



NORGES HØYESTERETT

Den 19. februar 2010 avsa Høyesterett dom i

HR-2010-00313-A, (sak nr. 2009/1434), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten v/advokat Henrik E.
Kolderup – til prøve)

mot

Stiftelsen Utleieboliger i Alta

Kommunesektorens interesse- og
arbeidsgiverorganisasjon (partshjelper)

(Kommuneadvokaten i Alta kommune
v/advokat Torbjørn Saggau Holm – til prøve)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om stadfestelse av avslag på søknad fra Stiftelsen Utleieboliger i Alta om kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 (kompensasjonsloven) § 2 første ledd bokstav c.
- (2) Stiftelsen Utleieboliger i Alta (UBA) ble opprettet av Alta kommune i 1989, med det formål å rasjonalisere driften av kommunens boligmasse, og med et særlig ansvar for å skaffe boliger til lovpålagte oppgaver i Alta kommune. Etter forespørsel fra den enkelte sektor eller avdeling i kommunen ble aktuelle boliger skaffet til veie, enten ved nybygg eller ved tilpasning av eksisterende eiendommer. Boligene ble leid ut uten innskudd eller lån. Stiftelsens virksomhet var finansiert av leieinntekter og offentlige tilskudd, og hadde ikke noe økonomisk formål.

- (3) UBA søkte i mai 2006 om kompensasjon for 6. termin 2005, i hovedsak knyttet til ombyggingen av to eiendommer. Alta kommune hadde i 2004 anmodet UBA om å bygge om sokkeletasjen i Myrvegen 9 fra åtte hybler til fem leiligheter og vaktrom, til bruk for psykisk utviklingshemmede. Kommunen anmodet også om en lignende ombygging i Trudvang 21. Ved ombyggingen ble boligene tilrettelagt med livsløpstandard, tilpasset rullestolbrukere og innrettet på heldøgns omsorg. De ble tatt i bruk sommeren 2005 av beboere som enten var psykisk utviklingshemmede eller sterkt funksjonshemmede. Samlede kostnader var ca. 5, 8 millioner kroner, eksklusiv merverdiavgift. I tillegg ble krevd kompensasjon for en mindre post knyttet til andre bygg med tilsvarende tjenester. Kompensasjonskravet utgjør 1 435 175 kroner.
- (4) Finnmark fylkesskattekontor avslo 7. mars 2006 søknaden. Det er i vedtaket vist til at sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav d pålegger kommunen å tilby plass i institusjon eller bolig med heldøgns omsorgstjeneste til den som har behov for dette, men at kommunen ikke er pålagt å bygge, kjøpe eller leie boliger for utleie. Virksomheten til UBA hadde karakter av eiendomsforvaltning som ikke er kompensasjonsberettiget.
- (5) UBA klaget vedtaket inn for Skattedirektoratet, som 25. oktober 2006 avslo klagen. Også Skattedirektoratet viste til at det var tale om eiendomsforvaltning, og at dette ikke var en lovpålagt tjeneste innenfor kompensasjonslovens område.
- (6) UBA brakte Skattedirektoratets vedtak inn for rettslig prøving ved Oslo tingrett, med Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon som partshjelper. Ved dom 20. oktober 2008 kjente tingretten vedtaket ugyldig. UBA og Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon ble tilkjent henholdsvis 42 032 og 15 000 kroner i sakskostnader. Etter statens anke avsa Borgarting lagmannsrett 23. juni 2009 dom med slik domsslutning:
- ”1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skattedirektoratet plikter å betale sakskostnader for lagmannsretten til Stiftelsen Utleieboliger i Alta med 43 965,80 – førtitretusenihundreogsekstifem 80/100 – kroner og til KS med 19 500 – nittentusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynning.”
- (7) Statens anke over lagmannsrettens dom – rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen – er ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 14. september 2009 tillatt fremmet. Også for Høyesterett har Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon erklært partshjelp, men meddelte ved prosesskriv 21. desember 2009 at man generelt sluttet seg til ankemotpartens anførsler og ikke ville nedlegge noen selvstendig påstand for Høyesterett.
- (8) Saken står i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (9) Ankende part, *staten v/Skattedirektoratet*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (10) Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c gir bare en avgrenset rett til kompensasjon for nærmere angitte tjenester. Slutninger fra kommunenes generelle kompensasjonsrett – herunder knyttet til nøytralitetshensyn – har derfor mindre plass. Man tok ved den

begrensede kompensasjonsretten for private ikke sikte på å motvirke alle former for avgiftsrelatert konkurransevridning.

