

Oppføring og overdragelse av infrastruktur:

Merverdiavgift ved utbyggingsavtaler med kommunen

Ved utbyggingsavtaler med kommuner er det spesielt viktig å regulere de forholdene som er styrende for merverdiavgiftsspørsmålene i avtalen om utbygging på en god måte. Hvis ikke, kan man komme i en situasjon der verken utbygger eller kommune vil oppnå rett til fradrag for merverdiavgift på utbyggingskostnadene.



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig
Cecilie Johnson
CeMa Advokat AS

Det er av stor betydning for kostnadsbelastningen å ta hensyn til merverdiavgiftsreglene ved inngåelse av de fleste avtaler, og ved utbyggingsavtaler er det kanskje spesielt viktig å kartlegge merverdiavgiftskonsekvensene før avtale inngås. Ofte er ikke avtalepartene oppmerksomme på den avgiftsbelastningen som vil oppstå ved ikke å regulere de forhold som er styrende for merverdiavgiftskonsekvensene ved utbygging av infrastruktur som skal overtas og driftes av kommunen. For store prosjekter som en utbyggingsavtale ofte vil gjelde, er det store merkostnader knyttet til det å overse merverdiavgiftsreglene, herunder justeringsreglenes betydning. Nedenfor beskrives først en «anleggsbidragsmodell», og deretter en annen «modell». Sistnevnte kan være svært aktuell dersom det allerede er ferdigstilt infrastruktur etter avtale med kommunen uten at avtalen er utformet etter «anleggsbidragsmodellen».

Kort om partenes avgiftsmessige utgangspunkt før inngåelse av utbyggingsavtale

Utbyggere av bolig- eller næringsseiendom vil i de fleste tilfellene ikke oppnå endelig fradrag for inngående merverdiavgift i tilknyt-

ning til infrastrukturen fordi denne ikke skal benyttes i egen avgiftspliktig virksomhet.

Mange utbyggere forutsetter likevel ved avtaleinngåelse at de vil få fradrag for inngående merverdiavgift på utbyggingskostnadene i tilknytning til infrastruktur, som de etter utbyggingsavtalen er pålagt av kommunen å bygge og som senere skal overdras til kommunen. Dette fordi kommunen i de fleste tilfellene vil ha rett til fradrag eller kompensasjon for inngående merverdiavgift i tilknytning til slike kostnader. Det aktuelle utbyggingsområdet blir dermed priset under denne forutsetningen, og i mange tilfeller blir også finansiering til prosjektet gitt under denne forutsetningen.

Utgangspunktet for utbygger er likevel at denne ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på utbyggingskostnadene i tilknytning til infrastrukturen, fordi virksomheten ofte ligger utenfor merverdiavgiftsområdet. I tilfeller der utbyggingen gjøres med sikte på bruk innenfor egen avgiftspliktig virksomhet, vil man heller ikke oppnå endelig fradrag for inngående merverdiavgift i tilknytning til infrastrukturen, fordi denne skal overdras til kommunen etter ferdigstillelse. Dette betyr at de totale kostnadene for oppføringen av infrastrukturen vil bli betraktelig høyere for utbygger enn de hadde blitt dersom kommunen selv hadde vært utbygger av den samme infrastrukturen.

Etter overdragelse skal kommunen som regel benytte vann- og avløpsanlegg innenfor avgiftspliktig virksomhet og den resterende delen av infrastrukturen innenfor

kompensasjonsberettiget virksomhet, for eksempel offentlige veier og friområder. Et vilkår for kommunens rett til refusjon av merverdiavgift er at bruken av infrastrukturen ikke senere endres i løpet av justeringsperioden på ti år.

Dersom man unnlater å regulere de forholdene som er styrende for merverdiavgiftsspørsmålene i avtalen om utbygging, eller regulerer disse på en uheldig måte, kan man fort komme i den situasjonen at verken utbygger eller kommunen vil oppnå rett til fradrag for merverdiavgift på utbyggingskostnadene til infrastrukturen.

«Anleggsbidragsmodellen»

I de tilfellene der partene allerede før inngåelse av utbyggingsavtale er klar over merverdiavgiftskonsekvensene som kan oppstå, er det for de fleste typer utbyggingsavtaler best å benytte seg av «anleggsbidragsmodellen». Dette gjelder spesielt for utbygger som da unngår å betale merverdiavgift på anskaffelser i forbindelse med infrastrukturen. Modellen innebærer en del administrativt arbeid for kommunen, i det den selv må stå som utbygger av infrastrukturen, men dette anses i de fleste tilfellene som overkommelig. Det bør vurderes om kommunen skal ha noen form for kompensasjon for sine administrasjonskostnader i forbindelse med dette.

Dersom kommunen selv er utbygger av den samme infrastrukturen, vil kommunen, som nevnt ovenfor, ha rett til kompensasjon eller fradrag for inngående merverdiavgift på utbyggingskostnadene. «Anleggsbidragsmo-



IKKE OPPMERKSOMME: Avtalepartene er ofte ikke oppmerksomme på merverdiavgiftskonsekvensene ved utbygging av infrastruktur som skal overtas og driftes av kommunen.

dellen» går ut på at kommunen etter avtalen er ansvarlig for utbygging av infrastrukturen og er avtalepart direkte med entreprenørene. Fakturaer stiles da naturlig nok til kommunen og bokføres i kommunens regnskap. Kommunen betaler også fakturaene direkte til entreprenør. Kommunen krever deretter sine nettokostnader, uten merverdiavgift, i forbindelse med utbygging av infrastrukturen refundert av utbygger som anleggsbidrag. Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift på anleggsbidrag som kan kreves med hjemmel i plan- og bygningsloven. Det ovennevnte anleggsbidraget skal altså ikke belastes med merverdiavgift. Dette går blant annet frem av bindende forhåndsuttalelser fra skattedirektoratet 42/04 og 33/05.

«Anleggsbidragsmodellen» blir mye benyttet ved inngåelse av utbyggingsavtaler for å unngå unødvendig og konkurransevridende avgiftsbelastning og synes å være en akseptert ordning i forvaltningspraksis. Det virker også å være få motforestillinger mot denne ordningen fra kommunenes side.

Av grunner nevnt ovenfor, kan det være fornuftig å inngå avtale med kommunen etter den såkalte «anleggsbidragsmodellen». På denne måten kan man unngå en utilsiktet avgiftsbelastning på utbygging av infrastruktur i forbindelse med utbyg-

gingsprosjekter, og det kan derfor være fornuftig å formalisere avtalen med kommunen etter denne modellen.

Av praktiske grunner bør en slik avtale være inngått før byggestart, men det bør være holdbart å endre avtalen med hensyn til hvem som er utbygger så lenge infrastrukturen ikke er ferdigstilt, dersom partene er enige om det, og forholdene ellers ligger til rette for det.

Overdragelse av justeringsrett

Dersom infrastrukturen er ferdigstilt uten at det er foretatt eller oppnådd en hensiktsmessig avtaleregulering gjennom «anleggsbidragsmodellen» eller på annen måte, og infrastrukturen skal overdras til kommunen, kan en annen mulighet være at kommunen og utbygger inngår avtale om overdragelse av infrastrukturen, og samtidig justeringsretten.

Vilkår for overdragelse av justeringsrett

Overdragelse av fast eiendom vil være en justeringsutløsende hendelse, slik at overdrager da på visse vilkår vil kunne overdra sin fremtidige justeringsrett, jf. mval. § 9-2 (3), som lyder slik:

«Registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når kapitalvarer

som nevnt i § 9-1 annet ledd, bokstav b overdras.»

I forskrift til merverdiavgiftsloven av 15.12.2009 § 9-3-1 går det enda tydeligere frem at overdrager som driver utenfor avgiftspliktig virksomhet vil ha en latent rett til justering:

«Med overføring av justeringsretten menes overføring av den framtidige retten overdrageren har til å justere opp fradaget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål øker.»

I artikkel fra skattedirektoratet av 23. juni 2009, gjengitt i Avgiftsnytt nr. 5 2009, går det også frem at overdragelse av fast eiendom som har vært benyttet utenfor avgiftspliktig virksomhet, vil være en justeringsutløsende hendelse:

«Salg og annen overdragelse av kapitalvarer er justeringsutløsende hendelser. Dette gjelder også i de tilfeller hvor for eksempel overdrager av fast eiendom har benyttet denne i næringsvirksomhet som ikke har gitt rett til fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen...».

Videre følger det av mval. § 9-3 (2) at justeringsrett for merverdiavgift på påløpte utbyg-

gingskostnader i tilknytning til kapitalvarer, herunder infrastruktur, kan overføres fra en eier til en annen, for eksempel fra utbygger til kommunen som ved disse tilfellene:

«Den som overdrar kapitalvaren, skal foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift for endringer som nevnt i § 9–2 første ledd som skjer i vedkommendes eiertid. Den som overtar kapitalvaren får rett og plikt til å justere for senere endringer.»

Dette er også uttrykt i Skattedirektoratets artikkel av 23. juni 2009:

«... Ved salg/overdragelse av eiendommen til mottaker som skal bruke den fullt ut i avgiftspliktig virksomhet, vil mottaker få rett til en etterfølgende fradragrett med 1/10 hvert år i den gjenværende delen av justeringsperioden...».

Et vilkår for å overføre rett til justering for merverdiavgift er at mottakeren er næringsdrivende og at kapitalvaren anskaffes til bruk i næringsvirksomheten, eller at mottakeren er en kommune eller annen kompensasjonsberettiget mottaker, jf. forskriftens § 9–3–4.

Forskriftens materielle vilkår for overdragelse av justeringsrett og gjennomføring av justering vil dermed være oppfylt for overdragelse av infrastruktur fra utbygger til kommunen, så lenge kommunen skal benytte infrastrukturen innenfor avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet.

Avtale med kommunen om refusjon av merverdiavgift

Dersom kommunen overtar justeringsretten som beskrevet ovenfor, vil det medføre at kommunen oppnår refusjon eller fradrag for merverdiavgift på utbyggingskostnadene i forbindelse med den overdratte infrastrukturen med 1/10 årlig i den gjenværende del av justeringsperioden, så lenge kommunen fortsatt bruker infrastrukturen fullt ut i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet.

Videre er det trolig mulig for kommunen og utbygger å avtale at det fradraget som oppnås, refunderes til utbygger årlig gjennom den resterende delen av justeringsperioden på ti år. I forbindelse med en slik avtale kan det være aktuelt å bli enige om et trekk i refusjonsbeløpet til utbygger som dekker kommunens administrasjonskostnader til for eksempel årlig innrapportering til avgiftsmyndighetene. Arbeidet som skal utføres, er langt ifra så omfattende som ved

«anleggsbidragsmodellen», selv om arbeidet strekker seg over noe lengre tid.

Det er viktig at utbygger i forbindelse med en slik avtale sørger for å gi kommunen de nødvendige opplysningene om byggetil-taket i forhold til kostnader og innbetalt merverdiavgift. Det er i tillegg viktig at dokumentasjonskravene i forskriftens § 9–3–5 er oppfylt.

En søknadsprosess i forhold til kommunen om å endre tidligere avtale om vederlagsfri overføring av infrastrukturen i henhold til det ovenstående, kan være en tidkrevende prosess. Søknaden skal i mange tilfeller behandles av folkevalgte organer og kommunen vil naturligvis forsikre seg om at de ikke påtar seg noen unaturlig risiko ved å inngå en slik avtale. Det er spesielt viktig for kommunen å kartlegge merverdiavgiftskonsekvensene ved en avtale, dersom utbygger har fradragført hele eller deler av den påløpte merverdiavgiften. Det vil da ofte være tale om også en overdragelse av justeringsplikt, som det er viktig at kommunen kjenner rekkevidden av og risikoen for. Mye av justeringsperioden kan på bakgrunn av det ovennevnte allerede være gått når en avtale om overføring av justeringsrett og/eller justeringsplikt kommer i stand, dersom man ikke har tenkt på dette allerede ved inngåelsen av utbyggingsavtalen.

Vi har nylig mottatt en bindende forhåndsuttalelse fra Skatteetaten der spørsmålet som ble avklart, var om det er noe til hinder, avgiftsmessig, for en avtale mellom kommunen og utbygger som skissert ovenfor. Skatteetaten skriver i sin uttalelse at det ikke stilles noe krav til om overdragelsen av justeringsretten skjer vederlagsfritt eller mot vederlag, så lenge de øvrige vilkårene er oppfylt. De øvrige vilkårene ble videre ansett å være oppfylt, slik at en avtale som skissert ovenfor kunne gjennomføres.

Ovenfor er det gitt en sammenfatning av en av de viktigste avgiftsmessige utfordringene ved utbyggingsavtaler, og hva man bør regulere i avtalen mellom utbygger og kommune for å kunne oppnå fradrag for inngående merverdiavgift på utbyggingskostnadene i tilknytning til infrastruktur. Det kan som nevnt resultere i store merutgifter å overse de avgiftsmessige virkningene av en bestemt type avtaleregulering, og i tillegg til at dette er viktig å kjenne til for både kommuner og utbyggere, vil det også være svært nyttig for revisorer, regnskapsførere og andre som må gi råd eller ta stilling til kontraktsstrukturen på et tidlig stadium.



På vegne av våre oppdragsgivere søkes:

- Konsernregnskapssjef
- Senior regnskapskonsulent
- Financial Controller
- Business Controller
- Autoriserte regnskapsførere med lederambisjoner
- Økonomisjef
- Regnskapsmedarbeider
- Statsautorisert revisor
- Regnskapssjef
- Revisor

Capus jobber for organisasjoner som anerkjenner verdien av dyktige medarbeidere. Våre konsulenter har lang erfaring og ønsker å bidra til din karriereutvikling innen regnskap, økonomi og finans.

Om dette er relevant for deg ønsker vi en tettere dialog om fremtiden.

Kontakt leder i Capus Financials, Svein Sørensen, for en uforpliktende prat på 22 94 11 00.

www.capus.no