsern - Bolig – grunnlagsdata 2005-2014. KOSTRA. Hentet fra <https://www.ssb.no/a/kostra/stt/velg.cgi?f=K1180616990P00025277>

Statistisk sentralbyrå (2015). Kommune, detaljerte regnskapstall, driftsregnskapet funksjonsfordelt 2008-2014. Statistikkbanken – kommuneregnskap. Hentet fra <https://www.ssb.no/statistikkbanken/selectvarval/Define.asp?subjectcode=&ProductId=&MainTable=Kostra3KDetaljer&nvl=&PLanguage=0&nyTmpVar=true&CMSSubjectArea=offentlig-sektor&KortNavnWeb=kommregnko&StatVariant=&checked=true>

Statistisk sentralbyrå (2015). Konsern - Kultur – grunnlagsdata 2005-2014. KOSTRA. Hentet fra <https://www.ssb.no/a/kostra/stt/velg.cgi?f=KS1015431384399749>

#### Om EY

EY er en ledende global aktør innen revisjon, skatt og avgift, transaksjoner og rådgivning. Gjennom kontinuerlig fokus på kvalitet bygger vi tillit i kapitalmarkedene og i økonomier over hele verden. Gjennom å utvikle gode ledere som forplikter seg til å levere det vi lover bidrar vi til å bygge et bedre arbeidsliv for våre ansatte, kunder og lokalsamfunn.

Ernst & Young AS inngår i det globale nettverket til Ernst & Young, og kan referere til en eller flere av medlemmene av Ernst & Young Global Limited, der hvert medlem er en egen juridisk enhet. Ernst og Young Global Limited, er et britisk selskap med begrenset ansvar og leverer ingen tjenester til kunder. For mer informasjon, se [www.ey.com/no](http://www.ey.com/no)

© 2015 Ernst & Young AS  
All Rights Reserved

