

Saksdokumenter - sak PS 0138/17

Orientering rundt kommunens risiko knyttet til bruk av utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen, samt behov for å øke

Saksprotokoll

Utvalg: Formannskapet
Møtedato: 30.05.2017
Sak: 138/17

Tittel: **Saksprotokoll - Orientering rundt kommunens risiko knyttet til bruk av utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen, samt beh påslag for inndekning av merarbeid**

Resultat: Innstilling vedtatt
Arkivsak: 17/17491

Vedtak

Formannskapet tar saken til orientering

Behandling:

Votering

Innstillinga ble enstemmig vedtatt

Elektronisk dokumentert godkjenning uten underskrift

Saksframlegg

Orientering rundt kommunens risiko knyttet til bruk av utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen, samt behov for å øke påslag for inndekning av merarbeid

Arkivsak.: 17/17491

Forslag til vedtak:

Formannskapet tar saken til orientering

Saken gjelder

Rådmannen ønsker å orientere formannskapet om kommunens risiko knyttet til bruk av utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen, samt tilhørende behov for å endre prinsipp for beregning av kommunens påslag for å inngå slike avtaler.

Sammendrag

Kommunens risiko er knyttet til mulig etterberegning av avgift fra skatteetaten, tvister i forhold til regelverket for offentlige anskaffelser, tvister ved gjennomføring av entrepriser og til ansvar ift. SHA (Sikkerhet, Helse og Arbeidsmiljø) på bygge- eller arbeidsplass samt etterlevelse av lønns- og arbeidsvilkår.

Rådmannen ser et behov for at kommunen tar mer betalt for å redusere kommunens risiko ved bruk av anleggsbidragsmodellen. Påslagetets størrelse vil bli vurdert individuelt ut i fra risiko og arbeid, og vil derfor kunne variere for hvert enkelt utbyggingsprosjekt. Med utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen vil man likevel, uansett størrelsen på påslaget, sitte igjen med varierende grad av risiko knyttet til samtlige ovennevnte risikofaktorer.

Dersom utbygger finner påslaget for høyt, kan utbygger i stedet velge å inngå avtale med kommunen om bruk av den såkalte justeringsmodellen, jf. bystyresak 178/11. Ved bruk av justeringsmodellen reduseres kommunens risiko betydelig i forhold til mulige skattekrav, og helt i forhold til de øvrige risikofaktorene nevnt ovenfor. Ved bruk av justeringsmodellen vil kommunen få merverdiavgiften tilbake over en 10-årsperiode, og i henhold til bystyrets vedtak betales 80 % av den årlig justerte avgiften tilbake til utbygger.

Kort om hva en utbyggingsavtale er

I plan- og bygningsloven (pbl) § 17-1 defineres utbyggingsavtaler som: "en avtale mellom kommunen og grunneier eller utbygger om utbygging av et område, som har sitt grunnlag i kommunens planmyndighet etter denne lov og som gjelder gjennomføring av kommunal arealplan."

Trondheim kommune

Det kan inngås utbyggingsavtaler som omfatter offentlig teknisk og grønn infrastruktur, bolig-politiske tiltak og andre tiltak som er nødvendige for gjennomføring av arealplan, jf. pbl § 17-3, første og andre ledd. Det kan ikke inngås utbyggingsavtale om bidrag til eller forskuttering av kostnader til sosial infrastruktur.

Trondheim kommune bruker to hovedtyper av utbyggingsavtaler, den "vanlige utbyggingsavtalen" og avtale etter anleggsbidragsmodellen. Denne saken gjelder utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen.

I en vanlig utbyggingsavtale er det grunneier eller utbygger som finansierer, prosjekterer og bygger de kommunale anleggene etter planer som er teknisk godkjent av kommunen. Kommunen overtar anleggene med tilhørende grunn og rettigheter vederlagsfritt etter ferdigstilling. Denne saken handler imidlertid om den andre hovedtypen av utbyggingsavtaler, avtaler etter anleggsbidragsmodellen.

Utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen

Anleggsbidragsmodellen

I bystyresak 89/10 om bl.a. bruk av anleggsbidragsmodellen og utbygging i Grilstadjæra, vedtok bystyret 10.6.2010, at anleggsbidragsmodellen kan benyttes i utbyggingsavtaler der det oppnås tilfredsstillende avtale med privat utbygger. Det er nå inngått om lag 25 slike utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen. Modellen benyttes av mange kommuner og rådmannen ser at de fleste som henvender seg til kommunen med et ønske om å inngå en utbyggingsavtale ønsker å benytte anleggsbidragsmodellen.

Modellen innebærer at *kommunen* står som formell byggherre for de kommunale anleggene som inngår i utbyggingsavtalen. Kommunen er da ansvarlig kontraktspart mot leverandørene, og har det overordnede ansvaret som tiltakshaver. Dette i motsetning til en vanlig utbyggingsavtale, hvor *utbygger* er formell byggherre og tiltakshaver og kontraktspart mot leverandører.

Ved en utbyggingsavtale etter anleggsbidragsmodellen så sørger man for å overføre eiendomsrett og eventuell bruksrett for alle areal som er regulert til offentlige formål, og som er omfattet av avtalen, til kommunen før oppstart. Ved en vanlig utbyggingsavtale overføres dette først ved overlevering til kommunen etter ferdigstilling.

Byggingen av de offentlige anleggene via anleggsbidragsmodellen finansieres ved at kommunen krever inn *anleggsbidrag* fra utbygger. Anleggsbidraget beregnes ut fra netto byggekostnad samt et påslag som skal dekke kommunens merarbeid med denne typen avtale.

Boligbygging og salg av boliger ligger utenfor merverdiavgiftsområdet. En utbygger vil derfor ikke få fradrag for merverdiavgift. Bakgrunnen for anleggsbidragsmodellen er at utbyggerne skal slippe å betale merverdiavgift på opparbeidelse av de kommunaltekniske anleggene som avtalen omfatter. Kommunen har rett til fradrag eller kompensasjon for merverdiavgift da anleggene skal være til bruk i kommunens avgiftspliktige/kompensasjonsberettigede virksomhet. Intensjonen er at denne besparelsen skal komme boligkjøperne til gode, gjennom rimeligere boliger.

Anleggsbidragsmodellen er ikke direkte hjemlet i skattelovgivningen, og er i kontinuerlig utvikling i takt med uttalelser/vedtak fra skatteetaten.

Hvilke kommunale anlegg omfattes av anleggsbidragsmodellen

Trondheim kommune

Rådmannen tolker skatteetaten sine siste bindende uttalelser om modellen dit hen at modellen kun kan benyttes på tiltak som er hjemlet i pbl kapittel 18. Dette handler om anlegg for veg, vann og avløp "til og langs eiendommen der den har sin adkomst". Anlegg som offentlige grøntområder og kommunale avfallssug omfattes ikke. Tidligere uttalelser fra skatteetaten har vært tolket slik at man kan benytte modellen for all teknisk infrastruktur som inngår i en utbyggingsavtale (da i henhold til pbl kapittel 17), og som etter ferdigstilling skal inngå i kommunens avgiftspliktige eller kompensasjonsberettigede virksomhet. Rådmannen har derfor endret praksis i forhold til hvilke anlegg som omfattes av anleggsbidragsmodellen.

Administrasjonspåslaget

Anleggsbidragsmodellen er administrativt krevende å følge opp for kommunen. For å dekke kommunens kostnader så har det vært beregnet et påslag i prosent av netto byggekostnad. Dette har i de fleste tilfeller ligget på 3-4 % avhengig av prosjektets størrelse, antall kontrakter, utstrekning i tid og kompleksitet.

Når påslaget sammenlignes med praksis i andre kommuner ser vi at Trondheim kommune sitt påslag ikke har vært spesielt høyt. Vi registrerer imidlertid at noen utbyggere mener at kommunen burde tatt mindre betalt for dette arbeidet. Administrasjonspåslaget brukes til å finansiere alle interne kostnader knyttet til bruken av anleggsbidragsmodellen. I påslaget inngår også rentekostnadene på forskuttet merverdiavgift, siden kommunen forskutterer merverdiavgiften fra forfall på faktura og til terminoppgjør.

Rådmannen vil presisere at kommunen ikke opptre bare som et "fakturamottak", men i stor grad behandler disse prosjektene på lik linje med ordinære investeringsprosjekter. Dette innebærer blant annet budsjettering, fakturakontroll, komplett prosjektrekningskap, oppfølging i forhold til byggherreforskriften, kontraktsoppfølging utenom den daglige oppfølgingen ute på anlegget samt arbeid rundt innkreving av bidrag. Ettersom samme entreprenør ofte har både det offentlige og det private anlegget så er det ekstra viktig å ha kontroll med at alle kostnader ved tilleggsarbeider/endringer blir riktig belastet. Ved ferdigstilling kontrollerer kommunen utført arbeid og godkjenner overtakelse til drift.

Kommunen har hittil ikke krevd å bli kompensert for risiko knyttet til bruken av anleggsbidragsmodellen. Det er umulig å kostnadsberegne all mulig risiko, og ta det inn i påslaget. En videre bruk av modellen betinger derfor at kommunen er villig til å ta på seg en viss risiko knyttet til disse prosjektene.

Kommunens risiko ved bruk av anleggsbidragsmodellen

Risiko knyttet til merverdiavgift

I utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen pålegges utbygger ansvar for eventuelle krav som kan oppstå i forbindelse med bokettersyn fra skatte- og avgiftsmyndighetene eller endringer i regelverket. Vi ser imidlertid at utbyggere ofte oppretter såkalte single purpose selskaper som opphører etter at utbyggingsprosjektet er ferdig. Skatte- og avgiftsmyndighetene har anledning til å foreta bokettersyn og etterberegne avgift 10 år bakover i tid. Det kan derfor komme krav mot kommunen lenge etter at utbygger sitt selskap er opphørt. Det kan da være vanskelig å kreve eventuell regress mot utbygger.

Ettersom bruk av anleggsbidragsmodellen ikke er direkte hjemlet i avgiftslovgivningen, så vil skatteetaten sine tolkninger legges til grunn ved bokettersyn. Rådmannen erfarer at andre kommuner har fått etterberegnet avgift ved slike bokettersyn.

Trondheim kommune

Vedlagt følger Skatt Øst sitt varsel av 24.6.2016 til Fredrikstad kommune om tilbakeføring av inngående merverdiavgift og korrigerende kompensert merverdiavgift på til sammen ca. 15 millioner kroner samt mulig tilleggsavgift på ca 2,5 millioner kroner pluss renter. Varselet gjelder Fredrikstad sine 10 utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen som var inngått i perioden 2007 til 2014. Vedtak er forventet i løpet av forsommeren 2017.

Skatt Øst sin hovedinnvending mot Fredrikstad kommune sin praksis er at de ikke har vært reell byggherre. Fra varselet s. 30 siteres det:

"Fredrikstad kommune involverte seg ikke i byggeprosessen i de aktuelle prosjektene på annen måte enn gjennom nødvendig kvalitetskontroll som uansett må gjennomføres for at kommunen skal være villig til å påta seg fremtidig drift- og vedlikeholdsansvar. Skattekontoret vurderer således å legge til grunn at Fredrikstad kommune anskaffer ferdige anlegg og ikke varer og tjenester til oppføring av anleggene. Kommunen har, slik vi ser det, søkt å frita seg fra risiko og ansvar for bare å stå igjen som en formell adressat for entreprenørens fakturakrav."

Trondheim kommune har en praksis som innebærer en langt bedre oppfølging av byggherreansvaret enn hva Fredrikstad kommune tilsynelatende hadde. Rådmannen ser imidlertid behov for å styrke denne oppfølgingen ytterligere. Utbyggerne må i så fall være villige til å dekke denne oppfølgingen gjennom et økt påslag.

Risiko knyttet til offentlige anskaffelser/entreprisen

Anskaffelsene knyttet til etablering av den kommunaltekniske infrastrukturen må gjennomføres etter regelverket for offentlige anskaffelser, både ved inngåelse av vanlige utbyggingsavtaler og utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen.

