

POST/BESØK Julsundvegen 4  
6412 Molde  
TELEFON +47 71 24 94 00  
TELEFAX +47 71 24 94 01  
ORG.NR 916 611 455 MVA

E-POST molde@ovgj.no

WEB www.ovgj.no

Medlemmer av Den Norske Advokatforening

## NOTAT

Til: Fosenbrua AS

Fra: Advokatfirmaet Øverbø Gjørtz AS  
v/partner/advokat Finn Lervik

Vår ref.:  
126630/430349/FL

Deres ref.:

Ansvarlig advokat:  
Finn Lervik

Molde,  
22. august 2019

### MERVERDIAVGIFT - FOSENBRUA AS

#### 1 INNLEDNING

Vi viser til e-post datert 7. juli hvor det ønskes en betenkning om hvordan merverdiavgiftsbehandlingen kan optimaliseres i forhold til finansieringen av Fosenbrua AS.

Fosenbrua AS er stiftet med formål å arbeide for realisering av planer om fast vegforbindelse mellom Fosenhalvøya og Trondheim.

En eventuell veiforbindelse mellom Fosenhalvøya og Trondheim faller inn under fylkesveinettet. Prosjektpakken er på rundt 12 mrd. kroner som består av to større fjordkryssende bruer, og noen tunnel- og vegtiltak. Nevnte beløp er inklusiv merverdiavgift. Merverdiavgiften vil utgjøre en vesentlig kostnad dersom hele eller deler av avgiften ikke kan avløftes.

I det følgende vil vi først redegjøre for de relevante rettslige rammene for avløfting av merverdiavgift. Deretter vil vi presentere mulige modeller for hvordan merverdiavgiften, helt eller delvis, kan avløftes og dermed ikke utgjøre en kostnad i prosjektet. Avslutningsvis vil vi forsøke å gi en anbefaling.

#### 2 RETTSLIG UTGANGSPUNKT

De rettslige rammene for avløfting av merverdiavgift er regulert i henholdsvis merverdiavgiftsloven og Lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner m.v. (kompensasjonsloven).

Jeg vil i det følgende redegjøre for generelt om merverdiavgiftssystemet og deretter

POST/BESØK Julsundvegen 4  
6412 Molde  
TELEFON +47 71 24 94 00  
TELEFAX +47 71 24 94 01  
ORG.NR 916 611 455 MVA

E-POST molde@ovgj.no

WEB www.ovgj.no

Medlemmer av Den Norske Advokatforening

## NOTAT

Til: Fosenbrua AS

Fra: Advokatfirmaet Øverbø Gjørtz AS  
v/partner/advokat Finn Lervik

Vår ref.:  
126630/430349/FL

Deres ref.:

Ansvarlig advokat:  
Finn Lervik

Molde,  
12. august 2019

### MERVERDIAVGIFT - FOSENBRUA AS

#### 1 INNLEDNING

Vi viser til e-post datert 7. juli hvor det ønskes en betenkning om hvordan merverdiavgiftsbehandlingen kan optimaliseres i forhold til finansieringen av Fosenbrua AS.

Fosenbrua AS er stiftet med formål å arbeide for realisering av planer om fast vegforbindelse mellom Fosenhalvøya og Trondheim.

En eventuell veiforbindelse mellom Fosenhalvøya og Trondheim faller inn under fylkesveinettet. Prosjektpakken er på rundt 12 mrd. kroner som består av to større fjordkryssende bruer, og noen tunnel- og vegtiltak. Nevnte beløp er inklusiv merverdiavgift. Merverdiavgiften vil utgjøre en vesentlig kostnad dersom hele eller deler av avgiften ikke kan avløftes.

I det følgende vil vi først redegjøre for de relevante rettslige rammene for avløfting av merverdiavgift. Deretter vil vi presentere mulige modeller for hvordan merverdiavgiften, helt eller delvis, kan avløftes og dermed ikke utgjøre en kostnad i prosjektet. Avslutningsvis vil vi forsøke å gi en anbefaling.

