

## Til

Våre deltakerkommuner

Ved rådmann

Sendt per e-post til postmottak

Kundebrev 001/2018

## UTBYGGING AV VA-ANLEGG - MVA-BEHANDLING

Kommunene samarbeider tidvis med private næringsdrivende om utbygging / finansiering av vann og avløpsanlegg (VA). Samarbeidsform og finansieringsmåte medfører ulik behandling av merverdiavgift (mva.). Vi anser dette for å være risikoområder for våre kommuner, og redegjør i det følgende for:

- A. Mva.-risikoområder i forbindelse med VA-utbygging, dvs. anleggsbidrag uten hjemmel i plan- og bygningsloven, og utbygging der kommunen ikke er reell byggherre.
- B. Samarbeidsform som kan gi mva.-refusjon
- C. Muligheter for å kreve ulike tilkoblingsavgifter og årsgebyrer.

### Kilder:

- Merverdiavgift lov (mval.) og forskrift (mva.-forskr.).
- Merverdiavgiftshåndboken (mva.-håndb. – utdrag se vedl.1).
- Bindende forhåndsuttalelse fra Skatteetaten til Vestre Slidre kommune av 25.05.2018 (BFU VS-18) (vedl.2).
- Plan- og bygningsloven (pbl.) kap. 18.
- Dom i Gulating lagmannsrett LG-2012-106554-UTV-2013-1499 (vedl.3).
- Vedtak fra Skatteetaten til Fredrikstad kommune av 25.08.2017 om tilbakeføring av inngående merverdiavgift og korrigering av kompensert merverdiavgift.

### A. Risikoområder for mva.

Nedenfor gjør vi oppmerksom på enkelte viktige fallgruver for kommunene når det gjelder mva. i forbindelse med utbyggingsavtaler for VA:

#### A.1 Anleggsbidrag uten hjemmel for refusjon i pbl. er mva.-pliktig

Anleggsbidrag / refusjoner som kommunen krever inn med grunnlag i avtale, men uten hjemmel i plan- og bygningsloven kap. 18 (pbl.), er *mva.-pliktig omsetning*.

# Kommunerevisjon IKS

---

Kommunerevisjon IKS har tidligere argumentert for at anleggsbidrag (både med og uten hjemmel i pbl.) ikke er vederlag for *levering av vare eller tjeneste*, og derfor ikke mva-pliktig etter hovedregelen i mva-loven. Også andre har fremmet tilsvarende syn, f.eks. en artikkel i Revisjon og regnskap 2/2015. Imidlertid slås det tydelig fast i bindende forhåndsuttalelse fra Skatteetaten i 2018 til en av våre deltakerkommuner (vedl. 2) at skillet mellom avgiftsfri og avgiftspliktig refusjon på dette området går ved om det er hjemmel for å kreve refusjon i lov/forskrift eller ikke. Samme konklusjon går fram av mva.-håndboka (vedl.1). Denne rettsforståelsen er også nylig bekreftet av advokat Bernt Ollestad i Sticos og av Knut Erik Lie, seniorrådgiver i NKRF (Norges Kommunerevisorforbund). Anleggsbidrag uten hjemmel i pbl. kap. 18 er å anse som vederlag for fremtidig leveranse av vann- og avløps-tjenester og avgiftspliktig omsetning etter mval. § 1-3, 1.ledd a. og avgiftspliktig inntekt (se også omtale under pkt. B2). Dette er gjeldende rett, og gjelder anleggsbidrag som faktureres både etter nye og gamle avtaler.

Vær også oppmerksom på at dersom kommunen påtar seg å bygge privat stikkledning på/til den enkelte eiendom eller annet som normalt ligger til den private eiers ansvar å bekoste, vil kommunens tjeneste og inntekt være avgiftspliktig levering av varer og tjenester (avgiftspliktig omsetning).

Anleggsbidrag føres i investeringsregnskapet og reduserer anskaffelseskost på investeringen. Det gjelder uavhengig av om anleggsbidraget er mva.-fritt eller mva.-pliktig, men det er en forutsetning at refusjonen er knyttet til konkrete investeringer.

## A.2 Er ikke kommunen reell byggherre, er det ikke fradrag for mva.

For at kommunen skal få mva.-fradrag for de utbyggingsprosjekter for VA som de har ført i sitt regnskap, må kommunen være *byggherre, reelt og formelt*. Det må være realiteten og understøttes i avtaler, fakturaer og annen skriftlig dokumentasjon. Byggherren er den reelle oppdragsgiver for byggeoppdraget, inngår avtaler og er avtalepart med henholdsvis entreprenører, rådgivere/konsulenter og leverandører mv. Byggherren må ha ansvar ut over det å betale fakturaer fra utførende entreprenører. Byggherren har det overordnede ansvaret og risikoen i byggeprosjektet, og følger opp dette i praksis.

Enkelte kommuner har omfattende samarbeidsavtaler med utbyggere mv., og det kan i enkelte tilfeller være litt uklart hvem som er reell byggherre. Eksempler: Dom i Gulating lagmannsrett i 2013 (vedl.). I 2017 ble Fredrikstad kommune av Skatteetaten nektet fradrag for betalt mva. på entreprenør-utgifter knyttet til oppføring av kommunalteknisk infrastruktur fordi de ikke ble ansett å være reell byggherre.

Som omtalt i vårt kundebrev til eierkommuner 6. oktober 2014, fraråder vi nå å bruke utbyggingsavtale for vann og avløp med privat utbygger etter «Valdresmodellen». Dette på tross av at den i 1997 og 2002 ble godkjent av hhv. Oppland Fylkesskattekontor, Skattedirektoratet og Finansdepartementet, og anbefalt av oss tidligere. Årsaken er at det er kommuner som har tapt rettsaker på løsninger som er tilnærmet lik «Valdresmodellen» (eks. Gulating lagmannsrett LG-2012-106554-UTV-2013-1499). Et viktig kriterium for mva.-fradrag er at kommunen må være

# Kommunerevisjon IKS

---

*reell byggherre*. Vi anser at det er for stor risiko forbundet med å bruke modellen, og fraråder å bruke den.

## B. Samarbeidsformer som kan gi refusjon for mva.

Ved utbygging av VA-anlegg kan det oppnås refusjon for betalt mva. ved følgende samarbeidsformer:

### B.1 Kommunen overtar justeringsretten for mva., jf. mval. kap. 9

Dette er et aktuelt alternativ dersom kommunen ikke vil finansiere og stå som byggherre. Kommunen kan overta justeringsretten for mva., jf. mval. kap.9, fra utbygger som har bygget og finansiert VA-anlegget.

Det avtales at kommunen overtar ferdig anlegg og kjøper justeringsretten til mva.-beløpet for et gitt beløp. Størrelsen på beløpet vil være gjenstand for forhandlinger. Utbygger har da ikke krevd mva. ved utbyggingen, men kommunen krever mva.-beløpet tilbake fra staten over en 10-årsperiode fra ferdigstillingen.

Vi anser det som viktig at kommunen avtalefester at regnskap og mva.-beløp fra utbygger er revidert av godkjent revisor, og at utbygger har økonomisk ansvar for evt. feil som måtte bli oppdaget i regnskapet i etterkant. Dette for å unngå unødig risiko knyttet til overtakelsen av mva.-beløpet. Vi har eksempler på mulige formuleringer.

### B.2 Anleggsbidrag som kan kreves med hjemmel i pbl. kap.18

Dette er et aktuelt alternativ når kommunen er byggherre, bygger ut kommunal hovedledning VA i et hovedsakelig ubebygget område, og krever refusjon/anleggsbidrag fra utbygger og/eller eiere av den enkelte eiendom med hjemmel i pbl. kap.18. Anleggsbidrag som kommunen krever inn med hjemmel om «refusjon» i pbl. kap.18 er avgiftsfritt.

Kommunen vil under denne løsningen ha ordinær fradragsrett for mva. på VA-anlegget. Det forutsetter at kommunen er *reell byggherre* på prosjektet, (jf. omtale under A.2).

Vi legger til grunn at kommunens tekniske etat kjenner regelverket og kan vurdere i hvilke tilfeller kommunen har hjemmel i pbl. og ikke, men omtaler enkelte forutsetninger nedenfor.

Refusjonsplikten gjelder *ubebygget areal som blir byggeklart etter §§ 18-1 og 18-2, jf. formuleringer i pbl.§§ 18-1 og 18-6. Som ubebygget areal regnes også ubebygget del av bebygget eiendom når den ubebyggede delen kan bebygges selvstendig. Det samme gjelder del av bebygget eiendom som ikke kan bebygges selvstendig, dersom eksisterende bebyggelse utgjør mindre enn 2/3 av tillatt utnyttning. Refusjon belastes også bebygget areal som har fått midlertidig utsettelse med å oppfylle forpliktelsene etter § 18-1, dersom forpliktelsene blir oppfylt gjennom tiltaket.*

# Kommunerevisjon IKS

Det kan være aktuelt å fordele anleggsbidrag mellom en mva.-pliktig del (ubebygd andel) og en mva.-pliktig del (bebygd andel), slik tilfellet er i saken som omtales i BFU VS-18 i vedl.2.

Det foreligger en del formalkrav i pbl., eksempelvis:

- Tiltakshaver før tiltaket påbegynnes ha utarbeidet planer på kart og med kostnadsoverslag (jf. § 18-8).
- Refusjon belastes de areal som de etter reguleringsplan skal tjene (jf. § 18-6). Tiltakshaver skal utarbeide et forslag til fordeling av utgiftene i samsvar med § 18-7.
- Når tiltaket er fullført, skal tiltakshaver sette opp regnskap med nødvendige legitimasjoner.
- Refusjonsbeløpet som pålegges den enkelte eiendom kan være for samtlige utgifter som har vært nødvendige for å oppfylle de krav som er fastlagt i §§ 18-1 og 18-2, men være begrenset til den verdiøkningen som tiltaket antas å føre med seg for eiendommen (jf. §§ 18-5 og 18-7).
- Kommunen skal i forkant ha sørget for kommunestyrevedtak om at refusjon for utbyggingen skal kreves iht. pbl. §§ 18-3 til 18-9. Refusjonsvedtak er likevel ikke en nødvendig forutsetning for å behandle anleggsbidraget avgiftsfritt iht. BFU VS-18 (vedl.2) og BFU 33/05.

Vi anbefaler at kommunene i sine utbyggingsavtaler klart skiller mellom krav som er hjemlet i lov og krav som ikke er hjemlet i lov.

## B.3 Private hytte- og boligeiere kan frivillig registrere seg for mva.

Dette er et aktuelt alternativ for å få refundert mva. i områder med *bebygd areal*. Private hytte- og boligeiere kan frivillig registrere seg, jf. mval. § 2-3, 5.ledd, når de i privat regi oppfører VA-anlegg, og slik få refundert betalt mva. Det er et vilkår at anlegget etter ferdigstillingen overtas av kommunen.

## C. Mulighet for ulike satser for tilkoblingsavgifter

Kommunen kan vedta et regulativ med ulike gebyrsatser, jf. vass- og avløpslova § 3 og forurensningsforskriften §§ 16-4 og 16-5. Herunder lavere tilknytningsgebyr for eiendommer der det er *betalt refusjon* med lovhjemmel, jf. forskr. § 16-5, 1.ledd.

Vi har tidligere stilt spørsmål ved, men fått bekreftet i BFU for Vestre Slidre (vedl.2), at ulike gebyrsatser er forenlig med mva.-regelverket.

Kommunen kan også vedta ulike tilkoblings- og årsgebyrer for fritidsboliger og boliger, og/eller ulike soner, *dersom et vann- eller avløpsanlegg eller større enhet av dette medfører vesentlig høyere eller lavere kostnader enn de øvrige, eller der det er ulike kostnader forbundet med betjening av ulike boligkategorier*. Vi viser til forskr. § 16-5, 2. og 3.ledd, og vurderinger i vårt brev til Hol kommune av 6.9.2017.

# *Kommunerevisjon IKS*

---

Tilkoblingsavgifter som faktureres i tråd med kommunens vedtatte gebyrregulativ og forskrift er etter vår vurdering å anse som avgiftspliktige driftsinntekter (jf. bl.a. Miljøvern-departementets merknader av 11.02.2000 til forskr., Høyesterettsdom HR-2000-1464-Rt-2002-866 (187-2002), selvkostveileder H-3/2014 fra KMD kap.1 pkt. 9).

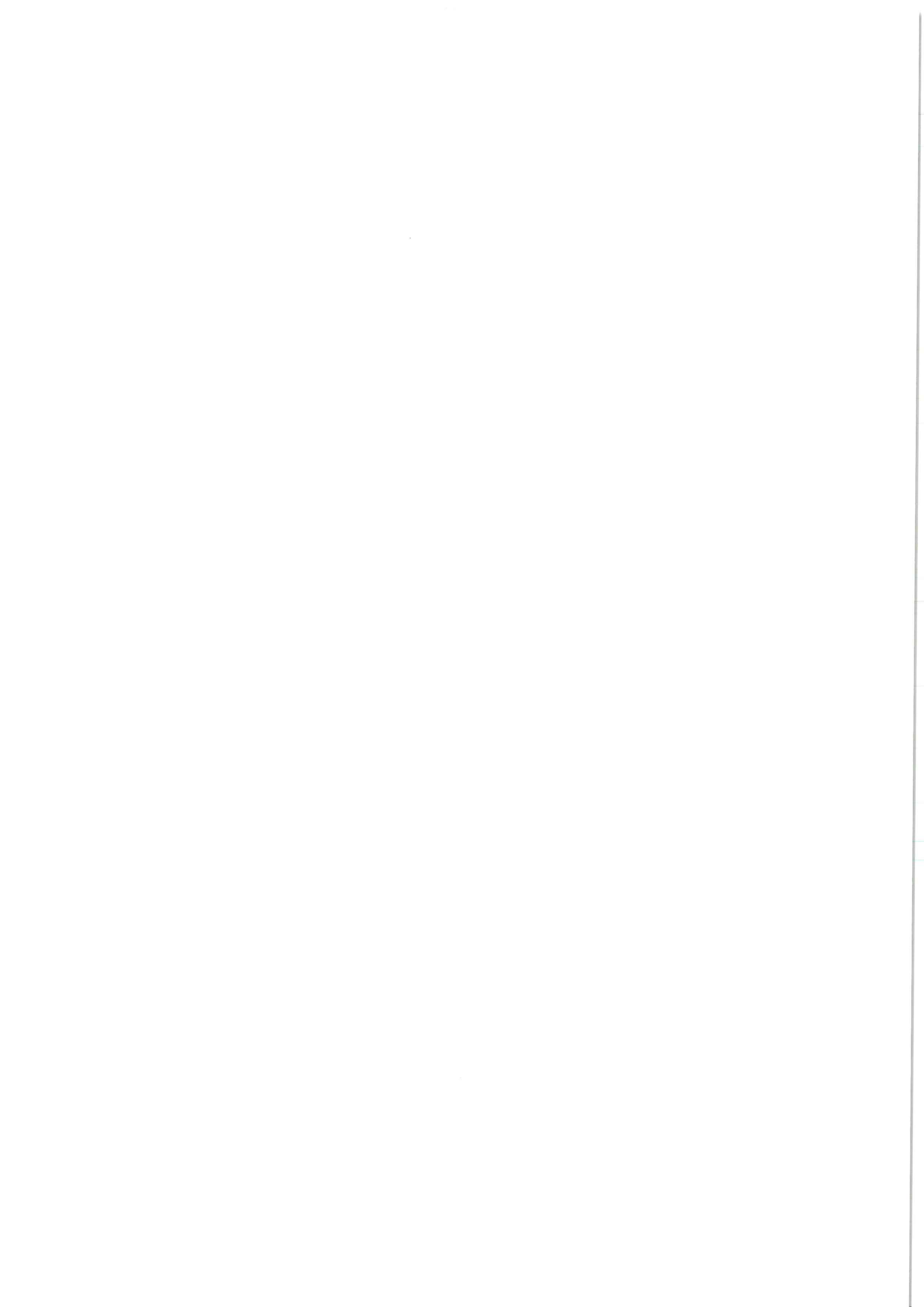
Ta gjerne kontakt med oss om det er forhold dere ønsker å drøfte nærmere.

Med vennlig hilsen  
Kommunerevisjon IKS

  
Elin D. Myhre  
Fagansvarlig regnskapsrevisjon  
Registrert revisor

Vedlegg.

Kopi: Kontrollutvalgene



## Vedlegg 1:

### Fra Merverdiavgiftshåndboken 13. utgave, 2017:

#### Anleggsbidrag mv.

Hvor kommunen bevilger midler til et formål og samtidig avkrever refusjon av de private oppstår spørsmålet om refusjonen kan ses som vederlag for en ytelse (omsetning). Spørsmålet kan dukke opp i mange ulike sammenhenger. I en eldre uttalelse fant man f.eks. at en kommune som etter søknad leverte grus til underpris til eiere av private veier ikke leverte vare mot vederlag. Kommunen ytet ikke selv varer/tjenester, men overlot dette til et privat firma. Det ble antatt at kommunen av en bevilgning på sitt budsjett ytet et økonomisk bidrag til private veiholdere til grusing av private veier og at de refusjonsbeløp som privatpersonene betalte til kommunen ikke kunne innebære noen omsetning fra kommunen (U 2/72 av 2. februar 1972 nr. 1). Hvor kommunene kun krever refusjon av utgifter har Skattedirektoratet i ett tilfelle i et brev av 9. desember 1998 til et forbund uttalt det ikke anses å foreligge noen omsetning (tilfellet gjaldt kommunale tilknytningsgebyrer).

I praksis har særlig innbetalinger til kommunen i forbindelse med opparbeidelse av infrastruktur for vei, vann/kloakk og strøm stått i en særstilling. Dette betegnes i praksis ofte som anleggsbidrag. Om grensen mot andre typer kostnadsbidrag eller -refusjoner, se kap. 1-3.2.14 ovenfor. Når det gjelder opparbeidelse av kommunal infrastruktur – typisk veier, vann/kloakk og strøm – har det utviklet seg en praksis som dels kan sies å plassere slike anlegg i en særstilling. Situasjonen er at kommunen står som byggherre for opparbeidelsen av anlegget mens interessehaver, f.eks. tomteeiere i et utbyggingsområde, refunderer kommunens kostnader. Praksis legger her tilsynelatende større vekt enn ellers på hvorvidt det foreligger lovhjemmel for å kreve kostnadene dekket. I så fall har synspunktet vært at pengeoverføringen ikke anses som vederlag for de senere ytelser som kommunen leverer ved hjelp av infrastrukturen, men som dekning av utlegg kommunen har hatt. I praksis kalles overføringene fra den private part gjerne som «anleggsbidrag», dog uten at uttrykket alltid er forbeholdt disse tilfellene. Ved omtale av selve rollefordelingen (strukturen) brukes undertiden uttrykket «anleggsbidragsmodellen».

Utgangspunktet, når lovhjemmel foreligger, for å kreve kostnadsdekningen, vil være at betalingen ikke anses tilstrekkelig tilknyttet de fremtidige leveransene. I Av 17/93 av 10. november 1993 nr. 2 uttalte direktoratet således at den del av tilknytningsavgiften for vann og kloakk, som kommunen krever inn med hjemmel i tidligere plan- og bygningslov, og som gjelder refusjon av kommunens utlegg til opparbeidelsene, ikke er å anse som vederlag for de avgiftspliktige tjenestene knyttet til vann/kloakk. Synspunktet videreføres og utvikles i [BFU 42/04](#), hvor forespørselen gjaldt private grunneiere i et område for planlagte hytteeiendommer som skulle refundere kommunens kostnader til oppføring av anlegg for vann og kloakk. Anlegget skulle utgjøre et driftsmiddel i kommunens virksomhet med omsetning av vann- og avløpstjenester til hytteeierne. Skattedirektoratet presiserte at oppføringskostnader for vann og kloakk som kreves refundert med hjemmel i plan- og bygningsloven ikke skal avgiftsberegnes. Et annet eksempel finnes i [BFU 33/05](#), som gjaldt anlegg for vei, vann, avløp, lekeplasser etc., utført av utbyggers datterselskap med kommunen som byggherre, her også med hjemmel i avtale, hvoretter utbygger skulle refundere kostnadene ved alle anleggene. Direktoratet konstaterte at refusjonen for vei, lekeplasser mv. ikke hadde noen sammenheng med senere avgiftspliktige ytelser fra kommunen. Når det gjaldt refusjon av vann og kloakk erkjente man at dette stilte seg noe annerledes, men at heller ikke denne del av refusjonen kunne anses tilstrekkelig knyttet til de fremtidige tjenester, idet utgiftsdekningen som fulgte av avtalen var i samsvar med det som ville følge hvis kommunen brukte hjemlene i plan- og bygningsloven direkte for å få dekket sine utgifter til vann og avløp. For øvrig hadde partene opprinnelig avtalt at utbygger skulle være byggherre, og at kommunen skulle overta anleggene vederlagsfritt, men siden tidligere forskrift av 27. november 2000 om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg (forskrift nr. 116) ikke omfattet en utbygging i næring som den foreliggende, ønsket partene å endre avtalen før igangsettelse, slik at kommunen ble byggherre. For øvrig bekreftes det i uttalelsen at kommunen under denne forutsetning ville ha ordinær fradragsrett for inngående avgift på vann- og avløpsanlegget.

På den annen side vil kostnadsdekningen uten lovhjemmel for å kreve dette i utgangspunktet bli ansett som vederlag for fremtidige avgiftspliktige tjenester. I [BFU 26/06](#) skulle et kommunalt aksjeselskap forestå utbygging av vann- og avløpsanlegg i hovedsak for eksisterende hytter og det var inngått avtale om tilknytning til anlegget med 85 % av hytteeierne. Området var definert som egen avgiftssone, noe som innebar at engangsgebyr for tilknytning og årsavgifter var langt høyere her enn for andre områder i kommunen. Direktoratet viste til at det bare er lovbestemte refusjoner som kan holdes utenfor avgiftsberegning og at denne forutsetningen ikke var til stede, idet selskapet ikke hadde hjemmel i plan- og

bygningsloven til å pålegge eksisterende hytter å knytte seg til anlegget. Engangsgebyret for tilknytning til vann- og avløpsanlegget var således avgiftspliktig. Se også [BFU 57/06](#) som gjaldt et aksjeselskap som skulle bygge ut et avløpsanlegg i et hytteområde. Hytteeiere som inngikk avtale med selskapet måtte betale et anleggsbidrag og en tilknytningsavgift. Skattedirektoratet fant at [BFU 33/05](#) (jf. ovenfor), påberopt av innsenderen, ikke var relevant. Verken selskapet eller kommunen hadde hjemmel for refusjon etter plan- og bygningsloven. Bidraget ble ansett som betaling for selskapets avgiftspliktige avløpstjenester til de hytteeiere som knyttet seg på anlegget. At hytteeierne ikke var forpliktet til å knytte eiendommen fysisk på anlegget kunne ikke begrunne et annet resultat, idet retten til å knytte seg på anlegget i seg selv er en avgiftspliktig tjeneste etter [merverdiavgiftsloven](#).

Det som er redegjort for ovenfor gjelder utgiftsdekninger mv. for kommunale anlegg.

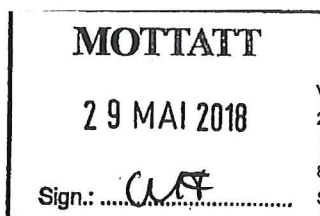
Spørsmålet om omsetning foreligger kan også oppstå hvor en privat utbygger har opparbeidet privat vann- og avløpsanlegg, typisk ved salg av tomter, og mottar betaling fra tomtekjøpere som knytter seg til opparbeidelsesutgiftene. I praksis er det krevd – for at tiltaket ikke skal anses omsatt – at det er refusjonsberettiget etter plan- og bygningsloven. Dette må dokumenteres ved et refusjonsvedtak hvor refusjonsbeløp og fordelingen på det refusjonsberettigede areal fastsettes. I motsatt fall vil betalingen fra tomtekjøperen utgjøre en omsetning, jf. f.eks. KMVA 7625 av 15. april 2013. Her la Klagenemnda til grunn, under henvisning til bl.a. [KMVA 6266](#), [KMVA 6645](#) og KMVA 7537 at den del av tomteprisen som utgjorde anleggsbidraget til det private vann- og avløpsanlegget måtte avgiftsberegnes, idet det ikke forelå noe kommunalt refusjonsvedtak. I denne retning går også Sivilombudsmannens brev av 17. desember 2014 til et advokatfirma, hvor man fant at to selskaper som fikk dekket kostnader til oppføring av vann- og avløpsanlegg av tomtekjøperne, men uten å søke om refusjon, måtte beregne utgående avgift på beløpene.

Beløp som elverkene mottar fra egne kunder til hel eller delvis dekning av utgifter til egne anlegg i forbindelse med tilknytning til fordelingsnett, er praksis behandlet på linje med vei, vann og kloakk. Tilstedeværelsen av lovhjemmel for å kreve beløpet er således avgjørende for om beløpet er å anse som avgiftspliktig vederlag. I Skattedirektoratets brev av 14. juli 2005 til en interesseorganisasjon forutsettes således at anleggsbidrag, oppkrevd iht. forskrift av 11. mars 1999 nr. 302 § 17-5 med hjemmel i tidligere § 7-6 i energiloven av 29. juni 1990 nr. 50, ikke er omsetning, se nå § 10-6 i samme lov. Slike bidrag kan heller ikke anses som «tilknytningsavgift» i henhold til tidligere merverdiavgiftslov § 18 annet ledd nr. 3. Andre anleggsbidrag/tilknytningsavgifter, som ikke har sammenheng med nettselskapets investering i nettet, er derimot avgiftspliktige. Skattedirektoratet presiserer også at direktoratets tidligere brev av 19. februar 2003 til et teleselskap, hvor anleggsbidrag anses som vederlag for tjenester, må ses i lys av at dette tilfellet gjaldt et bidrag ytt på grunnlag av avtale. Man må sondre mellom anleggsbidrag som avtalt vederlag for vare/tjeneste og anleggsbidrag som vare-/tjenesteyter oppkrever med hjemmel i lov eller forskrift. Bare i førstnevnte tilfelle foreligger omsetning. Det vises til praksis vedrørende vann og kloakk, jf. Av 17/93 av 10. november 1993 nr. 2 og [BFU 42/04](#).





Skatteetaten



Vår dato  
25.05.2018  
800 80 000  
Skatteetaten.no

Din dato  
24.04.2018  
Din referanse  
AR257028305

Saksbehandler  
Lars Floberghagen

Telefon  
40809514

Org.nr  
991733043

Vår referanse  
2018/592156

Postadresse  
Postboks 9200 Grønland  
0134 Oslo

U.off. offl. § 13, forvl. § 13

ADVOKAT TORGER JUEL FOSSE  
Postboks 92  
2901 FAGERNES

## Org.nr 961 382 157 MVA – Vestre Slidre kommune - Bindende forhåndsuttalelse

Vi viser til ditt brev innkommet skattekontoret den 24. april 2018 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Vestre Slidre kommune med organisasjonsnummer 961 382 157 MVA.

I forbindelse med utbygging av et nytt anlegg for offentlig vann- og avløpsledninger ønsker kommunen å få avklart om anleggsbidrag fra eiendomsieierne som får nytte av tiltaket skal faktureres med eller uten merverdiavgift.

### Skattekontorets konklusjon i saken

På bakgrunn av det presenterte faktum, og de forutsetninger og forbehold som fremgår i uttalelsen, har skattekontoret kommet til at:

Vestre Slidre kommune skal ikke beregne merverdiavgift av refusjonsbeløpet som kan kreves av eiendomsieierne med hjemmel i lov eller forskrift. Kommunen skal beregne merverdiavgift av øvrig vederlag.

Vestre Slidre kommune kan skille ut den del av tilknytningsavgiften som svarer til refusjonsbeløpet som kommunen kan kreve med hjemmel i lov eller forskrift.

### Formalkrav

I henhold til skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd, kan skattemyndighetene på anmodning fra en skattepliktig gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelser, jf. skatteforvaltningsloven § 6-3. For kommuner er gebyret åtte ganger rettsgebyret. Gebyret på åtte ganger rettsgebyret utgjør kr 9040. Skattekontoret anmodet om at gebyr måtte innbetales i e-post av 7. mai 2018. Den 8. mai 2018 bekreftet økonomisjef



Marit Øvstebø på vegne av Vestre Slidre kommune at gebyr var overført. Gebyret for Vestre Slidre kommune på kr 9040 er mottatt 14. mai 2018.

Skattekontoret finner at de formelle vilkårene for å avgi bindende forhåndsuttalelse er oppfylt.

## **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 besluttet 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 rettsstilstanden endres ved lov eller forskrift, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

Uttalelsen kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-2. Skriftlig klage skal innen 6 uker sendes det organ som har avgitt den bindende forhåndsuttalelsen. Reglene om krav til anmodningens innhold i § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage over en bindende forhåndsuttalelse, jf. § 6-2-1. Ved mottak av klage skal den instans som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Er vilkårene for å behandle en klage ikke tilstede skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd.

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

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

## **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

Fra anmodningen gjengir følgende:

### **"2. SAKENS FAKTISKE SIDE**



Vestre Slidre kommune har i mange år satset hardt på utvikling av nye fritidsboliger i kommunen. På Vaset – mellom Vasetvatnet og Ålfjell – er det utviklet kommunalt vann og avløpssystem i hytteområdene rundt Brakastølen og Høyset. Hovedledningen til disse hytteområdene passerer flere eksisterende regulerte hytteområder, som i dag ikke er knyttet til det kommunale vann- og avløpsledningsnett. I disse områdene finnes det stort sett eldre fritidsboliger.

Kommunen mener at en kostnad- / nytteanalyse tilsier at hytter innenfor reguleringsområdet tilkobles det kommunale nettet. Fritidsboligene i dette området ligger konsentrert, hvoretter kostnaden for den enkelte eiendom blir nokså lav i forhold til den miljøeffekten et kommunalt anlegg vil gi.

Det har vært en dialog med hytteeierne i området, som for det alt vesentlige ser positivt på tiltaket. De langt fleste av disse har uttrykt vilje til å inngå en avtale med kommunen, hvor de betaler et anleggsbidrag tilsvarende en forholdsmessig andel av kostnadene med bygging av det nye hovedledningsnett. Forholdsmessigheten er basert på at hver enkelt fritidseiendom betaler like stor del. I tillegg vil hver enkelt fritidseiendom betale tilknytningsavgift i samsvar med kommunens ordinære satser, på den tid eiendommen velger å knytte seg til ledningsnett.

Det presiseres at det tiltenkte anleggsbidraget

- skal dekke kommunens reelle kostnader med å bygge nye hovedledninger gjennom det aktuelle hytteområdet
- kommunen skal være byggherre for de aktuelle arbeidene
- hver enkelt fritidseiendom vil i tillegg til anleggsbidraget betale en merverdiavgiftspliktig tilknytningsavgift i samsvar med kommunens ordinære satser, på den tid eiendommen knytter seg til ledningsnett.

### **3. SAKENS RETTSLIGE SIDE**

#### **3.1. NÆRMERE OM PROBLEMSTILLINGEN KNYTTET TIL DEN MERVERDIAVGIFTMESSIGE BEHANDLINGEN**

Kommunen legger uten videre til grunn at tilknytningsavgiftene fastsatt i samsvar med kommunens ordinære gebyrregulativ skal faktureres med merverdiavgift.

Spørsmålet er om kommunen skal fakturere de aktuelle eiendommene for merverdiavgiftsfrie anleggsbidrag. Det forutsettes at kommunen er byggherre og at anleggsbidraget utelukkende gjelder kostnadsdekning for offentlige vann- og avløpsledninger som kommunen skal benytte i sin merverdiavgiftspliktige vann- og avløpsvirksomhet.

#### **3.2. VILKÅR FOR Å KUNNE FAKTURERE MERVERDIAVGIFTSFRIE ANLEGGSBIDRAG**

Det er lagt til grunn i avgiftspraksis at anleggsbidrag en kommune krever inn til dekning av kommunens utgifter til vann- og avløpsanlegg skal faktureres uten merverdiavgift. For en kommune er det ikke krav om at det foreligger noe vedtak om refusjon, men det er et krav at det må foreligge lov hjemmel for å kunne



kreve kostnadsdekning. Kostnadsdekning uten lovhjemmel vil bli ansett for merverdiavgiftspliktig. I merverdiavgiftshåndboken 2017 er dette formulert på følgende måte (mine uthevinger):

«Anleggsbidrag – generelt

Veier, vann, kloakk

Utgangspunktet, når lovhjemmel foreligger, for å kreve kostnadsdekningen, vil være at betalingen ikke anses tilstrekkelig tilknyttet de fremtidige leveransene. I Av 17/93 av 10. november 1993 nr.2 uttalte direktoratet således at **den del av tilknytningsavgiften for vann og kloakk, som kommunen krever inn med hjemmel i tidligere plan- og bygningslov, og som gjelder refusjon av kommunens utlegg til opparbeidelsene, ikke er å anse som vederlag for de avgiftspliktige tjenestene knyttet til vann/kloakk.** Synspunktet videreføres og utvikles i BFU 42/04, hvor forespørselen gjaldt private grunneiere i et område for planlagte hytteeiendommer som skulle refundere kommunens kostnader til oppføring av anlegg for vann og kloakk. Anlegget skulle utgjøre et driftsmiddel i kommunens virksomhet med omsetning av vann- og avløpstjenester til hytteeierne. Skattedirektoratet presiserte at oppføringskostnader for vann og kloakk som kreves refundert med hjemmel i plan- og bygningsloven ikke skal avgiftsberegnes. Et annet eksempel finnes i BFU 33/05, som gjaldt anlegg for vei, vann, avløp, lekeplasser etc., utført av utbyggers datterselskap med kommunen som byggherre, her også med hjemmel i avtale, hvoretter utbygger skulle refundere kostnadene ved alle anleggene. Direktoratet konstaterte at refusjonen for vei, lekeplasser mv. ikke hadde noen sammenheng med senere avgiftspliktige ytelser fra kommunen. Når det gjaldt refusjon av vann og kloakk erkjente man at dette stilte seg noe annerledes, men at heller ikke denne del av refusjonen kunne anses tilstrekkelig knyttet til de fremtidige tjenester, idet utgiftsdekningen som fulgte av avtalen var i samsvar med det som ville følge hvis kommunen brukte hjemlene i plan- og bygningsloven direkte for å få dekket sine utgifter til vann og avløp. For øvrig hadde partene opprinnelig avtalt at utbygger skulle være byggherre, og at kommunen skulle overta anleggene vederlagsfritt, men siden tidligere forskrift av 27. november 2000 om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg (forskrift nr.116) ikke omfattet en utbygging i næring som den foreliggende, ønsket partene å endre avtalen før igangsettelse, slik at kommunen ble byggherre. For øvrig bekreftes det i uttalelsen at kommunen under denne forutsetning ville ha ordinær fradragsrett for inngående avgift på vann- og avløpsanlegget.

**På den annen side vil kostnadsdekningen uten lovhjemmel for å kreve dette i utgangspunktet bli ansett som vederlag for fremtidige avgiftspliktige tjenester.** I BFU 26/06 skulle et kommunalt aksjeselskap forestå utbygging av vann- og avløpsanlegg i hovedsak for eksisterende hytter og det var inngått avtale om tilknytning til anlegget med 85 % av hytteeierne. Området var definert som egen avgiftssone, noe som innebar at engangsgebyr for tilknytning og årsavgifter var langt høyere her enn for andre områder i kommunen. **Direktoratet viste til at det bare er lovbestemte refusjoner som kan holdes utenfor avgiftsberegning og at denne forutsetningen ikke var til stede, idet selskapet ikke hadde hjemmel i plan- og bygningsloven til å pålegge eksisterende hytter å knytte seg til anlegget. Engangsgebyret for tilknytning til vann- og avløpsanlegget var således avgiftspliktig.** Se også BFU 57/06 som gjaldt et aksjeselskap som skulle bygge ut et avløpsanlegg i et hytteområde. Hytteeiere som inngikk avtale med selskapet måtte betale et anleggsbidrag og en tilknytningsavgift. Skattedirektoratet fant at BFU 33/05 (jf. ovenfor), påberopt av innsenderen, ikke var relevant. Verken selskapet eller kommunen



hadde hjemmel for refusjon etter plan- og bygningsloven. Bidraget ble ansett som betaling for selskapets avgiftspliktige avløpstjenester til de hytteeiere som knyttet seg på anlegget. At hytteeierne ikke var forpliktet til å knytte eiendommen fysisk på anlegget kunne ikke begrunne et annet resultat, idet retten til å knytte seg på anlegget i seg selv er en avgiftspliktig tjeneste etter merverdiavgiftsloven».

Praksis viser altså at det ikke er et vilkår at kommunen rent faktisk har fattet et vedtak om refusjon. Det er tilstrekkelig at kommunen har hjemmel for å kreve kostnadsdekning.

### 3.3. HJEMMEL FOR Å KUNNE KREVE KOSTNADSDEKNING

I utgangspunktet er det ikke tilknytningsplikt til vann- og avløpsanlegg ved oppføring av, eller bruksendring til fritidsbolig. Kommunen kan imidlertid fastsette tilknytningsplikt i planbestemmelser, jfr. plan- og bygningsloven §§30-6, jfr. 27-1 og 27-2. Iht. plan og bygningsloven § 18-3, 1. ledd er opparbeidelse av «godkjent offentlig hovedledning for vann og avløpsvann» et refusjonsberettiget tiltak».

Etter dette kan det konstateres at det foreligger hjemmel for å kunne kreve kostnadsdekning, så lenge tilknytningsplikten er fastsatt i plan. I den aktuelle reguleringsplanen har kommunen fastsatt at det skal være tilknytningsplikt.

Hvilke arealer som er refusjonspliktige fremkommer av plan- og bygningsloven §18-6. I denne saken er det (nesten) utelukkende snakk om fritidseiendommer som allerede er bebygde, og plan- og bygningsloven §18-6 inneholder da følgende bestemmelser:

- a) Areal med bebyggelse som etter kommunens skjønn er saneringsmoden eller som av andre grunner har en klart lavere verdi enn verdien av den tomt den beslaglegger
- b) Ubebygde del av bebygde eiendom når den ubebygde del kan bebygges selvstendig
- c) del av bebygde eiendom som ikke kan bebygges selvstendig, dersom eksisterende bebyggelse utgjør mindre enn 2/3 av tillatt utnyttning.

I denne saken vil det være fritidseiendommer innenfor alle 3 kategorier, men det klart største volumet ligger innenfor kategori c). Med andre ord har alle eiendommer relativt små fritidsboliger på store tomter, og for (tilnærmet) samtlige eiendommer vil eksisterende bebyggelse utgjøre mindre enn 2/3 av tillatt utnyttning.

Hadde kommunen benyttet refusjonsreglene i plan- og bygningsloven, ville refusjonskravet blitt fordelt mellom eiendommen i samsvar med plan- og bygningsloven §18-7. Men det fremkommer at kommunestyret kan fastsette andre måter å beregne refusjonen på. Kommunen vil i dette tilfellet fordele utgiftene med like deler.

### 4. KOMMUNENS ANFØRSLER

Avgiftspraksis foretar et skille mellom der det foreligger lovhjemmel for refusjon, og der dette ikke foreligger. Foreligger det lovhjemmel for refusjon, skal anleggsbidrag faktureres uten merverdiavgift. Det er



ikke krav om at det fattes noe refusjonsvedtak. Videre er det ikke noe krav at kostnadene fordeles på samme måte som etter plan- og bygningslovens deklarasjonspunkt. Så lenge lovhjemmelen finnes, kan med andre ord kommunen fordele utgiftene i minnelighet med de aktuelle fritidseiendommer. Anleggsbidraget skal likevel faktureres uten merverdiavgift.

Slik kommunen oppfatter det, gjelder bare refusjonsplikten for ubebygget areal. De aktuelle fritidseiendommene er således ikke refusjonspliktige for hele tiltaket, men en andel. Men dette endrer ikke det faktum at det er lovhjemmel for refusjon. Iht. avgiftspraksis er dette avgjørende for om anleggsbidrag skal faktureres med eller uten merverdiavgift.

**Kommunen anfører etter dette at hele det anleggsbidraget kommunen vil fakturere fritidsboligeierne skal faktureres uten merverdiavgift, så lenge eksisterende bebyggelse på fritidseiendommene utgjør mindre enn 2/3 av tillatt utnytting. Kommunen ønsker å få avklart dette i en bindende forhåndsuttalelse.**

## **5. FORHOLDET MELLOM MERVERDIAVGIFTSPLIKTIG TILKNYTNINGSavgIFT OG avgIFTSFRIE ANLEGGsbIDRAG**

Det er selvfølgelig et mål for kommunen at fritidsboligeierne i området likebehandles. Det finnes noen fritidsboligeiere som per dags dato ikke ønsker å koble seg til anlegget. Kommunen vil ikke iverksette tiltak for å tvinge disse eiendommene på anlegget.

Men på den annen side vil kommunen unngå at fritidsboliger som nå ikke frivillig ønsker å knytte seg til anlegget, på et senere tidspunkt vil kunne gjøre dette til en lavere pris. Så snart anlegget er opparbeidet, er det mulig at disse fritidsboligene vil kunne knytte seg til anlegget mot å betale ordinær tilknytningsavgift.

§16-5 i forurensningsforskriften lyder som følger:

### § 16-5. Ulike gebyrsatser

Det kan fastsettes lavere tilknytningsgebyr for eiendommer der det er betalt refusjon eller annen form for opparbeidelseskostnader for vann- og/eller avløpsanlegg som er utført etter planer godkjent av kommunen.

For å sikre likebehandling av fritidseiendommene, vurderer kommunen å opprette et eget avgiftsområde, som tilsvarer det aktuelle utbyggingsområdet. I dette avgiftsområdet vil tilknytningsavgiften bli hevet til et beløp som tilsvarer det anleggsbidraget som blir innkrevd på frivillig basis, med tillegg av et beløp som tilsvarer tilknytningsavgiften i resten av kommunen. Hele denne tilknytningsavgiften vil selvfølgelig være merverdiavgiftspliktig.

På den andre siden vil det med hjemmel i forskriften bli fastsatt en tilknytningsavgift for eiendommer som har betalt refusjon som tilsvarer tilknytningsavgiften i resten av kommunen.

**Kommunen anfører at forurensningsforskriften både hjemler og forutsetter at det skal kunne innkreves merverdiavgiftsfrie anleggsbidrag, uten at disse skal kunne betraktes som merverdiavgiftspliktige tilknytningsavgifter. En eventuell endring av kommunens gebyr- regulativ**



**medfører med andre ord ikke at de anleggsbidragene som oppkreves med hjemmel i plan- og bygningsloven i stedet blir betraktet som merverdiavgiftspliktige tilknytningsavgifter. Kommunen ønsker likevel også å få en bindende forhåndsuttalelse også når det gjelder dette spørsmålet."**

### **Skattekontorets vurderinger**

Skattekontoret skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Vestre Slidre kommune kan samle inn anleggsbidrag fra eiendomsierne som får nytte av utbygging av et offentlig vann- og avløpsanlegg uten at bidraget må beregnes med merverdiavgift.

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

I henhold til lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (mval.) § 3-1 første ledd er omsetning av alle typer varer og tjenester avgiftspliktig, med mindre de er uttrykkelig unntatt eller fritatt fra loven.

Det må altså foreligge en omsetning av varer og/eller tjenester. Omsetning er i mval. § 1-3 første ledd bokstav a) definert som "levering av varer og tjenester mot vederlag". Det forutsettes med andre ord at det foreligger en gjensidig bebyrdende avtale mellom to eller flere parter, dvs. ytelse mot ytelse.

Problemstillingen blir dermed hvorvidt betalingen fra eiendomsierne er å anse som vederlag for avgiftspliktige ytelser, slik at det skal beregnes utgående merverdiavgift.

I vurderingen av om anleggsbidraget kan anses som et vederlag i en gjensidig bebyrdende transaksjon må det ses hen til om plikten til å yte anleggsbidrag har sitt motstykke i forpliktelsene for mottakeren.

**Anleggsbidrag som kreves med hjemmel i lov eller forskrift, anses ikke å innebære en slik gjensidighet som er forutsatt i mval. § 3-1 første ledd, og anses ikke som merverdiavgiftspliktig omsetning.**

**Finansdepartementet har i Ot.prp. nr. 46 (1973-1974) uttalt i kapittel I bokstav D punkt 2 at:**

**«Plikten til å beregne utgående avgift vil bare gjelde for så vidt de ytelser det her gjelder skjer mot vederlag (årlig eller andre periodiske avgifter m.v.). Det antas således ikke å foreligge plikt til å beregne utgående avgift i tilfeller hvor kommunene krever refusjon av sine utlegg til opparbeidelse av vann og kloakk med hjemmel i bestemmelsene i bygningsloven kap. VI.»**

**I Skattedirektoratets melding AV 17/93 la direktoratet til grunn at den delen av tilknytningsavgiften for vann og kloakk som kommunen krever refundert med hjemmel i plan- og bygningsloven, og som utgjør refusjon av kommunens utlegg til opparbeidelse av vann og kloakk, ikke skal avgiftsberegnes. Finansdepartementet sluttet seg til standpunktet i brev 8. juli 1992 til Skattedirektoratet. Standpunktet om at det ikke skal beregnes merverdiavgift når en kommune med hjemmel i plan- og bygningsloven krever refusjon av utlegg i forbindelse med opparbeidelsen av anlegg for vann og kloakk ble også lagt til grunn i BFU 42/04.**



I BFU 33/05 konkluderte Skattedirektoratet, med at anleggsbidrag ikke skulle faktureres med merverdiavgift, selv om det ikke forelå noe kommunalt refusjonsvedtak. Som begrunnelse uttalte Skattedirektoratet blant annet:

«Når en kommune inngår avtaler med utbyggere av tomteområder for å få gjennomført vedtatte reguleringsplaner, legger vi til grunn at avtalene er i tråd med plan- og bygningslovens formål og bestemmelser. Når det gjelder refusjon for kommunens utgifter til vann- og avløpsanlegg innebærer dette bl.a. at refusjonen ikke dekker tilknytningsavgifter etter lov om kommunale vasskloakkavgifter.»

Det er kun i tilfeller der det er hjemmel for refusjon at bidraget kan holdes utenfor avgiftsgrunnlaget, se blant annet BFU 26/06 og BFU 57/06.

I denne saken skal eiendomseierne som får nytte av utbyggingen betale et bidrag tilsvarende en forholdsmessig andel av kostnadene med byggingen av det nye hovedledningsnett. Bidraget skal dekke kommunens reelle kostnader med å bygge nye hovedledninger gjennom det aktuelle hytteområdet. Kommunen vil være byggherre for de aktuelle arbeidene og eiendomseierne vil i tillegg betale en merverdiavgiftspliktig tilknytningsavgift i samsvar med kommunens satser, på det tidspunkt eiendommene knytter seg til ledningsnett. Det er frivillig for eiendomseierne å inngå avtale med kommunen, men eiendomseierne som senere velger å knytte seg til vann- og avløpsanlegget må betale et tilsvarende beløp i tillegg til tilknytningsavgiften.

Innsender opplyser at kommunen har hjemmel til å kreve refusjon av eiendomseierne etter plan- og bygningsloven, men at det kun kan kreves refusjon for deler av tiltaket, dvs. refusjonsplikten gjelder kun for ubebygd areal. Det forutsettes i det følgende at opplysninger angående kommunens hjemmel til å kreve refusjon er korrekt.

Kommunen anfører at hele anleggsbidraget kan faktureres uten merverdiavgift. Dette selv om de aktuelle fritidseiendommene ikke er refusjonspliktige for hele beløpet etter plan og bygningsloven.

Skattekontoret er ikke enig i denne anførselen. Det er i denne sammenheng kun anleggsbidrag som kreves eller kan kreves av kommunen med hjemmel i lov eller forskrift som ikke anses som merverdiavgiftspliktig omsetning. Med dette menes det beløpet kommunen har hjemmel til å kreve refundert i henhold til lov eller forskrift. Dersom partene avtaler at eiendomseierne skal betale et vederlag utover det beløpet kommunen kan kreve refundert i henhold til lov eller forskrift, er skattekontorets oppfatning at dette er vederlag for fremtidig leveranse av vann- og avløpstjenester som må anses som omsetning etter merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a.

Når det gjelder kommunens planlagte endring av kommunens gebyrregulativ, antar skattekontoret at dette ikke er til hinder for at kommunen fakturerer anleggsbidrag som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift uten merverdiavgift. Det vises til Skattedirektoratets melding AV 17/93 der direktoratet kom til at kommunen kunne skille ut den del av tilknytningsavgiften som svarer til refusjonsbeløpet til kommunen.





## Konklusjon

På bakgrunn av det presenterte faktum, og de forutsetninger og forbehold som fremgår i uttalelsen, har skattekontoret kommet til at:

Vestre Slidre kommune skal ikke beregne merverdiavgift av refusjonsbeløpet som kan kreves av eiendomsseierne med hjemmel i lov eller forskrift. Kommunen skal beregne merverdiavgift av øvrig vederlag.

Vestre Slidre kommune kan skille ut den del av tilknytningsavgiften som svarer til refusjonsbeløpet som kommunen kan kreve med hjemmel i lov eller forskrift.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Andrine Kristin Lund  
*underdirektør*  
Avgiftsseksjonen  
Skatt øst

Lars Floberghagen

*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*



## Gulating lagmannsrett - LG-2012-106554 - UTV-2013-1499

<b>Instans</b>	Gulating lagmannsrett - Dom
<b>Dato</b>	2013-07-01
<b>Publisert</b>	LG-2012-106554 - UTV-2013-1499
<b>Stikkord</b>	Fradragsrett for inngående merverdiavgift m.v. Merverdiavgiftsloven (1969) § 21, jf. någjeldende lov § 8-1.
<b>Sammendrag</b>	Kommuner som tilrettelegger vann- og avløpsanlegg har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Saken gjaldt spørsmålet om inngående avgift kunne trekkes fra i kommunenes avgiftsregnskap dersom anleggene oppføres av private utbyggere og overtas vederlagsfritt av kommunen når de er ferdigstilt.
<b>Saksgang</b>	Jæren tingrett TJARE-2011-136654 - Gulating lagmannsrett LG-2012-106554 (12-106554ASD-GULA/AVD2). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2013-2592-U.
<b>Parter</b>	Sandnes kommune (advokat Bjarte Songstad), Sola kommune v/ordføreren (advokat Øyvind Hartvigsen) mot Staten v/ Skatt vest (advokat Anne Hesjedal Sending).
<b>Forfatter</b>	Lagdommer Arne Fanebust, lagdommer Birger A. Stedal, tingrettsdommer Anne Kamilla Silseth.

### Innledning

Saken gjelder tvist om fradragsrett for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 og krav om kompensasjon for merverdiavgift i medhold av kompensasjonsloven §§ 3-4.

Etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 21, jf. någjeldende lov § 8-1, kan en registrert næringsdrivende trekke fra inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med avgiftspliktig omsetning. En kommune som tilrettelegger vann- og avløpsanlegg i forbindelse med byggeprosjekter har derfor **fradragsrett når arbeidene skjer i kommunens regi**. Etter hvert har det imidlertid blitt vanlig at arbeidet med tilrettelegging blir utført av private utbyggere, og slik at kommunen overtar anleggene vederlagsfritt når de er ferdig opparbeidet. Dette aktualiserer spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift fordi fradragsretten ikke gjelder ved omsetning av fast eiendom og derfor i utgangspunktet vil være avskåret når anleggene overtas som nevnt. Det har igjen en del praktiske konsekvenser, bl.a. blir byggeprosjektene dyrere ved en slik løsning fordi det påløper en avgiftsbelastning som ikke ville ha påløpt hvis kommunen selv stod for tilretteleggingen.

En del kommuner har funnet fram til løsninger som innebærer at inngående avgift kan trekkes fra selv om tilretteleggingen ikke skjer innenfor tradisjonell kommunal virksomhet. Sandnes kommune og Sola kommune mener begge å ha forholdt seg riktig til dette, men er varslet om endring etter bokettersyn som senere er fulgt opp ved endringsvedtak datert 30. juni 2010 (Sandnes) og 1. juli 2010 (Sola). De berørte kommuner har ikke akseptert vedtakene, og har tatt ut stevning henholdsvis for Jæren tingrett og Stavanger tingrett med krav om dom for at vedtakene skal oppheves.

Søksmålene ble forent til felles forhandling og avgjørelse ved Jæren tingrett som avsa dom 30. mars 2012 med følgende domsslutning:

I sak mellom Sandnes kommune og staten v/Skatt Vest og v/Finansdepartementet:

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
3. Sandnes kommune betaler statens sakskostnader med 40 289, - førtitusetohundreogåtti- kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

I sak mellom Sola kommune og staten v/Skatt Vest:

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Sola kommune betaler statens sakskostnader med 40 289, - førtitusetohundreogåttini- kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

Om saksforholdet ellers, og hva partene anførte for tingretten, vises til dommen. Sandnes kommune og Sola kommune har begge anket tingrettens dom, idet det anføres at tingretten har basert sin avgjørelse på uriktig lovanvendelse. Ankeforhandling ble holdt i Stavanger over to dager fra 12. juni 2013. For Sandnes kommune møtte seniorrådgiver Odd Arne Vagle og for Staten v/Skatt Vest møtte seniorskattejurist Arnhild Iren Songstad. Sola kommune var representert ved prosessfullmektigen. Lagmannsretten mottok forklaring fra seniorrådgiver Vagle og fra revisjonssjef Åge Sandsengen som forklarte seg om den såkalte «Valdresmodellen». Sandsengen var nytt vitne for lagmannsretten, og det ble ellers fremlagt en del dokumenter som ikke var fremlagt under forhandlingene i tingretten. I det vesentlige står saken likevel i samme bevismessige skikkelse som under behandlingen der.

## ***Partenes påstander, og påstandsgrunnlagene i hovedtrekk***

### **Innledning**

For lagmannsretten har Sola kommune lagt ned slik påstand:

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 11. april 2011 oppheves.
2. Sola kommune tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Sandnes kommune har lagt ned slik påstand:

1. Klagenemndas vedtak av 18. februar 2011 oppheves.
2. Skattedirektoratets vedtak av 21. juni 2011 oppheves.
3. Sandnes kommune tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Staten v/Skatt vest har lagt ned slik påstand:

I forhold til Sandnes kommune:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

I forhold til Sola kommune:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Partenes påstandsgrunnlag er i hovedsak de samme som for tingretten, og lagmannsretten kan i utgangspunktet vise til gjennomgangen av påstandsgrunnlagene («anførslene») i tingrettens dom. I det følgende vil derfor påstandsgrunnlagene bare bli kortfattet referert.

## Sandnes kommune og Sola kommune

De anskaffelser avgiftsberegningen gjelder, er *offentlige* anskaffelser, noe som vises bl.a. gjennom kommunens engasjement ved kontroll og ettersyn i anleggsfasen. De anskaffelser som foretas, blir heller ikke en del av den private utbyggers anleggsmidler, men tilflyter kommunen før anleggene tas i bruk. Anskaffelsene er innsatsfaktorer i kommunens vann- og avløpsvirksomhet som genererer utgående avgift, og inngående avgift må derfor kunne trekkes fra slik kommunene har basert seg på. Det minnes om at det ikke er noe krav for fradragsrett at kommunen selv skal betale inngående avgift, og det er ikke nødvendig at kommunen bærer kostnadene for at den skal kunne kreve fradrag. Det vises som grunnlag for dette til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 5. august 2005 (BFU 33/05).

Slik de ankende parter ser det, følger det av merverdiavgiftsloven 1969 § 21 at de har rett til fradrag for inngående avgift, siden avgiften gjelder varer og tjenester «til bruk i» kommunens virksomhet. Dette standpunkt har støtte i avgjørelsen i Rt-2012-432 Elkjøp, jf. Rt-2003-1821 Hunsbeth og Rt-2008-932 Bowling-dommen. Det følger i det hele av rettspraksis at det ikke kan stilles andre vilkår for fradrag enn at den aktuelle oppofrelse er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til kommunenes avgiftspliktige virksomhet.

De vedtak som er truffet i saken her, er basert på en misforståelse av det som gjerne har vært kalt «tilordningskravet». Det vises for så vidt til Rt-2008-939 Tønsberg Bolig og kommentarene til dommen bl.a. i Gjems-Onstad og Kildal: Lærebok i Merverdiavgift (2009) på s. 381. Det følger av dommen at kravet om at de aktuelle varer og tjenester skal være «til bruk i» kan være oppfylt hos mer enn ett subjekt, og at det i så fall er den som er fakturaadressat og som betaler fakturakravet som har fradragsrett. Det vises ellers til at den modell som er valgt i dette tilfelle, i realiteten svarer til den såkalte «Valdresmodellen» som har vært godtatt av skattemyndighetene. Videre vises til Skattedirektoratets bemerkninger i skriv datert 10. november 2003. Skrivet må likestilles med en bindende forhåndsuttalelse.

Det fastholdes ellers at det er tilstrekkelig for fradrag at det subjekt som krever dette, har en egeninteresse i det prosjekt de aktuelle anskaffelser knytter seg til. At det ikke finnes praksis for at inngående avgift beregnet på faktura som er stillet til andre enn den som er kontraktspart kan trekkes fra, er ikke riktig, jf. her eksempler bl.a. fra forsikringsbransjen.

Når det gjelder Statens anførsler, minnes det om at den såkalte «Valdresmodellen» har vært godtatt som nevnt. Når utbyggingsavtale og administrasjonsavtale ses i sammenheng kan det ikke være tvilsomt at man står overfor en *kommunal* utbygging, og det kan ikke anses som en egen transaksjon i avgiftsrettslig sammenheng når anlegget overføres til kommunen etter at det er ferdigstilt. Anlegget er heller ikke et driftsmiddel i utbyggers egen virksomhet, men oppført av utbyggeren etter pålegg fra kommunen. Det fastholdes i det hele at de ankende parter har fradragsrett for inngående avgift slik de har basert seg på.

For Sandnes kommune kreves også kompensasjon for inngående merverdiavgift på vei-, leke- og parkanlegg m.v. Fradragsretten følger således både av kompensasjonsloven §§ 2-4 og lovforarbeidene, og dessuten av administrative uttalelser og avgiftsrettslig teori. Det vises i denne forbindelse bl.a. til Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 2. mars 2004.

Det vises sammenfatningsvis til de påstander som er nedlagt, og anføres ellers i forhold til alle de vedtak som er til behandling nå at Staten har tapt sin endringsadgang som følge av klanderverdig passivitet. Det vises til forvaltningsloven § 11a, og til at vedtak om endring ble truffet først seks år etter at skattemyndighetene var orientert om de ordninger kommunene ville legge opp til. Videre vises til Rt-1967-581 Rodeløkken, avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift 22. juni 2009 og Kjønstad: Skatterett 2 (1995) s. 159-60.

## Staten ved Skatt Vest

Fra denne side anføres at de vedtak som er truffet er gyldige, idet de omsetningsoppgaver avgiftsmyndighetene har mottatt er uriktige. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift kunne derfor fastsettes ved skjønn etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 55 første ledd nr. 2. Den inngående avgift det kreves fradrag for her, gjelder ikke varer og tjenester «til bruk i» kommunens virksomhet og er derfor ikke fradragsberettiget etter § 21 første ledd. Kommunen er bare fakturaadressat, og har ikke pådratt seg forpliktelser eller risiko ved de prosjekter kravene gjelder. Det pekes i denne forbindelse på at kommunene ikke står i noe kontraktsforhold til de entreprenører som har utført arbeidet, og det opplegg kommunene bygger sine krav på, er ikke basert på reelle transaksjoner. Om de rettslige utgangspunkter vises ellers til Rt-1997-1564 Naustdal Fiskefarm og Rt-2010-1184 Kragerø Golf & Spa.

Til støtte for sitt syn viser denne side også til forskrift om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg, datert 27. oktober 2000 som nr. 1179 [skal være 27. november, Lovdatas anm.]. Forskriften tok sikte på en mer lik behandling av kommunale og private utbyggere, men den gjaldt ikke for næringsdrivende utbyggere. Status var derfor fortsatt at disse ikke hadde fradragsrett, jf. nå forskriftens § 1 annet ledd hvoretter registreringsadgang og fradragsrett bare gjelder for utbygger som oppfører anlegg utenfor næring. At næringsdrivende utbyggere ikke skulle ha rett til fradrag er forutsatt i lovforarbeidene, og i rettspraksis forutsettes det også at det foreligger en anskaffelse hos det subjekt som krever fradrag for inngående merverdiavgift. Det vises i denne forbindelse bl.a. til avgjørelsene i Rt-1985-93 Sira-Kvina, Rt-2001-1497 Norwegian Contractors, Rt-2005-951 Porthuset og Rt-2008-932 Bowling-dommen. Saksforholdet i Rt-2008-939 Tønsberg Bolig som de ankende parter viser til, anføres ikke å være direkte sammenliknbar med vårt tilfelle, og det samme gjelder Rt-2012-432 Elkjøp.

Det konkluderes med at den som krever fradrag for inngående merverdiavgift også må være den som har anskaffet den aktuelle vare eller tjeneste. Dette er ikke tilfellet her. At anskaffelsen må være til bruk i egen virksomhet, har også støtte i juridisk teori og reelle hensyn. Når skattemyndighetene har godtatt fradragsrett i tilfeller der utbyggingen av anlegg for vann og avløp ikke har foregått i tradisjonell kommunal regi, har forutsetningen dessuten vært at kommunen selv står som utbygger. Forholdene ligger annerledes an i nærværende tilfelle, der utbyggingen er organisert slik at kommunene er fritatt for risiko og ansvar og står igjen bare som adressat for entreprenørens fakturakrav. At kommunen fulgte arbeidene opp i anleggsfasen, gir ikke grunn til å vurdere fradragsspørsmålet annerledes.

Det fradragskrav kommunene gjør gjeldende, kan ikke bygges på Skattedirektoratets uttalelse i brev av 10. november 2003. Det vises til tingrettens bemerkninger om dette, som tiltres, dog slik at det som sies i uttalelsen, ikke er «uklart» slik tingretten gir uttrykk for. Uttalelsen er i samsvar med tidligere og etterfølgende forvaltningspraksis, jf. Bindende forhåndsuttalelse 33/05 av 13. september 2005 som anføres å ta stilling til saksforhold tilsvarende det som foreligger i nærværende sak. Den såkalte «Valdresmodellen» har ikke vært behandlet i noen bindende forhåndsuttalelse, og i den form den har vært presentert for lagmannsretten har den ikke vært kjent for avgiftsmyndighetene. Uansett hvordan det forholder seg her, kan det ikke anføres at en eventuell feil fra forvaltningen gir den private part rett til en ytelse han ellers ikke ville hatt krav på. Og når det særskilt gjelder den modell de ankende parter har basert seg på, peker ankemotparten på at det har vært bedt om en forhåndsuttalelse vedrørende denne, men anmodningen har ikke vært etterkommet.

Fra Statens side konkluderes det med at de vedtak som er truffet, er gyldige, og at ankene ikke kan føre fram. De ankende parter kan heller ikke høres med at ankene skal føre fram pga. passivitet fra avgiftsmyndighetenes side eller fordi regelverket har

vært uklart. Når det gjelder tidsbruken, vises det til Rt-1967-481 Rodeløkken, Rt-1974-558 Haugrud og Rt-1992-236 Bodø kommune. Tidsbruken mellom bokettersyn og endringsvedtak er ikke klanderverdig i dette tilfellet, verken i forhold til Sola kommune eller Sandnes kommune. Tingrettens bemerkninger vedrørende anførselen om passivitet er dekkende, og tiltres. Regelverket er heller ikke uklart, og selv om dette skulle være tilfellet, gir det ikke i seg selv tilstrekkelig grunn til å gi utbygger en fradragsrett som han ellers ikke vil ha krav på.

Ankene fører etter dette ikke fram for så vidt gjelder krav om fradrag for inngående avgift.

Til kravet fra Sandnes kommune om kompensasjon for merverdiavgift viser Staten ved Skatt vest til den generelle beskrivelse av ordningen i Rt-2010-236, og til formålet slik det er angitt i kompensasjonsloven § 1. Slik Staten ser det, må kommunen selv ha anskaffet de aktuelle varer og tjenester for at det skal kunne kreves kompensasjon, jf. kravet i lovens § 4 første ledd om at anskaffelsen må ha skjedd «til bruk i» den virksomhet som krever kompensasjon. Ved vurderingen av om det kan kreves kompensasjon, er det ikke avgjørende hva som er «rimelig» i det enkelte tilfellet, jf. Rt-2013-174. I nærværende tilfelle gir loven ikke hjemmel for kompensasjon, og et kompensasjonskrav kan heller ikke bygges på forvaltningspraksis, passivitet eller uklart regelverk slik redegjort for ovenfor.

## **Lagmannsrettens bemerkninger**

### **Fradrag for inngående merverdiavgift: Administrativ behandling**

Som påpekt av tingretten fulgte det av den tidligere lov om merverdiavgift av 1969 § 21 første ledd første punktum at en registrert næringsdrivende kunne trekke inngående avgift på varer og tjenester «til bruk» i virksomhet med omsetning som nevnt i kapittel IV fra den utgående avgift når ikke annet var bestemt i kapittel V. Det er denne bestemmelsen som gir det rettslige utgangspunkt for det første spørsmål saken reiser, jf. någjeldende lov § 8-1. Tingretten har formulert det sentrale vurderingstema som spørsmålet om fradragsrett er betinget av at kommunen *se/v* har anskaffet de avgiftspliktige varer eller tjenester avgiften knytter seg til. Dette er en riktig tilnærming, som også lagmannsretten tar utgangspunkt i.

Hvordan spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift skulle håndteres i tilfeller der private utbyggere stod for tilrettelegging av anlegg for vann og avløp har etter hvert blitt et tema som innledningsvis nevnt. Spørsmålet om fradragsrett ble i denne forbindelse tatt opp av Valdres kommunerevisjon i et brev til Oppland fylkesskattekontor som er datert 25. september 1997. Her skisserte revisjonssjef Åge Sandsengen et opplegg, med spørsmål om dette kunne gi fradragsrett som nevnt. Fylkesskattekontoret ved førstekonsulent Kari Hjelle svarte på dette i et brev av 12. november 1997. I brevet ble forslaget gjengitt slik:

«Kommunen inngår skriftlig kontrakt med grunneier B om at grunneier skal være kommunens representant for prosjektet fra prosjekteringsstadiet til ferdig utbygget anlegg, kommunen stiller de tekniske kravene til anlegget.

Grunneier B stiller bankgaranti for et tilstrekkelig beløp som skal finansiere hele utbyggingen inkludert alle kostnader grunneier B har med utbyggingen.

Grunneier B skal løpende overføre midler på en særskilt bankkonto tilhørende kommunen, som er øremerket tilskudd for utbygging av det eksakte vann- og avløpsanlegget.

Grunneier B inngår avtaler med entreprenører mv om utbygging av vann og avløpsanlegget i kommunens navn v/det eksakte prosjektets navn. Dvs. alle fakturaer er stilet til kommunen, bokføres i kommunens regnskap og utbetales av kommunens økonomiavdeling ved belastning av bankkontoen som grunneier B har

satt midlene inn på. Når kommunen bokfører fakturaen i sitt regnskap trekker man fra inngående merverdiavgift og beregner investeringsavgift på kostnadene i samsvar med merverdiavgiftsloven og aktiverer anlegget som kommunalt vann- og avløpsanlegg.»

Fylkesskattekontorets tilbakemelding i siste avsnitt i brevet lyder:

«Oppland fylkesskattekontor vil anta at den ovennevnte løsning vil gi rett til fradrag for inngående avgift for kommunen på utbygningskostnaden. Kommunen må kunne engasjere en annen ekstern konsulent til å prosjektere og administrere anlegget enn grunneier, uten at det vil være av betydning for avgiftsforholdene, så lenge krav i lov og forskrifter blir oppfylt».

Dette er i utgangspunktet det som har vært kalt «Valdresmodellen» som revisjonssjef Sandsengen har redegjort for som nytt vitne under ankeforhandlingen. Brevet fra Oppland fylkesskattekontor er kommentert i et brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet, datert 25. juni 2003. Her antar direktoratet at den fremgangsmåte som blir beskrevet i brevet fra revisjonssjef Sandsengen, «ikke er til hinder for kommunens rett til fradrag for inngående merverdiavgift». Det opplyses videre at man ikke har opplysninger om hvor utbredt den omhandlede praksis er, og vises til en henvendelse fra advokat Paul Hinna i PricewaterhouseCoopers til Rogaland fylkesskattekontor 15. januar 2003. Henvendelsen var oversendt Skattedirektoratet ved fylkesskattekontorets ekspedisjon datert 3. juni 2003.

Utgangspunktet for henvendelsen var at etter forskrift om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg av 27. oktober 2000 nr. 1179 kunne utbyggere som oppførte anlegg som nevnt i privat regi registreres i avgiftsmanntallet, forutsatt at det var tale om virksomhet utenfor næring. Dette gjorde det mulig for private utbyggere å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift på samme måte som kommunene. Denne adgang til å oppnå avgiftsfritak stod imidlertid ikke åpen for andre private utbyggere, f.eks. for et privat utbyggingsselskap eller tomteselskap. Med utgangspunkt i denne ulikebehandling reiste advokaten spørsmålet om *kommunen* kunne oppnå fradrag for inngående avgift for anlegg som skulle overtas etter ferdigstilling, og han presiserte følgende forutsetninger for dette:

1. utbygger etter avtale med kommunen administrerer utbyggingen av slike anlegg på vegne av kommunen.
2. faktura stiles fra entreprenør for vann- og avløpsanlegget til kommunen, eller c/o kommunen, og betales av kommunen, og
3. utbygger refunderer kommunen for kostnadene for anlegget, eventuelt forhåndsbetaler refusjonen til kommunen.

Henvendelsen ble besvart slik i Skattedirektoratets brev av 10. november 2003:

«Skattedirektoratet antar at det i prinsippet ikke kan være til hinder for at kommunen skal ha rett til fradrag for inngående avgift at et annet rettssubjekt faktisk bekoster og forestår oppføringen av et vann- og avløpsanlegg. Det må imidlertid være en forutsetning at entreprenør stiler fakturaene til kommunen, og at fakturaene betales via en bankkonto som tilhører denne. Fakturaene må bokføres i kommunens regnskap, og anlegget må fortløpende aktivertes i regnskapet som kommunalt anlegg».

Advokat Hinna i advokatfirma PricewaterhouseCoopers oversendte etter dette et utkast til avtale mellom et utbyggingsselskap og Sola kommune til Rogaland fylkesskattekontor som vedlegg til et brev datert 11. februar 2004. I brevet angir advokaten at avtaleutkastet er utarbeidet «i samsvar med de vilkår som vi mener Skattedirektoratet setter» i brevet nevnt ovenfor. Det anmodes videre om at utkastet blir gjennomgått «med tanke på om fylkesskattekontoret er enig i at avtalen oppfyller de vilkår som er satt i Skattedirektoratets brev». Rogaland fylkesskattekontor svarte slik på henvendelsen i brev av 16. mars 2004:



«Skattedirektoratet har i brev datert 10.11.03 skissert hvordan en kan sikre kommunen fradragsrett i de tilfeller et annet rettssubjekt faktisk bekoster og forestår oppføringen av vann- og avløpsanlegg. Fylkesskattekontoret finner ikke å kunne gå inn å forhåndsgodkjenne utkast til avtale, men viser til at dersom en innretter seg slik som skissert i brev fra Skattedirektoratet datert 10.11.03, er fradragsretten sikret.

Fylkesskattekontoret viser til muligheten for å anmode om bindende forhåndsuttalelse. Anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal sendes Skattedirektoratet. Vi viser til vedlagte forskrift om bindende forhåndsuttalelse.

Når det gjelder året 2003 vil fradragsrett være avskåret dersom en ikke har innrettet seg slik som beskrevet i brev fra Skattedirektoratet datert 10.11.03».

PricewaterhouseCoopers tilskrev etter dette Rogaland fylkesskattekontor på ny i et brev datert 17. august 2004. Med brevet fulgte en avtale datert 5. mars 2004 mellom Skadberg Utbyggingsselskap AS og Sola kommune vedrørende administrasjon og gjennomføring av fradragsretten på inngående avgift på kostnader knyttet til vann- og avløpsanlegget på Skadberg hovedanlegg og internanlegg delfelt E og Skadberg Sør i Sola kommune. Det ble opplyst at tilsvarende avtale var inngått mellom Sandnes kommune og Byggeland AS for anlegg på Bogafjell i Sandnes kommune. I brevet opplyses det at PricewaterhouseCoopers mener avtalene er i samsvar med Skattedirektoratets brev 10. november 2003, og det anmodes igjen om at man «gjennomgår avtalene og gir en tilbakemelding på om fylkesskattekontoret er enig i at disse er i samsvar med avgiftsmyndighetenes forståelse av ordningen». Det ble senere purret på svar, hvorefter Rogaland fylkesskattekontor oversendte henvendelsen til Skattedirektoratet ved ekspedisjon datert 5. november 2004.

Det foreligger ellers en henvendelse datert 6. april 2006 fra PricewaterhouseCoopers til Rogaland fylkesskattekontor, der det anmodes om en bindende forhåndsuttalelse om kommunens fradragsrett eller kompensasjonsadgang for vann- og avløpsanlegg og andre anlegg som utbygger påtar seg å bekoste og senere overføre vederlagsfritt til kommunen. I brev fra Skattedirektoratet datert 13. oktober 2006 ble denne anmodningen avvist, idet den avtale som var fremlagt til vurdering som vedlegg til henvendelsen, «ikke kan ses å ha noe formål utover det rent avgiftsmessige». Det ble opplyst avslutningsvis i Skattedirektoratets brev at spørsmålet om kommunen har fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 på selvstendig grunnlag kunne behandles i en bindende forhåndsuttalelse. Slik lagmannsretten forstår det, er det ikke senere tatt noe initiativ til å få innhentet noen slik forhåndsuttalelse, verken fra de aktuelle kommuner eller PricewaterhouseCoopers som representant for disse.

Lagmannsrettens syn er etter dette at den skriftveksling det er redegjort for her, i seg selv ikke kan ha gitt kommunene - de ankende parter - en begrunnet forventning om at de avtaler som var utarbeidet og som de arbeidet videre med, var slik innrettet at de kunne påregne fradrag for inngående merverdiavgift slik avtalene tok sikte på. Om slik avgift kan trekkes frå i tilfeller som disse, må derfor bero på det rettskildestoff som ellers foreligger.

### **Fradrags spørsmålet: Lov og lovtolking**

Spørsmålet om tolking av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 og formuleringen «til bruk i» virksomhet med avgiftspliktig omsetning var tema i Rt-1985-93 Sira Kvina. Førstvoterende, med tilslutning av de øvrige dommere, tok her utgangspunkt i at det tiltak avgiften knyttet seg til, måtte være «relevant for virksomheten» for å kunne trekke inngående avgift fra. Dette er fulgt opp i Rt-2001-1497 Norwegian Contractors, der det ble pekt på som avgjørende om oppofrelsen har «en naturlig og nær tilknytning» til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Nevnes kan også Rt-2005-951 Porthuset, som gjaldt den konkrete anvendelse av disse kriterier og der avgjørelsen ble avsagt under dissens. Videre nevnes Rt-2008-932 Bowling-dommen, Rt-2008-939 Tønsberg Bolig og Rt-2012-432 Elkjøp der kriteriene ble ytterligere kommentert. Slik lagmannsretten ser det, rokker ikke disse dommene

ved de utgangspunkter som ble formulert i de to førstnevnte saker, hvoretter det avgjørende er kriteriene «relevant for» og «naturlig og nær tilknytning».

De ankende parter - kommunene - har vist til at kravet om at de aktuelle varer og tjenester skal være «til bruk i» kan være oppfylt hos mer enn ett subjekt, og at det er den som er fakturaadressat og som betaler fakturakravet som har fradragsrett. Lagmannsretten er enig i at avgjørelsen i Rt-2008-939 Tønsberg Bolig som kommunene viser til, i og for seg gir rom for dette. Det sentrale var, slik lagmannsretten forstår det, at når den avgiftspliktige hadde gått til det skritt å betale for den aktuelle vare eller tjeneste, måtte det antas at det lå en egeninteresse bak, og hvis denne interessen skulle gi rett til fradrag, måtte den være knyttet til betalerens avgiftspliktige virksomhet og ikke til den samlede virksomhet som sådan.

Lagmannsretten ser for sin del ikke saksforholdet i saken om Tønsberg Bolig som direkte sammenliknbart med nærværende tilfelle, og kan heller ikke se at avgjørelsene i Rt-2003-1821 Hunsbeth og Rt-2012-432 Elkjøp har vesentlig overføringsverdi i forhold til vår sak.

Slik lagmannsretten ser det, må det rettslige utgangspunkt i et tilfelle som dette være at omsetning av fast eiendom *ikke* utløser fradragsrett. Videre må utgangspunktet være at når forskrift om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg bare ble gitt anvendelse for utbyggere som drev slik virksomhet utenfor næring, må dette ha vært et bevisst valg fra lovgivers side. Dersom et avgiftsfritak skal «tas ut» hos kommunen i slike tilfeller, må det derfor være tale om omsetning som *reelt sett* er relevant for eller har naturlig og nær tilknytning til kommunens avgiftspliktige omsetning. Det ligger i dette at fradrag ikke kan baseres på en avtaleordning som ikke kan ses å ha noe formål utover det rent avgiftsmessige, jf. Skattedirektoratets brev 13. oktober 2006, delvis gjengitt ovenfor. Lagmannsretten ser det ellers slik at den «tilknytning» som ligger i at kommunene senere kan kreve inn gebyr fra eiendommer som benytter anleggene, blir for fjern til å begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med etableringen av disse.

Skattedirektoratet har ellers gitt en bindende forhåndsuttalelse 13. september 2005 der direktoratet kom til at en kommune hadde fradragsrett for inngående avgift i et tilfelle der den hadde avtalt med en utbygger at denne skulle bekoste anlegg for vei, vann og avløp. Etter avtalen slik den lød i revidert form, skulle utbyggers datterselskap utføre arbeidene for kommunens regning, men kommunen skulle få utgiftene refundert fra utbygger. Slik lagmannsretten forstår uttalelsen, lå det i det avtaleverk som ble etablert at kommunen stod som byggherre, jf. klausulen om at arbeidene ble utført for kommunens regning. Dette var, slik lagmannsretten forstår det, også et sentralt kriterium i skriftvekslingen vedrørende den såkalte «Valdresmodellen» som lagmannsretten har vært inne på før. Her het det således at grunneieren skulle være «kommunens representant» og inngå avtaler «i kommunens navn».

Om det i praksis skulle ha vært en glidning her, slik at det ikke har vært reagert i tilfeller der kommunens rolle er dempet ytterligere ned, endrer ikke dette det rettslige utgangspunkt at kommunen, for å ha fradragsrett, må ha en slik rolle som beskrevet i forhåndsuttalelsen.

De avtaler som foreligger i nærværende tilfelle kjennetegnes, slik tingretten peker på, av at de aktuelle kommuner har inngått utbyggingsavtaler med private utbyggere av boligfelt. Disse utbyggere har så inngått avtaler med entreprenører om oppføring av anleggene, og det er de private utbyggere som er byggherrer og som blir eiere av anleggene. Som videre påpekt av tingretten, har kommunene ikke ansvar for eller risiko knyttet til oppføringen av anleggene siden ansvaret og risikoen er plassert hos byggherren. Det er også byggherren som reelt sett betaler for oppføringen. Lagmannsretten viser til illustrasjon til avtalen mellom Sandnes kommune og Buggeland AS som er inntatt i sin helhet i tingrettens dom, særlig punkt 2, 3, 8 og 12.

At fakturakrav oversendes kommunen og betales av denne med midler som er innbetalt av utbygger til dekning av fakturakravene (punkt 4), endrer ikke den realitet at det er utbyggeren som, etter de avtaler som er inngått, har alt ansvar for oppføring av anleggene inntil de overføres vederlagsfritt til kommunen når de er ferdigstilt.

Lagmannsretten kan ikke se det annerledes enn at det i dette ligger en avgjørende forskjell i forhold til «Valdresmodellen» i den form denne ble «klarert» med avgiftsmyndighetene. Det er heller ikke treffende å si at kommunen gjennom de avtaler som er inngått av Sola og Sandnes kommune har engasjert en ekstern konsulent til å «prosjekttere og administrere anlegget» som nevnt avslutningsvis i fylkesskattekontorets brev 12. november 1997. Ved de avtaler som er inngått er kommunens rolle så tilbaketrasket at det de reelt sett har gjort, er å overta anleggene når de er ferdigstilt og ikke noe mer enn dette. Når dette er situasjonen, er det vanskelig å se at opplegget rundt betaling av fakturakrav og avtalene for øvrig er tilstrekkelig til å gi grunnlag for å trekke inngående merverdiavgift fra. Realiteten er at kommunene har overtatt ferdige anlegg uten å ha vært involvert i byggeprosessen annet enn gjennom den nødvendige kvalitetskontroll som det ligger under dem å utføre.

### **Bortfall av endringsadgang pga. passivitet. Tvilsrisiko for uklart regelverk**

Tingretten har drøftet disse spørsmål utførlig, og redegjort for avgjørelsene i Rt-1967-581, Rt-1974-558, Rt-1990-189 og Rt-1992-236. Videre har den redegjort for saksforholdet for så vidt gjelder oppfølgingen i forhold til Sola kommune og Sandnes kommune og for betydningen av de forespørsler PricewaterhouseCoopers har rettet til avgiftsmyndighetene på vegne av kommunene. Tingretten konkluderer med at det ikke er grunnlag for å konstatere at skattemyndighetenes endringsadgang er falt bort pga. klanderverdig passivitet eller at adgangen til endring skal være avskåret fordi regelverket har vært uklart. Lagmannsretten viser til tingrettens domsgrunner på disse punkter, som tiltres, idet lagmannsretten er enig i tingrettens vurderinger og de konklusjoner den trekker av disse. Slik lagmannsretten ellers ser det, må det også ha vekt at kommunene ble gjort kjent med at spørsmålet om de hadde fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 på selvstendig grunnlag kunne behandles i en bindende forhåndsuttalelse, men uten at dette ble fulgt opp.

\*\*\*\*\*

Ankene fører etter dette ikke fram når det gjelder fradrag for inngående merverdiavgift.

### **Krav om kompensasjon for inngående merverdiavgift**

Denne del av saken gjelder bare Sandnes kommune, og de rettslige utgangspunkter følger av lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner §§ 3-4. Som påpekt av tingretten, er det sentrale spørsmål her om kommunen har anskaffet vei-, leke- og parkanlegg til bruk i egen kompensasjonsberettiget virksomhet, og vurderingen blir i stor grad sammenfallende med vurderingen i forhold til merverdiavgiftsloven § 21. Som påpekt av tingretten må også bestemmelsene i kompensasjonsloven tolkes slik at det bare er kommunes egne anskaffelser som dekkes av regelverket. Lagmannsretten viser ellers til tingrettens domsgrunner, som tiltres, som dekkende også for lagmannsrettens syn. Finansdepartementets tolkingsuttalelse 2. mars 2004, som kommunene har vist til, gir etter lagmannsrettens oppfatning ikke grunn til å vurdere kompensasjonsspørsmålet annerledes.

Anken kan etter dette heller ikke føre fram på dette punkt.

### **Sakskostnader**

Ankemotparten har vunnet saken. Spørsmålet om sakskostnader for lagmannsretten må derfor vurderes etter tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd, idet det ikke er grunn til å fravike den hovedregel som er angitt der. Ankemotpartens prosessfullmektig har

levert oppgave over sakskostnadene for til sammen kr 79.881. Av dette utgjør salær kr 67.500. Resten gjelder utgifter til kopiering og reise og opphold for prosessfullmektigen. Utgiftene finnes nødvendige, og sakskostnadene fastsettes etter dette i samsvar med oppgaven.

Tingrettens avgjørelse vedrørende sakskostnadene er det ikke grunn til å endre.

\*\*\*\*\*

Lagmannsrettens dom er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Ankene forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Sandnes kommune og Sola kommune, en for begge og begge for en, kr 79.881 - syttinitusenåttehundreogåttien - til Staten ved Skatt Vest. Frist for oppfyllelse er 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.*