



Skatteetaten

Vår dato 11.01.2019	Din/Deres dato	Saksbehandler Karianne Moen Hjeldnes
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse	Telefon 46660069
Org.nr 974761076	Vår referanse 2019/5188105	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

offl. § 13, sktfvl. § 3-1, sktbl. § 3-2

KLUGE ADVOKATFIRMA AS
Postboks 277
4066 STAVANGER

Att. Advokat Axel Naustdal Cooper

Bindende forhåndsuttalelse – anmodning om bindende forhåndsuttalelse vedrørende kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til omsorgsboliger for salg og senere drift av boligene i et borettslag

Vi viser til ditt brev av 12. desember 2018 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Kvinnherad kommune (KK) med organisasjonsnummer 964 967 636 og et fremtidig stiftet borettslag.

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven § 6-3. Det er gebyrets størrelse på det tidspunktet anmodningen ble mottatt som er avgjørende.

Gebyr for bindende forhåndsuttalelser følger gjeldende sats for rettsgebyr, jf. lov om rettsgebyr av 17. desember 1982 nr. 86 § 1 annet ledd.

Gebyrets størrelse er knyttet til rettsgebyret, jf. lov om rettsgebyr av 17. desember 1982 nr. 86 § 1 annet ledd.

Gebyrets størrelse etter forskriften til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 6-3-1 er fastsatt til åtte ganger rettsgebyret for anmodninger forutsatt at de som anmoder regnes som små foretak etter grensene i regnskapsloven § 1-6.

Det fremgår ikke spesifikt av skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1 hvor stort gebyr en kommune skal betale for å få behandlet forespørsel om bindende forhåndsuttalelse. Av Skatteforvaltningshåndboken fremkommer det imidlertid at kommuner skal betale samme gebyr som små foretak, altså 8 ganger rettsgebyret. Skattedirektoratet har på forespørsel sagt seg enige i denne forståelsen.

På tidspunkt anmodningen ble sendt til Skatteetaten vil 8 ganger rettsgebyret beløpe seg til kroner 9 040.

Det følger videre av skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1 andre ledd andre punktum at en fellesanmodning som angår flere skattepliktige regnes som like mange gebyrpliktige anmodninger. Anmodningen gjelder også spørsmål om avgiftsbehandlingen til et planlagt stiftet borettslag. Det planlagt stiftede borettslaget vil også være å anse som små foretak etter regnskapsloven § 6-1. Det løper derfor også et gebyr på kroner 9 040 for å få behandlet anmodningen knyttet til det planlagte stiftede borettslaget.



Skattekontoret fastsetter gebyr for KK til 16 ganger rettsgebyret, se forskrift til skatteforvaltningsloven § 6-3-1 (1), jf. § 6-3-1.

Det fastsettes et gebyr pålydende totalt kroner 18 080 for å få behandlet anmodning om bindende forhåndsuttalelse datert 12. desember 2018.

Skattekontoret har den 11. desember 2018 mottatt kroner 18 080 til konto 7694 05 12251 fra KK (org.nr. 964 96 7636).

Skattekontorets konklusjon i saken

- 1. Skatteetaten vurderer at KK vil ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser i forbindelse med oppføring av bygg med omsorgsboliger og tilhørende fellesareal/personalbase.*
- 2. Skatteetaten anser at overdragelse av omsorgsboligene til det aktuelle borettslaget, med påfølgende salg av borettslagsandeler, samt tilbakeleie av personalbasen fra borettslaget til KK, ikke medfører plikt til tilbakeføring/nedjustering av kompensert merverdiavgift i forbindelse med oppføringen.*
- 3. Det er skattekontorets vurdering at borettslaget vil ha krav på full kompensasjon for merverdiavgift på kostnader som pådras som ledd i drift og vedlikehold av omsorgsboligene og tilhørende fellesareal/personalbase, med de begrensninger som følger av kompl. og kompensasjonsforskriftens bestemmelser.*

Generelt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser

Endelig avgitt uttalelse er bindende for alle instanser innen Skatteetaten. For at myndighetene skal være bundet av uttalelsen må den planlagte disposisjonen besluttes og iverksettes slik den fremgår av anmodningen. Den bindende forhåndsuttalelsen legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettingen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Det må sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Beløpsmessige eller kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd. Hvis den skattepliktige ikke har krevd at uttalelsen skal legges til grunn i skattemeldingen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt bortfalle.

Uttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året da uttalelsen ble gitt. Den bindende virkningen av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Videre bør man være klar over at dersom rettstilstanden endres ved lov eller forskrift, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

Uttalelsen kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-2. Skriftlig klage skal innen 6 uker sendes det organ som har avgitt den bindende forhåndsuttalelsen. Reglene om krav til anmodningens innhold i § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage over en bindende forhåndsuttalelse, jf. § 6-2-1. Ved mottak av



Klage skal den instans som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Er vilkårene for å behandle en klage ikke tilstede skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd.

I det tilfellet klagen tas til behandling skal det organ som mottar klagen utarbeide en redegjørelse til Skatteklagenemnda og oversende klagen, jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-3, 13-4 og 13-5. Klageinstansens forhåndsuttalelse bør normalt avgis senest 3 måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Skattekontoret har avgitt følgende bindende forhåndsuttalelse i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 jf. § 6-4.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Kvinnherad kommune (KK) og et fremtidig stiftet borettslag v/ advokat Axel Naustdal Cooper ved Kluge advokatfirma AS ber om en bindende forhåndsuttale vedrørende kompensasjon av merverdiavgift på anskaffelser til omsorgsboliger for salg og senere drift av boligene i et borettslag.

Det siteres i det følgende fra innsenders framstilling av fakta og rettslige vurdering i brev av 12. desember 2018:

"KK eier en tomt i Rosendal i Kvinnherad kommune som per dags dato er regulert til "offentlig tjenesteyting". Kommunen ønsker imidlertid nå å omregulere til "offentlig eller privat tjenesteyting" (underkategori omsorgsboliger), med det formål å oppføre omsorgsboliger for salg til seks til åtte omsorgstrengende personer med tilhørende leveranse av kommunale helse- og omsorgstjenester.

