

Momsbehandling ved akuttinnkvartering av asylsøkere

En rekke hoteller, campingplasser og selskaper med ledig kontorareal har innkvartert **asylsøkere etter siste års massive flyktningestrøm. Leveringen av akutt plasser kan** imidlertid få uforutsette momskonsekvenser etter Skattedirektoratets fellesskriv av 7. april 2016.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattejurist
Hild Sande Røkke
Sentralskattekontoret for storbedrifter

Synspunktene i artikkelen står for forfatterens egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunktene til Sentralskattekontoret for storbedrifter

Hva er akuttinnkvartering?

Drift av ordinære asylmottak er omfattet av unntaket for ytelse av sosiale tjenester i mval. § 3–4.¹

Asylmottak omfatter transittmottak for søkere på vei inn, ordinære mottak og ventemottak for de som skal sendes ut. Det stilles krav til driftsoperatørs kompetanse, og individuelle tiltaksplaner og kartlegginger mv. skal utarbeides. Fakturaer fra asylmottak til Utlendingsdirektoratet (UDI) for betaling for tjenester med drift av asylmottak skal faktureres uten merverdiavgift, og asylmottaket vil ikke ha fradragsrett eller registreringsrett i Merverdiavgiftsregisteret.

Det generelle unntaket for sosiale tjenester gjelder uavhengig av om den sosiale tjenesten utøves i offentlig eller i privat regi, og omfatter også varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av sosialtjenesten.²

I anledning den store flyktningestrømmen til Norge utfører private aktører akuttinnkvartering av asylsøkere etter avtale med UDI. Prislappen på akuttinnkvarteringen er til nå på 1,6 milliarder, og omfatter mer enn 120 overnattingssteder i hele landet og 19 300 sengeplasser.³

Akuttinnkvartering innebærer å sørge for overnattingsstilbud eksempelvis på hotell eller campingplass, mat og tilgang til fellesarealer for sosialt samvær, tilgang til vask og tørk av klær, bleier til barn og andre nødvendighetsytelser, og omfatter kvalitativt noe mindre enn drift av et ordinært asylmottak. Spørsmålet har vært om levering av akutt plasser skal anses som levering av ordinære avgiftspliktige ytelser med romutleie og servering, eller på samme måte som avgiftsunntatt drift av ordinære mottak.

Nytt fellesskriv fra Skattedirektoratet

Skattedirektoratets fellesskriv av 7. april 2016 fastslår at private leverandører av akutt plasser oppfyller konvensjons- og lovpålagte omsorgstjenester på vegne av staten etter avtale med UDI, og at disse tjenestene er avgiftsunntatte etter mval. § 3–4. Den private aktøren skal derfor ikke beregne merverdiavgift på sitt vederlag overfor UDI for overnatting, bespising og utlegg for nødvendighetsvarer; ytelser som generelt vil være avgiftspliktige. Det innebærer at hoteller og andre overnattingssteder som ellers beregner 10 % avgift på overnattingsvederlag og 25 % på serveringstjenester, ikke skal

beregne avgift for tilnærmet like ytelser overfor UDI.

Underleverandørers omsetning av varer og tjenester til leverandør av akutt plasser vil ifølge Skattedirektoratet (SKD) ikke omfattes av unntaket for sosiale tjenester i mval. § 3–4, eksempelvis omsetning av mat eller renholdstjenester til akuttmottaket.

Omsetning av tolketjenester til asylmottak er ifølge uttalelse fra Skattedirektoratet fra 2012 ordinær avgiftspliktig omsetning og ikke omfattet av unntaket for sosiale tjenester.⁴ Tolketjenester er nødvendige anskaffelser for å drive asylmottak, i likhet med næringsmidler, husrom, oppvarming, håndverkertjenester mv., så lenge tjenestene kjøpes inn av asylmottakene. Merverdiavgiften på slike tjenester vil derfor bli en kostnad for asylmottaket, og det samme vil gjelde for akuttmottak som etter fellesskrivet avgiftsmessig er i samme stilling som ordinære mottak.

Dersom hele driften av akuttinnkvarteringen settes bort til en underleverandør, antar SKD at også denne virksomheten vil levere en sosial tjeneste og omfattes av unntaket i mval. § 3–4.

Utleie av arbeidskraft til akuttmottak er ikke direkte omtalt i fellesskrivet. Det følger imidlertid direkte av ordlyden i mval. § 3–4 (3) at «utleie av arbeidskraft der arbeidstakeren skal utøve sosiale tje-

1 Finansdepartementets brev av 31. mai 2011.

2 Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave side 146.