I vanlige utbyggingsavtaler er det utbygger som gjennomfører hele den offentlige anskaffelsen, og inngår kontrakt med prosjekterende/entreprenør. Også i utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen skal utbygger utarbeide konkurransegrunnlaget og forberede selve anskaffelsen, men kommunen går gjennom de ferdige dokumentene samt evalueringen som utbygger gjør i forhold til tilbudene som kommer inn. Kommunen har hittil konsentrert seg om å kontrollere at alle formaliteter er fulgt i henhold til lov om offentlige anskaffelser. Det er kommunen som undertegner på avtalene om de offentlige anskaffelsene, og ikke utbygger som ved vanlige utbyggingsavtaler.

Fordi kommunen ikke har satt seg like grundig inn i anskaffelsen som utbygger, har kommunen mindre mulighet for å oppdage risikofaktorer som oppstår på grunn av mangelfulle tekniske beskrivelser, ordlyd i kontrakt samt forbehold. Rådmannen ser derfor et behov for å bruke mer ressurser på kontroll rundt anskaffelser for å minske risiko for krav som måtte komme på bakgrunn av tvister rundt tolkninger av kontrakt. Vi ser at med økende bruk av totalentrepriser så øker også faren for slike tvister. Dette skyldes at ved totalentreprise så er det entreprenøren som står ansvarlig for detaljprosjekteringen i tillegg til selve utførelsen. Dette skaper et større press på bruk av rimelige tekniske løsninger framfor god kvalitet for de tilfeller der det ikke er entydige krav til tekniske løsninger i de kommunale normer.

Dersom kommunen overfører ansvaret rundt kontraktsmessige forhold til utbygger, så kommer man i konflikt med skatte- og avgiftsmyndighetene sine krav til å være reell byggherre. Kommunen må dermed sitte med dette ansvaret, og kan således ende opp som part i sak i Klagenemnda for offentlige anskaffelser (KOFA) eller i rettsapparatet. En slik sak er ressurskrevende og kan påføre

Trondheim kommune

kommunen store kostnader. Risiko her er vanskelig å tallfeste og dermed vanskelig å sikre via påslag mot utbygger. Påslaget kan i så fall alene overstige fordelene med å få fradragsført merverdiavgift. Kommunen må derfor være innstilt på å ta en risiko her.

Risiko knyttet til SHA og etterlevelse av lønns- og arbeidsvilkår

Ved et prosjekt som utføres via anleggsbidragsmodellen så har ikke kommunen samme oppfølging ute på byggeplassen som man vil ha ved et prosjekt som gjennomføres i ordinær kommunal regi. Ved anleggsbidragsmodellen er det utbygger som står for den daglige oppfølgingen ute på anlegget, og som rapporterer til kommunen etter en fastlagt plan. Vurderingene av risiko er med andre ord i stor grad overlatt til utbygger.

Det formelle ansvaret for gjennomføring av byggherrens plikter i henhold til byggherreforskriften vil alltid ligge på formell byggherre. Rådmannen mener at kommunen som byggherre påtar seg stor risiko knyttet til dette. Konsekvensene av manglende kontroll kan være alvorlige ulykker og i verste fall tap av menneskeliv. Rådmannen viser her til kollapsen av Rotvoll-brua og til senere tids ulykker på arbeidsplasser som eksempel.

Som byggherre så har kommunen et utvidet ansvar for forhold som er utenfor entreprenørens kontroll. Dette kan for eksempel være grunnforhold. I Trondheim er det mange områder med utfordrende grunnforhold som skaper risiko for skader som kommunen må ta ansvar for. Økonomisk ansvar ved skader vil i de fleste tilfeller være dekket av kommunens ansvarsforsikring, men det vil kunne følge kostnader ved oppfølging og etterarbeid som må tas av kommunen selv. Er skade oppstått på grunn av uaktsomhet så kan man risikere avkortning av forsikringsutbetaling. Som byggherre har vi også en informasjons- og påseplikt for å sikre etterlevelse av lønns- og arbeidsvilkår hos leverandørene, jf. forskrift om informasjons- og påseplikt og innsynsrett fastsatt av Arbeids- og inkluderingsdepartementet 22.2.2008, nr. 166. Informasjonsplikten følges opp gjennom kontrakt med leverandør. Påseplikten er mer ressurskrevende å etterleve.

For å sikre bedre kontroll i forhold til SHA og etterlevelse av lønns- og arbeidsvilkår ønsker kommunen nå å sette ekstra ressurser på oppfølgingen ute på byggeplassen. Denne kostnaden må derfor kalkuleres inn i det påslaget som utbygger skal betale.

Det er ikke anledning til å overføre ansvaret for SHA/påseplikten til utbygger uten at man er i konflikt med både byggherreforskriften og skatteetatens krav til å være reell byggherre.

Konsekvenser for kommunens økonomi

Ordningen omtalt i denne saken vil ikke gi kommunen merinntekter, men dekke kostnader som kommunen påføres. Kostnadsomfanget vil variere fra avtale til avtale, noe som medfører at også påslaget vil variere. Kommunen må derfor gjøre en individuell vurdering i hver enkelt avtale.

Konsekvenser for klima og det ytre miljø

Rådmannen kan ikke se at saken har konsekvenser for klima og det ytre miljø

Rådmannens vurdering

Rådmannen er bekymret for den totale risiko som kommunen påtar seg gjennom utbyggingsavtaler etter anleggsbidragsmodellen. Kommunen må være bevisst på at man tar denne risikoen med bakgrunn i at private utbyggere skal få redusert sine byggekostnader for offentlige anlegg ved å spare merverdiavgift. For å *minske* kommunens risiko ønsker rådmannen å kalkulere administrasjonspåslaget på en annen måte enn før. Rådmannen ønsker å kalkulere inn ekstra kostnader for å kunne gjøre en grundigere kontroll rundt anskaffelsene, samt forbedre

Trondheim kommune

oppfølgingen ute på anleggene. Dette vil gi større variasjon i kostnader på hvert enkelt anlegg, og det vil generelt gi økte kostnader for utbygger i forhold til dagens praksis. Dersom utbygger finner at påslaget blir for høyt, kan utbygger i stedet velge å inngå ordinær utbyggingsavtale sammen med avtale om justering av merverdiavgift ved overtakelse.

Trondheim kommune vedtok i bystyresak 178/11 at man skulle tilby å fremforhandle avtaler basert på den såkalte justeringsmodellen.

Justeringsreglene for merverdiavgift framgår av merverdiavgiftsloven kapittel 9, og gjelder for alle byggetiltak/aktiva som i løpet av 10 år etter anskaffelse endrer bruk i forhold til merverdiavgiftsområde. Ved bruk av justeringsmodellen har utbygger fullt ansvar for oppføring av de anlegg som kreves i henhold til områdets rekkefølgekrav. Dette skjer i henhold til godkjente tekniske planer og for utbyggers egen regning og risiko. Etter ferdigstilling overtar kommunen anleggene fra utbygger vederlagsfritt. Anleggene går da over fra utbyggers avgiftsfrie virksomhet til kommunens avgiftspliktige/ kompensasjonsberettigede virksomhet. Denne overtakelsen utløser en mulighet for overføring av justeringsrett for merverdiavgift, som gir kommunen rett til å få fradragsført den merverdiavgiften som ikke utbygger var i posisjon til å få fradragsført under byggingen. Kommunen vil da få merverdiavgiften tilbake over en 10-årsperiode. I henhold til bystyrevedtak i sak 178/11 betales 80 % av den årlig justerte avgiften tilbake til utbygger. Denne modellen gir mindre risiko for kommunen ettersom bruken er hjemlet i merverdiavgiftsloven, samt at kommunen betaler tilbake til utbygger først når kommunen faktisk har fått årets avgiftsbeløp refundert fra staten. Ved en eventuell regelendring som medfører at kommunen ikke får noen utbetaling fra staten så vil kommunen heller ikke ha noen plikt til å betale ut til utbygger.

Kommunen påtar seg ingen risiko knyttet til oppfølging i forhold til offentlige anskaffelser/entreprisen, SHA eller påseplikten, og kommunen slipper å sette ekstra ressurser på oppfølging av disse områdene.

Rådmannen anbefaler formannskapet å ta saken til orientering.

Rådmannen i Trondheim, 21.5.2017

Einar Aassved Hansen
kommunaldirektør

Siri Amundsen Rasmussen
eierskapssjef

Elektronisk dokumentert godkjenning uten underskrift

Vedlegg: Skatt Øst sitt varsel av 24.6.2016 til Fredrikstad kommune

Skatteetaten Unntatt fra offentlighet

jf. Off.loven § 23 11, 1000
 Hjemmel jf. § 13: _____

Saksbehandler
 Sonja Berg Buxrud

Telefon
 409 23 364

Deres dato

Deres referanse

Vår dato
 24.06.2016

Vår referanse
 2015/346421

Fredrikstad kommune
 Postboks 1405
 1602 FREDRIKSTAD

U.off. offl. § 13, mval. § 13-2, 1. ledd, sktbl. § 3-2



27 JUNI 2016
 2015/7248

Varsel om tilbakeføring av inngående merverdiavgift og korrigering av kompensert merverdiavgift - Fredrikstad kommune – org.nr. 940 039 541

1. Innledning

Vi viser til vedlagte bokettersynsrapport av 14. juni 2016 vedrørende Fredrikstad kommune. Rapporten er utarbeidet av spesialrevisor Siv Bjørni.

Bokettersynet, som ble varslet i brev av 9. april 2015, gjelder kommunens rett til fradrag for inngående avgift og/eller rett til kompensasjon ved bruk av anleggsbidrag. Kontrollen er begrenset til å omfatte forhold som er beskrevet i rapporten for årene 2008 – 01.12.2015.

Fra 1. januar 2010 gjelder ny teknisk revidert merverdiavgiftslov med samleforskrift (FMVA). Ettersom loven er en videreføring av lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 (mval. av 1969) med tilhørende forskrifter og bestemmelsene gjelder tilsvarende, nøyer vi oss med å henvise til ny mval.

Varslet gjelder tilbakeføring av inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven (mval.) § 18-1 første ledd bokstav b. Etter bestemmelsen kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift fastsettes ved skjønn når mottatt omsetningsoppgave finnes å være uriktig eller ufullstendig. Fristen for å foreta endring er 10 år etter utløpet av vedkommende termin, jf mval § 18-1 tredje ledd.

Varslet gjelder også korrigering av tidligere utbetalt kompensert merverdiavgift, jf. kompensasjonsloven (kompl.) § 14.

På bakgrunn av bokettersynsrapporten vurderer skattekontoret å tilbakeføre inngående merverdiavgift samt å korrigere kompensert merverdiavgift med til sammen kr 14.942.761, jf. punkt 5.3 nedenfor og vedlegg nr. 21 til rapporten.

Frist for eventuelle kommentarer til rapporten og dette varsel gis til 26. september 2016. Vi gjør oppmerksom på at dersom vi ikke mottar kommentarer til rapporten og varselet innen fristen, vil vedtak i saken fattes i samsvar med innholdet i dette varsel. Vi ber om at referansen som er angitt i brevhodet oppgis ved henvendelse knyttet til denne saken.



2. Saken gjelder

Saken gjelder om kommunen har rett til fradrag eller kompensasjon for inngående merverdiavgift på entreprenørkostnader knyttet til oppføring av vei-, vann- og avløpsanlegg i henhold til utbyggingsavtale. I ti prosjekter har kommunen inngått avtale med utbyggerne om bruk av anleggsbidrag i forbindelse med utbyggingen av den aktuelle infrastrukturen.

Byggetiltakene gjelder opparbeidelse av kommunal vei/gangvei, samt vann- og avløpsledninger, med unntak for rundkjøring på riksvei i Sorgenfri-prosjektet og fartsdumper på fylkesvei i Langøya-prosjektet, jf. punkt 5.2.1 og 5.2.9 under.

Opparbeidelse av kommunal vei-, vann- og avløpsledninger er byggetiltak som etter sin art er refusjonspliktige etter plan- og bygningsloven kapittel 18. Etter skattekontorets vurdering skal ikke de nærværende anleggsbidragene fra utbygger til kommunen for slike anlegg avgiftsberegnes, da betalingen ikke anses for å være vederlag for omsetning etter merverdiavgiftsloven, jf. blant annet BFU 33/05 og BFU 21/13, se nedenfor under punkt 4.3.6.