- (11) UBAs utleievirksomhet må uansett vurderes isolert, og ikke som ledd i kommunens samlede tjenestetilbud. Ordlyden i § 2 første ledd bokstav c begrenser kompensasjonsretten til "virksomheter som produserer" de tjenester som er nevnt i loven. Det følger av forarbeidene at rene støttefunksjoner ikke omfattes.
- (12) Utleie av fast eiendom faller som sådan utenfor de tjenestetypene som er kompensasjonsgivende. Det er inngått nokså ordinære leiekontrakter mellom UBA og den enkelte beboer, og leilighetene må i et hvert henseende regnes som beboernes hjem. Stiftelsen yter ingen del av de lovpålagte ytelsene som rent faktisk er innvilget og som tilbys.
- (13) UBA gir uansett ikke det helhetstilbudet som forutsettes etter sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav d eller kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr. 6. For å få kompensasjon må man produsere tjenesten "bolig med heldøgns omsorgstjenester". Bidrag med ett element i en slik tjeneste, i dette tilfellet en bolig, gir ikke rett til kompensasjon.
- (14) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- "Staten v/Skattedirektoratet frifinnes"**
- (15) Ankemotparten, *Stiftelsen Utleieboliger i Alta*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) Ved oppføring og tilpasning av omsorgsboliger produserer UBA lovpålagte helse- og/eller sosialtjenester som gir rett til kompensasjon for merverdiavgift etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.
- (17) Kommunen har plikt til å tilby heldøgns omsorgsboliger, jf. sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav d og kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr. 6. Boligene i Myrveien 9 og Trudvang 21 er av denne typen. Beboerne er slik stilt at de har krav på et heldøgns tilbud, jf. sosialtjenesteloven § 4-3. UBA bidrar ved å stille boligene til rådighet, mens kommunen står for hjelpe- og omsorgstjenesten. For mottakerne fremstår kombinasjonen som en samlet tjeneste. Det er ikke noe krav etter kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c at den private yter alle elementene.
- (18) Stiftelsen Utleieboliger i Alta har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Stiftelsen Utleieboliger i Alta tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (19) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (20) Spørsmålet i saken er om UBA har krav på kompensasjon for merverdiavgift ved ombygging og tilretteleggelse av eiendommer i Myrveien 9 og Trudvang 21 i Alta, for at disse skulle tjene som boliger for psykisk utviklingshemmede og sterkt funksjonshemmede i forbindelse med et heldøgns omsorgstilbud. Grunnlaget er kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c som gir kompensasjonsrett for "private

eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov”.

- (21) Før jeg går nærmere inn på de konkrete spørsmålene i saken, vil jeg peke på noen generelle trekk ved kompensasjonsordningen.
- (22) Kompensasjonsloven trådte i kraft fra 2004, sammen med forskrift (nr. 128) 12. desember 2003 nr. 1566 (kompensasjonsforskriften), og erstattet en mer avgrenset ordning fastsatt ved lov 17. februar 1995 nr. 9, med tilhørende forskrift 19. april 1995 nr. 105.
- (23) Etter § 1 i kompensasjonsloven er dens formål ”å motvirke konkurransevriddinger” innenfor kommunal og fylkeskommunal sektor som følge av merverdiavgiftssystemet. Slike vriddinger kan oppstå der kommunale og fylkeskommunale institusjoners egen produksjon av tjenester skjer uten plikt til å beregne merverdiavgift, mens anskaffelse av en tilsvarende tjeneste fra private er avgiftsbelagt. Kompensasjonsloven vil også bidra til avgiftsmessig nøytralitet i forholdet mellom ulike kommunale samarbeidsformer, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 142.
- (24) Etter § 2 første ledd bokstavene a, b, d og e gjelder en generell rett til kompensasjon for en del offentligrettslige rettssubjekter, så som kommuner og fylkeskommuner, samt interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger. For å hindre at kompensasjonsordningen skaper nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private når det ytes tjenester innen områder som er fritatt for avgift, er det i tillegg gitt den begrensede rett til kompensasjon for private virksomheter som er tema i vår sak, nemlig § 2 første ledd bokstav c. Om bakgrunnen for bestemmelsen heter det i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 148–149:

”En generell kompensasjonsordning vil medføre nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter yter tjenester innen områder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette kan eksempelvis gjelde tjenesteproduksjon innenfor helse og undervisning. En konkurransevridding kan oppstå når kommunen skal velge om velferdstjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt skal produseres av kommunale eller private virksomheter. Kommunene vil få kompensert merverdiavgiften på sine innkjøp i motsetning til de private tilbydere som ikke vil få fradrag eller kompensasjon for merverdiavgift på sine innkjøp. Kommunene vil dermed kunne se seg tjent med å produsere slike tjenester selv fremfor å kjøpe dem fra andre. En generell kompensasjonsordning kan også gi nye konkurransevriddinger når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen. Kommunal tjenesteproduksjon vil bli kompensert for inngående merverdiavgift gjennom en generell kompensasjonsordning. En privat produsent av tilsvarende tjenester blir derimot belastet med inngående merverdiavgift. Private produsenter kan dermed komme til å måtte ta en høyere pris i markedet enn en kommunal produsent av tilsvarende tjenester.”

- (25) Jeg nevner at kompensasjonsloven i hovedtrekk bygger på forslag i NOU 2003: 3 Merverdiavgiften og kommunene. Der hadde man foreslått å la private produsenter av *alle* oppgaver som kommunene hadde et lovpålagt ansvar for, omfattes av ordningen, jf. side 151–152 i utredningen. Departementet fant at en så generell innretning kunne bli meget vidtrekkende, og at det ut fra hensynet til finansiering og administrasjon – samt usikkerhet knyttet til omfanget av de nye konkurransevriddingene – var nødvendig å begrense kompensasjonsretten til lovpålagte *helse-, undervisnings- eller sosialtjenester*. Jeg viser til Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 149.

