

Kommunal eiendom – merverdiavgift og mva-kompensasjon



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Bernt Ollestad

Rådgiver i Sticos

Han har lang erfaring innenfor området merverdiavgift både fra Skatteetaten og som advokat i revisjons- og advokatvirksomhet.

Noen utgangspunkter

I den gamle merverdiavgiftsloven fra 1969 ble kommuners avgifts- og registreringsplikt regulert i § 11. I den nye loven gjeldende fra 1. januar 2010 er reglene spredt over flere bestemmelser. Det har imidlertid ikke vært lovgivernes hensikt å gjøre materielle endringer i den nye loven. Innholdet i den gamle § 11 er derfor videreført i den nye loven.

En kommune anses som en enhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Det skal som hovedregel ikke beregnes og betales merverdiavgift ved levering av varer og tjenester mellom enheter innenfor samme kommune. Det foreligger ikke rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i kommunal virksomhet. Merverdiavgift på kostnader til oppføring og drift av eiendommer til bruk i kommunal virksomhet er heller ikke fradragsberettiget.

Kommuner har en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift. Dette er regulert i lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for kommuner, fylkeskommuner mv. (heretter benevnt kompensasjonsloven). En kommunes rett til kompensasjon omfatter som hovedregel merverdiavgift på alle varer og tjenester som anskaffes av kommunen. Rett til kompensasjon gjelder også merverdiavgift på kostnader til oppføring og drift av kommunal eiendom.

Kommunale eiendommer vil normalt enten være omfattet av merverdiavgiftslovens eller kompensasjonslovens regler. I denne artikkelen gjennomgås problemstillinger knyttet til forholdet mellom fradragsrett etter merverdiavgiftsloven og rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven.

Det foreligger ikke rett til kompensasjon når kommunen har fradragsrett etter reglene i merverdiavgiftsloven, jf. Kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 1. Kommunen kan ikke velge kompensasjon når den har fradragsrett.

Registrerings- og avgiftsplikt for en kommune er betinget av at det omsettes varer og tjenester til andre. For slik omsetning vil kommunen være registrerings- og avgiftspliktig på lik linje med ordinære private næringsdrivende, jf. mval. §§ 2–1 og 3–1. Det er ikke noe krav om at omsetningen fra kommunen må skje som ledd i næringsvirksomhet.

Med andre forstås private næringsdrivende, privatpersoner, andre kommuner, fylkeskommuner, statlige institusjoner samt enheter i samme kommune registrert som ordinære avgiftspliktige (de gamle § 11 første ledd-virksomhetene i loven fra 1969). Kommunal virksomhet organisert i AS, ANS eller stiftelse vil være andre. Et AS 100 % eid av kommunen vil være andre i relasjon til disse bestemmelsene.

I hvilken utstrekning en kommune har rett til fradrag for inngående avgift på kostnader til oppføring og drift av kommunale eiendommer, vil avhenge av hvor stor omsetningen til andre er. Det er kun kommunale enheter med omsetning til andre som utgjør 20 % eller mer av totalproduksjonen, som vil være omfattet av reglene om fradrag i mval. kap. 8. Slike enheter anses også som egne avgiftssubjekter i for-

hold til resten av kommunen. Enheten må beregne og betale utgående avgift ved levering av varer og tjenester til andre enheter i kommunen. Et typisk eksempel vil være et kommunalt vannverk som har leveranser til helse- eller skoleenheten i kommunen.

For kommunale enheter med omsetning til andre som er mindre enn 20 %, foreligger det kun rett til fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som omsettes til andre, jf. mval. § 8–2 (2). Det vil ikke foreligge rett til fradrag på inngående avgift som gjelder kostnader knyttet til eiendommer som brukes i slik virksomhet.

Påkostninger som gjelder kommunale eiendommer hvor inngående avgift utgjør minst NOK 100 000, vil enten være omfattet av justeringsreglene i merverdiavgiftsloven eller kompensasjonsloven.

