

Unngåelse av dobbeltbeskatning har lang tradisjon i norsk eiendomsskatterett, og uttalelsen av 30. januar 2018 bygger på prinsipper som går tilbake til Bjølsen Valsemølle, Rt. 1918 side 73, Hydro-dommen, Rt. 1974 side 332, og Firda Sjøfarmer, Rt. 2002 s. 1411.

Synspunktet som departementet legger til grunn i uttalelsen av 30. januar 2018, virker derfor å være basert på gjennomtenkte resonneringer og lang, fast tradisjon. Finansdepartementet er i uttalelsen av 30. januar 2018 således tydelig på at den delen av grunnlaget som gjelder grunnarealer og bygninger ikke skal være gjenstand for nedtrapping. Dette må etter vårt syn også være riktig. Det kan ikke ha vært meningen fra Stortinget at grunnarealer eller bygninger skal inngå i det særskilte grunnlaget som skal trappes ned.

Etter vårt syn verken skal, eller kan differanser mellom grunnlaget i 2018 og 2019 som knytter seg til grunnarealer og bygninger, og som kan tilskrives en endring av takstprinsipp for bygg og tomt (fra teknisk verdi/substansverdi til omsetningsverdi/leieverdi/sjablong), inngå i det særskilte grunnlaget.

Motsatt løsning, som legges til grunn av flere kommuner, vil måtte kreve klar støtte i tungtveiende rettskilder. Vi kan ikke se at slike kilder eksisterer. Spørsmålet befinner seg på legalitetsprinsippets område, med en tydelig ordlyd. Vi kan ikke se at det finnes kilder som skulle tilsi en sterkt utvidende fortolkning av bestemmelsen, i strid med ordlyden.

Konklusjon om overgangsregelens innhold

Mot den klare ordlyden i bestemmelsen, kan man ikke med grunnlag i verken formål eller forarbeider tolke overgangsregelen, og begrepet det særskilte grunnlaget, utvidende slik som en rekke av landets kommuner gjør. Dette støttes også av reelle hensyn og formodningen mot at regelen skal lede til dobbeltbeskatning.

Bestemmelsen har etter vårt syn et klart vilkår om kausalitet hvor det kreves en årsakssammenheng mellom differansen og bortfall av eiendomsskatt på produksjonsutstyr og -installasjoner (utgått «maskinsskatt»).

Virkning av kausalitetskravet og oppsummering

Dersom det ikke foreligger kausalitet – årsakssammenheng mellom differansen og utgått «maskinsskatt» – skal differansen etter vår oppfatning ikke være gjenstand for eiendomsskatt, verken som en del av det ordinære grunnlaget i 2019, eller som en del av det særskilte grunnlaget fastsatt i medhold av overgangsordningen.

Dette betyr med andre ord at eventuelle differanser mellom grunnlaget i 2018 og 2019, som ikke er forårsaket av fjerningen av produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner som skatteobjekt, vil utgjøre en umiddelbar og permanent reduksjon i eiendomsskattegrunnlaget for den respektive industrieiendommen.

For å fastsette et korrekt særskilt grunnlag i medhold av overgangsordningen er det derfor ikke tilstrekkelig at det beregnes en differanse mellom grunnlaget i 2018 og 2019. Det må også tas stilling til hva som er årsaken til denne differansen.

Dersom regelen praktiseres uten krav til kausalitet, vil løsningen innebære en sterkt utvidende tolkning av ordlyden i overgangsregelen i strid med bestemmelsens klare ordlyd, formål, forarbeider og reelle hensyn, og løsningen vil være bekymringsverdig i lys av legalitetsprinsippet og likebehandlingsprinsippet.

Ny dom fra Høyesterett:

Privates kompensasjonsrett for mva

Dommen gir en prinsipiell avklaring om at det ikke er et vilkår for den privates kompensasjonsrett at det offentlige fritas fra sin leveringsplikt.



Advokat
Erlend Øen
Guide Advokat

Artikkelforfatteren representerte den private part i saken som omtales.