3 Bergens Tidende mandag 9. mai 2016.

4 Skattedirektoratets brev til Finansdepartementet av 25.09.2012 om Merverdiavgift ved kjøp av tolketjenester for asylmottak.

nester er unntatt fra loven». Dette medfører at dersom et bemanningsselskap leier ut personell til bemanning av akuttmottak, skal denne underleverandøren ikke beregne utgående avgift på vederlaget overfor akuttmottaket, og merverdiavgift vil ikke bli en kostnad. Det avgjørende må være hvorvidt personellet utfører sosiale tjenester ved å ta helhetlig hånd om asylsøkerne, og derved oppfyller forpliktelsen overfor UDI.

Konsekvenser for fast eiendom

I perioden det drives akuttmottak, vil virksomheten benytte arealet i unntatt virksomhet og ikke ha fradragsrett for anskaffelser til driften av innkvarteringen. Hotellkjeder og andre som også driver ordinær avgiftspliktig virksomhet, vil i akuttplasseperioden drive delt virksomhet, både unntatt og pliktig, og kan også tenkes å ha visse fellesarealer til bruk i begge virksomhetsområder. Felleskostnader i selskapet vil også bli gjenstand for en forholdsmessig fordeling, forutsatt at unntatt omsetning overstiger bagatellgrensen på 5 %, jf. mval. § 8–2 (4).

Ved kjøp av akutt plasser fra leverandører inngås det en underliggende rammeavtale mellom leverandør og UDI (kunden) samt egne tildelingsavtaler (avropsavtale⁵) som regulerer konkrete kjøp av plasser.⁶ Ifølge rammeavtalens punkt 4 om Vederlag og betalingsbetingelser, vil leverandør motta betaling «basert på faktiske avropte plasser». Leverandør kan ikke disponere over avropte plasser selv om disse ikke faktisk benyttes, jf. avtalens punkt 3.3. Det innebærer at arealene må anses å være benyttet utenfor loven i hele perioden plasser er avropt og betaling er mottatt, uavhengig av om senger står tomme og derved faktisk ikke er benyttet av asylsøkere.

Det er videre et spørsmål om leverandør må anses å drive virksomhet utenfor loven også i den perioden det er inngått rammeavtale, men ikke faktiske tildelingsavtaler, så lenge arealet ikke benyttes til ordinær avgiftspliktig virksomhet.

I henhold til rammeavtalen er leverandør forpliktet til å stille arealet og et visst antall sengeplasser til disposisjon innen en gitt tidsperiode, og kun UDI har anledning til å si opp rammeavtalen i tidsrommet. Akuttmottaket kan disponere over arealet til ordinær avgiftspliktig virksomhet i ram-



Asylmottak omfatter transittmottak for søkere på vei inn, ordinære mottak og ventemottak for de som skal sendes ut.

meavtalens levetid, og vil bli forbigått dersom leverandør ikke har kapasitet til å dekke UDIs konkrete behov på forespørsel. Det kan imidlertid tenkes at leverandører holder av areal for UDIs bruk i hele perioden, og ikke annonserer eller faktisk driver annen virksomhet tilknyttet arealet. Eksempelvis kan dette gjelde kontorlokaler med utplasserte senger som ikke benyttes i ordinær avgiftspliktig virksomhet i perioden rammeavtalen er inngått, men hvor arealet faktisk ikke er avropt. Det kan derfor bli en konkret skjønnsmessig vurdering fra sak til sak av hvorvidt leverandør vedlikeholder og drifter arealet i hele perioden til et formål om ytelse av sosiale tjenester, og hvilken del av selskapets virksomhet pådratt merverdiavgift da skal tilordnes.

Endret bruk og justering

Det gjelder en tiårs justeringsperiode for opp- eller nedjustering av merverdiavgift etter fullføring av fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner, jf. mval. § 9–1 (2) b. Innenfor denne perioden vil en virksomhet være forpliktet til å justere ned fradragsført avgift dersom bruken endres til ikke-fradragsberettiget formål. Justeringsperioden er medregnet det regnskapsåret kapitalvaren ble fullført. Kapitalvaren anses

fullført ved utstedelse av ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller når kapitalvaren er tatt i bruk, jf. mval. § 9–4 (2).

