

Kompensasjon for merverdiavgift – undervisningstjenester

23.3.2023 (2022/4915)

Saken gjelder rett til merverdiavgiftskompensasjon for en privat virksomhet ved produksjon av fylkeskommunale lovpålagte undervisningstjenester, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Saken gjelder videre kravene til begrunnelse av enkeltvedtak i skatteforvaltningsloven § 5-7.

Klager i saken var en helseinstitusjon med døgnopphold for pasienter med barn. Fylkeskommunen hadde en lovpålagt plikt til å tilby grunnskole- og videregående opplæring til barna som oppholdt seg på institusjonen. Institusjonen (klager) hadde samtidig en lovpålagt plikt til å stille undervisningslokaler til rådighet for fylkeskommunen.

Skattedirektoratet hadde avslått kravet om kompensasjon. Ettersom klager selv hadde en lovpålagt plikt til å stille lokalene til rådighet, kunne dette bidraget ikke anses som del av fylkeskommunens plikter. Skattedirektoratet mente uansett at bidraget ikke utgjorde et vesentlig element av tjenesteproduksjonen, som var et vilkår for kompensasjon.

Sivilombudet kom til at helseinstitusjonens lovpålagte plikt til å stille undervisningslokaler til rådighet for fylkeskommunen ikke i seg selv stengte for rett til merverdiavgiftskompensasjon. Vurderingen av kompensasjonsrett måtte foretas med grunnlag i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.

Sivilombudet mente imidlertid at institusjonens bidrag til produksjonen av de lovpålagte undervisningstjenestene ikke var tilstrekkelige til å utgjøre et vesentlig element av produksjonen. Vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon var derfor ikke oppfylt.

Etter Sivilombudets syn ga ikke Skattedirektoratet en tilstrekkelig begrunnelse for sitt vedtak, jf. skatteforvaltningsloven § 5-7. Direktoratet ga ingen selvstendig fremstilling av sine rettslige vurderinger som klageinstans. På bakgrunn av sakens art og viktighet var det ikke tilstrekkelig med en ren henvisning og tilslutning til førsteinstansens vurderinger.

Sakens bakgrunn

- 1) A (heretter omtalt som helseinstitusjonen, institusjonen eller klager) er registrert i Enhetsregisteret med formål «institutt for psykiatrisk behandling. Kurs og utdanning, forskning, rekreasjon og veiledning». Helse Nord RHF (regionalt helseforetak) har inngått avtale med helseinstitusjonen om kjøp av behandlingsopphold innen psykisk helsevern for voksne. Helse Nord RHF har ansvar for å tilby nødvendige spesialisthelsetjenester til befolkningen i Helseregion Nord, jf. spesialisthelsetjenesteloven § 2-1 a.
- 2) Helseinstitusjonen har 26,5 behandlingsplasser fordelt mellom individuell behandling og familiebehandling. Familiene bor i egne leiligheter hvor de selv har omsorg for sine barn parallelt med å delta i terapi. Oppholdet er vanligvis mellom seks og

tolv uker. Barna får skolegang på den fylkeskommunale skolen for sosiale og medisinske institusjoner (SMI-skolen) avdeling A mens de bor på institusjonen.

- 3) Det følger av forskrift om barns opphold i helseinstitusjon § 14 at «barn i skolepliktig alder har rett til undervisning under institusjonsoppholdet, jf. pasient- og brukerrettighetsloven § 6-4 og opplæringslova § 2-1, § 3-1 og § 5-1.». Det følger videre av opplæringslova § 13-3 a at fylkeskommunen der en institusjon ligger skal oppfylle retten til grunnskoleopplæring og videregående opplæring for pasienter i helseinstitusjoner eiet av et regionalt foretak eller som har avtale med et slikt foretak. Dersom opplæringen skjer i institusjonen, skal institusjonen sørge for nødvendige lokaler til formålet. Helseinstitusjonen stiller i dette tilfellet undervisningslokaler til rådighet for SMI-skolen.
- 4) Det følger av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c at loven gjelder:

«[P]rivate eller ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov [...]»
- 5) Høyesterett har i HR-2010-313-A (Alta-dommen) slått fast at den private aktøren ikke behøver å produsere undervisningstjenestene alene. Retten til kompensasjon kan oppfylles ved produksjon i «samvirke» med kommunen/fylkeskommunen dersom den private aktørens bidrag utgjør et «vesentlig element» i produksjonen.
- 5) Helseinstitusjonen krevde i januar 2020 merverdiavgiftskompensasjon for november-desember 2019. Kravet var begrunnet i produksjon av lovpålagte undervisningstjenester ved SMI-skolen i samvirke med fylkeskommunen. Samvirket besto i at helseinstitusjonen hadde stilt undervisningslokaler til rådighet for den fylkeskommunale SMI-skolen som var lokalisert i institusjonen. Helseinstitusjonen opplyste til skattekontoret at de ikke hadde noen ansatte ved skolen. Skattekontoret valgte å foreta en kontroll av alle virksomhetens kompensasjonskrav tilbake til 2017.
- 7) Skattekontoret var uenig med klager og mente at de ikke produserte undervisningstjenester ved SMI-skolen. Helseinstitusjonen hadde ingen ansatte i skoledriften. Lokalene ble stilt til rådighet for skolen fordi institusjonen hadde en

plikt til å sørge for undervisningslokaler, jf. opplæringslova § 13-3 a. Tilretteleggingen var derfor ikke en del av fylkeskommunens lovpålagte produksjon, men heller en oppfyllelse av deres egen lovpålagte oppgave.

- 3) Skattekontorets vedtak ble påklaget til Skattedirektoratet. Klager opplyste nå at deres personale stilte opp som undervisningspersonale (og som personale ved SFO) før, i og etter skoleferien, på planleggingsdager og ved sykefravær, samt i realiteten som SFO når foreldre var i terapi. Klager mente at dette utgjorde vesentlige bidrag i den lovpålagte undervisningen. Det forelå derfor et slikt samvirke ved produksjonen som ifølge Alta-dommen ga rett til kompensasjon.
- 9) I sin uttalelse til Skattedirektoratet om klagen påpekte skattekontoret at opplysningene om at helseinstitusjonens personale stilte opp som undervisningspersonale før, i og etter skoleferien mv. var nye opplysninger i saken. Skattekontoret viste videre til en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet 12. november 2021 om merverdiavgiftskompensasjon og produksjon i samvirke. For at noe skulle kunne betraktes som et samvirke, forutsatte Finansdepartementet at den private aktøren hadde en avtale med kommunen om å stå for deler av undervisningstjenestene. Dersom det ikke forelå en slik avtale, men isteden et selvstendig opplegg uten forpliktelser overfor kommunen, var det etter departementets syn ikke naturlig å si at aktøren produserte tjenesten i samvirke med kommunen.
- 10) Helseinstitusjonen hadde ikke fremlagt noen avtale med fylkeskommunen. Skattekontoret mener derfor at det ikke var nødvendig med noen nærmere vurdering av om deres bidrag utgjorde et «vesentlig element» i produksjonen av undervisningstjenestene, jf. Alta-dommen.
- 11) Til tross for dette foretok skattekontoret likevel en slik vesentlighetsvurdering. De viste til den samme tolkningsuttalelsen hvor det fremgikk at bidraget fra den private aktøren måtte gjelde selve innholdet i undervisningstjenesten. Tjenester som kun la til rette for undervisningen ga ikke rett til kompensasjon. Skattekontoret mente at helseinstitusjonens bidrag med å stille lokaler til rådighet for SMI-skolen kun var en nødvendig støttefunksjon. Bidraget kunne ikke anses som et vesentlig element av fylkeskommunens lovpålagte undervisningstjenester.

- 12) Skattedirektoratet skrev ingen selvstendig rettslig vurdering i sitt vedtak 17. august 2022. Skattekontorets vurdering av klagen ble inntatt i vedtaket. Deretter skrev Skattedirektoratet i sin konklusjon:

«Skattedirektoratet har vurdert vedtaket, de anførslene som er fremsatt i klagen, klagers merknader og den redegjørelsen som skattekontoret har utarbeidet. Vi slutter oss til skattekontorets vurderinger og konklusjon og fastholder skattekontorets vedtak».

- 13) Helseinstitusjonen ved sin advokat klaget til ombudet 5. oktober 2022 og fastholdt deres tidligere anførsler.