Skal motvirke konkurransevridninger

Det følger av merverdiavgiftsloven¹ at det i hovedsak skal beregnes MVA av varer og tjenester som omsettes i

Norge. Merverdiavgiftssystemet har et fiskalt formål – altså å gi inntekter til staten. Loven om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner mv.² (kom-

¹ Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), LOV-2009-06-19-58.

² Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven), LOV-2003-12-12-108.

pensasjonsloven) er en del av det samlede merverdiavgiftsregelverket, men har isolert sett ikke et fiskalt formål. Kompensasjonslovens uttalte formål er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet.

Nøytralitet

Nøytralitet er et generelt prinsipp ved forståelsen av merverdiavgiftsregelverket, herunder både i forhold til merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven. Kravet til regelverkets nøytralitet betyr at regelverket skal utformes slik at næringsaktører mv. kan ta beslutninger basert på virksomhetsrelevante betraktninger, og ikke ut fra avgiftsmessige hensyn. Det å motvirke utilsiktede konkurransevridende effekter ved merverdiavgiftssystemet er dermed et selvstendig formål for lovgiver, når lover gis eller endres.

Formål

Et ledd i å sikre at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt var innføringen av kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner og visse private. Dette gjenspeiler seg i lovens formål, se § 1: «Formålet med denne loven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet». For å motvirke potensielle konkurransebegrensninger åpner loven for at visse private aktører under bestemte vilkår har rett til kompensasjon for merverdiavgift, på linje med kommuner og fylkeskommuner.

HR-dom: privat skoles rett til mva-kompensasjon?

I dom av 19. desember 2019 vurderer Høyesterett om en privat skole har rett til kompensasjon for merverdiavgift påløpt på varer og tjenester til bruk i skolens produksjon av undervisningstjenester.

Selv om dommen innebærer at den aktuelle private skolen ikke var berettiget til kompensasjon for merverdiavgift, vant ikke Staten frem med sin hovedanførsel om at det er et vilkår for rett til kompensasjon for den private aktøren, at det offentlige fritas fra sin lovpålagte plikt.

Høyesterett avklarer privates kompensasjonsrett for MVA

Avgrensning av private tjenesteprodusenter som omfattes av reglene om MVA-kompensasjon er komplisert å trekke. Høyesterett bidrar til avklaring av bestemmelsen i dom fra desember 2019. Spørsmålet er særlig hva som ligger i vilkåret «tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov».

- Tolkning av relevant særlov definerer hva det offentlige konkret er pålagt å utføre – den private ytelsen sammenlignes med dette
- Ordlyden «pålagt å utføre ved lov» er et avgrensende vilkår for privates kompensasjonsrett
- Det er ikke et vilkår for kompensasjon at den private innfrir borgerens rettskrav mot det offentlige slik at det offentliges plikt faller bort
- Det er ikke et vilkår om offentlig finansiering av den private tjenesten
- Det er ikke et vilkår at den privates ytelse er integrert med det offentliges ytelser
- Ikke et vilkår for den privates kompensasjon for MVA at den private opptrer sammen med eller på vegne av det offentlige

Både i denne saken og i andre saker har staten anført at det er et vilkår for private aktørers rett til kompensasjon for merverdiavgift at den private opptrer integrert med eller «på vegne av» det offentlige. Dommen viser tydelig at det ikke er rettslig grunnlag for et slikt vilkår. Høyesterett vurderer statens påstand og hovedanførsel slik i dommens avsnitt 26:

«Min konklusjon er etter dette at det ikke er et vilkår for kompensasjon at undervisninga oppfyller fylkeskommunens plikt til å tilby undervisning på ein slik måte at elevens rettskrav på undervisning frå fylkeskommunen fell bort.»

Høyesterett sin vurdering av kompensasjonsloven i den nye dommen kan vise seg nyttig for flere private aktører som er kompensasjonsberettiget, ikke bare for private skoler – men også for dem som produserer helse- og omsorgstjenester eller sosiale tjenester som kommuner eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov.

