
Memo

Til: Lørenskog kommune
Att: Solveig Renestøl
Fra: Odd Hylland
Saksansvarlig advokat: Marit Barth
Dato: 7. mai 2018

Rolvsrud idrettspark - spørsmål om mva-kompensasjon

Vi viser til møte 24. april 2018, tilsendt dokumentasjon knyttet til Utbygging av Rolvsrud Idrettspark samt etterfølgende telefon og mailkontakt.

Vi vil i dette notatet gi en innledende vurdering av de merverdiavgiftsrettslige spørsmålene som er reist, primært med hensyn til kommunens rett til mva-kompensasjon.

1 Nærmere om bakgrunnen

Lørenskog kommune (LK) er i prosess med å inngå en utbyggingsavtale med en utbygger knyttet til Rolvsrud Idrettspark. Dette omfatter en utbygging helhetlig breddeanlegg som inkluderer flytting av eksisterende fotballbane, bygging av nye garderober som også skal oppfylle standardkrav for 1. divisjon, samferdselsanlegg og teknisk infrastruktur, grønnstruktur, bebyggelse, etc.

Kommunen vil også selge en tomt til utbygger, men dette vil håndteres som en separat transaksjon og være et mva-unntatt salg. Eventuelle mva-kostnader direkte knyttet til dette salget vil normalt ikke være kompensasjonsberettiget.

Eksisterende brukere av idrettsanleggene som Lørenskog Fotball, friidrettsforening og jakt og fiskeforening vil fremdeles være brukere av anleggene etter ombyggingen i tillegg til kommunens øvrige innbyggere. LK er innstilt å bekoste både bygging og drift av anleggene og stille disse vederlagsfritt til disposisjon for idrettslagene og foreningene. Anlegget vil også benyttes av en nærliggende kommunal barnehage og også være tilgjengelig for skoler mv. som måtte ønske å benytte anlegget. Det er ingen nærliggende skoler, men det er forventet at anlegget vil benyttes av skoler som ligger ca. 1 km unna og som ikke har gode alternative baneforhold. Det vil også kunne være noe annen kommunal bruk av anlegget.

Det vil trolig også etableres en kiosk/kafé på anlegget som mest sannsynlig vil drives av idrettslaget.

Utbyggingsavtalen regulerer blant annet utbygger sin plikt til å betale anleggsbidrag, salg av eiendom fra LK til utbygger, overføring av infrastruktur til kommunen etc.

Partene har i utbyggingsavtalen lagt opp til at LK skal være byggherre ved oppføring av infrastrukturen. Dette innebærer at LK skal være avtalepart i avtalene med entreprenører og andre leverandører som leverer varer og tjenester i anledning oppføring av infrastrukturen. Det er likevel utbygger som har ansvar for den tekniske og økonomiske bygge-oppfølgningen av tiltakene fra prosjekteringsstadiet og ut garantiperioden, jf. den såkalte "Valdresmodellen".

Det skal gjennomføres en offentlig anbudskonkurranse iht. til regelverk for offentlige anskaffelser. Avtalen regulerer også ansvar mellom partene i forhold til byggherreforskriften. Det er imidlertid LK som vil ha det formelle ansvaret etter byggherreforskriften.

LK plikter etter utbyggingsavtalen å motta og betale fakturaer fra entreprenører mv. i eget navn, og fakturaene skal bokføres i LK's regnskap. LK plikter også å oppnevne en representant til å delta i byggemøter. Representanten skal ha nødvendig fullmakt til å ta beslutninger vedrørende utbyggingen på vegne av LK. LK plikter for øvrig å ivareta sin rolle som byggherre på en måte som er best i tråd med prosjektet.

2 Nærmere om regelverket

Når LK anskaffer noe til **eget bruk** så er merverdiavgiften som hovedregel kompensasjonsberettiget, jf. kompensasjonsloven § 3.

Det er særlig to unntak som erfaringsmessig kan bli aktuelle. Disse er regulert i kompensasjonsloven § 4 nr. 3 og 4. Disse begrensningsreglene omfatter:

1. anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller **utleie**
2. når det drives **økonomisk aktivitet** og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget

I disse tilfellene vil LK ikke ha kompensasjonsrett.

Det er for øvrig heller ikke kompensasjonsrett når det foreligger fradragsrett etter merverdiavgiftsloven (kompensasjonsloven § 4 nr. 1). De generelle begrensningsreglene for fradrag i mval. §§ 8-3 og 8-4 slik som for eksempel velferdskostnader, personbiler mv. gjelder også på kompensasjonsområdet (kompensasjonsloven § 4 nr. 2). Disse anses imidlertid ikke som særlig aktuelle i denne saken, med mindre LK skulle velge å drive kiosk/kafé i egen regi. Da vil det kunne bli snakk om fradragsrett for mva etter ordinære regler og ikke kompensasjon, men det er fremdeles mulig å avløfte merverdiavgiften.

Når anskaffelser brukes delvis i kompensasjonsberettiget og delvis i avgiftspliktig bruk, så må det lages en fordeling for andel kompensasjonsberettiget og andel fradragsberettiget samt eventuelt ikke fradragsberettiget bruk. Det samme gjelder når en anskaffelse, et bygg etc. anvendes dels i kompensasjonsberettiget og dels i ikke-kompensasjonsberettiget aktivitet. Slik fordeling kan imidlertid unnlates dersom bruken som ikke gir kompensasjonsrett er ubetydelig (ikke overstiger 5%) jfr. kompensasjonsforskriften § 9.

4 Vår innledende vurdering og anbefaling

Som nevnt i vår møte er den faktiske bruken av anlegget avgjørende for kompensasjonsretten når det gjelder merverdiavgift.

Som det klare utgangspunkt er alle anskaffelser til LK's egen bruk kompensasjonsberettiget. Basert på diskusjoner i vårt møte antas det at ingen av de mest aktuelle begrensningsreglene vil komme til anvendelse. I dette ligger det at LK ikke legger opp til å benytte anlegget til egen økonomisk aktivitet.

Ettersom LK vil bygge idrettsanlegget med sikte på å gi breddeidretten gode forhold og fremme folkehelsen i kommunen anser vi at kravet om at kostnaden er knyttet til kommunens egen bruk for å være oppfylt. Dette er en av de sentrale oppgavene for enhver kommune i Norge og noe kommunene er pålagt å legge til rette for jfr. også Folkehelseloven.

LK vil per i dag heller ikke leie ut anlegget til andre subjekter. Etter det vi forstår vil ingen av idrettslagene betale noe for bruken av anleggene. Dersom noen betaler vederlag må dette ikke være av et slikt omfang at det kan karakteriseres som en leiebetaling om kompensasjonsretten skal være i behold. Skattemyndighetene har imidlertid godtatt at brukere kan betale for ekstra direkte rengjøringskostnader relatert til deres bruk. Betaling ut over dette som kan anses å være bidrag til generelle driftsutgifter for anlegget har imidlertid ikke vært akseptert. Således er det en rekke tilfeller i forvaltningspraksis hvor forholdsvis beskjedne betalinger fra idrettslag har blitt definert som «utleie» og dermed medført reduksjon i kompensasjonsretten for kommunen.

Skattemyndighetene har i en konkret bindende forhåndsuttalelse (BFU) akseptert at en kommune kan stille et anlegg vederlagsfritt til disposisjon for et idrettslag som benytter anlegget i økonomisk aktivitet, uten at det påvirker kommunens kompensasjonsrett. Dette tilsier at LK bør ha kompensasjonsrett også for en eventuell kafé som lånes ut til og driftes av et idrettslag. Etter vår vurdering er det ingen åpenbare grunner til å behandle disse tilfellene ulikt. Alternativt vil LK kunne oppnå fradragsrett for mva etter ordinære regler dersom LK selv driver virksomheten eller arealet leies ut og omfattes av en frivillig registrering for LK. Det siste alternativet forutsetter imidlertid at idrettslaget/drifter kan anses å drive avgiftspliktig næringsvirksomhet i arealet og er mva-registrert for dette.

I det foreløpige utkastet til utbyggingsavtale er det lagt opp til at en betydelig del av byggherreansvaret etter byggherreforskriften skal overføres til utbygger. Det er per i dag usikkert hva som blir den endelige fordelingen. Det er etter det vi forstår også diskusjoner knyttet til den totale kostnaden som LK skal bekoste ved utbyggingen. Det er altså ikke lagt opp til at alle kostnader skal bæres av utbygger.

Basert på forliggende utgangspunkt om at LK vil være byggherre, forholde seg til anskaffelsesreglene, ha direkte avtale med entreprenør etc. mener vi at LK vil være innenfor grensene i forhold til «Valdresmodellen». Forholdene i denne saken fremstår klart annerledes enn i lagmannsrettssaken 2013-07-01. LG-2012-106554 (Utv 2013 s 1499) hvor kommunene blant annet ikke hadde inngått avtaler direkte med entreprenørene og etter en konkret vurdering ikke ble ansett som byggherrer.

Vi vil imidlertid anbefale at pkt. 5.5. i utbyggingsavtalen vurderes nærmere da denne kan gi inntrykk av at anleggene overdras ved ferdigstilling og at LK ikke er byggherre i byggefasen.

Anleggsbidrag som oppkreves etter plan- og bygningsloven har i avgiftspraksis ikke blitt ansett som omsetning. Slike anleggsbidrag kan dermed oppkreves uten at det utløser plikt til å beregne merverdiavgift. Dette er blant annet uttalt i en bindende forhåndsuttalelse (BFU) datert 5. august 2005 som også danner grunnlag for den såkalte «Valdresmodellen». Denne gjaldt primært utbygging av vann- og avløpsanlegg, men det ble også akseptert at et anleggsbidrag for en lekeplass fulgte samme regler. Dette ble godtatt i BFU-en selv om slike anlegg ikke nødvendigvis var klart hjemlet i plan- og bygningsloven. Det sentrale var at kommunen ble eier av anlegget og at anlegget ikke hadde noen direkte sammenheng med tjenester som ble levert/omsatt fra kommunen. Dette underbygger at også LK bør få kompensasjonsrett for infrastrukturen og anleggene i denne saken.

Vi kan heller ikke se at det at anlegget tar høyde for fremtidig potensiell bruk i 1. divisjon vil være til direkte hinder for kompensasjon. Så lenge bruken faktisk er relatert til kommunal aktivitet vil det normalt ikke bli tillagt avgjørende vekt at det tas høyde for fremtidige potensielle behov og krav. Det er per i dag usikkert om Lørenskog vil få et fotballag i 1. divisjon og i tilfelle kan det potensielt også være

mulig å omfatte en eventuell fremtidig utleie av en frivillig registrering, ettersom omsetning av rett til å overvære idrettsarrangementer medfører registreringsplikt ved omsetning over 3 millioner kroner (mval § 2-1 (2)). Det bør da, slik vi ser det, heller ikke være sannsynlig at myndighetene pålegger justering om bruken delvis endres fra kompensasjonsberettiget til mva-pliktig aktivitet. Vi har imidlertid ikke sett klare uttalelser fra skattemyndighetene om dette, slik at det er en viss usikkerhet knyttet til myndighetenes syn. En eventuell justeringsplikt for kompensasjonsretten vil etter en eventuell frivillig mva-registrering medføre en justeringsrett etter ordinære mva-regler, slik at mva-nettoen bør bli den samme. Det vil eventuelt kun være risiko knyttet til periodiseringen.

Vi vil likevel presisere at skattemyndighetene i en rekke tilfeller har lagt opp til en veldig snever og innskrenkende fortolkning av kompensasjonsregelverket. På denne bakgrunn vil vi anbefale at LK fremlegger saken for skattemyndighetene og ber om en bindende forhåndsuttalelse knyttet til kompensasjonsretten i relasjon til «Valdresmodellen». Samtidig vil vi også anbefale at spørsmålene knyttet til tilretteleggingen for potensiell fremtidig 1. divisjon fremmes. Vi mener en avklaring av kompensasjonsretten for mva er av særlig interesse for LK om avtaleklausulen som pålegger utbygger risikoen for manglende kompensasjonsrett blir stående (jfr. avtalens pkt. 7 annet avsnitt siste pkt.). En BFU er bindende for myndighetene i 5 år etter utløpet av det året uttalelsen blir avgitt med mindre det kommer lovendringer som endrer rettsgrunnlaget for uttalelsen.

Vi håper dette gir en tilfredsstillende oversikt og vurdering knyttet til mva-spørsmålene som er reist.

Med vennlig hilsen
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

Odd Hylland
Advokat

Saksansvarlig advokat: Marit Barth