Skattekontorets vurdering avgrenses til å vurdere om kommunen har vært entreprenørens oppdragsgiver/ reell byggherre i de ti prosjektene der det foreligger avtale om anleggsbidrag. Vi viser her til at kommunens rett til fradrag/kompensasjon for inngående merverdiavgift er begrenset til å gjelde kommunens egne anskaffelser, av merverdiavgiftsbelagte varer og tjenester.

Den ovennevnte avgrensningen innebærer at vi blant annet ikke har foretatt vurderinger av om kommunen, forutsatt at fradragsføringen av/kompensasjonskravene for inngående merverdiavgift var berettiget, har hatt plikt til å foreta justeringsoppgjør. Dette subsidiære spørsmålet synes å kunne være aktuelt for blant annet Sorgenfri-rundkjøringen på riksvei 111. Rundkjøringen ble overtatt til drift og vedlikehold av Statens vegvesen i juni 2009. Det samme spørsmålet synes subsidiært å kunne være aktuelt for andre anlegg som er tatt i bruk og brukt over tid – uten at kommunen har påtatt seg drifts- og vedlikeholdsansvaret. Det forhold at utbygger har måttet forestå drift og vedlikehold av anlegg som er tatt i bruk, taler etter vår oppfatning mot at kommunen selv har vært byggherre for anleggene. Subsidiært, dersom kommunen må anses selv å ha kjøpt inn entreprisetjenester og vært byggherre for disse anleggene, kan det stilles spørsmål om ikke anlegget må anses overført fra kommunens til utbyggerens virksomhet, i den fasen hvor anlegget rent faktisk har vært benyttet uten at kommunen har "overtatt" anlegget, og hvor det har vært utbyggeren som har hatt ansvaret for drift og vedlikehold av anlegget. Vi har heller ikke vurdert spørsmålet om det skulle vært beregnet utgående avgift på anleggsbidraget knyttet til rundkjøringen, jf. pbl. kap. 18 og BFU 21/13.

Stikkprøvekontroller har vist at kommunen har krevd kompensasjon etter at fristen for å fremme krav hadde utløpt. Videre at merverdiavgift på anskaffelser som knytter seg til kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet, er ført til fradrag som inngående merverdiavgift i kommunens omsetningsoppgaver – for den merverdiavgiftspliktige virksomheten. Disse forholdene utgjør, i det omfang de måtte ha, alternative grunnlag for at kommunen må tilbakebetale



kompensert merverdiavgift og etterberegnes for beløpene som er fradragsført på omsetningsoppgavene.

3. Faktum

3.1 Generelt

Varselet bygger på faktum fremstilt i rapportens punkt 7.

Kommunestyret i Fredrikstad fattet den 21.09.2006 et forutsigbarhetsvedtak for utbyggingsavtaler. Vedtaket går ut på at ved alle utbygginger i kommunen, skal kommunalteknisk infrastruktur bekostes av utbygger.

Med kommunalteknisk infrastruktur menes kommunale veier og trafikkanlegg, vann- og avløpsanlegg samt nødvendige tilknytninger og sammenkoblinger til eksisterende infrastruktur. Den kommunaltekniske infrastrukturen skal overtas kostnadsfritt av Fredrikstad kommune. Drift og vedlikehold besørges deretter av kommunen.

I motsetning til kommunen vil utbyggere ofte ikke ha fradragsrett/kompensasjonsrett for inngående avgift ved anskaffelse av kommunalteknisk infrastruktur.

For at utbyggere i kommunen skal nyte godt av kommunens avgiftsposisjon ved utbygging av kommunalteknisk infrastruktur i boligområder, er det i ti utbyggingsprosjekter i kontrollperioden inngått avtale mellom kommunen og utbyggerne om bruk av anleggsbidrag, jf. prinsippvedtaket til Fredrikstad bystyre (BS 35/08).

Den 07.11.2006 sendte Fredrikstad kommune v/Tom Arild Hodt en forespørsel til Østfold fylkesskattekontor om fradragsrett for inngående avgift knyttet til vann- og avløpsanlegg.

Kommunen viser i brevet til at: "- Fredrikstad kommune står som ansvarlig byggherre for vann- og avløpsanlegg..."

Østfold fylkesskattekontor besvarer brevet den 04.12.2006 slik: *"Skattedirektoratet har den 15. januar 2003 uttalt at kommunen har fradragsrett for inngående avgift vedrørende bygging av kommunalt vann- og avløpsanlegg selv om en annen bekoster og forestår oppføringen hvis:*

- *entreprenøren stiller fakturaen til kommunen og*
- *kommunen betaler fakturaen*
- *fakturaen må bokføres i kommunens regnskap*
- *anlegget må fortløpende aktiveres i regnskapet som kommunalt anlegg.*

Kommunen kan kreve fradrag av sine nettoutgifter av utbygger i etterkant. Kommunen skal ikke beregne utgående avgift av refusjonsbeløpet."

Østfold kommunerevisjon IKS avla en rapport den 10.04.2015 som heter "Undersøkelse RTD Fredrikstad kommune", og omhandler blant annet utbyggingsavtaler og avtaler om anleggsbidrag.

Fredrikstad kommune har etter kommunerevisjonens oppfatning, ikke vært reell byggherre i anleggsbidragssakene.

På s. 59 i rapporten fremgår det at Østfold kommunerevisjon etterspurte dokumentasjon fra kommunen på hvordan modellen ble praktisert den 20.09.2011.

"..Som følge av at en avtale om anleggsbidrag skulle behandles i formannskapet, ba vi om informasjon om kommunen hadde avklart om hvorvidt den skisserte løsningen var avgiftsmessig holdbar. Vi fikk da oversendt korrespondansen mellom kommunen og Fylkesskattekontoret, uttalelsen fra kommuneadvokaten, samt prinsippaken til Bystyret. Revisjonen la til grunn at modellen som ble praktisert var sammenfallende med løsningen som ble skissert for Fylkesskattekontoret."

For øvrig kan de generelle hovedpunktene knyttet til de ti prosjektene oppsummeres slik:

- Det er den private utbyggeren som har inngått entreprisekontrakt med en privat entreprenør. Kommunen har ikke selv inngått noen entreprisavtaler, jf. opplysninger i møte 04.06.2015.
- Det er ikke inngått særskilte erklæringer vedrørende tiltransport til kommunen av entrepris- og prosjekteringskontrakter.
- Kommunen besitter ikke entreprisekontraktene.
- Det skjer ikke på noe tidspunkt et bytte av tiltakshaver fra utbygger til kommunen, jf. pbl. § 23-2.
- Bystyrevedtaket legger til grunn at det er den private utbyggeren som er den reelle byggherren i relasjon til lov om offentlige anskaffelser. Under avsnittet Saksopplysninger (vedlegg nr. 3) heter det: "I forhold til lov om offentlige anskaffelser vil den private utbyggeren være den reelle byggherren. Viktige momenter her er at det for kommunen som byggherre forutsettes at ordningen er vederlagsfri og kostnadsfri, og at kommunen ikke har utgifter som følge av sin posisjon som byggherre. Det vil være den private utbyggeren som inngår en entreprisekontrakt med en privat entreprenør, altså en avtale mellom to private parter hvor den private utbygger er den reelle byggherre."
- Ved inngåelse av utbyggingsavtaler utpekes en intern prosjektleder (ingeniør) ved Prosjektadministrasjonen som har ansvar for å følge opp utbyggingsavtalen. Samme prosjektleder følger opp når det i tillegg inngås en anleggsbidragsavtale.
- Prosjektleders arbeidsoppgaver består i kontakt med utbyggere, inngåelse av avtaler, prosjektledelse, kontering, fakturakontroll, ferdigbefaringer og overtakelse for kommunen.
- Administrasjonsgebyret er på kr 20.000 og skal dekke administrasjonskostnader som utvalgsbehandling og regnskap/økonomi.



- Prinsippvedtaket forutsetter at inngåelse av anleggsbidragsavtaler ikke skal innebære økonomisk risiko for kommunen.
- Kommunen skal også holdes skadesløs for eventuelle økte kostnader som følge av anleggsbidragsavtalen.
- En gjennomgang av det samlede materialet, viser etter skattekontorets oppfatning at det fysiske byggearbeidet for den kommunaltekniske infrastrukturen startet før anleggsbidragsavtale ble inngått i 8 av de 10 sakene.¹ I 3 saker synes infrastrukturen dessuten å være fullført da avtalene ble inngått.²
- Vi ba om kopi av fakturaer med vedlegg fra hvert av prosjektene på stikkprøvebasis, og valgte ut fakturaene med de tidligste datoene i kommunens regnskap. Kontrollen avdekket flere forhold:
 - Fakturadato forut i tid for anleggsbidragsavtalen³
 - Første fakturadato lenge etter byggestart⁴
 - Første fakturadato etter fullføringstidspunktet⁵
 - Lang tid mellom fakturadato og bokføringsdato i investeringsregnskapet⁶
 - Fremsatt krav om kompensasjonsavgift var foreldet da kravet ble sendt⁷
 - Manglende spesifisering av fakturaer (i 4 av 10 saker)⁸
- Dokumentasjon fra entreprenøren i 3 saker viser at entreprenøren først utstedte fakturaer til utbyggeren, som senere ble kreditert og fakturert på nytt til Fredrikstad kommune.⁹
- Overtakelse av anlegget i en overtakelsesforretning, innebærer at kommunen v/prosjektleder gjennomfører en befaring av anlegget sammen med utbyggeren og entreprenøren, og tar stilling til om infrastrukturplanlegget er i samsvar med de tekniske kravene som ble stilt i utbyggingsavtalen, at det holder riktig kvalitet osv. Hvis kommunen godkjenner en overtakelse, overtar kommunen anlegget slik det er, til drift og vedlikehold og påtar seg de økonomiske forpliktelsene for anlegget fremover
- Kommunen forlanger "as built"- dokumentasjon fra utbyggeren for alle anlegg som kommunen skal overta til drift og vedlikehold. Dette gjelder i alle saker, ikke bare anleggsbidrags sakene, og fremgår i utbyggingsavtalen for kommunalteknisk infrastruktur. "As built"-dokumentasjonen dokumenterer at anlegget er bygget i samsvar med planene i utbyggingsavtalen.
- Fullføringstidspunktet i merverdiavgiftslovens forstand, kan ligge måneder og år forut i tid for når kommunen overtar et ferdig anlegg til drift og vedlikehold i overtakelsesforretning.

¹ Alle unntatt Gamle Fredrikstad stadion og Langøya vest.

² For Ørebekkstranda som ikke ble signert av kommunen, samt Floa terrasse og Bryggerifjellet.

³ Sorgenfri, Glemmen gård og Trondalen

⁴ Gamle Fredrikstad stadion og Vikertoppen

⁵ Ørebekkstranda, Floa terrasse og Bryggerifjellet

⁶ Ørebekkstranda, Floa terrasse og Bryggerifjellet

⁷ Ørebekkstranda og Floa terrasse

⁸ Sorgenfri, Ørebekkstranda, Trondalen og Vikertoppen.

⁹ Sorgenfri, Floa terrasse og Gamle Fredrikstad stadion.



3.2 Faktum per sak

Faktiske opplysninger per anleggsbidragsavtale baserer seg på rapportens punkt 7.16 og kan oppsummeres slik:

3.2.1 Sorgenfri – Sorgenfri Eiendom AS

Byggearbeidet startet ca. et halvt år før anleggsbidragsavtalen ble inngått (09.05.2008). Prosjektleder Roar Lie sto som kopimottaker på et byggemøtereferat fire måneder før avtalen ble inngått, og han var dessuten i kontakt med byggesaksavdelingen i forbindelse med sistnevntes behandling av byggesøknaden høsten 2007.

Entreprenøren utstedte månedlige fakturaer til utbyggeren fra oktober 2007 til og med mars 2008. Disse ble reversert i kreditnotaer, og nye fakturaer ble samtidig utstedt til kommunen.

Samtidig med anleggsbidragsavtalen, inngikk Fredrikstad kommune avtaler for å ivareta HMS-ansvaret.

Anleggsbidragsavtalen omfattet også etablering av en rundkjøring på riksvei 111, som Statens vegvesen har overtatt drift- og vedlikeholdsansvaret for i en overtakelsesforretning. Kommunen har ikke tilbakeført merverdiavgiftskompensasjonen for rundkjøringen.