Kommunal eiendom til bruk både i avgiftspliktig og kompensasjonsberettiget virksomhet

Avgiftspliktig omsetning mindre enn 20 % – full kompensasjon

Når en kommunal eiendom brukes i virksomhet som omfattes av merverdiavgiftsloven, vil fradragsrett være betinget av at eiendommen brukes av kommunale enheter som genererer minst 20 % omsetning til andre. Et typisk eksempel vil være bygg som brukes av et kommunalt vannverk eller kommunalt renholdsverk. Her vil kommunen ha fradragsrett på vanlig måte så langt eiendommen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Dersom eiendommen brukes av enheter med mindre enn 20 % omsetning til andre, vil det ikke foreligge rett til fradrag for inngående avgift. Vi kan tenke oss et kommunalt produksjonskjøkken med omsetning til andre som utgjør mindre enn 20 %.

Det foreligger ikke rett til fradrag for inngående avgift på kostnader som gjelder oppføring og drift av produksjonskjøkkenet. Kommunen vil imidlertid ha rett til kompensasjon. Retten til kompensasjon vil også omfatte bruk som genererer avgiftspliktig omsetning så lenge den avgiftspliktige omsetningen ikke utløser rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i mval. § 8–1.

Avgiftspliktig omsetning 20 % eller mer – fordeling ved myldreareal

Resultatet blir et annet dersom produksjonskjøkkenet har omsetning til andre som utgjør 20 % eller mer. Kommunen må i et slikt tilfelle vurdere hvor stor andel av bruken som skal henføres til hhv. avgiftspliktig og kompensasjonsberettiget virksomhet. Det vil være vanskelig å bruke areal som grunnlag så lenge det samme arealet brukes både i fradrags- og kompensasjonsberettiget virksomhet (myldreareal). Det må derfor være forsvarlig å legge til grunn forholdstallet mellom omsetning til andre og totalproduksjonen. Utgjør omsetning til andre 35 % av totalproduksjonen ved kjøkkenet, vil det være naturlig at det innrømmes fradrag med 35 %. 65 % av merverdiavgiften vil være kompensasjonsberettiget.

For eiendommer hvor det er areal som eksklusivt brukes enten i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet, vil det naturlige være at fordelingen baserer seg på areal til bruk i hhv. fradrags- og kompensasjonsberettiget virksomhet.

Ubetydelighetsregelen i merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven

Dersom en kommunal eiendom i all hovedsak blir brukt enten i kompensasjonsberettiget eller merverdiavgiftspliktig virksomhet, oppstår spørsmålet om fordeling kan unnlates, slik at det enten gis 100 % fradrag eller 100 % kompensasjon.

Kompensasjonsforskriften § 9 sier at det ytes full kompensasjon dersom bruk som ikke gir rett til kompensasjon ikke overstiger 5 %. I Finansdepartementets fortolk-

ningsuttalelse av 2. mars 2004 er det uttalt at det ytes full kompensasjon dersom bruken av en bygning til f.eks. utleieformål utgjør mindre enn 5 %. Departementet uttaler videre at der det ikke er noen problemstilling med felles bruk (myldreareal), legges kostnads- eller arealfordeling til grunn i forhold til 5 %-regelen. Som eksempel er nevnt en vaktmesterleilighet i tilknytning til en skole. Utgjør oppføringskostnadene eller arealet knyttet til vaktmesterboligen mindre enn 5 %, ytes det full kompensasjon.

Basert på departementets fortolkningsuttalelse vil en kommunal bygning med eksklusiv bruk til ikke-kompensasjonsberettiget bruk kunne anses som en fellesanskaffelse i forhold til reglene i kompensasjonsforskriften § 9. Det ytes full kompensasjon så lenge bruk i ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet er mindre enn 5 %.

