

Merverdiavgiftskompensasjon for borettslag og eierseksjonssameier – kravet om særskilt tilrettelagt bolig

31.3.2023 (2022/6123)

Saken gjelder rett til merverdiavgiftskompensasjon for et borettslag med beboere med nedsatt funksjonsevne. Beboerne mottar helse- og omsorgstjenester fra kommunen. Det nærmere vurderingstemaet er hvorvidt boligene kan anses som «særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester», jf. kompensasjonsforskriften § 7a, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 tredje ledd.

Sivilombudet er kommet til at det ved vurderingen av om boligene er særskilt tilrettelagte, ikke kan stilles et absolutt krav om at personalbasen er lokalisert i selve borettslaget eller eiet av borettslaget. Det avgjørende er at beboerne er sikret døgnskategorisk tilsyn og hjelp. I dette ligger det en forutsetning om tilstrekkelig geografisk nærhet mellom personalbasen og boligkomplekset, samt tilstrekkelig bemanning.

Sivilombudet mener at vilkåret om særskilt tilrettelagte boliger er oppfylt i klagers tilfelle. Personalbasen, som er døgnskategorisk bemannet, er lokalisert i sykehjemmet vegg i vegg

med borettslaget. Beboerne benytter også fasiliteter på sykehjemmet, slik som spisesalen. I tillegg er de beboerne som har behov for å kunne tilkalle hjelp fra sin egen leilighet utstyrt med en trygghetsalarm. Alarmen setter dem i kontakt med kommunens legevakt som varsler personalbasen/hjemmesykepleien i sykehjemmet ved siden av. Borettslaget må på denne måten anses for å ha tilgang til døgnkontinuerlig bemanning i tilstrekkelig nærhet.

Sakens bakgrunn

- 1) A borettslag (borettslaget eller klager) ligger i B kommune. Borettslaget har 12 boenheter samt fellesareal. Boligene tildeles av kommunen og er forbeholdt beboere med stort helse- og omsorgsbehov. Borettslaget ligger vegg i vegg med C sykehjem, og beboerne kan benytte fasiliteter på sykehjemmet. Den døgnbemannede personalbasen, som yter helse- og omsorgstjenester til beboerne er lokalisert i sykehjemmet. Personalbasen betjener også andre brukere utenfor borettslaget.
- 2) Det følger av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 annet ledd at borettslag kan kreve avgiftskompensasjon hvis botilbudet «fremstår som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud i kommunenes lovpålagte tjenestetilbud». Det er videre et vilkår i forskrift om merverdiavgiftskompensasjon (kompensasjonsforskriften) § 7a at «[b]oligene må være særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester». Det fremgår av § 7a om vilkåret «særskilt tilrettelagt»:

«Med særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester menes at boligene må være tilknyttet en egen personalbase med 24 timers alarmsystem ved borettslaget [...]».
- 3) Borettslaget sendte 10. desember 2018 inn kompensasjonsmelding hvor det ble krevd kr. 117 491 i merverdiavgiftskompensasjon.
- 4) Skattekontoret avslo kompensasjonskravet. Avslaget ble fastholdt av Skattedirektoratet 14. april 2020. Begrunnelsen var at borettslaget ikke hadde tilknytning til en egen personalbase med et 24-timers alarmsystem, jf. kompensasjonsforskriften §

7a. Ifølge Skattedirektoratet var ikke forskriftens vilkår oppfylt når beboerne hadde et alarmsystem som var koblet til en felles kommunal legevakt istedenfor til en egen personalbase.

