

# Merverdiavgift og boliger



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Frode Heggdal Larsen  
Partner Bing Hodneland advokatselskap

**I utgangspunktet foreligger det verken fradragsrett eller kompensasjonsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til boliger. Fra dette utgangspunktet gjøres det ett viktig unntak. Dette unntaket har nå blitt utfordret.**

## Bakgrunn

Det er i utgangspunktet ikke adgang til å fradragsføre inngående avgift på anskaffelser av varer og tjenester til boliger. Det betyr at merverdiavgiftskostnaden på anskaffelser til oppføring, drift og vedlikehold av boliger er en endelig kostnad. Dette er et bevisst valg fra lovgivers side, og de norske reglene samsvarer med avgiftsregelverket i de aller fleste land som har innført merverdiavgift. Fra dette utgangspunktet gjøres det ett viktig unntak. Ved utleie av boliger som er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, kan det ytes merverdiavgiftskompensasjon.

Dette unntaket reiser to hovedspørsmål; hvilke typer boliger omfattes av denne særordningen (objektspørsmålet) og hvem kan benytte seg av denne særordningen (subjektspørsmålet). I denne artikkelen skal vi fokusere på objektspørsmålet.

Innhold og rekkevidde av unntaket har nå blitt utfordret ved Skattedirektoratets fel-

lesskriv av 12. mars 2013 og av 10. februar 2014. Nedenfor skal jeg se nærmere på enkelte sider av reglene og hvorvidt det er rettslig grunnlag for Skattedirektoratets fortolkninger.

## Rettslig utgangspunkt

Etter kompensasjonslovens § 4<sup>1</sup> er hovedregelen at kompensasjon ikke ytes for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen eiendom for salg eller utleie. Bestemmelsens annet ledd gjør imidlertid et unntak fra dette ved at det fastslås at:

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

Det sentrale vilkåret i lovens ordlyd er altså at boligen må ha «helseformål eller sosiale formål».

I lovens forarbeider<sup>2</sup> er følgende utalt om dette:

«Bygg til boligformål vil være utenfor kompensasjonsordningen, jf. merverdiavgiftsloven § 22, jf. § 14 annet ledd. For visse tjenestetilbud på dette området vil kompensasjonsordningen likevel gjelde. Dette gjelder omsorgsboliger og tilrettelagte boliger for personer med funksjonsnedsettelse. Kompensasjonsordningen vil også gjelde fellesanlegg i tilknytning til boligene. Boliger med helseformål og sosiale formål er ikke definerte i lovverket, og betegnes ulikt fra kommunene til kommune. Det vil derfor være formålet med boligutbyggingen, og ikke betegnelsen av boligen, som er avgjørende for om investeringen omfattes av kompensasjonsordningen. Formålet med utbyggingen vil fremkomme av kommunens reguleringsplan, og denne vil dermed danne et utgangspunkt ved vurderingen av om merverdiavgiften skal kompenseres.»

I forarbeidene understrekes at det er formålet med boligen som er avgjørende. Videre poengteres at den enkelte kommunes reguleringsplan vil kunne danne et utgangspunkt for vurderingen.

Unntaket er presisert i kompensasjonsforskriften § 7<sup>3</sup>. I forskriften innføres et tilleggsvilkår. Det er ikke tilstrekkelig at boligen har «helseformål eller sosiale formål». Boligen må dessuten være «særskilt tilrettelagt» for slike formål. Det er alminnelig antatt at der en forskrift innsnevrer lovens vilkår, bør man være varsom med ytterligere innskrenkende fortolkninger. Som vi skal se har Skattedirektoratet kanskje ikke vært varsom nok.

Forskriftsbestemmelsen – slik den lyder etter endringen 5. februar 2014 – fastsetter at:

«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 boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger.

Boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne, anses ikke som boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til slike boliger.»

Det sentrale begrepet i forskriften er altså «særskilt tilrettelagt». Det vi skal se nærmere på nedenfor, er hvilke tilretteleggingstiltak som kvalifiserer til merverdiavgiftskompensasjon.

## Begrepet «særskilt tilrettelagt»

Om begrepet boliger som er «særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale for-

1 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (LOV-2003-12-12-108).

2 Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) punkt 20.10.

3 Forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (FOR-2003-12-12-1566).



*SÆRSKILT TILRETTELAGT: Ved utleie av boliger som er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, kan det ytes merverdiavgiftskompensasjon.*

mål», har Finansdepartementet i sin fortolkningsuttalelse 2. mars 2004<sup>4</sup> uttalt:

«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 vakt-tjeneste 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.»