Utbyggingselskapene ble slått konkurs høsten 2011.

3.2.2 Ørebekkstranda – Ørebekkstranda AS

Kommunen har ikke signert anleggsbidragsavtalen, som la opp til å være en trepartsavtale med utbyggeren og entreprenøren. Fullføringstidspunktet for infrastrukturen i begynnelsen av juli 2008 og tidspunktet kommunen tidligst kunne ha signert avtalen (etter å ha mottatt utbyggeren og entreprenørens signerte versjon), var imidlertid tilnærmet sammenfallende. Det var tatt inn et nytt punkt i den delsignerte avtalen i forhold til utkastet til avtale som vi mottok fra kommunen, om at entreprenøren skulle opprettholde samme plikter og rettigheter som i sin opprinnelige avtale med utbyggeren.

Utkastet til anleggsbidragsavtalen, jf. utbyggingsavtalen, synes å omfatte vann- og avløpsledninger. Dette ble imidlertid avkreftet av kommunen. Følgende ble opplyst å være omfattet: Opparbeidelse av gangbro og Elverksveien i samarbeid med Floa terrasse, samt etablering av Bedriftsveien.

Fakturaene ble utstedt ca. 4 måneder etter fullføringstidspunktet (i november 2008). Det var også bokført endringsmeldinger og innstående i 2010. Stikkprøvekontrollen på 3 av bilagene viser at fakturaene ble bokført fra 7-9 måneder etter fakturadatoene, og at kravet om kompensasjonsmerverdiavgift for alle tre var foreldet da avgiften ble rapportert i oppgavene.



3.2.3 Floa terrasse – Floa Terrasse AS

Anleggsbidragsavtalen ble inngått i desember 2009, lenge etter at infrastrukturtiltakene var fullført. Omleggingen av vann-og avløpsledninger som var feil inntegnet på kommunens kart, antas å ha blitt utført i 2006, ca. 3 år før arbeidet ble fakturert til kommunen. Byggesaken viser at Tom Arild Hodt og prosjektleder Roar Lie kjente til at arbeidet ble utført i 2006.

Gang- og sykkelveien ble igangsatt uten bl.a. rammetillatelse, og byggearbeidet stanset opp i september 2007, men fortsatte ett års tid senere, og var fullført i februar 2009. Under byggestansen deltok prosjektleder Roar Lie på befaring og i møter for å finne en løsning. Han gjennomførte også en overtakelseforretning/befaring i september 2009 (uten at anleggene ble overtatt til drift og vedlikehold).

Gang- og sykkelveien ble først fakturert til Floa terrasse AS, men ble reversert samtidig som den ble fakturert til kommunen (på et lavere beløp). De to eneste fakturaene i saken med avgift, ble utstedt i desember 2009, men ble bokført først per 15.09.2010 og 15.12.2010. Merverdiavgiften på førstnevnte var foreldet da kravet om kompensasjonsavgift ble rapportert i kompensasjonsoppgaven.

3.2.4 Smia – Værste AS

Transport av entreprisedokumentasjonen fra utbyggeren til kommunen som byggherre, var ikke et tema i anleggsbidragsavtalen.

Anleggsbidragsavtalen ble inngått ca. 1 uke før bystyrebehandlingen og ca. 2-3 uker etter at byggearbeidet startet opp. Fredrikstad kommune v/bl.a. teknisk sjef gjennomførte et møte med utbyggeren den 21.09.2009, hvor følgende temaer ble behandlet: Kommunen trer inn i endelig kontrakt, fakturering skal skje til kommunen, men må avvete bystyrebehandlingen, samt at totalentreprisetilbudet var for høyt "innen de budsjetter som det skal behandles innen rammen av."

Entreprenøren reduserte sitt pristilbud. Det er imidlertid sprikende opplysninger om størrelsen på pristilbudet mellom det som står i anleggsbidragsavtalen og det som fremgår av det fremlagte pristilbudet, og som tilsynelatende gjelder det samme tilbudet.

3.2.5 Glemmen gård – Glemmen Gård Eiendom AS

Transport av entreprisedokumentasjonen fra utbyggeren til kommunen som byggherre, var heller ikke et tema i denne anleggsbidragsavtalen.

Byggearbeidet startet i begynnelsen av august 2010, som var ca. 2 måneder før anleggsbidragsavtalen ble inngått (01.10.2010).

Kommunen og utbyggeren hadde også tidligere inngått en kostnadsdelingsavtale for nye hoved VA-ledninger. Kostnadsdelingsavtalen pekte ut utbyggeren som byggherre med byggelederansvar for den samlede entreprisen. Entreprisekontrakten omfatter arbeid som går ut over anleggsbidragsavtalen, jf. kommunens andel av hoved VA-ledninger som ble finansiert med kommunale midler, og fjernvarmegrøfter som skulle faktureres til Fredrikstad Fjernvarme AS.



Kommunen brukte egen rammeavtale med leverandør av rørmaterialer, og leverandøren fakturerte kommunen direkte for materialer.

Kommunens andel av byggekostnadene ble ført på et eget anlegg i investeringsregnskapet.

3.2.6 Gamle Fredrikstad stadion – Stadion Utbygging KS

Entreprenøren opplyste at byggearbeidet for den kommunaltekniske infrastrukturen startet i juni 2012, dvs. etter at anleggsbidragsavtalen var inngått (30.04.2012). Utbyggeren utarbeidet utkastet til anleggsbidragsavtalen.

Entreprenøren og utbyggeren signerte en ny totalentreprisekontrakt for den kommunaltekniske infrastrukturen den 27.06.2012, men hadde også inngått en tidligere totalentreprise der deler av infrastrukturen var med. Entreprenøren anså seg ikke som kontraktspart med kommunen i entreprisekontrakten av 27.06.2012.

Den første fakturaen fra entreprenøren til kommunen ble utstedt ca. 8 måneder etter at byggearbeidet etter det opplyste startet, og ca. 1 uke før midlertidig brukstillatelse ble gitt for hele byggetiltaket. Entreprenøren hadde først fakturert deler av infrastrukturen til utbyggeren. Dette ble reversert i en kreditnota, før en ny faktura ble utstedt til kommunen.

3.2.7 Bryggerifjellet – Bryggerifjellet AS

Byggetiltakene fikk midlertidig brukstillatelse den 23.03.2012, og var dermed fullført før anleggsbidragsavtalen ble inngått (12.06.2012). Dette må ha vært kjent for prosjektleder Oddbjørn Eng som deltok på avklarings- og byggemøtene i 2010 og 2011, samt den foreløpige ferdigbefaringen i mars 2012.

Bryggerifjellet AS og kommunen har også inngått en avtale om deling av byggekostnader ved utbygging av ny trykkøkningsstasjon, der kommunens andel av kostnadene ble ført på et eget anlegg i investeringsregnskapet.

Entreprisekontrakten av 25.06.2012 som omfatter den samlede infrastrukturen (finansiert gjennom både anleggsbidragsavtalen og med kommunale midler), er datert etter fullføringstidspunktet, og viser til at den er en formalisering av en tidligere muntlig avtale.

Det ble utarbeidet en transportavtale som er signert av kommunen, utbyggeren og entreprenøren, hvor kommunen overtar entreprisen som byggherre. Transportavtalen er imidlertid datert mer enn ett år etter at byggetiltakene var fullført (24.04.2013). Samme dag utstedte entreprenøren den første og eneste fakturaen som er bokført på anlegget. Bilaget har bokføringsdato i kommunens regnskap ytterligere 10 måneder senere, den 12.02.2014.

3.2.8 Trondalen syd – Trondalen Utvikling AS

Byggestart på Trondalen var ca. midten av januar 2013, mens anleggsbidragsavtalen ble inngått 25.04.2013. Prosjektleder Roar Lie var til stede i et byggemøte i februar 2013, hvor det fremgikk at



byggearbeidet hadde startet opp. Første faktura var datert før anleggsbidragsavtalen ble inngått, den 27.03.2013, med bokføringsdato den 04.07.2013.

Kommunen og utbyggeren har også inngått en tilleggsavtale om deling av kostnader ved etablering av en trykkøkningsstasjon, hvor pumpestasjonen ble utlyst på Doffin, mens monteringen inngikk i entreprisen.

Entreprisavtalen mellom utbyggeren og entreprenøren er datert etter anleggsbidragsavtalen, i mai 2013. Kommunen kunne dermed i utgangspunktet inngått entrepris kontrakten selv, men det har antagelig eksistert en tidligere avtale, jf. blant annet henvisninger til tilbudsforespørsel og prisavslag fra 2012 og at byggearbeidet startet i januar 2013. Kjøpsavtalen omfatter andre byggearbeider enn byggetiltakene som omfattes av anleggsbidragsavtalen, jf. monteringen av pumpestasjonen som skulle finansieres med kommunale midler, samt kabelanlegg og nedlegging av høyspent som ikke er kommunens ansvarsområde.

Det er også bokført fakturaer fra advokater og prosjekterende firmaer på anlegget, samt en faktura fra Karlshusgarasjene AS.

3.2.9 Langøya vest – Kniplefjellet Eiendom AS

Anleggsbidragsavtalen (av 21.08.2013) ble inngått før byggearbeidet startet.

Anleggsbidragsavtalen, jf. utbyggingsavtalen, samt en e-post fra kommunens prosjektleder i april 2015, viser at byggearbeidet også omfatter vei og veianlegg, i tillegg til vann- og avløpsledninger, som skal overtas av kommunen til drift og vedlikehold. Kostnadene ble imidlertid bare henført som VA-kostnader i regnskapet. Kommunen begrunner dette med at veikostnader i hovedsak var knyttet til gjenoppbygging av vei som følge av VA-arbeider. Kommunens opplysninger synes ikke å stemme, da entreprenøren har bekreftet at entreprisen omfattet opparbeidelse av offentlig gang/sykkelvei og kjøreveier i henhold til reguleringsplanens rekkefølgebestemmelser. Avgift på veikostnader er etter sin art kompensasjonsberettiget, ikke fradragsberettiget.

Kommunen har dessuten tatt endelig stilling til at deler av gangarealet ikke skal overtas i en overtakelsesforretning, da veibredden ikke holder kommunal standard.

Entreprenøren fakturerte kommunen for tre fartsdumper på fylkesveien, som er kommunen utedkommende. Entreprenøren har i ettertid utstedt en kreditnota til kommunen for fartsdumpene. Dette skjedde først etter at skattekontoret stilte spørsmål i saken.

Utbyggeren og entreprenøren inngikk en totalentrepris kontrakt i september 2013, dvs. etter anleggsbidragsavtalen. I denne fremgår det at "Fredrikstad kommune vil stå som byggherre for prosjektet og denne avtale vil bli tiltransportert Fredrikstad kommune". Transporterklæring ble imidlertid ikke utarbeidet. Entreprisen omfatter for øvrig byggearbeid som ligger utenfor kommunens ansvarsområde, så som oppgraderinger av Langøyveien for Statens vegvesen, kabelarbeid frem til eneboligtomter, nedgraving av høyspentkabel og fjerning av eksisterende trafoer.



Kommunens prosjektleder Oddbjørn Eng synes også å oppfatte at det er Kniplefjellet Eiendom AS som er byggherre/tiltakshaver, jf. hans e-post av 17.04.2015.

3.2.10 Vikertoppen boligområde, Vikeråsen – Sommerro Invest AS

Byggearbeidet med sprengning av vei og grøfter for VA på Vikertoppen boligområde, startet i begynnelsen av januar 2014, ca. 3 måneder forut i tid for anleggsbidragsavtalen (07.04.2014). Prosjektleder Oddbjørn Eng deltok på et byggemøte i februar, der det fremgikk at byggearbeidet var i gang.

Entreprisekontrakten med utbyggeren omfatter mer enn den kommunaltekniske infrastrukturen, så som kabelgrøfter og bygging av bussholdeplasser langs fylkesveien.

Det var bare bokført én faktura i 2014, og én i 2015 (per 01.12.2015) på anlegget. Begge var bokført på vann- og avløp, ikke vei. Dette står i motstrid til anleggsbidragsavtalen, jf. utbyggingsavtalen, og til søknaden om bruk av anleggsbidragsmodellen, som viser at hovedveien og gangveien skulle omfattes av avtalen. Hovedveien (KV2) var dessuten grovbygd per sommeren 2014, og bygget opp og gruset i løpet av høsten 2014.