De aktuelle fremtidige beboerne er i dag i aldersspennet 17 til 22 år. I all hovedsak er de bosatt med sine familier, men har tilgang på og bor vekselvis i avlastningsboliger som driftes av KK. Det er ingen av de aktuelle fremtidige beboerne som er i stand til å bo alene uten tilgang på assistanse, og KK vil som ledd i oppføringen og salg av omsorgsboliger gi de enkelte omsorgstrengende både egne tildelingsvedtak for omsorgsboligene, samt egne vedtak på helse- og omsorgstjenester.

Behovet for omsorgstjenester varierer stort mellom de ulike fremtidige beboerne grunnet store forskjeller i funksjonsnivå. Kommunen har imidlertid estimert at tjenestebehovet for de aktuelle omsorgstrengende ved innflytting i egne boliger vil variere fra 30 til 100 timer i uken. Tjenestene som kommunen vil levere er lovpålagte. Det vil også være et behov for en våken nattevakt i bygget.

KK ser for seg at omsorgsboligene vil oppføres med seks til åtte separate leiligheter som alle vil være universelt utformet. Ytterligere vil det være behov for enkelte individuelle tilpasninger i leilighetene på bakgrunn av den enkelte omsorgstrengendes behov. Dette vil f.eks. være endringer i størrelsen på bad, soverom, kjøkkeninnredning mv.

Omsorgsboligene vil ha flere fellesarealer for beboerne, slik som et fellesrom med TV-stue og et felleskjøkken som kan romme alle beboerne. Videre ønsker man også å legge til rette for et eget aktivitets-/trimrom. Bygget vil ha en egen personalbase som etter overdragelsen fra kommunen til borettslaget skal



leies tilbake til kommunen til bruk i KK sine omsorgstjenester overfor beboerne. Denne personalbasen vil være tilkoblet et 24 timers alarmsystem for de aktuelle leilighetene/omsorgsboligene i bygget. Det vil også oppføres en garasjekjeller som ledd i omsorgsboligkomplekset som vil fungere som et fellesanlegg for de omsorgstrengende.

Det er kommunen som skal stå som byggherre for oppføringen av omsorgsboligene på egen tomt. Det er følgelig kommunen som både står som kontraktspart og mottar fakturaer fra entreprenører og øvrige leverandører i prosjektet. I forbindelse med prosjektet vil KK også søke om "Investeringsstilskudd til omsorgsboliger og sykehjem" fra Husbanken. Tilskudd fra Husbanken vil utbetales til kommunen, som i tur vil innebære reduserte priser overfor de omsorgstrengende fremtidige beboerne. Dette i likhet med eventuell kompensasjon for merverdiavgift som KK også ønsker skal komme beboerne til gode.

I tillegg til ovennevnte vil KK også søke om grunnlån i Husbanken. Ved ferdigstilling av omsorgsboligene vil KK overdra eiendommen til et nystiftet borettslag der kommunen eier alle andelene. Borettslaget overtar på dette tidspunktet også ansvaret for et eventuelt grunnlån fra Husbanken.

I forbindelse med opprettelsen av borettslaget vil KK utarbeide vedtekter til borettslaget. Disse vedtektene vil blant annet regulere at andelseiere i borettslaget utelukkende kan bestå av personer som er godkjent av kommune, samt er i tråd med borettslagets formål. Sistnevnte innebærer blant annet at eventuelle nye andelseiere må ha et behov for helse- og omsorgstjenester fra KK.

Når omsorgsboligene er overdratt til borettslaget, skal borettslaget overta ansvaret for kostnader til drift og vedlikehold. Man ser her for seg at borettslaget vil inngå en egen avtale med et lokalt boligbyggelag for kjøp av tjenester til blant annet forretningsdrift av borettslaget.

KK vil etter overdragelse av omsorgsboligene til borettslaget selge sine andeler til de aktuelle omsorgstrengende personene. På det tidspunkt vil det også foreligge tildelingsvedtak som gir de omsorgstrengende en rett til å bli andelseiere i borettslaget.

Enkelte av de fremtidige beboerne har allerede vedtak på kommunale helse- og omsorgstjenester. Samtlige av de fremtidige beboerne vil imidlertid få tildelt nye vedtak på helse- og omsorgstjenester som ledd i at de blir andelseiere i det nye borettslaget.

4 RELEVANT REGELVERK OG PRAKSIS

4.1 Innledning

Vi vil i det følgende redegjøre for hvilke krav som stilles for at en kommune skal kunne føre til kompensasjon for inngående merverdiavgift ved oppføring av omsorgsboliger, herunder overdragelse til eget borettslag med påfølgende salg av borettslagsandeler til omsorgstrengende. Vi vil også redegjøre for hvilke krav som stilles for at et borettslag skal kunne omfattes av kompensasjonsordningen. I all hovedsak vil kravene for rett til kompensasjon være sammenfallende både for kommunen og for borettslaget hva gjelder tjenester i tilknytning til omsorgsboliger. Det er imidlertid på enkelte punkter strengere krav til borettslag for at disse skal kunne omfattes av kompensasjonsordningen. Vi vil derfor omtale disse særskilte kravene i et eget punkt 4.4 nedenfor.



4.2 Oppføring av fast eiendom for salg eller utleie

Det følger av lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. («merverdiavgiftskompensasjonsloven») at kommuner i henhold til lovens § 3 har rett til kompensasjon for merverdiavgift ved kjøpt av varer og tjenester. Det finnes enkelte unntak fra denne retten. For fast eiendom er retten til kompensasjon begrenset i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4, annet ledd nr. 3, der det fremgår at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie. Dette utgangspunktet modifiseres imidlertid noe i lovens § 4, tredje ledd, der det fremgår at kompensasjon likevel ytes for anskaffelser til boliger for salg eller utleie, så fremt de aktuelle boligene har helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder for fellesanlegg i tilknytning til boligene. Videre følger det av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2, annet ledd, at loven også gjelder for borettslag etter borettslagsloven der botilbudet fremstår som et integrert heldøgns omsorgstilbud i kommunenes lovpålagte tjenestetilbud.

4.3 Boliger med helseformål eller sosiale formål

Hva som menes med boliger til helse- eller sosiale formål er ikke definert i merverdiavgiftskompensasjonsloven, men er blitt nærmere beskrevet i forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (heretter forskrift til merverdiavgiftskompensasjonsloven) § 7. Bestemmelsen lyder følgende:

«Som bolig med helseformål eller sosiale 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. Det ytes likevel kompensasjon for utleie av personalbase når den er til bruk i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester».