Våre undersøkelser

- 14) Vi fant grunn til å undersøke saken nærmere med Finansdepartementet.
- 15) I et brev herfra 31. oktober 2022 skrev vi at Skattedirektoratets avslag på krav om merverdiavgiftskompensasjon syntes å ha to selvstendige begrunnelser. For det første mente Skattedirektoratet at helseinstitusjonen, ved å stille undervisningslokaler til rådighet, oppfylte sin egen lovpålagte plikt, jf. opplæringslova § 13-3 a. Lokalene bidro derfor ikke til å oppfylle fylkeskommunen lovpålagte plikt til å yte undervisningstjenester.
- 16) For det andre oppfattet vi vedtaket slik at tilretteleggingen av lokalene uansett ikke kunne anses som produksjon av undervisningstjenester i samvirke med fylkeskommunen. Det forelå ingen avtale om produksjon av undervisningstjenester mellom helseinstitusjonen og fylkeskommunen slik Finansdepartementet forutsatte i sin tolkningsuttalelse 12. november 2021. Lokalene kunne heller ikke anses som et vesentlig element i produksjonen, slik som forutsatt i Alta-dommen.
- 17) Vi stilte spørsmål til Finansdepartementet knyttet til begge begrunnelsene for avslaget. I tillegg ba vi departementet kommentere at vedtaket manglet en selvstendig fremstilling av Skattedirektoratets rettslige vurdering.

- 18) Etter ønske fra departementet ble spørsmålene av generell karakter besvart av dem, mens spørsmålene knyttet til den konkrete vurderingen av helseinstitusjonens sak ble besvart av Skattedirektoratet.
- 19) I sitt svarbrev 30. november 2022 skrev Finansdepartementet at det ikke var grunnlag for en regel om at helseinstitusjonens plikt til å sørge for egnede undervisningslokaler i seg selv utelukket krav på merverdiavgiftskompensasjon. Kravet måtte vurderes med utgangspunkt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Vurderingstemaet var hvorvidt institusjonen produserte undervisningstjenester som fylkeskommunen var pålagt å utføre ved lov. Avgjørende for kompensasjonsretten var derfor om institusjonen, ved å tilrettelegge lokalene, kunne sies å produsere undervisningstjenester.
- 20) Departementet presiserte at det ikke var et krav for rett til kompensasjon at institusjonen sto for hele det lovpålagte tjenestetilbudet, jf. Alta-dommen avsnitt 40. Høyesterett la i dommen til grunn at uttrykket «produserer» også omfattet et samvirke, der kommunen/fylkeskommunen gikk sammen med det private om å produsere ulike, men hver for seg vesentlige elementer i et lovpålagt tjenestetilbud. Departementet fastholdt i den forbindelse sitt standpunkt i tolkningsuttalelsen 12. november 2021 om at bidraget som et utgangspunkt måtte gjelde produksjonen av selve innholdet i undervisningstjenestene. Rene støttefunksjoner, som eiendomsforvaltning, IKT-tjenester eller økonomisk og juridisk rådgivning kunne ikke anses som del av undervisningstjenestene, jf. NOU 2003:3 side 112.
- 21) Selv om helseinstitusjonens plikt til å stille lokaler til rådighet ikke i seg selv utelukket kompensasjonsrett, antok departementet at det å stille lokaler til disposisjon normalt måtte anses som en støttefunksjon og ikke som produksjon av en «undervisningstjeneste». Tilretteleggingen av lokaler ville imidlertid kunne inngå i en totalvurdering av den private aktørens samlede bidrag til undervisningstilbudet.
- 22) Videre mente departementet at det var en forutsetning for å tale om et samvirke at det forelå en form for avtale mellom den private aktøren og kommunen/fylkeskommunen. Avtalen måtte forplikte den private aktøren til å stå for deler av det lovpålagte tjenestetilbudet. Bidraget burde ha en noe fast og varig karakter, for å avgrense mot enkeltstående og mer tilfeldige bidrag. Hadde den private aktøren ingen avtale, men tilbød et uavhengig og selvstendig opplegg uten forpliktelser

overfor kommunen/fylkeskommunen, var det ikke naturlig å tale om et samvirke. Forutsetningen om en avtale gjaldt også i et tilfelle hvor den private aktøren hadde en lovpålagt plikt til å yte det aktuelle bidraget.

- 23) Skattedirektoratet besvarte sin del av undersøkelsen 2. desember 2022. Ved vurderingen av om helseinstitusjonen kunne anses å levere (deler av) en undervisningstjeneste tok direktoratet utgangspunkt i at bidraget var å stille lokaler til rådighet. De viste igjen til tolkningsuttalelsen hvor det ble antatt at ren utleie av lokaler i utgangspunktet ikke var en undervisningstjeneste. Etter direktoratets syn var ikke det å stille lokaler til rådighet alene nok til å utgjøre et samvirke om produksjon av undervisningstjenestene. De viste også til at helseinstitusjonens plikt til å tilby lokaler fulgte av opplæringslova § 13-3 a.
- 24) Til spørsmålet om vedtakets begrunnelse svarte direktoratet at de mente at det var tilstrekkelig å henvise til skattekontorets redegjørelse i klagesaken. Redegjørelsen var sendt til klager for innsyn. De viste til skatteforvaltningsloven § 5-7 annet ledd om kravet til begrunnelse og mente at det i dette tilfellet ikke var nødvendig med en selvstendig fremstilling av Skattedirektoratets rettslige vurdering.
- 25) I sine merknader til svarbrevene skrev helseinstitusjonens advokat at Finansdepartementets svar bekreftet at plikten til å stille lokaler til rådighet ikke hindret kompensasjon. Samtidig fremla han en ny avtale mellom helseinstitusjonen og rektor ved SMI-skolen datert 14. desember 2022. Avtalen var kalt «Samvirke mellom SMI-skolen X, X fylkeskommune og A». Helseinstitusjonen skrev at «de avtalte strukturer og rutiner for samarbeidet mellom SMI-skolen og institusjonen har som formål å bidra til informasjons- og kunnskapsdeling i elevens opplærings- og skolesituasjon». Det nærmere samarbeidet beskrevet i avtalen gjengis ikke her da avtalen er fremkommet etter Skattedirektoratets vedtak. Betydningen av avtalen må avgjøres av skattekontoret etter en eventuell anmodning om endring av skattefastsettingen, se nedenfor under «Ombudets syn på saken».
- 26) Den nye avtalen ble oversendt til Skattedirektoratet. De svarte at dette var nye opplysninger i saken. En eventuell vurdering av om kompensasjonsfastsettelsen skulle tas opp til endring basert på nye opplysninger måtte foretas av skattekontoret etter skatteforvaltningsloven § 12-1.

Sivilombudets syn på saken

Kompensasjon for merverdiavgift for undervisningstjenester – produksjon i samvirke

- 27) Spørsmålet i saken er om den private helseinstitusjonen har rett til merverdiavgiftskompensasjon knyttet til produksjon av fylkeskommunale lovpålagte undervisningstjenester i samvirke med fylkeskommunen.
- 28) Lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven) § 1 angir lovens formål:
- «Formålet med denne loven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter».
- 29) Ved at det ytes kompensasjon for merverdiavgift sikrer man at kommunenes/fylkeskommunenes valg mellom å utføre en tjeneste ved bruk av egne ansatte eller ved eksterne leverandører ikke påvirkes av merverdiavgift (bruk av egne ansatte vil ikke belastes med avgift), jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) punkt 20.1.
- 30) Det følger av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c:
- «Denne loven gjelder for private eller ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov [...]»
- 31) Formålet med å inkludere private virksomheter innenfor de nevnte tre sektorene er i likhet med lovens overordnede formål å oppnå avgiftsmessig nøytralitet ved kommunens valg mellom egen- og fremmedproduksjon. Uten bestemmelsen ville de private aktørene hatt en konkurranseulempe ved at de, i motsetning til kommunen/fylkeskommunen, ikke ville fått fradrag for inngående merverdiavgift ved sine kjøp av varer og tjenester.

- 32) Det er ikke et krav for kompensasjon at den private aktøren står for hele produksjonen av det lovpålagte tjenestetilbudet. I HR-2010-313-A (Alta-dommen) avsnitt 40 la Høyesterett til grunn at uttrykket «produserer» også omfatter et samvirke der kommunen/fylkeskommunen går sammen med en privat aktør om å produsere ulike, men hver for seg vesentlige elementer av den lovpålagte tjenesten.
- 33) Det rettslige vurderingstemaet i saken er derfor om fylkeskommunen har en lovpålagt plikt til å tilby de aktuelle undervisningstjenestene og om helseinstitusjonen har ytt tjenester som samlet sett utgjør et vesentlig element i produksjonen av tjenestene.
- 34) Det er ikke omstridt at fylkeskommunen har en lovpålagt plikt til å tilby undervisningstjenester ved helseinstitusjonen, jf. forskrift om barns opphold i helseinstitusjon § 14 og opplæringslova § 13-3 a.
- 35) I forskrift om barns opphold i helseinstitusjon § 14 fremgår det at «barn i skolepliktig alder har rett til undervisning under institusjonsoppholdet, jf. pasient- og brukerrettighetsloven § 6-4 og opplæringslova § 2-1, § 3-1 og § 5-1.». Det følger videre av opplæringslova § 13-3 a at fylkeskommunen der en institusjon ligger skal oppfylle retten til «grunnskoleopplæring og videregående opplæring» for pasienter i helseinstitusjoner eiet av et regionalt foretak eller som har avtale med et slikt foretak. Dersom opplæringen skjer i institusjonen, skal institusjonen sørge for nødvendige lokaler til formålet.
- 36) Plikten til opplæring som følger av opplæringslova § 13-3 a gjelder «grunnskoleopplæring og videregående opplæring». I Ot.prp.nr. 59 (2005-2006), i merknaden til § 13-3 a, har Kunnskapsdepartementet presisert at ansvaret omfatter spesialpedagogisk hjelp til barn før opplæringspliktig alder (opplæringslova § 5-7), grunnskoleopplæring (opplæringsloven kap. 2), videregående opplæring (opplæringslova kap. 3), spesialundervisning (opplæringslova kap. 5) og opplæring spesielt organisert for voksne (opplæringslova kap. 4A).
- 37) Skolefritidsordningen (SFO) reguleres i opplæringslova § 13-7. Ombudet legger etter dette til grunn at drift av SFO ved institusjonen ikke er en del av de fylkeskommunale pliktene i opplæringslova § 13-3 a. Påberopte tjenester fra helseinstitusjonen knyttet til SFO, pass av barn utenfor skoletid eller i ferier kan derfor ikke danne grunnlag for

kompensasjonsrett. Det nevnes i den forbindelse at kommunen ikke har en plikt til å tilby SFO i feriene. Det er heller ikke en plikt til å ha et tilbud ved mer enn én skole i kommunen, jf. Ot. prp. nr. 60 (1997-1998) punkt 2.1. På denne bakgrunn vil fremstillingen nedenfor ikke omhandle slike tjenester fra institusjonen.

- 38) Påberopte bidrag knyttet til innlosjering/internatskole vil heller ikke bli behandlet. Ettersom barna bor på institusjonen sammen med sine familier på grunn av behandlingen som mottas med grunnlag i spesialisthelsetjenesteloven, er det ikke naturlig å anse innlosjeringen som tilknyttet undervisningen. Fylkeskommunens lovpålagte plikter omfatter dermed ikke innlosjering av elevene.
- 39) Ombudet går så over til å vurdere om helseinstitusjonens bidrag/tjenester har en slik art og omfang at det fyller vilkåret «produserer ... undervisningstjenester», i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. I den forbindelse vil ikke avtalen inngått i desember 2022 mellom institusjonen og SMI-skolen/fylkeskommunen gjøres til del av vurderingen. Avtalen forelå ikke på tidspunktet for Skattedirektoratets behandling av klagesaken. Dens betydning for spørsmålet om kompensasjonsrett må i første omgang legges frem for skattekontoret med en anmodning om endring av kompensasjonsfastsettelsen, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1. Det samme gjelder anførsler knyttet til kompensasjonsrett for produksjon av helse- og omsorgstjenester som er fremkommet etter Skattedirektoratets vedtak. Når det foreligger en endelig avgjørelse i saken, kan helseinstitusjonen eventuelt komme tilbake til ombudet med en ny klage. Vi viser til at ombudets kontroll av forvaltningen er av etterfølgende karakter. Det vil si at en sak ikke kan behandles her før den er endelig avgjort av forvaltningen, jf. sivilombudsloven § 8.
- 40) Vurderingen av helseinstitusjonens bidrag til tjenesteproduksjonen vil etter dette skje på grunnlag av de opplysninger som forelå da Skattedirektoratet fattet sitt vedtak.
- 41) Institusjonen stiller undervisningslokaler til rådighet for SMI-skolen slik de er pliktige til, jf. opplæringslova § 13-3 a. Etter ombudets syn stenger ikke denne plikten i seg selv for kompensasjonsrett. Riktignok gjør ikke hensynet til konkurransenøytralitet mellom kommunens egenproduksjon og bruk av ekstern leverandør, seg like sterkt gjeldende når den private aktøren har en slik lovpålagt plikt. Ombudet antar at det mest hensiktsmessige for fylkeskommunen normalt vil være