Utleie til asylmottak vil ikke omfattes av frivillig registrering, da slik utleie vil skje til unntatt virksomhet, jf. mval. § 3–11.⁷ Det innebærer at frivillig registrerte eiere/utleiere og driftere/leietakere av hoteller og kontorbygg som endrer bruken av eiendommen fra avgiftspliktig utleie eller romutleie til unntatt formål, kan risikere å måtte tilbakebetale hele eller deler av fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene, jf. mval. § 9–2. Det samme gjelder eiere av campingplasser, hytteutleiere o.l. som i utgangspunktet driver ordinær avgiftspliktig overnattingsvirksomhet, eller annen ordinær avgiftspliktig virksomhet, dersom eiendommene omdisponeres til unntatt asylmottakformål.

Når inntretr plikt til justering?

Spørsmålet blir som nevnt over fra hvilket tidspunkt bruken må regnes for endret til unntatt formål, og til fradragsberettiget formål igjen. Justering skal finne sted ikke bare ved en fysisk endring av bruken, men også når det er foretatt slik rettslig disposering over arealet eller faktisk innretting på annen måte at justeringsrett- eller plikt inntre.⁸

Når en virksomhet fra inngåelsen av rammeavtalen med UDI verken benytter arealet i egen avgiftspliktig virksomhet lenger eller leier dette ut, er spørsmålet om bruken endres fra fradragsberettiget til unntatt formål på dette tidspunktet, eller først når avropsavtale inngås, jf. mval. § 9–2 (1). En kan eksempelvis tenke seg at leverandør foretar påkostninger og tilpasninger av arealet som forberedelse før faktisk avrop, og at selskapet ved dette må anses å ta arealet i bruk til unntatt formål, som da anses som en justeringsutløsende hendelse. Justeringsperioden vil ved en slik oppfatning bli vesentlig lengre enn en konkret tildelingsperiode på eksempelvis to måneders varighet, og kan strekke seg over rammeavtalens varighet på flere år.⁹

En annen betraktning er å anse arealet som «tomme lokaler» i perioden før areal faktisk er avropt. Ifølge Skattedirektoratets melding av 4. juli 2011 om «MVA og justering» som gjelder frivillig registrert utleie, vil «tomme lokaler» ikke anses å

⁷ Skattedirektoratets fellesskriv 7. april 2016 side 2 nederst.

⁸ Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave side 676.

⁹ Artikkel i Aftenposten 14 desember 2015 om tomme plasser på asylmottak.

⁵ Wikipedia: Bestilling av en vare eller tjeneste som en tidligere har inngått avtale (rammeavtale) om.

⁶ Ifølge offentlig standard Rammeavtale for akuttinnkvartering mellom UDI og leverandør (vedlegg 5).

endre bruken, eksempelvis når avgiftspliktig leietaker flytter ut og arealet står tomt. Motsatt vil et areal ikke lenger betraktes som «tomme lokaler» dersom det er inngått leieavtale hvor det foreligger en juridisk rett for leietaker til å benytte lokalet og en plikt til å betale leie.¹⁰ Om slik avtale er inngått med unntatt leietaker, vil bruken anses å være endret, uavhengig av om leietaker faktisk har flyttet inn. Om en skal overføre betraktningen til avgiftsbehandlingen av akuttmottak, vil et moment som taler mot bruksendring og justeringsplikt være at UDI ikke betaler noe i perioden det er inngått rammeavtale og arealet ikke faktisk er avropt. UDI har heller ingen juridisk rett til å benytte arealet utenom faktiske avrop. Hvis arealet tidligere har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet, kan det da argumenteres for at det i forhold til justeringsreglene er naturlig å likestille arealet med «tomme lokaler», og at bruksendring og justeringsplikt ikke utløses før areal faktisk er avropt og det foreligger en rett til å benytte arealet og en plikt til å betale for UDIs vedkommende.

På den annen side vil det ikke finne sted noen rettslig eller faktisk overlevering av selve arealet til UDI ved en leieavtale. Leverandør rår over arealet fullt ut ved drift av akuttmottak, og spørsmålet er etter mitt syn mer hvilken virksomhet leverandør må anses å drive i arealet til enhver tid, både i forhold til spørsmålet om rett til løpende fradrag for drift og vedlikehold, og i forhold til opp- eller nedjustering av inngående avgift tilknyttet kapitalvarer.