- (26) Det er samme sted i proposisjonen pekt på at når det var avgiftsfriheten for slike tjenester som tilsa kompensasjon, måtte begrepene "helse-", "undervisnings-" og "sosialtjenester" også forstås med utgangspunkt i avgrensningen i merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter. Jeg legger dette til grunn. For så vidt gjelder "helsetjenester" viser jeg til merverdiavgiftsloven 1969 § 5b første ledd nr. 1 og forskrift (nr. 119) 15. juni 2001 nr. 682, som blant annet nevner tjenester under kommunehelsetjenesteloven. Dette er videreført i merverdiavgiftsloven 2009 § 3-2. Innholdet i "sosiale tjenester" er nærmere angitt i merverdiavgiftsloven 1969 § 5b første ledd nr. 1 og forskrift (nr. 118) 6. juni 2001 nr. 574, og inkluderer blant annet tjenester som nevnt i sosialtjenesteloven kapittel 4 og andre omsorgs- og hjelpetjenester etter sosialtjenesteloven. Dette er videreført i merverdiavgiftsloven 2009 § 3-4.
- (27) Retten til kompensasjon er begrenset av § 4 annet ledd. Jeg nevner spesielt annet ledd nr. 3 som innebærer at det ikke gis kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie. Dette må ses i sammenheng med merverdiavgiftsloven 1969 § 5a, som unntar omsetning og utleie av fast eiendom fra avgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven 2009 § 3-11. Begrensningen i kompensasjonsretten etter § 4 annet ledd nr. 3 får etter § 4 tredje ledd likevel ikke anvendelse der kravet om kompensasjon gjelder anskaffelser "til boliger med helseformål eller sosiale formål". Jeg viser til kompensasjonsforskriften i § 7, hvor det fremgår at det med dette siktes til "boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder omsorgsboliger, sykehjem og boliger med heldøgns omsorg".
- (28) Kompensasjonslovens formål og system har betydning for tolkningen. Jeg nevner i denne forbindelse at kompensasjonsretten for private etter § 2 første ledd bokstav c ikke bare skal motvirke konkurransevridning, men også bidra til en rasjonell og smidig organisering av kommunenes helse- og sosialtjenester, ut fra den enkelte kommunes behov og prioriteringer. Kompensasjonsretten – og rekkevidden av den – bør etter mitt syn dessuten ses i sammenheng med utviklingstrekk innenfor helse- og sosialsektoren, særlig dreiningen mot sammensatte lokale tilbud, mot nye omsorgstjenester utenfor de tradisjonelle institusjonene, og med større åpenhet for ytelser basert på et integrert samvirke mellom private og offentlige aktører.
- (29) Jeg går da over til de konkrete forhold i vår sak.
- (30) Kompensasjonsretten etter § 2 første ledd bokstav c gjelder "private eller ideelle virksomheter", herunder kommunalt opprettede stiftelser. Jeg understreker at selv om det forelå et formalisert og tett samarbeid mellom UBA og Alta kommune, vil kompensasjonsretten for UBA være på linje med ethvert annet privat rettssubjekt som måtte produsere helse- og sosialtjenester. En slik likestilling følger etter mitt syn direkte av lovens ordlyd og system. Og en utvidet kompensasjonsrett for stiftelser som UBA sammenlignet med andre private aktører, ville være uforenlig med de nøytralitetshensyn som nettopp begrunner kompensasjonsretten etter § 2 første ledd bokstav c. Jeg er altså ikke enig med lagmannsretten når den i sin dom på generelt grunnlag fremhever – og tilsynelatende også legger avgjørende vekt på – den nære forbindelsen mellom UBA og Alta kommune.
- (31) UBA eier de aktuelle boligene, og ivaretar huseier- og utleierfunksjonene overfor beboerne. Jeg finner det klart at boligene tilbys ut fra "helseformål eller sosiale formål", jf. § 4 tredje ledd, ettersom disse er særskilt tilrettelagt for heldøgns omsorgstjenester,

jf. kompensasjonsforskriften § 7. Begrensningene i retten til kompensasjon for så vidt gjelder utgifter til fast eiendom etter § 4 annet ledd nr. 3, får da ikke anvendelse. Kommunen står på sin side for omsorgstjenestene. Det er ikke tvilsomt at det i sin helhet er tale om helse- og/eller sosialtjenester, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.

- (32) Kompensasjonsretten er begrenset til tjenester som kommunen "er pålagt å utføre ved lov". Språklig favner dette nokså vidt, og dekker enhver helse- eller sosialytelse som kommunen ved lov eller forskrift er pålagt å tilby. I NOU 2003: 3 Merverdiavgift og kommunene – blant annet på side 111 – brukes da også uttrykket "lovpålagte tjenester" som synonym for tjenester som "kommunene ved lov er pålagt ansvaret for". Det understrekes samme sted at det vil bero på en tolkning av den aktuelle særlov om en oppgave skal anses lovpålagt, men at blant annet "[s]osial rådgivning og økonomisk støtte eller naturalstøtte (sosialtjenesteloven)" og "[h]elsetjenester i kommunene (vaksinasjon, helsesøstertjenester, tilsyn, pleie og omsorg for eldre og funksjonshemmede)" er eksempler på lovpålagte oppgaver.
- (33) I Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 154 foretar departementet følgende presisering av hva som ligger i at en tjeneste er lovpålagt:

"Med 'tjenester som kommunen eller fylkeskommunen ved lov er pålagt å utføre' menes oppgaver kommunal sektor er pålagt å utøve eller tilby, enten i medhold av formell lov eller forskrift med hjemmel i formell lov. Det siktes kun til oppgaver kommunen er pålagt i egenskap av å være kommune eller fylkeskommune, ikke oppgaver kommunen er pålagt fordi den eksempelvis fungerer som arbeidsgiver eller er en bedrift. Lovpålagte oppgaver vil stå i motsetning til oppgaver som ikke er tilknyttet en forpliktelse, men som utføres på frivillig basis. Med lovpålagt oppgave menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta. Hvor loven kun pålegger kommunen eller fylkeskommunen å 'sørge for' at en tjeneste finnes i en viss utstrekning, uten i særlig grad konkretisere hva ytelsen skal gå ut på, vil man derfor være utenfor begrepet."