å benytte lokalene som tilbys av institusjonene til undervisningen. I disse tilfellene står derfor ikke fylkeskommunen overfor det normale valget mellom egenproduksjon eller leie av lokaler som normalt begrunner avgiftskompensasjon. Det er imidlertid neppe grunnlag for å nekte kompensasjon kun utfra formålsbetraktninger dersom vilkårene i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c er oppfylt.

12) Da skattekontoret behandlet saken i førsteinstans, opplyste helseinstitusjonen at de stilte lokaler til rådighet for undervisningen.

13) Ved Skattedirektoratets klagebehandling opplyste helseinstitusjonen i tillegg om følgende bidrag:

«Personale som stiller opp som undervisningspersonale (og SFO) før, i og etter skoleferien, på planleggingsdager og ved sykefravær, samt i realiteten som SFO når foreldre er i terapi mv.»

14) Ombudet antar at SMI-skolen følger det normale skoleåret og er derfor usikker på hva klager mener med at deres ansatte stiller opp som undervisningspersonell før og etter skoleferien. Bidrag med å passe barna utenfor skoletiden (under terapi, i sommerferien mv.) kan etter ombudets syn ikke omfattes av fylkeskommunens lovpålagte plikt til grunnskoleopplæring, se avsnitt 37 og 38 ovenfor.

15) På denne bakgrunn legger ombudet til grunn at bidragene fra helseinstitusjonen består i å stille lokaler til rådighet samt å stille opp med vikarer ved sykefravær dersom det er mulig.

16) Etter ombudets syn vil ren utleie av lokaler som et utgangspunkt vanskelig kunne anses som produksjon av en undervisningstjeneste. Riktignok gjaldt Alta-dommen tilbud om leie av fast eiendom i form av boliger. Bidraget fra den private aktøren utgjorde imidlertid der et tilrettelagt botilbud hvor botilbudet i seg selv var en del av kommunens lovpålagte plikt til å yte helse- og omsorgstjenester. Høyesterett uttaler i dommens avsnitt 39:

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

- 17) Tilbudet fra den private aktøren var på denne måten i sterkere grad en integrert del av produksjonen av selve de lovpålagte tjenestene enn hva som er tilfellet i nærværende sak.
- 18) I Alta-dommen avsnitt 39 viser Høyesterett til NOU 2003:3 Merverdiavgift og kommunene side 112 hvor det fremgår at støttefunksjoner ikke gir rett til kompensasjon. Som eksempler er nevnt eiendomsforvaltning, IKT-tjenester eller økonomisk/juridisk rådgivning. Samme sted i NOU 2003:3 skriver utvalget:
- «Utgangspunktet må være at det er selve produksjonen av lovpålagte tjenester som er avgjørende for om man kommer innenfor en generell kompensasjonsordning.»
- 19) Høyesterett beskriver videre i avsnitt 39 den konkrete situasjonen i Alta-dommen som et «samarbeid» mellom kommunen og den private stiftelsen om å produsere ulike deler av det lovpålagte tjenestetilbudet. Etter ombudets syn er det lite naturlig å betrakte ren utleie av lokaler som et «samarbeid» mellom utleier og kommunen/fylkeskommunen om å oppfylle undervisningsplikten. Helseinstitusjonens plikt til å stille lokaler til disposisjon for undervisningen, medfører heller ikke at helseinstitusjonen «produserer ... undervisningstjenester». At det for å yte helsehjelp ved helseinstitusjoner må finnes undervisningslokaler, kan også sees som en nødvendig del av det å kunne yte helsetjenester.
- 50) Helseinstitusjonen har videre opplyst at deres personale stiller opp som vikar ved sykefravær ved skolen. Omfanget av vikartjenester er ikke nærmere beskrevet eller dokumentert. Det fremgår imidlertid av SMI-skolens nettsider at skolen kun har tre ansatte. Det antas derfor at omfanget av vikartjenester ikke er særlig stort.
- 51) Etter en samlet vurdering er det ombudets syn at helseinstitusjonens bidrag neppe kan anses som et «vesentlig element» i fylkeskommunens produksjon av det lovpålagte undervisningstilbudet. På denne bakgrunn kan helseinstitusjonen ikke anses for å produsere en undervisningstjeneste. Det foreligger dermed ikke rett til merverdiavgiftskompensasjon, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.
- 52) Ettersom institusjonens tjenester ikke utgjør produksjon av undervisningstjenester, er det ikke nødvendig for ombudet å ta stilling til Finansdepartementets syn om at det må foreligge en form for avtale mellom den private aktøren og

kommunen/fylkeskommunen for å ha kompensasjonsrett. Ombudet finner likevel grunn til å bemerke at det trolig sjelden vil være tilfelle at private aktører utfører tjenester til oppfyllelse av offentlige plikter uten å ha et kontraktsforhold med oppdragsgiver.

Vedtaketts begrunnelse – manglende fremstilling av Skattedirektoratets selvstendige rettslige vurdering

53) Kravene til begrunnelse av enkeltvedtak om merverdiavgiftskompensasjon følger av skatteforvaltningsloven § 5-7:

«(1) Enkeltvedtak skal begrunnes. [...]

«(2) Begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Er de faktiske forholdene beskrevet av den skattepliktige eller tredjeparten selv eller i et dokument som er gjort kjent for vedkommende, er en henvisning til den tidligere framstillingen tilstrekkelig. Er vedtaket i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den skattepliktige eller tredjeparten ikke har hatt innvendinger, er en henvisning til varselet tilstrekkelig. [...]

54) Det klare utgangspunktet er at et enkeltvedtak skal begrunnes. Etter ombudets syn må dette gjelde både for førsteinstansens og klageinstansens vedtak. På denne måten sikres klagers tillit til at klageinstansen aktivt har tatt stilling til grunnlaget for klagen. Det vil si at klageinstansen, i hvert fall i saker av en viss kompleksitet, ikke kan begrunne sitt vedtak med en ren henvisning til førsteinstansens vurderinger og en tilslutning til disse.

55) Ombudet kan ikke se at Skattedirektoratets henvisning til skatteforvaltningsloven § 5-7 annet ledd begrunner et unntak fra begrunnelseskravet i denne saken. Vurderingstemaene er av en kompleks art. I tillegg er viktigheten stor for klager sett hen til at kompensasjonskravet utgjorde mer enn kr. 2 millioner. Unntaket i § 5-7 annet ledd tredje punktum, hvor det godtas en ren henvisning til tidligere beskrivelser, gjelder fremstillinger av de faktiske forholdene. Det er ikke gitt noe unntak fra

begrunnelseskravet for rettslige vurderinger. Unntaket i annet ledd siste punktum er heller ikke anvendelig da det aktuelle vedtaket gjelder klagebehandling, ikke vedtak etter et forhåndsvarsel. Unntaket ville uansett ikke vært anvendelig i dette tilfellet ettersom klager har reist betydelige innvendinger til førsteinstansens vedtak.

- 56) På denne bakgrunn er det ombudets syn at Skattedirektoratets vedtak 17. august 2022 ikke oppfylte kravene til begrunnelse i skatteforvaltningsloven § 5-7.

Konklusjon

- 57) Sivilombudet er kommet til at helseinstitusjonens lovpålagte plikt til å stille undervisningslokaler til rådighet for fylkeskommunen ikke i seg selv stenger for rett til merverdiavgiftskompensasjon. Vurderingen av kompensasjonsrett må foretas med grunnlag i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.
- 58) Sivilombudet mener at helseinstitusjonens bidrag til produksjonen av de lovpålagte undervisningstjenestene (tilrettelegging av undervisningslokaler og bidrag til vikartjeneste ved sykefravær) ikke kan anses som et vesentlig element av produksjonen. Det foreligger dermed ikke produksjon i samvirke med fylkeskommunen, og institusjonen har ikke rett til merverdiavgiftskompensasjon, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.
- 59) Sivilombudet er videre kommet til at Skattedirektoratet ikke ga en tilstrekkelig begrunnelse for sitt vedtak, jf. skatteforvaltningsloven § 5-7. Skattedirektoratet ga ingen selvstendig fremstilling av sine rettslige vurderinger som klageinstans. På bakgrunn av sakens art og viktighet var det ikke tilstrekkelig med en ren henvisning og tilslutning til førsteinstansens vurderinger.

23.3.2023 (2022/4915)