Ved vurderingen av om det foreligger endret bruk etter justeringsreglene, vil det være naturlig å se hen til avgiftspliktiges generelle bruk av arealet, og hvorvidt det foreligger fradragsrett for løpende driftskostnader. For løpende drift, påkostninger og tilpasninger av arealet som forberedelse før faktisk avrop, vil det etter mitt syn ikke foreligge fradragsrett, da anskaffelsens formål på anskaffelsestidspunktet er ytelse av sosiale tjenester. Det har ingen betydning at virksomheten ikke har hatt faktisk omsetning (avrop) innen formålet ytelse av sosiale tjenester eller om UDI har en faktisk rett til å benytte arealet, så lenge den nære og naturlige tilknytningen foreligger mellom anskaffelsene og den unntatte virksomheten.¹¹ Når leverandør anskaffer varer og tjenester til unntatt virksomhet i arealet, taler mye for at leverandør på dette

tidspunktet må anses å ha tatt arealet i faktisk bruk utenfor loven, og at arealet derfor heller ikke kan avgiftsbehandles som «tomme lokaler» uten plikt til justering. Konsekvensen blir at bruksendring anses å finne sted dersom leverandør faktisk disponerer over arealet til bruk for akutt plassformål uavhengig av om UDI har rett til å disponere arealet. Det kan imidlertid tenkes motsatt løsning, hvor kontorareal står tomt uten at leverandør har foretatt faktiske disposisjoner med tilrettelegging og anskaffelser for annen type virksomhet, men hvor det foreligger rammeavtale med UDI.

Økonomisk konsekvens

Dersom bruken anses endret kun i de periodene arealet faktisk gir omsetning og er avropt, vil gjennomsnittlig bruk i løpet av året måtte legges til grunn når avrop skjer flere ganger i løpet av et regnskapsår.¹² Dersom samlet anskaffelseskostnad for kapitalvaren er kr 10 000 000 og årlig justeringsbeløp over tiårsperioden utgjør kr 1 000 000, vil ulike avrop på til sammen seks måneder i løpet av regnskapsåret gi en ikke-avgiftspliktig bruk på 50 %, og fradrag skal nedjusteres med kr 500 000. Når bruken faktisk endres fra inngåelse av rammeavtale, vil det måtte legges til grunn en gjennomsnittlig bruk i det året avtalen inngås, fullt beløp i år to, og gjennomsnittlig igjen i år tre, dersom rammeavtalen opphører i løpet av dette året, dette uavhengig av faktiske avrop. Avgiftskonsekvensen kan ved dette bli en justeringsplikt på kr 2 000 000, dersom bruken anses endret midt i året ved start og slutt av justeringsperioden.

Det vil foreligge plikt til samlet tilbakebetaling av inngående avgift ved bruksendring i en justeringsperiode dersom eksempelvis en campingplass sin avgiftspliktige overnattingsvirksomhet reelt har opphørt, og alt areal benyttes til inntjening i akutt-plass-virksomhet, jf. mval. § 9–5 (2).

Bagatellgrense ved endret bruk

Det skal ikke foretas justering dersom fradragsprosenten for kapitalvaren endrer seg mindre enn 10 % i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, jf. mval. § 9–5 (3). I forhold til bagatellgrensen for justering har Finansdepartementet lagt til grunn at hvert enkelt areal skal vurderes for seg.¹³ Det innebærer at et utleieareal/hotellareal hvor

bruken fullt ut endres, eksempelvis for hotellrom/sengeplasser, kjøkken, toaletter mv. vil bruksendringen være 100 %, selv om arealet skulle utgjøre mindre enn 10 % av eiendommens totale areal. For fellesarealer som inngangspartier, trappehus og parkeringsplass kan tenkes en annen fradragsprosent dersom fellesarealer både benyttes til akutt plasser og i pliktig virksomhet ellers, og for slike arealer kan bagatellgrensen være aktuell.

Konsekvens av feil avgiftsbehandling

Enkelte private rådgivere har i forbindelse med opprettelse av akutt plasser en avgiftspliktig, at skatteetaten har godtatt registrering av akuttmottak og at UDI har godtatt fakturaer med avgift.

Skattedirektoratets fellesskriv av 7. april 2016 gir uttrykk for gjeldende rett på området, og vil gjelde all avgiftsbehandling for akuttmottak også forut for 7. april. I den grad enkelte ytere av akutt plasser feilaktig har blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret innebærer det en plikt til tilbakeføring av tidligere fradragført inngående avgift og sletting fra Merverdiavgiftsregisteret, da omsetningen ikke er omfattet av loven og selskapet ikke er et avgiftssubjekt.¹⁴ Mval. § 11–4 (2) fastslår at den som ikke er avgiftssubjekt og som i strid med loven har oppgitt beløp uriktig betegnet som utgående merverdiavgift i salgsdokumentasjon skal betale beløpet til staten. Slik betaling kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøper, jf. mval. § 11–4 (3). Når beløp kalt utgående avgift allerede er betalt av UDI og innberettet av leverandør, må leverandør i samarbeid med skatteetaten og UDI vurdere hvorvidt det skal utstedes kreditnotaer og nye fakturaer uten avgift som tilbakeføres i omsetningsoppgaven for den terminen ny salgsdokumentasjon ble utstedt, og viderebetales UDI.