Nedenfor kommenteres først dommen. Avslutningsvis pekes det på noen linjer for videre forståelse og praktisering av lovens vilkår.

Høyesteretts dom av 19. desember 2019 (HR-2019-2391-A)

Oversikt

Konkret gjelder saken United World College (UWC) som yter videregående opplæring etter International Baccalaureate modell («IB-modell») ved sin skole lokalisert i Fjaler kommune, i Vestland fylkeskommune (tidligere Sogn og Fjordane). I saken for Høyesterett var det klart at UWC var en privat enhet som produserte undervisningstjenester. Det var videre på det rene at skolens undervisning etter såkalt «IB-modell» på mange måter tilsvarer 2. og 3. år på videregående skole, skolen hadde eksamensrett og elevene mottok et diplom/vitnemål som ga elevene studiekompetanse.

Sakens rettslige vurderingstema var hvordan en skulle forstå vilkåret i kompensasjonslovens § 2, 1. ledd bokstav c): «som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov». Ordlyden i kompensasjonslovens § 2, 1. ledd bokstav c) er:

«Denne loven gjelder:

...

c) private eller ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller

fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov...»

For Høyesterett reiste dette både et prinsipielt og et konkret spørsmål. Av Høyesterett er dette artikulert i to spørsmål i hhv. avsnitt 22 og 27, disse kommenteres nærmere nedenfor.

Den private må ikke innfri borgerens rettskrav mot det offentlige

Den prinsipielle problemstillingen er om det er slik at en privat aktør bare produserer en lovpålagt tjeneste dersom den privates rettskrav overfor det offentlige innfris.

I avsnitt 22 oppstilles spørsmålet av Høyesterett slik:

«Er det eit vilkår for kompensasjon at undervisninga oppfyller fylkeskommunens plikt til å tilby undervisning på ein slik måte at elevens rettskrav på undervisning frå fylkeskommunen fell bort?»

Høyesterett besvarer dette benektende – og avviser dermed også statens anførsel om at loven stiller et slikt krav.

Formelt sett er det slik at elever ved UWC ikke har «brukt opp» ungdomsretten (retten til videregående opplæring) etter opplæringsloven.³ Dette knytter seg blant annet til at skolen UWC har valgt å ikke søke godkjenning etter reglene i friskoleloven, men i stedet har innrettet seg annerledes i forhold til faglig og administrativ godkjenning av skolen og undervisningen.

Høyesterett vurderer spørsmålet først med bakgrunn i lovens ordlyd (dommens avsnitt 23). Det konstateres at lovens ordlyd ikke inneholder et uttrykkelig vilkår om at elevens rettskrav må være falt bort. Høyesterett konkluderer videre at det heller ikke kan innfortolkes et implisitt vilkår av den art basert på ordlyden. Det slås fast at en tolkning av lovens ordlyd som innebærer at et rettskrav må være «brukt opp», ikke er den mest nærliggende forståelsen.



Saken gjaldt United World College (UWC) som yter videregående opplæring etter Internasjonal Baccalaureate modell («IB-modell») ved sin skole lokalisert i Fjaler kommune, i Vestland fylkeskommune (tidligere Sogn og Fjordane).

Ytelsen må ikke være integrert med det offentlige ytelse

I dommens avsnitt 24 fremhever Høyesterett betydningen av endringer som ble vedtatt ved overgangen fra tidligere kompensasjonslov fra 1995⁴ til den någjeldende kompensasjonsloven av 2003.

I den tidligere kompensasjonsloven av 1995 (§ 1, 2. ledd) var det satt som vilkår for privates kompensasjonsrett at den private produsenten:

- var tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale tilbudet og
- var fullt ut offentlig finansiert.

Vilkårene fra «95-loven» knyttet til offentlig finansiering og kravet om å være en integrert del av det offentlige tilbudet ble ikke videreført i någjeldende lov av 2003.