Fakturaen fra 2014 var datert 01.12.2014, som er nesten ett år etter at byggearbeidet startet.

4. Anleggsbidragsmodellen – regelverk

4.1 Byggherrebegrepet

Ny byggherreforskrift trådte i kraft 01.01.2010, samtidig som byggherreforskriften fra 1995 ble opphevet. Den reviderte forskriften tok særlig sikte på å tydeliggjøre byggherrens ansvarsområde når det gjelder HMS. I tillegg ble den nye forskriften omstrukturert, slik at kapitlene ble inndelt etter aktører i byggeprosessen og ikke som tidligere etter de ulike fasene i prosjektet. Våre henvisninger under er til den gjeldende byggherreforskriften.

Byggherre defineres som enhver fysisk eller juridisk person som får utført bygge- eller anleggsarbeid, jf. byggherreforskriften § 4 bokstav b.

Byggherreforskriftens kapittel 2 beskriver byggherrens plikter. Byggherren skal sørge for at hensynet til sikkerhet, helse og arbeidsmiljø på bygge- eller anleggsplassen blir ivaretatt. Dette gjelder både i planlegging/prosjekteringsfasen og i utførelsesfasen. Risikoforholdene skal kartlegges og innarbeides i tilbudsgrunnlaget til entreprenører og andre leverandører.

Byggherren kan utpeke en byggherrepräsentant til å utføre konkrete plikter på vegne av seg i henhold til skriftlig avtale. Dersom det er flere virksomheter på byggeplassen samtidig eller etter hverandre, skal byggherren peke ut en koordinator for hele prosjektet, eller én for



prosjekteringsfasen og én for utførelsesfasen (eventuelt selv inneha rollen som koordinator). Byggherrerepresentanten og koordinatoren opptrer uansett på vegne av byggherren, og byggherren blir ikke fritatt for sitt ansvar på aktuelle områder.

Byggherren skal vurdere om de som utpekes til å utføre oppgaver på hans vegne, har andre plikter som kan komme i konflikt med oppgaver som skal utføres for ham. I brosjyren "Er du byggherre?" utarbeidet av Arbeidstilsynet, kan ikke entreprenøren eller andre med interesser i prosjektet gis rollen som byggherrerepresentant eller koordinator.

Byggherren skal senest 1 uke før byggestart, sørge for å sende en forhåndsmelding på fastsatt skjema til Arbeidstilsynet.¹⁰

Advokatfirmaet Cappelen & Krefling DA v/advokat Hans Cappelen skriver i en artikkel at byggherren blir sittende igjen med bygget og alt ansvar og risiko som ikke ved kontrakter er pålagt andre. Byggherren er den som må:

- bestemme rammene for prosjektet,
- stille med tomt
- sørge for finansieringen
- velge rådgivere og utførende
- ta stilling til uforutsette begivenheter
- godta avslutningene av oppdrag og byggearbeid
- forfølge uoppfylte krav
- sitte med "restansvaret"

Plan- og bygningsloven bruker betegnelsen "tiltakshaver" for byggherren, jf. § 23-2:

"Tiltakshaver etter denne lov er den person eller foretak tiltaket utføres på vegne av. Skifte av tiltakshaver under gjennomføringen skal straks meldes til kommunen av både den opprinnelige og nye tiltakshaver."

Tiltakshaver har det primære ansvaret overfor bygningsmyndighetene for at alle deler av tiltaket er i samsvar med de krav plan- og bygningslovgivningen setter til tiltaket, jf. rundskriv H-1/10, 8. Ansvar i byggesaker, fra Direktoratet for byggkvalitet. Se også byggesaksforskriften § 12-1 om tiltakshavers ansvar, bl.a. påligger det tiltakshaver å fremskaffe de nødvendige ansvarsretter, tiltakshaver er ansvarlig for innbetaling av byggesaksgebyr til kommunen, og kommunen kan i alle saker etter plan- og bygningsloven rette pålegg mot tiltakshaver.

¹⁰ Dette gjelder dersom arbeidet vil vare over 30 virkedager eller den forventede arbeidsmengde overstiger 500 dagsverk.



Av Plan- og bygningsrett 2. utgave del 2, fremgår det på side 529-530:

"Partenes valg av hvem som skal være tiltakshaver for gjennomføring av tiltak, kan være avgjørende for adgangen til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Kommunenes fradragsrett for visse infrastrukturtiltak kan tilsa at kommunen bør stå som tiltakshaver, i stedet for private tiltakshavere, og at utbygger eventuelt betaler anleggsbidrag til kommunen."¹¹

...

Forholdet til avgiftsreglene og behovet for fradrag for inngående merverdiavgift bør derfor avklares på et tidlig stadium ved forhandlinger om utbyggingsavtaler."

4.2 Lov om offentlige anskaffelser

Lov om offentlige anskaffelser gjelder anskaffelse av varer, tjenester og bygge- og anleggsarbeider som foretas av statlige, fylkeskommunale og kommunale myndigheter, jf. § 2 og 3.

Anskaffelsesregelverket kommer til anvendelse på offentlige oppdragsgiveres tildeling av kontrakter om levering av varer, tjenester eller utførelse av bygge- og anleggsarbeider, jf. forskrift om offentlige anskaffelser § 1-3.

For at en anskaffelse skal være omfattet av regelverket, må det foreligge en gjensidig forpliktende avtale mellom en offentlig oppdragsgiver og en leverandør. I dette ligger at kommunen må gi en form for økonomisk vederlag for en ytelse fra leverandøren som faller inn under regelverket.

Konsekvensene av at reglene om offentlige anskaffelser får anvendelse, vil være at anskaffelsen skal skje gjennom konkurranse.

Advokat Trude Nyberget uttaler i en artikkel at anleggsbidragsmodellen krever at kommunen anskaffer anlegget, for at avgiftsbesparelser skal oppnås. Trolig må da også reglene om offentlige anskaffelser følges.

I sin artikkel fra 2009 hevder advokat Anne-Sofie Bjørkholt at det er uklart om tiltak den private part pålegges i medhold av en utbyggingsavtale må konkurranseutsettes, dersom den private part skal bære størsteparten av kostnadene ved tiltaket. Under henvisning til en EU-dom fra Italia (Scala dommen) er spørsmålet hvorvidt man kan se byggetillatelsen som en motytelse, slik at det foreligger en kontrakt i regelverkets forstand. Det kan videre anføres at dersom kommunen ikke har reell påvirkning ved valg av entreprenør, kommer ikke anskaffelsesregelverket til anvendelse. Vedrørende anleggsbidrag viser hun til at kommuner i enkelte utbyggingsavtaler har åpnet for slike ordninger til gunst for utbygger. Når denne type ordning avtales, er det etter hennes oppfatning

¹¹ Understreket av undertegnede.



relativt klart at tiltaket må konkurransenutsettes, selv om det indirekte er den private part som bekoster det.

4.3 Merverdiavgift

4.3.1 Fradrag for inngående avgift – tilordning

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1 er at et registrert avgiftssubjekt (næringsdrivende eller offentlig virksomhet) har rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser som er "til bruk i den registrerte virksomheten". Motsatt følger det at det ikke gis fradrag for anskaffelser som er til unntatt bruk.

Begrepet "til bruk i den registrerte virksomheten" avgrenses i to ulike retninger. Den aktuelle anskaffelsen må for det første være til den næringsdrivendes egen virksomhet (tilordningskravet). I tillegg må anskaffelsen være til bruk i avgiftspliktig virksomhet (relevans/tilknytningskravet).

De samme kriteriene gjelder med hensyn til kompensasjon, se punkt 4.3.2.

Skattekontorets vurderinger er som nevnt primært begrenset til å gjelde tilordningskravet, dvs. om entreprisene ble utført for kommunen som oppdragsgiver/byggherre. At anskaffelsen må foretas av den som krever fradraget, ble omtalt i Rt. 2010 side 1184 (Kragerø Golf & Spa):

"Det er et vilkår for fradragsrett at bygget oppføres for den avgiftspliktiges regning, og at byggekostnadene faktisk betales av denne."

Dersom anskaffelsen foretas av et annet subjekt, er ikke kravet oppfylt. Spørsmålet er altså hvilket subjekt den aktuelle kostnaden skal allokere til.

For å kunne tilordnes kostnaden med virkning for fradragsretten for inngående avgift/rett til kompensasjon er det en forutsetning at den som krever fradraget/kompensasjonen har pådratt seg kostnaden. Det må dreie seg om avgiftssubjektets egne anskaffelser, noe som i utgangpunktet må avgjøres ut fra de privatrettslige forholdene.

Fakturaen skal stiles til den reelle kjøper, som er den som har pådratt seg kostnaden.

I Gulating lagsmannsretts dom av 1. juli 2013 var spørsmålet om Sandnes og Sola kommune hadde fradragsrett for inngående avgift/rett til kompensasjon på kostnader pådratt av private utbyggere knyttet til oppføring av kommunale vann- og avløpsanlegg. Ved ferdigstilling skulle anleggene overdras vederlagsfritt til kommunene.

Dommen slo fast at spørsmålet om kommunenes fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester betinger at kommunene selv hadde stått for anskaffelsene. Lagmannsretten la til grunn at merverdiavgiftsloven § 21 (nå § 8-1) må forstås slik at dette er et vilkår for fradragsrett. Kommunene hadde inngått en utbyggingsavtale med private utbyggere av boligfelt og det var disse



som inngikk kontrakter med entreprenører om oppføring av VA-anlegg og sto som byggherrer og ble eiere av VA-anleggene. De private hadde all risiko knyttet til oppføringen og betalte for denne. Lagmannsretten kom til at anskaffelsen av VA-anleggene måtte tilordnes de private utbyggerne og ikke kommunene. Kommunene hadde således ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift.

For å oppnå rett til fradrag for inngående merverdiavgift og/eller rett til å motta kompensasjon for merverdiavgift i forbindelse med oppføring av infrastruktur må en kommune ha vært reell byggherre/entreprenørens oppdragsgiver.

Nordhordland tingretts dom av 22. oktober 2012 legger også til grunn at den som krever fradrag selv må ha pådratt seg kostnaden: "For å være materielt berettiget fradrag, er det etter teori og rettspraksis et vilkår at anskaffelsen må være foretatt av den som krever fradrag." Tilsvarende følger av KMVA-2013-7836 og forutsettes i KMVA-2013-7674.

4.3.2 Kompensasjonsrett for anskaffelser

Kompensasjonsordningen skal motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet, jf. kompensasjonsloven § 1. Uten en kompensasjonsordning kan merverdiavgift bidra til at kommunen velger å produsere en vare eller tjeneste selv, fremfor å kjøpe den av andre. Når merverdiavgift kompenseres, utgjør ikke merverdiavgift noen kostnad som bidrar til konkurranseforskjeller.

Det ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende, jf. kompensasjonsloven § 3 første ledd. Kompensasjon ytes bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, jf. kompensasjonsloven § 4 første ledd og punkt 4.3.1.

Merverdiavgift på anskaffelser knyttet til bygging, drift og vedlikehold av kommunale veier og veianlegg er kompensasjonsberettiget.

4.3.3 Gulating lagmannsretts dom av 1. juli 2013 (Sandnes og Sola kommune)

I en dom fra Gulating lagmannsrett av 1. juli 2013 (anke over Jæren tingretts dom av 30. mars 2012) hadde Sandnes og Sola kommune ikke fradragsrett for inngående avgift på entreprenørkostnader til vann- og avløpsanlegg som senere skulle overdras vederlagsfritt til kommunene, da kommunene ikke kunne anses som reelle byggherrer. Kommunene hadde ikke anskaffet de aktuelle tjenestene selv, jf. punkt 4.3.1. Den ene kommunen hadde heller ikke krav på kompensasjon av merverdiavgift på samme grunnlag.

Det sentrale vurderingstemaet for begge rettsinstanser var om fradragsretten betinger at kommunene selv hadde pådratt seg kostnadene som de krevde fradragsrett for inngående avgift på.