Bestemmelsen ble endret ved forskrift av 5. februar 2014 nr. 108. Bakgrunnen for forskriftsendringen var at både kommunehelsetjenesteloven og sosialtjenesteloven ble opphevet i forbindelse med ikrafttredelse av helse- og omsorgstjenesteloven. Ny lov videreførte og samordnet kommunenes ansvar for helse- og omsorgstjenester, og videreførte bestemmelsene fra kommunehelsetjenesteloven og sosialtjenesteloven som var relevante iforhold til spørsmål om kompensasjon.

Skattedirektoratet har i fellesskriv av 10. februar 2014 uttalt at endringene utelukkende var av redaksjonell art, og således ikke innebar noen materielle endringer. Tidligere uttalelser vedørende forståelsen av forskriftsbestemmelsen er dermed fortsatt relevante. I en fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004, har Finansdepartementet gitt føringer på hvordan begrepene «helseformål eller sosiale formål» skal forstås. Dette skal gi sentrale føringer for hvordan bestemmelsen skal praktiseres. Fra fortolkningsuttalelsen hitsettes:

«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/toa/ett) 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.

[...]

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.»

4.4 Nærmere om særskilte krav for rett til kompensasjon for borettslag

4.4.1 Innledning

Med virkning fra 1. januar 2017 ble både borettslag og boligsameier innvilget en rett til kompensasjon i tilknytning til omsorgsboliger ved introduksjonen av et nytt annet ledd i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2. Formålet med endringen var å likestille flere samarbeidsløsninger mellom private og kommuner i forbindelse med bo- og tjenestetilbud for omsorgstrengende enn det regelverket åpnet for tidligere. Det ble i den sammenheng gitt nærmere regler om vilkårene for kompensasjon i forskrift til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 7a. Disse kravene går ut over de krav som stilles overfor kommunen for en tilsvarende rett til kompensasjon. Videre vil retts- og forvaltningspraksis hva gjelder rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift i tilknytning til omsorgsboliger ha overføringsverdi også for kompensasjonsretten til borettslag.

4.4.2 Kravet til omfang av kommunens vedtak om bistand

Kravet til omfang i tilknytning til kommunenes bistand overfor beboerne i borettslag er todelt.

For det første er det et krav til andel av andelseierne/beboerne i borettslaget med vedtak om heldøgns helse- og omsorgstjenester. Her følger det av forskrift til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 7a første ledd, at det ytes kompensasjon til borettslag og eierseksjonssameier dersom mer enn 80 pst. av beboerne har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen. Det er en forutsetning for kompensasjon at de øvrige beboerne må ha fått innvilget en eller annen form for helse- og omsorgstjenester fra kommunen.

For det tilfelle andelen beboere med heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen ikke overstiger 80 pst., eller for det tilfelle de resterende beboerne ikke har fått noen form for helse- og omsorgstjenester fra kommunen, skal det i stedet ytes forholdsmessig kompensasjon for beboerne som har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester.



For det andre er det et selvstendig krav om at tjenestene må anses som heldøgns helse- og omsorgstjenester. I merverdiavgiftskompensasjonsloven med forskrift er det ikke definert hva som er «heldøgns omsorg og pleie», men i en melding fra Skattedirektoratet (15/11) fremgår det blant annet at når det innvilges jevnlig hjemmesykepleie og man samtidig er tilknyttet en personalbase med 24 timers alarmsystem ved det boligkomplekset man tilhører, så foreligger det «heldøgns helse - og omsorgstjenester».

I et brev av 28. oktober 2011 vedrørende en klagesak om rett til kompensasjon for merverdiavgift, har Skattedirektoratet gjort en nærmere vurdering av hva som ligger i «jevnlige» omsorgstjenester. I den aktuelle klagesaken var det beboere som var tildelt vedtak som varierte fra 20 minutter i uken til 10 timer og 30 minutter. For to av beboerne som kun hadde henholdsvis 20 minutter og 30 minutter i uken mente Skattedirektoratet at vedtakene ikke gav grunnlag for rett til kompensasjon. Her var det i all hovedsak snakk om én time hjemmehjelp til vask av leiligheten hver tredje uke, samt utlevering av medisiner/hjelp til medisiner. Det skal også nevnes at de to beboerne hadde tilgang både på hjelp og bistand om natten dersom det var nødvendig.

For de øvrige vedtakene, som varierte fra 2 timer og 20 minutter til 10 timer og 30 minutter i uken i bistand, mente Skattedirektoratet at vedtakene gav grunnlag for rett til kompensasjon.

4.4.3 Kravet om at tjenesten er lovpålagt

For at borettslag i henhold til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 annet ledd skal kunne omfattes av kompensasjonsordningen, er det et absolutt krav at tjenesten som tilbys er en lovpålagt tjeneste for kommunen eller fylkeskommunen. Hva som er en helse- eller sosialtjeneste må forstås med utgangspunkt i hva som anses som en slik tjeneste etter avgiftsunntakene i merverdiavgiftsloven for slike tjenester.

Med lovpålagte oppgaver menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta. Lovpålagte oppgaver vil dermed stå i motsetning til oppgaver som utføres på frivillig basis. Lovpålagte oppgaver vil også være forskjellige fra oppgaver som kun pålegger kommunen eller fylkeskommunen ansvaret for «å sørge for» at en yelse eller tjeneste finnes i en viss utstrekning. I slike tilfeller det gjerne ikke i særlig grad konkretisert hvilke ytelser det er snakk om.

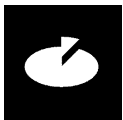
4.4.4 Kravet til særskilt tilrettelegging

Det følger av forskrift til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 7a, tredje ledd, at boligene må være særskilt tilrettelagt for heldøgns helse - og omsorgstjenester. I paragrafens andre ledd, andre punktum defineres dette som at boligene må være tilknyttet en egen personalbase med 24 timers alarmsystem ved borettslaget.

5. AVGIFTSMESSIG VURDERING

5.1 Avgiftsforholdene ved salg av omsorgsboliger

Slik vi forstår rettspraksis og forvaltningspraksis vil kommune ha rett til kompensasjon for boliger for salg så fremt de aktuelle boligene har helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder for alle fellesanlegg i



tilknytning til boligene. Det forutsetter at boligene oppfyller kravene til særskilt tilrettelegging, samt tildeling fra kommunen for rett til å kjøpe leilighetene foreligger for den enkelte beboer.

