



Fra plan til gjennomføring - merverdiavgift («moms») ved oppføring av kommunal infrastruktur

Advokat/partner Alexander With, Deloitte Advokatfirma
Mobil: 98 20 68 69, email: awith@deloitte.no

5. april 2022



**MAKING AN
IMPACT THAT
MATTERS**
since 1845

Presisering av det egentlige teamet for innlegget

Presisering av det egentlige teamet for innlegget - «Fra plan til gjennomføring»

Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Dato	LOV-2009-06-19-58
Departement	Finansdepartementet
Sist endret	LOV-2021-06-18-108 fra 01.07.2021
Publisert	I 2009 hefte 7
Ikrafttredelse	01.01.2010, 01.01.2011

^ELov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven)

Dato	LOV-2003-12-12-108
Departement	Finansdepartementet
Sist endret	LOV-2021-06-18-106
Publisert	I 2003 hefte 16
Ikrafttredelse	01.01.2004
Endrer	LOV-1995-02-17-9
Rettet	26.08.2021 (faglige fotnoter fjernet, UU-tilpasset)
Korttittel	Merverdiavgiftskompensasjonsloven



Presisering av det egentlige teamet for innlegget

- «Fra plan til gjennomføring»
 - Dvs at temaet for innlegget ikke er mva-reglene som sådanne ...
 - ... men derimot om mva som et økonomisk virkemiddel («verktøy») for å realisere vedtatte planer
- Anvendelse av disse verktøyene kan, f eks, bidra til
 - i) At en plan i det hele tatt blir realisert
 - ii) At en plan blir realisert på et tidligere tidspunkt
 - iii) At prosjektet som realiseres blir et bedre prosjekt (grunnet bedre økonomiske rammer)

Presisering av det egentlige teamet for innlegget, forts

- «The beauty of it»
 - Avgiftsreglene er en verktøykasse som består av tre verktøy («modeller») som kan benyttes for å unngå mva-belastning på kommunal infrastruktur som utbyggerne skal besørge og bekoste
 - Justeringsrett
 - Justeringsplikt
 - «Anleggsbidragsmodellen», herunder «Valdresmodellen»
 - Alle de tre modellene er gratis [!] for kommunene og utbyggerne- staten tar regningen, noe som er et villet resultat fra lovgivers og statens side
 - To av verktøyene - justeringsrett og justeringsplikt – er enkle å benytte og innebærer i praksis tilnærmet null risiko for kommunen. Ikke helt enkelt å forstå at/hvorfor noen unnlater å benytte disse økonomiske virkemidlene for realisering av plan
 - Anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen er mer krevende å benytte og innebærer prinsipielt en større risiko for kommunen. På den annen side er anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen som økonomisk virkemiddel vesentlig bedre enn alternativet (justeringsrett) i avgiftsunntatte prosjekter (boliger mv). Anvendelse eller ikke bør vurderes konkret

De økonomiske virkningene av de tre verktøyene

Økonomiske konsekvenser av å benytte/ikke benytte reglene – to eksempler

- Eksempel 1

- Vederlag til entreprenører mv for oppføring av den kommunale infrastrukturen utgjør MNOK 8- med tillegg av 25% mva på MNOK 2
- Dersom man velger å **benytte** noen av de tre verktøyene vil kostnadene for infrastrukturen utgjøre MNOK 8
- Dersom man velger å **ikke** benytte noen av de tre verktøyene vil kostnadene for infrastrukturen utgjøre MNOK 10
- Dersom man ikke benytter noen av de tre verktøyene vil prosjektet - helt unødig - bli belastet med MNOK 2 (som staten har sagt seg villig til å dekke)

- Eksempel 2

- Vederlag til entreprenører mv for oppføring av den kommunale infrastrukturen utgjør MNOK 40- med tillegg av 25% mva på MNOK 10
- Dersom man velger å **ikke** benytte noen av de tre verktøyene vil kostnadene for infrastrukturen utgjøre MNOK 50
- Dersom man velger å **benytte** noen av de tre verktøyene vil kostnadene for infrastrukturen utgjøre MNOK 40
- Dersom man ikke benytter noen av de tre verktøyene vil prosjektet - helt unødig - bli belastet med MNOK 10 (som staten har sagt seg villig til å dekke)

