

Anleggsbidrag ved fjernvarmeanlegg

Etter fast og langvarig praksis skal det ikke beregnes merverdiavgift når nettselskapene oppkrever anleggsbidrag. Ved oppkreving av anleggsbidrag i tilknytning til fjernvarmeanlegg, har derimot Skattedirektoratet lagt til grunn at anleggsbidraget skal beregnes med merverdiavgift. Det kan stilles spørsmål ved om det er rettslig grunnlag for en slik forskjellsbehandling.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Oddgeir Wiig
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Anders Mauritzen Midbø
Advokatfirmaet PwC

Med anleggsbidrag menes engangsbeløp som nett- og fjernvarmeselskaper oppkrever fra kundene til hel eller delvis dekning av utgifter til egne anlegg. Anleggsbidraget anses som en finansieringskilde ved utbyggingen av anlegget, og ikke som en del av vederlaget for fremtidig leie av anlegget eller fremtidige leveranser av elektrisk kraft/varme.

Siden innføringen av merverdiavgiften i 1970, har avgiftsmyndighetene ført en konsekvent praksis med at slike anleggsbidrag som oppkreves av nettselskaper, ikke skal beregnes med merverdiavgift. Fra Skattedirektorens brev av 17. februar 1970 fremgår det følgende:

«Enkelte elverk har ren tilknytningsavgift som er fastsatt i tariffene og som betales av alle abonnenter ved tilknytning av anlegget. Noen elverk har dessuten anleggsbidrag som betales av enkelte abonnenter. Anleggsbidraget går til nedskrivning av urentable anlegg. [...] Finansdepartementet antar at anleggsbidrag som utgjør en del av finansieringen av anlegg, ikke er å anse som tilknytningsavgift etter merverdiavgiftsloven § 18, annet ledd nr. 3 [ny lov § 4–2 første ledd].»

At nettselskapenes anleggsbidrag ikke skal beregnes med merverdiavgift, fremgår uttrykkelig av Skattedirektorens brev av 23. oktober 1973 hvor det fremgår at:

«Skattedirektøren antok i brev av 20. september 1973 etter de foreliggende opplysninger at omhandlede engangsbeløp som elverkene oppkrever til hel eller delvis dekning av utgifter til egne anlegg i forbindelse med tilknytning til fordelingsnett, må anses som anleggsbidrag som utgjør en del av finansieringen av anlegg. En antok således at det ikke skal svares merverdiavgift av disse beløp, jfr. nevnte skriv av 17. februar 1970. Det ble forutsatt at beløpene oppkreves særskilt, og ikke inngår som en del av strømprisen.»

Avgiftsmyndighetene har fulgt opp dette i en rekke uttalelser og enkeltsaker.¹

Til tross for at fjernvarme og oppvarming ved elektrisk kraft er til dels konkurrerende energikilder og frembringer det samme sluttresultatet (faktisk oppvarming av lokaler), så har Skattedirektoratet likevel lagt til grunn at anleggsbidrag ved utbygging av fjernvarmeanlegg skal beregnes med merverdiavgift.² Vi er av den oppfatning at det kan stilles spørsmål ved Skattedirektoratets konklusjon vedrørende dette, og vil begrunne vårt standpunkt nærmere i det følgende.

Ikke vederlag for levering av varer/tjenester

Utgangspunkt og hovedregel er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av alle varer og tjenester³.

Med omsetning menes levering av varer og tjenester mot vederlag.⁴ Det må med andre ord foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom to (eller flere) parter, for at plikten til å beregne merverdiavgift aktualiserer seg.

I likhet med betaling av anleggsbidrag til nettselskapene, så vil brukerne (som regel utbygger/infrastrukturselskap) av et fjernvarmeanlegg betale et anleggsbidrag uten at anleggsbidraget i seg selv berettiger brukerne til fremtidige leveranser fra fjernvarmeselskapet. Brukerne får heller ingen eiendomsrett til (deler av) fjernvarmeanlegget. Anleggsbidraget til fjernvarmeselskapet er således et rent investeringstilskudd som skal dekke initialkostnadene ved selve utbyggingen av fjernvarmeanlegget uten at brukeren mottar noen konkret motytelse. Kravet til omsetning er derfor etter vår oppfatning ikke oppfylt.

En slik tilnærming er helt siden innføringen av merverdiavgiften i 1970 lagt til grunn ved vurderingen av andre typetilfeller som reiser tilsvarende problemstillinger. I den forbindelse kan det vises til en uttalelse fra 1969⁵ hvor det ble lagt til grunn at innskudd fra abonnenter til et vannverk ikke var å anse som vederlag for vannleveransene fra verket, til tross for at innskuddet er en forutsetning for at vann skulle kunne leveres.

¹ Se f.eks. U 5/71 nr. 8, U 3/72 nr. 7 og Skattedirektoratets brev 14. juli 2005 kommentert i Merverdiavgiftshåndboken 10. utg. 2014 side 41.

² Skattedirektoratets forklaringsuttalelse av 10. mai 2007, og BFU 33/07 avgitt 25. mai 2007.

³ Jf. merverdiavgiftsloven (mval.) § 3–1 første ledd.

⁴ Jf. mval. § 1–3 første ledd bokstav a.

⁵ U 3/69 nr. 1.



ANLEGGSBIDRAG: Med anleggsbidrag menes engangsbeløp som nett- og fjernvarmeselskaper oppkrever fra kundene til hel eller delvis dekning av utgifter til egne anlegg.

Tilsvarende har skattedirektoratet lagt til grunn at gårdbrukeres naturalinnskudd i form av dyr til et fellesfjøs, og medlemmers innskudd i et kanallag som forutsetning for å bli medlem i kanallaget, ikke kunne anses som omsetning.⁶

Fellesnevneren for disse sakene er at det ble innbetalt et innskudd fra medlemmene/brukerne uten at disse mottok noen korresponderende motytelse. Det forelå altså ikke omsetning, og det oppstod derfor ikke avgiftsplikt.

Anleggsbidrag til utbygging av fjernvarmeanlegg oppkreves med hjemmel i lov

Avgiftsmyndighetene har i nyere praksis lagt til grunn at dersom det foreligger lov hjemmel for å oppkreve et anleggsbidrag, så anses ikke anleggsbidraget som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, men som dekning av utlegg som utbygger har hatt. Slike lovhjemlede anleggsbidrag skal derfor oppkreves uten at det beregnes merverdiavgift. Dette i motsetning til anleggsbidrag som oppkreves med *hjemmel i avtale*, som anses som vederlag for fremtidig avgiftspliktige leveranser og dermed skal beregnes med merverdiavgift. Dette skillet er lagt til grunn i flere bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet.⁷

I tilknytning til hvorvidt anleggsbidrag ved utbygging av fjernvarmeanlegg kan oppkreves med hjemmel i lov, uttaler Skattedirektoratet i fortolkningsuttalelse av 10. mai 2007 følgende:

«Det er på det rene at det ikke er gitt bestemmelser i lov eller forskrift som regulerer adgangen til å oppkreve anleggsbidrag for fjernvarmeselskaper.

Energiloven kap. 5 har bestemmelser om fjernvarmeanlegg, og i § 5–5 er det gitt bestemmelser om pris. I første ledd er det fastsatt at «vederlag for fjernvarme kan beregnes i form av tilknytningsavgift, fast årlig avgift og pris for bruk av varme».

Skattedirektoratet legger til grunn at det vederlaget som fjernvarmeselskapet oppkrever i form av tilknytningsavgift etter energiloven § 5–5, ikke faller inn under uttrykkelig hjemmel for refusjon av anleggskostnader, men gjelder etter sin ordlyd vederlaget for fjernvarme.»

Vi er ikke enige i Skattedirektoratets vurdering her. Dette fordi energiloven § 5–5 etter vår oppfatning gir hjemmel for oppkreving at anleggsbidrag slik at anleggsbidraget omfattes av ovennevnte praksis. Det lovhjemlede anleggsbidraget skal da oppkreves uten merverdiavgift. Selv om lovens ordlyd om at «vederlag for fjernvarme kan beregnes i form av tilknytningsavgift, fast årlig avgift og pris for bruk av varme» ikke uttrykkelig gir avklaring i forhold til hvilke kostnader som skal dekkes inn gjennom de ulike leddene, så følger det av rettskildebildet for øvrig at lovens formulering om *tilknytningsavgift* også dekker anleggsbidrag.

Vi viser i denne sammenheng til energilovens forarbeider⁸ hvor det fremgår at lovens kap. 5 er en videreføring av fjernvarmeloven av 1986. Forarbeidene ved fjernvarmeloven er derfor relevante ved tolkningen av energilovens kap. 5. Energilovutvalget,⁹ som utredet fjernvarmeloven, uttaler i NOU 1981:36 side 30 følgende:

«Tilknytningspris for abonnenten skal dekke deler av investeringskostnadene og kan betales som et engangsvederlag.»

Dette er også fulgt opp i administrativ praksis. Norges vassdrags- og energidirektorat har uttalt at det ikke er tvil om at fjernvarmeselskapet kan kreve at kunden eller utbyggeren dekker investeringskostnadene i sekundærnettet.¹⁰ Som sekundærnettet regnes den delen av fjernvarmenettet som kun betjener den aktuelle kunden eller utbyg-

geren. Endelig kan det også vises til juridisk teori hvor det er lagt til grunn at tilknytningsavgiften dekker fjernvarmeselskapets investeringskostnader. Fra kommentarutgaven til energiloven¹¹ fremgår følgende:

«Tilknytningsprisen er forutsatt å skulle dekke abonnentens andel av investeringskostnadene i forbindelse med etablering og vedlikehold av fjernvarmeanlegget.»

Gjennomgangen ovenfor viser at begrepet tilknytningsavgift i energiloven § 5–5 dekker både tilknytningsavgift tilsvarende det nettselskapene oppkrever ved tilkobling til det elektriske nettet og anleggsbidrag som dekker investeringskostnadene til fjernvarmeselskapet. Ettersom det etter vår vurdering foreligger en lovhjemlet adgang for fjernvarmeselskapet til å oppkreve anleggsbidrag, skal det – i samsvar med praksis som er gjennomgått ovenfor – ikke beregnes merverdiavgift på anleggsbidraget på lik linje med anleggsbidrag som oppkreves av nettselskapene.

Hensynet til nøytralitet og likebehandling

Vi mener at Skattedirektoratets praksis innebærer en forskjellsbehandling av nettselskapers og fjernvarmeselskapers oppkreving av anleggsbidrag uten at dette begrunnes på en overbevisende måte i merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep, herunder foreliggende etablerte praksis om at lovhjemlede anleggsbidrag skal oppkreves uten merverdiavgift.

Praksisen bryter etter vår oppfatning også med hensynet til nøytralitet og likebehandling. Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det i lovforarbeidene¹² presisert at merverdiavgiftssystemet bør utformes slik at det gir opphav til minst mulig konkurransevridning og avgiftstilpasning, og at naturlig sammenlignbare ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre derfor bør behandles mest mulig likt.

Siden fjernvarme og elektrisk kraft til en viss grad er konkurrerende energikilder, samt krever sammenlignbar oppbygging av fremføringsnett/infrastruktur, tilsier hensynet til nøytralitet og likebehandling at anleggsbidrag for fjernvarme som oppkreves med hjemmel i energiloven § 5–5 skal behandles på samme måte som anleggsbidrag som nettselskapene oppkrever med hjemmel i tarifforskriften § 17–5.

6 U 11/71 nr. 1, U 7/72 nr. 5.

7 Se f.eks. BFU 42/04, BFU 26/06 og BFU 57/06, samt Av 17/93 nr. 2, samt Skattedirektoratets brev av 19. februar 2003 og 14. juli 2005.

8 Ot.prp. nr. 73 (1988–1989) side 86.

9 NOU 1981: 36 side 30.

10 NVEs vedtak av 22. februar 2007.

11 Energiloven med kommentarer, 2. utg. 2011 side 209.

12 Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) pkt. 4.3.3.