

**Skatteklagenemndas vedtak i endringssak**

U.off. offl. § 13, lignl. § 3-13 nr. 1, sktbl. §3-2

967238732 FLATEBY VANNVERK SA

Kommune: 0229

Inntektsår: 2009

Saksbehandler: Brit Hammervold

Saken gjelder:

Skatteplikt etter skatteloven § 2-2 (1) bokstav d eller skattefritak etter skatteloven § 2-32 (1).

Dokumentliste:

Dok. nr	Dok. dato	Dokument
2	10.11.2010	Klage på ordinær ligning Vedlegg: 1. Vedlegg til selvangivelsen 2. Vedtak fra Enebakk likningsnemnd inntektsåret 1997 3/4.Sak ang inntektsåret 2003 5. Vedtekter for Flateby Vannverk, endret årsmøte 25. mars 2009 6. Vedtekter gjeldende fra årsmøtet 2010
3	11.04.2011	Oversendelse av utkast til skattekontorets vedtak
4	15.04.2011	Kommentar til utkast til skattekontorets vedtak, vedlagt: 1. Betenkning – Kommunenes adgang til å tildele enerett for utførelse av VA-tjenester
5	10.06.2011	Oversendelse av skattekontorets vedtak
6	30.06.2011	Klage til skatteklagenemnda Vedlegg: 1. Prp. 136 L (2010-2011)
7	22.11.2011	Partsinnsyn innvilget
8	09.12.2011	Merknader til skattekontorets utkast til vedtak

Saksforholdet:

Flateby Vannverk BA er et andelslag med 1 472 andeler. Andelene er eid av Enebakk kommune og øvrige fysiske og juridiske personer som eier eller fester fast eiendom innen distriktet. Dette er også de eneste som i henhold til vedtektene kan være medlem av andelslaget. Enebakk kommune skal eie 250 andeler. Bortsett fra kommunen kan ingen eie mer enn én andel.



Vannverket endret navn til Flateby Vannverk SA i 2010, samtidig ble vedtektene endret og tilpasset samvirkeloven.

Flateby Vannverk ble etablert i 1952 og ble i de følgende årene ansett som en skattefri innretning etter dagjeldende skattelov § 26 k. Skatteplikten ble vurdert for inntektsåret 1997 av ligningsnemnda i Enebakk, der konklusjonen var ikke skatteplikt. Dette vedtaket ble også lagt til grunn da skatteplikten ble tatt opp igjen for inntektsåret 2003.

Skatteplikten ble på nytt tatt opp til vurdering ved ligningen for inntektsåret 2007 av Steinkjer skattekontor. Vannverket ble ansett for å være skattepliktig. Dette ble påklaget av Advokatfirmaet Haavind AS. Saken var ikke ferdigbehandlet da ligningen for 2008 ble behandlet. Spørsmål om skatteplikt for vannverk ble oversendt til vurdering i Skattedirektoratet.

I påvente av en uttalelse fra skattedirektoratet ble inntekt og formue for 2007 og 2008 satt til 0.

For inntektsåret 2009 ble selvangivelse levert. I vedlegg ble det opplyst at selvangivelse ble levert som om foretaket var skattepliktig. Dette skyldtes utelukkende at skattemyndighetene i påvente av en generell utredning fra Skattedirektoratet om vannverk og skatt, har lagt til grunn at vannverket er skattepliktig. Ligningen ville bli påklaget hvis påstand om skatteplikt ble fastholdt.

Steinkjer skattekontor fastholdt skatteplikten, foretaket ble lignet for kr 751 042 i alminnelig inntekt og kr 9 134 110 i formue. Ligningen ble påklaget i brev datert 10.11.2010. Vannverket mener at foretaket oppfyller vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Skattedirektoratet ga en uttalelse datert 22.10.2010 om "Vurdering av skatteplikt for privateide andelsvannverk – skatteloven § 2-32 første ledd." Denne uttalelsen er inntatt i Utvalg 2010 side 1503.

Denne uttalelsen konkluderer med at privateide andelsvannverk normalt ikke kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32. Men det gjøres oppmerksom på at spørsmål om skattefrihet etter skatteloven § 2-32 (1) for det enkelte abonnenteide andelsvannverket vil bli vurdert konkret for det enkelte inntektsår. Ligningsmyndighetene kan omklassifisere et skattesubjekt fra skattefritt til skattepliktig dersom myndighetene mener at dette er den riktige klassifiseringen etter gjeldende rett.

I skattekontorets vedtak datert 10.06.2011 fastholdes det at vannverket er skattepliktig.

Skattekontorets vedtak påklages til skatteklagenemnda i brev fra Advokatfirmaet Haavind AS datert 30.06.2011.

