



Skatteetaten

Vår dato 07.08.2019	Din/Deres dato 09.07.2019	Saksbehandler Bragi Freyr Kristbjørnsson
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse AR328702234	Telefon 40809383
Org.nr 974761076	Vår referanse 2019/6205945	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

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

FULFORD PETERSEN & CO ADVOKATFIRMA AS
Nedre Torggate 18A
3015 DRAMMEN

Att. HYLLEND, ODD

Bindende forhåndsuttalelse - anleggsbidrag - Lier kommune

Vi viser til ditt brev av 09.07.2019 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Lier kommune med organisasjonsnummer 857 566 122.

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven § 6-3. Gebyrets størrelse følger av forskriften til skatteforvaltningsloven § 6-3-1. Kommuner skal betale samme gebyr som små foretak, dvs. og skal betale åtte ganger rettsgebyret, kr 9 200.

Korrekt beløp er mottatt fra Fulford Pettersen & Co Advokatfirma AS den 08.07.2019.

Denne bindende forhåndsuttalelsen anses å foreligge innenfor fristen på fire uker fra fullstendig anmodning er mottatt, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6.

Skattekontorets konklusjon i saken

- Skattekontoret vurderer at Lier kommune, ut fra det presenterte faktum, vil ha rett til kompensasjons- og/eller fradragrett i forbindelse med utbygging av de nevnte infrastruktur- og byggetiltakene.*
- Skattekontoret vurderer at Lier kommune kan oppkreve de beskrevne anleggsbidrag overfor utbygger uten at disse tillegges merverdiavgift.*

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 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

Helse Sør-Øst RHF (HSØ) planlegger bygging av nytt sykehus i Drammen, på grensen mot Lier kommune. Utbyggingen omfatter, i tillegg til sykehuset, samferdselsanlegg (veier, rundkjøringer mv) og teknisk infrastruktur. Fysiske arbeider med rivning av eksisterende bygg og grunnarbeider for veier og anlegg vil pågå ut 2019. Arbeider med sikringstiltak og graving av selve byggegropen har planlagt start i Q4 2019. Entreprenearbeidene knyttet til bygging av den nye offentlige infrastrukturen som vil ligge i Lier forventes å starte tidligst i 2022.

Kostnadene knyttet til den infrastrukturen Lier kommune skal bygge og vil eie er anslått å beløpe seg til ca. MNOK 35 eks mva. Det er HSØ som skal bekoste utbyggingen av infrastrukturen som Lier kommune blir eier av. Også andre eventuelle utbyggere i området må imidlertid påregne krav om å dekke en forholdsvis andel av infrastrukturkostnadene.

Lier kommune vil stå som byggherre, inngå avtale med entreprenører etc. for de anleggene som omfattes av denne forespørselen. Denne henvendelsen reiser spørsmålet om den planlagte fremgangsmåten oppfyller kravene for bruk av anleggsbidragsmodellen.

Det siteres i det følgende fra innsenders framstilling av faktum og de rettslige vurderinger i brev av 09.07.2019:



Innledning

Som nevnt under punkt 1 planlegger HSØ bygging av et nytt sykehus som også stiller krav til omfattende utbygging av infrastruktur. En del av denne infrastrukturen vil Lier kommune bli eier av som følge av at sykehuset ligger på grensen mellom Drammen kommune og Lier kommune

Lier kommune sin mva-rettslige posisjon

Infrastrukturen som er omfattet av denne forespørselen vil dels være anlegg som benyttes i Lier kommune sin avgiftspliktige virksomhet (eksempelvis V&A anlegg) og dels mvakompensasjonsberettigede anskaffelser (veier, turstier, grøntanlegg mv.). Lier kommune vil således som byggherre ha rett til mva-fradrag etter mval § 8-1 og og/eller mva-kompensasjon etter kompensasjonsloven § 3 for anskaffelser som anses anskaffet av kommunen til dennes bruk.