Kommunene hadde inngått utbyggingsavtaler med private utbyggere av boligfelt. Utbyggerne igjen hadde inngått avtaler og holdt løpende kontakt med entreprenørene om oppføring av anleggene. Det var de private utbyggerne som var byggherrer og ble eiere av anleggene. Kommunene hadde således ikke ansvar for eller risiko knyttet til oppføringen av anleggene, verken for mangler eller



knyttet til betalingen. Ansvar og risikoen var plassert hos utbygger. Kommunen var fakturamottaker, men det var utbyggeren som reelt sett betalte for oppføringen.

Videre hadde kommunene og utbyggerne inngått administrasjonsavtaler som regulerte gjennomføringen av fradragsretten for inngående avgift på kostnader knyttet til utbyggers utbygging av kommunaltekniske anlegg som kommunen skulle overta. Kommunene anførte at det er liten forskjell mellom administrasjonsmodellen og den såkalte Valdresmodellen og anleggsbidragsmodellen, som begge etter praksis gir fradragsrett.

Tingretten bemerket at forskjellen er sentral og avgjørende, ettersom kommunen etter de øvrige modellene er eier/byggherre ved oppføringen av VA-anleggene som juridisk kontraktpart med entreprenøren. At VA-anleggene har naturlig og nær sammenheng med kommunens avgiftspliktige virksomhet var etter rettens oppfatning uten betydning. Heller ikke den valgte fremgangsmåten med faktura stilet til kommunen kunne føre til at kommunen skulle anses som formell og reell anskaffer av VA-anleggene under oppføring.

Tingretten viste videre til at ordningen som ble etablert, var at kommunene overtok og ble eier av VA-anlegget fra privat utbygger når det var ferdigstilt. Kommunene fikk ikke anlegget oppført for seg av entreprenør. Det var privat utbygger som inngikk oppføringsavtale med entreprenør. Administrasjonsavtalene mellom kommunen og utbygger innebar ingen endring i ansvarsforholdene. Etter rettens syn måtte anskaffelsen av VA-anleggene tilordnes de private utbyggerne og kunne ikke tilordnes kommunene. Kommunene hadde altså ikke selv anskaffet de tjenestene de krevde fradrag/kompensasjon for. Det forelå derfor ikke rett til fradrag/kompensasjon.

For lagmannsretten anførte kommunene at det forelå fradragsrett for andre rettssubjekters kostnader på den betingelse at de hadde en nær og naturlig tilknytning til den som krever fradraget. Dersom en anskaffelse var til bruk i flere virksomheter, ville det subjekt som fakturaen var stilet til være berettiget til fradrag for inngående avgift. Fra Statens side ble det anført at det var en grunnleggende forutsetning for fradragsretten at en anskaffelse kan tilordnes den som krever fradraget.

Av lagmannsrettens avgjørelse fremkommer det at fradragsrett for inngående avgift foreligger når det er tale om en anskaffelse som reelt sett er relevant for og har en naturlig og nær tilknytning til kommunens avgiftspliktige omsetning. Det ligger i dette at fradrag ikke kan baseres på en avtaleordning som ikke kan ses å ha noe formål utover det rent avgiftsmessige¹². Den "tilknytning" som ligger i at kommunene senere kan kreve inn gebyr fra eiendommer som benytter anleggene, blir etter rettens oppfatning for fjern til å begrunne fradragsrett for inngående avgift påløpt i forbindelse med etableringen av disse. Retten viser også til den aksepterte strukturen i BFU 33/05, der kommunen skulle stå som byggherre i henhold til avtalen med entreprenøren, jf. en klausul i avtalen om at arbeidene ble utført for kommunens regning.

At fakturakrav ble oversendt kommunen og betalt av denne med midler som var innbetalt av utbygger til dekning av fakturakravene, endret etter lagmannsrettens oppfatning, ikke den realitet at

¹² Understreket av undertegnede.



det var utbyggeren som etter avtalen, hadde alt ansvaret for oppføring av anleggene inntil de ble overført vederlagsfritt til kommunen ved ferdigstillelsen. At kommunene fulgte opp arbeidene i anleggsfasen, ga ikke grunn til å vurdere fradragsspørsmålet annerledes.

Realiteten var således at kommunene hadde overtatt ferdige anlegg uten å ha vært involvert i byggeprosessen annet enn gjennom den nødvendige kvalitetskontroll som det lå under dem å utføre, jf. at anleggene når de var ferdigstilt skulle overtas av kommunen.

Lagmannsretten ga Staten således medhold i at fradragsretten betinger at man har pådratt seg kostnaden, altså at det foreligger egne anskaffelser. Kommunenes anke til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet.

4.3.4 Nærmere om BFU 33/05 fra Skattedirektoratet

Fra ingressen i BFU 33/05 av 5. august 2005 hentes:

"En kommune hadde inngått avtale med en utbygger om at utbygger skulle bekoste alle anlegg for veg, vann og avløp etc. Fordi forskrift av 27. november 2000 nr. 1179 om frivillig registrering av utbygger av vann- og avløpsanlegg (nr. 116) ikke gjelder utbygging i næring, ønsket partene å endre avtalen før arbeidene ble igangsatt. Etter den reviderte avtalen skulle utbyggers datterselskap utføre anleggsarbeidene for kommunens regning, mens kommunen skulle få sine utgifter refundert fra utbygger. Innsenders spørsmål var om kommunen ville ha fradragsrett for inngående avgift på vann og avløp og om kommunen pliktet å beregne utgående avgift av de beløp den kunne kreve refundert fra utbygger. Skattedirektoratet la til grunn at kommunen hadde fradragsrett for inngående avgift på vann- og avløpsanlegget på vanlig måte og at de beløp den kunne kreve fra utbygger ikke kunne ses som vederlag for omsetning fra kommunen til utbygger, men som avgiftsfri utgiftsrefusjon, anleggsbidrag."

Faktumet i saken var at kommunen og utbygger tidligere hadde inngått en utbyggingsavtale som medførte at utbygger skulle stå som byggherre for kommunal infrastruktur.

Før utbyggingen¹³ av infrastruktur igangsettes, ønsker partene å endre utbyggingsavtalen, slik at det vil være kommunen selv som står som byggherre for kommunal infrastruktur, jf. klausulen om at arbeidene skal utføres for kommunens regning, se også Gulating lagmannsretts dom av 1. juli 2013. Utbygger vil i henhold til den reforhandlede avtalen dekke kommunens utbyggingskostnader gjennom et anleggsbidrag.

Kommunen har til hensikt å inngå en entreprisetavle med entreprenøren, som er datterselskap til utbygger, om utbygging av infrastrukturen. Avtalen mellom kommunen og entreprenøren vil være en totalentreprisetkontrakt mellom de to partene. Kommunen vil ha et betalingsansvar overfor entreprenøren og entreprenøren vil ha et leveringsansvar overfor kommunen. Kommunen vil

¹³ Understreket av undertegnede.



fortløpende oppnå eiendomsrett til resultatet av det utførte arbeidet, etter hvert som det utførte arbeidet blir fakturert. Utbygger vil ikke inngå som part i avtalen mellom entreprenøren og kommunen.

Videre vil utbygger overføre eiendomsretten til den grunnen som kommunen skal bygge ut infrastruktur på, til kommunen før arbeidene blir igangsatt.

4.3.5 Justeringsregelverket – inkludert definisjon av "fullføringstidspunktet"

Et registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift samlet når en kapitalvare blir overdratt, jf. § 9-2 tredje ledd. Med kapitalvare menes blant annet fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene utgjør minst kr 100 000, jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Justeringen foretas for den resterende delen av justeringsperioden, jf. § 9-5 annet ledd, 2. punktum. En kapitalvare som er fast eiendom har en justeringsperiode på 10 år etter fullføringstidspunktet, hvor fullføringsåret er første år i justeringsperioden. Kapitalvaren anses som fullført når det utstedes ferdigattest, midlertidig brukstillatelse eller når slik attest eller brukstillatelse ikke er nødvendig, når kapitalvaren tas i bruk, jf. merverdiavgiftsloven § 9-4 annet ledd.

En samlet justering kan unnlates i det omfanget den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3 første ledd. Vilkårene for overføring av en justeringsforpliktelse er at mottakeren er eller blir et registrert avgiftssubjekt i samme termin som overdragelsen skjer, og at mottakeren samtykker i overføringen, jf. forskrift til merverdiavgiftsloven § 9-3-2 første og annet ledd. Dersom mottakeren er en kommune eller andre kompensasjonsberettigede, kan justeringsplikten overføres på de samme vilkårene som nevnt i første og annet ledd i den utstrekning kapitalvaren anskaffes til bruk i virksomhet som er kompensasjonsberettiget etter lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv., jf. forskrift til merverdiavgiftsloven § 9-3-2 tredje ledd.

Tilsvarende kan justeringsrett (for ikke fradragført merverdiavgift) overføres. Vilkåret er at mottakeren er næringsdrivende og at kapitalvaren anskaffes til bruk i næringsvirksomheten, eller at mottakeren f.eks. er en kommune som bruker kapitalvaren i kompensasjonsberettiget virksomhet, jf. forskriften § 9-3-4.

Vi understreker at år 1 i justeringsperioden er fullføringsåret som i definisjonen over. Dette gjelder uavhengig av når en overtakelse etter plan- og bygningsloven § 18-1 femte ledd skjer.

4.3.6 Anleggsbidrag – avgiftspliktig omsetning?

Etter mval. § 3-1 første ledd skal det beregnes avgift ved omsetning av varer og tjenester. Bestemmelsen forutsetter en gjensidig bebyrdende transaksjon.

Med omsetning menes levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav a. Med tjenester menes det som kan omsettes og som ikke er varer, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav c.



Kostnader kommuner har ved oppgaver de er pålagt å gjøre, skal ikke belastes kommunene. Dette vil for eksempel være tilfellet ved kommuners direkte krav på refusjon av sine utlegg i forbindelse med opparbeidelse av veg, vann og avløp med hjemmel i pbl. §§ 18-1, 18-3 og 18-5, jf. også AV nr. 17/1993 av 10. november 1993, bindende forhåndsuttalelse (BFU) 42/04 og 33/05, se under. Refusjon av kostnader som kreves med hjemmel i lov ved utbygging av slike anlegg innebærer ikke en gjensidighet som forutsatt i mval. § 1-3. Pengeoverføringen ("anleggsbidraget") anses ikke som vederlag for de senere ytelser som kommunen leverer ved hjelp av infrastrukturen, men som dekning av utlegg kommunen har hatt.

Utgangspunktet, når *lovhjemmel foreligger*, for å kreve kostnadsdekningen, vil være at betalingen ikke anses tilstrekkelig tilknyttet de fremtidige leveransene, jf. AV 17/93.

I BFU 42/04 presiserte Skattedirektoratet at oppføringskostnader for vann og kloakk som kreves refundert med hjemmel i plan- og bygningsloven ikke skal avgiftsberegnes.

BFU 33/05 gjaldt anlegg for vei, vann, avløp, lekeplasser etc., utført av utbyggers datterselskap med kommunen som byggherre, her også med hjemmel i avtale, hvoretter utbygger skulle refundere kostnadene ved alle anleggene. Skattedirektoratet konstaterte at refusjonen for vei, lekeplasser mv. ikke hadde noen sammenheng med senere avgiftspliktige ytelser fra kommunen. Når det gjaldt refusjon av vann og kloakk erkjente man at dette stilte seg noe annerledes, men at heller ikke denne delen av refusjonen kunne anses tilstrekkelig knyttet til de fremtidige tjenester, idet utgiftsdekningen som fulgte av avtalen var i samsvar med det som ville følge hvis kommunen brukte hjemlene i plan- og bygningsloven direkte¹⁴ for å få dekket sine utgifter til vann og avløp.

Kostnadsdekning *uten lovhjemmel* for å kreve dette, vil i utgangspunktet bli ansett som vederlag. Den nærmere vurderingen av saksforholdet er avgjørende for om vederlaget gjelder for fremtidige avgiftspliktige tjenester, jf. BFU 26/06 og 57/06, eller som et vederlag for det entreprisarbeidet som er utført, jf. BFU 15/10 og 21/13.

BFU 15/10 gjaldt spørsmålet om Selskapet skulle beregne merverdiavgift av anleggskostnader med omlegging av en av sine kraftlinjer som etter avtale, skulle dekkes av to tomteselskaper/utbyggere. Grunnen til omleggingen var at eksisterende kraftledning, som gikk i luftstrekk, begrenset muligheten for utnyttelse av tomtene den gikk over. I tillegg ville omleggingen frigjøre kommunal grunn til park langs et tilliggende vann. Arbeidet var ikke påbegynt, men det forelå en utbyggingsavtale med kommunen.