#### 2 RETTSLIG UTGANGSPUNKT

De rettslige rammene for avløfting av merverdiavgift er regulert i henholdsvis merverdiavgiftsloven og Lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner m.v. (kompensasjonsloven).

Jeg vil i det følgende redegjøre for generelt om merverdiavgiftssystemet og deretter

kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner.

## 2.1 Merverdiavgiftsloven

Som avgiftspliktig anses næringsdrivende som omsetter varer og tjenester, med mindre omsetningen er unntatt i medhold av merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1.

Med omsetning menes levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav a. Gaver og tilskudd som ikke er knyttet til gjenytelse er ikke omsetning og dermed ikke merverdiavgiftspliktig for giveren/yteren.

Dersom eksempelvis kommuner krever motytelser som vilkår for tilskuddet, kan tilskuddsmottaker bli ansett som merverdiavgiftspliktig. I et slikt tilfelle vil tilskuddsmottaker drive omsetning – levering av tjenester mot vederlag.

I henhold til merverdiavgiftsloven § 8-1 har næringsdrivende som driver omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fradragsrett for inngående merverdiavgift i den grad anskaffelsen anses som nær og naturlig knyttet til den avgiftspliktige virksomheten.

Den merverdiavgiftspliktige næringsdrivende vil være i posisjon til å kreve merverdiavgiften pådratt i forbindelse med kjøp av varer og tjenester fradragsført i skattemeldingen for merverdiavgift. For avgiftspliktige virksomheter vil merverdiavgiften dermed ikke representere en kostnad.

Innkrevning av bompenger er ikke merverdiavgiftspliktig. Betaling for retten til å benytte vei er i merverdiavgiftsmessige henseende ansett som rettighet til fast eiendom. Omsetning av rettigheter til fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Fosenbrua AS blir dermed ikke merverdiavgiftspliktig for innkreving av bompenger. Det er redegjort nærmere om mulig avgiftsplikt og fradragsrett for Fosenbrua AS under punkt 3 nedenfor.

## 2.2 Kompensasjonsloven

I henhold til kompensasjonsloven har kommuner og fylkeskommuner rett til å kreve inngående merverdiavgift knyttet til anskaffelser av varer og tjenester til bruk i kommunens eller fylkeskommunens virksomhet kompensert. For private virksomheter som produserer nærmere angitte lovpålagte tjenester, er det også gitt rett til å kreve merverdiavgiften kompensert i henhold til kompensasjonsloven. For private veiselskaper er det imidlertid ikke gitt hjemmel for å kreve merverdiavgiften kompensert etter denne loven. Statlige virksomheter og institusjoner faller også utenfor kompensasjonslovens virkeområde.

Fra kompensasjonsloven § 2 siteres:

*«Denne loven gjelder:*

- a) kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der øverste myndighet er kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning,
- b) interkommunale<sup>1</sup> og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller annen kommunal særlovgivning,
- c) private eller ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov,»

Fra kompensasjonsloven § 3 siteres:

«Det ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende.»

Fra kompensasjonsloven § 4 siteres:

«Kompensasjon ytes bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.

Det ytes ikke kompensasjon:

1. Når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 8.
2. For merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 8-3 og § 8-4.
3. For merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie.
4. Når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget».

Med de unntak som fremgår av kompensasjonsloven § 4 annet ledd, jf. ovenfor, innebærer ovennevnte at all merverdiavgift knyttet til anskaffelser til bruk i kommunens virksomhet kan avløftes. Kan ikke merverdiavgiften fradragsføres med hjemmel i merverdiavgiftsloven, kan merverdiavgiften kreves refundert etter kompensasjonsloven. Merverdiavgiften representerer således ingen vesentlige kostnader for kommuner og fylkeskommuner.