Finansdepartementet presiserer at slik tilrettelegging kan være både av fysisk karakter og av ikke-fysisk karakter. Som eksempler på kvalifiserende ikke-fysisk tilrettelegging nevner departementet tilknyttet vakt-tjeneste eller avstandsmessig nærhet til lovpålagt pleie- eller servicetilbud. Det er altså hele hjelpetilbudet som vurderes i relasjon til boligen – ikke bare fysiske spesialkonstruksjoner i boligen.

Avgjørende for tolkningen av begrepet «særskilt tilrettelagt» er etter dette hvorvidt

det er «særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som en helse- eller sosialbolig».

I en prinsipputtalelse av Skattedirektorater<sup>5</sup> ble visse konkrete boliger ansett særskilt tilrettelagt. Direktoratet presiserte i den forbindelse at:

«Det er imidlertid forutsatt at boligene brukes til helse- eller sosiale formål. Dvs at det har vært behovsprøving for de som bor der i den forstand at det er den særskilte tilretteleggingen som gjør at de er innvilget boligen. Det er dette vi oppfatter at Finansdepartementet sikter til når de viser til at den særskilt tilrettelagte boligen faktisk også må brukes som en bolig med helse- eller sosiale formål. Det er nødvendig at de har en slik bolig i stedet for en vanlig bolig. Vi antar at i praksis, i hvert fall i de aller fleste tilfellene, så ytes det også hjemmebaserte helse- eller sosialtjenester.»

Direktoratet understreker en nokså selv-sagt forutsetning om at boligene må brukes til helse- og sosiale formål og at det er brukernes behov for slik særskilt tilrettelagt bolig som medfører at han er tildelt boligen.

Etter dette blir spørsmålet: Hva avgjør om boligen er særlig egnet som helse- og sosialbolig? Hvilke behovsprøvende kriterier gjelder for tildeling av slike boliger til den enkelte bruker?

Det er grunn til å anta at disse spørsmålene muligens best besvares av andre fagdisipliner enn merverdiavgiftsekspertene. Nedenfor skal vi derfor se på utviklingen innenfor helse- og sosialsektoren med relevans for vårt tema.

## Utviklingen innenfor helse- og sosialsektoren

Det er en nasjonal målsetting at alle i Norge skal kunne bo godt og trygt med rett til oppfølging og individuell plan for å sikre den enkelte gode helse- og omsorgstjenester, se Meld. St. 17 (2012–2013) «Bygge – bu – leve». En del av målsettingen er at alle skal bo i egen leiet eller eiet bolig. Konsekvensen er en gradvis nedbygging og avvikling av de tradisjonelle behandlingsinstitusjonene. Utviklingen går altså i retning av en oppbygging av hjemmebaserte tjenester med tillegg av poliklinisk behandling.

Som følge av nedbygging av institusjonsomsorgen bor personer som tidligere bodde på institusjon, nå i egen bolig. Dette er typisk personer med nedsatt funksjonsevne, kronisk syke og personer med psykiske lidelser og rusavhengighet. Tilsvarende utvikling ser vi innenfor eldreomsorgen der trenden er utbygging av omsorgsboliger og hjemmebaserte tjenester, samt samlokalisering av boliger og større bofellesskap med stedlige eller ambulering omsorgstjenester.

I vår sammenheng er det sentrale poenget at mens det for institusjonene var en direkte kobling mellom bolig og helse- og omsorgstjenestene, medfører nedbyggingen av institusjonene at boligen i utgangspunktet kobles fra tjenestene. Tjenester skal ikke lenger kobles til spesifikke botilbud, men det må gjøres en individuell vurdering av hvilke botilbud og hvilke tjenester som egner seg for den enkelte leietakers individuelle behov.

Poenget er at vurderingen av hvilke boliger som anses særlig egnet som helse- eller sosialbolig er en dynamisk vurdering, både generelt og individuelt. Den kan eksempelvis endre seg over tid beroende på hvilken «skoleretning» som er den rådende innen helse- og sosialsektoren. Den kan også være ulik fra bruker til bruker. Personer med samme type problemer kan kreve ulik tilnærming og ulike løsninger. En bolig kan dermed være særlig egnet til helse- eller sosiale formål for en, men ikke for en annen.