Helseforetak har som kjent en refusjonsordning for mva. Denne ordningen omfatter per i dag ikke investeringer. Således har HSØ som hovedregel ikke rett til refusjon av merverdiavgift for kostnader ved byggingen av det nye sykehuset. Dette omfatter også kostnader til nødvendig infrastruktur. Det er derfor ønskelig å organisere oppføringen av infrastrukturen slik at Lier kommune kan avløfte merverdiavgiften ved anskaffelsen og ikke gjennom en etterfølgende justeringsrett. Ettersom Lier kommune blir eier av og vil drifte infrastrukturen gir dette også et resultat som er i samsvar med mva-lovens og kompensasjonslovens system og intensjon.

Nærmere om anskaffelsene søknaden gjelder

Anleggene som Lier kommune vil bli eier av vil etter planen reguleres av en anleggsbidragsavtale med HSØ. Anleggsbidragsavtalen er per i dag ikke ferdigstilt. Denne henvendelsen gjelder utelukkende anlegg og investeringer som Lier kommune vil overta eierskapet til og som faller innenfor planområdet - ref. vedlegg 2 som visualiserer det området som i all hovedsak berøres av denne forespørselen (skravert med rødt). Som eksempler kan nevnes:

- Nøstebekkveien
- Terminalen (beredskapsveien mot tømmerterminalen)
- Mulige grøntanlegg
- V&A anlegg i tilknytning til veitraseene

Dette er anlegg som slik vi ser det, ikke har begrensninger med hensyn til fradrags- og/eller kompensasjonsrett for mva. Vi kommer nærmere tilbake til dette under pkt. 4.2 nedenfor.

Nærmere om eierskap til grunnen

HSØ har sikret seg eiendomsrett til alle arealer som skal inngå i utbyggingen av sykehuset og den ovennevnte infrastrukturen. Deler av infrastrukturen er allerede i kommunalt eie da det vil være nødvendig med oppgradering av eksisterende offentlig vei.



HSØ vil ved avtale overføre eiendomsretten til infrastruktur arealene til Lier kommune før arbeidet starter. Den formelle overskjøtingen av grunnen vil skje når anleggene er ferdige og kommunen overtar driften av anleggene.

Om ansvar for kostnadene ved infrastrukturen og avtalen som skal inngås mellom partene

Det er HSØ som vil ha det fulle ansvaret for kostnadene som pådras i forbindelse med byggingen av infrastrukturen. Dette omfatter både direkte og indirekte kostnader. Lier kommune skal holdes skadesløs for alle kostnader, alt tap og all skade som måtte oppstå i relasjon til byggingen av infrastrukturen, med mindre disse er et resultat av grov uaktsomhet eller forsett fra Lier kommune sin side.

I denne sammenheng skal HSØ også være ansvarlig for å innhente alle godkjenninger, tillatelser, konsesjoner mv som er påkrevd for å gjennomføre utbyggingen.

All bygging er nedfelt i reguleringsplanen med tilhørende bestemmelser, herunder rekkefølgebestemmelser, eller som kunne vært krevd opparbeidet gjennom offentligrettslige pålegg. Detaljene vil bli nærmere avklart i anleggsbidragsavtalen som skal inngås mellom Lier kommune og HSØ. Avtalen vil kun omfatte anlegg som i ettertid skal eies og driftes av Lier kommune.

Om byggherreansvar og avtale med entreprenører

Det er Lier kommune som formelt vil stå som byggherre og inngå avtalene med entreprenørene for så vidt gjelder ovennevnte infrastrukturarbeider. Lier kommune vil bli løpende eier av leveransene fra entreprenørene og andre leverandører. Lier kommune vil også ha det formelle byggherreansvaret etter byggherreforskriften og ha ansvar for gjennomføring av byggingen av den offentlige infrastrukturen. I denne sammenheng vil også Lier kommune ha en intern oppfølging for å sikre at utbyggingen av de anleggene kommunen skal overta oppfyller kommunale krav. Alle kontraktene vil kunngjøres og kontraheres etter konkurranse i samsvar med reglene om offentlige anskaffelser og kommunens prosedyrer og maler. Det vil også være et nært samarbeid med Drammen kommune for å få en helhetlig og effektiv utbygging av offentlig infrastruktur knyttet til sykehusprosjektet.