Høyesterett bekrefter dermed at det ikke er rettslig grunnlag i verken loven eller lovforarbeidene for en begrensning av kompensasjonsretten for private aktører, relatert til krav om offentlig finansiering eller integrering med det offentlige ellers.

Formålsbetraktning

Til sist, i avsnitt 25, vurderer Høyesterett formålet med kompensasjonsretten for private tjenesteprodusenter. Formålet er å motvirke konkurransevridning som følge av merverdiavgiftssystemet, jf. § 1. På bakgrunn av forarbeidene fremgår det videre at formålet dermed er todelt:

- For det første skal loven motvirke konkurransevridning mellom kommunal «egenproduksjon» vs. kjøp fra private avgiftspliktige produsenter – ved å gi kommunene kompensasjonsrett.
 - Uten kompensasjonsrett for kommunene vil MVA på eksterne leveranser utgjøre en kostnad som ikke oppstår ved egenproduksjon. Den private ville da måtte tilby en tjeneste til 20 % lavere vederlag enn hva som er kommunens interne «kostpris».
- For det andre skal kompensasjonsloven – ved å gi private produsenter kompensasjon – hindre konkurransevridning mellom private og kommunale produsenter ved omsetning av ikke-avgiftspliktige varer/tjenester i samme marked.
 - Uten kompensasjon for private i denne situasjonen vil den private ha MVA som en forhøyet kostnad sammenlignet med en kom-

3 LOV-1998-07-17-61.

4 LOV-1995-02-17-9 (opphevet).

munal konkurrerende tilbyder som får MVA kompensert.

- (Privates kompensasjon er også nødvendig for å eliminere «innlåst» MVA når kommuner kjøper MVA-unntatte varer/tjenester fra private.)

I avsnitt 25 uttaler Høyesterett blant annet at formålet med å gi private rett til kompensasjon er å hindre konkurransevridning mellom private og offentlige i samme marked. Videre konstateres at dette formålet klart taler mot en forståelse om at den private tjenesteproduzenten formelt skal oppfylle kommunens plikt. Høyesterett uttaler blant annet:

«... Etter kva eg kan skjønna, vil statens tolking nærast stå i direkte motstrid med dette føremålet. I praksis vil ei slik tolking innebera at det berre er godkjende friskular som vil ha rett til kompensasjon.»

Etter dette konkluderer Høyesterett med at det ikke er et vilkår for den private undervisningstjenesteproduzenten sin kompensasjon for MVA at elevens rettskrav på videregående undervisning i forhold til fylkeskommunen faller bort.

Vurdering av det konkrete tilbudet

Høyesterett vurderer om det konkrete undervisningstilbudet som UWC produsere, faller inn under de «lovpålagte» undervisningsoppgavene til fylkeskommunene.

I avsnitt 27 stiller Høyesterett spørsmålet slik:

«Er undervisninga ved UWC tenester som fylkeskommunen er «pålagt å utføre ved lov»?»

Det slås fast at «pålagt å utføre ved lov» er et vilkår til avgrensning av omfanget av den privates kompensasjonsrett. Videre at en fortolkning av den enkelte særloven konkret viser hva som er «lovpålagt» i det enkelte tilfelle.

Etter Høyesteretts vurdering er den lovpålagte oppgaven, når det gjelder videre-

gående opplæring, definert i opplæringsloven og tilknyttede forskrifter mv. Det er blant annet et krav at skolen har eksamensrett for å kunne oppfylle kravet om å produsere en undervisningstjeneste som gir studiekompetanse. I tillegg kreves imidlertid at den private produsenten oppfyller den nærmere beskrivelse av undervisningsprogrammene som kan være gitt i forskrift, rundskriv fagplaner mv. Høyesterett legger vekt på at såkalt «IB» ikke er et lovpålagt utdanningsprogram, men et tilbud som fylkeskommunen frivillig kan tilby.