Det bør ikke være veldig kontroversielt å anta at det er kommunene selv som er nærmest til å foreta denne helse- og sosialfaglige vurderingen. Det følger av rettspraksis<sup>6</sup> at kommunene gis betydelig frihet ved valg av hjelpeform og -omfang.

## Alta-dommen

At nettopp utviklingen innenfor helse- og sosialsektoren er sentral for omfanget og innholdet i kompensasjonsordningen, følger direkte av Høyesteretts dom om Stiftelsen Utleieboliger i Alta.<sup>7</sup>

Saken gjaldt kompensasjon av merverdiavgift for bygging av boliger for heldøgns omsorgstjenester i Alta og det var spørsmålet – hvem som kan benytte seg av særordningen – som var hovedtema i saken.

4 UFIN-2004-26a.

5 USKD-2012-57 publisert 13. januar 2012.

6 Se eksempelvis Rt-1990-974 Fusa-dommen.

7 Rt-2010-236.

Imidlertid ga Høyesterett også uttrykk for mer generelle fortolkningsprinsipper av kompensasjonsordningen og uttalte at:

«Kompensasjonsretten – og rekkevidden av den – bør etter mitt syn dessuten ses i sammenheng med utviklingstrekk innenfor helse- og sosialsektoren, særlig dreiningen mot sammensatte lokale tilbud, mot nye omsorgstjenester utenfor de tradisjonelle institusjonene, og med større åpenhet for ytelser basert på et integrert samvirke mellom private og offentlige aktører.»

Ved fastleggingen av hvilke og hvor mye tilretteleggingstiltak som må til, er altså utviklingen innenfor helse- og sosialsektoren og særlig nedbygging av institusjonene, relevante hensyn.

Dessuten berørte Høyesterett poenget om at boligsosiale virkemidler er ett av flere virkemidler som kommunene benytter i et helhetlig helse- og sosialtilbud. Førstvotende uttalte at:

«Tilrettelagte boliger var derfor en integrert del av det tilbudet kommunen ga for å etterleve sine plikter, der botilbud, og hjelpe- og omsorgstiltak var et nødvendig hele. For beboerne fremsto tjenesten som koordinert og samlet.»

Dette er i tråd med Finansdepartementets uttalelse av 2004 hvor hele hjelpebildet må vurderes – ikke bare eventuelle fysiske tilpasninger i boligen.

### Skattedirektoratets fellesskriv av 12. mars 2013

I Skattedirektoratets fellesskriv av 12. mars 2013<sup>8</sup> til skattekontorene, tar direktoratet utgangspunkt i at det foreligger ulik praktisering av kompensasjonsreglene blant landets kommuner når det gjelder utleie av boliger til vanskeligstilte personer som ikke selv greier å skaffe seg egen bolig.

Om hvilke tiltak som kvalifiserer som «særskilt» tilrettelegging for vanskelig stilte personer, uttaler direktoratet:

«Uttrykket særskilt tilrettelagt i forskriftens § 7 henseiler 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 livsøpsstandard, 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.»

Det er grunn til å merke seg at Finansdepartementet i 2004 ikke krevde at vaktjenesten skulle fysisk plasseres i boligkomplekset. Skattedirektoratet synes her derfor å forsøke å innskrenke rekkevidden av Finansdepartementets uttalelse.

Direktoratet går imidlertid enda lenger når det uttaler:

«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.»

Det er nok et fåtall kommuner som driver ordinær forretningsmessig boligutleie med tilhørende vaktmestertjenester. Det er ikke vanskelig å være enig i at en slik type utleievirksomhet i så fall ville falle utenfor kompensasjonsordningen.

Direktoratet velger imidlertid uttrykkelig å se helt bort fra de individuelle helse- og sosiale tjenester som ytes til den enkelte konkrete beboer i forbindelse med botilbudet. Synspunktet fremstår som generaliserende og er vanskelig å forene med at tilretteleggingen av boligen skal være behovsprøvd. Dette synes å representere et nytt og skjerpene element i vurderingen av om boligen er «særskilt tilrettelagt».

Direktoratet synes å legge en uforholdsmessig stor vekt på fysisk tilrettelegging. Det følger allerede av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2004 at en bolig kan være å anse som «særskilt tilrettelagt» selv om den ikke har noen fysiske spesialtilpasninger. Det er altså intet krav for momskompensasjon at boligen har brede dører og fravær av dørstokker etc.

Direktoratet synes videre ikke å ta høyde for utviklingstrekkene innen helse- og sosialsektoren slik rettspraksis gir anvisning på.

