

## Gulating lagmannsrett - LG-2012-106554 - UTV-2013-1499

<b>Instans</b>	Gulating lagmannsrett - Dom
<b>Dato</b>	2013-07-01
<b>Publisert</b>	LG-2012-106554 - UTV-2013-1499
<b>Stikkord</b>	Fradragsrett for inngående merverdiavgift m.v. Merverdiavgiftsloven (1969) § 21, jf. någjeldende lov § 8-1.
<b>Sammendrag</b>	Kommuner som tilrettelegger vann- og avløpsanlegg har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Saken gjaldt spørsmålet om inngående avgift kunne trekkes fra i kommunenes avgiftsregnskap dersom anleggene oppføres av private utbyggere og overtas vederlagsfritt av kommunen når de er ferdigstilt.
<b>Saksgang</b>	Jæren tingrett TJARE-2011-136654 - Gulating lagmannsrett LG-2012-106554 (12-106554ASD-GULA/AVD2). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2013-2592-U.
<b>Parter</b>	Sandnes kommune (advokat Bjarte Songstad), Sola kommune v/ordføreren (advokat Øyvind Hartvigsen) mot Staten v/ Skatt vest (advokat Anne Hesjedal Sending).
<b>Forfatter</b>	Lagdommer Arne Fanebust, lagdommer Birger A. Stedal, tingrettsdommer Anne Kamilla Silseth.

### **Innledning**

Saken gjelder tvist om fradragsrett for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 og krav om kompensasjon for merverdiavgift i medhold av kompensasjonsloven §§ 3-4.

Etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 21, jf. någjeldende lov § 8-1, kan en registrert næringsdrivende trekke fra inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med avgiftspliktig omsetning. En kommune som tilrettelegger vann- og avløpsanlegg i forbindelse med byggeprosjekter har derfor fradragsrett når arbeidene skjer i kommunens regi. Etter hvert har det imidlertid blitt vanlig at arbeidet med tilrettelegging blir utført av private utbyggere, og slik at kommunen overtar anleggene vederlagsfritt når de er ferdig opparbeidet. Dette aktualiserer spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift fordi fradragsretten ikke gjelder ved omsetning av fast eiendom og derfor i utgangspunktet vil være avskåret når anleggene overtas som nevnt. Det har igjen en del praktiske konsekvenser, bl.a. blir byggeprosjektene dyrere ved en slik løsning fordi det påløper en avgiftsbelastning som ikke ville ha påløpt hvis kommunen selv stod for tilretteleggingen.

En del kommuner har funnet fram til løsninger som innebærer at inngående avgift kan trekkes fra selv om tilretteleggingen ikke skjer innenfor tradisjonell kommunal virksomhet. Sandnes kommune og Sola kommune mener begge å ha forholdt seg riktig til dette, men er varslet om endring etter bokettersyn som senere er fulgt opp ved endringsvedtak datert 30. juni 2010 (Sandnes) og 1. juli 2010 (Sola). De berørte kommuner har ikke akseptert vedtakene, og har tatt ut stevning henholdsvis for Jæren tingrett og Stavanger tingrett med krav om dom for at vedtakene skal oppheves.

Søksmålene ble forent til felles forhandling og avgjørelse ved Jæren tingrett som avsa dom 30. mars 2012 med følgende domsslutning:

I sak mellom Sandnes kommune og staten v/Skatt Vest og v/Finansdepartementet:

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
3. Sandnes kommune betaler statens sakskostnader med 40 289, - førtituentohundreogåtti- kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

I sak mellom Sola kommune og staten v/Skatt Vest:

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Sola kommune betaler statens sakskostnader med 40 289, - førtituentohundreogåttini- kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

Om saksforholdet ellers, og hva partene anførte for tingretten, vises til dommen. Sandnes kommune og Sola kommune har begge anket tingrettens dom, idet det anføres at tingretten har basert sin avgjørelse på uriktig lovanvendelse. Ankeforhandling ble holdt i Stavanger over to dager fra 12. juni 2013. For Sandnes kommune møtte seniorrådgiver Odd Arne Vagle og for Staten v/Skatt Vest møtte seniorskattejurist Arnhild Iren Songstad. Sola kommune var representert ved prosessfullmektigen. Lagmannsretten mottok forklaring fra seniorrådgiver Vagle og fra revisjonssjef Åge Sandsengen som forklarte seg om den såkalte «Valdresmodellen». Sandsengen var nytt vitne for lagmannsretten, og det ble ellers fremlagt en del dokumenter som ikke var fremlagt under forhandlingene i tingretten. I det vesentlige står saken likevel i samme bevismessige skikkelse som under behandlingen der.

## ***Partenes påstander, og påstandsgrunnlagene i hovedtrekk***

### **Innledning**

For lagmannsretten har Sola kommune lagt ned slik påstand:

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 11. april 2011 oppheves.
2. Sola kommune tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Sandnes kommune har lagt ned slik påstand:

1. Klagenemndas vedtak av 18. februar 2011 oppheves.
2. Skattedirektoratets vedtak av 21. juni 2011 oppheves.
3. Sandnes kommune tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Staten v/Skatt vest har lagt ned slik påstand:

I forhold til Sandnes kommune:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

I forhold til Sola kommune:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Partenes påstandsgrunnlag er i hovedsak de samme som for tingretten, og lagmannsretten kan i utgangspunktet vise til gjennomgangen av påstandsgrunnlagene («anførselene») i tingrettens dom. I det følgende vil derfor påstandsgrunnlagene bare bli kortfattet referert.

## Sandnes kommune og Sola kommune

De anskaffelser avgiftsberegningen gjelder, er *offentlige* anskaffelser, noe som vises bl.a. gjennom kommunens engasjement ved kontroll og ettersyn i anleggsfasen. De anskaffelser som foretas, blir heller ikke en del av den private utbyggers anleggsmidler, men tilflyter kommunen før anleggene tas i bruk. Anskaffelsene er innsatsfaktorer i kommunens vann- og avløpsvirksomhet som genererer utgående avgift, og inngående avgift må derfor kunne trekkes fra slik kommunene har basert seg på. Det minnes om at det ikke er noe krav for fradragsrett at kommunen selv skal betale inngående avgift, og det er ikke nødvendig at kommunen bærer kostnadene for at den skal kunne kreve fradrag. Det vises som grunnlag for dette til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 5. august 2005 (BFU 33/05).

Slik de ankende parter ser det, følger det av merverdiavgiftsloven 1969 § 21 at de har rett til fradrag for inngående avgift, siden avgiften gjelder varer og tjenester «til bruk i» kommunens virksomhet. Dette standpunkt har støtte i avgjørelsen i Rt-2012-432 Elkjøp, jf. Rt-2003-1821 Hunsbeth og Rt-2008-932 Bowling-dommen. Det følger i det hele av rettspraksis at det ikke kan stilles andre vilkår for fradrag enn at den aktuelle oppførelse er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til kommunenes avgiftspliktige virksomhet.

De vedtak som er truffet i saken her, er basert på en misforståelse av det som gjerne har vært kalt «tilordningskravet». Det vises for så vidt til Rt-2008-939 Tønsberg Bolig og kommentarene til dommen bl.a. i Gjems-Onstad og Kildal: Lærebok i Merverdiavgift (2009) på s. 381. Det følger av dommen at kravet om at de aktuelle varer og tjenester skal være «til bruk i» kan være oppfylt hos mer enn ett subjekt, og at det i så fall er den som er fakturaadressat og som betaler fakturakravet som har fradragsrett. Det vises ellers til at den modell som er valgt i dette tilfelle, i realiteten svarer til den såkalte «Valdresmodellen» som har vært godtatt av skattemyndighetene. Videre vises til Skattedirektoratets bemerkninger i skriv datert 10. november 2003. Skrivet må likestilles med en bindende forhåndsuttalelse.

Det fastholdes ellers at det er tilstrekkelig for fradrag at det subjekt som krever dette, har en egeninteresse i det prosjekt de aktuelle anskaffelser knytter seg til. At det ikke finnes praksis for at inngående avgift beregnet på faktura som er stillet til andre enn den som er kontraktspart kan trekkes fra, er ikke riktig, jf. her eksempler bl.a. fra forsikringsbransjen.

Når det gjelder Statens anførsler, minnes det om at den såkalte «Valdresmodellen» har vært godtatt som nevnt. Når utbyggingsavtale og administrasjonsavtale ses i sammenheng kan det ikke være tvilsomt at man står overfor en *kommunal* utbygging, og det kan ikke anses som en egen transaksjon i avgiftsrettslig sammenheng når anlegget overføres til kommunen etter at det er ferdigstilt. Anlegget er heller ikke et driftsmiddel i utbyggers egen virksomhet, men oppført av utbyggeren etter pålegg fra kommunen. Det fastholdes i det hele at de ankende parter har fradragsrett for inngående avgift slik de har basert seg på.

For Sandnes kommune kreves også kompensasjon for inngående merverdiavgift på vei-, leke- og parkanlegg m.v. Fradragsretten følger således både av kompensasjonsloven §§ 2-4 og lovforarbeidene, og dessuten av administrative uttalelser og avgiftsrettslig teori. Det vises i denne forbindelse bl.a. til Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 2. mars 2004.

Det vises sammenfatningsvis til de påstander som er nedlagt, og anføres ellers i forhold til alle de vedtak som er til behandling nå at Staten har tapt sin endringsadgang som følge av klanderverdig passivitet. Det vises til forvaltningsloven § 11a, og til at vedtak om endring ble truffet først seks år etter at skattemyndighetene var orientert om de ordninger kommunene ville legge opp til. Videre vises til Rt-1967-581 Rodeløkken, avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift 22. juni 2009 og Kjønstad: Skatterett 2 (1995) s. 159-60.

## Staten ved Skatt Vest

Fra denne side anføres at de vedtak som er truffet er gyldige, idet de omsetningsoppgaver avgiftsmyndighetene har mottatt er uriktige. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift kunne derfor fastsettes ved skjønn etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 55 første ledd nr. 2. Den inngående avgift det kreves fradrag for her, gjelder ikke varer og tjenester «til bruk i» kommunens virksomhet og er derfor ikke fradragsberettiget etter § 21 første ledd. Kommunen er bare fakturaadressat, og har ikke pådratt seg forpliktelser eller risiko ved de prosjekter kravene gjelder. Det pekes i denne forbindelse på at kommunene ikke står i noe kontraktsforhold til de entreprenører som har utført arbeidet, og det opplegg kommunene bygger sine krav på, er ikke basert på reelle transaksjoner. Om de rettslige utgangspunkter vises ellers til Rt-1997-1564 Naustdal Fiskefarm og Rt-2010-1184 Kragerø Golf & Spa.

Til støtte for sitt syn viser denne side også til forskrift om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg, datert 27. oktober 2000 som nr. 1179 [skal være 27. november, Lovdatas anm.]. Forskriften tok sikte på en mer lik behandling av kommunale og private utbyggere, men den gjaldt ikke for næringsdrivende utbyggere. Status var derfor fortsatt at disse ikke hadde fradragsrett, jf. nå forskriftens § 1 annet ledd hvorefter registreringsadgang og fradragsrett bare gjelder for utbygger som oppfører anlegg utenfor næring. At næringsdrivende utbyggere ikke skulle ha rett til fradrag er forutsatt i lovforarbeidene, og i rettspraksis forutsettes det også at det foreligger en anskaffelse hos det subjekt som krever fradrag for inngående merverdiavgift. Det vises i denne forbindelse bl.a. til avgjørelsene i Rt-1985-93 Sira-Kvina, Rt-2001-1497 Norwegian Contractors, Rt-2005-951 Porthuset og Rt-2008-932 Bowling-dommen. Saksforholdet i Rt-2008-939 Tønsberg Bolig som de ankende parter viser til, anføres ikke å være direkte sammenliknbar med vårt tilfelle, og det samme gjelder Rt-2012-432 Elkjøp.

Det konkluderes med at den som krever fradrag for inngående merverdiavgift også må være den som har anskaffet den aktuelle vare eller tjeneste. Dette er ikke tilfellet her. At anskaffelsen må være til bruk i *egen* virksomhet, har også støtte i juridisk teori og reelle hensyn. Når skattemyndighetene har godtatt fradragsrett i tilfeller der utbyggingen av anlegg for vann og avløp ikke har foregått i tradisjonell kommunal regi, har forutsetningen dessuten vært at kommunen selv står som utbygger. Forholdene ligger annerledes an i nærværende tilfelle, der utbyggingen er organisert slik at kommunene er fritatt for risiko og ansvar og står igjen bare som adressat for entreprenørens fakturakrav. At kommunen fulgte arbeidene opp i anleggsfasen, gir ikke grunn til å vurdere fradrags spørsmålet annerledes.

Det fradragskrav kommunene gjør gjeldende, kan ikke bygges på Skattedirektoratets uttalelse i brev av 10. november 2003. Det vises til tingrettens bemerkninger om dette, som tiltres, dog slik at det som sies i uttalelsen, ikke er «uklart» slik tingretten gir uttrykk for. Uttalelsen er i samsvar med tidligere og etterfølgende forvaltningspraksis, jf. Bindende forhåndsuttalelse 33/05 av 13. september 2005 som anføres å ta stilling til saksforhold tilsvarende det som foreligger i nærværende sak. Den såkalte «Valdresmodellen» har ikke vært behandlet i noen bindende forhåndsuttalelse, og i den form den har vært presentert for lagmannsretten har den ikke vært kjent for avgiftsmyndighetene. Uansett hvordan det forholder seg her, kan det ikke anføres at en eventuell feil fra forvaltningen gir den private part rett til en ytelse han ellers ikke ville hatt krav på. Og når det særskilt gjelder den modell de ankende parter har basert seg på, peker ankemotparten på at det har vært bedt om en forhåndsuttalelse vedrørende denne, men anmodningen har ikke vært etterkommet.

Fra Statens side konkluderes det med at de vedtak som er truffet, er gyldige, og at ankene ikke kan føre fram. De ankende parter kan heller ikke høres med at ankene skal føre fram pga. passivitet fra avgiftsmyndighetenes side eller fordi regelverket har

vært uklart. Når det gjelder tidsbruken, vises det til Rt-1967-481 Rodeløkken, Rt-1974-558 Haugsrud og Rt-1992-236 Bodø kommune. Tidsbruken mellom bokettersyn og endringsvedtak er ikke klanderverdig i dette tilfellet, verken i forhold til Sola kommune eller Sandnes kommune. Tingrettens bemerkninger vedrørende anførselen om passivitet er dekkende, og tiltres. Regelverket er heller ikke uklart, og selv om dette skulle være tilfellet, gir det ikke i seg selv tilstrekkelig grunn til å gi utbygger en fradragsrett som han ellers ikke vil ha krav på.

Ankene fører etter dette ikke fram for så vidt gjelder krav om fradrag for inngående avgift.

Til kravet fra Sandnes kommune om kompensasjon for merverdiavgift viser Staten ved Skatt vest til den generelle beskrivelse av ordningen i Rt-2010-236, og til formålet slik det er angitt i kompensasjonsloven § 1. Slik Staten ser det, må kommunen selv ha anskaffet de aktuelle varer og tjenester for at det skal kunne kreves kompensasjon, jf. kravet i lovens § 4 første ledd om at anskaffelsen må ha skjedd «til bruk i» den virksomhet som krever kompensasjon. Ved vurderingen av om det kan kreves kompensasjon, er det ikke avgjørende hva som er «rimelig» i det enkelte tilfellet, jf. Rt-2013-174. I nærværende tilfelle gir loven ikke hjemmel for kompensasjon, og et kompensasjonskrav kan heller ikke bygges på forvaltningspraksis, passivitet eller uklart regelverk slik redegjort for ovenfor.

## **Lagmannsrettens bemerkninger**

### **Fradrag for inngående merverdiavgift: Administrativ behandling**

Som påpekt av tingretten fulgte det av den tidligere lov om merverdiavgift av 1969 § 21 første ledd første punktum at en registrert næringsdrivende kunne trekke inngående avgift på varer og tjenester «til bruk» i virksomhet med omsetning som nevnt i kapittel IV fra den utgående avgift når ikke annet var bestemt i kapittel V. Det er denne bestemmelsen som gir det rettslige utgangspunkt for det første spørsmål saken reiser, jf. någjeldende lov § 8-1. Tingretten har formulert det sentrale vurderingstema som spørsmålet om fradragsrett er betinget av at kommunen *se/v* har anskaffet de avgiftspliktige varer eller tjenester avgiften knytter seg til. Dette er en riktig tilnærming, som også lagmannsretten tar utgangspunkt i.

Hvordan spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift skulle håndteres i tilfeller der private utbyggere stod for tilrettelegging av anlegg for vann og avløp har etter hvert blitt et tema som innledningsvis nevnt. Spørsmålet om fradragsrett ble i denne forbindelse tatt opp av Valdres kommunerevisjon i et brev til Oppland fylkesskattekontor som er datert 25. september 1997. Her skisserte revisjonssjef Åge Sandsengen et opplegg, med spørsmål om dette kunne gi fradragsrett som nevnt. Fylkesskattekontoret ved førstekonsulent Kari Hjelle svarte på dette i et brev av 12. november 1997. I brevet ble forslaget gjengitt slik:

«Kommunen inngår skriftlig kontrakt med grunneier B om at grunneier skal være kommunens representant for prosjektet fra prosjekteringsstadiet til ferdig utbygget anlegg, kommunen stiller de tekniske kravene til anlegget.

Grunneier B stiller bankgaranti for et tilstrekkelig beløp som skal finansiere hele utbyggingen inkludert alle kostnader grunneier B har med utbyggingen.

Grunneier B skal løpende overføre midler på en særskilt bankkonto tilhørende kommunen, som er øremerket tilskudd for utbygging av det eksakte vann- og avløpsanlegget.

Grunneier B 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 grunneier B 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.»

Fylkesskattekontorets tilbakemelding i siste avsnitt i brevet lyder:

«Oppland fylkesskattekontor vil anta at den ovennevnte løsning vil gi rett til fradrag for inngående avgift for kommunen på utbygningskostnaden. Kommunen må kunne engasjere en annen ekstern konsulent til å prosjektere og administrere anlegget enn grunneier, uten at det vil være av betydning for avgiftsforholdene, så lenge krav i lov og forskrifter blir oppfylt».

Dette er i utgangspunktet det som har vært kalt «Valdresmodellen» som revisjonssjef Sandsengen har redegjort for som nytt vitne under ankeforhandlingen. Brevet fra Oppland fylkesskattekontor er kommentert i et brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet, datert 25. juni 2003. Her antar direktoratet at den fremgangsmåte som blir beskrevet i brevet fra revisjonssjef Sandsengen, «ikke er til hinder for kommunens rett til fradrag for inngående merverdiavgift». Det opplyses videre at man ikke har opplysninger om hvor utbredt den omhandlede praksis er, og vises til en henvendelse fra advokat Paul Hinna i PricewaterhouseCoopers til Rogaland fylkesskattekontor 15. januar 2003. Henvendelsen var oversendt Skattedirektoratet ved fylkesskattekontorets ekspedisjon datert 3. juni 2003.

Utgangspunktet for henvendelsen var at etter forskrift om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg av 27. oktober 2000 nr. 1179 kunne utbyggere som oppførte anlegg som nevnt i privat regi registreres i avgiftsmanntallet, forutsatt at det var tale om virksomhet utenfor næring. Dette gjorde det mulig for private utbyggere å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift på samme måte som kommunene. Denne adgang til å oppnå avgiftsfritak stod imidlertid ikke åpen for andre private utbyggere, f.eks. for et privat utbyggingsselskap eller tomteselskap. Med utgangspunkt i denne ulikebehandling reiste advokaten spørsmålet om *kommunen* kunne oppnå fradrag for inngående avgift for anlegg som skulle overtas etter ferdigstilling, og han presiserte følgende forutsetninger for dette:

1. utbygger etter avtale med kommunen administrerer utbyggingen av slike anlegg på vegne av kommunen.
2. faktura stiles fra entreprenør for vann- og avløpsanlegget til kommunen, eller c/o kommunen, og betales av kommunen, og
3. utbygger refunderer kommunen for kostnadene for anlegget, eventuelt forhåndsbetaler refusjonen til kommunen.

Henvendelsen ble besvart slik i Skattedirektoratets brev av 10. november 2003:

«Skattedirektoratet antar at det i prinsippet ikke kan være til hinder for at kommunen skal ha rett til fradrag for inngående avgift at et annet rettssubjekt faktisk bekoster og forestår oppføringen av et vann- og avløpsanlegg. Det må imidlertid være en forutsetning at entreprenør stiler fakturaene til kommunen, og at fakturaene betales via en bankkonto som tilhører denne. Fakturaene må bokføres i kommunens regnskap, og anlegget må fortløpende aktivertes i regnskapet som kommunalt anlegg».

Advokat Hinna i advokatfirma PricewaterhouseCoopers oversendte etter dette et utkast til avtale mellom et utbyggingsselskap og Sola kommune til Rogaland fylkesskattekontor som vedlegg til et brev datert 11. februar 2004. I brevet angir advokaten at avtaleutkastet er utarbeidet «i samsvar med de vilkår som vi mener Skattedirektoratet setter» i brevet nevnt ovenfor. Det anmodes videre om at utkastet blir gjennomgått «med tanke på om fylkesskattekontoret er enig i at avtalen oppfylder de vilkår som er satt i Skattedirektoratets brev». Rogaland fylkesskattekontor svarte slik på henvendelsen i brev av 16. mars 2004:

«Skattedirektoratet har i brev datert 10.11.03 skissert hvordan en kan sikre kommunen fradragsrett i de tilfeller et annet rettssubjekt faktisk bekoster og forestår oppføringen av vann- og avløpsanlegg. Fylkesskattekontoret finner ikke å kunne gå inn å forhåndsgodkjenne utkast til avtale, men viser til at dersom en innretter seg slik som skissert i brev fra Skattedirektoratet datert 10.11.03, er fradragsretten sikret.

Fylkesskattekontoret viser til muligheten for å anmode om bindende forhåndsuttalelse. Anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal sendes Skattedirektoratet. Vi viser til vedlagte forskrift om bindende forhåndsuttalelse.

Når det gjelder året 2003 vil fradragsrett være avskåret dersom en ikke har innrettet seg slik som beskrevet i brev fra Skattedirektoratet datert 10.11.03».

PricewaterhouseCoopers tilskrev etter dette Rogaland fylkesskattekontor på ny i et brev datert 17. august 2004. Med brevet fulgte en avtale datert 5. mars 2004 mellom Skadberg Utbyggingssselskap AS og Sola kommune vedrørende administrasjon og gjennomføring av fradragsretten på inngående avgift på kostnader knyttet til vann- og avløpsanlegget på Skadberg hovedanlegg og internanlegg delfelt E og Skadberg Sør i Sola kommune. Det ble opplyst at tilsvarende avtale var inngått mellom Sandnes kommune og Byggeland AS for anlegg på Bogafjell i Sandnes kommune. I brevet opplyses det at PricewaterhouseCoopers mener avtalene er i samsvar med Skattedirektoratets brev 10. november 2003, og det anmodes igjen om at man «gjennomgår avtalene og gir en tilbakemelding på om fylkesskattekontoret er enig i at disse er i samsvar med avgiftsmyndighetenes forståelse av ordningen». Det ble senere purret på svar, hvorefter Rogaland fylkesskattekontor oversendte henvendelsen til Skattedirektoratet ved ekspedisjon datert 5. november 2004.

Det foreligger ellers en henvendelse datert 6. april 2006 fra PricewaterhouseCoopers til Rogaland fylkesskattekontor, der det anmodes om en bindende forhåndsuttalelse om kommunens fradragsrett eller kompensasjonsadgang for vann- og avløpsanlegg og andre anlegg som utbygger påtar seg å bekoste og senere overføre vederlagsfritt til kommunen. I brev fra Skattedirektoratet datert 13. oktober 2006 ble denne anmodningen avvist, idet den avtale som var fremlagt til vurdering som vedlegg til henvendelsen, «ikke kan ses å ha noe formål utover det rent avgiftsmessige». Det ble opplyst avslutningsvis i Skattedirektoratets brev at spørsmålet om kommunen har fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 på selvstendig grunnlag kunne behandles i en bindende forhåndsuttalelse. Slik lagmannsretten forstår det, er det ikke senere tatt noe initiativ til å få innhentet noen slik forhåndsuttalelse, verken fra de aktuelle kommuner eller PricewaterhouseCoopers som representant for disse.

Lagmannsrettens syn er etter dette at den skriftveksling det er redegjort for her, i seg selv ikke kan ha gitt kommunene - de ankende parter - en begrunnet forventning om at de avtaler som var utarbeidet og som de arbeidet videre med, var slik innrettet at de kunne påregne fradrag for inngående merverdiavgift slik avtalene tok sikte på. Om slik avgift kan trekkes fra i tilfeller som disse, må derfor bero på det rettskildestoff som ellers foreligger.

## **Fradragsspørsmålet: Lov og lovtolking**

Spørsmålet om tolking av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 og formuleringen «til bruk i» virksomhet med avgiftspliktig omsetning var tema i Rt-1985-93 Sira Kvina. Førstvoterende, med tilslutning av de øvrige dommere, tok her utgangspunkt i at det tiltak avgiften knyttet seg til, måtte være «relevant for virksomheten» for å kunne trekke inngående avgift fra. Dette er fulgt opp i Rt-2001-1497 Norwegian Contractors, der det ble pekt på som avgjørende om oppofrelsen har «en naturlig og nær tilknytning» til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Nevnes kan også Rt-2005-951 Porthuset, som gjaldt den konkrete anvendelse av disse kriterier og der avgjørelsen ble avsagt under dissens. Videre nevnes Rt-2008-932 Bowling-dommen, Rt-2008-939 Tønsberg Bolig og Rt-2012-432 Elkjøp der kriteriene ble ytterligere kommentert. Slik lagmannsretten ser det, røkter ikke disse dommene

ved de utgangspunkter som ble formulert i de to førstnevnte saker, hvoretter det avgjørende er kriteriene «relevant for» og «naturlig og nær tilknytning».

De ankende parter - kommunene - har vist til at kravet om at de aktuelle varer og tjenester skal være «til bruk i» kan være oppfylt hos mer enn ett subjekt, og at det er den som er fakturaadressat og som betaler fakturakravet som har fradragsrett. Lagmannsretten er enig i at avgjørelsen i Rt-2008-939 Tønsberg Bolig som kommunene viser til, i og for seg gir rom for dette. Det sentrale var, slik lagmannsretten forstår det, at når den avgiftspliktige hadde gått til det skritt å betale for den aktuelle vare eller tjeneste, måtte det antas at det lå en egeninteresse bak, og hvis denne interessen skulle gi rett til fradrag, måtte den være knyttet til betalerens avgiftspliktige virksomhet og ikke til den samlede virksomhet som sådan.

Lagmannsretten ser for sin del ikke saksforholdet i saken om Tønsberg Bolig som direkte sammenliknbart med nærværende tilfelle, og kan heller ikke se at avgjørelsene i Rt-2003-1821 Hunsbeth og Rt-2012-432 Elkjøp har vesentlig overføringsverdi i forhold til vår sak.

Slik lagmannsretten ser det, må det rettslige utgangspunkt i et tilfelle som dette være at omsetning av fast eiendom *ikke* utløser fradragsrett. Videre må utgangspunktet være at når forskrift om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg bare ble gitt anvendelse for utbyggere som drev slik virksomhet utenfor næring, må dette ha vært et bevisst valg fra lovgivers side. Dersom et avgiftsfritak skal «tas ut» hos kommunen i slike tilfeller, må det derfor være tale om omsetning som *reelt sett* er relevant for eller har naturlig og nær tilknytning til kommunens avgiftspliktige omsetning. Det ligger i dette at fradrag ikke kan baseres på en avtaleordning som ikke kan ses å ha noe formål utover det rent avgiftsmessige, jf. Skattedirektoratets brev 13. oktober 2006, delvis gjengitt ovenfor. Lagmannsretten ser det ellers slik at den «tilknytning» som ligger i at kommunene senere kan kreve inn gebyr fra eiendommer som benytter anleggene, blir for fjern til å begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med etableringen av disse.

Skattedirektoratet har ellers gitt en bindende forhåndsuttalelse 13. september 2005 der direktoratet kom til at en kommune hadde fradragsrett for inngående avgift i et tilfelle der den hadde avtalt med en utbygger at denne skulle bekoste anlegg for vei, vann og avløp. Etter avtalen slik den lød i revidert form, skulle utbyggers datterselskap utføre arbeidene for kommunens regning, men kommunen skulle få utgiftene refundert fra utbygger. Slik lagmannsretten forstår uttalelsen, lå det i det avtaleverk som ble etablert at kommunen stod som byggherre, jf. klausulen om at arbeidene ble utført for kommunens regning. Dette var, slik lagmannsretten forstår det, også et sentralt kriterium i skriftvekslingen vedrørende den såkalte «Valdresmodellen» som lagmannsretten har vært inne på før. Her het det således at grunneieren skulle være «kommunens representant» og inngå avtaler «i kommunens navn».

Om det i praksis skulle ha vært en glidning her, slik at det ikke har vært reagert i tilfeller der kommunens rolle er dempet ytterligere ned, endrer ikke dette det rettslige utgangspunkt at kommunen, for å ha fradragsrett, må ha en slik rolle som beskrevet i forhåndsuttalelsen.

De avtaler som foreligger i nærværende tilfelle kjennetegnes, slik tingretten peker på, av at de aktuelle kommuner har inngått utbyggingsavtaler med private utbyggere av boligfelt. Disse utbyggere har så inngått avtaler med entreprenører om oppføring av anleggene, og det er de private utbyggere som er byggherrer og som blir eiere av anleggene. Som videre påpekt av tingretten, har kommunene ikke ansvar for eller risiko knyttet til oppføringen av anleggene siden ansvaret og risikoen er plassert hos byggherren. Det er også byggherren som reelt sett betaler for oppføringen. Lagmannsretten viser til illustrasjon til avtalen mellom Sandnes kommune og Buggeland AS som er inntatt i sin helhet i tingrettens dom, særlig punkt 2, 3, 8 og 12.



At fakturakrav oversendes kommunen og betales av denne med midler som er innbetalt av utbygger til dekning av fakturakravene (punkt 4), endrer ikke den realitet at det er utbyggeren som, etter de avtaler som er inngått, har alt ansvar for oppføring av anleggene inntil de overføres vederlagsfritt til kommunen når de er ferdigstilt.

Lagmannsretten kan ikke se det annerledes enn at det i dette ligger en avgjørende forskjell i forhold til «Valdresmodellen» i den form denne ble «klarert» med avgiftsmyndighetene. Det er heller ikke treffende å si at kommunen gjennom de avtaler som er inngått av Sola og Sandnes kommune har engasjert en ekstern konsulent til å «prosjekttere og administrere anlegget» som nevnt avslutningsvis i fylkesskattekontorets brev 12. november 1997. Ved de avtaler som er inngått er kommunens rolle så tilbaketrasket at det de reelt sett har gjort, er å overta anleggene når de er ferdigstilt og ikke noe mer enn dette. Når dette er situasjonen, er det vanskelig å se at opplegget rundt betaling av fakturakrav og avtalene for øvrig er tilstrekkelig til å gi grunnlag for å trekke inngående merverdiavgift fra. Realiteten er at kommunene har overtatt ferdige anlegg uten å ha vært involvert i byggeprosessen annet enn gjennom den nødvendige kvalitetskontroll som det ligger under dem å utføre.

### **Bortfall av endringsadgang pga. passivitet. Tvilsrisiko for uklart regelverk**

Tingretten har drøftet disse spørsmål utførlig, og redegjort for avgjørelsene i Rt-1967-581, Rt-1974-558, Rt-1990-189 og Rt-1992-236. Videre har den redegjort for saksforholdet for så vidt gjelder oppfølgingen i forhold til Sola kommune og Sandnes kommune og for betydningen av de forespørsler PricewaterhouseCoopers har rettet til avgiftsmyndighetene på vegne av kommunene. Tingretten konkluderer med at det ikke er grunnlag for å konstatere at skattemyndighetenes endringsadgang er falt bort pga. klanderverdig passivitet eller at adgangen til endring skal være avskåret fordi regelverket har vært uklart. Lagmannsretten viser til tingrettens domsgrunner på disse punkter, som tiltres, idet lagmannsretten er enig i tingrettens vurderinger og de konklusjoner den trekker av disse. Slik lagmannsretten ellers ser det, må det også ha vekt at kommunene ble gjort kjent med at spørsmålet om de hadde fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 på selvstendig grunnlag kunne behandles i en bindende forhåndsuttalelse, men uten at dette ble fulgt opp.

\*\*\*\*\*

Ankene fører etter dette ikke fram når det gjelder fradrag for inngående merverdiavgift.

### **Krav om kompensasjon for inngående merverdiavgift**

Denne del av saken gjelder bare Sandnes kommune, og de rettslige utgangspunkter følger av lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner §§ 3-4. Som påpekt av tingretten, er det sentrale spørsmål her om kommunen har anskaffet vei-, leke- og parkanlegg til bruk i egen kompensasjonsberettiget virksomhet, og vurderingen blir i stor grad sammenfallende med vurderingen i forhold til merverdiavgiftsloven § 21. Som påpekt av tingretten må også bestemmelsene i kompensasjonsloven tolkes slik at det bare er kommunes egne anskaffelser som dekkes av regelverket. Lagmannsretten viser ellers til tingrettens domsgrunner, som tiltres, som dekkende også for lagmannsrettens syn. Finansdepartementets tolkingsuttalelse 2. mars 2004, som kommunene har vist til, gir etter lagmannsrettens oppfatning ikke grunn til å vurdere kompensasjonsspørsmålet annerledes.

Anken kan etter dette heller ikke føre fram på dette punkt.

### **Sakskostnader**

Ankemotparten har vunnet saken. Spørsmålet om sakskostnader for lagmannsretten må derfor vurderes etter tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd, idet det ikke er grunn til å fravike den hovedregel som er angitt der. Ankemotpartens prosessfullmektig har

levert oppgave over sakskostnadene for til sammen kr 79.881. Av dette utgjør salær kr 67.500. Resten gjelder utgifter til kopiering og reise og opphold for prosessfullmektigen. Utgiftene finnes nødvendige, og sakskostnadene fastsettes etter dette i samsvar med oppgaven.

Tingrettens avgjørelse vedrørende sakskostnadene er det ikke grunn til å endre.

\*\*\*\*\*

Lagmannsrettens dom er enstemmig.

### *Domsslutning*

*1. Ankene forkastes.*

*2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Sandnes kommune og Sola kommune, en for begge og begge for en, kr 79.881 - syttinitusenåttehundreogåttien - til Staten ved Skatt Vest. Frist for oppfyllelse er 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.*