Når rammene for opplæringsplikten til fylkeskommunen etter forskrift og rundskriv mv. er så konkret og spesifikk angitt, vil dette etter Høyesteretts vurdering definere hva fylkeskommunen konkret er «pålagt å utføre ved lov» (se dommens avsnitt 35). UWC sitt tilbud etter IB-modell faller etter Høyesteretts konkrete vurdering utenfor retten til kompensasjon.

Avgjørelsen er retningsgivende for praksis fremover

Høyesterett gir anvisning på en forståelse av vilkåret «pålagt å utføre ved lov» der den privates produksjon må sammenlignes innholdsmessig med de konkrete kravene som lov, forskrift og rundskriv mv. stiller til hvilke tilbud kommuner og fylkeskommuner må tilby.

Det er ikke grunnlag for å oppstille vilkår om at den privates ytelse skal være integrert med det offentlige, finansiert av det offentlige eller formelt oppfyller det offentliges rettslige plikter overfor publikum.

Lovanvendelsen innebærer dermed en sammenlignende analyse, der den privatproduserte ytelsens faktiske og praktiske innhold sammenlignes med det definerte offentlige lovpålagte tilbudet.

Høyesterett korrigerer dermed Skatteetatens rettsanvendelse og praksis knyttet til kompensasjonsrett for private aktører.

Avgjørelsen føyer seg inn i rekken av avgjørelser hvor skatteforvaltningens

rettsforståelse korrigeres. Det kan vises til uttalelser fra Sivilombudsmannen⁵ også kommentert av advokat Dyrnes i juridisk artikkel i Revisjon og Regnskap.⁶ Feilaktig rettsanvendelse både i konkrete saker og i publikasjoner fra Skatteetaten ble også påpekt av Borgarting lagmannsrett i sak om merverdiavgiftskompensasjon for Blindeforbundet.⁷

Skatteetaten har i en rekke uttalelser lagt til grunn at ordlyden i loven oppstiller et krav om at en undervisningstjeneste e.l. må inngå i det offentlige tjenestetilbudet. Videre at den private tjenesten må oppfylle mottakerens rettskrav mot det offentlige. For eksempel uttales dette i Finansdepartementets brev av 10. oktober 2018.⁸

Et annet eksempel finnes i Finansdepartementets brev av 8. mars 2012⁹ til Den Norske Revisorforening, gjengitt i uttalelse fra Skattedirektoratet. Her beskrives regelverket i forbindelse med revisors oppgave med å godkjenne kompensasjonsoppgaver ved levering. Når det gjelder undervisningstjenester, synes det som om Finansdepartementet begrenser kompensasjon til skoler godkjent som privatskoler. Det er blant annet vist til opplæringslovens § 2–12 og 3–11 om offentlig godkjenning. Kompensasjonslovens § 2, 1. ledd bokstav d) inneholder hjemmel for kompensasjon for barnehager – her er det konkret vist til at barnehagene skal være godkjent etter barnehagelovens § 6. Det er ikke gjort tilsvarende begrensning når det gjelder private produsenter innen helse, sosial og undervisning. Her er det vilkåret «pålagt å utføre ved lov» som må tolkes konkret.

Etter Høyesteretts avgjørelse 19. desember 2019 er det klart at disse eksemplene fra forvaltningen ikke gir uttrykk for en korrekt forståelse av loven. Det forventes naturligvis at Skatteetaten korrigerer sin praktisering av loven i henhold til dette. Skatteforvaltningen bør naturligvis også korri-

5 Særlig uttalelsene: SOM-2016-1131 og SOM-2013-967.

6 Revisjon og Regnskap nr. 6/2015, side 72 flg.

7 For eksempel Borgarting lagmannsrett i «Blindeforbund-saken», LB-2015-184544.

8 UFIN-2018-2900.

9 USKD-2012-51.

gere sine generelle uttalelser slik at det sikres at statens veiledning er basert på korrekt forståelse av de gjeldende lover.

Avslutning

Praktisering av omfanget av privates kompensasjon etter kompensasjonslovens § 2, 1. ledd c) beror på en fortolkning av den lovpålagte plikten slik denne defineres av særregulering på det enkelte rettsområdet.