- 5) Borettslaget anmodet skattekontoret om endring av vedtaket i september 2021, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1. Anmodningen ble avslått 9. november 2022.
- 5) Skattekontoret viste til egen praksis hvor det ble stilt krav om at personalbasen var en del av borettslagets boligkompleks og at personalet bare skulle yte helse- og omsorgstjenester til borettslagets beboere. De viste videre til Merverdiavgiftshåndboken 18 utg. 2022 side 1032 hvor det ble stilt krav om at borettslaget måtte være eier av personalbasen. Ettersom personalbasen i dette tilfellet var lokalisert i sykehjemmet ved siden av, og betjente andre brukere i tillegg, var ikke vilkåret om «egen personalbase» oppfylt. På denne bakgrunn fant ikke skattekontoret grunn til å ta stilling til om vilkåret om 24 timers alarmsystem (siden 25. august 2021 tolket av Finansdepartementet som et vilkår om døgnskategorisk tilsyn og bemanning) var oppfylt. Anmodningen om endring av kompensasjonsfastsettelsen ble deretter avslått.
- 7) Borettslaget ved sin advokat klaget til ombudet 19. desember 2022. Bakgrunnen for klagen var særlig Finansdepartementets prinsipputtalelse 25. august 2021 om kravet til særskilt tilrettelegging av boligene. Departementet ga i uttalelsen uttrykk for at skattemyndighetenes tolkning av vilkåret i kompensasjonsforskriften § 7a om 24 timers alarmsystem ble ansett for streng. Etter Departementets syn måtte det avgjørende være at beboernes vedtak om heldøgns pleie- og omsorgstjenester ble ivaretatt gjennom «døgnskategorisk bemanning og tilsyn».
- 3) Borettslaget viste til at beboerne i dette tilfellet hadde et alarmsystem som var knyttet opp mot hjemmetjenestens personalbase i sykehjemmet som lå vegg i vegg. Vilket om døgnskategorisk bemanning måtte med dette være oppfylt.
- 3) Klager tilbakeviste også skattekontorets vurdering av at borettslaget måtte være eier av personalbasen. Et slikt krav kunne ikke utledes av forskriftens ordlyd. Tolkningen av kravet om tilrettelegging måtte skje med grunnlag i lovens formål, slik

Finansdepartementet la til grunn i sin uttalelse. Det sentrale var at beboerne mottok heldøgns tjenester fra kommunen og at boligene var tilrettelagt på en minst like omfattende måte som saken omtalt av departementet.

Våre undersøkelser

- 10) Vi besluttet å undersøke saken nærmere, og i brev til Finansdepartementet 5. januar 2023 skrev vi at Skatteetaten syntes å legge til grunn et vilkår om at boligene, for å anses som særskilt tilrettelagte, måtte være tilknyttet en personalbase lokalisert i borettslagets egen bygningsmasse og være eiet av borettslaget. I høringsnotatet til § 7a i kompensasjonsforskriften fremgikk det at den særskilte tilretteleggingen kunne bestå i enten en personalbase i boligkomplekset eller «nærhet og tilgang til personell som kan yte hjemmebaserte heldøgns helse- og omsorgstjenester». Uttalelsen i høringsnotatet kunne etter vårt syn gi grunn til tvil om forståelsen av uttrykket «egen personalbase» i bestemmelsen. Dersom Finansdepartementet mente at vilkåret kunne være oppfylt ved at beboerne hadde «nærhet og tilgang» til personell utenfor borettslaget/eierseksjonssameiet, ba vi om en nærmere vurdering av hva som skulle til for at dette kunne anses oppfylt.
- 11) Finansdepartementet ga et omfattende svar til ombudet 17. februar 2023. Brevet var en felles besvarelse av våre undersøkelser i nærværende sak, samt en sak om kompensasjonsrett for et annet borettslag. Ombudets uttalelse i den andre saken, med delvis sammenfallende problemstilling, er publisert på våre nettsider med saksnummer 2023/196.
- 12) Brevet fra Finansdepartementet er publisert på deres nettsider og finnes offentlig tilgjengelig (www.regjeringen.no). Her gjengis i hovedsak de delene av svarbrevet som direkte berører klagers sak.
- 13) Departementet innledet sitt svarbrev med å presisere at formålet med kompensasjonsordningen er å nøytralisere uheldige konkurransemessige virkninger av merverdiavgiftssystemet. Ordningen er ikke en støtteordning for private aktører.