- (34) Etter departementets syn måtte det altså være tale om en ytelse vedkommende "har et rettskrav på å motta". Ved dette trekker man ikke bare grensen mot tjenester som kommunen yter "på frivillig basis". Utenfor faller også tjenester hvor kommunens ansvar utvilsomt er foranket i lov eller forskrift, men hvor selve ytelsen ikke er tilstrekkelig konkretisert. Jeg går ikke nærmere inn på hva som kjennetegner ytelser som eventuelt faller utenfor kompensasjonsretten på dette grunnlaget. Men jeg peker på at store deler av sosial- og helselovgivningen gir kommunene betydelig frihet ved valg av hjelpeform og -omfang. Dette er ikke til hinder for at ytelsen ses som en rettighet for mottakeren, jf. Rt. 1990 side 874 (Fusa).
- (35) Tjenestene som er angitt i kommunehelsetjenesteloven § 1-3 og sosialtjenesteloven § 4-2, utgjør kjernen i de kommunale helse- og sosialtjenestene. Det er ytelser som kommunen etter ordlyden i begge bestemmelser "skal" tilby. Jeg oppfatter det også slik at lovgiver i forskjellige sammenhenger har betraktet disse tjenestene som lovpålagte. For så vidt gjelder ytelser etter kommunehelsetjenesteloven § 1-3, viser jeg til Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 154:

"Kommunehelsetjenesteloven § 1-3 pålegger landets kommuner å sørge for nødvendig helsetjeneste for alle som bor eller midlertidig oppholder seg i kommunen. Ansvaret omfatter all offentlig organisert helsetjeneste som ikke hører inn under stat eller fylkeskommune og omfatter blant annet ansvaret for allmennlegetjeneste, legevaktordning, fysioterapitjeneste, sykepleie, herunder helsesøstertjeneste og hjemmesykepleie, jordmortjeneste, sykehjem eller boform for heldøgns omsorg og pleie"

samt medisinsk nødmeldetjeneste. Det som her er nevnt er lovpålagte helsetjenester og dermed omfattet av kompensasjonsordningen.”

- (36) Det samme perspektivet er lagt til grunn for ytelsene etter sosialtjenesteloven § 4-3 sammenholdt med § 4-2. Jeg viser til Ot.prp. nr. 29 (1990–91) side 159 for så vidt gjelder spørsmål om den enkelte har et rettskav på disse ytelsene.
- (37) Jeg legger etter dette til grunn at tjenestene nevnt i kommunehelsetjenesteloven § 1-3 og sosialtjenesteloven § 4-2 er lovpålagte, og at disse som sådanne omfattes av kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.
- (38) Staten har gjort gjeldende at tjenestene som ytes i vår sak, er hjemmebaserte, og ikke utgjør tilbud om bolig med heldøgns omsorgstjeneste etter kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr. 6 eller sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav d. Det er vist til at vedtakene om tildeling bygger på andre hjemler, blant annet sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav a. UBA bidro derfor kun med en støttefunksjon for de lovpålagte ytelsene, ikke en integrert del av disse, anføres det. Slike støttefunksjoner faller utenfor kompensasjonsretten, selv om ytelsene som støttes er lovpålagt.
- (39) Jeg er enig i at støttefunksjoner ikke gir rett til kompensasjon, og viser til NOU 2003: 3 Merverdiavgift og kommunene side 112 hvor eiendomsforvaltning, IKT-tjenester eller økonomisk og juridisk rådgivning nevnes som eksempler. Men jeg finner det klart at tilbudet om leie av tilrettelagt bolig i vår sak ikke var en slik støttefunksjon. Innenfor rammen av sine plikter etter kommunehelsetjenesteloven § 1-3 og sosialtjenesteloven § 4-2 valgte Alta kommune et samarbeid med UBA. De aktuelle hjelpetiltakene rettet seg mot psykisk utviklingshemmede og sterkt funksjonshemmede med behov for et tilrettelagt botilbud med heldøgns omsorgstjenester. 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. For beboerne fremsto tjenesten som koordinert og samlet.
- (40) Staten har gjort gjeldende at når kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c krever at den private ”produserer” tjenesten, kan det ikke gis kompensasjon for begrensede bidrag – den private må yte det hele. Heller ikke her følger jeg statens argumentasjon. Det er mulig at ordlyden umiddelbart gir assosiasjoner i retning av én tilbyder, ikke en kombinasjon av flere. Men uttrykket ”produserer” må etter mitt syn her forstås slik at det også omfatter et samvirke som det foreliggende. Til dette kommer at hensynet til fleksibilitet, kvalitet og lokal tilpasning av tjenestetilbudet med tyngde taler for å gi kompensasjon der kommunen går sammen med private om å produsere ulike – men hver for seg vesentlige – elementer i et lovpålagt tjenestetilbud. Det er så langt jeg kan vurdere det, også denne løsningen som best fremmer nøytraliteten, jf. kompensasjonslovens formål, slik dette er angitt i § 1.
- (41) Anken blir etter dette å forkaste.
- (42) Det er krevd sakskostnader for Høyesterett. Kravet bør tas til følge, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Etter kostnadsoppgaven kreves det i alt 48 388 kroner, hvor 41 400 utgjør salær. Jeg legger oppgaven til grunn, jf. tvisteloven § 20-5.
- (43) Jeg stemmer for denne

D O M:

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Stiftelsen Utleieboliger i Alta 48 388 – førtiåttetusentrehundreogåttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (44) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til at anken fører fram.
- (45) Jeg er enig med førstvoterende i at UBA må betraktes som et hvilket som helst privat rettssubjekt, uten at den nære forbindelsen mellom kommunen og stiftelsen kan tillegges vekt, slik lagmannsretten synes å bygge på, jf. NOU 2003: 3 side 117.
- (46) Jeg er videre enig i at etablering av ”bolig med heldøgns omsorgstjenester”, jf. sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav d og tilsvarende bestemmelse i kommunehelsetjenesteloven § 1-3 andre ledd nr. 6, i den sammenheng vi her står overfor, er å anse som en helse- eller sosialtjeneste som kommunen er pålagt å utføre ved lov.
- (47) Spørsmålet er om det er tilstrekkelig for å komme inn under virkeområdet for kompensasjonsloven at UBA, som privat aktør, utelukkende stiller lokaler til kommunens disposisjon – her ved utleie til beboerne – uten selv å utføre de omsorgstjenester som tjenesten ”bolig med heldøgns omsorgstjenester” forutsetter.
- (48) Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c lyder:
- ”Denne loven gjelder :**
 ...
c) private eller ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov.”
- (49) Etter bestemmelsens ordlyd må den private virksomheten ”produsere” helse-, undervisnings- eller sosiale *tjenester* for å komme inn under ordningen. Etter min mening er det den som krever kompensasjon som også må stå for produksjonen av tjenestene. Innenfor helse- og sosialtjenesteområdet finnes det i dag private institusjoner og boliger med heldøgns omsorgstjenester, jf. Ot.prp. nr. 29 (1990–91) side 107. I den grad disse utfører helse- eller sosialtjenester som kommunen er pålagt ved lov, følger det direkte av lovens ordlyd at disse må falle inn under kompensasjonsordningen. Det UBA gjør, er utelukkende å stille lokaler til disposisjon for kommunen. Den sosiale tjeneste som består i å tilby ”bolig med heldøgns omsorgstjenester”, er det kommunen som står for og ikke UBA. Etter min mening faller derfor det UBA utfører, klart utenfor bestemmelsens ordlyd, noe som tilsier at kompensasjonsordningen ikke gjelder i dette tilfellet. At lokalene som tilbys er tilrettelagt for å kunne tjene som ”bolig med heldøgns omsorgstjenester”, er etter min mening ikke nok til å bringe UBA inn under lovens ordlyd.
- (50) Spørsmålet for meg blir derfor om det er forhold i saken som tilsier at kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c må tolkes utvidende i et tilfelle som dette.