Etter vårt syn er det på det rene at det planlagte prosjektet vil oppfylle kravene til særskilt tilrettelegging. Det skal for det første oppføres en personalbase i direkte tilknytning til leiligheten, som vil bestå av møterom, kontor, kjøkken og garderober for begge kjønn. Denne personalbasen vil være tilkoblet et 24 timers alarmsystem for de aktuelle leilighetne/omsorgsboligene i bygget, samt ved behov være ytterligere tilpasset den enkelte beboers behov. Ytterligere vil boligene ha en universell utforming, som i praksis medfører en fysisk tilrettelegging av boligens tilgjengelighet som er tilpasset den enkelte beboers behov.

KK vil også fatte tildelingsvedtak overfor de aktuelle fremtidige beboerne, og vil i forbindelse med overdragelsen av borettslagsandeler også fatte vedtak om helse- og omsorgstjenester. Det er dermed også på det rene at de aktuelle boligene vil benyttes til helseformål.

På bakgrunn av ovennevnte mener vi KK har rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene til omsorgsboligene og tilhørende fellesarealer.

5.2 Forholdet til justeringsreglene

Som et utgangspunkt følger det av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16 at overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen, skal være gjenstand for en justering av kompensert merverdiavgift. Denne plikten til å justere kompensert merverdiavgift står imidlertid i motstrid med retten til kompensasjon som følger av § 4 tredje ledd, sammenholdt med paragrafens annet ledd, punkt 3. Problemstillingen er blitt behandlet av Skattedirektoratet i et fellesskriv av 7. juni 2010, og blir også omtalt av direktoratet i Merverdiavgiftshåndboken 14. utg. 2018, på side 1034, fjerde avsnitt. Fra direktoratets omtale av problemstillingen hitsettes:

«En annen sak er at kommunen vil kunne ha rett til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg ment for videresalg, jf. F 7. juni 2010 side 5første avsnitt. Selv om retten til kompensasjon etter § 4 tredje ledd her står i motstrid til justeringsrege/en i § 16, har Skattedirektoratet i den situasjonen lagt vekt på lovgivers uttrykkelige forutsetning om rett til kompensasjon i de tilfellene. Her kommer også hovedformålet bak kompensasjonsordningen inn, som er å skape avgiftsmessig nøytralitet i kommunens valg mellom å bygge selv eller kjøpe tjenester med avgift, som altså på dette felt er veid tyngre enn hensynet til at retten til kompensasjon skal gjenspeile kommunens bruk over en periode på 10 år. »

Basert på ovennevnte legger vi til grunn at overdragelsen av omsorgsboligene til det aktuelle borettslaget, med påfølgende salg av borettslagsandeler til de øremerkede beboerne, ikke utløser noen samlet nedjusteringsplikt for KK.

5.3 Borettslagets avgiftsbehandling

Slik vi forstår retts- og forvaltningspraksis vil et borettslag i henhold til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2, annet ledd, jf. forskrift til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 73, ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift dersom kostnadene relaterer seg til et botilbud med særskilt tilrettelegging som



fremstår som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud som ledd i kommunenes lovpålagte tjenestetilbud.

Etter vårt syn er det på det rene at det botilbudet i borettslaget vil oppfylle kravene til særskilt tilrettelegging og et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud som ledd i kommunenes lovpålagte tjenestetilbud. Ved ferdigstilling og overdragelse av omsorgsboligene til borettslaget, vil botilbudet bestå blant annet av en personalbase i direkte tilknytning til leiligheten. Denne personalbasen vil inkludere et møterom, kontor, kjøkken og garderober for begge kjønn. Personalbasen vil også være tilkoblet et 24 timers alarmsystem for de aktuelle leilighetene/omsorgsboligene i bygget, og vil være bemannet av kommunens helsepersonell. Videre vil boligene være universelt utformet, samt ved behov være ytterligere tilpasset den enkelte beboers behov.

Samtlige av beboerne i borettslaget vil også ha fått et tildelingsvedtak i forbindelse med overdragelsen av borettslagsandeler, samt ha vedtak på helse- og omsorgstjenester fra 30 timer i uken og opp mot 100 timer. Basert på uttalelser fra Skattedirektoratet vil dette, sammenholdt med personalbasen og et 24 timers alarmsystem, utgjøre jevnlig omsorgstjenester som gir rett til kompensasjon. Det er også på det rene at tjenestene som leveres fra kommunen til beboerne i borettslaget er lovpålagte tjenester, og at kravet til andel beboerne med vedtak om heldøgns helse— og omsorgstjenester overstiger 80 pst.

På bakgrunn av ovennevnte mener vi det fremtidige borettslaget vil ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på drifts og vedlikeholdskostnader til omsorgsboligene og tilhørende fellesarealer.

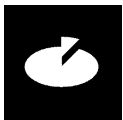
5.4 Praktisk gjennomføring og dokumentasjon

5.4.1 Kommunens praktiske gjennomføring

Krav om kompensasjon vil meldes til skattekontoret på kompensasjonsoppgavene og skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor. I forbindelse med et krav om kompensasjon for inngående merverdiavgift ved oppføring av omsorgsboliger, legger vi til grunn at skattekontoret ønsker dokumentasjon på at beboerne både har vedtak på helse— og omsorgstjenester, samt at det foreligger tildelingsvedtak.

Både vedtak på helse- og omsorgstjenester og tildelingsvedtak er, slik vi forstår det, vedtak med personsensitive opplysninger. Det vil derfor ligge skranker på KK sin anledning til å oversende/tilgjengeliggjøre slik taushetsbelagt informasjon utenfor den kretsen som konkret har arbeidet med vedtakene. Dette inkluderer både skattekontoret, men også den revisor som skal attestere grunnlaget, samt andre som måtte få befattning med informasjonen som sendes inn som ledd i kompensasjonsoppgaven.

Vi mener at det ved vurderingen av hvilken dokumentasjon kommunen må innsende for å ivareta sin dokumentasjonsplikt, må vurderes særskilt hvilke opplysninger i vedtakene skattekontoret trenger for sin vurdering av hvorvidt vilkårene for kompensasjon er oppfylt. Sett opp mot hensynet til personvern for den enkelte beboer bør dokumentasjonsplikten fremstå som forholdsmessig og nødvendig for skattekontorets vurdering av rett til kompensasjon.