- 14) Utvidelsen av kompensasjonsordningen til å gjelde borettslag og eierseksjonssameier ble innført i 2017. Begrunnelsen var å legge til rette for likebehandling av ulike private aktører og øke fleksibiliteten i valget av samarbeidsløsninger mellom kommunene og private aktører, jf. Prop. 1 LS (2016-2017) punkt 9.3.5. Ettersom det klare utgangspunktet er at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie, måtte utvidelsen stramt avgrenses for ikke å skape nye konkurransevriddinger i disfavør av markedsmessig boligbygging. Utvidelsen ble derfor avgrenset til de borettslagene og eierseksjonssameiene som har et botilbud som fremstår som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud som en del av kommunenes lovpålagte tjenester.
- 15) Selv om konkurransehensyn gjorde det nødvendig med en streng avgrensning, presiserte Finansdepartementet at det var et ønske fra lovgiver å legge til rette for økt fleksibilitet i valget av samarbeidsløsninger mellom kommuner og private aktører. Dette ble også fremhevet av Høyesterett i Rt. 2010 s. 236 (Alta-dommen). Kompensasjonsretten skulle ikke bare motvirke konkurransevridding, men også «bidra til en rasjonell og smidig organisering av kommunenes helse- og sosialtjenester, ut fra den enkelte kommunes behov og prioriteringer». Dette hensynet måtte derfor også tillegges vekt ved tolkningen og anvendelsen av reglene. Finansdepartementets tolkningsuttalelse 25. august 2021 var relevant for den bredere forståelsen av kravet om at boligene må være «særskilt tilrettelagt».
- 16) Etter departementets syn ga kompensasjonsforskriften § 7a tredje ledd annet punktum uttrykk for hvilket tilretteleggingsnivå som er tilstrekkelig for å oppfylle kravet om at boligene skal være «særskilt tilrettelagt. Det var derimot ikke nødvendig at momentene i annet punktum var oppfylt etter en streng og isolert ordlydsforståelse. Dersom det foreligger døgkontinuerlig bemanning og tilsyn, så bør det være uten betydning både om det er installert et alarmsystem og om borettslaget har en egen personalbase. Døgkontinuerlig bemanning og tilsyn innebærer at det til enhver tid er personal til stede i boligkomplekset som fører tilsyn med beboerne. Det bør ikke stilles et absolutt krav om hvor personalbasen er lokalisert. Poenget er at døgkontinuerlig bemanning og tilsyn utgjør en nærhet og tilgang til personalet som etter departementets syn minst tilsvarer at boligene er «tilknyttet en egen personalbase med 24 timers alarmsystem».

- 17) Ved forståelsen av «egen personalbase» var derfor det sentrale spørsmålet om borettslaget har en slik nærhet og tilgang til personalet som yter heldøgns helse- og omsorgstjenester at beboerne er sikret bistand og hjelp gjennom døgnet på samme måte som om personalbasen hadde vært lokalisert i boligkomplekset. For det første er det en forutsetning om tilstrekkelig geografisk nærhet mellom personalbasen og boligkomplekset. Videre må personalbasen være tilstrekkelig bemannet til at beboerne får bistand og hjelp gjennom døgnet på samme måte som om personalbasen bare skulle ha betjent det aktuelle borettslaget/eierseksjonssameiet.
- 18) På denne bakgrunnen mente Finansdepartementet at det verken burde være avgjørende om personalbasen var lokalisert i boligkomplekset eller hvem som formelt eide den. Dersom de nevnte forutsetningene var oppfylt, måtte boligene anses for å ha den nødvendige tilknytningen til en personalbase som angitt i kompensasjonsforskriften § 7a tredje ledd annet punktum.
- 19) Departementet understreket at kravet om nærhet og tilgang til personalbasen måtte forstås strengt. For eksempel ville en sentral personalbase som etter tilkalling via alarm skulle yte tjenester til borettslag over et større geografisk område, for eksempel alle borettslagene i bydelen, klart ikke oppfylle vilkåret.
- 20) Finansdepartementet avsluttet med at de ville be Skatteetaten om å legge den ovennevnte forståelsen av regelverket til grunn.
- 21) Borettslaget påpekte i sine merknader til svarbrevet at skattemyndighetenes krav var i strid med det som nå ble uttalt av Finansdepartementet. Personalbasen var i dette tilfellet lokalisert i umiddelbar nærhet til boligene, og beboerne mottok tjenester fra de ansatte i personalbasen. Skattemyndighetene måtte derfor behandle saken på nytt med utgangspunkt i den nye uttalelsen fra departementet.