Når det gjelder fylkeskommunens kompensasjonsrett knyttet til fylkesveier som er finansiert ved bompenger, har Skattedirektoratet i brev av 19. oktober 2010 til Finansdepartementet uttalt at måten veiutbyggingen er finansiert på ikke er avgjørende for kompensasjonsretten.

Fra Merverdiavgiftshåndboken siteres:

«I brev av 19. oktober 2010 til Finansdepartementet vurderte Skattedirektoratet spørsmålet om fylkeskommunene har rett til kompensasjon for kostnader til veiprosjekter også i de tilfeller hvor prosjektene finansieres helt eller delvis gjennom bompenger. Det ble lagt til grunn at fremgangsmåten ved oppkreving av bompengene er at fylkeskommunen, alene eller sammen med kommuner i fylkeskommunen og eventuelt en bank i tillegg, først stifter et bompengeselskap i form av et aksjeselskap med det formål å kunne kreve bompenger for å dekke inn kostnader til veiprosjektet som en ønsker å få gjennomført. Deretter er det Stortinget som vedtar at selskapet skal kunne innfordre bompengene på vegne av fylkeskommunen. Til slutt inngås så en nærmere avtale med Samferdselsdepartementet v/Veidirektoratet, som vil gå ut på at selskapet skal inndrive bompenger på vegne av fylkeskommunen. Hjemmelen for ordningen er vegloven § 27 hvor det fremkommer at med samtykke fra Stortinget kan departementet fastsette at det skal kreves bompenger på offentlig vei, fastsette størrelsen på avgiftene og sette vilkår om bestemt bruk av avgiftsmidlene. Etter bokføringen er altså bompengeselskapets rolle begrenset til å være inndriver av bompengene, mens utgiftene og inntektene (bompengene) hører under fylkeskommunen.

Skattedirektoratet viste til at det er tilstrekkelig for å konstatere rett til kompensasjon for en fylkeskommune at utgiftene er pådratt til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, og ikke er av en slik art som nevnt i kompensasjonsloven § 4. Det er fylkeskommunen som i henhold til vegloven § 20 skal bære utgiftene til planlegging, bygging og drift av fylkesveier. Således er det ikke relevant om fylkeskommunen kan finansiere fylkesveiprosjektet ved inntekter gjennom brukerbetaling, selv om disse har en sammenheng med utgiftene. Slik brukerbetaling er fylkeskommunen gitt rett til å innkreve gjennom vedtak i Stortinget. Prinsipielt er det ikke noe skille mellom kompensasjonsberettigede utgifter finansiert gjennom ordinære skatte- og avgiftsvedtak i Stortinget og beskatning gjennom Stortingets samtykke til å inndrive bompenger. Fylkeskommunen hadde følgelig rett til kompensasjon for kostnadene til veiprosjektene selv om de ble finansiert gjennom bompenger.»

### 3 TILPASNINGER

Basert på ovennevnte må Fosenbrua AS, for å komme i posisjon til å kunne fradragføre inngående merverdiavgift, omsette avgiftspliktige tjenester som legitimerer fradrag for inngående merverdiavgift, eller så må andre som er posisjon til å avløfte merverdiavgiften, for eksempel vertskommunene og/eller Trøndelag fylkeskommune, overta rollen som kostnadsbærer.

#### 3.1 Fosenbrua AS som kostnadsbærer

I det tilfellet Fosenbrua AS innehar rollen som kostnadsbærer og kontraktspart med vare- og tjenesteleverandører, er det to modeller som kan tenkes for å unngå at merverdiavgiften, helt eller delvis, blir en kostnad:

- Fosenbrua AS driver avgiftspliktig virksomhet



- Kommune eller fylkeskommune tilordnes fradrag for merverdiavgift gjennom justeringsmodellen

### 3.1.1 Fosenbrua AS driver avgiftspliktig virksomhet

Innkrevning av bompenger er som nevnt unntatt fra avgiftsplikt. For at Fosenbrua AS skal komme i posisjon til å kunne fradragsføre inngående merverdiavgift, må selskapet omsette andre tjenester som kan legitimere fradragsrett.

En kan tenke seg at Fosenbrua AS får i oppdrag fra vertskommunene eller fylkeskommunen å organisere og gjennomføre eksempelvis forprosjekt, analyser i forhold til å avdekke realismen i å få realisere vei- og bru prosjektet, kommunedelplan og/eller reguleringsplan. Fosenbrua AS vil i et slikt tilfelle anses for å levere avgiftspliktige tjenester til oppdragsgivende kommune/fylkeskommune. Fosenbrua AS plikter dermed å fakturere oppdragsgiver med tillegg av merverdiavgift. Denne merverdiavgiften vil kommunene/fylkeskommunen kunne avløfte i sine respektive kompensasjonsoppgjør.

Konsekvensen av at Fosenbrua AS driver avgiftspliktig virksomhet er at selskapet er i posisjon til å kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser som brukes i den merverdiavgiftspliktige virksomheten. Vi ser for oss at eventuelle avgiftspliktige tjenester avgrenses til perioden frem til byggingen av vei- og bruforbindelsen starter. Nærmere om byggeperioden under punkt 3.1.2.

For å komme i posisjon til å kunne fakturere med tillegg av merverdiavgift plikter Fosenbrua AS å registrere selskapet i Merverdiavgiftsregistret for omsetning av tjenester til eksempelvis vertskommunen for vei- og bruprojektet.

Eksempel på avtale med slike avgiftsmessige konsekvenser er, som dere er kjent med, avtale mellom Halsafjordsambandet AS og kommunene Halså og Tingvoll.

### 3.1.2 Justeringsmodellen

I det tilfellet Fosenbrua AS skal forestå og bekoste selve byggeprosjektet, vil Fosenbrua AS ikke være i posisjon til å fradragsføre merverdiavgiften. Dette fordi drift av veier ikke er avgiftspliktig, herunder innkreving av bompenger.

Dersom vei- og bru forbindelsen skal overtas av kommunen og/eller fylkeskommunen på et gitt tidspunkt før eller etter ferdigstillelse kan kommunen og fylkeskommunen på gitte vilkår få tilordnet fradragsrett for inngående merverdiavgift som er aktivert som en kostnad hos Fosenbrua AS. Dersom kommunen og/eller fylkeskommunen overtar anlegget vil

merverdiavgiftsstatusen endres fra å være et anlegg som falt utenfor merverdiavgifts- og kompensasjonsloven til å være et anlegg som faller inn under kompensasjonsordningen til kommunen/fylkeskommunen.

I henhold til kompensasjonsloven § 16, jf. kompensasjonsforskriften § 6, kan retten til kompensasjon for inngående merverdiavgift knyttet til bygg, anlegg eller annen fast eiendom (i dette tilfellet vei- og bruanlegget) overføres til ny eier. I det tilfelle hvor opparbeidelsen av veianlegget skjer gjennom Fosenbrua AS, blir merverdiavgiften låst inne ved at selskapet ikke har fradragsrett/kompensasjonsrett. Når anlegget blir overtatt av kommuner eller fylkeskommunen, og tatt til bruk i kommunens- eller fylkeskommunens kompensasjonsberettigede virksomhet, vil anlegget skifte avgiftsstatus – fra bruk i Fosenbrua AS sin ikke avgiftspliktige virksomhet til bruk i kommunen/fylkeskommunens kompensasjonsberettigede virksomhet. Dette foranlediger rett til justering av den innelåste merverdiavgiften.

Dersom kommunen/fylkeskommunen velger å benytte seg av justeringsretten, innebærer dette at kommunen/fylkeskommunen kan fradragsføre den innelåste merverdiavgiften i sitt kompensasjonsoppgjør. Fosenbrua AS vil deretter, i henhold til avtale med kommunene/fylkeskommunen, få refundert den kompenserte merverdiavgiften fra kommunen/fylkeskommunen (over tid, jf. nedenfor).

Skatteetaten har i flere bindende forhåndsuttalelser uttalt at kommuner/fylkeskommuner kan benytte seg av justeringsretten, senest i BFU 22/11 datert 16. september 2011 samt forutsatt av Høyesterett i Avinor-saken.

Gjennomføringen av justering betinger samarbeid fra både utbygger og kommunen. (Kommunen kan ikke kreve merverdiavgiften fradragsført uten å få tilgang til merverdiavgiftsregnskapet til utbygger, og utbygger kan ikke forvente å få noe merverdiavgift avløftet uten at kommunen eller fylkeskommunen krever merverdiavgiften fradragsført.)

Fradragsføringen av den innelåste merverdiavgiften må skje over en justeringsperiode. Justeringsperioden er 10 år. Det vil si at merverdiavgiften fradragsføres med 1/10 hvert år. Kommunen/fylkeskommunen må derfor passe på at merverdiavgiften fradragsføres i omsetningsoppgaven og kompensasjonsoppgaven for 6. termin hvert år.

Det er viktig at partene inngår avtale om overtakelse av justeringsretten som tilfredsstillende kravene i merverdiavgiftslovens kapittel 9 og forskrifter til denne loven.

### 3.2 Verstkommunene/Trøndelag fylkeskommune som kostnadsbærer

I det tilfelle kommunene og/eller fylkeskommunen overtar rollen som fakturamottaker ser vi for oss to modeller.

- Fullt ut kommunalt/fylkeskommunalt anlegg
- Anleggsbidragsmodellen

### 3.2.1 Fullt ut fylkeskommunalt anlegg

Ut ifra hensynet til å avløfte merverdiavgift ville det enkleste være dersom byggefasen var i regi av kommunene/fylkeskommunen. Veiforbindelsen vil da inngå som del av fylkesveinettet og således falle inn under kommunens/fylkeskommunens kompensasjonsordning for merverdiavgift.

### 3.2.2 Anleggsbidragsmodellen

Anleggsbidragsmodellen innebærer at kommunen/fylkeskommunen fremstår som byggherre og kontraktspart med entreprenør. Den praktiske gjennomføringen og oppfølgingen av byggearbeidene kan kommunen/fylkeskommunen imidlertid delegeres til utbygger (Fosenbrua AS) eller andre, hvilket også gjøres i dag (Statens vegvesen).

Fylkeskommunen er fakturamottaker, betaler og kompensasjonsberettiget for den inngående merverdiavgiften knyttet til vei- og bruutbyggingen i sitt kompensasjonsoppgjør. Vilåarene for slik kompensasjon for merverdiavgift er oppfylt i henhold til kompensasjonsloven §§ 3 og 4.

Kommunene/fylkeskommunen kan i henhold til plan- og bygningsloven kapittel 18 eller utbyggingsavtale kreve refusjon i form av anleggsbidrag fra utbygger av anlegget (Fosenbrua AS). Anleggsbidrag hjemlet i plan- og bygningsloven anses ikke som omsetning etter merverdiavgiftsloven, og er således ikke merverdiavgiftspliktig. Det vises i den sammenheng til Skattedirektoratets vurdering gjengitt i Merverdiavgiftshåndboken punkt 1-3.2.15.

Fra Merverdiavgiftshåndboken siteres;

*«Utgangspunktet, når lovhjemmel foreligger, for å kreve kostnadsdekningen, vil være at betalingen ikke anses som tilstrekkelig tilknyttet de fremtidige leveransene»*

Fylkeskommunen kan derfor nøye seg med å kreve nettobeløpet refundert fra utbygger.

Fra Plan og bygningsloven § 18-3 siteres:

*«Den som vil legge, omlegge, fornye eller utvide godkjent offentlig veg..., kan kreve sine utlegg refundert.»*

Fra samme lov § 18-5 siteres:



*«Den refusjonsberettigede kan kreve tilbake samtlige utgifter som har vært nødvendige for å oppfylle de krav som er fastlagt i §§ 18-1 og 18-2.»*

Det er ingenting i veien for at kommunen/fylkeskommunen kan kreve refusjonsbeløpet fra utbygger før forfall av fakturaene fra entreprenør(ene). På denne måten vil fylkeskommunen unngå likviditetsbelastning. Det fremgår også at samtlige utgifter som har vært nødvendige for å oppfylle veiprojektet kan kreves refundert. Dette innebærer at utgifter til blant annet plan- og reguleringsarbeider vil kunne kreves refundert.

Forutsetningen for at modellen skal ha de ønskede avgiftsmessige konsekvenser er at:

- Trøndelag fylkeskommune opparbeider veinett som kan refunderes i henhold til plan og bygningsloven kapittel 18.
- Trøndelag fylkeskommune eier og drifter anlegget etter ferdigstillelse.
- Trøndelag fylkeskommune krever anleggsbidrag (i henhold til plan- og bygningsloven eller utbyggingsavtale) fra utbygger eksklusive merverdiavgift.

Denne modellen vil medføre at fylkeskommunen selv må kjøpe bygge- og anleggsarbeider for opparbeidelse av infrastruktur. Dette er en anskaffelse som omfattes av forskrift om offentlige anskaffelser, jf. forskriftens § 1-3 (1), og som medfører at kontraktsarbeidet må konkurransenutsettes i henhold til forskriftens bestemmelser.

#### **4 SÆRSKILT OM KOSTNADER HVOR FOSENBRUA AS ER FAKTURAMOTTAKER**

Merverdiavgift knyttet til kostnader som er eller blir fakturert til Fosenbrua AS og betales av selskapet, vil forbli en kostnad, med mindre justeringsreglene kommer til anvendelse, jf. punkt 4.2 ovenfor eller at selskapet inngår avtale om utføring av avgiftspliktige tjenester, jf. punkt 4.1 ovenfor

#### **5 ANBEFALING**

Basert på ovennevnte vil vi anbefale to ulike modeller for avgiftsbehandlingen avhengig av hvor i utbyggingsfasen kostnadene, herunder merverdiavgiften pådras.

##### **5.1 Reguleringsfasen**

I denne fasen anbefaler vi modellen som er redegjort for under punkt 3.1.1.

Dersom det lar seg gjøre og at det stemmer med realitetene så inngås det avtale med vertskommunene om at Fosenbrua AS leverer tjenester til kommunene. Kommunene blir

fakturert i henhold til avtale for leverte tjenester. Kommunene betaler for leverte tjenester i stedet for å gi tilskudd.

Fosenbrua AS registreres i Merverdiavgiftsregisteret og svarer utgående merverdiavgift og fradragsfører den inngående merverdiavgiften. Merverdiavgiften som faktureres fra Fosenbrua AS til kommunene søkes kompensert i avgiftsoppgjøret til kommunen. Merverdiavgiften utgjør dermed ingen kostnad for verken Fosenbrua AS eller kommunen.

## 5.2 Utbyggingsfasen

I denne fasen anbefaler vi modellen som er redegjort for under punkt 3.2.2. Vi anser anleggsbidragsmodellen som en sikker og utprøvd modell og avløfter merverdiavgiften fortløpende under byggeperioden. Parter i en slik anleggsbidragsavtale vi naturlig være Fosenbrua AS og Trøndelag fylkeskommune. Prosjektet er da kommet i en fase hvor fylkeskommunen naturlig fremstår som byggherre.

\*\*\*

Skulle det være spørsmål er det bare å ta kontakt

ADVOKATFIRMAET ØVERBØ GJØRTZ AS

Finn Lervik  
partner/advokat