Utkast til vedtak er sendt Advokatfirmaet Haavind 22.11.2011.
Merknader til utkast til vedtak er mottatt i brev datert 09.11.2011.

Skattyteren anfører:



Bakgrunnen for klagen er at klager anser at skatteetaten har anvendt skatteloven § 2-32 (1) galt i denne saken ved at skattefritak ikke er blitt innrømmet.

Det sentrale grunnlaget for klagen er at Flateby vannverks virksomhet ikke har erverv til formål. Dette er da også tydelig gjenspeilet i selskapets vedtekter vedtatt på årsmøte i 2010, der det fremgår at Flateby Vannverk SA drives basert på selvkostprinsippet med allmennyttige formål som basis.

Medlemskap og andeler i selskapet gir ikke rett til utdelinger etter vedtektenes § 13, og selskapet skal etter denne bestemmelsen heller ikke gå med overskudd over tid, men sikre forsvarlig drift og fremtidige investeringer etter selvkostprinsippet som er nedfelt i § 2. Ved avvikling av selskapet har medlemmene heller ikke rett til utdelinger, jf. vedtektenes § 16.

Det vises til argumentasjonen i kommentarene som er gitt av Advokatfirmaet Haavind AS til skattekontorets vedtak i brev datert 15.04.11.

Skattyter viser i kommentarene til vedtaket til Zimmers Lærebok i skatterett, 6. utgave 2009 s 417. Det fremgår her at fastleggelse av institusjonens formål må skje ut fra en objektiv vurdering, hvor formålsbestemmelsene i vedtektene danner et naturlig utgangspunkt, supplert med andre vedtektsbestemmelser og en vurdering av innretningens faktiske virksomhet.

Det vises videre til Zimmers redegjørelse på s 421 flg. vedrørende aktiviteter som ville (eller evt. burde) ha vært utført av det offentlige, dersom det aktuelle selskap eller innretning ikke hadde utført aktiviteten, jf Høyesteretts dommer inntatt i Rt. 1955 s 175 (Veritas I) og Rt. 1958 s 1108 (Lloyd).

Sentralt er også Høyesteretts dom i Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen), der retten fant at Norsk Korrespondanseskole fylte et behov som det offentlige ellers måtte ta seg av. Ligningen for 1978 ble derfor opphevet til tross for at virksomheten det aktuelle år hadde en omsetning på 50 millioner kroner.

Zimmer understreker også at et viktig hensyn i grensetilfeller bør være om aktiviteten drives i konkurranse med skattepliktige subjekter, i så fall ville skattefrihet kunne gi uheldig konkurransevridning. I dette tilfelle drives ikke Flateby vannverks virksomhet i konkurranse med skattepliktige subjekter, slik at en uheldig konkurransevridning ikke vil finne sted.

Flateby vannverk er i dag den eneste aktøren innenfor sitt område i kommunen som er stand til å fylle vannforsyningsbehovet for kommunens innbyggere.

Dekning av dette behovet må i dag anses for å være et formål av allmennyttig karakter, noe som bl.a. har ledet til at kommuner som driver innenfor dette området er fritatt for konkurranseutsetting etter EØS-regelverket, ved at det foruten å drive vannverkene i egen regi, også er ansett for å ha anledning til å tildele enerett til et annen offentlig foretak. Det vises i denne forbindelse til betenkning avgitt til Kommunenes Sentralforbund fra advokatfirmaet Haavind Vislie AS den 4. februar 2008, om kommunenes adgang til å tildele enerett for utførelse av VA-tjenester etter



anskaffelsesforskriftens § 1-3 annet ledd litra h av 7. april 2006. Betenkningen er vedlagt brev datert 15.04.11.

Vurderingen av om Flateby vannverks virksomhet er av allmennyttig karakter må etter skattyters oppfatning foretas etter samme linjer som vurderingen av om vannleveranse kan anses for å tjene allmennhetens behov og ikke er å anse som en ytelse av industriell eller forretningsmessig karakter i henhold til anskaffelsesforskriften.

Skattyter viser til betenkningen s 18 følgende, der det redegjøres for de momenter EF-domstolen har lagt til grunn i vurderingen av om en virksomhet tjener allmennhetens behov og ikke er av industriell eller forretningsmessig karakter. Det er her påpekt at virksomheter som driver etter selvkostprinsippet og ikke har som formål å drive med fortjeneste, ikke kan anses for å være av industriell eller forretningsmessig karakter. Det vises her videre til s. 19 nest siste avsnitt der det er anført følgende under vilkåret ”overskudd som formål”:

”Innenfor VA-sektoren, vil det ha betydning hvorvidt organet må drive sin virksomhet i henhold til selvkostprinsippet. Selv om vannforsyning og avløpshåndtering til/fra den enkelte kommunes abonnenter kan utføres, og i en del tilfeller blir utført av private rettssubjekter og av en rekke mindre andelslag i Norge i dag, må det kunne sies at så lenge dette finner sted til selvkost fra det offentlige organets side, er det ikke tale om en industriell eller forretningsmessig virksomhet.”