Sivilombudets syn på saken

- 22) Spørsmålet i saken er om et borettslag har krav på merverdiavgiftskompensasjon for kostnader til anskaffelser knyttet til boligene. Etter det opplyste har alle beboerne nedsatt funksjonsevne og mottar helse- og omsorgstjenester fra kommunen. Det nærmere vurderingstemaet er hvorvidt boligene kan anses som «særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester», jf. kompensasjonsforskriften § 7a, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 tredje ledd.

Rettslige utgangspunkter

- 23) Det overordnede formålet med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 1. Gjennom en generell kompensasjonsordning for kommunene ønsker man å sikre at kommunenes valg mellom å utføre en tjeneste ved bruk av egne ansatte (ingen avgiftsbelastning) eller ved eksterne leverandører ikke påvirkes av merverdiavgift.
- 24) I tillegg til kommuner/fylkeskommuner kan enkelte private aktører, på nærmere vilkår, også ha kompensasjonsrett. Dette gjelder private «virksomheter» som produserer undervisningstjenester eller helse- og omsorgstjenester, herunder omsorgsboliger.
- 25) Egenoppføring av bolig, gjennom for eksempel et borettslag, er ikke ansett som «virksomhet». Denne typen aktivitet hadde derfor opprinnelig ikke kompensasjonsrett. Lovgiver ønsket senere å sikre likebehandling av ulike private aktører og gi kommunene økt fleksibilitet ved valg av ulike samarbeidsløsninger. I 2017 ble derfor borettslag og eierseksjonssameier innlemmet i kompensasjonsordningen. Finansdepartementet uttalte i den forbindelse følgende om nødvendigheten av å avgrense den nye kompensasjonsretten i Prop. 1 LS (2016-2017) punkt 9.3.5:
- «Merverdiavgiftskompensasjon for boligbygging innebærer [...] et unntak fra den generelle regelen om at boligbygging ikke gir rett til kompensasjon eller fradragsrett for merverdiavgift. For å sikre at denne endringen ikke skaper nye konkurransevridninger må utvidelsen avgrenses ytterligere.

Etter departementets syn er det viktig å sikre at boligene benyttes av de aktuelle målgruppene. De borettslagene og eierseksjonssameiene det er naturlig å ta inn i merverdiavgiftskompensasjonsordningen er de som har et botilbud som framstår som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud i kommunens lovpålagte tjenesteproduksjon. Hensikten med kravet om en nær tilknytning til kommunens tjenestetilbud på dette området er å motvirke konkurransevriddinger i disfavør av markedsmessig boligbygging som må operere uten kompensasjon for merverdiavgift. Vilåret om en nær tilknytning til kommunens tjenestetilbud bør etter departementets mening komme klart til uttrykk i lovens ordlyd.»

26) Vilåårene for kompensasjon for borettslag i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 annet ledd og kompensasjonsforskriften § 7a skal sørge for den nødvendige avgrensningen av ordningen for å motvirke konkurransevriddinger i disfavør av ordinær boligbygging. Kravet om særskilt tilrettelegging av boligene må forstås i lys av dette hensynet.

27) Lov om merverdiavgiftskompensasjon § 2 annet ledd lyder:

«Loven gjelder også for borettslag etter borettslagsloven og boligsameier etter eierseksjonsloven hvor botilbudet fremstår som et integrert heldøgns helse- og omsorgstilbud i kommunenes lovpålagte tjenestetilbud. Departementet kan gi forskrift om utfylling, gjennomføring og avgrensning av bestemmelsen i første punktum, herunder om vedtektsfesting av vilkår for hvem som kan bli andelseier eller sameier, kommunenes kontroll med at beboerne oppfyller de fastsatte kriteriene, samt krav om tilrettelegging av boligene.»

28) Det følger videre av forskrift om merverdiavgiftskompensasjon (kompensasjonsforskriften) § 7a tredje ledd:

«Boligene må være særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester. Med særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester menes at boligene må være tilknyttet en egen personalbase med 24 timers alarmsystem ved borettslaget eller eierseksjonssameiet.»

Vilåret om at boligene må være «særskilt tilrettelagt for heldøgns helse- og omsorgstjenester

- 29) Skattemyndighetene har avslått klagers kompensasjonskrav fordi boligene ikke kan anses som særskilt tilrettelagte når personalbasen ikke eies av borettslaget og ikke er lokalisert i borettslagets egen bygningsmasse.
- 30) I sitt svar på våre undersøkelser har Finansdepartementet uttalt seg nærmere om hvilket tilretteleggingsnivå som er tilstrekkelig for å oppfylle kravet om at boligene skal være «særskilt tilrettelagt» for heldøgns omsorg. Ombudet slutter seg til departementets vurderinger og viser til gjengivelsen ovenfor under overskriften *Våre undersøkelser*.
- 31) Vilkåret om at boligene må være tilknyttet «en egen personalbase med 24 timers alarmsystem» må etter dette forstås som at boligene må være døgntilgjengelig bemannet på en måte som tilsvarer at personalbasen hadde vært lokalisert i selve borettslaget/eierseksjonssameiet. Det er derfor uten betydning både om det er installert et alarmsystem og om borettslaget selv eier en personalbase som er lokalisert i deres egen bygningsmasse. Det avgjørende må være at beboerne er sikret bistand og hjelp gjennom døgnet på samme måte som om personalbasen hadde vært lokalisert i boligkomplekset. Dette innebærer en forutsetning om tilstrekkelig geografisk nærhet mellom personalbasen og boligene. Videre må personalbasen være tilstrekkelig bemannet slik at hjelpen som ytes tilsvarer en situasjon hvor personalbasen bare skulle ha betjent det aktuelle borettslaget.
- 32) I klagers tilfelle er personalbasen lokalisert i sykehjemmet vegg i vegg med borettslaget. Personalbasen er døgntilgjengelig bemannet. Beboerne benytter også fasiliteter på sykehjemmet, slik som spisesalen. I tillegg er de beboerne som har behov for å kunne tilkalle hjelp fra sin egen leilighet utstyrt med en trygghetsalarm. Alarmen setter dem i kontakt med kommunens legevakt som varsler personalbasen/hjemmesykepleien i sykehjemmet ved siden av.
- 33) På bakgrunn av nærheten og tilgangen til hjelp og bistand som er beskrevet er det ombudets syn at borettslaget i dette tilfelle må anses å ha døgntilgjengelig bemanning og at vilkåret om særskilt tilrettelagte boliger for heldøgns helse- og omsorgstjenester er oppfylt. Hvorvidt andre vilkår for kompensasjon er oppfylt, har ikke ombudet tatt stilling til. Vi ber skattemyndighetene om å vurdere spørsmålet om kompensasjonsrett på nytt i lys av denne vurderingen.

Konklusjon

- 34) Ved vurderingen av vilkåret om særskilt tilrettelagt bolig i kompensasjonsforskriften § 7a tredje ledd, kan det ikke stilles et absolutt krav til at personalbasen er lokalisert i selve borettslaget eller eiet av borettslaget. Det avgjørende er at beboerne er sikret døgntilsyn og hjelp. I dette ligger det en forutsetning om tilstrekkelig geografisk nærhet mellom personalbasen og boligkomplekset, samt tilstrekkelig bemanning.
- 35) Sivilombudet er kommet til at vilkåret om særskilt tilrettelagte boliger er oppfylt i klagers tilfelle. Personalbasen, som er døgntilsynet, er lokalisert i sykehjemmet vegg i vegg med borettslaget. Beboerne benytter også fasiliteter på sykehjemmet, slik som spisesalen. I tillegg er de beboerne som har behov for å kunne tilkalle hjelp fra sin egen leilighet utstyrt med en trygghetsalarm. Alarmen setter dem i kontakt med kommunens legevakt som varsler personalbasen/hjemmesykepleien i sykehjemmet ved siden av. Borettslaget må på denne måten anses for å ha tilgang til døgntilsyn og hjelp i tilstrekkelig nærhet.

31.3.2023 (2022/6123)