Slik vi ser på saken vil det for skattekontoret ikke være nødvendig å vite den enkelte vedtaksmottakers navn og personnummer, samt detaljer rundt helsetilstanden. Det bør være tilstrekkelig for

skattekontorets vurdering av vilkåret for om det foreligger «helse- og omsorgstjenester», at kommunen i et eget brev bekrefter at slike tjenester er innvilget for samtlige av beboerne. En tilsvarende bekreftelse på at det foreligger tildelingsvedtak for samtlige beboere bør også være tilstrekkelig.

Vi mener derfor det skal være tilstrekkelig for kommunen å lage en oppsummering av vedtakene til beboerne der det punktmessig fremgår at beboerne har fått både tildelingsvedtak og at beboerne har fått et nærmere spesifisert antall timer med helsetjenester og/eller nattvaktstjenester. Denne oppsummeringen kan knytte informasjonen opp mot den enkelte leilighet, slik at den konkrete bruken for den enkelte leilighet kan vurderes separat.

I den utstrekning skattekontoret krever at vedtakene oversendes, mener vi vedtakene som et minstenivå må anonymiseres for å ivareta taushetsplikten til kommunen. Denne anonymiseringen må omfatte navn og personnummer, samt beskrivelse av helsetilstanden i den utstrekning en slik beskrivelse er egnet til å identifisere vedkommende.

Vi ber om at skattekontoret gir nærmere anvisning på hvilken dokumentasjon som kreves oversendt, samt i hvilket omfang dokumentasjonen skal oversendes for å tilfredsstille kommunens dokumentasjonsplikt for rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift.

5.4.2 Borettslagets praktiske gjennomføring

For borettslagets rett til kompensasjon vil det i utgangspunktet være en tilsvarende dokumentasjonsplikt som for kommunen. For borettslaget mener vi imidlertid det i denne konkrete saken ikke skal være nødvendig å dokumentere vedtakene enda en gang, da rett til kompensasjon allerede er blitt vurdert av skattekontoret i forbindelse med kommunens rett til kompensasjon. For det tilfelle skattekontoret likevel krever oversendt dokumentasjonen, mener vi en tilsvarende løsning som skissert ovenfor i punkt 5.4.3 kan benyttes. Sistnevnte gjelder særlig for eventuelle nye beboere som måtte ta over leilighetene og der borettslaget må kunne dokumentere at den nye beboeren både har tildelingsvedtak og har krav på heldøgns helse- og omsorgstjenester.

Vi ber om at skattekontoret gir nærmere anvisning på hvilken dokumentasjon som kreves oversendt, samt i hvilket omfang dokumentasjonen skal oversendes for å tilfredsstille borettslagets dokumentasjonsplikt

for rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift. Dette gjelder både for vedtak for førstegangskjøperne av andeler i borettslaget, men også for eventuelt senere overdragelser av borettslagsandeler til nye eiere".

Vi ber om at skattekontoret bekrefter at følgende kan legges til grunn:

1. Kvinnherad kommune vil ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser pådratt i forbindelse med oppføring av bygg med omsorgsboliger og tilhørende fellesareal/personalbase.



2. At overdragelsen fra Kvernherad kommune til et borettslag og påfølgende salg av borettslagsandeler til omsorgstrengende på bakgrunn av tildelingsvedtak, samt tilbakeleie av personalbasen til KK, ikke medfører noen avskjæring av rett til kompensasjon for merverdiavgift, plikt til tilbakeføring/nedjustering av merverdiavgift eller andre begrensninger i retten til kompensasjon for merverdiavgift.
3. At borettslaget har rett på kompensasjon for kostnader som pådras som ledd i drift og vedlikehold av omsorgsboligene og tilhørende fellesarealer/personalbase.

Det bes videre om at skattekontoret gir anvisning på hva slags dokumentasjon som må fremlegges i forbindelse med krav om kompensasjon/på det tidspunkt skattekontoret etterspør denne informasjonen, og hvordan KK praktisk skal håndtere sin taushetsplikt overfor de beboerne tildelingsvedtakene og vedtak om omsorgstjenester gjelder. Tilsvarende gjelder for borettslaget.

Skattekontorets vurderinger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattekontoret forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Skattekontoret skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling om:

1. *Kvernherad kommune har rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser pådratt i forbindelse med oppføring av bygg med omsorgsboliger og tilhørende fellesareal/personalbase.*

Det følger av lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompl.) at kommuner etter lovens § 2 a) har rett til kompensasjon for merverdiavgift.

Generelt har kommuner kompensasjonsrett ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende, jf. kompl. § 3. Det ytes ikke kompensasjon ved oppføring av boliger for salg, jf. kompl. § 4 annet ledd nr. 3. Det ytes likevel kompensasjon for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål, jf. § 4 tredje ledd. Dette gjelder også fellesanlegg i tilknytning til disse boligene.

Etter forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. § 7 (kompensasjonsforskriften) beskrives hva som menes med boliger til helse- eller sosiale formål:

"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. Det ytes likevel kompensasjon for utleie av personalbase når den er til bruk i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester."

Finansdepartementet har i en fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004 gitt føringer på hvordan begrepene "helseformål eller sosiale formål" skal forstås. Finansdepartementet uttaler følgende:

"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, spesilainnredet bad/toalett) og alarminnretning. Den særskilte tilrettelegging kan 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.

(...)

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."

Spørsmålet i anmodningen er om de planlagte omsorgsboligene og tilhørende fellesareal/personalbase vil kunne anses som "boliger som er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål", jf. kompl. § 4 tredje ledd, jf. kompensasjonsforskriften § 7, slik at KK har rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser pådratt i forbindelse med oppføringen.