Leietakerne er i praksis brukere av en lang rekke av de kommunale hjelpetilbudene. Når man bygger ned institusjoner og satser på hjemmebaserte tjenester, er det er helt sentralt samtidig å sikre stabile og forutsigbare boforhold. De «vanskeligstilte» er en sammensatt gruppe. Det er svært mange fagmiljøer involvert og det er lite hensiktsmessig, rasjonelt eller formålstjenlig å etablere komplette hjelpetilbud i alle bygg. Stikkordene er lokalisering og integrasjon og samspill mellom tiltak/etater/ressurser. Det er nettopp på den måten man oppnår målsettingen – nemlig å skape særskilt tilrettelagte boliger for de vanskeligstilte.

I tillegg er det grunn til å peke på at leietakerne sjelden må stille depositum, at husleien betales av sosialkontoret og at utleier ofte må «rehabiliter» hver eneste gang en leietaker flytter ut. De vanskeligstilte mangler svært ofte bo-evne. Leietakerne er i realiteten avskåret fra deltagelse på det åpne boligleiemarkedet, og det er kun gjennom tildeling av kommunal bolig at de kan få tak over hodet.

Selv om ikke boligene nødvendigvis har brede dører og fravær av dørstokker, så er det her snakk om et samlet helse- og sosialtilbud med boliger som er spesielt tilpasset denne gruppen. Også de formelle rammene rundt leieforholdet avviker fra ordinære leieforhold, og må ses på som et klart uttrykk for at boligene er «særskilt tilrettelagt» for helse- og sosiale formål.

Skattedirektoratet angir at formålet med uttalelsen var å skape ensartet praksis i landets kommuner. Direktoratet synes imidlertid å ha kommet i skade for å innsnevre rekkevidden og omfanget av kompensasjonsordningen. Uttalelsen er i utakt med nasjonale strategier for sosial boligpolitikk, og er dessuten også i utakt med utviklingstrekkene innenfor helse- og sosialsektoren og nedbygging av institusjoner. Synspunktene til direktoratet er videre vanskelig å forene med Høyesteretts uttalelser i Alta-dommen og direktoratet legger – i strid med Finansdepartementets fortolkningsuttalelse – nær ensidig vekt på fysiske spesialtilpasninger i boligene.

### Skattedirektoratets fellesskriv av 10. februar 2014

Direktoratets fellesskriv i februar 2014<sup>9</sup> omtaler endringen i ordlyden i kompensasjonsforskriften § 7, jf. ovenfor i punktett Rettslig utgangspunkt.

8 USKD-2013-13.

9 USKD-2014-10.

# Avgift

I ingressen presiserer direktoratet at:

«Forskriftsendringene er utelukkende av redaksjonell art og innebærer således ingen materielle endringer.»

Som vi skal se nedenfor, kan det reises spørsmål ved om endringen ikke bare er av redaksjonell art, men også et forsøk på å endre gjeldende rett.

Endringen består av to deler. For det første er enkelte begreper og henvisninger fjernet (henvisningen til sykehjem, trygdeboliger etc.). For det andre er det inntatt en henvisning til Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger. Det sentrale i denne sammenheng er hvordan direktoratet velger å begrunne disse «redaksjonelle» endringene. Begrunnelsen er nemlig å «få klarere frem at det er den fysiske tilretteleggingen ved selve boligen som er det sentrale». Denne begrunnelsen synes i beste fall å være noe unyansert basert på hva som etter gjeldende rett anses som det sentrale.

Når det gjelder fjerningen av begrepene trygdeboliger og serviceboliger fra forskriftsteksten, uttaler direktoratet at:

«Videre var begrepene trygdeboliger og serviceboliger i kompensasjonsforskriften både overflødige og egnet til å misforstås. Det foreligger ingen legaldefinisjon av trygdeboliger og serviceboliger og benevnelsene er ingen rettslige begrep i kompensasjonssammenheng (heller ikke omsorgsboliger). Det gir derved intet i forhold til det sentrale vilkåret om at boligene skal være særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Med det menes som kjent i korthet fysisk tilrettelegging av boligen pga. funksjonshemninger, sykdom mv. hos beboer. Det henspeiler på utformingen av selve boligen eller samlokalisering med base for omsorg og pleie pga. funksjonshemninger, sykdom mv. hos beboer. (For private utleievirksomheter kreves i tillegg heldøgns omsorg og pleie, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c og Rt. 2010 s. 236). Trygdeboliger og serviceboliger kan tvert i mot være misvisende begreper i forhold til dette ufravikelige kravet idet det kan forstås slik at det er tilstrekkelig for kompensasjon at kommunen har tildelt boligen på rent sosialt grunnlag; man har f.eks. ikke klart å skaffe seg egen bolig på det åpne markedet, hvilket altså ikke er tilfellet selv om det gjelder kommunens egne boliger. Kravet er særskilt tilrettelagt, og det legges

