



Utbygging av infrastruktur

- avgiftsmuligheter

Advokat Trond Skjelbreid
28. oktober 2016



Merverdiavgiftens virkeområde

- **Hvilke situasjoner utløser merverdiavgift**
 - Omsetning
 - Uttak
 - Innførsel
- **Hva er avgiftspliktig**
 - All omsetning av varer og tjenester med mindre det er gitt særskilte fritak (0-sats) eller unntak i loven
 - Omsetning i næring
- **Hvem er avgiftspliktig**
 - Avgiftssubjektet – registreringsplikt og –rett
 - Omsetning og uttak over TNOK 50

- Avgiftspliktig når de omsetter avgiftspliktige varer og tjenester på lik linje med andre næringsdrivende, jf. MAL § 2-1.
- Noen offentlige institusjoner driver virksomhet som bare, eller hovedsakelig (dvs. 80 % eller mer), har til formål å tilgodese egne behov. Slike institusjoner er avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre, men har på den annen side bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre, jf. MAL § 3-28 og § 8-2 annet ledd.
- MAL § 3-9. Offentlig myndighetsutøvelse mv.
 - (1) Omsetning av tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er unntatt fra loven.
 - (2) Omsetning av tjenester mellom deltagere i offentlige servicekontorer er unntatt fra loven dersom tjenesten gjelder etablering eller drift av servicekontoret.

Fradragsrett for inngående avgift – MAL kap. 8

Full fradragsrett for anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet

Til bruk i avgiftspliktig virksomhet
Relevant for
Naturlig og nær tilknytning

Særlige regler for kommunale mv. virksomheter,
MAL § 8-2 (2)

Justeringsplikt? – kap. 9

Ingen fradragsrett for anskaffelser til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven

Justeringsrett? – kap. 9

Inngående merverdiavgift av varer og tjenester anskaffet til felles bruk, skal fordeles forholdsmessig

Ingen fordeling hvis avgiftsunntatt omsetning er under 5 %

Intet fradrag hvis avgiftspliktig omsetning er under 5 %

Særlige regler for kommunale mv. virksomheter

Fradragsforbud

Velferdsbehov, naturalavlønning mv.

Representasjon mv.

Personbil, varebil kl. 1

Privat bruk

Kompensasjon av merverdiavgift til kommuner mv. Regelverk fra 1. jan. 2004

Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

- Forskrift om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner mv.
- Finansdepartementet fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004
- Div. forvaltningsuttalelser fra avgiftsmyndighetene

Formål

- Redusere konkurransevridninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre
- Gir nøytrale regler for ulike kommunale samarbeidsformer
- Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester

Hvilke anskaffelser omfattes av MVA kompensasjonsordningen?

Ordningen gjelder refusjon av merverdiavgiften på alle vare- og tjenesteanskaffelser,

Unntatt:

1. Når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter MAL kap. 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.
5. For merverdiavgift på anskaffelser for 10.000 kroner eller mer som ikke er betalt via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Merverdiavgiftsloven § 8-8 gjelder tilsvarende så langt den passer.

Kompensasjon ytes likevel for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligene.

”Moms er moms - er vel det samme på hvilken oppgave vi i kommunen fradragsfører kjøpsmomsen?”

Sammenblanding av avgiftsoppgjørene i kommunal sektor, eksempelvis at inngående mva som skulle vært medtatt i kompensasjonsoppgaven blir fradragsført i den ordinære mva-oppgaven, medfører risiko for tap/unødvendig ekstrakostnad for kommunen

Oppretting av feil

For kommuner er foreldelsesfristen for MVA kompensasjonskrav sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode.

Foreldelsesfristen begynner å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet

Streng forvaltningspraksis fra myndighetene mht. foreldelse

Tillegg ift. den ordinære MVA oppgaven: Etterberegning av uriktig fradragsført avgift, renter og ev. tilleggsavgift

Utbygging av vei, vann- og avløpsanlegg (VVA-anlegg)

Konsekvenser av ulik organisering, herunder ved samarbeid med private utbyggingsselskap

Bruk av anleggsbidrag vs. justeringsreglene

Begge «modeller» gir i resultat at merverdiavgiftskostnadene av infrastrukturkostnadene totalt sett blir avløftet

Anleggsbidragsmodellen: Fortløpende refusjon av MVA i takt med at kostnadene pådras i anleggsperioden, dvs. likviditetsmessig fordelaktig.