Det opplyses om at KK ønsker å oppføre seks til åtte omsorgsboliger for salg til omsorgstrengende personer med tilhørende leveranse av kommunale helse- og omsorgstjenester. Det er KK som skal stå som byggherre for oppføringen av omsorgsboligene på egen tomt. Ved ferdigstillelse av omsorgsboligene vil KK overdra eiendommen til et nystiftet borettslag der kommunen eier alle eiendelene, med påfølgende salg av borettslagsandeler til brukerne. I forbindelse med prosjektet vil KK søke om "Investeringsstilskudd til omsorgsboliger og sykehjem" fra Husbanken. Tilskudd fra Husbanken vil utbetales til kommunen, som deretter vil redusere prisene overfor de omsorgstrengende fremtidige beboerne. Det opplyses om at samtlige av de fremtidige beboerne vil få tildelt vedtak på helse- og omsorgstjenester som ledd i at de blir andelseiere i det nye borettslaget.

I følge anmodningen er det ingen av de fremtidige beboerne som er i stand til å bo alene uten tilgang på assistanse. Behovet for omsorgstjenester varierer veldig mellom de ulike beboerne grunnet forskjeller i funksjonsnivå. Kommunen har estimert at tjenestebehovet for de aktuelle beboerne ved innflytting variere fra 30 til 100 timer i uken. Det vil i tillegg være et behov for våken nattevakt i bygget.

Omsorgsboligene vil etter det opplyste oppføres med seks til åtte separate leiligheter som alle vil være universelt utformet. Ytterligere vil det være behov for enkelte individuelle tilpasninger i leilighetene på



bakgrunn av den enkelte omsorgstrengendes behov, som for eksempel endringer i størrelse på bad, soverom, kjøkkeninnredning mv.

Omsorgsboligene vil i følge anmodningen ha flere fellesareal for beboerne som fellesrom med TV-stue og felleskjøkken, aktivitets-/ trimrom. Bygget vil ha en egen personalbase som vil være koblet til et 24 timers alarmsystem for de aktuelle omsorgsboligene i bygget.

Basert på opplysningene i anmodningen er det skattekontorets vurdering at de planlagt oppførte omsorgsboligene vil være særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosialeformål, jf. kompl. § 4 tredje ledd, jf. kompensasjonsforskriften § 7. Dette gjelder også fellesanlegg i tilknytning til disse boligene. Videre er det skattekontorets vurdering at dette også gjelder personalbasen, som etter det opplyste skal brukes i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester. Skattekontoret vil i vurderingen vise til at omsorgsboligene etter det opplyste vil være fysisk tilrettelagt for beboerne, være tilknyttet en vaktjeneste med 24 timers alarmsystem og ha særlig avstandsmessig nærhet til et lovpålagt pleietilbud/servicetilbud.

Skatteetaten vurderer at Kvinnherad kommune vil ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser i forbindelse med oppføring av bygg med omsorgsboliger og tilhørende fellesareal/personalbase.

- 2. At overdragelsen fra Kvinnherad kommune til et borettslag og påfølgende salg av borettslagsandeler til omsorgstrengende på bakgrunn av tildelingsvedtak, samt tilbakeleie av personalbasen til Kvinnherad kommune, ikke medfører noen avskjæring av rett til kompensasjon for merverdiavgift, plikt til tilbakeføring/nedjustering av merverdiavgift eller andre begrensninger i retten til kompensasjon for merverdiavgift.*

Etter kompl. § 16 skal det justeres (justeringsplikt) for kompensert merverdiavgift ved endringer i bruken eller overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen. Utfyllende bestemmelser er inntatt i kompensasjonsforskriften § 6. Justering utløses ved endret bruk/overdragelse av bygg mv. når anskaffelse, fremstilling eller utførelse beløpsmessig overstiger kr 500 000 brutto (kompensert merverdiavgift utgjør minst kr 100 000). Dette innebærer at den kompenserte merverdiavgiften skal justeres dersom den bruken som lå til grunn for kompensasjonsbeløpet ved anskaffelsen mv., senere blir endret.

Justeringsregelen i kompl. § 16 strider imidlertid mot kompl. § 4 tredje ledd, jf. annet ledd punkt 3, som eksplisitt hjemler en kompensasjonsadgang for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosialeformål, herunder fellesanlegg i tilknytning til disse boligene.

Spørsmålet i anmodningen er om overdragelsen av omsorgsboligene fra KK til et borettslag og påfølgende salg av borettslagsandeler til brukerne, samt tilbakeleie av personalbasen til kommunen, medfører at kompensert merverdiavgift må tilbakeføres/nedjusteres, jf. kompl. § 16.

Skattedirektoratet har omtalt denne problemstillingen nærmere i brev av 16. september 2016 vedrørende en kommunes justeringsrett ved videresalg av omsorgsboliger. I brevet omtaler Skattedirektoratet også kommunens kompensasjonsadgang for merverdiavgift på anskaffelser til bygg ment for videresalg.



Uttalelsen er også tatt inn i problemstillingen i Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave 2018 på s. 1034 fjerde avsnitt:

"En annen sak er at kommunen vil kunne ha rett til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg ment for videresalg, jf. F 7.juni 2010 side 5 første avsnitt. Selv om retten til kompensasjon etter § 4 tredje ledd her står i motstrid til justeringsregelen i § 16, har Skattedirektoratet i den situasjonen lagt vekt på lovgivers uttrykkelige forutsetning om rett til kompensasjon i de tilfellene. Her kommer også hovedformålet bak kompensasjonsordningen inn, som er å skape avgiftsmessig nøytralitet i kommunens valg mellom å bygge selv eller kjøpe tjenester med avgift, som altså på dette felt er veid tyngre enn hensynet til at retten til kompensasjon skal gjenspeile kommunens bruk over en periode på 10 år."

Skattekontoret vil også vise til brev fra Skattedirektoratet av 26. februar 2013 der det blir lagt til grunn at borettslag kun er en indirekte eiermodell, slik at overdragelse til et borettslag vil måtte tolkes som overdragelse til beboerne i kompensasjonsforskriften § 7 andre ledds forstand dersom beboer har kjøpt andel av den som har ervervet eller oppført boligen, jf. borettslagloven (brl.) § 2-12.

I anmodningen er det opplyst at KK ved ferdigstillelsen av omsorgsboligene vil overdra eiendommen til et nystiftet borettslag der kommunen eier alle andelene. KK vil etter overdragelse av omsorgsboligene til borettslaget selge sine andeler til de aktuelle omsorgstrengende personene. På det tidspunkt vil det også foreligge tildelingsvedtak som gir de omsorgstrengende en rett til å bli andelseiere i borettslaget.