altså utvilsomt opp til og det har vært praktisert deretter, at det skal foretas en konkret vurdering av boligens beskaffenhet, tilretteleggingen av selve boligen, uavhengig av betegnelsen som benyttes på boligen. Vi legger også til grunn at i praksis så kan begrepene trygdeboliger og serviceboliger brukes om boliger som både faller utenfor og innenfor kompensasjonsordningen, jf. at det ikke finnes noen legaldefinisjon. Dette er bakgrunnen for at begrepene trygdeboliger og serviceboliger er tatt vekk fra forskriftsteksten» (vår understrekning).

Som det fremgår søker direktoratet å etablere en slags forutsatt enighet om hvordan bestemmelsen tidligere har vært å forstå, jf. bruk av uttrykket «som kjent». Dermed fremtrer forskriftsendringen tilsynelatende kun som redaksjonell og ingen reell endring av gjeldende rett. Imidlertid antas direktoratet å stå alene om sin beskrivelse av gjeldende rett – i alle fall synes både Høyesterett og Finansdepartementet å være av en noe annen oppfatning.

Når det gjelder den nye ordlydens henvisning til Husbankens tilskuddsordning, uttaler direktoratet:

«Ved å innta i forskriftsteksten formuleringen «herunder boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger», så får man klarere frem det sentrale som nevnt om at det er den fysiske tilretteleggingen ved selve boligen, som er det sentrale. Uten den formuleringen vil forskriftsteksten i seg selv gi liten veiledning. Vi antar at det er Husbankboligene som vil være de typiske særskilt tilrettelagte boligene, samtidig som formuleringen «herunder» gir rom for at også andre boliger som faller utenfor begrepet omsorgsboliger (etter Husbankens regler) kan omfattes, men uten at man mister av syne at det først og fremst er forhold ved selve boligen man skal se etter ved vurderingen av kriteriet særskilt tilrettelagt. Som vi er inne på ovenfor, er heller ikke omsorgsboliger i prinsippet noe rettslig begrep i kompensasjonssammenheng fordi det er den særskilte tilretteleggingen som er det sentrale. Men omsorgsboliger er en type boliger som kan kvalifisere til tilskudd i Husbankens støtteordning siden de er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, og vil derved rent faktisk oppfylle vilkåret i kompensasjonsforskriften § 7 dersom bruker også er tildelt boligen ut fra slikt særlig behov. Samtidig innebærer det at

ved at tilskudd til boligen rent faktisk gis etter Husbankens støtteordning for omsorgsboliger, så vil det heller ikke by på tvil om boligen anses som omsorgsbolig i det enkelte tilfelle. Dette er bakgrunnen for at formuleringen «herunder boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger» er inntatt i forskriftsteksten.» (vår understrekning)

Som det fremgår forsøker direktoratet også her å etablere en slags uomtvistelig sannhet om at det er fysisk tilrettelegging som er det sentrale og at endringen derfor bare er av redaksjonell art. Direktoratets beskrivelse av gjeldende rett lar seg imidlertid ikke lett harmonisere med hva som reelt er gjeldende rett.

## Avslutning

Avgjørende for kompensasjonsretten er at det foreligger særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som en helse- eller sosialbolig. Det er formålet med boligen som er avgjørende, ikke hvorvidt det er foretatt fysiske spesialtilpasninger. Den enkelte kommunes helhetlige hjelpetilbud samt forhold i reguleringsplanen vil være relevante for vurderingen. Fra disse utgangspunktene synes Skattedirektoratet i det siste å ha beveget seg i retning av en adskillig mer restriktiv fortolkning.

Direktoratets innskrenkende fortolkninger synes vanskelig å forene med forarbeidene, rettspraksis og uttalelser fra Finansdepartementet. Dessuten vil nok flere være av den oppfatning at direktoratets lovgivningsteknikk bør kunne være gjenstand for en viss kritikk.



*SÆRSKILTE FORHOLD: Avgjørende for kompensasjonsretten er at det foreligger særskilte forhold ved boligen som gjør den særlig egnet som en helse- eller sosialbolig.*