Justeringsmodellen: Refusjon av MVA kostnadene med 1/10 pr år over 10 år

Justeringsreglene for kapitalvarer, MAL kap. 9

Justeringsreglene gjelder «kapitalvarer» anskaffet etter 1. januar 2008

- **Maskiner, inventar og andre driftsmidler** der inngående avgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner, unntatt kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 6-6
- **Fast eiendom** som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner
- Justeringsperioden er hhv. 5 år (driftsmidler mv.) og 10 år (fast eiendom)

Justeringsutløsende hendelser

- Salg/overføring av «kapitalvarer» mellom ulike organisasjonsnummer
- Fusjon, fisjon omdanning mv.

Justeringsreglene forts.

- Fradragsført inngående merverdiavgift ved anskaffelse av «kapitalvarer» skal tilbakebetales eller kan kreves refundert fra avgiftsmyndighetene når tilknytningen mellom anskaffelsen og bruken av kapitalvaren endres etter anskaffelsestidspunktet
- Opprinnelig fradragsført inngående merverdiavgift skal justeres, basert på den faktiske bruk av kapitalvaren i justeringsperioden, til gunst eller ugunst

Årlig justering vs. samlet justering

- **Årlig justering, typisk endret bruk av kapitalvaren**
 - skal skje på omsetningsoppgaven for 6. termin hvert år
- **Salg av fast eiendom, herunder vederlagsfri overføring, fisjon/fusjon mv. som omfattes av justeringsreglene, skal det i utgangspunktet foretas en samlet justering for den resterende delen av justeringsperioden**
 - En samlet justering for resten av justeringsperioden innebærer at det skal tilbakebetales en andel av fradragfør merverdiavgift, dvs. for den resterende del av justeringsperioden
 - Samlet justering rapporteres på omsetningsoppgaven for den terminen overdragelsen skjer

Årlig justering – endret bruk av kapitalvaren

Eksempel:

Nyoppført bygg leies ut 100 % til avgiftspliktige leietakere, dvs. 100 % fradragsføring av MVA på oppføringskostnadene.

Etter 5 år kommer inn ny leietaker som kun har avgiftsunntatt omsetning. Utleier plikter da å justere (tilbakeføre mva) på 6. termin de resterende 5 årene med 1/10 av opprinnelig fradragsført beløp

Samlet justering ved salg/overføring/ omdanning/fisjon/fusjon/oppbør

Ved salg/overføring eller oppbør skal skje en samlet justering, dvs. tilbakebetaling av avgift til staten for den resterende delen av justeringsperioden

Eksempel 1:

Nyoppført bygg i januar 2013 til 100 % bruk i avgiftspliktig virksomhet fisjoneres til nytt AS per januar 2016. Overdrager plikter da å tilbakeføre/tilbakebetale til staten 7/10 av opprinnelig fradragsført MVA på bygget.

Samlet justering rapporteres på omsetningsoppgaven for den terminen overdragelsen/fisjonen mv. eller oppbøret skjer

NB!

Mulig å unngå samlet justering/tilbakebetaling av avgift til staten i den grad justeringsplikten kan overføres etter avtale til kjøper/overtaker av kapitalvaren

Overføring av rett og plikt til å justere - muligheter, formkrav og frister

- **Retten og plikten til å justere kan overføres til mottakeren på visse vilkår:**

- **Ved overføring av justeringsplikt:**
 - Mottaker må være næringsdrivende og MVA registrert på overdragelsestidspunktet eller bli det i overdragelsesterminen
 - Eller en kommune mv. og kapitalvaren være ment til bruk i dennes kompensasjonsberettigede virksomhet
 - Omfanget av overført justeringsplikt er oppad begrenset til mottakers avgiftspliktige bruk
 - Må foreligge en signert avtale om overføring av justeringsforpliktelser, og senest innen oppgavefristen for den avgiftstermin hvor overdragelsen finner sted
 - (irreversibel frist)
 - Justeringsavtalen må oppfylle særlige krav til innhold

- **Ved overføring av justeringsrett:**
 - Ikke krav om samtykke fra mottaker.
 - Ingen tilsvarende frist som ved overføring av justeringsplikt
 - Krav om en skriftlig underskrevet justeringsoppstilling fra overdrageren
 - Krav om at mottaker er næringsdrivende eller at mottaker er en kommune mv. og at kapitalvaren er ment til bruk i kommunens MVA kompensasjonsberettigede virksomhet
 - Manglende, ev. rettidig overført justeringsrett kan medføre at mottaker av kapitalvaren går glipp av en ellers berettiget merverdiavgiftsrefusjon

Eksempel - Avtale om overføring av justeringsRETT

- Privat utbygger bygger som rekkefølgekrav VVA-anlegg i et tomteområde. Avgiftskostnadene er ikke mulig å avløfte pga. salg av fast eiendom er unntatt MVA/intet avgiftsoppgjør med staten
- Når VVA-anlegget er ferdigstilt og godkjent, kan byggetiltaket/infrastrukturanlegget overdras til kommunen for videre kommunal drift
- Det utarbeides en justeringsoppstilling/avtale om overføring av MVA justeringsrett mellom utbygger (overdrager) og kommunen (mottaker)
- Kommunen er med grunnlag i justeringsoppstillingen berettiget til å få refundert merverdiavgiftskostnadene betalt av utbygger til utførende entreprenør, dels som fradragsberettiget inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (VA-anlegg) og dels kompensert etter kompensasjonsordningen for kommuner mv. (kommunal veg, sykkelveg, fortau, parkområder etc.). Beløp tas med på kommunens hhv. MVA oppgave og MVA Kompensasjonsoppgave.
- Refusjon av merverdiavgiftskostnadene via MVA justeringsrett kan oppnås med 1/10 per år over en justeringsperiode på 10 år for de respektive byggetiltak.
- Normalt vil kommunen og fylkeskommunen i slike tilfeller tilbakebetale det årlige merverdiavgiftsbeløp som refunderes fra avgiftsmyndighetene/staten til den private utbygger, med fradrag for en "administrasjonsgodtgjørelse" til kommunen
- Hjemmelsgrunlaget for overføring av MVA justeringsrett slik beskrevet er MAL kapittel 9 og FMAL § 9-3-4

Justeringsreglene, forts.

Ved salg/ overdragelse av kapitalvare/byggetiltak kan det oppstå en justeringsrett (utbetaling fra staten) og/eller justeringsplikt (tilbakebetaling til staten) for påløpte MVA-kostnader, jf. MVA-loven/ forskriften kap. 9:

JusteringsRETT:

Når selger/ overdrager har ikke gjort (fullt) MVA-fradrag

- Dvs: Anskaffelser utenfor MVA-loven kan oppnå etterfølgende fradragsrett (på ny eiers hånd) når kapitalvarer senere tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet/ kommunal virksomhet

JusteringsPLIKT:

Når selger/ overdrager har gjort (fullt) MVA-fradrag

- Dvs: Anskaffelser innen MVA-loven kan unnlates tilbakebetalt (på opprinnelig eiers hånd) når kapitalvarer også benyttes i avgiftspliktig virksomhet / kommunal virksomhet (på ny eiers hånd)

Salg/overføring av eiendom/byggetiltak og overføring av justeringsPLIKT

Kjøper må ikke tilbakebetale MVA så lenge bruken av bygget er den samme



Kjøper

Har vært til bruk i selgers avgiftspliktige virksomhet, fradrag for MVA hos selger



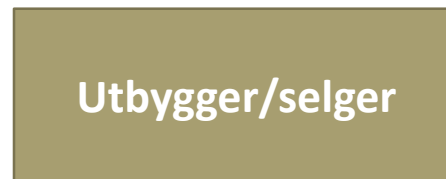
Utbygger/selger

Justeringsavtale,
overfører justeringsplikten

Gjennom overføring av justeringsplikten fra selger til kjøper, unngår selger å tilbakebetale fradragsført MVA (dvs. forholdsmessig tilbakeføring for den resterende del av justeringsperioden). Kjøper må ha samme fradragsrett som selger hadde, ut justeringsperioden.

Salg/overføring av eiendom/byggetiltak og overføring av justeringsRETT

Overtaker får tilbake 1/10 av MVA hvert år i 10 år under forutsetning av fradragsrett



Intet fradrag hos utbygger – til bruk i virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (eks. salg av fast eiendom)

Justeringsavtale, evt. med splitt/deling

Gjennom justeringsavtale kan alle avgiftskostnader (også "uttaksmoms") på utbyggers hånd knyttet til eiendommen som overdras, fradragføres/justeres hos kjøper. Kjøper må oppfylle vilkår for fradrag for merverdiavgift.

Oppføring av infrastruktur, VVA – bruk av justeringsavtale

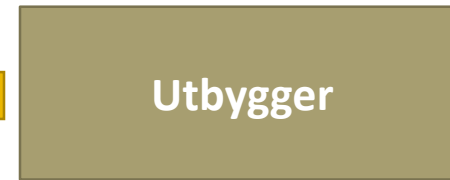
Kommunen får tilbake 1/10 av MVA (TNOK 100) hvert år i 10 år



Justeringsavtale, evt. med splitt



Intet fradrag hos utbygger – til bruk i virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (salg av fast eiendom)



Entreprise
eks MVA: MNOK 4
MVA: MNOK 1



Oppføring av infrastruktur – bruk av anleggsbidrag

- Innebærer at kommunen står som byggherre for sine respektive ansvarsområder knyttet til offentlig infrastruktur, dvs. utbygging av VVA-anlegg, parkområder mv. i kommunal regi
- Fakturaene fra utførende entreprenør skal dermed stiles til kommunen
- Kommunen vil ha full og fortløpende refusjonsrett for merverdiavgiftskostnadene, dels som fradragsberettiget inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (VA-anlegg) og dels via kompensasjonsordningen for kommuner mv. (kommunal veg, offentlig parkområde mv)
- Hjemmelsgrunnlaget er hhv. merverdiavgiftsloven § 8-1 og kompensasjonsloven § 3

- Praktisk utfordring:
Kommunen har ikke midler til å igangsette utbyggingen av infrastrukturen i området
Krav om bruk av anskaffelsesregelverket

Oppføring av infrastruktur – bruk av anleggsbidrag, forts.

Praktisk løsning anvist fra avgiftsmyndighetene

- Det inngås en avtale mellom respektive kommunen og utbygger/grunneier hvor det i samsvar med rekkefølgekravene, skal refunderes eller forhåndsbetales refusjon til kommunen for kommunens netto kostnader til utbyggingen, alternativt annet avtalt beløp.
- For å unngå unødige likviditetskostnader for kommunen, bør avtales tidspunkt(er)/dato for når nevnte nettobeløp skal være innbetalt fra utbygger/grunneier til kommunen.
 - Praktisk kan nyttes sammenfallende tidspunkt eller i forkant av de tidspunkt som er angitt for betaling i kommunens avtale med den/de utførende entreprenører.

Grunneiernes refusjon av kommunens netto kostnader til infrastrukturanleggene regnes ikke som avgiftspliktig omsetning. Ref. SKD`s Av nr. 17/1993 nr. 2, bekreftet av FIN samt bl.a. SKD`s BFU 42/04:

”Når kommunen krever refusjon av utgifter til oppføring av anlegg for vann og kloakk med hjemmel i plan- og bygningsloven §§ 46 flg. skal refusjonsbeløpet faktureres uten merverdiavgift”.

Oppføring av infrastruktur – bruk av anleggsbidrag

Kommunen får refundert
MNOK 1



Avgiftsfritt
anleggsbidrag

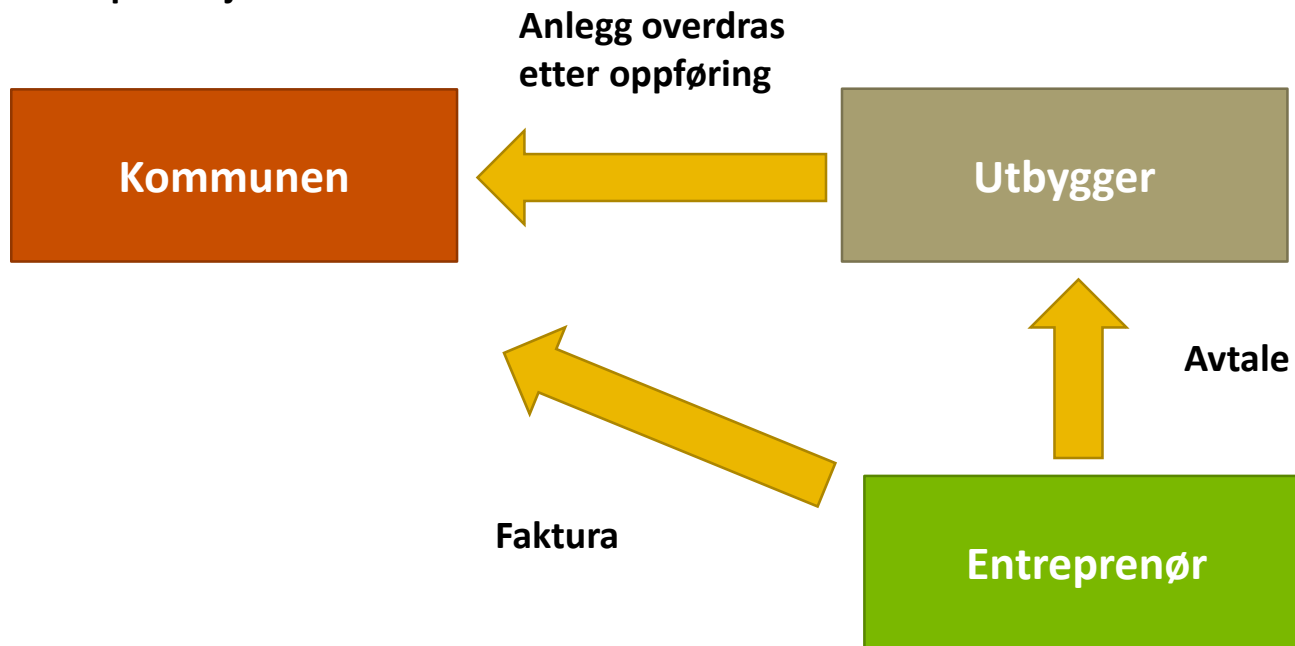


Entreprise eks MVA: MNOK 4
MVA: MNOK 1



Jæren tingrett/Gulating lagmannsrett – anbefales IKKE

Kommunen krevde MVA fradrag og MVA kompensasjon



Anleggsbidragsmodellen eller justeringsreglene?

- **Anleggsbidragsmodellen**

- MVA avløftes løpende
- Gir god fleksibilitet ved endringer i prosjektet (fra prosjektstart til 10 år etter fullføring)
- Krav om bruk av anskaffelsesreglene
- Gjelder ikke fjernvarmeanlegg og IKT
- Kommunen kan velge å la være

- **Justeringsreglene**

- MVA avløftes over 10 år etter fullføring
- Fordeling av tilbakebetalt avgift ?
- "Sårbar" ved endringer i prosjektet
- Ikke krav om bruk av anskaffelsesreglene
- Gjelder for "all infrastruktur"
- Kommunen kan velge å la være



Trond Skjelbreid
Advokat

KPMG Law Advokatfirma AS

Tlf. 4063 9625

trond.skjelbreid@kpmg.no
www.kpmglaw.no



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app



© 2016 KPMG AS, a Norwegian limited liability company and member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.