Videre opplyses det om at bygget vil ha en egen personalbase som etter overdragelsen fra kommunen til borettslaget skal leies tilbake til kommunen til bruk i KK sine omsorgstjenester overfor beboerne. Denne personalbasen vil være tilkoblet et 24 timers alarmsystem for de aktuelle leilighetene/omsorgsboligene i bygget.

Det er skattekontorets vurdering at det etter kompl. § 4 tredje ledd vil foreligge kompensasjonsadgang for merverdiavgift på anskaffelser av omsorgsboliger også ment for videresalg. Dette innebærer at kommunen ikke plikter å tilbakebetale kompensert merverdiavgift på kostnader til oppføring av omsorgsboliger ved salg av omsorgsboligene til borettslaget og påfølgende salg til beboerne etter oppføringen. Skattekontoret vil vise til lovgivers uttrykkelige forutsetning om rett til kompensasjon for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosialeformål, samt hovedformålet bak kompensasjonsordningen.

Skattekontoret gjør for ordens skyld oppmerksom på at boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne ikke anses som boliger med helseformål eller sosiale formål, jf. kompensasjonsforskriften § 7 annet ledd.

Det er videre skattekontorets vurdering at overdragelsen av personalbasen fra kommunen til borettslaget for tilbakeleie til kommunen etter oppføringen, heller ikke vil utløse noen plikt til å tilbakebetale kompensert merverdiavgift på kostnader til oppføring av personalbasen. Dette såfremt personalbasen skal brukes i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester, jf. kompensasjonsforskriften § 7 annet ledd tredje punktum.

Skatteetaten anser at overdragelse av omsorgsboligene til det aktuelle borettslaget, med påfølgende salg av borettslagsandeler, samt tilbakeleie av personalbasen til borettslaget til KK,



ikke medfører plikt til tilbakeføring/nedjustering av kompensert merverdiavgift i forbindelse med oppføringen.

Det er i anmodningen også stilt spørsmål om det foreligger eventuelle andre begrensninger i retten til kompensasjon for merverdiavgift. Skattekontoret kan ikke se at det foreligger eventuelle andre begrensninger, men gjør for ordens skyld oppmerksom på at dette ikke er vurdert nærmere.

- 3. At borettslaget har rett på kompensasjon for kostnader som pådras som ledd i drift og vedlikehold av omsorgsboligene og tilhørende fellesareal/personalbase.*

Borettslag etter burettslagslova har rett til kompensasjon for oppføring og drift av særskilt tilrettelagte boliger for heldøgns helse- og omsorgstilbud, jf. kompl. § 2 annet ledd. Det er en forutsetning at botilbudet ved borettslaget fremstår som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud i kommunenes lovpålagte tjenesteproduksjon.

Lovens avgrensning for kompensasjonsadgangen for borettslag og boligsameier har sin parallell til vilkårene som gjelder for private utleiende omfattet av kompl. § 2 første ledd bokstav c.

Det gis kun kompensasjon for den andelen av beboerne som har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen, og ingen kompensasjon for øvrige beboere.

Med heldøgns helse- og omsorgstjenester menes tjenester som ytes jevnlig med hjemmetjeneste og som ytes i tilknytning til en bolig som er særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester, jf. kompensasjonsforskriften § 7a første ledd.

Boligen er særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester dersom boligen er tilknyttet en egen personalbase med 24 timers alarmsystem ved borettslaget eller eierseksjonssameiet, jf. kompensasjonsforskriften § 7a tredje ledd.

Forskriften oppstiller ikke noe krav om bestemt antall timer med helse- og omsorgstjenester. Skattedirektoratet legger til grunn at en kombinasjon av tilknytning til egen personalbase 24 timer i døgnet, samtidig som beboer minst flere dager i uken mottar hjemmesykepleie og/eller tilsyn vil anses som heldøgns helse- og omsorgstjenester, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 1.februar 2018.

Kompensasjonsforskriften § 7a angir et tosporet system ved at den skiller mellom boliger med heldøgns helse- og omsorgstjenester og pleie, og boliger med lavere tjenestenivå.

Det ytes full kompensasjon til borettslag og eierseksjonssameier dersom:

- mer enn 80 % av beboerne har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen, og
- alle øvrige beboere har fått innvilget helse- og omsorgstjenester fra kommunen

Det ytes forholdsmessig kompensasjon til borettslag og eierseksjonssameier dersom:



- mer enn 80 % av beboerne har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen, og
- ikke alle øvrige beboere er innvilget helse- og omsorgstjenester fra kommunen

Det ytes også forholdsmessig kompensasjon til borettslag og eierseksjonssameier dersom:

- 80 % eller mindre av beboerne har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen.

Kompensasjonsretten avgrenses til tjenester som oppfølgingstiltak overfor flykninger eller andre vanskeligstilte beboere. Dette er bruk som faller utenfor kompensasjonsordningen. Rådgivning, støttekontakt- eller miljøoppfølgingstjenester er tjenester som i alminnelighet ikke er naturlig å likestille med tjenester i institusjon pga. alder og funksjonsnedsettelse. Det er utleie til beboere som trenger en særskilt tilrettelegging pga. alder og funksjonsnedsettelse som omfattes, se Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 1. februar 2018.

For beboerne må det fra kommunen foreligge tildelingsvedtak på helse- og omsorgstjenester som viser omfanget av helse- og omsorgstjenestene som ytes fra KK.

Det ytes kompensasjon for oppføring og drift av boligene med tilhørende fellesanlegg. Det ytes ikke kompensasjon for løsøre og næringsmidler, jf. kompensasjonsforskriften § 7a fjerde ledd. Løsøre i boligene, slik som møbler, tekstiler og annet husholdningsutstyr omfattes altså ikke. Heller ikke mat og drikkevarer som konsumeres av beboerne gir rett til kompensasjon.

Skattedirektoratet legger til grunn i prinsipputtalelse av 1. februar 2018 at felles driftsløsøre for bofellesskapet, f.eks. verktøy for vedlikehold og reparasjoner, hageredskaper, stige, utstyr for snømåking etc. vil være kompensasjonsberettiget.

Det gis også kompensasjon for utleie av personalbase når den er til bruk i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester, jf. kompensasjonsforskriften § 7a fjerde ledd tredje punktum, jf. § 7 annet ledd tredje punktum.