Fakturering og betaling

Entreprenørene og øvrige leverandører vil utstede fakturaer til Lier kommune. Lier kommune vil betale leverandørene på ordinær måte via bankoverføring, men vil forut for forfallstidspunktet få overført beløpene eks mva, fra HSØ. Det vil således være HSØ som har den løpende likviditetsbelastningen i prosjektet. Lier kommune vil benytte fakturaene til å kreve tilbake merverdiavgiften via sine mva-meldinger og mva-kompensasjonsmeldinger.

Nærmere om spørsmålene som ønskes avklart

Vi ber om at skattekontoret tar stilling til og besvarer følgende spørsmål:

1. Har Lier kommune, ut fra det presenterte faktum, kompensasjons- og/eller fradragsrett for pådratt merverdiavgift?



2. Kan Lier kommune oppkreve anleggsbidrag for infrastrukturanskaffelsene fra HSØ uten å oppkreve mva?

I det følgende vil vi først redegjøre for de rettslige utgangspunktene for spørsmålene nevnt over før vi presenterer våre vurderinger og oppfatninger av hvordan den tilhørende avgiftsbehandlingen blir.

1. Har Lier kommune, ut fra det presenterte faktum, kompensasjons- og/eller fradragsrett for pådratt merverdiavgift?

Rettslige utgangspunkter

Som nevnt ovenfor vil de planlagte infrastrukturanskaffelsene knytte seg til både mva-pliktig og til kompensasjonsberettiget aktivitet.

Når det gjelder anskaffelser som skal benyttes i mva-pliktig virksomhet som V&A anlegget og sjøledningen for spillvann, vil fradragsretten for Lier kommune ha hjemmel i mva-loven § 8-1. For anskaffelser i den ordinære kompensasjonsberettigede virksomheten som veier, grøntanlegg mv. vil kompensasjonstetten være hjemlet i kompensasjonsloven § 3.

Våre vurderinger

Når kommuner anskaffer noe til egen bruk så er merverdiavgiften som hovedregel kompensasjonsberettiget, jf. kompensasjonsloven § 3.

Det er noen unntak fra hovedregelen om kommuners kompensasjonsrett som er regulert i kompensasjonsloven § 4. Disse begrensningsreglene omfatter blant annet:

- de generelle begrensningsreglene etter §§ 8-3 og 8-4 i mva-loven
- anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie
- når det drives økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med
- virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget
- når kommunen har fradragsrett for inngående mva etter ordinære regler

I disse tilfellene vil kommunene ikke ha kompensasjonsrett.

De ovennevnte begrensningene anses ikke som aktuelle i denne saken, med unntak av de anskaffelse som vil være fradragsberettigede etter ordinære mva-regler. Når det gjelder anskaffelser til fremtidige kommunale veier, sykkelstier o.l., vil disse som klar hovedregel være fullt ut kompensasjonsberettigede for kommunene. Det samme gjelder for grøntarealer og andre anskaffelser kommunen gjør av hensyn til allmennheten. Det foreligger allerede reguleringsplan som fastslår at infrastrukturen skal opptas som offentlig infrastruktur ved ferdigstillelse.

Anleggene som benyttes i Lier kommune sin avgiftspliktige virksomhet (eksempelvis V&A anlegg) vil gi rett til mva-fradrag etter mval § 8-1. Dette er anskaffelser som er relevante for og har en nær og naturlig tilknytning til kommunens mva-pliktige virksomhet og derigjennom er fradragsberettigede.



Således er det slik vi ser det lite tvilsomt at alle anskaffelsene etter sin art er fradrags- og/eller kompensasjonsberettigede. Videre er ingen av begrensingsreglene i kompensasjonsloven § 4 eller mva-lovens kapittel 8 er aktuelle.

Basert på tidligere praksis i forhold til benyttelse av anleggsbidragsmodellen har det sentrale spørsmålet i forhold til kommunenes fradrags- og kompensasjonsrett vært om infrastrukturen kan anses å være anskaffet av kommunen.

Dette spørsmålet har vært oppe i en rekke saker, blant annet BFU 33/05 avgitt av Skattedirektoratet 5. august 2005. Organiseringen som ble forelagt i denne saken har i ettertid blitt benevnt som «Valdresmodellen» basert på et brev fra Valdres kommunerevisjon, som fulgte som vedlegg til BFU-forespørselen. I brevet ble det gitt uttrykk for at man ønsket å etablere en løsning som ga en kommune fradragsrett for merverdiavgift på utbyggingskostnader av kommunale V&A anlegg selv om privat utbygger bekostet utbyggingen og tok initiativet til denne. Brevet la opp til en praktisk gjennomføring av utbyggingen som innebar at utbyggeren påtar seg både det administrative arbeidet og den økonomiske risikoen ved utbyggingen. Fremgangsmåten ble akseptert av SKO i et brev til Finansdepartementet i 2003 med hensyn til at dette ikke var til hinder for kommunens fradragsrett.

Denne «Valdresmodellen» er altså en tilnærming til anleggsbidragsmodellen som er benyttet i praksis og som er akseptert av sentrale mva-myndigheter. Det er ikke en fast, ensartet modell, men en tilnærming for å sikre at kommunen i tilstrekkelig grad er å anse som reell byggherre - altså som den som har anskaffet ytelsene.

Det er etter «Valdresmodellen» sentralt at det fremkommer/konkluderes med at byggherrerollen ligger hos kommunen. Basert på praksis kan vi nevne følgende **momenter** som er tillagt særskilt vekt ved vurderingen av om kommunen er byggherre:

- Kommunen er eier av grunnen før arbeidene starter
- Kommunen er formell part i entrepriseavtalene og har betalingsansvar mot entreprenør
- Kommunen blir fortløpende eier av arbeidene
- Kommunen følger anskaffelsesreglene
- Kommunen er formelt ansvarlig etter byggherreforskriften
- Kommunen stiller formelt med en representant i byggemøter

HSØ og Lier kommune vil i denne saken ha klare og formelle avtaler om partenes posisjon og bidrag i prosjektet. Lier kommune vil ha formelt prosjektansvar som byggherre, men det kan være aktuelt at dette ytes av ekstern tjenesteleverandør som fakturerer kommunen for dette herunder at tjenester anskaffes fra eller sammen med Drammen kommune. Drammen kommune har større prosjektavdeling for infrastrukturutbygging og vil ha en prosjektleder som er fullt ut dedikert til sykehusprosjektet. Det endelige økonomiske ansvaret vil imidlertid helt og holdent påhvile HSØ som skal dekke alle kostnader ved prosjektet.

Ovenstående er som nevnt en rekke momenter som kan tillegges betydning ved vurderingen av om kommunene er å anse som byggherrer for infrastrukturen. I dette tilfellet vil partene inngå avtaler som vil oppfylle alle sentrale momenter nevnt ovenfor ved vurderingen av om Lier kommune er reell byggherre.



Dette gjennom formelle avtaler og reelt ved at kommunen blir løpende eier av alle leveransene. Vi viser her til faktumsfremstillingen ovenfor under pkt. 3. Den endelige, formelle avtalen om byggingen av de kommunale anleggene med anleggsbidrag er ikke ferdigstilt og signert, blant annet i påvente av tilbakemelding på denne BFU forespørselen.

For helhetens skyld vil vi også tilkjennegi at det i rettspraksis også har vært et tilfelle hvor kommunen ikke ble godkjent som byggherre. I lagmannsrettssaken 2013-07-01. LG-2012-106554 (Utv. 2013 s 1499/ Sandnes/Sola-dommen) hvor kommunene blant annet ikke hadde inngått avtaler direkte med entreprenørene, ble kommunene etter en konkret vurdering ikke ble ansett som byggherrer. Faktum i Sandnes/Sola-dommen var således vesensforskjellig fra denne saken.

Det er også en Klagenemndsak (KMVA 8705) hvor en etterberegning etter en konkret vurdering ble opphevet av Klagenemnda med dissens 3-2. I forhold til vurderingstemaet uttalte skattekontoret:

Skattekontoret mener derfor at spørsmålet om kommunens fradragsrett må avgjøres ut fra om kommunen, ut fra en konkret vurdering av de faktiske forholdene i saken, selv har anskaffet de avgiftspliktige varer eller tjenester avgiften knytter seg til, jf. vurderingstemaet slik det er formulert i Sandnes/Sola-dommen. Det er de reelle forholdene som skal legges til grunn for den merverdiavgiftsmessige behandlingen. Målet med den konkrete vurderingen må derfor være å fastslå om kommunen reelt sett selv har foretatt anskaffelsen.

Skattekontoret mente at saken skilte seg fra BFU 33/05 på en rekke områder og etterberegnet merverdiavgiften overfor kommunen. Klagenemnda fant imidlertid at det var en realitet i at kommunen var byggherre selv om utbyggingsavtalen blant annet var tiltransportert til kommunen. Fra Klagenemndas votum hitsettes;

Uenig i etterberegningen.

Saken gjelder om vilkårene for bruk av den såkalte Valdresmodellen er oppfylt etter transport av byggherrerollen til kommunen. Jeg mener de faktiske forhold tilsier at byggherrerollen ble overført. "Vilkårene" angitt i BFU 33/05 er etter min mening oppfylt, og saken skiller seg fra Lagmannsrettsdommen fra 2013 vedrørende Sola/Stavanger kommune med at overføringen av byggherrerollen i denne saken fremstår med en realitet."

Partenes intensjon er klar og kommunen er direkte involvert med beslutningstakende personell. Jeg mener klager har holdt seg innenfor rammene for anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen. Det er etter mitt syn uheldig dersom etterlevelse av regelverket blir så omstendelig og komplisert at avgiftssituasjonen beror på hvor god/dyr rådgiver man har.

Etter dette har det i praksis vært en rekke saker hvor kommuner har basert seg på Valdresmodellen. Således er forvaltningspraksis nå klar i retning av at Valdresmodellen er akseptert og gir kommunene rett til fradrag/kompensasjon for merverdiavgift. Vi viser igjen også til den bindende forhåndsuttalelsen av 27. mars 2019 avgitt til Drammen kommune.

Vår konklusjon er etter dette at svaret på spørsmål 1 er: JA



2. Kan Lier kommune oppkreve anleggsbidrag for infrastrukturanskaffelsene uten å oppkreve mva?

Rettslige utgangspunkter

Etter mval. § 3-1 skal det som hovedregel beregnes mva ved omsetning av varer og tjenester. Begrepet «omsetning» er i mval § 1-3 (1) a) definert som levering av varer og tjenester mot vederlag. Kommunale anleggsbidrag har i praksis stått i en særstilling når det gjelder spørsmålet om beregning av mva og vil normalt ikke anses som omsetning.

Våre vurderinger

Anleggsbidrag som oppkreves med hjemmel i lov eller forskrift - oftest plan- og bygningsloven – har i merverdiavgiftspraksis ikke blitt ansett som omsetning. Anleggsbidrag for slike investeringer kan dermed oppkreves uten at det utløser plikt til å beregne merverdiavgift fra kommunen.

Det at anleggsbidraget reguleres i avtale vil, basert på forvaltningspraksis, ikke være til hinder for at anleggsbidragsmodellen benyttes så lenge anleggsbidraget åpenbart også er hjemlet i lov. Det er altså ikke et krav om at kommunen faktisk benytter hjemlene i plan- og bygningsloven for å oppkreve bidraget. Anleggene som er omfattet av denne søknaden er alle av en karakter som er dekket av lovbestemt refusjonsrett for Lier kommune.

Ovennevnte syn og praksis er også gjengitt i Merverdiavgiftshåndboken (14. utgave av 2018) på side 83 flg. herfra hitsettes:

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.

Den ovennevnte BFU-en av 2005 gjaldt primært utbygging av vann- og avløpsanlegg, men det ble også akseptert at et anleggsbidrag for en lekeplass fulgte samme regler. Dette ble godtatt selv om slike lekeanlegg ikke nødvendigvis var klart hjemlet i plan- og bygningsloven. Det sentrale var at kommunen ble eier av anlegget og at anlegget ikke hadde noen direkte sammenheng med tjenester som ble levert/omsatt fra kommunen til utbygger.



Med unntak av V&A relaterte anlegg er ingen av anleggene knyttet til en omsetning fra kommunen til HSØ. V&A anleggene som skal bygges her for det nye sykehuset er uomtvistelig omfattet av hjemmelsgrunnlaget i Plan- og bygningsloven.

Vår konklusjon er etter dette at svaret på spørsmål 2 er: JA.

Oppsummering

Vi gir her en kortfattet oppsummering av våre vurderinger:

- Alle anlegg som er nevnt ovenfor og planlagt omfattet av en avtale om utbygging av infrastruktur med HSØ, vil gi Lier kommune fradragsrett eller kompensasjonsrett for mva.*
- Avtalen og ansvarsreguleringen mellom partene vil ut fra den planlagte gjennomføringen innebære at Lier kommune er å anse som byggherre for anleggene.*
- Lier kommune vil som mottaker av fakturaene og reell byggherre kunne kreve fradrag for pådratt merverdiavgift i sine mva- og kompensasjonsmeldinger.*
- Lier kommune vil kunne oppkreve anleggsbidrag fra HSØ uten tillegg av mva da bidragene ikke er å anse som betaling for mottatte ytelser, dvs. ikke omsetning etter mva-loven*

Skattekontorets vurderinger

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

Skattekontoret tar stilling til spørsmålene i samme rekkefølge de er stilt, på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas.

1. Har Lier kommune, ut fra det presenterte faktum, kompensasjons- og/eller fradragsrett for pådratt merverdiavgift?

Ad. Kommunens kompensasjonsrett

Det følger av lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108 (kompl.) § 2 a) jf. § 3 at kommuner har rett til kompensasjon for merverdiavgift.

Generelt har kommuner kompensasjonsrett ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende, jf. kompl. § 3.

Etter kompl. § 4 første ledd ytes kompensasjon bare i den utstrekning anskaffelsen skjer "til bruk i" den kompensasjonsberettigede virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig for kompensasjonsrett at en kommune av forskjellige grunner ønsker å påta seg en kostnad. Retten til kompensasjon begrenses av kompl. § 4 annet ledd, blant annet når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (mval.) § 8-1.



Av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 02.03.2004 fremgår følgende om bestemmelsen:

Som nevnt ovenfor, stilles det krav til om at anskaffelsen som det kreves kompensasjon for merverdiavgiften på, er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, se kompensasjonsloven § 4 første ledd. Eksempelvis vil merverdiavgiften på anskaffelser gjort av en barnehage ikke kompenseres dersom disse anskaffelsene brukes privat. Videre er det et krav om at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv står for bruken. Når eksempelvis en kommune oppfører et bygg må bruken av bygget stå for kommunens regning og risiko for at kompensasjonsordningen skal gjelde. Departementet antar at dette utgjør et minstekrav i denne forbindelse. Dersom en kommune oppfører et bygg som helt ut overlates til andres eksklusive bruk, vil følgelig hverken oppføring av bygget eller den etterfølgende virksomhet være kompensasjonsberettiget.

Videre fremgår det at:

Begrepet 'anskaffelsen skjer til bruk i' antas ikke bare å omfatte anskaffelser som er til direkte bruk i selve den kompensasjonsberettigede virksomheten. Også anskaffelser som kan sies å ha naturlig sammenheng med/tilknytning til ivaretagelsen av den lovpålagte oppgaven, antar departementet vil være omfattet av kompensasjonsordningen.

I denne saken ønsker Lier kommune kompensasjon for inngående merverdiavgift for "Nøstebekkveien" og "Terminalen" som omfatter veier, kryss og rundkjøringer samt "mulige grøntanlegg" i forbindelse med den planlagte byggingen av et nytt sykehus av Helse Sør-Øst.

"Nøstebekkveien" og "Terminalen" blir etter det opplyste i regnet som kommunal vei og skal driftes av kommunen. Etter det opplyste er opparbeidelsen av infrastrukturiltakene "nedfelt i reguleringsplanen med tilhørende bestemmelser, herunder rekkefølgebestemmelser, eller som kunne vært opparbeidet gjennom offentligrettslige pålegg."

Skattekontoret vurderer anskaffelsene å være omfattet av kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet forutsatt at kommunen står for driften og vedlikeholdet av infrastrukturiltakene. For at kommunen skal få kompensert merverdiavgift for anskaffelsene, må imidlertid anskaffelsene være foretatt av Lier kommune, jf. kompl. § 4. I praksis har det utviklet seg en aksept for kompensasjonsrett forutsatt at anskaffelsene regnes som kommunens egne, jf. den såkalte anleggsbidragsmodellen eller Valdresmodellen.

Slik skattekontoret har fått presentert sakens faktum, legger vi til grunn at de vilkår som er utviklet i praksis etter "anleggsbidragsmodellen" er oppfylt.

Vi viser her til at infrastrukturiltakene er nedfelt i kommunens reguleringsplan med tilhørende bestemmelser. Infrastrukturiltakene som anmodningen og utbyggingsavtalen gjelder, omfatter kun veier som skal eies og driftes av kommunen og som blir en del av det kommunale veianlegget.



Det er videre at fremholdt kommunen skal få overført eiendomsretten til grunnen der samtlige infrastrukturiltak skal opparbeides fra HSØ før byggearbeidene starter. Videre blir kommunen fortløpende eier av arbeidene etter hvert.

Slik skattekontoret har fått presentert sakens faktum, forutsetter skattekontoret at kommunen har både det formelle og reelle ansvaret som byggherre. Vi viser til at kommunen etter det opplyste er byggherre, inngår avtaler og er part i entreprisedokumenter med utførende entreprenør. Kommunen følger anskaffelsesregelverket, er ansvarlig etter byggherreforskriften og har ansvaret for gjennomføring av bygging av offentlige infrastruktur. Kommunen stiller også i byggemøter med egen representant. At kommunen kjøper tjenester av en ekstern tjenesteleverandør for å ivareta kommunens ansvar, endrer etter skattekontorets vurdering ikke kommunens plikter som byggherre.

Det er opplyst at det økonomiske ansvaret for prosjektet i sin helhet vil påligge HSØ. Kommunen vil imidlertid motta fakturaer fra utførende entreprenør og skattekontoret legger til grunn at kommunen er forpliktet til å betale disse ovenfor utførende entreprenør. Det er opplyst at HSØ vil overføre et tilsvarende beløp forut for fakturaens forfallsdato.

Ettersom skattekontoret vurderer at vilkårene som er utviklet etter anleggsbidragsmodellen er oppfylt for ovennevnte infrastrukturiltak "Nøstebekkveien", "Terminalen" og "mulige grøntanlegg", omfattes anskaffelsene av kommunens kompensasjonsrett etter kompl. § 4 jf. § 3.

Ad. Kommunens fradragsrett etter merverdiavgiftsloven

Det er opplyst at anskaffelsen "V&A anlegg i tilknytning til veitraseene", vil bli benyttet i kommunens avgiftspliktige virksomhet etter mval. § 3-1 for omsetning av vann- og avløpstjenester.

Infrastrukturiltaket "V&A anlegg i tilknytning til veitraseene" vil brukes i kommunens avgiftspliktige virksomhet med omsetning av vann- og avløpstjenester. Kommunen har således fradragsrett for disse anskaffelsene, jf. mval. § 8-1.

Slik skattekontoret forstår saken, er det samme avtaler og faktum som gjelder for samtlige anskaffelser som er gjenstand for denne bindende forhåndsuttalelsen. Vi viser således til skattekontorets vurdering ovenfor, hvor vi vurderer vilkårene etter anleggsbidragsmodellen og konkluderer med at anskaffelsene er å regne som kommunens egne.

Konklusjon spørsmål 1:

Skattekontoret vurderer at Lier kommune, ut fra det presenterte faktum, vil ha rett til kompensasjons- og/eller fradragsrett i forbindelse med utbygging av de nevnte infrastruktur- og byggetiltakene.

2. Kan Lier kommune oppkreve anleggsbidrag for infrastrukturiltakene uten å oppkreve merverdiavgift?



Etter mval. § 3-1 første ledd skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Med omsetning menes levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav a. Det må med andre ord foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom to eller flere parter, dvs. ytelse mot ytelse.

Problemstillingen blir således om bidragene fra HSØ anses som vederlag for avgiftspliktige ytelser, slik at det skal beregnes utgående merverdiavgift på anleggsbidraget.

Skattedirektoratet har behandlet dette spørsmålet i BFU 33/05 og 42/04 og konkludert med at kostnader til oppføring av anlegg for vann og kloakk som kreves refundert med hjemmel i plan- og bygningsloven ikke skal avgiftsberegnes.

Spørsmålet er utførlig behandlet i Merverdiavgiftshåndboken, 15. utg., pkt. 1-3.2.15, og det siteres:

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. [...] 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 men 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 for avgiftsbehandlingen av anleggsbidrag avhenger av hvorvidt kostnadsdekningen er hjemlet i lov eller avtale.

Når *lovhjemmel* foreligger, legges det til grunn at anleggsbidraget ikke anses å være tilstrekkelig tilknyttet de fremtidige leveranser, slik at kommunen kan kreve anleggsbidrag for infrastruktur under anleggsbidragsmodellen uten å beregne merverdiavgift på de oppkrevde bidragene.

Er anleggsbidraget hjemlet i *avtale* mellom partene, anses bidraget i utgangspunktet vederlag for fremtidige avgiftspliktige tjenester, jf. også Merverdiavgiftshåndboken, 15. utg. pkt. 1-3.2.15.

I BFU 26/04 har direktoratet uttalt 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.

Både denne saken og BFU 57/06, som begge konkluderte med avgiftspliktig omsetning, gjaldt imidlertid *tilknytning* til vann- og avløpsanlegg. Bidraget ble ansett som betaling for å knytte seg på anlegget, noe som er en avgiftspliktig tjeneste.



Etter skattekontorets syn var det betaling for tiknytningstjenestene som medførte at bidragene ble ansett som avgiftspliktig vederlag. Uttalelsen kan ikke tas til inntekt for at refusjon som kreves med hjemmel i avtale alltid skal anses som avgiftspliktig omsetning. Dette følger også av BFU 33/05:

På samme måte må det vurderes om en refusjon som kreves med hjemmel i avtale, må anses som vederlag for avgiftspliktig omsetning fra kommunen til avtalepartene,...

Skattekontoret viser her til ovenfor under spørsmål 1, hvor vi konkluderer med at kommunen er byggherre for anleggene, er eier av grunnen før byggestart og blir fortløpende eier av anleggene etter hvert som de bygges. Også de øvrige vilkårene under "anleggsbidragsmodellen" anses oppfylt, jf. vår vurdering ovenfor under spørsmål 1.

Anleggene følger etter det opplyste hjemmelsgrunnlaget for plan- og bygningsloven med tilhørende forskrifter, selv om det fremgår av faktum av anleggsbidragene i denne saken er fremgår av avtale mellom partene. Det er fra kommunens side anført at det ikke er et krav at kommunen faktisk må benytte seg av hjemlene i plan- og bygningsloven for å kreve refusjon, så lenge refusjonskravet er lovhjemlet.

Skattekontoret vurderer det slik at det avgjørende må være hvorvidt kommunen sine refusjonskrav er lovhjemlet, hvilket er tilfellet i denne saken. At det lovhjemlede kravet er nedfelt i avtale mellom partene, kan i denne saken ikke medføre en endret vurdering. For øvrig skal det bemerkes at vilkårene for å benytte anleggsbidragsmodellen er oppfylt og at anleggsbidragene i denne saken ikke kan anses å være vederlag for avgiftspliktige tjenester.

Skattekontoret vurderer at Lier kommune kan kreve anleggsbidrag fra HSØ uten at dette blir regnet som avgiftspliktig omsetning.

Konklusjon spørsmål 2:

Skattekontoret vurderer at Lier kommune kan oppkreve de beskrevne anleggsbidrag overfor utbygger uten at disse tillegges merverdiavgift.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Olene Maiken Eide Danielsen
seniorskattejurist
Divisjon Brukerdialog – Juridisk stab
Skatteetaten

Bragi Freyr Kristbjørnsson



Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.