Det vises videre til drøftelsen under betenkningens pkt. 4.5 om at tildelingen må være i samsvar med EØS-reglene, som er ansett for å være den viktigste og den vanskeligste avgrensningen av tilfeller hvor det er tillatt å tildele enerett. Hvorvidt dette kriteriet er oppfylt drøftes nærmere i betenkningen på s. 24 til s. 29 hva gjelder produksjon og distribusjon av vann. Vilket for å tildele enerett er at det foreligger tvingende eller allmenne hensyn som er tilstrekkelig tungtveiende til at de går foran hensynet til den frie bevegeligheten av tjenester, og at tildeling av enerett er nødvendig for å ivareta de aktuelle hensynene.

Dette drøftes i relasjon til en rekke tjenester i betenkningen, hvorav det sentrale i denne forbindelsen er drøftelsen av om enerett for produksjon og distribusjon av vann kan begrunnes i tvingene og tungtveiende hensyn.

Skattyter viser til betenkningen når det gjelder å beskrive hvor viktig det er at vann- og avløpssektoren fungerer. Det vises til vannforsyning til hygieniske formål, sykehus, næringsmiddelindustrien, hotell- og utelivsbransjen, brannvern og konsekvensene ved forurenset drikkevann.

Skattyter anfører videre at Miljøverndepartementet i statsråd 24. juni 2011 har lagt fram forslag til ny lov som sikrer offentlig eierskap til vann- og avløpsanlegg. Prp. 136 L (2010 – 2011) om lov om kommunale vass- og avløpsanlegg. Proposisjonen er vedlagt klagen.

Lovutkastet slår fast at nye vann- og avløpsanlegg skal være eid av kommuner. Kommunen kan etter § 2 på nærmere angitte vilkår gi tillatelse til etablering av nytt vann- og avløpsanlegg, eller



vesentlig utvidelse av private vass- og avløpsanlegg. Nye anlegg skal organiseres som andelsanlegg eid av brukerne.

Begrunnelsen til krav om eierform er i følge merknadene til § 2, 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 måtte betale.

Skattyter anfører at lest i sammenheng er det ikke tvilsomt at Stortingets forutsetninger om unntak fra kravet om offentlig eie for vann- og avløpsvirksomhet organisert som andelslag, skyldes at man var kjent med at disse drives uten avkastning som siktemål og for å sikre disse tjenestene til medlemmenes beste til selvkost.

Selve forutsetningen for unntaket fra Stortingets side, og den senere oppfølgingen i form av nevnte lovforslag fra regjeringen taler med styrke for at det vil oppfattes å være svært dårlig sammenheng i regelverket, dersom de samme andelslag i relasjon til skatteloven § 2-32 av skattemyndighetene anses for å ha erverv til formål.

Særlig må dette gjelde når Flateby vannverk har etablert vedtekter som uttrykkelig fastslår at selskapet ikke har erverv til formål.

Det vil også gi svært dårlig sammenheng med annet regelverk vedrørende vannverk. Det siktes her til konkurransereguleringen, der dekning av vannforsyningstjenester anses for å være et formål av allmennyttig karakter, som innebærer at kommuner som driver innenfor dette området er fritatt for konkurransetsetting etter EØS-reguleringen, ved at foruten å drive vannverkene i egen regi, også er ansett for å ha anledning til å tildele enerett til et annet offentlig foretak etter reglene i anskaffelsesforskriften av 7. april 2006 § 1-3 annet ledd litra h.

Skattyter anfører videre at skattekontoret i sitt vedtak har vist til Skattedirektoratets uttalelse av 22. oktober 2010 som støtte for sitt syn. Skattedirektoratet har i denne uttalelsen lagt til grunn at hovedformålet til de abonnentseide vannverkene ikke kan anses for å være et formål som er til nytte for allmennheten, men et formål som fremmer medlemmenes egne privatøkonomiske interesser. Det er også anført i uttalelsen at den enkelte eierandel i vannverket, med tilhørende infrastruktur, er et gode av økonomisk verdi som ved omsetning eller ved opphør av andelslaget vil gi en privatøkonomisk fordel for andelseierne.