Det er altså ikke nødvendig med frivillig registrering av utleieforholdet etter merverdiavgiftsloven (mval.) § 2-3 for å få løftet av merverdiavgift på kostnader til personalbasen.

Dersom det ikke tas leievederlag fra kommunen eller den private tjenesteleverandøren av heldøgns helse- og omsorgstjenester, vil lokalene være kompensasjonsberettiget med hjemmel i kompensasjonsforskriften § 7a fjerde ledd første punktum for oppføring og drift av boligene med tilhørende fellesanlegg.

Det opplyses i anmodningen at ingen av de fremtidige beboerne som er i stand til å bo alene uten tilgang på assistanse. Behovet for omsorgstjenester varierer veldig mellom de ulike beboerne grunnet forskjeller i funksjonsnivå. Kommunen har estimert at tjenestebehovet for de aktuelle beboerne ved innflytting variere fra 30 til 100 timer i uken. Det opplyses videre at samtlige av de fremtidige beboerne vil få tildelt nye vedtak på helse- og omsorgstjenester som ledd i at de blir andelseiere i det nye borettslaget.



Videre opplyses det om at det i forbindelse med opprettelsen av borettslaget vil KK utarbeide vedtekter til borettslaget. Disse vedtektene vil blant annet regulere at andelseiere i borettslaget utelukkende kan bestå av personer som er godkjent av kommunen, samt er i tråd med borettslagets formål. Sistnevnte innebærer blant annet at eventuelle nye andelseiere må ha et behov for helse- og omsorgstjenester fra KK.

Det opplyses videre i anmodningen at det skal oppføres en personalbase i direkte tilknytning til leiligheten som vil bestå av møterom, kontor, kjøkken og garderober. Denne personalbasen vil være tilkoblet et 24 timers alarmsystem for de aktuelle leilighetene i bygget, samt ved behov være ytterligere tilpasset den enkelte beboers behov. Det opplyses om at det vil være en nattevakt i bygget. Skatteetaten forstår dette som om at personalbasen vil være døgnbemannet og være tilknyttet et 24-timers alarmsentral. Boligene vil i tillegg ha en universell utforming, som i praksis medfører en fysisk tilrettelegging av boligens tilgjengelighet som er tilpasset den enkeltes behov.

Det presiseres videre at den enkelte beboer vil ha vedtak på helse- og omsorgstjenester fra kommunen og at omfanget av vedtakene vil være mellom 30 og 100 timer per uke.

Det er skattekontorets vurdering at botilbudet ved omsorgsboligene i borettslaget vil fremstå som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud i kommunenes lovpålagte tjenesteproduksjon. Det er videre skattekontorets vurdering at omsorgsboligene i borettslaget vil være særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstilbud. Skattekontoret vil vise til at det er opplyst at personalbasen tilknyttet omsorgsboligene vil være døgnbemannet og tilknyttet en 24-timers alarmsentral. Videre er det skattekontorets vurdering at det vil ytes jevnlig med hjemmetjeneste og at disse ytes i tilknytning til en bolig som er særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester. Skattekontoret vil i vurderingen vise til at tjenestebehovet for de aktuelle beboerne ved innflytting etter det opplyste vil variere fra 30 til 100 timer i uken.

Skattekontoret vil avslutningsvis vise til at det er opplyst at borettslaget kun vil bestå av beboere som har fått innvilget heldøgns helse- og omsorgstjenester fra kommunen.

Det er skattekontorets vurdering at borettslaget vil ha krav på full kompensasjon for merverdiavgift på kostnader som pådras som ledd i drift og vedlikehold av omsorgsboligene og tilhørende fellesareal/personalbase, med de begrensninger som følger av kompl. og kompensasjonsforskriftens bestemmelser.

Skattekontoret vil blant annet vise til at det som nevnt ikke foreligger kompensasjonadgang for løssøre og næringsmidler, jf. kompensasjonsforskriften 7a fjerde ledd.

For ordens skyld viser skattekontoret også til begrensningene i kompensasjonadgangen i kompl. § 4.

Dokumentasjon av krav om kompensasjon:

Både borettslag og kommuner som fremmer krav om kompensasjon må etter kompl. § 12 innrette et regnskap slik at det til enhver tid er mulig å kontrollere at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene i kompl. § 2 annet ledd og tilhørende forskrift § 7 a.



Både borettslaget og KK må kunne dokumentere at beboerne mottar helse- og omsorgstjenester i samvirke med kommunen. Det vil være beboernes kommunale vedtak som dokumenterer at vilkårene er oppfylt. Vedtakene kan sladdes for sensitiv informasjon, men det må stikkordsmessig fremgå hjemmelsgrunnlaget for tjenesten(e) samt hvilken type hjelp og omfang som er innvilget. Borettslaget og KK må derfor innta beboernes tildelingsvedtak fra kommunen i regnskapet for at skatteetaten ved kontroll skal kunne ta stilling til om vilkårene for kompensasjon er til stede.

For borettslaget vil dette i praksis tidligst kunne dokumenteres når beboer har kjøpt andelen eller inngått avtale om leie av boenheten.

Konklusjon

- 1. Skatteetaten vurderer at Kvinnherad kommune vil ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser i forbindelse med oppføring av bygg med omsorgsboliger og tilhørende fellesareal/personalbase.*
- 2. Skatteetaten anser at overdragelse av omsorgsboligene til det aktuelle borettslaget, med påfølgende salg av borettslagsandeler, samt tilbakeleie av personalbasen fra borettslaget til KK, ikke medfører plikt til tilbakeføring/nedjustering av kompensert merverdiavgift i forbindelse med oppføringen.*
- 3. Det er skattekontorets vurdering at borettslaget vil ha krav på full kompensasjon for merverdiavgift på kostnader som pådras som ledd i drift og vedlikehold av omsorgsboligene og tilhørende fellesareal/personalbase, med de begrensninger som følger av kompl. og kompensasjonsforskriftens bestemmelser.*

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Linda Sandqvist Smith
Seniorskattejurist
Juridisk stab
Skatteetaten

Karianne Moen Hjeldnes

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.



Skatteetaten

Vår dato
11.01.2019

800 80 000
Skatteetaten.no

Org.nr
974761076

Din/Deres dato

Din/Deres referanse

Vår referanse
2019/5188105

Saksbehandler
Karianne Moen Hjeldnes

Telefon
46660069

Postadresse
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO