



Skatt Midt-Norge
v/Kjell Erik Schjelvaag

Vurdering av skatteplikt for andelsvannverk - skatteloven § 2-32 - nyansering av Skattedirektoratets uttalelse av 22. oktober 2010

1 Innledning og konklusjon

Skattedirektoratet ga i brev av 22. oktober 2010 til en bransjeorganisasjon en vurdering av skatteplikt for andelsvannverk, jf. Utv. 2010 side 1503. I uttalelsen ble det ved formålsvurderingen lagt betydelig vekt på at andelsvannverk fremmer andelseiernes egne privatøkonomiske interesser og at de derfor normalt vil falle utenfor skatteloven § 2-32 som begrenser skatteplikten for institusjoner som ikke har erverv til formål. Uttalelsen var i samsvar med en tidligere uttalelse publisert i Utv. 1984 side 484.

Etter en fornyet vurdering har Skattedirektoratet besluttet å nyansere uttalelsen fra 2010.

Skattedirektoratets konklusjon:

Den privatøkonomiske fordelene som måtte ligge i å være tilkoblet et privat vannverk, dersom forutsetningene beskrevet i punkt 3.1 nedenfor er oppfylt, er ikke egnet til å påføre andelsvannverket skatteplikt. Andelsvannverk kan derfor, forutsatt at de øvrige vilkårene er oppfylt, komme inn under skattebegrensingsregelen i skatteloven § 2-32.

2 Generelt om vannforsyning

I Norge er det i hovedsak kommunene eller kommunalt eide selskaper som sørger for vann- og avløpstjenestene til innbyggerne og næringslivet. Ca. 1 600 vannverk sørger for vannforsyning til 90 % av befolkningen, mens de øvrige 10 % har egen brønn eller mindre fellesanlegg. Av disse 1 600 vannverkene er ca. 1 000 kommunalt eller interkommunalt eid, ca. 500 er private andelsvannverk og ca. 100 er hyttevannverk. De 500 andelsvannverkene er i hovedsak små og sørger samlet for vannforsyningen til ca. 5 % av befolkningen, ifølge opplysninger på www.norskvann.no.

Lov 16. mars 2012 nr. 12 om kommunale vass- og avløpsanlegg, skal sikre at kommunene, på en rimelig og rettferdig måte for abonnentene, kan få dekket sine kostnader med å bygge ut og opprettholde et nivå på vann- og avløpssektoren som sikrer tilbudet av vann i tilstrekkelig mengde og av tilfredsstillende kvalitet, samt sikrer en miljømessig forsvarlig bortledning og håndtering av avløpsvann.



Det fremgår av § 1 at nye vann- og avløpsanlegg skal være eid av kommunen. Begrunnelsen for kommunalt eierskap er ønsket om å sikre kvalitet, sikkerhet og langsiktighet i vann- og avløpssektoren, jf. Prop. 136 L (2010-2011) side 6. Det gjelder imidlertid enkelte unntak fra dette, og kommunen kan etter § 2 andre ledd første punktum gi løyve til *private anlegg*. Private anlegg skal etableres som andelslag eid av brukerne. Begrunnelsen for kravet til eierform er at eierne av slike andelslag i de fleste tilfeller vil ha en egeninteresse i å sikre at hensynet til kvalitet, sikkerhet og langsiktighet for tjenesten blir ivaretatt. De vil også normalt unngå å ta ut utbytte til seg selv fordi det vil medføre en tilsvarende økning i vann- og avløpsgebyrene som de som brukere selv må betale.

Det er ikke en lovpålagt oppgave for kommunen å sørge for kommunal vannforsyning til dens innbyggere eller foretak. Kommunen har imidlertid forpliktelser etter bygningsloven, brannvernlovgivningen, beredskapslovgivningen og etter kommunehelsesloven som vedrører beboeres, eiendommers og institusjoners tilgang til vann.

For kommunale anlegg kan kommunen fastsette et engangs tilknytningsgebyr og årsgebyr. Årsgebyret skal være basert på et selvkostprinsipp. Gebyrene skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren. Loven pålegger ikke kommunene å kreve full kostnadsinndekning, men i praksis dekker de fleste kommuner inn det alt vesentlige av sine kostnader gjennom vann- og avløpsgebyrene. Selvkostprinsippet innebærer at det ikke er tillatt å finansiere andre deler av kommuneforvaltningen med vann- og avløpsgebyrene.

Det fremgår at det av kostnadmessige grunner normalt vil være uaktuelt å bygge ut konkurrerende anlegg for vann og avløp i den enkelte kommune. Vann- og avløpstjenesten fremstår derfor som naturlige monopolvirksomheter, og man vil ikke kunne oppnå reell konkurranse om slike tjenester.

Private andelsvannverk som drives til selvkost finansieres på samme måten som kommunale vannverk, ved tilknytningsavgift, ved betaling for levering av vann og i tillegg kommer andelskapitalen.

3 Skattedirektoratets premisser og rettslige vurdering

3.1 Hvilke foretak uttalelsen gjelder for

Direktoratet har funnet grunn til å nyansere uttalelsene fra 1984 og 2010 for så vidt gjelder andelsvannverk der det fremgår av vedtektene at:

- formålet er å skaffe medlemmene vann
- andelslaget drives til selvkost
- bare eiere og festere av fast eiendom og eiere av borettslagsleiligheter som får/vil få levert vann fra vannverket kan være medlemmer
- andelene ikke kan overdras
- andelslaget ikke skal utdele etterbetaling/utbytte
- det faktisk ikke blir utbetalt etterbetaling/utbytte



- ved oppløsning av andelslaget har medlemmene ikke krav på utdeling
- gjenværende midler skal tilfalle formålet

Det er en forutsetning at vannverket faktisk drives i henhold til vedtektene.

Medlemmene kan være både juridiske og fysiske personer. Krav på tilbakebetaling av innskutt andelskapital og en normalavkastning av denne, vil normalt ikke være til hinder for at andelslaget kan komme inn under skatteloven § 2-32.

3.2 Rettskilder – skatteloven § 2-32

3.2.1 Innledning

Andelsvannverk er som organisasjonsform å anse som samvirkeforetak og er omfattet av lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak. Samvirkeforetak har alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav d, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-30. Samvirke er en organisasjonsform som kan komme inn under skattebegrensingsregelen i § 2-32 hvis vilkårene er oppfylt.

Skatteloven § 2-32 første ledd og andre ledd første punktum lyder:

”Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt.

”Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfeller eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formuen i og inntekten av den økonomiske virksomheten være skattepliktig.”

Avgjørelsen av om andels vannverk ”ikke har erverv til formål”, skal foretas ut fra en helhetsvurdering av virksomhetens art, det vedtektsbestemte formålet, stiftelsens oppbygning og den virksomheten som faktisk drives.

I tillegg til disse tre hovedmomentene inngår også andre relevante momenter ved vurderingen, så som hensynet til konkurransesituasjonen, likebehandling, om det foreligger et ideelt formål, overskudd, adgang til utdeling til medlemmene mv. Momentene er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2012/13 side 1078 flg.

Hvis vannverket kan sies å ha flere formål, delvis ervervsmessige og delvis ikke-ervervsmessige, er det hovedformålet som er avgjørende.

Hvis et vannverk som kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd også driver økonomisk virksomhet, vil den økonomiske virksomheten være skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd.



3.3.2 Lovens vilkår "ikke erverv til formål"

Vilkåret for å komme inn under skattefritaket er at institusjonen ikke har erverv til formål.

Lovens ordlyd gir ingen nærmere beskrivelse av hva vilkåret "ikke erverv til formål" innebærer.

Også domstolene har vært tilbakeholdne med å komme med generelle formålsbetraktninger i relasjon til fritaksbestemmelsen, men én særlig uttalelse er imidlertid inntatt i Rt 1955 - 175 (Veritas I), hvor Høyesterett uttaler:

"Dens øyemed er å fritta for skatteplikt humanitære, almennyttige og selskapelige institusjoner, hvor samfunnsnyttige, sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende".

Det er i juridisk teori antatt at begrunnelsen for skattefritaket først og fremst må søkes i det forhold at de aktuelle institusjonene ivaretar samfunnsfunksjoner som det offentlige ellers (kanskje) hadde måttet ta seg av. Ved avgrensingen av området for skattefrihet må man likevel ha for øye at disse institusjonene ikke bør få et konkurransefortrinn fremfor skattepliktige subjekter, jf. Zimmer Lærebok i skatterett 6. utg. side 416.

3.3.3 Praksis

Det følger av rettspraksis at det avgjørende ikke er om institusjonen *selv* har erverv til formål. Uttrykket "erverv" omfatter også virksomhet som har til formål å fremme *andres* erverv, se Rt. 1927 - 869 (Jessenløyen boligforening), Rt. 1939 - 724 (Skien telefonforening) og Utv. 2008 side 1812 (SOP).

Lignings-ABC 2012/13 side 1079 legger til grunn at institusjoner som tjener/fremmer medlemmenes private, økonomiske, forbruksmessige interesser anses for å ha erverv til formål. Med stor vekt på dette momentet har Skattedirektoratet ansett private/abonnenteide vannverk som skattepliktige, jf. Lignings-ABC 2012/13 side 1083 og Skattedirektoratets uttalelser i Utv. 1984 side 484 og Utv. 2010 side 1503.

Finansdepartementet utaler i brev til Skattedirektoratet av 30. april 2003 (Utv. 2003 side 914) at foreldredrevne barnehager organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar, normalt vil anses å være skattefri når barnehageaktiviteten er av ideell karakter. Det er tilfelle når barnehageplassen prises til tilnærmet selvkost, og barnehagen ikke tar sikte på vedvarende overskudd. Barnehagene vil ha en allmenntilgjengelig verdi ved at de ivaretar samfunnsfunksjoner som det offentlige eller ville ha måttet ta seg av (ivaretagelse av barns oppvekstvilkår og opprettelse av barnehageplasser). Den dominerende økonomiske fordel for foreldrene består i offentlig støtte til barnehagen, og at foreldreprisen ved dette kan holdes nede. Den privatøkonomiske fordel ved dette for foreldrene er ikke egnet til å påføre stiftelsen skatteplikt.



3.4 Nyansering av Skattedirektoratets uttalelse av 22. oktober 2010

For andelsvannverk som drives til selvkost og som også forøvrig oppfyller forutsetningene i punkt 3.1 legger Skattedirektoratet til grunn at vannverket vil kunne komme inn under skattebegrensningen i skatteloven § 2-32 første ledd.

Ved herværende vurderingen finner direktoratet å kunne legge større vekt på at det i dagens samfunn med stadig flere og mer tett bebygde områder er en forutsetning med felles vanntilførsel enn vi gjorde i uttalelsen fra 2010. Selv om kommunen ikke har en lovpålagt plikt til selv å levere vann til sine husholdninger, næringsliv, og institusjoner har den et overordnet ansvar for tilfredsstillende vanntilførsel til eiendommene i kommunen og for å ivareta lovpålagte kommunale oppgaver herunder beredskapsoppgaver. Nødvendig vanntilførsel kan sikres ved vannforsyning fra offentlig eid anlegg eller ved private andelsvannverk. For mottakeren er det den samme tjenesten som leveres og det samme behovet som dekkes, uavhengig av om leveranser skjer fra kommunen eller fra et andelsvannverk.

Det er betydelige kostnader knyttet til etableringen og utbyggingen av andelsvannverk. Av kostnadmessige grunner vil det normalt ikke være uaktuelt å bygge ut konkurrerende anlegg for vann i en kommune. Hensynet til konkurransesituasjonen er nøytralt ved vurderingen av skattefritak.

Den fordelen som ligger i å ha innlagt vann og i verdistigning på eiendommen som følge av tilknytningen til et andelsvannverk er det betalt for, enten ved ervervet av eiendommen eller ved å betale en avgift for å bli tilknyttet vannledningen på samme måte som ved tilknytning til kommunale vannverk.

Etter Skattedirektoratets syn vil den privatøkonomiske fordelen som ligger i å være knyttet til et andelsvannverk derfor, i de tilfellene som er beskrevet under punkt 3.1, ikke være egnet til å påføre andelslaget skatteplikt.

Om et bestemt andelsvannverk kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32 avgjøres etter en konkret vurdering.

Uttalelsen vil bli publisert på www.skatteetaten.no

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.



Med hilsen

Inger Johanne Stolt-Nielsen
underdirektør
Rettsavdelingen
Skattedirektoratet

Anna Lie

Kopi:
Kristin Therese Wigum-Karlsen
Jan Inge Fjørtoft
Åse Brenden
Elin Bellingmo