Den samme plikten til retting gjelder virksomheter som allerede er registrerte for ordinær avgiftspliktig virksomhet, så som hotell- og campingplasser mv., samt frivillig registrerte utleiende som uriktig har fakturert leie med avgift til ytere av akutt plasser og fradragført inngående avgift. Retting skal skje på hver enkelt termin hvor feil oppgave er levert, jf. mval. § 15–9.

Dersom det i avtalen mellom UDI og leverandør er forutsatt at drift av akutt-

10 Finansdepartementets prinsipputtalelse av 17.12.2013.

11 Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave side 567.

12 Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave side 690.

13 Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007.

14 Mval. § 15-11, jf. mval 1-3 d) og § 11-4.

mottak er avgiftspliktig virksomhet og at leverandør har fradragsrett for inngående avgift, kan manglende fradragsrett skape kinkige avtalerettslige spørsmål i forhold til premissene for prisingen av ytelsene. Hvilken økonomisk og praktisk betydning slike uriktige forutsetninger eventuelt skal ha, er et avtalerettslig forhold mellom UDI og den enkelte leverandøren.

Etterberegning og tilleggsavgift?

Dersom tilbakeføring ikke skjer, kan avgiftsmyndighetene fatte vedtak om etterberegning av avgift og sletting av virksomheter som er blitt uriktig registrert, jf. mval. § 18-1. Ved kontroll hos virksomheter som er blitt uriktig registrert i Merverdiavgiftsregisteret kan det stilles spørsmål ved om det bør ilegges tilleggsavgift, da det kan hevdes ikke å være uaktsomt av virksomheten at det er levert en registreringssøknad som skattekontoret har godkjent.

I tilfeller hvor det er levert uriktige oppgaver av en allerede registrert virksomhet, må det vurderes om virksomheten burde ha

forstått at oppgavene kunne være uriktige.¹⁵ Friheten til selvdeklarerer medfører en plikt til å forhøre seg om regelverket, særlig når det leveres varer og tjenester som kan tenkes avgiftsbehandlet på flere måter. Dersom en ikke har forhørt seg med avgiftsmyndighetene i forkant, vil mye tale for at handlingen må anses uaktsom, og vilkår for tilleggsavgift er til stede.

Akutt plassers fremtid

Hva gjelder fremtiden for akutt plasser, hadde UDI den 11. desember 2015 innleveringsfrist for tilbud om drift av ordinære asylmottak for til sammen 30 000 plasser,¹⁶ som er ment å erstatte akuttinnkvarteringsplassene når disse avvikles. Hvorvidt avviklingen vil skje i løpet av 2016, forutsetter ifølge justis- og beredskapsminister Anundsen at det ikke blir vesentlige avvik fra den ankomstprognosen som er lagt til grunn på om lag 33 000 ankomster i 2016. Videre arbeides det

med å utrede større midlertidige løsninger som kan håndtere en rask økning i ankomster. Behovet for akutt plasser vil derfor bli redusert og etter hvert avviklet i sin nåværende form, men like fullt pågår fortsatt anbudsrunder for å etablere akuttmottak flere steder i landet.

¹⁵ Ifølge Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift versjon 0.4 av 1.4.2016 pkt 3.2.1.

¹⁶ Dokument nr. 15:3 – 2015-2016 spørsmål nr. 354 fra Helga Pedersen til Anders Anundsen.

DIGITALISERINGS- UTGAVE HØSTEN 2016

Revisjon og Regnskap nr. 7-2016 vil i tillegg til det vanlige tidsskriftet også inneholde en egen digitaliseringsutgave.

I digitaliseringsutgaven gis praktiske råd om hvordan digitalisering kan øke nytteverdien av de tjenestene som tilbys av blant annet revisorer og regnskapsførere.

Les også om suksessfaktorene som bør følges, og fallgruvne som må unngås.

Annonsepriser og bestilling

Priser er som for det ordinære tidsskriftet, se revisorforeningen.no

For bestilling:
Kontakt Lillen Meinich Jacobsen
Telefon: 22 49 49 90
Mobil: 920 98 490
E-post: l.m.jac@online.no

revisorforeningen

REVISJON OG
REGNSKAP
DIGITALISERINGSUTGAVE