Etter Høyesteretts avgjørelse er det ikke lenger rettslig grunnlag for skattemyndighetene til å stille vilkår eller krav om:

- Integrasjon mellom offentlig og privat ytelse, for eksempel at den private må opptre sammen med eller på vegne av det offentlige
- Hvordan ytelsen er finansiert, herunder kan det heller ikke være relevant hvorvidt det i forhold til den enkelte private aktøren kan oppnås «provenynøytralitet»
- At den private aktøren formelt oppfyller det offentliges rettslige plikter overfor publikum.

Høyesterett slår videre fast at det ikke er grunnlag for forvaltningsmessige «snarveier», eksempelvis at bare god-

kjente privatskoler etter friskoleloven omfattes mv.

Dette stiller krav til forvaltningen idet det må foretas konkrete vurderinger av tjenestenes innhold mv. ut fra særlovgivning. Det kan i enkelte tilfeller også gjøre det arbeidskrevende og komplisert for den privat part å ta rede på sin rettsstilling i forhold til dette regelverket. Høyesterett bidrar til en prinsipiell avklaring, men gir anvisning på en grensdragning som konkret kan være krevende å trekke opp.

Trygd og Brexit



Advokat
Per Tore Kraby Lock
Partner KPMG Law Advokatfirma

Storbritannia vil bli behandlet som et EU-medlem frem til 31. desember 2020. Det betyr at dagens gjeldende trygdekoordineringsregler vil gjelde ut året.

Norge har gitt en erklæring om at det aksepteres en overgangsperiode for Norges avtaler med EU. I denne perioden vil Storbritannia også bli behandlet som om de var et EØS-medlem. EØS-avtalens trygdedel, rådsforordning 883/2004 og gjennomføringsforordning 987/2009, vil dermed fortsatt gjelde mellom landene.

Fire hovedprinsipper

Siktemålet med reglene på trygdeområdet er å sikre at personer som ønsker å benytte seg av muligheten til fri bevegelighet for å arbeide, ikke skal



I en overgangsperiode som varer fra 1. februar til 31. desember 2020, vil Norge starte forhandlinger om vårt fremtidige forhold til Storbritannia.

hindres i å flytte fra et land til et annet fordi de taper trygderettigheter eller utsettes for forskjellsbehandling. Reglene skal sikre trygderettigheter opparbeidet i forskjellige land og sørge for at de ikke går tapt ved flytting. Den praktiske koordineringen foretas ut fra fire hovedprinsipper.

Likebehandling

Det skal være likebehandling av egne og andre EØS-lands statsborgere som er bosatt på et EØS-lands territorium. Dette fremgår av artikkel 4 i forordningen. Et land kan ikke ha andre og gunstigere regler for egne statsborgere enn for borgere av de øvrige EØS-landene.

Sammenlegging av trygdetid

Artikkel 6 gir fastslår at trygdetid eller opptjeningstid i de enkelte landene som hovedregel skal legges sammen hvis det er nødvendig for å oppfylle vilkårene i et lands lovgivning om en minste trygde- eller opptjeningstid for å åpne rett til en ytelse.

Proratisering

I dette ligger at det skal tilstås delpensjoner fra hvert land hvor det er opptjent rettigheter.

Eksport

Opptjente kontantytelser skal utbetales uavhengig av i hvilket land den berettigede oppholder seg. Prinsippet fremgår av artikkel 7.

Overgangsperiode

Overgangsperioden vil vare fra 1. februar til 31. desember 2020, med mulighet for forlengelse dersom EU og Storbritannia blir enige om det. I overgangsperioden vil Norge starte forhandlinger om vårt fremtidige forhold til Storbritannia. Norge vil trenge en ny trygdeavtale med britene, fordi Storbritannia også går ut av EØS-avtalen. Hva som blir utfallet av forhandlingene gjenstår å se, men det antas at de nevnte prinsippene blir videreført.