Skattyter viser til det som er anført ovenfor og hevder at Skattedirektoratet tar feil når det ikke anser Flateby vannverks formål å være av allmennyttig karakter. Dette fremgår for øvrig direkte av § 2 i vannverkets vedtekter der det fremgår følgende:

"Selskapet drives basert på selvkostprinsippet med allmennyttig formål som basis."

Selv om formålet også er å skaffe abonnentene vann kan ikke dette alene medføre at Flateby vannverk kan anses å ha erverv til formål. Det er ikke gjort noe forsøk fra Skattedirektoratets side å



sannsynliggjøre at organisering av vannverket på denne måten innebærer en fordel i forhold til alternativet som i dag må anses å være kommunal drift av anlegget.

Det vises også til vedtektenes § 16 om oppløsning og avvikling av selskapet, der det fremgår at medlemmene ikke har rett til utdelinger. Det vil derfor ikke, som lagt til grunn i Skattedirektoratets uttalelse, innebære noen privatøkonomisk fordel for andelseierne ved opphør av Flateby vannverk, da det uttrykkelig er fastsatt at dette ikke gir rett til utbetalinger til medlemmene.

Betydningen av ovennevnte refererte vedtektsbestemmelser er ikke på noen måte tilfredsstillende drøftet i skattekontorets vedtak.

Skattekontoret synes i sitt vedtak å ha lagt avgjørende vekt på at norske kommuner pr. i dag ikke har en lovpålagt plikt til å sørge for vannforsyning til sine innbyggere. I lys av redegjørelsen ovenfor vedrørende den sterke samfunnsmessige betydning vannforsyning har, fremstår en slik begrunnelse i dette tilfellet som svært formalistisk. Det bestrides selvfølgelig ikke at rettspraksis knyttet til skatteloven § 2-32 i konkrete tilfeller har lagt vekt på, som ett av flere momenter, om den aktuelle innretningen utfører oppgaver som det offentlige er lovpålagt å utføre. Det betyr likevel ikke at dette er et nødvendig vilkår for skattefrihet etter skatteloven § 2-32 og momentet kan etter vannverkets syn ikke tillegges avgjørende vekt i dette tilfeller.

Realiteten er at dersom Flateby vannverk BA ikke lenger ønsket, eller maktet å stå for denne typen tjenester i Enebakk kommune, ville det umiddelbart bety store problemer for kommunen selv og kommunens innbyggere, da Flateby vannverk er den eneste aktør innenfor sitt område i kommunen som pr. i dag er i stand til å fylle vannforsyningsbehovet for kommunens innbyggere.

Vannforsyning av tilstrekkelig kvalitet og med tilstrekkelig mengde må i dag betraktes som en livsnødvendighet. Det er også et krav om at det er etablert tilstrekkelig drikkevann og med nødvendig hygienisk kvalitet frem til den enkelte andelseiers eiendom, for at denne overhodet skal kunne bebygges etter plan- og bygningsloven § 27-1.

Flateby vannverks virksomhet ivaretar samtidig, ved å ha en vannkilde og et ledningsnett i kontinuerlig drift og beredskap, kommunens forpliktelser etter brannvernlovgivningen, beredskapslovgivningen og etter kommunehelsetjenesteloven som det er nærmere redegjort for i klageskrivet. Virksomheten er også livsnødvendig i forhold til driften av kommunens sykehjem, skoler, barnehager etc.

Hovedformålet med Flateby vannverk blir derfor ikke først og fremst, som anført av skattekontoret, å skaffe den enkelte andelseier egen vannforsyning, men å sørge for at vannforsyningstjenester overhodet blir levert på forsvarlig vis innenfor denne delen av Enebakk kommune. Det er det allmenntilgode formålet som er det sentrale her, og ikke de privatøkonomiske interesser.

Skattekontorets resonnement bygger på at man gjennom organisering i et andelslag/samvirkeforetak ville kunne oppnå billigere tjenester enn om vannforsyningen var organisert gjennom Enebakk kommune og innbyggerne i stedet måtte betale tilknytnings- og årsavgifter til Enebakk kommune



for en slik tjeneste. Dette har ikke skattekontoret gjort noe forsøk på å dokumentere, og det er også svært tvilsomt om det vil medføre riktighet.

Skattyter ber på denne bakgrunn om at Skatteklagenemnda opphever skattekontorets vedtak, og i stedet fatter vedtak om at Flateby vannverk er en skattefri innretning etter skatteloven § 2-32 (1).

Advokatfirmaet Haavind AS v/advokat Arne Haavind har mottatt utkast til vedtak og kommet med merknader til utkastet i brev datert 09.12.2011.

Det anføres i merknadene at det registreres at skattekontoret har foretatt en svært begrenset selvstendig vurdering av de momenter som er anført for skattefrihet i klagen av 30. juni 2011 og tidligere brev av 15. april 2011. Skattekontoret har i stor utstrekning i realiteten nøydt seg med å vise til Skattedirektoratets brev av 22. oktober 2011 til Norsk Vann. De argumentene som er fremført for Flateby Vannverk hadde Skattedirektoratet ikke tilgjengelig da de skrev sin uttalelse til Norsk Vann.

Videre anføres det i merknadene at tidligere anførsler fastholdes i sin helhet, men de vil fremheve noen hovedpunkter. Disse hovedpunktene er for det første at vannverkets vedtektsbestemte formåler allmenntilgjengelig, noe som klart taler for skattefrihet. Vannverkets hovedformål er ikke først og fremst å skaffe den enkelte andelseier egen vannforsyning, men for å sørge for at vannforsyningstjenester overhodet blir levert innenfor denne delen av Enebakk kommune. Det er det allmenntilgjengelige formålet som er det sentrale, ikke de privatøkonomiske interesser.

For det andre drives vannverket etter selvkostprinsippet, eventuelle overskudd stammer i sin helhet fra andelseiernes egne innbetalinger. Overskuddene tjener ikke annen hensikt enn å skulle dekke fremtidige investeringer som er helt nødvendige for at verket også i fremtiden skal fylle sitt formål. Skattyter har vanskelig for å forstå skattekontorets anførsel midt på side 9 om at "det sier seg selv at det ikke kan være et mål å gå med overskudd og at andelene ikke gir rett til utbytte. For å generere overskudd måtte det enkelte medlem selv betale tilsvarende mer for tjenesten." Her synes det lagt til grunn at verket ikke går med overskudd, og at også det "trekker i retning av erverv til formål."

For det tredje er det som i forslaget til vedtak er angitt som støttemomenter momenter som klart taler for skattefrihet. Det gjelder hensynet til konkurranse situasjonen, hensynet til likebehandling og behandling av overskudd løpende under driften og ved eventuell oppløsning av innretningen.

Skattyter viser for øvrig til de argumenter for skattefrihet som er fremført i tidligere brev og ber om at skatteklagenemnda omgjør skattekontorets vedtak av 10. juni 2011.

Skatteklagenemnda bemerker:

Skattyter kan klage til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9 i ligningsloven, jf § 9-2 nr. 1 bokstav b. Klagen er innkommet innen klagefristen, jf § 9-2 nr. 5



Klagen gjelder inntektsåret 2009, og skatteklagenemnda vil i hovedsak forholde seg til de vedtekter som sist ble endret i årsmøte 25. mars 2009. Vedtektene er senere endret i årsmøte 2010 da foretaket ble registrert som et samvirkeforetak (SA).

Flateby vannverk er et andelslag med vekslende kapital og medlemstall jf vedtektenes punkt 1. I 2009 var ikke foretaket registrert som et samvirkeforetak, men tilfredsstiller definisjonen i samvirkeoven og skal derfor lignedes som et samvirkeforetak.

Samvirkeforetak er i utgangspunktet skattepliktig etter skatteloven § 2-2 (1) bokstav d og skal lignedes på grunnlag av resultatet etter skattelovgivningens alminnelige bestemmelser.

Spørsmålet i denne saken er om Flateby Vannverk kan komme inn under fritaksreglene i skatteloven

§ 2-32 (1). Skatteklagenemnda legger til grunn at samvirkeforetak er en organisasjonsform som kan omfattes av denne bestemmelsen.

Vilkåret for skattefrihet er at institusjonen eller organisasjonen mv. "ikke har erverv til formål". Ved formålsvurderingen er det særlig tre hovedmomenter som skal vektlegges. Det er det vedtektsbestemte formål, den faktiske virksomheten som utøves og virksomhetens oppbygging, jf. bl.a. Høyesterettsdom gjengitt i utvalg 2003 side 999 (Ernst G. Mortensen II). Dette sammenfaller med skattyters henvisninger til Zimmers lærebok i skatterett.

Sentralt i vurderingen er om foretaket ble opprettet med formål å oppnå økonomiske interesser for seg selv eller eierne i motsetning til allmenntilgitt formål.

Etter vedtektenes punkt 2 er formålet med selskapet:

"å skaffe medlemmene vann, ved å eie og drive forsyningsanlegg for vann frem til medlemmene. Selskapets forsyningsområde er Flateby og naturlig tilgrensede områder."

Etter punkt 5 i vedtektene kan som medlem opptas:

"Enebakk kommune, samt fysiske og juridiske personer som eier eller fester en eller flere faste eiendommer innen dette distrikt, jf. punkt 2, forutsatt eiendommen kan tilknyttes selskapets forsyningsanlegg for vann uten uforholdsmessige store utgifter."

Det avgjørende for vurderingen av det vedtektsfestede formål er å fortolke vedtektene og bestemme hvilket formål vedtektene samlet sett gir uttrykk for. Enkeltstående bestemmelser i vedtektene er av den grunn ikke nødvendigvis avgjørende. Ved vurderingen av momentet vil det også være av betydning om vedtektene utelukker at institusjonen har et økonomisk formål. Det er vedtektene slik de fremstår i det aktuelle inntektsår som skal vurderes. Senere endringer i vedtektene kan imidlertid vektlegges dersom de kaster lys over institusjonens formål i det inntektsår som vurderes.

Flateby vannverk har endret vedtektene i 2010 og tatt inn under punkt 2 at foretaket skal drives etter selvkostprinsippet. Under punkt 13 er det tatt inn at *"Eventuelt overskudd på driftsregnskapet etter at renter på gjeld, tilsyn og vedlikehold er betalt, tillegges selskapets egenkapital. Medlemskap og*



andeler i selskapet gir ikke rett til utdelinger. Vannverket skal ikke gå med overskudd over tid, men sikre forsvarlig drift og fremtidige investeringer basert på selvkostprinsippet. Jf pkt 2."

Vedtektene i 2009 har ingen bestemmelser om drift etter selvkostprinsippet og anvendelse av overskudd, men under punkt 2 er det sagt at andelene ikke gir rett til utbytte, med mindre selskapet oppløses. Vedtektene omtaler ikke hvordan overskudd skal behandles.

Samlet sett gir vedtektene uttrykk for at vannverket skal skaffe andelseierne sikker vannforsyning. Andelseiere er de som er nevnt i punkt 5 i vedtektene, og det er de som ved deltakelse på årsmøtet bestemmer hvordan vannverket skal drives.

Vannverket er organisert som et samvirkeforetak og etter tradisjonellsamvirketankegang er det ikke et mål i seg selv å gå med overskudd, målet er primært å tilby medlemmene gunstige samhandlingspriser.

Et samvirkeforetak kan således ivareta medlemmenes økonomiske interesser selv om det ikke oppstår nevneverdige overskudd.

Det andre hovedmomentet som skal vektlegges er den faktiske virksomheten som utøves. Den faktisk virksomheten utledes vanligvis av skriftlige kilder, som for eksempel regnskaper, årsberetninger mv.

Flateby vannverk har gitt gode beskrivelser av sin virksomhet i korrespondansen med skattekontoret. De har ikke som mål å gå med overskudd over tid, men sikre forsvarlig drift og fremtidige investeringer etter selvkostprinsippet. Næringsoppgaven for 2009 viser et driftsresultat på kr 597 444 og et skattemessig overskudd på kr 751 042. I balansen er verdi av anlegget kr 10 094 940, bankinnskudd kr 4 365 398 og gjeld til kreditinstitusjoner kr 959 000.

Dette viser at Flateby vannverk har blitt drevet med solid overskudd og har betydelig verdier. Det viser også at overskuddet er blitt stående i foretaket. Dette momentet taler for at vannverket har erverv til formål.

Det tredje hovedmoment som skal vektlegges ved formålsvurderingen er betydningen av hvordan institusjonen er bygd opp. Det sentrale er da å ta stilling til om de finnes særlige forhold ved institusjonens oppbygging, organisasjonsform, struktur mv. som har betydning for vurdering av institusjonens formål.

Skattyter har gitt en kort historikk om foretaket frem til nå. Andelene er eid av Enebakk kommune samt fysiske og juridiske personer som eier eller fester en eller flere faste eiendommer innen distriktet. Bortsett fra Enebakk kommune kan ingen eie mer enn en andel. Andelslaget leverer vann kun til andelseierne og utelukkende til den eiendom som medlemskapet er knyttet til.

Flateby vannverk er oppbygd som et tradisjonelt samvirkeforetak som skal ivareta medlemmenes interesser og vil som sådan være skattepliktig i utgangspunktet.



Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger har lagt vekt på ulike støttemomenter ved en helhetsvurdering av institusjonens formål. Disse momentene brukes ikke i større utstrekning enn nødvendig, og bærer derfor preg av å være subsidiære tolkningsmomenter i forhold til hovedmomentene.

Støttemomenter kan for eksempel være: Hensynet til konkurransesituasjonen, hensynet til likebehandling, hvordan inntekter anskaffes/finansiering, hva skjer ved oppløsning av institusjonen, behandling av overskudd og utdeling av utbytte. Listen er ikke uttømmende.

Ved vurdering av hensynet til konkurransesituasjonen skal det vurderes hvilke konsekvenser et eventuelt skattefritak har for den frie konkurransen i markedet. Skatteklagenemnda kan ikke se at dette hensynet trekker i retning av erverv til formål for Flateby Vannverk.

Hensynet til likebehandling trekker i retning av erverv til formål ut fra uttalelsen gitt av skattedirektoratet av 22.10.2010 der det fremgår at privateide andelsvannverk normalt er å anse som skattepliktig.

Dersom driften finansieres ved frivillige gaver, innsamlinger og frivillig arbeidsinnsats, trekker dette i retning av at institusjonen ikke har erverv til formål. Men hvis virksomheten finansieres ved betaling for ytede tjenester trekker dette i retning av at institusjonen har erverv til formål.

Flateby vannverk finansierer driften ved at medlemmene betaler grunngebyr, tilknytningsgebyr, anleggsbidrag og årlig vannavgift, jf punkt 7 og 8 i vedtektene. Dette trekker i retning av erverv til formål.

Behandling av overskuddet er ikke behandlet i vedtektene for 2009. I vedtektene for 2010 er det i punkt 13 sagt at eventuelt overskudd tillegges egenkapitalen. Vannverket skal ikke gå med overskudd over tid, men sikre forsvarlig drift og fremtidige investeringer basert på selvkostprinsippet.

Selvangivelsen for Flateby vannverk for 2009 viser at vannverket hadde en formue på kr 9 134 110 og et overskudd på kr 751 042. Ut fra dette kan det se ut til at vannverket driver med overskudd og har bygd opp egenkapitalen. Dette strider mot selvkostprinsippet.

At institusjonens aktiviteter kan gi overskudd, fører ikke alene til skatteplikt dersom dens hovedpreg er å bidra til å fremme andre formål enn inntektserviv.

Den siste Veritas-dommen (inntatt i Utv. 1991 side 941) viser likevel at Høyesterett vil ha vanskelig for å kjenne en institusjon skattefri hvis dens aktiviteter gjennom en årrekke gir vesentlige overskudd som minst er på linje med det som er vanlig i næringslivet.

Ved oppløsning av vannverket kan etter punkt 16 i vedtektene egenkapitalen anvendes til å tilbakebetale andelskapitalen til medlemmene med tillegg av 6 % rente p.a. regnet fra 1. januar i



innbetalingsåret. Egenkapital utover andelskapital og fastsatt forrentning, fordeles på medlemmene i samme forhold som medlemmene har innbetalt vannavgift og anleggskapital, i en periode fra 1. januar i det året som er 20 år før beslutning om oppløsning ble fattet.

I de nye vedtektene som ble vedtatt i 2010 er punkt 16 om oppløsning endret. Ved avvikling av selskapet har medlemmene ikke rett til utdelinger.

Hvis institusjonens midler ved oppløsning kan utdeles til medlemmene, er dette et moment som trekker i retning av at institusjonen har erverv til formål.

I de vedtektene som var gjeldende for 2009 var det mulig for medlemmene å få utbetaling ved oppløsning.

Etter vedtekten gir ikke andelene rett til utbytte, dette er likt for vedtektene i 2009, punkt 4, og 2010, punkt 13. Dette taler for ikke erverv til formål.

Skattyter anfører at vurdering av om Flateby vannverks virksomhet er av allmenntilgjengelig karakter må foretas etter samme linjer som vurderingen av om vannleveranser kan anses for å tjene allmennhetens behov og ikke er å anse som en ytelse av industriell eller forretningsmessig karakter. Det vises i denne forbindelse til Betenkning avgitt til Kommunenes Sentralforbund fra advokatfirmaet Haavind Vislie AS den 4. februar 2008, om kommunenes adgang til å tildele enerett for utførelse av VA-tjenester etter anskaffelsesforskriften § 1-3 annet ledd litra h av 7. april 2006. Betenkningen er vedlagt kommentar til utkast til vedtak fra skattekontoret, datert 15.04.2011.

Skattyter anfører videre at selv om Flateby vannverk tar seg av en oppgave som ikke er det offentlige lovpålagte oppgave, fyller vannverket et behov som er av allmenntilgjengelig karakter. Dersom Flateby vannverk ikke lengre ønsket, eller maktet å stå for vannforsyningen i Enebakk kommune, ville det umiddelbart by på store problemer for kommunen selv og kommunens innbyggere, da Flateby vannverk er den eneste aktør innenfor sitt område i kommunen som pr. i dag er i stand til å fyller vannforsyningsbehovet for kommunens innbyggere.

At Flateby vannverk fyller et behov for innbyggerne i Enebakk kommune for den delen av kommunen vannverket driver sin virksomhet, er det ingen tvil om. Sikker vannforsyning er nødvendig både for den enkelte husstand og for de områder kommunen har ansvar for, så som helsevesen, skoler og brannvesen.

Men så lenge virksomheten kun retter seg mot medlemmene kan ikke formålet sies å være til nytte for allmennheten. Etter punkt 5 i vedtektene kan bare Enebakk kommune og fysiske og juridiske personer som eier eller fester en eller flere eiendommer innen Flateby og naturlig tilgrensede områder, opptas som medlemmer. Og videre er det under punkt 5 sagt at "Selskapet leverer vann kun til medlemmene".

Etter skatteklagenemndas syn er hovedformålet til Flateby vannverk å skaffe den enkelte andelseier egen vannforsyning. Dette er ikke et formål som er til nytte for allmennheten da virksomheten kun



er rettet mot medlemmene, formålet fremmer dermed andelseiernes egne privatøkonomiske interesser. Det som kan sies å være det allmenntilgode formål ivaretas gjennom kommunens 250 andeler.

Det følger av rettspraksis at virksomhet med hovedformål å fremme dens medlemmers privatøkonomiske interesser, anses å ha "ervert til formål", jf. bl.a. Rt. 1927 s. 868 (Jessenløyken borettslag) og Rt. 1939 s. 724 (Skien Telefonforening).

Etter Skattedirektoratets uttalelse av 22. 10.2010 anses privateide andelsvannverk normalt som skattepliktig, men det skal foretas en konkret vurdering av det enkelte vannverk for det enkelte inntektsår.

Hovedårsaken til at skattedirektoratet i sin uttalelse har konkludert med at privateide andelsvannverk normalt er skattepliktige, er fordi hovedformålet til de abonnerte vannverkene er å skaffe den enkelte andelseier egen vannforsyning. Dette er ikke et formål som er til nytte for allmennheten, men et formål som fremmer andelseiernes egne privatøkonomiske interesser. Etter Skattedirektoratets oppfatning har dette forhold avgjørende betydning i formålsvurderingen av de abonnerte andelsvannverkene etter skatteloven § 2-32 (1).

I sin uttalelse viser også Skattedirektoratet til sin tidligere uttalelse inntatt i Utvalg 1984 side 484 hvor private vannverk ble ansett for å være skattepliktige.

Det ble her reist spørsmål om beskatning av fem private vannverk. Det ble uttalt at spørsmål om vannverkene var skattefrie institusjoner etter skatteloven § 26 1. ledd bokstav k beror på hva slags virksomhet vannverkene faktisk driver. Av vedtektene fremgikk det at vannverkene hadde som formål å skaffe vann til bolighus, gårdsbruk og verkstadhus. Vannverkene ivaretok således medlemmenes interesser som forbrukere. Skattedirektoratet antok at dette forhold alene trekker i retning av at vannverkene måtte anses for å ha ervert til formål. I tillegg tjente også vannverkene medlemmenes næringsinteresser. Det bestyrket ytterligere at vannverkene måtte anse for å ha ervert til formål.

Skattyter viser til at det nå er fremmet et lovforslag som slår fast at nye vann- og avløpsanlegg skal være eid av kommuner. Kommunen kan etter nærmere angitte vilkår gi tillatelse til etablering av nytt vann- og avløpsanlegg, eller vesentlig utvidelse av eksisterende private vass- og avløpsanlegg. Nye andelsanlegg skal organiseres som andelsanlegg eid av brukerne.

Skatteklagenemnda finner ikke at lovforslaget som forventes fremmet i en proposisjon til Stortinget sommeren 2012 har betydning for avgjørelsen av ligningen for Flateby vannverk for inntektsåret 2009.

Etter en helhetsvurdering av alle momenter finner skatteklagenemnda at Flateby vannverk ikke har ervert til formål.

Flateby Vannverk kommer derfor inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32 (1).



Merknadene fra advokat Haavind til utkast til vedtak er gjennomgått og vurdert. Det avsnittet som ble spesielt kommentert er endret da vi er enige i at det var en uklar formulering. Øvrige argumenter i merknadene mener skatteklagenemnda er tilstrekkelig vurdert.

Slutning:

Flateby Vannverk anses skattefri for sin virksomhet.

Saksprotokoll i Skatteklagenemnda Skatt Midt-Norge - fleksibel avdeling - 02.03.2012

Slutning:

Saken overføres til behandling i utvidet avdeling.

Saksprotokoll i Skatteklagenemnda Skatt Midt-Norge - utvidet avdeling 3 - 23.04.2012

Slutning:

Flateby Vannverk anses skattefri for sin virksomhet.

Saken ble enstemmig vedtatt av utvidet avdeling 3.