- (51) Førstvoterende viser til at en tolking som gir adgang til kompensasjon for delytelser til lovpålagte helse- eller sosialtjenester i form av å stille lokaler til disposisjon for kommunen, er den løsningen som best samsvarer med lovens formål om konkurransemessig nøytralitet, jf. kompensasjonsloven § 1. Til dette vil jeg bemerke at lovgiver var oppmerksom på at kompensasjonsordningen kunne skape konkurransevridding på området for fast eiendom. Det heter om dette i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 150:
- ”Fordi omsetning og utleie av fast eiendom ikke er merverdiavgiftspliktig, kan en generell kompensasjonsordning gi kommunen en oppfordring til å føre opp bygg selv fremfor å kjøpe eller leie disse av andre. Hvis kommunen selv fører opp bygget, vil merverdiavgiften på byggekostnadene være kompensasjonsberettiget. En privat byggherre som leier ut et bygg til en kommune vil derimot ikke være kompensasjonsberettiget. For å motvirke disse konkurransevriddingene, anbefalte utvalget at dagens frivillige registreringsordning etter forskrift 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117), utvides til å omfatte også utleie til kommunale virksomheter. . . . Private utleiende får dermed fradrag for inngående merverdiavgift og unngår konkurranseulempen ved å legge merverdiavgiftskostnaden på leievederlaget.”**
- (52) Forskrift nr. 117 ble fra 1. januar 2004 utvidet slik at den også omfatter privates utleie av fast eiendom til kommunale og fylkeskommunale subjekter. Den er nå videreført i merverdiavgiftsloven, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 § 2-3 første ledd, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1.
- (53) Nøytralitet i kommunens valg mellom å drive i eide eller leide lokaler ble derfor hensyntatt av lovgiver da dagens kompensasjonslov ble vedtatt. Lovgiver har angitt hvordan denne problemstillingen skulle løses: nemlig ved en utvidelse av den registreringsordningen som er redegjort for i sitatet. Dette er, så vidt jeg kan forstå, en relativt enkel og kurant ordning. Jeg kan da vanskelig se at hensynet til nøytralitet og kompensasjonslovens formål kan anføres til støtte for en utvidet fortolkning av loven til også å gjelde delytelser i form av utleie av lokaler som ikke i seg selv utgjør helse- eller sosiale tjenester.
- (54) Jeg nevner at Skattedirektoratets klagevedtak i saken viste til registreringsordningen og påpekte at Alta kommune ikke benyttet seg av denne muligheten ved etableringen av UBA.
- (55) Det andre forhold som er påpekt av førstvoterende til støtte for at også private delytelser, som i denne sak, må godtas som kompensasjonsberettiget, er ”hensynet til fleksibilitet, kvalitet og lokal tilpasning av tjenestetilbudet”. Jeg er enig i at dette er hensyn som søkes tilgodesett ved kompensasjonsloven og derfor vil kunne ha betydning som tolkningsfaktor. Men jeg kan ikke se at dette argumentet kan strekkes så langt som til å omfatte leie av lokaler til kommunens utøvelse av sine helse- og sosiale tjenester. Jeg viser i denne forbindelse til hva som var de grunnleggende hensyn bak utvidelsen av kompensasjonsordningen til også å omfatte private tjenester. Denne endringen kom inn i 1995-loven ved en lovendring i 1999 etter at Stortinget hadde truffet følgende vedtak:
- ”Stortinget ber Regjeringen om å endre forskrifter til lov av 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til også å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale/fylkeskommunale tjenestetilbudet...”**

- (56) I flertallsmerknadene i finanskomiteen, jf. Innst. S. nr. 3 (1996–97) het det at:
- ”det er urimelig at institusjoner som drives av private og ideelle organisasjoner og som fullt ut får sine driftsutgifter dekket over offentlige budsjetter skal unntas fra ordningen med merverdiavgiftskompensasjon. Disse medlemmer mener at kommunene og fylkeskommunene må kunne stå fritt til å velge slike samarbeidsløsninger uten at dette skal innebære en økonomisk mindre gunstig løsning for kommunen i forhold til egen drift.”**
- (57) Jeg viser til Ot.prp. nr. 86 (1998–99) side 5 der lovforhistorien er nærmere omtalt.
- (58) De samarbeidsløsninger som man tok sikte på ved også å gi private og ideelle virksomheter adgang til kompensasjonsordningen, var altså rettet mot tjenesteytelse i privat regi som kunne integreres i tilsvarende offentlig tjenestetilbud. Her vil for eksempel ”bolig med heldøgns omsorgstjenester” drevet i privat regi, være et typisk eksempel. Jeg har vanskelig for å se at utleie av lokaler til bruk i kommunal tjenesteyting inngår blant de private og ideelle virksomheter som det her siktes til. Det er heller ingen holdepunkter i forarbeidene til gjeldende lov som peker i retning av at det er andre og mer utvidete samarbeidsløsninger man nå tar sikte på.
- (59) Også forarbeidene til sosialtjenesteloven omtaler samarbeidsløsninger med private og behovet for ”et fleksibelt system hvor de lokale forhold og behov kan ivaretas”. Også her framgår det at det er private tjenesteytere innen sosialtjenestekområdet det siktes til, jf. Ot.prp. nr. 29 (1990–91) side 99 og 100.
- (60) Etter min mening framstår UBAs virksomhet som en støttetjeneste til kommunens ulike virksomheter, herunder helse- og sosialtjenesten, i form av eiendomsforvalter. Det følger av forarbeidene at denne form for støttetjeneste ikke skal omfattes av kompensasjonsordningen. Jeg viser til NOU 2003: 3 side 112, hvor det heter:
- ”Det vises videre til at en del av de velferdstjenester som kommunene har ansvaret for, enten den utføres i egen regi eller av private, vil være avhengig av en del støttetjenester. Det kan eksempelvis være eiendomsforvaltning, IKT-tjenester eller økonomisk og juridisk rådgivning. Det må derfor også foretas en avgrensning mot slike støttetjenester. Støttetjenester vil ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Utgangspunktet må være at det er selve produksjonen av lovpålagte tjenester som er avgjørende for om man kommer innenfor en generell kompensasjonsordning. Selv om det reiser seg enkelte avgrensningsspørsmål, slik som blant annet beskrevet ovenfor, legger utvalget til grunn at det vil være praktisk mulig å skille ut den tjenesteproduksjon som er lovpålagt fra annen tjenesteproduksjon.”**
- (61) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at UBA og det forhold at stiftelsen stiller tilrettelagte lokaler til disposisjon for kommunen, ikke gir grunnlag for merverdikompensasjon etter loven. Jeg har i vurderingen ikke lagt vekt på at leiekontrakten inngås mellom UBA og den enkelte beboer. Hvordan leieforholdet organiseres mellom beboer, kommunen og UBA er et rent praktisk spørsmål som jeg ikke kan se kan ha noen betydning for spørsmålet om UBA er berettiget til kompensasjon. For kommunen må poenget være at dette har vært en hensiktsmessig måte å gjennomføre tilbudet om ”bolig med heldøgns omsorgstjenester” i Myrvegen 9 og Trudvang 21. Dersom det formelle leieforholdet mellom beboerne og UBA skal tillegges avgjørende vekt, må det være riktig å se det slik at beboerne mottar kommunens omsorgstjeneste i sitt hjem. Forholdet faller da utenfor sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav d, men inn under § 4-2

bokstav a som omfatter omsorg i eget hjem, jf. Ot.prp. nr. 29 (1990–91) side 59, der det presiseres at ”boliger med heldøgns omsorgstjenester ... vil være tiltak i sosialtjenesten der botilbud, hjelpe- og omsorgstiltak utgjør et hele”. UBA vil da av denne grunn falle utenfor kompensasjonsordningen.

- (62) Staten v/Skattedirektoratet må etter dette bli å frifinne.
- (63) Dommer **Matheson:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bårdsen.
- (64) Dommer **Øie:** Likeså.
- (65) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (66) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Stiftelsen Utleieboliger i Alta 48 388 – førtiåttetusentrehundreogåttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: