

Merverdiavgiftskostnader ved oppføring av vann- og avløpsanlegg:

Merverdiavgift kan bli refundert

Utbyggere som utenfor næring oppfører vann- og avløpsanlegg i privat regi, kan frivillig registreres. Det er et vilkår at anlegget etter ferdigstillingen overtas av noen som er registrert for virksomhet i vann- og avløpssektoren.



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.
Camilla Brunfelt
Den norske Revisorforening

Kommunene vil sjelden foreta utbygging av vann- og avløpsanlegg i allerede eksisterende hytte- eller boligfelt. Kommunene stiller likevel ofte som vilkår for videre utnyttelse av eiendommen at denne skal være tilknyttet offentlig anlegg for vann- og avløp.

Private hytteeiere som velger å bygge ut vann- og avløpsanlegg selv, må betale merverdiavgift på kostnadene ved utbyggingen, og vil i utgangspunktet bli endelig belastet for denne kostnaden. I motsetning til kommuner som vil ha fradragsrett for inngående avgift på tilsvarende kostnader. Dette fordi kommunen omsetter avgiftspliktige vann- og avløpstjenester, og kommunens oppføring av anlegg til bruk i denne virksomheten gir fradragsrett for inngående avgift, jf. hovedreglene i merverdiavgiftsloven § 3–1 og § 8–1.

På grunn av kommunens fradragsrett blir kommunens utbygging 20 % rimeligere enn når den private hytteeieren bygger ut selv. For å avhjelpe denne forskjellen er det gitt anledning til frivillig registrering av utbyggere av vann- og avløpsanlegg. Denne ordningen medfører at private hytteeiere som bygger ut vann- og avløpsanlegg, får refundert merverdiavgiften på kostnadene til utbyggingen. På denne måten kan private hytteeiere spare merverdiavgiftskostnader ved oppføring av vann- og avløpsanlegg.

Adgang til frivillig registrering av utbyggere av vann- og avløpsanlegg er regulert i merverdiavgiftsloven § 2–3 fjerde ledd. Ordningen ble innført i november 2000, og var tidligere regulert i forskrift nr. 116 til merverdiavgiftsloven.

Hvem kan søke om frivillig registrering?

For å komme inn under ordningen må du være en privat utbygger som utenfor næring oppfører vann- og avløpsanlegg, se merverdiavgiftsloven § 2–3 fjerde ledd. Det at ordningen er forbeholdt private utbyggere, betyr at næringsdrivende ikke faller inn under ordningen. Privat utbygger kan typisk være en gruppe av beboere, bygdelag, velforeninger og lignende som i privat regi går sammen om å bygge ut vann- og avløpsanlegg. Også tilfeller der utbyggerne er organisert som tomteselskap vil være omfattet av ordningen, så fremt vilkårene ellers er oppfylt. Andre private utbyggere som foretar utbygging som del av næringsvirksomhet, vil ikke være omfattet av ordningen.

I tillegg er det et krav om at anlegget etter ferdigstilling overføres til kommunen eller overføres til annen virksomhet som er registrert for virksomhet i vann- og avløpssektoren. Kravet til overføring medfører at kommunen både må stå som formell eier av anlegget etter ferdigstilling og må påta seg ansvar for drift og vedlikehold av anlegget. Det er ikke stilt krav om at overdragelsen skal skje vederlagsfritt, men betales det vederlag, skal det ikke beregnes utgående avgift av vederlaget, jf. fmval. § 2–3–5.

Hva medfører registreringen?

Ordningen medfører at private utbyggere får refundert merverdiavgiften på kostna-

dene til utbyggingen. Refusjonsordningen gjennomføres ved at det foretas en registrering i Merverdiavgiftsregisteret. I Samordnet registermelding del 2 krysses det av i punkt 5 Frivillig registrering. Deretter sendes det inn omsetningsoppgaver. I oppgavene føres merverdiavgiften betalt på kostnadene ved utbyggingen til fradrag som inngående avgift. Det er ikke stilt krav om omsetning for slike virksomheter. Ordningen er dermed en ren refusjonsordning. Fradragsretten omfatter merverdiavgiften både på direkte kostnader ved oppføring og på indirekte kostnader, som for eksempel kostnader til arkitekt og konsulent. Dersom det pådras kostnader som bare delvis er til bruk til anlegget, må det foretas en fordeling etter merverdiavgiftsloven § 8–2. Det kan for eksempel forekomme at utbyggingen også medfører kostnader til tomten eller veianlegg som ikke gir fradragsrett. For kostnader til private stikkledninger vil det heller ikke foreligge fradragsrett.

Hvilke krav stilles til dokumentasjon?

For å bli frivillig registrert må utbygger sende inn en søknad etter merverdiavgiftsloven § 14–1 første ledd. Dette gjøres på den ordinære registreringsmeldingen. Med søknaden må det legges ved kopi av avtalen med kommunen/selskapet som viser at anlegget skal overtas etter ferdigstilling.

Vann- og avløpsanlegg som omfattes av den frivillige registreringen, skal holdes atskilt i regnskapet, jf. forskrift til merverdiavgiftsloven § 2–3–6. Det må dermed føres særskilt regnskap for slikt anlegg.

Spesielt om utbyggingsselskap og private tomteiere

Det forekommer at utviklingsselskap i tillegg til å utvikle egne tomter også bygger ut vann- og avløpsanlegg for private tomteiere. Som kompensasjon for utviklingsselskapets kostnader oppkrever selskapet et anleggsbidrag fra tomteierne. Det er reist spørsmål om dette er avgiftspliktig omsetning eller om det er å anse som avgiftsfri utgiftsrefusjon.

Når det er et utviklingsselskap som forestår utbyggingen, vil det ikke være anledning til frivillig registrering, da utviklingsselskapet er næringsdrivende. For den private tomteieren vil det få stor betydning om vederlaget utviklingsselskapet oppkrever skal være med eller uten merverdiavgift. Spørsmålet blir om vederlaget er å anse som en refusjon av utgifter som ikke kan anses som omsetning eller om det foreligger avgiftspliktig omsetning.

Avgiftspliktig omsetning eller avgiftsfritt anleggsbidrag?

Omsetning defineres som levering av varer og tjenester mot vederlag. For at det skal foreligge omsetning, må det foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom to eller flere parter. En avtale om refusjon av

utlegg er i utgangspunktet ikke en gjensidig bebyrdende avtale, og er dermed ikke å anse som omsetning. Det skal likevel veldig lite til før en avtale om refusjon av utlegg får karakter av gjensidighet og dermed blir å anse som omsetning. Eksempel på dette er oppkrevd vederlag for dekning av felleskostnader. En avtale om at en part påtar seg å dekke alle felleskostnader og deretter fakturerer disse videre, vil gjerne bli å anse som omsetning.

For anleggsbidrag har Skattedirektoratet uttalt at det må sondres mellom anleggsbidrag som er oppkrevd med hjemmel i lov eller forskrift, og anleggsbidrag som er avtalt vederlag for varer og tjenester. Det har utviklet seg en praksis for at anleggsbidrag oppkrevd med hjemmel i lov eller forskrift ikke er omsetning.

For det tilfellet at det er en kommune som oppfører et vann- og avløpsanlegg og får sine kostnader dekket ved anleggsbidrag fra tomteierne, er spørsmålet berørt blant annet i BFU 42/04 og BFU 33/05. Skattedirektoratet kom her til at anleggsbidrag kommunen oppkrevde fra tomteiere ikke kan anses som kommunens avgiftpliktige omsetning, så lenge kommunen har krav på refusjon av sine utlegg i forbindelse

med opparbeiding av anlegget etter plan- og bygningsloven kap. 18.

Etter bestemmelsen i plan- og bygningsloven § 18–3 kan både private og offentlige som bygger vei og hovedledningsanlegg, kreve refusjon. Private refusjonskrav er imidlertid betinget av at tiltaket kan pålegges i medhold av plan- og bygningsloven § 18–1.

Private kan altså kreve refusjon dersom vei, avløp eller vannledning må opparbeides og godkjennes før tomt innenfor reguleringsplan kan deles, endres, mv. Det er tilstrekkelig at bygningsmyndighetene under byggesaken gir uttrykk for at tiltaket må utføres som betingelse for å få byggetillatelse, jf. plan- og bygningsloven § 18–1.

Refusjonskrav etter plan- og bygningsloven rettes til tomteier.

Et utviklingsselskap vil etter dette kunne oppkreve anleggsbidrag fra tomteierne uten at det oppkreves merverdiavgift i de tilfellene selskapet har krav på refusjon etter plan- og bygningsloven. I de tilfellene bidraget ikke er basert på et lovhjemlet refusjonskrav, vil utviklingsselskapet måtte beregne merverdiavgift på anleggsbidraget.

Endringer i leieforhold og avgift

I forrige nummer av Revisjon og Regnskap tok advokat Ivan Skjæveland opp enkelte konsekvenser av Skattedirektoratets uttalelse av 4. juli i år for oppføring og overdragelse av fast eiendom. I denne artikkelen er temaet meldingens konsekvenser i utleieperioden.



Artikkelen er forfattet av:

Senioradvokat
Marit Bonnevie Wollebæk
Advokatfirmaet Haavind AS

Artikkelen er sånn sett også en oppdatering av en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 2 2009 om samme tema.

Uttalelsen fra Skattedirektoratet

Artikkelen fokuserer på nyhetene i Skattedirektoratets siste melding. Den tar ikke sikte på å gi en fullstendig oversikt over de avgiftsmessige konsekvensene som kan oppstå ved endringer i leieforhold. Artikkelen er tematisk delt opp etter tre typetillfeller: lokaler der det opprinnelig er gjort direkte fradrag for mva på oppføring av bygget, lokaler der det ikke har vært grunnlag for direkte fradrag for mva på oppføringskostnadene og lokaler som står tomme

i en innledende periode der det har vært slik at utleier kan oppnå direkte fradrag dersom det ble signert leiekontrakt innen seks måneder etter at lokalene sto ferdige. Det er særlig i den sistnevnte situasjonen at Skattedirektoratet i sin siste melding kommer med betydelige innstramminger. Det er ikke lenger tilstrekkelig at det er inngått leiekontrakt, leieforholdet må også være effektivt og seksmånedersfristen begynner normalt å løpe for hele bygget når det foreligger brukstillatelse for ett lokale.