Samarbeid er påkrevet

- Alle de tre modellene krever et samarbeid mellom kommunen og utbygger
 - MVA-reglene **tilbyr** de tre verktøyene, men **gir ikke pålegg** om å benytte disse
 - Kan det være slik at kommunen har en plikt til å bidra med å redusere mva-belastningen («tyngende vilkår som kan reduseres (så å si) uten risiko for kommunen», dvs basert på et prinsipp om forholdsmessighet)?
 - Ofte forekommende at kommuner treffer «prinsippvedtak om moms»
 - Avtalereguleringen omtales senere



Nærmere om de tre verktøyene («modellene»)

De tre verktøyene («modellene»)

- De tre verktøyene («modellene»)
 - Justeringsplikt
 - Justeringsrett
 - Anleggsbidragsmodellen/ Valdresmodellen

Justeringsplikt

Justeringsplikt

- Utbygger er byggherre i et mva-pliktig prosjekt (næringsprosjekt)
- Utbygger pådrar seg mva ved oppføring av kommunal infrastruktur, men har fradragsrett for denne avgiften etter hvert som avgiften pådras
 - Dvs: Det er ingen mva-belastning på infrastrukturen på det tidspunkt den er fullført
- Men- ved overdragelsen av infrastrukturen til kommunen oppstår det som hovedregel plikt for utbyggeren til å tilbakebetale mva til staten
 - Begrunnelse: MVA-reglene for fradragsrett forutsetter mva-pliktig bruk i ti år fra fullføring, noe utbyggeren ikke kan påvise
- Men- utbyggerens plikt til å tilbakebetale mva til staten kan unngås dersom det inngås av avtale om at kommunen overtar «justeringsplikten» som hviler på tiltakene
 - Begrunnelse: Kommunen skal benytte tiltakene i mva-pliktig/kompensasjonsberettiget virksomhet, dvs at forutsetningen om mva-pliktig/kommunal bruk av tiltakene likevel blir oppfylt
- Merk: - kommunen påtar seg, rettslig sett, en forpliktelse overfor staten. Viktig at kommunens interesser ivaretas i avtale
- Et økonomisk gunstig og ukomplisert verktøy!

Justeringsrett

Justeringsrett

- Utbygger er byggherre for boliger, tomter mv prosjekt
- Utbygger pådrar seg mva ved oppføring av kommunal infrastruktur og har ikke fradragsrett for denne avgiften
 - Dvs: Det er full mva-belastning på infrastrukturen på det tidspunkt den er fullført og overføres til kommunen
- Men- kommunen vil ha rett til å «oppjustere» (dvs hente tilbake fra staten) avgiften som utbyggeren har pådratt seg
 - Begrunnelse: Kommunen skal benytte tiltakene i mva-pliktig/kompensasjonsberettiget virksomhet, dvs at forutsetningen om mva-pliktig/kommunal bruk av tiltakene blir likevel oppfylt
- Avgiften kan hentes tilbake over ti år- med like store deler
- Rettslig sett et ukomplisert verktøy, men krever noe administrasjon over ti år
- Ikke særlig gunstig løsning likviditetsmessig
- Men hvem skal ha momsene?

Vil en kommunes tilbakebetaling av mva til utbygger utgjøre ulovlig statsstøtte?

Utbyggere kan få besparelser i hundremillionersklassen

ESA har avklart at det ikke er ulovlig statsstøtte om utbygger får tilbakebetalt moms på infrastrukturtiltak som veier, vann- og avløpsanlegg.

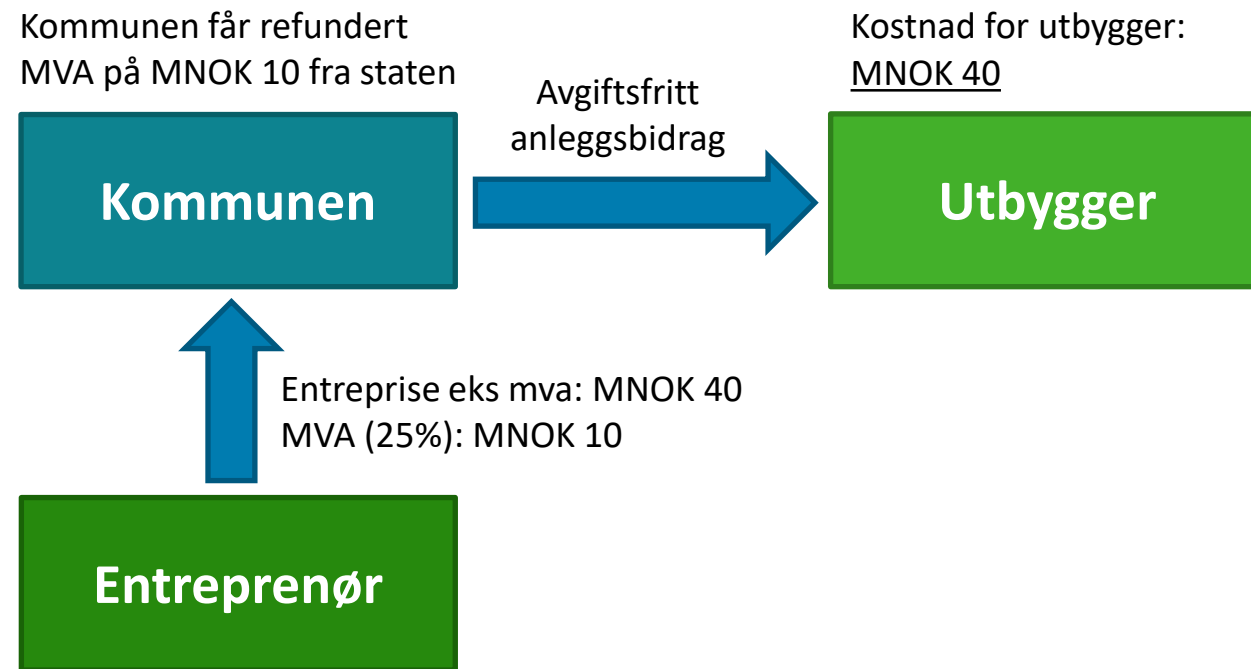


FIKK SVARET DE VENTET PÅ: Daglig leder Kjell Arne Græsdal i Fredrikstad næringsforening og advokat Alexander With i Deloitte Advokatfirma ved Dreieverkstedet i Værste-området i Fredrikstad. **Foto: privat**

Finansavisen, 2 juni 2021

«Anleggsbidragsmodellene», herunder «Valdresmodellene»

Anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen – kommunen må være byggherre i oppføringsfasen



«Kontantbidrag», «anleggsbidragsmodellen» og «Valdresmodellen»

- “Kontantbidrag” – kommunen har “hendene på rattet” og er dessuten avtalepart overfor entreprenører mv– utbyggers rolle er begrenset til å betale pengebeløp til kommunen
- “Valdresmodellen” – utbygger gjør alt “fra prosjekteringsstadiet til ferdig utbygget anlegg”, samt bekoster tiltaket – kommunens rolle er begrenset til å være formell avtalepart overfor entreprenører mv
- “Anleggsbidragsmodellen” – en “mellom-variant” - kommunen er formell avtalepart overfor entreprenører mv. og er dessuten involvert i deler av arbeidet med oppføring av tiltaket, mens utbygger gjør “resten” og skal dessuten bekoste tiltaket
- For mva-formål er det uten betydning hvilke(-n) av tre “variantene” som avtales- merverdiavgiften blir uansett ikke en kostnad
- Valg av variant er derimot styrende for rettsforholdet, samt oppgavefordelingen, mellom kommunen og utbygger

«Valdres-modellen»

- Kommunen kan overlate den praktiske håndteringen av oppføringen til den private utbyggeren, jf Valdres kommunerevisjons brev til Oppland fylkesskattekontor av 25. september 1997, hvor følgende oppgavefordeling mellom kommunen og utbygger ble akseptert (også av SkD og FIN):
 - «Kommunen inngår skriftlig kontrakt med [utbygger] om at [utbygger] skal være kommunens representant for prosjektet fra projekteringsstadiet til ferdig utbygget anlegg, kommunen stiller de tekniske kravene til anlegget
 - [utbygger] stiller bankgaranti for et tilstrekkelig beløp som skal finansiere hele utbyggingen inkludert alle kostnader [utbygger] har med utbyggingen
 - [utbygger] skal løpende overføre midler på en særskilt bankkonto tilhørende kommunen, som er øremerket tilskudd for utbygging av det eksakte vann- og avløpsanlegget
 - [utbygger] 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 [utbygger] 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 ...»

Anvendelse av anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen – overordnede konsekvenser/implikasjoner

- MVA avløftes etter hvert som den pådras i byggefasen, hvilket blant annet, innebærer:
 - Redusert kapitalbinding/forbedret likviditet i prosjektet
 - At fradragsføringen er foretatt «en gang for alle» så snart infrastrukturen er ferdigstilt, dvs at Valdresmodellen ikke foranlediger et løpende avtaleforhold mellom kommune og utbygger etter fullføring (med unntak for kommunens sikkerhetsretter mv)
- Krever involvering fra kommunen i oppføringsfasen
 - Men:- omfanget av kommunens medvirkning kan avtalereguleres- fra mye involvering («anleggsbidragsmodellen») til nærmest ingenting («Valdresmodellen»)

Anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen – vilkår mv

- Kommunen må være byggherre, dvs. avtalepart med entreprenører mv
- Oppføringen må, overfor entreprenør mv., skje for kommunens regning og risiko
- Entreprenører mv. må utstede faktura til kommunen
- Kommunen krever mva-fradrag/kompensasjon etter hvert som avgiften påløper
- Kommunen krever deretter kostnadsrefusjon («anleggsbidrag») fra utbygger- uten mva
- Ikke hjemlet i lov/forskrift, men i langvarig administrativ praksis- og dessuten i rettspraksis, jf nedenfor

«Anleggsbidragsmodellen»/«Valdresmodellen» - «nedre grense»

- Gulating lagmannsretts dom av 1. juli 2013 (LG.2012.106554)
 - Retten slo fast *at* Valdresbidragsmodellen gjelder
 - Men- det er et absolutt vilkår et kommunen er byggherre (hvilket ikke var tilfellet i den konkrete saken)
 - Utbygger må være en underordnet «ekstern konsulent til å prosjektere og administrere anlegget»
 - Utbygging må skje for kommunens regning og risiko
 - Utbygger kan ikke bli eier av anlegget før det overdras til kommunen

Hvilken ordning/modell er best i hvilke tilfeller?

I hvilke situasjoner er de ulike modellene best egnet?

Avgiftspliktige næringsprosjekter

- Justeringsplikt er det (klart) beste alternativet! Dette fordi:
 - Utbygger har løpende fradradragsrett i byggefasen
 - Små krav til medvirkning fra kommunen - svært lav/ingen risiko for kommunen
 - I det hele tatt ukomplisert

- De ulike ordningene kan godt kombineres i ett og samme prosjekt, i en og samme avtale mv

Boligprosjekter (inkl ikke-pliktige næringsprosjekter)

- Anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen gir klart best likviditet i prosjektet, men innebærer større risiko for kommunen, som kommunen riktignok i det alt vesentlige ved avtale kan velte over på utbygger
- Justeringsrett innebærer svært lav/ingen risiko for kommunen, men er ikke gunstig mht likviditet. Justeringsrett krever dessuten langvarig medvirkning fra kommunens side, noe som kan være krevende for en kommune med mange prosjekter.
- Valg av modell bør bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet

Men er det ikke slik at ...?

Men er det ikke slik at ...

... samarbeid om overføring av justeringsrett, som i sin tur innebærer at mva på kommunal infrastruktur ikke blir en kostnad, vil være å «utnytte» avgiftsreglene

- Nei- (blant annet) fordi;
 - Reglene i mva-komp forskriften om overføring av justeringsrett og plikt ble innført alene med den hensikt at mva på «kapitalvarer», som f eks kommunal infrastruktur, skal bli kompensert dersom/i den utstrekning kapitalvaren bli benyttet i kompensasjonsberettiget virksomhet
 - Dvs; - et samarbeid om overføring av justeringsrett, som i sin tur før til at mva på kommunal infrastruktur blir kompensert, er nettopp det resultatet forskriftsgiver (FIN) ønsket å oppnå ved å innføre reglene (grunnet ønske om sterkere sammenhengen mellom faktisk bruk og mva-belastning, samt grunnet nøytralitetshensyn)

... anvendelse (og ikke «utnyttelse») av reglene om overføring av justeringsrett, som i sin tur fører til at mva på kommunal infrastruktur blir kompensert, vil innebære risiko for at staten tar til orde for å fjerne kompensasjonsordningen- dette fordi økt kompensasjon vil føre til at ordningen blir dyrere for statskassen enn opprinnelig forutsatt?

- Nei, jf St.prp. nr. 1 (2003-2004), 4.2.1:
«Eventuell økt kompensasjon i fremtiden som følge av økt kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester i kommunesektoren finansieres gjennom økte merverdiavgiftsinntekter...»

Avtaleregulering

Samarbeidsavtaler mellom kommuner og utbyggere vedrørende mva på kommunal infrastruktur

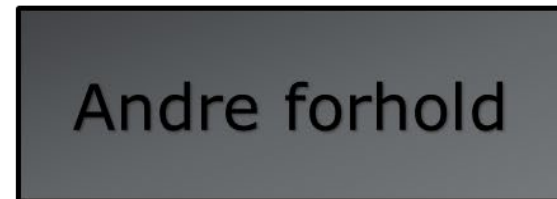
Samarbeidsavtale – Valdresmodellen



Samarbeidsavtale – Justeringsplikt



Samarbeidsavtale – Justeringsrett



«Justeringsoppstilling»



Avtaleregulering utover de mva-spesifikke kravene

- Et grunnleggende rettslig spørsmål
 - Står en kommunen fritt til å velge:
 - i. Om den vil samarbeide om mva?
 - ii. Hva innholdet i evt samarbeid skal være? Kommunens andel omtales senere
- Det pågår pt et arbeid i regi av Standard Norge, hvor det ta sikte på å utarbeide maler for samarbeid om mva for alle de tre modellene
- Forhold som bør avtalereguleres er typisk ansvar for avgiftsforhold, sikkerhetsstillelse, vederlag til kommunen mv
- Generelt gjelder at avtaleregulering av anleggsbidragsmodellen/Valdresmodellen er mest krevende (men er ikke på noen måte umulig)

Går det en grense for hvor stor «andel» av avgiften kommunen kan kreve?

- Kommunal- og Moderniseringsdepartementets uttalelser i [høringsnotat av 30. juni 2021 om endringer i Plan- og Bygningsloven](#)) tilsier at det går en grense et steds (s 158):

«Dersom avtale om overføring av justeringsrett inngås for infrastrukturen som utbygger skal opparbeide i henhold til utbyggingsavtalen, kan kommunen få refundert merverdiavgiften på infrastrukturen (og som den private utbyggeren er blitt belastet med) gjennom oppjustering av merverdiavgiftsfradrag eller merverdiavgiftskompensasjon. I slike tilfeller oppstår det spørsmål om kommunen kan beholde hele eller deler av merverdiavgiften som kommunen får refundert fra staten. Det vil i så fall gjelde den delen av beløpet som overstiger kommunens kostnader med å administrere refusjonen. Alternativt blir spørsmålet om den refunderte merverdiavgiften skal tilbakeføres til utbygger eller hensyntas på annen måte.

Private bidrag skal bidra til å løse konkrete infrastrukturbehov. Departementet legger til grunn at kommunen ikke kan forutsette at bruk av justeringsmodellen skal innebære finansieringsbidrag ut over det infrastrukturen eventuelt koster kommunen. Departementet mener at slike «inntekter» i tilknytning til utbyggingsavtaler må det tas hensyn til ved endelig fastsettelse av bidraget fra utbygger. Kommunen kan følgelig ikke forutsette et bidrag i form av (en andel av) refundert merverdiavgift, ut over det som er nødvendig for å dekke kommunens kostnader til å administrere ordningen. Refundert merverdiavgift må i slike tilfeller komme til fradrag i grunneiers bidrag til kommunal infrastruktur.» (mine understrekn)

- Men treffer dette veldig godt i alle saker...?

Endringer i reglene om mva på kommunal infrastruktur?

Endringer i reglene om mva på kommunal infrastruktur?

- i) Det innføres en ordning med frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret for oppføring mv av kommunal infrastruktur
- ii) Det innføres et fritak fra avgiftsplikt for omsetning av varer og tjenester til oppføring mv av kommunal infrastruktur
- iii) Det innføres i plan- og bygningsloven en plikt for kommuner og fylkeskommuner til å inngå avtaler om merverdiavgift slik at avgift på kommunal infrastruktur ikke skal utgjøre en endelig kostnad



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no to learn more.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our global network of member firms and related entities in more than 150 countries and territories (collectively, the “Deloitte organization”) serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte’s approximately 312,000 people make an impact that matters at www.deloitte.no.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organization”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.