Skatteetaten

Vår dato	Din/Deres dato	Saksbehandler
06.02.2023	31.08.2022	Krystle S. Caravana
800 80 000	Din/Deres referanse	Telefon
Skatteetaten.no		96239933
Org.nr	Vår referanse	Postadresse
974761076	2022/5755049	Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

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

ADVOKATFIRMAET ØVERBØ GJØRTZ AS
Julsundvegen 4
6412 MOLDE

Att. Advokat Finn Lervik

Bindende forhåndsuttalelse – Volda kommune, org.nr. 939 760 946 Merverdiavgiftskompensasjon - spørsmål om økonomisk aktivitet ved publikumsbading mot vederlag

Skattekontoret viser til ditt brev av 31.08.2022 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Volda kommune med organisasjonsnummer 939 760 946. Gebyr på 9 784 kroner ble innbetalt den 01.09.2022. Vi viser også til tilleggsopplysninger i e-post av 14.11.2022.

Skattekontorets konklusjon i saken

Utnyttelsen av restkapasiteten til publikumsbading mot et begrenset vederlag anses ikke som «økonomisk aktivitet», jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

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 uttalelse 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

Fra anmodningen gjengis:

«2 FAKTUM

Badeanlegget skal oppføres, eies og drives av Volda kommune.

Badeanlegget er planlagt a inneholde følgende: Opplæringsbasseng, idrettsbasseng, lekebasseng/småbarnsbasseng med liten sklie, motstrømsbasseng, stupeanlegg (1, 3 og 5 meter), stor vannsklie, utendørs boblebad, utedusj knyttet til boblebadet, kaldkulp, trivselsområde, serveringsområde, badstue, tribune og utendørs terrasse og badebutikk. I BFU av 7. juli 2022 fremgår det at Skatteetaten mener at anlegget ikke er a anse som et opplevelsessenter og dermed ikke merverdiavgiftspliktig.

Se vedlagte tegninger for planløsning.

Bilag 2: Plantegninger

Basert på BFU av 7. juli 2022 og Skatteetatens prinsipputtalelse av 4. juli 2022 har Volda kommune foretatt en ny vurdering av innholdet i badeanlegget.

Badeanlegget vil være til bruk i skolesvømming, utleie til ulike helseforeninger, svømmeklubben og høgskolen Volda, samt publikumsbading. Utleien vil skje mot leie som er satt til den faktiske vaskekostnaden.

Slik vi ser det, vil skolesvømmingen for elever på kommunens skoler falle inn under kompensasjonsretten for kommunen. Likeså vil utleie til lag og foreninger være kompensasjonsberettiget for kommunen når leien ikke overskrider den faktiske vaskekostnaden, jf. Merverdiavgiftshåndboken punkt 23.3 og 23.5. Utleie mot symbolsk leie (oppad begrenset til vaskekostanden) anses ikke som utleie som avskjærer kompensasjonsrett etter kompensasjonsloven § 4 nr. 3

Slik vi ser det, er problemstillingen i forhold til kommunens kompensasjonsrett knyttet til publikumsbadingen. Publikumsbading kan være avskåret fra kompensasjon dersom slik bruk kan anses

som økonomisk virksomhet som kan være i konkurranse med andre som ikke har rett til kompensasjon, jf. kompensasjonsloven § 4 nr. 4.

Vi er imidlertid av den oppfatning at Volda kommune ikke driver økonomisk virksomhet relatert til publikumsbadingen.

3 ØKONOMISK AKTIVITET

I henhold til kompensasjonsloven § 4 nr. 4 er kompensasjonsrett avskåret når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.

Hva som anses som kommunens økonomiske virksomhet i relasjon til badeanlegg, er nærmere presisert av Skatteetaten i tolkningsuttalelse av 18. desember 2020 og i prinsipputtalelse av 4. juli 2022.

I sistnevnte uttalelse skriver Skatteetaten følgende om kravet til økonomisk virksomhet:

«Finansdepartementet legger til grunn at det i vurderingen av om det skjer økonomisk aktivitet etter kompensasjonsloven§ 4 annet ledd nr. 4 må vektlegges bilde formålet med og finansieringen av tilbudet, men at hvorvidt tilbudet finansieres ved publikumsbetaling vil være et tungtveiende moment.

Når det gjelder formålet, viser departementet til at kommunale svømmeanlegg delfinansiert med spillemidler er bygget som anlegg for idrettslig formål/helsetilbud for allmenheten, og for å oppfylle den kommunale lovpålagte svømmeopplæringen. (Oppfyllelse av lovpålagt opplæring er klart nok kompensasjonsberettiget, se nedenfor om den nærmere hvilke kostnader som skal tilordnes aktivitet med publikumsbading mot betaling). Typisk er det eierbegrensninger for anlegg som er spillefinansiert for formålet. Videre er også den typiske situasjonen departementet behandler, sml. presumsjonene med videre omtalt nedenfor, at publikumsbading mot betaling skjer i tillegg til den kompensasjonsberettigede bruken.

I vurderingen av hvordan tilbudet om publikums adgang til svømmeanlegget mot betaling finansieres, gir departementet uttrykk for at selv om det tas betaling, kan et formål om helsetilbud likevel tale for at det ikke skal anses å foreligge økonomisk aktivitet. Departementet legger til grunn at «det er ikke gitt at det å ta betaling for en vare eller tjeneste automatisk leder til at virksomheten anses å utøve økonomisk aktivitet». I den nærmere vurdering oppstiller Finansdepartementet to presumsjoner om finansiering og økonomisk aktivitet:

Presumsjon 1)

Folkehelsetilbud som i det vesentligste finansieres av kommunen selv og gjennom spillemidler (og bare for en begrenset andel gjennom publikumsbetaling), kan etter departementets syn vanskelig anses for å være økonomisk aktivitet. Tilbud til publikum i en slik forbindelse for å utnytte svømmeanleggets restkapasitet, anses ikke som økonomisk aktivitet.

Presumsjon 2)

I de tilfellene hvor inntektene fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift, har det formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet. Det er også relevant å se hen til hvor mye tid og ressurser som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende (restkapasitetsvurdering). Departementet mener det ikke er riktig å oppstille en fiksert brøk for disse størrelsene for at det skal anses å foreligge økonomisk aktivitet eller ikke.»

Formålet med badeanlegget i Volda er i henhold til kommunestyrevedtak 12/22 at svømmeanlegget skal særlig legge vekt på folkehelseperspektivet og gode funksjoner for breiest mulig bruk av anlegget.

Formålet med bygging og drift av badeanlegget, er slik beskrevet i sak 12/22 helseperspektivet. Formålet tilsier at kommune ikke driver økonomisk virksomhet. Ettersom finansieringen skjer ved egenfinansiering, tippemidler og inntekter fra publikumsbading, blir vurderingstemaet med hensyn til om kommunen driver økonomisk virksomhet om kommunen ved egenfinansiering og spillemidler dekker det vesentlige av byggekostnadene.

Bilag 3: Kopi av kommunestyrevedtak 12/22

Dersom kommunen ved egenfinansiering og spillemidler ikke dekker det vesentlige av kostnadene (bygge- og driftskostnadene), blir vurderingstemaet om publikumsinntektene dekker byggekostnadene eller driftskostnadene.

Kostnadene til bygging og drift er budsjettert som følger:

Tilbodssum eks mva	**176 239 085**
Interne kostnader	29 205 000
Usikkerheitsavsetning 13 % av kontraktsum	22 911 081
Prosjektkostnad eks. mva	228 355 166
Mva	57 088 792
Totalkostnad inkl. mva	**285 443 958**
Minus mva kompensasjon	-57 088 792
Minus spelemiddeltilskot	-24 700 000
Total investering	**203 655166**
Årlege driftskostnader	
Kapitalkostnad	12 219 310
Energi bruk eks. mva	1950 000
Vatn og avløp eks. mva	233 100
Kjemikalie og service renseanlegg eks. mva	380 000
Andre bygningsmessige drift- og vedlikehaldskostnader eks. mva	2 283 552
Personalkostnader reinhald	3 603 201
Personalkostnader driftspersonale	610 000
Personalkostnader badevakter 4 årsverk	2 440 000
Personalkostnader kafevert	
Sum årlege driftskostnader	**23 719 163**
Minus billettinntekter	-3 500 000
Minus leigeinntekter	-183 750
Minus inntekter kafe og kiosk	
Årlege driftskostnader	**20 035 413**

Presumsjon 1

Presumsjon 1 er presisert slik under punkt 4.2.1 i ovennevnte prinsipputtalelse:

«4.2.1 Presumsjon 1

Kommunen finansierer det vesentlige av både drifts- og byggekostnader. Det som skal sammenlignes er disse totale kostnader fratrukket inntekter sammenlignet med totale kostnader. Dersom eksempelvis kostnadene er 100 og inntektene 20, vil graden av finansiering fra kommunens side være 100-20/100 = 80 prosent. Uttrykket «vesentlig» legger vi til grunn at mest naturlig skal forstås som 80 prosent eller mer, likevel slik at det er relevant å også se hen til hvordan kommunen har budsjettert, jf. ovenfor.»

Totale årlige netto kostnader knyttet til badeanlegget er stipulert til kr 23 719 163. Årlige inntekter fra publikumsbading er stipulert til kr 3 500 000. Inntektene fra publikumsbadingen utgjør dermed i overkant av 85 % av de totale årlige kostnadene.

Ettersom kommunen dekker over 80 % av totale kostnadene knyttet til badeanlegget er det presumsjon for at kommunen ikke driver økonomisk aktivitet i henhold til kompensasjonsloven § 4. nr. 4.

Presumsjon 2

Presumsjon 2 er presisert slik under punkt 4.2.2 i ovennevnte prinsipputtalelse:

«4.2.2 Presumsjon 2

Her må det vurderes om inntektene fra publikumsbading dekker enten byggekostnader eller driftskostnader. Dersom betalingen fra publikum verken dekker det ene eler det andre, har det formodningen mot seg at det foreligger økonomisk aktivitet. For de tilfeller publikumsbetalingen derimot dekker enten byggekostnader eller driftskostnader, legger vi til grunn at det kan bli tale om at det foreligger økonomisk aktivitet. Ved overskridelse av denne terskel gjelder det ingen presumsjon mot at det kan foreligger økonomisk aktivitet. I begge tilfeller vil det imidlertid være relevant å også se hen til tid og ressursbruk sett opp mot total tid og ressursbruk for hele svømmeanlegget som sådan, jf. restkapasitetsvurderingen omtalt nedenfor.»

Slik vi oppfatter det, så er det kun forholdet mellom størrelsen som har å gjøre med bruk av svømmeanlegget til publikumsbading mot betaling og kompensasjonsberettiget bruk av svømmeanlegget, som kan måles i forhold til presumsjon 2. Med andre ord skal bruk som kan henføres til utleie og eventuelt fradragsberettiget bruk av anlegget, for eksempel serverings- og kioskarealer, holdes utenfor ved beregningen.

Kommunens kompensasjonsberettigende bruk er representert ved egen bruk i undervisningssammenheng, vederlagsfri leie, alternativt mot betaling av vaskekostnadene, til lag og foreninger.

Tidsmessig stipuleres badeanlegget brukt i kompensasjonsberettiget aktivitet til 64 %. Resterende bruk (36%) anses som restbruk til publikumsbading. Den forholdsmessige andelen av årlige kostnader for publikumsbadingen henført til henholdsvis oppføring og drift er kr 4 048 443 (12 219 310 x 0.36 = 4 398 951) og kr 3 892 262 (11 499 853 x 0,36 = 4 139 947).

Inntektene fra publumsbading, som er stipulert til 3 500 000, dekker dermed verken andelen av byggekostnadene eller driftskostnadene.

Kommunens ressursbruk vil være forholdsmessig lik mellom kompensasjonsberettiget bruk og bruken i publikumsbading.

Ettersom inntektene fra publikumsbading verken dekker den forholdsmessige byggekostnaden eller driftskostnaden, er det dermed en presumsjon for at kommunen ikke driver økonomisk virksomhet i henhold til kompensasjonsloven § 4 nr. 4.

4 OPPSUMMERING

Badeanlegget til Volda kommune drives ikke som økonomisk virksomhet og kompensasjonsretten er derfor ikke avskåret etter kompensasjonsloven § 4 nr. 4.»

Skattekontoret sendte forespørsel om ytterligere opplysninger i brev datert 19.10.2022.

Svar på forespørsel ble sendt i e-post av 14.11.2022:

«Jeg viser til brev av 19. oktober d.å. og til senere korrespondanse.

Slik vi forstår innholdet av brevet, ber Skatteetaten om utfyllande opplysningar på desse spørsmåla: (svarene er dels på nynorsk og bokmål, ettersom punkt 1 og 2 er kopi av svare frå kommunen)

1. en kalkyle for antall betalende badegjester og stipulert pris. Dette som bakgrunn for inntektsbudsjettet på kr 3,5 mill. knyttet til publikumsbadingen

2. en driftsplan som viser bruk av anlegget som nærmere underbygger restbruken i publikumsbading på 36 %.

3. Avklaring om hva BFU skal avgrenses til kompensasjonsrett for merverdiavgiften knyttet til publikumsbading.

Svar:

1

I arbeidet med å legge kalkyle for antal besøkande og stipulert pris har ein lagt til grunn tidlegare analyse frå 2018 og referanse tal frå samanliknbart anlegg Ulsteinbadet.

Asplan Viak si analyse frå 2018 har vurdert potensielle inntekter til å ligge mellom 4,4 og 6,8 mill pr. år, medrekna billettkjøpande publikum, kafeteriasal, sal av artiklar og utleige. I same analysen er det lagt til grunn at sannsynleg tal på besøkande er mellom 42000 og 59000.

Kommunen si vurdering er at i høve inntekter er det best og mest rett å samanlikne seg med Ulsteinbadet sidan anlegga er relativt like og har om lag same folketal i nedslagsfeltet. Vår kvalitetsikring har vore å nytte rekneskapstal frå Ulsteinbadet som viser at dei ikkje har hatt inntekter over 3 mill pr. år frå billettsal og 0,6 mill frå kafeteriasal.

Etter samtale med leiinga av Ulsteinbadet har vi fått opplyst ein gjennomsnittleg billettpris på mellom kr. 70 og 80, fordi det uansett vil kome rabattordningar for barn og grupper.

Dersom vi samanliknar med Asplan Viak si analyse og eit besøkstal på mellom 42000 og 59000 og legg til grunn ein gjennomsnittleg billettpris på kr. 75, får vi eit inntektspotensiale på mellom 3,15 mill og 4, 425.

Frå kommunen si side har ein lagt til grunn ei forsvarleg og moderat forventing til inntektene. Ein legg til grunn ei årleg inntekt på 3,5 mill med visning til usikkerheit, risiko og tal frå samanliknbare anlegg.

2

Kommunen har lagt til grunn at publikumsbading utgjer 36 %. Driftsplanen ein har lagt til grunn er oppstilt i tabell under.

	Egen aktivitet/idrett	Timer	Prosent	Publikum		Prosent
Man-fre	08-18	10*5 = 50t		18-21	3*5=15	
Lør/søn	08-11	3*2=6		11-18	7*2=14	
		56t			29t	
Fordeling			66%			34%
Morgenbading			64%		2x1,5 =3	36%

Driftsplanen viser i hovudtrekk at anlegget er open for publikumsbading mandag til fredag frå kl 18-21 og frå kl 11 til kl 18 på lørdag og søndag. Det er i tillegg lagt inn to dagar med morgonbading (totalt 3 timer). Etter vår driftsplan og vurdering vil då publikumsbading utgjere 36% og dette er forankra i anbudsgrunnlag og brukarmedvirkning.

3

Det primære behovet for Volda kommune er å få avklart om restbruken av svømmeanlegget til bruk i publikumsbading kan anses som kompensasjonsberettiget. Av den grunn kan BFU avgrenses til spørsmålet om publikumsbadingen er kompensasjonsberettiget. Øvrig bruk av anlegget faller innenfor kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet, ettersom det skjer til egen kommunal drift og utleie mot vederlag som anses som symbolsk.»

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) 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.

Skattekontorets vurderinger

Skattekontoret skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om publikumsbading mot vederlag er kompensasjonsberettiget.

Volda kommune omfattes av lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven), jf. § 2 første ledd bokstav a. Det kan da ytes kompensasjon for inngående

merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende, forutsatt at anskaffelsen er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, jf. §§ 3 og 4 første ledd.

Unntak fra retten til kompensasjon følger av § 4 annet ledd. Etter § 4 annet ledd nr. 4 vil kommuner ikke ha rett til kompensasjon når det drives "økonomisk aktivitet" og denne aktiviteten "kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget".

Bakgrunnen for unntaket i § 4 annet ledd nr. 4 var ESAs vedtak mot Norge av 3. mai 2007. I beslutningen ble det blant annet vist til at kompensasjonsordningen medførte konkurransevridninger mellom ikke-avgiftspliktige virksomheter etter merverdiavgiftsloven (uten fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven) og kommuner med tilsvarende ikke-avgiftspliktig virksomhet (med kompensasjonsrett etter kompensasjonsloven).

Unntaket i § 4 annet ledd nr. 4 ble utformet med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsapparat, jf. Ot.prp.nr.1 (2007-2008) kap. 32.1.2. Dette innebærer at lovens vilkår skal forstås på samme måte som tilsvarende begreper i EØS-avtalens regelverk om statsstøtte, jf. også Finansdepartementets tolkningsuttalelser av 27. juni 2016 pkt. 2 og 18. desember 2020 pkt. 2.

Hvorvidt retten til kompensasjon er avskåret etter § 4 annet ledd nr. 4 er imidlertid et annet spørsmål enn om slik kompensasjon også vil representere ulovlig statsstøtte. Bakgrunnen for dette er at kompensasjonslovens unntak fra kompensasjonsrett kun oppstiller to av vilkårene fra statsstøtteregelverket (foretaksvilkåret og konkurransevilkåret). Unntaket kan således anses som en delvis implementering av forbudet mot statsstøtte – herunder ved at det, blant annet, ikke også oppstilles krav om at kompensasjon må kunne påvirke samhandelen mellom avtalepartene. Kompensasjonslovens unntak kan ramme rent nasjonale faktiske eller potensielle konkurransevridninger.

Nærmere om begrepet "økonomisk aktivitet"

I Ot.prp.nr.1 (2007-2008) kap. 31.1.2 vises det til at begrepet "økonomisk aktivitet" skal tilsvare det såkalte foretaksbegrepet i EØS-avtalen artikkel 61 (1), der økonomisk aktivitet er definert som en aktivitet som består i å tilby varer og tjenester i et marked. Videre fremgår det at:

> «Utøvelse av offentlig myndighet er eksempelvis ikke økonomisk aktivitet. Videre vil tjenester som hører inn under kommunenes kjerneområde, som basis helse- og sosialtjenester og grunnutdanning, ikke anses som økonomisk aktivitet. Heller ikke kommunale aktører som alene ivaretar eksempelvis sosiale eller kulturelle funksjoner, vil anses for å drive økonomisk aktivitet. Det kan likevel ikke utelukkes at også slike aktører i enkelte tilfeller kan anses å drive økonomisk aktivitet. Det vil eksempelvis kunne være tilfelle dersom kommuner organiserer kurs (kunst, idrett, alternativ helse mv.) eller reiser i konkurranse med private aktører.
>
> [...]
>
> Dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdannelsesmessig vil dette tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Hvordan tjenesten finansieres er også av betydning. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke

> karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere.»

Skattekontoret bemerker at kommunale svømmeanlegg typisk brukes til en rekke ulike aktiviteter, som kan ha ulik grad av økonomisk karakter. På den ene siden kan det eksempelvis nevnes bruk av basseng til lovpålagte oppgaver innen undervisning og helsetjenester. På den andre siden kan svømmeanlegg benyttes til mer kommersielle aktiviteter, som ordinært salg av inngangsbilletter, salg av svømmekurs, utleie av basseng mv.

I Merverdiavgiftshåndboken 2022 under margstikkordet "Svømmehall" uttales følgende:

> «Oslo tingrett kom i dom 29. januar 2016 til at billettinntekter fra publikumsbading i svømmehall (unntatt avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 3-8 annet ledd) ble rammet av konkurranseregelen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 45. I kjølvannet av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 27. juni 2016 om når det foreligger økonomisk aktivitet på kulturområdet, jf. omtalen nedenfor under stikkordet «Konsertarrangementer», er spørsmålet om billettinntekter fra publikumsbading i svømmehall kommet opp på nytt. Finansdepartementet har i fortolkningsuttalelse 18. desember 2020 vurdert dette nærmere. Departementet uttaler bl.a. at tilbud som i det vesentlige finansieres av kommunen selv, etter deres syn vanskelig kan anses for å være økonomisk aktivitet. Videre at det også i de tilfellene inntektene fra publikumsbading dekker verken byggekostnader eller drift, har formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet. Her legger departementet til grunn at det også vil være relevant å se på hvor mye tid og ressursbruk samt finansiering av svømmeanlegget publikumsbadingen mot betaling utgjør, så vidt vi forstår i forhold til hele anlegget som sådan. Skattedirektoratet antar at ikke-kompensasjonsberettiget bruk, dvs. eksempelvis utleie eller fradragsberettiget bruk ikke skal telle med i denne sammenheng. Etter praksis er det innrømmet kompensasjon hvor den årlige andelen driftskostnader og byggekostnader, som kan henføres til publikumsbadingen mot betaling, hver for seg har ligget noe over billettinntektene samtidig som andelen publikumsbading mot betaling har utgjort ca. 1/3 av bruken av svømmeanleggets driftstid. Motsatt har det ikke vært innrømmet kompensasjon når billettinntektene har dekket andel årlige driftskostnader fra publikumsbadingen, men ikke andel byggekostnader, og hvor publikumsbadingen mot betaling også har utgjort ca. 1/3 av driftstiden.».

Finansdepartementet har i sin fortolkningsuttalelse 18. desember 2020 redegjort for hvordan kommunale svømmeanlegg skal behandles kompensasjonsmessig:

> «På bakgrunn av uklarhet rundt hvordan kommunale svømmeanlegg skal behandles kompensasjonsmessig, finner Finansdepartementet det nødvendig å gi en tolkningsuttalelse som knytter seg spesifikt til vurderingen av om kommunale svømmeanlegg driver «økonomisk aktivitet» og om denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget», jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

Denne uttalelsen redegjør for Finansdepartementets generelle syn på gjeldende rett.

[...]

På bakgrunn av rettskildebildet som skissert over, legger departementet til grunn at en i vurderingen av om drift av kommunale svømmeanlegg utgjør «økonomisk aktivitet» i henhold til kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4, må vektlegge både formålet med og finansieringen av tilbudet, men at hvorvidt tilbudet finansieres ved publikumsbetaling vil være et tungtveiende moment.

[...]

Departementet understreker at merverdiavgiftskompensasjon er ment å fjerne insitamentet til egenproduksjon, men er ingen støtteordning til kommunene. Dette innebærer at kommuner som får merverdiavgiftskompensasjon ikke skal komme bedre ut enn private aktører som ikke har samme mulighet. Dette hensynet gjenspeiles blant annet i konkurransevilkåret, som behandles i punkt 4. Det må tas i betraktning at kommunen, når den driver økonomisk aktivitet, ikke skal ha to finansieringskilder for sin aktivitet, altså både salgsinntekter og kompensasjon, i motsetning til en privat aktør som tilbyr tjenester bare på grunnlag av salgsinntekter.

[...]

Folkehelsetilbud som i det vesentligste finansieres av kommunen selv og gjennom spillemidler (og bare for en begrenset andel gjennom publikumsbetaling), kan imidlertid etter departementets syn vanskelig anses for å være økonomisk aktivitet. Departementet viser her til at i en rekke svømmeanlegg gis det tilbud til skoler, idrettsklubber og andre grupper enten vederlagsfritt eller mot et beskjedent vederlag. Departementet antar at det at kommunen i en slik forbindelse, for å utnytte sin restkapasitet, også gir tilbud til kommunens øvrige innbyggere, ikke medfører en slik utnyttelse av det kommunale anlegget at dette blir å anse som økonomisk aktivitet. Slike svømmeanlegg fremstår primært som et tilbud til kommunens egne innbyggere, og er i stor grad finansiert av offentlige midler, og ikke kommersielle inntekter fra publikum.

I de tilfellene hvor inntektene fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift, og svømmeanlegget også er finansiert med spillemidler og oppfyller vilkårene for slik tildeling, har det etter departementets syn derfor formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet. Det vil også være relevant å se hen til hvor mye tid og ressurser ved svømmeanlegget som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende.

Departementet mener det ikke er riktig å oppstille en fiksert brøk for vurderingen av hvor stor andel svømmeanleggene kan benyttes til publikumsbading og hvor stor del av driften som må dekkes av publikumsbetaling, for at kommunen skal anses å drive økonomisk aktivitet. Hvor det kommunale svømmeanlegget representerer et tilbud til kommunens innbyggere for å utnytte en restkapasitet i tid mot et begrenset vederlag, antar departementet at det som et utgangspunkt ikke vil foreligge økonomisk aktivitet».

Vi viser også til vedlagte anonymiserte kopi av Skattedirektoratets avgjørelse datert 28. mai 2021 vedrørende et kommunalt svømmebasseng hvor de sentrale vurderingstema vedr. økonomisk aktivitet er oppsummert slik;

> «Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at det skal foretas en helhetsvurdering, der det naturlige utgangspunkt er inntekter og utgifter knyttet til publikumsbadingen. Deretter ser vi på om inntekter fra publikumsbadingen dekker avskrivninger og finanskostnader. Videre vil vi se på antall timer svømmeanlegget benyttes til publikumsbading, og i tillegg sammenligne antall timer som brukes til publikumsbading med den totale bruken av svømmeanlegget.»

Det fremgår også av Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt den den 04.07.2022 at

> «[...]
>
> I vurderingen av hvordan tilbudet om publikums adgang til svømmeanlegget mot betaling finansieres, gir departementet uttrykk for at selv om det tas betaling, kan et formål om helsetilbud likevel tale for at det ikke skal anses å foreligge økonomisk aktivitet. Departementet legger til grunn at «det er ikke gitt at det å ta betaling for en vare eller tjeneste automatisk leder til at virksomheten anses å utøve økonomisk aktivitet». I den nærmere vurdering oppstiller Finansdepartementet to presumsjoner om finansiering og økonomisk aktivitet:
>
> Presumsjon 1)
>
> Folkehelsetilbud som i det vesentligste finansieres av kommunen selv og gjennom spillemidler (og bare for en begrenset andel gjennom publikumsbetaling), kan etter departementets syn vanskelig anses for å være økonomisk aktivitet. Tilbud til publikum i en slik forbindelse for å utnytte svømmeanleggets restkapasitet, anses ikke som økonomisk aktivitet.
>
> Presumpsjon 2)
>
> I de tilfellene hvor inntektene fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift, har det formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet. Det er også relevant å se hen til hvor mye tid og ressurser som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende (restkapasitetsvurdering).»

Vilkåret om at aktiviteten må kunne være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget

I tillegg til at kommunen må drive økonomisk aktivitet, må denne aktiviteten kunne være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4. I Ot.prp.nr.1 (2007-2008) kap. 31.1.2 viser departementet til at:

«Forbudet mot statsstøtte i EØS-avtalen får bare anvendelse dersom støtten vrir eller truer med å vri konkurransen. Underforstått ligger en slik begrensning også i begrepet økonomisk aktivitet. Det er kun i forbindelse med virksomheter som består i å tilby varer og tjenester i et marked at støtte til et foretak kan vri eller true med å vri konkurransen.

[...]

Vilkåret om at virksomheten »kan» være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget, gjør at det ikke må foreligge faktisk konkurranse med andre aktører. Den foreslåtte begrensningen i kompensasjonsordningen vil altså gjelde både der det foreligger faktisk konkurranse mellom kommunale og private tilbydere og der det er åpnet for konkurranse uten at private tilbydere rent faktisk har etablert seg.»

Finansdepartementet har i fortolkningsuttalelse 18. desember 2020 uttalt at:

«[...]

I tillegg til vilkåret om økonomisk aktivitet, krever kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 at aktiviteten må kunne være «i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget».

I forarbeidene til bestemmelsen (Ot. prp. nr. 1 (2007–2008)) er det understreket at konkurransevilkåret omfatter både faktisk og potensiell konkurranse, og at det «ikke må foreligge faktisk konkurranse med andre aktører». Det er ikke avgjørende hvorvidt det p.t. eksisterer virksomheter som kan være innenfor samme konkurranseflate. Konkurransevilkåret gjelder både «der det foreligger faktisk konkurranse mellom kommunale og private tilbydere og der det er åpnet for konkurranse uten at private tilbydere rent faktisk har etablert seg». Spørsmålet er dermed hvorvidt merverdiavgiftskompensasjonen til et kommunalt svømmeanlegg kan innebære potensiell konkurransevridning.

For å avgjøre hvorvidt kommunale svømmeanlegg kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget, må det ses hen til hvilken konkurranseflate de kommunale svømmeanleggene drives innenfor. Dette beror på en vurdering av virksomhetens art.

[...]

Terskelen for at konkurransevilkåret i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 er oppfylt, er etter departementets vurdering lav, også for drift av kommunale svømmehaller, da det er tilstrekkelig et det er «åpnet for konkurranse uten at private tilbydere rent faktisk har etablert seg».»

Skattekontorets konkrete vurdering av om retten til kompensasjon vil være avskåret etter kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4

Volda kommune vil ikke ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift ved bruk av svømmeanlegget til aktiviteten publikumsbading dersom dette innebærer at kommunen vil drive "økonomisk aktivitet" som "kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.", jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

Basert på skattekontorets forståelse av foretaksbegrepet tar skattekontoret utgangspunkt i at det å tilby adgang til en svømmehall er en aktivitet som, etter sin art, kjennetegnes av at det tilbys en tjeneste i et åpent og etablert marked.

Det beskrevne svømmeanlegget vil, etter det opplyste, kunne betraktes som en tradisjonell svømmehall. Ett av formålene med avskjæringsregelen i § 4 annet ledd nr. 4 er, som nevnt, at kommunen ikke både skal kunne finansiere aktiviteten med ikke-avgiftspliktig omsetning (her etter mval. § 3-8 annet ledd første punktum) og samtidig motta kompensasjon for inngående merverdiavgift.

I denne saken er virksomhetens art å tilby publikumsbading mot betaling i det kommunale svømmeanlegget. Skattekontoret registrerer videre at tjenesten vil tilbys mot vederlag. Det opplyses at de årlige inntektene fra publikumsbadingen er budsjettert til 3 500 000 kroner, basert på et besøkstall på mellom 42 000 og 59 000 personer, og med en gjennomsnittlig billettpris på 75 kroner.

Finansdepartementet har i tolkningsuttalelse av 18. desember 2020 om kompensasjon for merverdiavgift ved bygging og drift av kommunale svømmeanlegg uttalt at:

> «Folkehelsetilbud som i det vesentligste finansieres av kommunen selv og gjennom spillemidler (og bare for en begrenset andel gjennom publikumsbetaling), kan imidlertid etter departementets syn vanskelig anses for å være økonomisk aktivitet. Departementet viser her til at i en rekke svømmeanlegg gis det tilbud til skoler, idrettsklubber og andre grupper enten vederlagsfritt eller mot et beskjedent vederlag. Departementet antar at det at kommunen i en slik forbindelse, for å utnytte sin restkapasitet, også gir tilbud til kommunens øvrige innbyggere, ikke medfører en slik utnyttelse av det kommunale anlegget at dette blir å anse som økonomisk aktivitet. Slike svømmeanlegg fremstår primært som et tilbud til kommunens egne innbyggere, og er i stor grad finansiert av offentlige midler, og ikke kommersielle inntekter fra publikum.
>
> I de tilfellene hvor inntektene fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift, og svømmeanlegget også er finansiert med spillemidler og oppfyller vilkårene for slik tildeling, har det etter departementets syn derfor formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet. Det vil også være relevant å se hen til hvor mye tid og ressurser ved svømmeanlegget som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende.
>
> Departementet mener det ikke er riktig å oppstille en fiksert brøk for vurderingen av hvor stor andel svømmeanleggene kan benyttes til publikumsbading og hvor stor del av driften som må dekkes av publikumsbetaling, for at kommunen skal anses å drive økonomisk aktivitet. Hvor det kommunale

> svømmeanlegget representerer et tilbud til kommunens innbyggere for å utnytte en restkapasitet i tid mot et begrenset vederlag, antar departementet at det som et utgangspunkt ikke vil foreligge økonomisk aktivitet.»

Ved vurderingen av om at det foreligger økonomisk aktivitet vil det være relevant å se hen til hvor mye av svømmeanleggets totale brukstid og kostnader som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende.

Det vil også være relevant å se på hvor mye tid og ressurser ved svømmeanlegget som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende. Dersom omfanget av publikumsbadingen er liten, vil det tale for at det likevel ikke anses som økonomisk aktivitet selv om billettinntektene skulle dekke driftskostnadene fullt ut. Finansdepartementet har i sin tolkningsuttalelse vist til at det her gis et vist rom for at idrettsanlegg kan sies å ikke drive økonomisk aktivitet til tross for noe "economic use" dersom brukeren er delt mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet, og den økonomiske aktiviteten ikke overstiger 20 % av anleggets kapasitet.

Det fremgår av anmodningen at svømmeanlegget er planlagt brukt til aktiviteten publikumsbading i 29 av 85 driftstimer, dvs. 34 % av tiden anlegget er åpent. Av vedlagte timeplan at svømmehallen er planlagt brukt til publikumsbading mandager til fredager fra kl. 18.00 – 21.00, samt lørdager og søndager kl 11.00 – 18.00.

Kommunen har budsjettert med at inntektene fra publikumsbading utgjør 3 500 000 kroner.

Selv om departementet antyder at det går en grense for en slik restkapasitetsvurdering ved omlag 20 % av anleggets kapasitet registrerer vi at Skattedirektoratet legger til grunn at denne grense nok må ligge noe over dette. Vi viser her til at Skattedirektoratet legger til grunn at publikumsbadingen i nevnte klagesak klart utgjør mer enn 20 %.

Når det gjelder brukerbetalingen foretar Skattedirektoratet følgende vurdering;

> «Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at det skal foretas en helhetsvurdering, der det naturlige utgangspunkt er inntekter og utgifter knyttet til publikumsbadingen. Deretter ser vi på om inntekter fra publikumsbadingen dekker avskrivninger og finanskostnader. Videre vil vi se på antall timer svømmeanlegget benyttes til publikumsbading, og i tillegg sammenligne antall timer som brukes til publikumsbading med den totale bruken av svømmeanlegget.
>
> [...]
>
> For (.....) dekket billettinntektene fra publikumsbadingen i 2017 87,2% og i 2018 73,24% av aktivitetens driftskostnader. Sett mot byggekostnader, dekker inntekter fra publikumsbadingen 90% i 2017 og 80 % i 2018. I følge departementets tolkningsuttalelse av 20. desember 2020 har det formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet, dersom inntektene fra publikumsbading ikke dekker byggekostnader eller drift. Dette legges til grunn som utgangspunkt for vurderingen av publikumsbadingen i (.....) i 2017 og 2018.»

Vi presiserer at vår vurdering er basert på de tall som er oppgitt i anmodningen og i e-post av 14.11.2022. Vår uttalelse kan ikke uten videre legges til grunn om det skulle vise seg at de faktiske tall avviker fra det som her er oppgitt. Vi viser her særlig til den noe særegne vurderingsmåte som Skattedirektoratet gir anvisning på i nevnte klagesak. Som det fremgår skal det ved vurderingen av «økonomisk aktivitet» foretas en todeling av utgiftssiden ved at byggekostnader og drift hver for seg holdes opp mot publikumsbetalingen.

Det er opplyst i anmodningen at driftsutgiftene knyttet til publikumsbading utgjør 4 139 947 kroner. Billettinntektene dekker dermed 84,5 % av driftsutgiftene knyttet til publikumsbadingen. Vi kan ikke se at billettinntektene i dette tilfellet dekker driftskostnadene forbundet med publikumsbadingen. Dette taler for at det ikke foreligger økonomisk aktivitet.

Når det gjelder spørsmålet om inntektene fra publikumsbadingen dekker byggekostnadene er det opplyst at byggekostnadene er stipulert til 4 398 951 kroner. Billettinntektene dekker dermed 80 % av bygekostnadene knyttet til publikumsbadingen. Vi kan ikke se at billettinntektene i dette tilfellet dekker byggekostnadene forbundet med publikumsbadingen. Dette taler for at det ikke foreligger økonomisk aktivitet. Skattekontoret legger etter dette til grunn at billettinntektene heller ikke dekker byggekostnadene.

Når det gjelder tidspunktet for når publikumsbadingen foregår, fremgår det av vedlagte timeplan at publikumsbadingen foregår på tidspunkt som ikke anses for å være til fortrengsel for kommunens definerte oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende. Spørsmålet er imidlertid om publikumsbadingen som tidmessig utgjør 34 % av svømmeanleggets totale brukstid kan anses for å være en restkapasitet i tid. I og med at publikumsbadingen foregår parallelt med kommunens oppgaver, eller er lagt til tider på døgnet som ikke anses for å være til fortrengsel for andre kommunale oppgaver taler dette for at det ikke foreligger økonomisk aktivitet. Etter skattekontorets syn er det dermed naturlig å anse publikumsbadingen for å være det en kan anse som utnyttelse av restkapasitet i tid mot et begrenset vederlag.

Etter en konkret helhetsvurdering hvor det er lagt vekt på både tidsbruk og kostnadsdekning er skattekontoret kommet til at publikumsbadingen mot et begrenset vederlag ikke anses som «økonomisk aktivitet» i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

Konklusjon

Utnyttelsen av restkapasiteten til publikumsbading mot et begrenset vederlag anses ikke som «økonomisk aktivitet», jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Bjørn Bols
Seniorskattejurist
Juridisk stab, Brukerdialog
Skatteetaten

Krystle S. Caravana

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer

Skatteetaten

Vår dato	Din/Deres dato	Saksbehandler
28.05.2021		Tone Cecilie Hofgaard
800 80 000	Din/Deres referanse	Telefon
Skatteetaten.no		40806733
Org.nr	Vår referanse	Postadresse
974761076	2019/5920986	Postboks 9200 Grønland
		0134 OSLO

[redacted]

U.off. offl. § 13, sktfvl. § 3-1

Kompensasjonsloven § 4 annet ledd - Klage over tilbakeføring av utbetalt kompensasjon - [redacted]MVA

Vi viser til brev av 8. mai 2019 hvor advokat [redacted] på vegne av [redacted]kommune påklager skattekontorets vedtak av 4. mars 2019. I vedtaket ble egenfastsatt kompensasjon for perioden 6. termin 2013 til 6. termin 2017 korrigert. Påklaget beløp utgjør tilsammen kroner 12 031 708.

Klagen er innkommet etter utløpet av klagefristen. Skattekontoret har i sin redegjørelse til Skattekontoret foreslått at klagen tas under behandling selv om klagefristen er oversittet. Skattedirektoratet har i brev av 11. juli 2019 sluttet seg til dette.

Klagen gjelder spørsmål om retten til kompensasjon for merverdiavgift ved anskaffelser til oppføring og drift av svømmeanlegget [redacted]

Vi har funnet grunnlag for å omgjøre deler av skattekontorets vedtak om tilbakeføring. Nedenfor følger vår begrunnelse.

Sakskostnader

Ved helt eller delvis medhold i en klage, har en etter skatteforvaltningsloven § 5-9 under visse betingelser krav på dekning av sakskostnadene som er pådratt i forbindelse med klagen.

Betingelsene for å få dekket sakskostnadene er at

- kostnadene er vesentlig
- endringen ikke skyldes klagers egne forhold
- endringen ikke skyldes forhold utenfor klagers og skattemyndighetenes kontroll
- andre særlige forhold ikke taler mot dekning av sakskostnadene.

Kostnadene må dokumenteres med regninger, fakturaer mv. Krav om dekning av sakskostnader rettes til Skattedirektoratet. Fristen er seks uker.

Saksforholdet er følgende:

[redacted] er organisert som en egen driftsenhet og administreres av Idrett og friluftsliv som er en del av Kulturenheten i [redacted] kommune. [redacted] kommune har krevd 100% kompensasjon for merverdiavgift på oppføringskostnader til svømmeanlegget. På bakgrunn av bokettersyn for perioden 2013 til 2017, avgrenset til en vurdering av kommunens behandling av kompensasjon for merverdiavgift på kostnader til svømmeanlegget [redacted], varslet skattekontoret i brev av 23. oktober 2018 kommunen om tilbakeføring av merverdiavgiftskompensasjon for 5. termin 2013 til 6. termin 2017 med tilsammen kr 12 031 708.

[redacted] inneholder basseng, stupeanlegg, boblebad, vannrutsjebane og terapibasseng. Bassenget er 25 meter, med en dybde fra 1,3 til 3,8 meter. Bassenget kan deles etter behov. Det er tribuner med kapasitet til nærmere 200 personer. Anlegget har også et plaskebasseng for de aller minste, samt to boblebad, og badstue. Det er et stupeanlegg med stupetårn, og en sklie på 66,6 meter med eget tidtakingssystem og en kort bratt sklie rett ut i bassenget. Anlegget har også et eget terapibasseng som holder 34 grader og har rullestolrampe.

[redacted] har en kafe med sitteplasser både inne i svømmehallen, i resepsjonen og utendørs. Her tilbys varmretter, frukt, is, diverse drikke og snacks. Det selges også enkelte badeartikler som håndklær og badetøy. Utenfor anlegget er det gratis parkeringsplasser og et område tilrettelagt for bobilparkering. [redacted] har toaletter som er åpne fra tidlig om morgenen til sent på kvelden, og som skal dekke områdets behov for offentlige toaletter.

[redacted] er et spillemiddelfinansiert svømmeanlegg.

Bruk av av svømmeanlegget:

Skolene, triatlonklubben og svømmeklubben benytter anlegget etter oppsatt timeplan. Denne bruken utgjør 36 timer i uken. Idrettsklubbene betaler ikke for bruken. Videre brukes basseng, stupetårn og plaskebasseng av betalende publikum 20 timer pr uke. I 2018 koster inngangsbillett til svømmeanlegget kr 100 for vanlig ukedag og kr 120 for helg/høytid. Halvårskort voksen selges for kr 1 500 (over 16 år) og kr 900 for barn 3-6 år/student og honnør. For halvårskort for familie 2 voksne og 2 barn kr 2 800. Årskort voksen koster kr 2 600 og for barn kr 1 500.

Terapibasseng brukes vederlagsfritt av kommunens fysioterapeuter 4 timer pr uke. Den kommunale frivillighetssentralen bruker terapibassenget 2 timer pr uke, og blir fakturert for leie. Etter søknad kan det også tildeles timer. Timer tildeles personer, lag og foreninger, skoler og barnehager. Prisen er fastsatt for 1 time pr uke i et halvt år. Leieprisen for våren 2018 var kr 2 390 for grupper inntil 5 personer, og kr 3 000 for grupper over 5 personer. Dette utgjør i kontrollperioden 32 timer pr. uke.

Terapibassenget brukes av publikum i ordinær åpningstid.

Klatrehall brukes av klatreklubben fra kl 10.00 til 22.00. Denne bruken er vederlagsfri.

Badstue, boblebad inne og boblebad i atrium vannsklie og kafe kan benyttes av alle brukere av svømmeanlegget.

Skattekontoret har i vedtak av 4. mars 2019 etterberegnet [redacted] kommune for utbetalt kompensasjon i perioden 5. termin 2013 til 6. termin 2017 med tilsammen kr 12 031 708.

Skattekontoret har vist til merverdiavgiftskompensasjonsloven (kompl.) § 4 annet ledd nr 4, og lagt til grunn at publikumsbading mot betaling i svømmeanlegget anses å være økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med andre ikke kompensasjonsberettigede virksomheter.

Videre har skattekontoret vist til at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie, jf. kompl. § 4 annet ledd nr 3, og har ved en konkret vurdering lagt til grunn at terapibasseng med tilhørende garderober anses utleid på timesbasis. Det er lagt avgjørende vekt på at terapibassenget og tilhørende garderober etter søknad/avtale er stilt til eksklusiv rådighet for grupper av brukere til fastlagte tider mot timebasert vederlag.

Klage

Advokat [redacted] har i brev av 8, mai 2019 påklaget vedtaket på vegne av [redacted] kommune. I klagen gjøres det gjeldende at vilkårene for å kreve tilbakebetaling av utbetalt kompensasjon ikke er oppfylt, og viser til tilsvar av 4. januar 2019. [redacted] i [redacted] representerer nå klager.

[redacted] kommune viser til at ingen av vilkårene i kompl. § 4 annet ledd nr. 4 er oppfylt. [redacted] kommune anfører at driften av [redacted] ikke representerer økonomisk aktivitet i et marked.

Det anføres at offentlig informasjon, oppgavene kommunen har sendt inn, og de opplysninger kommunen har gitt på forespørsel fra skattekontoret, er tilstrekkelig til å danne et forsvarlig grunnlag for avgjørelsen.

Hovedformålet med [redacted] er ikke-økonomisk aktivitet i form av kommunal opplæring og helsetilbud. Selv om det å tilby tilgang til svømmehall mot betaling skulle bli regnet som økonomisk aktivitet, hevdes at det ikke skal regnes som dette dersom denne delen er nødvendig for å kunne tilby en ikke-økonomisk tjeneste. Det å tilby svømmeopplæring til elever i grunnskolen og videregående skole er en offentlig oppgave som ikke er økonomisk aktivitet. Kvaliteten på dette tilbudet kunne ikke vært det samme om det ikke hadde vært for publikumsbetalingen. Dette synspunktet har støtte i sak C-138/11 fra EU-domstolen avsnitt 40 og 41 og at uten publikumsbetaling kunne det vært et dårligere tilbud.

Klager er videre uenig i at det drives utleie av terapibassenget, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 3. Betalingen kan ikke klassifiseres som leie i juridisk forstand, men må klassifiseres som betaling for tilgang til et helsetilbud som inngår i den plikten kommunen har til å arbeide forebyggende og behandlende, jf. helse- og omsorgstjenesteloven § 1-1.

Brukerne av terapibassenget betaler en begrenset egenandel for å få tilgang til et helsetilbud kommunen stiller til rådighet for sine innbyggere for å ivareta sitt ansvar for å sørge for behandling, habilitering og rehabilitering og viser til helse og omsorgstjenesteloven § 3-2 nr 4 og 5. Det vises til at retten til å bruke terapibassenget tildeles etter søknad, det må legges ved legeerklæring og funksjonshemmede og grupper blir prioritert. Videre vises det til at bassenget er universelt utformet, med rullestolrampe og håndtak, hvilket bidrar til å gjøre tilbudet tilgjengelig for personer med nedsatt funksjonsevne. Temperaturen ligger på 34 grader, som er standard varme for terapi og sikrer et helsemessig utbytte. Etter kommunens syn kan en helsetjeneste som dette ikke rubriseres som utleie. Når man ser det helsemessige formålet i sammenheng med det lave beløpet som kreves av brukerne, mener kommunen at det ikke er tale om utleie. Det kan ikke ha rettsvirkninger etter kompensasjonsloven at kommunen i visse dokument har kalt dette for leie.

Subsidiært må denne leien regnes som symbolsk og derfor ikke i strid med retten til kompensasjon av merverdiavgift.

Kommunen gjør videre gjeldende at de prinsipper skattekontoret har benyttet for å beregne forholdsmessig kompensasjon mangler hjemmel i kompensasjonsforskriften § 8. Etter kommunens syn skal bare de timene anlegget rent faktisk benyttes i ikke-kompensasjonsberettiget aktivitet komme til fradrag ved fastsettelsen av kompensasjonsprosenten.

Skattedirektoratets vurdering:

I henhold til merverdiavgiftskompensasjonsloven (kompl.) § 2 første ledd bokstav a gjelder loven for kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning. [redacted] er organisert som en egen driftsenhet i kommunen og administreres av Idrett og friluftsliv som er en del av Kulturenheten i kommunen. Virksomheten faller derfor inn under kompl § 2 første ledd bokstav a og har generell kompensasjonsrett.

I utgangspunktet ytes det kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, jf. kompl. §§ 3 første ledd og 4 første ledd. Det ytes imidlertid ikke kompensasjon når virksomheter som nevnt i kompl. § 2 første ledd a og b driver økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget, jf. kompl. § 4 annet ledd nr. 4. Bestemmelsen er tatt inn i merverdiavgiftskompensasjonsloven som følge av at EFTAs overvåkningsorgan (ESA) den 3. mai 2007 traff vedtak om at en mindre del av ordningen med kompensasjon for merverdiavgift var i strid med statsstøtteregelverket i EØS-avtalen artikkel 61.

Problemstillingen knyttet til skillet mellom ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 gjør seg gjeldende ved drift av kommunale svømmeanlegg når disse benyttes til publikumsbading utover kommunens lovpålagte plikt til å tilby svømmeopplæring til barn og ungdom.

På bakgrunn av uklarhet rundt hvordan kommunale svømmeanlegg skal behandles kompensasjonsmessig, har Finansdepartementet 18. desember 2020 gitt en tolkningsuttalelse som knytter seg spesifikt til

vurderingen av om kommunale svømmeanlegg driver "økonomisk aktivitet" og om denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget", jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

Finansdepartementet skriver at med "økonomisk aktivitet" menes en virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked, og at dette kriteriet skal forstås på samme måte som foretaksbegrepet i EØSavtalen art. 61 (1). Utgangspunktet for vurderingen av foretakskriteriet er virksomhetens art. Virksomhet som etter sin art består i å levere varer og tjenester i et marked, vil i utgangspunktet anses som økonomisk aktivitet. Når det skal tas stilling til om det foreligger økonomisk aktivitet, må de ulike aktivitetene i virksomheten vurderes hver for seg.

Departementet påpeker at det ikke kan bygges generelle presumpsjoner om hvilke typer aktiviteter som i seg selv kan anses som økonomisk aktivitet.

Finansdepartementet viser til forarbeidene til kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 (Ot. prp. nr. 1 (2007–2008)) hvor vilkåret om økonomisk aktivitet er drøftet nærmere, og peker på at både tjenestens formål og størrelsen av en eventuell egenandel er relevante momenter i vurderingen av om vilkåret er oppfylt. Det fremgår der at

«Dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdannelsesmessig vil dette tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Hvordan tjenesten finansieres er også av betydning. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikkeøkonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere.»

I denne saken er virksomhetens art å tilby publikumsbading mot betaling i det kommunale svømmeanlegget.

Finansdepartementet viser videre til at merverdiavgiftskompensasjon for drift av kommunalt svømmeanlegg var tema i dom fra Oslo tingrett 29.01.2016 om Luster kommunes oppføring og drift av det kommunale «Lustrabadet». Spørsmålet var om Luster kommune hadde krav på kompensasjon av merverdiavgift på investeringer og drift av badet. Retten vurderte hvorvidt driften av Lustrabadet utgjorde «økonomisk aktivitet», og tok utgangspunkt i forarbeidenes drøftelse av spørsmålet.

Retten la til grunn at «formålet med tjenesten» er et moment i vurderingen. Det at etableringen av Lustrabadet var av sosial karakter, «fordi det er viktig for kommunen å gi kommunens innbyggere et trimtilbud, og for kommunens innbyggere er det vesentlig å kunne forholde seg til det våte element», talte mot at det dreiet seg om økonomisk aktivitet. I tillegg til formålet med tjenesten, la retten vekt på hvordan tjenesten var finansiert, og uttalte at «dersom brukeren for eksempel kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil det bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet». Inntektene fra publikumsbading ved Lustrabadet oversteg kostnadene ved publikumsbadingen, slik at denne bruken av svømmeanlegget gikk i overskudd. Retten uttalte at når «Lustrabadet tilbyr en tjeneste

(publikumsbading) som fullt ut finansieres ved billettinntekter, tjenesten går i overskudd og brukerne betaler mer enn en begrenset egenandel, må denne tjenesten etter rettens syn anses som en økonomisk aktivitet, selv om tjenesten i seg selv har ett sosialt formål», og kom til at tilbudet om publikumsbading utgjorde økonomisk aktivitet.

På bakgrunn av rettskildebildet som skissert over, legger departementet i uttalelsen til grunn at det ved vurderingen av om drift av kommunale svømmeanlegg utgjør «økonomisk aktivitet» i henhold til kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4, må legges vekt på både formålet og finansieringen av tilbudet, men at hvorvidt tilbudet finansieres ved publikumsbetaling vil være et tungtveiende moment.

De spillemiddelfinansierte anleggene er bygget og drevet av kommunene som anlegg for idrett og fysisk aktivitet. Svømmeanleggene har det formål å tilby allmennheten svømming som aktivitet. I spillemiddeltildelingen punkt 4.1 følger som et grunnprinsipp at anleggseier plikter å holde anlegget åpent for allmenn idrettslig virksomhet i 30 år fra ferdigstillelse av anlegget. Foruten formålet om idrettslig virksomhet, herunder også utøvelse av fysisk aktivitet, først og fremst for barn og unge (6-19 år), men også befolkningen for øvrig, er formålet å medvirke til å styrke folkehelsen og ikke minst å oppfylle den kommunale lovpålagte svømmeopplæringen.

Spillemiddelordningen for idrettsformål, og det tilhørende tildelingsregelverket, har som et av grunnprinsippene at fortjeneste fra å eie og bruke et spillemiddelfinansiert idrettsanlegg (som for eksempel kommunale svømmeanlegg) skal komme anlegget til gode. Dette prinsippet legger begrensninger på anleggseier når det gjelder adgangen til å bruke det spillemiddelfinansierte anlegget. Anleggseier kan som hovedregel ikke inngå bruksavtaler med private, fortjenestebaserte aktører.

Departementet legger til grunn at kommunale svømmeanlegg i hovedsak benyttes til å utføre lovpålagte oppgaver innenfor svømme, stupe- og livredningsoppgaver, og at publikumsbading mot betaling tilbys for å utnytte anleggets restkapasitet.

Departementet sier i sin uttalelse at folkehelsetilbud som i det vesentligste finansieres av kommunen selv og gjennom spillemidler (og bare for en begrenset andel gjennom publikumsbetaling), vanskelig kan anses for å være økonomisk aktivitet. Departementet viser her til at i en rekke svømmeanlegg gis det tilbud til skoler, idrettsklubber og andre grupper enten vederlagsfritt eller mot et beskjedent vederlag. Departementet antar at det at kommunen i en slik forbindelse, for å utnytte svømmeanleggets restkapasitet, også gir tilbud til kommunens øvrige innbyggere, ikke medfører en slik utnyttelse av det kommunale anlegget at dette blir å anse som økonomisk aktivitet. Slike svømmeanlegg fremstår primært som et tilbud til kommunens egne innbyggere, og er i stor grad finansiert av offentlige midler, og ikke kommersielle inntekter fra publikum.

I de tilfellene hvor inntektene fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift, og svømmeanlegget også er finansiert med spillemidler og oppfyller vilkårene for slik tildeling, har det etter departementets syn derfor formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet.

Finansdepartementet sier videre at det også vil være relevant å se hen til hvor mye tid og ressurser ved svømmeanlegget som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende.

Departementet uttaler at det ikke er riktig å oppstille en fiksert brøk for vurderingen av hvor stor andel svømmeanleggene kan benyttes til publikumsbading og hvor stor andel av driften som må dekkes av publikumsbetaling, for at kommunen skal anses å drive økonomisk aktivitet. Hvor det kommunale svømmeanlegget representer et tilbud til kommunens innbyggere for å utnytte en restkapasitet i tid mot et begrenset vederlag, antar departementet at det som utgangspunkt ikke vil foreligge økonomisk aktivitet.

Direktoratet viser til at Finansdepartementet legger til grunn at kommunale svømmeanlegg i hovedsak benyttes til å utføre lovpålagte oppgaver innenfor svømme-, stupe- og livredningsoppgaver, og at publikumsbading mot betaling tilbys for å utnytte anleggets restkapasitet. En slik utnyttelse og et slikt tilbud til kommunens øvrige innbyggere, anses derfor i utgangspunktet ikke som økonomisk aktivitet.

Direktoratet forstår videre uttalelsen dit hen at ved spillemiddelfinansierte kommunale svømmeanlegg vil den tiden som ikke benyttes til lovpålagte oppgaver anses som anleggenes restkapasitet. At kommunen utnytter deler av denne restkapasiteten gjennom et tilbud til kommunens øvrige innbyggere om publikumsbading, vil heller ikke i utgangspunktet anses som økonomisk aktivitet. For å vurdere dette nærmere vil det være relevant å se hen til hvor mye av svømmeanleggets totale brukstid og kostnader som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende.

Kommunen opplyser i forbindelse med bygging og planlegging at ny svømmehall skal erstatte svømmebassenget på [redacted] barneskole. Det vil bli innført inngangsbillett for publikumsbading, men denne driftsinntekten vil ikke være stor nok til å dekke driftsutgiftene og heller ikke avskrivningsutgiftene fra investeringene. Videre vil inntektene ikke klare å betjene lånets avdrag og renteutgifter. Dette kan understøtte formodningen om at publikumsbadingen ikke er en økonomisk aktivitet. Nevnte opplysninger fremkommer i et notat, oppdatert 13. august 2014, som skattekontoret mottok i forbindelse med utarbeidelse av bokettersynsrapporten, se rapportens side 5 og 6.

De foreliggende regnskapsopplysninger om [redacted] viser at både driften samlet sett, og publikumsbadingen særskilt, drives med underskudd og økonomisk støtte fra kommunen. Dette anses å understøtte forannevnte uttalelse og at kommunens planer for svømmeanlegget er fulgt opp i praksis.

Selv om det ifølge departementet kan legges til grunn en formodning om at det ikke dreier seg om en økonomisk aktivitet ved en negativ kostnadsdekning, så mener de også at det vil være relevant å se på hvor mye tid og ressurser ved svømmeanlegget som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende. Dersom omfanget av publikumsbadingen er liten, vil det tale for at det likevel ikke anses som økonomisk aktivitet selv om billettinntektene skulle dekke byggekostnader eller drift. Dette relateres til det som sies i EU kommisjonens utkast til veileder for offentlig støtte til idrettsanlegg. Finansdepartementet viser til at det her gis et vist rom

for at idrettsanlegg kan sies å ikke drive økonomisk aktivitet til tross for noe " economic use" dersom bruken er delt mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet, og den økonomiske aktiviteten ikke overstiger 20 % av anlegges kapasitet.

En slik forståelse og vekting av de ulike hensyn knyttet til tidsmessig bruk og kostnadsdekning, vil harmonere med det som tidligere er uttalt om tidsbruk og utnyttelse av restkapasitet. Dette vil også kunne innebære at publikumsbading som tidsmessig legger beslag på en større del av svømmeanleggets restkapasitet, kan bli ansett for å være en økonomisk aktivitet selv om billettinntektene ikke dekker byggekostnader eller drift.

Departementet legger til grunn at det ikke er riktig å oppstille en forhåndsdefinert brøk for hvor stor andel svømmeanleggene kan benyttes til publikumsbading og hvor stor del av driften som må dekkes av publikumsbading.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at det skal foretas en helhetsvurdering, der det naturlige utgangspunkt er inntekter og utgifter knyttet til publikumsbadingen. Deretter ser vi på om inntekter fra publikumsbadingen dekker avskrivninger og finanskostnader. Videre vil vi se på antall timer svømmeanlegget benyttes til publikumsbading, og i tillegg sammenligne antall timer som brukes til publikumsbading med den totale bruken av svømmeanlegget.

I skattekontorets bokettersynsrapport og vedtak, er det lagt til grunn en fordelingsnøkkel basert på antall timer og areal av svømmeanlegget som er benyttet til de forskjellige aktivitetene. Av bokettersynsrapporten fremgår det at 41, 8% av [redacted] benyttes i ikke-kompensasjonsberettiget bruk. Denne prosenten omfatter både publikumsbadingen og utleie av terapibassenget. Rapporten opererer med samlede tall for publikumsbading og terapibassenget. I forbindelse med Skattedirektoratets klagebehandling er det derfor foretatt en oppsplitting. Gjennomgang viser at publikumsbadingen, utgjør en prosentvis andel av totalarealet på 39.37 %.

Både skattekontoret og Skattedirektoratet legger til grunn at det er "netto-tall", dvs. fratrukket evt. merverdiavgift, som skal benyttes ved vurderingen av regnskapstallene. De tall Skattedirektoratet legger til grunn er også hentet fra opplysninger gitt i forbindelse med skattekontorets utarbeidelse av bokettersynsrapport og vedtak. Utgifter og inntekter vedrørende terapibassenget inngår imidlertid ikke i Skattedirektoratets vurdering av disse tallene. Kostnadene knyttet til publikumsbadingen for 2017 er oppgitt å være 2 130 392 og for 2018 kr 2 252 394. Det er ikke tatt med avskrivinger eller finanskostnader i denne beregningen. I hovedsak dreier det seg om personalkostnader, strøm og vedlikehold. Billettinntekter for svømmehallen er kr 1 857 756 i 2017 og kr 1 649 712 i 2018.

Det er opplyst i e-post 29. april 2021 fra adv [redacted] med opplysninger fra Økonomisjef [redacted] kommune at bygget avskrives over 30 år, årlige avskrivninger utgjør kr 3 300 000, og årlige renteutgifter utgjør kr 1 900 000. Skattedirektoratet henfører 39,37% av dette til publikumsbadingen. Andel avskrivninger og finanskostnader utgjør kr 2 047 240.

For [redacted] dekket billettinntektene fra publikumsbadingen i 2017 87,2% og i 2018 73,24% av aktivitetens driftskostnader. Sett mot byggekostnader, dekker inntekter fra publikumsbadingen 90% i 2017 og 80 % i 2018. I følge departementets tolkningsuttalelse av 20. desember 2020 har det formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet, dersom inntektene fra publikumsbading ikke dekker byggekostnader eller drift. Dette legges til grunn som utgangspunkt for vurderingen av publikumsbadingen i [redacted] i 2017 og 2018.

Det fremgår av bokettersynsrapporten, vedlegg 1, at [redacted] er åpent for publikumsbading 20 timer i uken fordelt på to timer hver ettermiddag og fem timer hver av helgedagene. Øvrig kompensasjonsberettiget bruk utgjør 36 timer i uken, som tilsvarer en bruk på 7 ¼ time pr ukedag. Skattedirektoratet mener at publikumsbadingen i [redacted] isolert sett representerer en utnyttelse av svømmeanleggets restkapasitet som taler for at det ikke anses som økonomisk aktivitet. Det er da lagt til grunn at publikumsbadingen tidsmessig utgjør 35,8% av svømmeanleggets totale brukstid og at publikumsbadingen er lagt til tider på døgnet og ukedager som ikke anses å være til fortrengsel for kommunens definerte oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende. Videre er det kun en mindre del av restkapasiteten som brukes til publikumsbadingen.

Skattedirektoratet har etter en konkret helhetsvurdering av virksomheten med publikumsbading ved [redacted] hvor det er vektlagt både tidsbruk og kostnadsdekning, kommet til at dette ikke anses som "økonomisk aktivitet" i kompl. § 4 annet ledd nr 4.

Terapibassenget

Skattekontoret har i vedtak 4. mars 2019 vist til kompl. § 4 første ledd nr 3 hvor der fremgår at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie. Skattekontoret har konkludert med at når terapibasseng med tilhørende garderober er stilt til disposisjon for grupper av brukere anses dette som utleie.

Klager anfører at betalingen ikke kan klassifiseres som leie i juridisk forstand, men må klassifiseres som betaling for tilgang til et helsetilbud som inngår i den plikten kommunen har til å arbeide forebyggende og behandlende, jf. helse- og omsorgstjenesteloven § 1-1.

Skattedirektoratet tar ikke stilling til hvorvidt eventuelt leietaker yter helsetjenester, men anser at kommunen her leier ut terapibassenget, se vurderingen nedenfor.

Subsidiært anfører klager at leien må anses som symbolsk og er derfor ikke i strid med retten til kompensasjon av merverdiavgift

Skattedirektoratet viser til at i henhold til komp. § 4 annet ledd nr 3 ytes det ikke kompensasjon for merverdiavgift til anskaffelser til bygg og fast eiendom for salg eller utleie. Dersom en kommune leier ut sine bygg, anlegg eller annen fast eiendom til andre mot vederlag, ytes det ikke kompensasjon. I Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 2. mars 2004 om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner,

fylkeskommuner mv, er det sagt at med "leie" forstår departementet at bruksretten til en eiendom stilles til disposisjon for en annen for et avgrenset tidsrom og mot vederlag. Videre uttaler Finansdepartementet:

"*Dersom en kommune låner ut eller på annen måte vederlagsfritt stiller fast eiendom eller andre eiendeler til disposisjon for andre, anser departementet at kommunens anskaffelser vil være kompensasjonsberettiget uansett om låntakers bruk/rådighet er total eller ikke. Et eksempel på slik bruk vil være at skolens gymnastikksal og mosjonsapparater vederlagsfritt blir benyttet av ulike idrettsforeninger i kommunen. Kompensasjonsmessig bør dette likestilles med egen drift på betingelse av at kommunen dekker alle utgifter forbundet med driften av bygget inklusive renhold. Departementet antar at også dersom betalingen er helt symbolsk, for eksempel for å dekke rengjøring, vil det ikke anses å foreligge utleie.*

Hvorvidt det foreligger et låneforhold eller et utleieforhold, vil måtte avgjøres etter en konkret vurdering "

Som det fremgår av ovennevnte vil kompensasjonsretten ikke begrenses ved vederlagsfri utlån av fast eiendom, eller dersom betalingen er helt symbolsk. Det har i forvaltningspraksis blitt lagt til grunn en streng vurdering her. Kommuner skal ikke ha en konkurransemessig fordel fremfor private som leier ut fast eiendom, og som ikke har kompensasjonsrett.

Avtale om retten til leie inngås for en periode på seks måneder, og det tildeles regelmessig tilgang til terapibassenget med fast time hver uke. Utleie av terapibassenget er satt i et system med retningslinjer for hvem som skal kunne få leie, og hvilke grupper som skal prioriteres. Brukerne får en eksklusiv tilgang til terapibassenget og tilhørende garderober. Forholdet fremstår således som et ordinært utleieforhold hvor bruksretten til terapibassenget stilles til disposisjon for en annen for et avgrenset tidsrom og mot vederlag. Forholdet faller derfor inn under ordlyden i kompl. § 4 annet ledd nr 3. Lavt vederlag, kr 2 300 til kr 3 000, vil ikke endre at dette forholdet fremstår som et ordinært utleieforhold. Skattedirektoratet finner ikke å anse betalingen for å være helt symbolsk.

Skattedirektoratet slutter seg til skattekontorets vurdering og konklusjon. Det ytes ikke kompensasjon for merverdiavgift knyttet til utleie av terapibassenget. Utleie av terapibassenget og tilhørende garderober faller inn under bestemmelsen i kompl § 4 annet ledd nr 3.

Konklusjon

Klagen tas delvis tilfølge.

Skattekontorets vedtak endres ved at det gis merverdiavgiftskompensasjon for kommunens anskaffelser som relateres til publikumsbading. Vedtaket forøvrig fastholdes.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Helene Kruge Underdirektør
Juridisk avdeling, klage og enkeltsaker
Skattedirektoratet

Tone Cecilie Hofgaard

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.