Resultatet blir et annet for en kommunal bygning som må følge ubetydelighetsregelen i merverdiavgiftsloven. Etter merverdiavgiftsloven vil et bygg ikke anses som en fellesanskaffelse dersom det er areal som eksklusivt brukes utenfor merverdiavgiftsloven. Det vises her til Merverdiavgiftshåndboken 8 utg. side 605 og Av 19/81 av 29. juni 1981.

Vi kan tenke oss en kommunal eiendom hvor 96 % av arealet brukes av kommunens vannverk. 4 % av arealet brukes i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet. Kommunen kan med henvisning til ubetydelighetsregelen i mval. § 8–2 (4) ikke gjøre fullt fradrag, så lenge 4 % av arealet brukes eksklusivt utenfor avgiftsområdet (kompensasjonsberettiget formål). Kommunen kan kreve forholdsmessig fradrag med 96 %, og må kreve kompensasjon for 4 % av avgiften som påløper. Dersom 4 % av arealet brukes til utleie (vaktmesterbolig), vil kommunen ikke kunne kreve kompensasjon, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2. Dersom arealet leies ut til en avgiftspliktig næringsdrivende, vil kommunen kunne søke frivillig registrering etter bestemmelsene i mval. § 2–3, og dermed oppnå rett til fradrag også for dette arealet.

Basert på departementets fortolkningsuttalelse er betydningen av ubetydelig bruk i forhold til bygg forskjellig avhengig av om vurderingen skjer etter kompensasjons- eller merverdiavgiftsloven. Det er kun etter kompensasjonsloven at et bygg kan anses som en fellesanskaffelse selv om det er

areal som eksklusivt brukes i ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet. Skattedirektoratet har imidlertid nylig i egen e-post til Sticos opplyst at fortolkningsuttalelsen ikke gir uttrykk for gjeldende rett på dette punktet. Direktoratet har gitt uttrykk for at ubetydelighetsregelen i kompensasjonsloven skal forstås på samme måte som tilsvarende regel i merverdiavgiftsloven. Men foreløpig er det ikke kommet noen offisiell korrigering av uttalelsen på dette punkt. Det er derfor grunn til å tro at det er kommuner som fremdeles praktiserer reglene om forholdsmessig kompensasjon i tråd med departementets fortolkningsuttalelse.

Forholdet mellom justeringsreglene i merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven

Både merverdiavgiftsloven, jf. kap. 9, og kompensasjonsloven § 16 jf. kompensasjonsforskriften § 6, inneholder regler om justering ved anskaffelse av kapitalvarer. Etter kompensasjonsloven er reglene begrenset til kapitalvarer som gjelder fast eiendom (byggetiltak). For andre kapitalvarer (løsøre) er det ikke fastsatt justeringsregler i kompensasjonsloven.

Reglene er langt på vei sammenfallende. Det gjelder samme terskelverdi og samme justeringsperiode. Reparasjon og vedlikehold omfattes ikke av justeringsreglene verken i merverdiavgifts- eller kompensasjonsloven.

Hva som skal anses som en justeringshendelse er langt på vei sammenfallende.

Bagatellgrensen for justering er den samme etter begge regelsett (10 prosentpoeng).

Endret bruk av en kapitalvare innenfor kommunens samlede virksomhet

For private næringsdrivende vil en justering enten innebære økt fradrag eller redusert fradrag. For en kommune er situasjonen noe annerledes. En kommune som anskaffer en kapitalvare, vil som hovedregel enten ha rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven eller rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven. En endring i egen bruk vil derfor i mange tilfeller kun innebære en «flytting» av «fradrag» fra det ene regelsettet til det andre.

Endring til bruk som verken gir fradragsrett eller rett til momskompensasjon

Det er ikke tvilsomt at det må skje en justering dersom bruken av en kommunal

eiendom endres fra fradragsberettiget mva-bruk til bruk som verken gir rett til kompensasjon eller fradrag etter merverdiavgiftsloven. Tilsvarende vil også gjelde motsatt vei. Et eksempel vil være kommunale helse- og omsorgsboliger som tas i bruk som ordinære utleieleiligheter. Det samme vil gjelde en kommunal idrettshall som har blitt stilt vederlagsfritt til disposisjon for kommunens idrettslag, men som etter en tid blir tatt i bruk til ordinær utleie til idrettslag.

Endring fra fradragsberettiget formål til kompensasjonsberettiget formål

Dersom det innenfor kommunens egen bruk skjer en endring fra fradragsberettiget formål til kompensasjonsberettiget formål, oppstår spørsmålet om kommunen kan unnlate justering.

Vi kan tenke oss en kommune som har ført opp et nytt bygg som brukes 50/50 i hhv. avgiftspliktig og kompensasjonsberettiget virksomhet. Vi forutsetter at den avgiftspliktige omsetningen er så omfattende at de vanlige reglene om fradrag for inngående avgift kommer til anvendelse. Inngående avgift utgjorde NOK 10 000 000. 1. januar i år fem endres bruken slik at 100 % av arealet tas i bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet. Dette innebærer i utgangspunktet at kommunen fra år fem må foreta en årlig justering (tilbakebetaling) etter reglene i merverdiavgiftsloven med NOK 500 000. Samtidig vil kommunen etter kompensasjonslovens bestemmelser oppnå en økt årlig kompensasjon med NOK 500 000. Spørsmålet er om kommunen må gjennomføre årlige korrigeringer resten av justeringsperioden.

Det fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 (3) at en justeringsforpliktelse kan overføres fra en merverdiavgiftspliktig virksomhet til en kompensasjonsberettiget virksomhet. Dette må etter min oppfatning bety at kommunen kan unnlate justering i ovennevnte eksempel. Vi antar videre at det ikke er nødvendig å etablere noen avtale om overføring av justeringsforpliktelsen, så lenge det ikke skjer noen endring på eiersiden.

Endring fra kompensasjonsberettiget bruk til fradragsberettiget bruk

Det neste er om tilsvarende kan legges til grunn dersom bruksendringen i ovennevnte eksempel går motsatt vei, dvs. at eiendommen 1. januar i år fem tas i bruk 100 % i merverdiavgiftspliktig virksomhet. Kompensasjonslovens regler om justering

inneholder ingen bestemmelse som regulerer overgang fra kompensasjonsberettiget bruk til merverdiavgiftspliktig bruk. Kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd sier imidlertid at bestemmelsene om overføring av rett og plikt til å justere, herunder dokumentasjon mv., i forskrift om justering av inngående avgift, gjelder så langt de passer. Dette trekker i retning av at justering også må kunne unnlates dersom det går fra kompensasjonsberettiget bruk til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

I en uttalelse fra 2009 konkluderte et skattekontor med det motsatte. Saken gjaldt en forespørsel om forholdet mellom justeringsreglene i merverdiavgifts- og kompensasjonsloven. Utgangspunktet var et tenkt tilfelle hvor en kommune var leietaker og gjennomførte et byggetiltak. Midt i justeringsperioden valgte kommunen å fremleie hele arealet. Spørsmålet var om kommunen kunne unnlate justering dersom kommunen valgte å fremleie arealet til en avgiftspliktig næringsdrivende eller kompensasjonsberettiget offentlig virksomhet, og samtidig søkte frivillig registrering. Skattekontoret konkluderte med at kommunen måtte foreta samlet justering etter reglene i kompensasjonsloven. Samtidig la skattekontoret til grunn at kommunen, som følge av frivillig registrering, ville ha en justeringsrett etter reglene i merverdiavgiftsloven.

I brev av 23. august 2011 synes Skattedirektoratet å trekke den motsatte konklusjonen. Saken gjaldt en kommunes rett til kompensasjon for anlegg av avfallsdeponi og senere salg av tomt på avfallsdeponiet. Direktoratet konkluderte med at det forelå rett til kompensasjon for anlegg av deponiet. Salg av tomt på hele eller deler av deponiet var en justeringshendelse som utløste justering på kommunens hånd. Direktoratet uttalte at justering kunne unnlates dersom kjøper driver fullt ut innenfor merverdiavgiftsloven, og samtykket i å overta justeringsforpliktelsen etter reglene i merverdiavgiftsforskriften kap. 9. Det ble også vist til kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd som sier at bestemmelsene om overføring av rett og plikt til å justere, herunder dokumentasjon mv., i forskrift om justering av inngående avgift, gjelder så langt de passer.

Etter dette må det kunne legges til grunn at det ikke skal skje noen justering så lenge justeringshendelsen ikke medfører en bruk som verken gir rett til kompensasjon eller

fradragsrett. Det er heller ikke nødvendig med en avtale om overtakelse av justeringsforpliktelse så lenge det ikke skjer noen endring på eiersiden i forbindelse med bruksendringen.

Utleie av kommunal eiendom

Kommuner har som hovedregel ikke rett til kompensasjon for kostnader som gjelder eiendommer som leies ut, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3. Dette gjelder uavhengig av om det er utleie til boligformål eller utleie av næringsareal.

På samme måte som private utleiere, vil en kommune kunne la seg frivillig registrere ved utleie av næringsareal, jf. mval. § 2-3 (1). Dersom utleie av næringsareal ikke kan omfattes av disse reglene, vil kommunen ikke ha fradragsrett eller rett til kompensasjon.

Når det gjelder utleie av boliger, er det åpnet for kompensasjon for boliger med helseformål eller sosiale formål, jf. kompensasjonsloven § 4 siste ledd. Boliger med helseformål eller sosialt formål er ikke nærmere definert i loven. Av kompensasjonsforskriften § 7 første ledd fremgår det at som slike boliger anses boliger som er «særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål».

Utleie av boliger til et helseformål eller sosialt formål er i seg selv ikke nok for å oppnå kompensasjon. Det kreves i tillegg at boligen er «særskilt tilrettelagt». Slik tilrettelegging kan bestå i fysiske forhold ved boligen (f.eks. brede dører, ingen terskel, spesialinnredet bad/toalett). En bolig kan være «særskilt tilrettelagt» selv om det ikke er gjort fysiske tilpasninger. Dersom det foreligger særskilt tilsyn og vaktjenester rettet mot beboerne, kan også vilkåret være oppfylt. Endelig kan avstandsmessig nærhet til lovpålagt pleie- og servicetilbud medføre at kravet er oppfylt.

Dersom utleie av boliger ikke omfattes av unntaket i kompensasjonsloven § 4 siste ledd, foreligger det ikke rett til kompensasjon.

Full kompensasjon ved utlån, og delvis kompensasjon ved utleie?

I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004 uttales det at om en kommune låner ut eller vederlagsfritt stiller eiendom til disposisjon for andre, beholder kommunen retten til kompensasjon. Dette gjelder uavhengig av om låntakers rådighet er total eller ikke. Dette kan

typisk være at en kommune stiller idretts-haller mv. vederlagsfritt til disposisjon for idrettslag og kommunens innbyggere.

Det sentrale er at det er kommunen som dekker kostnadene til oppføring, drift og vedlikehold av eiendommen. Departementet har likevel akseptert at det foreligger utlån og ikke utleie når beløpet brukeren betaler er av symbolsk karakter. Som eksempel er nevnt vederlag for vasking eller et mindre beløp for lån av nøkkel.

Så lenge det foreligger et utlån, vil det foreligge rett til full kompensasjon for kommunen.

Spørsmålet er om retten til kompensasjon i sin helhet vil være avskåret dersom vederlaget som oppkreves av kommunen, er så høyt at det får karakter av utleie. Man kan se for seg at en kommune opererer med en subsidiert leie. Kan kommunen oppnå forholdsmessig kompensasjon så langt kostnadene ikke dekkes av leievederlaget?

I Merverdiavgiftshåndboken 8 utg. side 970 er det uttalt følgende i tilknytning til idrettsanlegg:

«Siden kommunen kun får kompensasjon for sine reelle kostnader ifm. anlegget, gis det ikke kompensasjon for verdien av for eksempel dugnadsarbeid, vaktmestertjenester og innskudd/gaver fra brukerne, jf. nevnte fortolkningsuttalelse vedrørende hva som anses som utleie av fast eiendom. Det må foretas en konkret vurdering av slike motytelsers verdi sett hen til normal leieverdi av anlegget, og deretter redusere kompensasjonsbeløpet ut fra hvor stor del av for eksempel den lokale idrettsklubbens bruk som anses finansiert via den indirekte leien. Det er altså ikke slik at selv om det foreligger utleie, så skal det ikke ytes kompensasjon for noen del. I Finansdepartementets brev av 26. februar 2008, inn tatt i F 10. mars 2008, presiseres det også at det skal ytes forholdsmessig kompensasjon ved slik delvis betaling ved utleie.»

Dersom en kommune fører opp en ny idrettshall, og fastsetter et leievederlag som utgjør 50 % av kostnadsdekkende leie, antas det at kommunen vil kunne kreve kompensasjon for 50 % av påløpt merverdiavgift på oppføringskostnadene. Det antas videre at kommunen vil ha rett til økt fradrag dersom leien settes ned eller det

innføres gratis halleie senere i justeringsperioden. Motsatt vil kommunen måtte tilbakeføre kompensert avgift ved økt leiepris.

En kommune vil ha rett til full kompensasjon dersom idrettsanlegget er finansiert med gave/tilskudd fra noen som ikke skal disponere/eller bruke anlegget. Vi kan tenke oss en næringsdrivende som donerer et større beløp til kommunen, slik at det kan bygges en idrettshall til vederlagsfri bruk for kommunes idrettslag. I dette tilfellet vil kommunen ha rett til full kompensasjon.

Uttalelsen gjelder konkret idrettsanlegg, men kan vel tenkes å gjelde tilsvarende for andre typer eiendommer. Vi kan tenke oss en kommune som leier ut ordinære boliger på sosialt grunnlag til personer som har vanskelig for å skaffe seg egen bolig. Så lenge boligene ikke er særskilt tilrettelagt, vil kommunen ikke ha rett til kompensasjon. Dersom kommunen opererer med en subsidiert leie, kan det tenkes at kommunen på lik linje med et idrettsanlegg kan kreve forholdsmessig kompensasjon.

MVA-representasjon og EØS-avtalen

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)
Cecilie Aasprong Dyrnes
Arntzen de Besche, skattegruppen



Advokat
Nina Lea Gjerde
Arntzen de Besche, gruppen for Europa- og konkurranserett



Advokat
Espen Bakken
Partner Arntzen de Besche, gruppen for Europa- og konkurranserett

Finansdepartementet varsler nå tiltak etter at EFTAs overvåkingsorgan ESA har konkludert med at den norske ordningen med MVA-representasjon for utenlandske foretak er i strid med EØS-avtalen der Norge har inngått gjensidig avtale om innkreving.

Forslag til endringer og videre progresjon varsles i løpet av 2013, senest i forbindelse med Revidert Nasjonalbudsjett som legges frem til våren.

Bakgrunn

ESA har i en grunngitt uttalelse (Reasoned Opinion) nr. 65 608 av 19. september 2012 konkludert med at merverdiavgiftslovens

regler om bruk av MVA-representant for utenlandske foretak etablert i et EØS-land, er i strid med EØS-avtalens artikler 11 og 36 i de tilfellene Norge har inngått egen avtale om innkreving. Bakgrunnen for vurderingen er en klage fra et utenlandsk foretak som ESA mottok i oktober 2008.