Selskapet og utbyggerne vurdererte å organisere prosjektet slik at Selskapet skulle bli tiltakshaver og utbygger og dermed eier av kabelanlegget fortløpende. Det ville altså innebære at Selskapet ville inngå kontrakter med entreprenører, administrere utbyggingsprosjektet og dekke vederlaget fra entreprenørene løpende. Selskapet vil kreve fradrag for inngående merverdiavgift da jord- og sjøkabelen vil være til bruk i selskapets avgiftspliktige virksomhet med overføring av strøm

¹⁴ Understreket av undertegnede.



gjennom overføringsnett. Spørsmålet var om Selskapet kunne oppkreve anleggskostnadene eks. mva. som et avgiftsfritt anleggsbidrag overfor utbyggerne.

Skattedirektoratet kom til at Selskapet skulle beregne avgift av det beløp som belastes utbyggerne for den planlagte flyttingen av kraftledningen, jf. mval. § 3-1 første ledd.

Begrunnelsen var at avtalen mellom utbyggerne og Selskapet i avgiftsmessig henseende innebar at Selskapet hadde påtatt seg å flytte den eksisterende linjen. Det avgjørende var om tomteselskapenes betaling, etter en konkret vurdering, måtte anses som vederlag for en avgiftspliktig ytelse fra Selskapet eller ikke:

"Etter Skattedirektoratets vurdering kan i utgangspunktet ikke nærværende avtale ses som et ledd i en avtale om fremtidig levering/distribusjon av elektrisk kraft. Finansdepartementet og Skattedirektoratets uttalelser om elverks/nettselskapers plikt til å medta lovbestemte anleggsbidrag i grunnlaget for beregning av merverdiavgift overfor sine kjøpere/abonnenter har således svært begrenset verdi for løsning av saken. Slik vi ser det, står vi her overfor en avtale av en helt annen karakter. Utbyggerne vil, som følge av flyttingen av kraftledningen, oppnå at området kan utbygges på en helt annen og antagelig langt mer lønnsom måte. De oppnår med andre ord en klar økonomisk fordel av arbeidene som er den fremtidige levering/distribusjon av elektrisk kraft til det ferdig utbygde området uvedkommende. For utbyggerne står flyttingen av den eksisterende kraftledningen, som sådan, i samme stilling som andre fysiske inngrep som øker verdien av området. Selskapet kan derfor i denne sammenheng sidestilles med andre entreprenører som utfører arbeider på utbyggingsområdet."

Betalingen for flyttearbeidene måtte således anses som vederlag for disse arbeidene.

Fra BFU 21/13 hitsettes:

"Uten å gå nærmere inn på utviklingen av praksis mht. hvilke anleggsbidrag eller refusjoner som ikke anses som omsetning etter merverdiavgiftsloven, kan det fastslås at disse nå er avgrenset til refusjoner av utgifter til vei, vann og avløp mv. som kan oppkreves etter plan- og bygningsloven kapittel 18 og anleggsbidrag oppkrevd etter forskrift av 11. mars 1999 nr. 302 med hjemmel i energiloven.

Innsender anfører at man ikke kan se noen avgiftsmessig grunn til å behandle pålegget om å grave ned høyspentlinjene "annerledes enn andre pålegg gitt i medhold av plan- og bygningsloven". Til dette er å bemerke at det ikke er "pålegg etter plan- og bygningsloven" som sådan, som er kriteriet for at et tiltak ikke utløser avgiftsplikt. Det er refusjoner etter plan- og bygningsloven kapittel 18 for opparbeidelse av veg, vann og avløp som ikke skal avgiftsberegnes fordi betalingen ikke anses for å være vederlag for omsetning etter merverdiavgiftsloven.¹⁵ Selv om pålegget om å grave ned høyspentlinjene er gitt med

¹⁵ Understrekning av undertegnede.



hjemmel i plan- og bygningsloven, er man her åpenbart utenfor denne lovs refusjonsbestemmelser."

Utbygger fikk løst oppgaven med å legge om høyspenttrasèen, mot å betale et vederlag til Nettselskapet. Nettselskapet ble ansett å utføre merverdiavgiftspliktig entrepriser for Utbygger. Løsningen tilsvarer resultatet i BFU 15/10.

5 Anleggsbidragsmodellen - Skattekontorets vurdering

5.1 Generelt

5.1.1 Hovedproblemstilling

I det ovenstående punkt 4 er det redegjort for at Fredrikstad kommune bare har rett til fradrag/kompensasjon for inngående merverdiavgift som påløper ved kommunens egne anskaffelser. Spørsmålet er følgelig om Fredrikstad kommune selv kjøpte inn entreprisetjenestene/var oppdragsgiver for entreprenørene – i de prosjektene som er omtalt under det ovenstående punkt 3.

Om Fredrikstad kommune må anses å ha kjøpt inn de aktuelle entreprisetjenestene/å ha vært entreprenørens oppdragsgiver, beror på det reelle forholdet mellom entreprenør og kommunen. I det nedenstående omtaler vi sentrale momenter for vurderingen av om det har vært utført entrepriser oppdrag for/med kommunen som oppdragsgiver.

5.1.2 Hva er "byggherre"?

Byggherre er ikke et merverdiavgiftsrettslig begrep og har i seg selv ingen direkte avgiftsmessige virkninger. Hvorvidt Fredrikstad kommune kan anses for å ha vært byggherre for de aktuelle arbeidene, er likevel relevant for spørsmålet om kommunen reelt sett har anskaffet de aktuelle entreprisene. Vi viser her til at byggherreforskriften definerer byggherre til "enhver fysisk eller juridisk person som får utført et bygge- eller anleggsarbeid.", jf. § 4 bokstav b. Byggherren er altså den som setter bort byggeoppdraget/inngår kontrakter med henholdsvis entreprenører, rådgivere/konsulenter og leverandører mv. Byggherrebegrepet er følgelig avgrenset mot den som kjøper, eller på annen måte overtar, et ferdig bygg eller anlegg, og ikke selv får utført noen byggearbeider. Hos byggherren/anskaffer ligger det således ansvar utover det å betale fakturaer fra utførende entreprenør, jf. dommen i Gulating lagmannsrett av 01.07.2013 og underrettsdommen i samme sak fra Jæren tingrett av 30.03.2012.

En byggherre kan delegere oppgaver til eksempelvis en byggherrepräsentant eller koordinator, men har uansett det overordnede ansvaret og riskoen i byggeprosjektet etter byggherreansvarsforskriften. Byggherren (tiltakshaveren) har videre primæransvaret overfor bygningsmyndighetene for at byggetiltaket er i samsvar med kravene som settes i plan- og bygningsloven.



5.1.3 "Tiltakshaver", jf. pbl. § 23-2

Skattekontoret har fått opplyst fra kommunen at det ikke på noe tidspunkt i prosessen skjer et bytte av tiltakshaver fra utbygger til kommunen.

Plan- og bygningsloven bruker betegnelsen "tiltakshaver" for byggherren, jf. § 23-2, jf. også punkt 4.1 ovenfor:

"Tiltakshaver etter denne lov er den person eller foretak tiltaket utføres på vegne av. Skifte av tiltakshaver under gjennomføringen skal straks meldes til kommunen av både den opprinnelige og nye tiltakshaver."

Skattekontoret anser at det manglende byttet av tiltakshaver taler for at det ikke er kommunen som er reell byggherre i prosjektene, men derimot de private utbyggerne som også står registrert som tiltakshaver, jf. pbl. § 23-2.

5.1.4 Kontraktsmotpart

I forbindelse med bokettersynet har skattekontoret fått opplyst at Fredrikstad kommune ikke har inngått noen avtaler direkte med entreprenørene om oppføring av kommunalteknisk infrastruktur. Kommunen har også informert om at den ikke besitter entreprisekontraktene (i original eller kopi) som gjelder oppføringen av anleggene.

På forespørsel til de aktuelle entreprenørene har vi fått oversendt entrepriseavtalene for 7 av de 10 prosjektene, samt et pristilbud i én sak. I overensstemmelse med det vi har fått opplyst av kommunen, viser avtalene seg å være inngått mellom private utbyggere og private entreprenører. At det er de private parter som skal inngå entreprisavtalene er også forutsatt i prinsippvedtaket til Fredrikstad bystyre (BS 35/08), se vedlegg 3 til rapporten.

Skattekontoret anser at det har en viss vekt at Fredrikstad kommune ikke synes å ha vært entreprenørenes formelle kontraktsmotpart. Dersom kommunen hadde vært oppdragsgiver for disse til dels omfattende arbeidene, måtte det ha vært naturlig at både entreprenør og kommunen selv sørget for at dette fremgikk av skriftlige avtaler. Dette blant annet med tanke på kommunens løpende kontroll av om entreprenørenes fakturering var i henhold til avtalene og også for i ettertid å kunne dokumentere at utbetalingene var berettigede, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5 og annet ledd.

5.1.5 Anleggsbidragsavtaler og tiltransportering

Det er inngått avtaler mellom kommunen og utbyggerne om bruk av anleggsbidrag i forbindelse med utbygging av infrastruktur.

Av prinsippvedtaket til Fredrikstad bystyre (BS 35/08), fremgår det at formålet med å inngå anleggsbidragsavtaler er at utbyggere i kommunen skal nyte godt av kommunens avgiftsposisjon



ved utbygging av kommunalteknisk infrastruktur i boligområder. Dette for å stimulerere økonomisk vekst i kommunen.

Den praktiske fremgangsmåten beskrives slik i bystyrets prinsippvedtak:

" Dersom privat utbygger skal nyte godt av kommunens avgiftsposisjon kan dette praktisk løses ved at kommunen inngår avtale med utbygger¹⁶ om at kommunen står som byggherre."

I anleggsbidragsavtalene er formuleringen slik:

"Kommunen skal stå som byggherre ved opparbeidelse av den infrastruktur som den i henhold til utbyggingsavtalen har påtatt seg å overta etter ferdigstillelse."

Under bokettersynet har Fredrikstad kommune vært av den oppfatning at entreprisekontrakter og eventuelle prosjekteringskontrakter er blitt transportert fra utbygger til kommunen som byggherre, gjennom følgende formulering i anleggsbidragsavtalene:

"Entreprise- og prosjekteringsavtaler som utbygger har inngått for opparbeidelse av infrastruktur som omfattes av denne avtalen, tiltransporteres FK som byggherre".

Et spørsmål er om kommunen på dette vis kan ha blitt entreprenørenes oppdragsgiver/juridisk bundet kontraktspart, enten direkte gjennom formuleringen i anleggsbidragsavtalen eller på grunnlag av at formuleringen er fulgt opp, ved for eksempel en etterfølgende tiltransportering av entrepriseavtalene.

Skattekontoret er av den oppfatning at dette ikke har skjedd.

Anleggsbidragsavtalene med Glemmen Gård Eiendom AS og Værste AS inneholder ikke punktet om transport av entrepriseavtaler, slik at det første spørsmålet her uansett kan besvares negativt.

Videre bemerker vi at anleggsbidragsavtalene er topartsavtaler som regulerer forholdet mellom kommunen og utbygger. Entreprenørene er ikke part i disse avtalene. Følgelig kan etter vårt syn ikke en passus som den nevnte, om at avtaleforholdet mellom entreprenøren og utbygger skal overføres til kommunen, i seg selv ha særlig betydning for om det er utbygger eller kommunen som er berettiget og forpliktet overfor entreprenøren.

Kommunen har opplyst at det ikke er blitt utarbeidet særskilt transporterklæring for entrepriseavtalene i sakene.

Fra entreprenøren i saken vedrørende Bryggerifjellet har vi likevel mottatt en avtale om tiltransportering av entreprisekontrakten. Transporterklæringen er signert av alle tre parter, entreprenøren, utbygger og Fredrikstad kommune, men dette skjedde først ca. ett år etter at anlegget

¹⁶ Understreket av undertegnede



fikk midlertidig brukstillatelse, jf. punkt 5.1.8.1. Skattekontoret bemerker at spørsmålet om Fredrikstad kommune selv har kjøpt inn entreprisetjenester, må avgjøres ut fra de reelle forholdene i forkant av at- og mens entreprisarbeidene ble utført. Denne transporterklæringen kan i seg selv, etter vår vurdering, derfor ikke tillegges vekt.

Skattekontoret vurderer på denne bakgrunn å legge til grunn at anleggsbidragsavtalene, verken formelt eller reelt, innebærer en tiltransportering fra utbygger til kommunen av rettigheter og forpliktelser overfor entreprenøren.

Entreprenøren var avtalepart i anleggsbidragsavtalen med Ørebekkstranda (som ikke var signert av kommunen), og har medsignert anleggsbidragsavtalen med Floa terrasse AS, men begge avtalene er datert etter at infrastrukturiltakene var fullført i merverdiavgiftslovens forstand, jf. punkt 5.1.8.1. Skattekontorets vurdering er at disse etterfølgende formelle forholdene i seg selv ikke har vekt for spørsmålet om kommunen var oppdragsgiver for de aktuelle entreprenørene.

5.1.6 Ansvar og risiko

Bystyrets prinsippvedtak fra 2008 forutsetter at inngåelse av anleggsbidragsavtaler ikke skal innebære økonomisk risiko for kommunen. Utbygger forplikter seg via anleggsbidragsavtalen til å overføre fakturabeløpet til kommunens konto samtidig som fakturaen oversendes kommunen.

Anleggsbidragsavtalene viser videre til at kommunen skal være økonomisk stilt på samme måte som om infrastrukturen ble opparbeidet og overtatt av kommunen som forutsatt i utbyggingsavtalene. Kommunen skal holdes skadesløs for eventuelle økte kostnader som følge av anleggsbidragsavtalen. Det er videre presisert at anleggsbidraget skal dekke kommunens merverdiavgiftskostnader, dersom kommunen ikke oppnår fradragsrett eller kompensasjonsrett for merverdiavgiften. I de fleste avtalene har kommunen sikret seg ved at det er innarbeidet krav om garanti fra utbygger.

Skattekontoret er av den oppfatning at kommunen forsøker å fraskrive seg risiko og ansvar i prosjektene gjennom anleggsbidragsavtalene, jf. at kommunen skal være økonomisk stilt på samme måte som om infrastrukturen ble opparbeidet og overtatt av kommunen som forutsatt i utbyggingsavtalene. Dette innebærer blant annet at eventuelle uforutsette og fordyrende hendelser som måtte oppstå i byggeperioden, ikke skal belastes kommunen som byggherre, men fullt ut dekkes av utbygger. Etersom kommunen etter vår oppfatning ikke er kontraktsmotpart i entreprisforholdet, innebærer anleggsbidragsavtalen uansett ingen endring i ansvarsforholdene i forhold til entreprenøren i utbyggingsprosjektet. Risikoen og ansvaret, herunder det reelle betalingsansvaret, ligger igjen på utbygger (eventuelt på entreprenøren avhengig av kontrakten mellom utbygger og entreprenør). På dette punktet fremstår det ikke som at det er noen forskjell på utbyggingsprosjekter uten og med anleggsbidragsavtale.

For øvrig bemerker vi at kommunen, som nevnt ovenfor, heller ikke har sett behovet for å innhente entrepris kontraktene mv., som den mener å ha overtatt som byggherre. Det hører med til bildet at ikke alle entreprisavtalene var totalentrepriser. Kommunen har dermed etter egen oppfatning,



overtatt som byggherre for entrepriseavtaler som den ikke kjenner det konkrete innholdet og ansvaret i.

Kommunen synes følgelig ikke å ha hatt grunnlag for en fullstendig vurdering av hvilken risiko det å være oppdragsgiver for de enkelte entreprisene ville ha medført, for eksempel hvilke garantier mv. som måtte kreves fra utbygger, for at kommunen faktisk skulle nå målet om å være "uten byggherrerisiko". Et annet eksempel det kan spørres om, er hvordan kommunen har forholdt seg til det potensielle ansvaret etter naboloven.

I ett tilfelle er entreprisekontrakten mellom entreprenøren og privat utbygger inngått i etterkant av anleggsbidragsavtalen. Skattekontoret bemerker at det heller ikke her er kommunen som er avtaleparten til entreprenøren. Dette trekker etter vår oppfatning i retning av at anleggsbidragsavtalen kun utgjør en tilpasning for å spare merverdiavgift, men ellers ikke har noen reelle konsekvenser for kommunen.

Byggherreforskriften tillegger byggherren et selvstendig og overordnet ansvar for at hensynet til sikkerhet, helse og arbeidsmiljø på bygge- eller anleggsplassen blir ivaretatt. Byggherren skal sikre at pliktene som er pålagt koordinatoren, de prosjekterende, arbeidsgiverne og enmannsbedriftene i forskriften blir gjennomført. Videre kan byggherren bli møtt med myndighetenes krav om stansing, retting, bøtStraff og erstatning.

I den første saken der det ble inngått anleggsbidragsavtale (Sorgenfri), inngikk kommunen i tillegg avtaler som pekte ut en byggherrerepresentant og en HMS-koordinator for henholdsvis prosjekterings- og gjennomføringsfasen, samt en hovedbedriftsavtale. Skattekontoret har fått bekreftet at kommunen ikke har inngått tilsvarende avtaler i de senere sakene. Etter vår oppfatning er dette med på å svekke inntrykket av at kommunen har vært reell byggherre.

Det varierer fra prosjekt til prosjekt på hvilket stadium entreprenørene har akseptert å fakturere til kommunen istedenfor utbyggeren. Kommunen aksepterer gjennom anleggsbidragsavtalene å bli fakturert av entreprenøren, samt å betale til denne. En aksept av dette betalingsarrangementet innebærer etter vår oppfatning liten risiko for kommunen, ettersom det aktuelle kravet overføres fra utbygger i forkant av betalingsfristen. I tillegg har utbygger stilt garantier.

Inntrykket samlet sett er at kommunen, så langt den har hatt oversikten, har søkt å unngå både ansvar/risiko og i det hele involvering i entreprisarbeidene som ville vært naturlig for en oppdragsgiver. Kommunen har derimot vært engasjert i entreprisene på et formelt nivå, for å benytte kommunens merverdiavgiftsposisjon. På det operative nivået synes kommunens involvering i de aktuelle entreprisene å være den samme som der det er klart at kommunen skal overta anlegget til eie og drift – uten å være byggherre.



5.1.7 Prosjektleder

Når kommunen inngår utbyggingsavtaler, utpekes en intern prosjektleder ved Prosjektadministrasjonen som har ansvar for å følge opp utbyggingsavtalen. Samme prosjektleder følger opp når det i tillegg inngås anleggsbidragsavtale.

Kommunen har opplyst hvilke arbeidsoppgaver prosjektleder utfører i anleggsbidragssakene. Dette er beskrevet som kontakt med utbyggere, inngåelse av avtaler, prosjektledelse, kontering, fakturakontroll, ferdigbefaringer og overtakelse for kommunen.

Vi ønsket å sjekke om det er forskjell i hvilke oppgaver Prosjektadministrasjonen utfører i egenskap av å utøve offentlig myndighet etter en ren utbyggingsavtale (følge opp og utføre kvalitetskontroll av kommunalteknisk infrastruktur som kommunen skal overta til drift og vedlikehold), og oppgaver Prosjektadministrasjonen eventuelt utfører i tillegg når kommunen "står som byggherre" etter en anleggsbidragsavtale.

Vi ba derfor om utfyllende opplysninger om hvilke konkrete arbeidsoppgaver prosjektleder utfører i byggeperioden i anleggsbidragssakene, herunder deltakelse i byggemøter og tilstedeværelse på byggeplassen, kontakt med entreprenøren, byggherrebeslutninger osv., se nærmere i rapportens punkt 7.8.4. Vi fikk opplyst at i enkle utbygginger uten uforutsette utfordringer, er det normalt ikke kontakt mellom kommunen og entreprenøren i byggefasen. Med mer kompliserte anlegg, kan det være hyppig møteaktivitet for å finne løsninger innenfor utbyggingsavtalens rammer. Kommunens representanter møter entreprenøren under ferdigbehandling og overtakelsesforretning. For øvrig blir kommunen holdt orientert gjennom byggemøtereferater og eventuelt utbyggers byggeleder på byggeplassen.

Slik vi forstår dette, er det lite eller ingen forskjell i hvilke oppgaver prosjektlederen utfører i anleggsbidragssakene og i de rene utbyggingssakene. Dette med unntak for kontering og fakturakontroll i anleggsbidragssakene, se nærmere om dette nedenfor. Inntrykket bekreftes også av både størrelsen på administrasjonsgebyret for anleggsbidragsavtalene på kr 20 000 per år, og at gebyret er ment å dekke administrasjonskostnader som utvalgsbehandling og regnskap/økonomi, jf. svar i brev fra kommunen av 28.08.2015, inntatt i rapportens punkt 7.10. Prosjektlederkostnader har ikke vært ment å skulle belastes prosjektene. Det er heller ikke avsatt administrative ressurser til å følge opp et eventuelt byggherreansvar. Kommunen har heller ikke beregnet seg vederlag for den risikoen som i utgangspunktet uungåelig følger med det å være byggherre.

Skattekontoret har foretatt en nærmere gjennomgang av byggemøtereferatene for å se hva slags oppgaver kommunens personell var involvert i, jf. rapportens punkt 7.16.7 og 7.16.9 samt punkt 5.2.7 og 5.2.9 nedenfor. Slik vi forstår dette, knytter oppgavene seg til kommunens utøvelse av offentlig myndighet, dvs. påse at byggetiltakene ligger innenfor utbyggingsavtalen, jf. reguleringsplanen, ivareta sine forpliktelser for vannforsyning og avløpshåndtering i kommunen, samt bidra til at tekniske løsninger holder nødvendig kvalitet for at kommunen skal kunne overta anleggene i overtakelsesforretning. Vi viser her også til kommunens besvarelse om prosjektlederens arbeidsoppgaver i anleggsbidragssakene i rapportens punkt 7.8.4. Vår vurdering støttes dessuten av en sammenligning mellom kommunens arbeid i Langøya-prosjektet, jf. punkt



5.2.9 (etter at anleggsbidragsavtale var inngått) og arbeidet i prosjektet knyttet til Bryggerifjellet, jf. punkt 5.2.7 (før anleggsbidragsavtale ble inngått). Sammenligningen viser etter vår oppfatning at kommunens engasjement/involvering i all hovedsak er den samme i utbyggingene hvor kommunen angivelig skal ha vært byggherre, som i utbygginger hvor kommunen iht. utbyggingsavtale skulle overta ferdigstilt infrastruktur fra utbyggerselskapet. Det fremstår følgelig for oss som at byggherrerollen mangler realitet.

5.1.8 Overtakelse av anlegg til drift og vedlikehold i overtakelsesforretning etter pbl. § 18-1 femte ledd

Overtakelse av anlegget i en overtakelsesforretning innebærer at kommunen v/prosjektleder gjennomfører en befaring av anlegget sammen med utbyggeren og entreprenøren, og tar stilling til om infrastrukturprosjektet er i samsvar med de tekniske kravene som ble stilt i utbyggingsavtalen, at det holder riktig kvalitet osv.

Fra kommunen har vi fått opplyst at hvis kommunen godkjenner en overtakelse, overtar kommunen anlegget slik det er, til drift og vedlikehold og påtar seg de økonomiske forpliktelsene for anlegget fremover. Hvis anlegget ikke har avtalt kvalitet, og kommunen ikke vil overta det til drift og vedlikehold, er det entreprenøren som har drifts- og vedlikeholdsansvaret. I store byggeprosjekter, skjer det ofte at kommunen foretar delovertakelse av anlegget til drift og vedlikehold.

Denne prosedyren følger for alle anlegg, uavhengig av om anleggsbidragsmodellen foreligger eller ikke.

Vi har mottatt motstridende opplysninger fra kommunen på hvilke anlegg kommunen har overtatt i overtakelsesforretning. I et notat til skattekontoret av 30.04.2015, opplyste Hodt overtakelse av 3 anlegg.

I brevet av 12.06.2015 synes det som at kommunen har overtatt 4 anlegg¹⁷ og delovertatt 2 anlegg¹⁸. Dette stemmer imidlertid ikke med dokumentasjonen vi har mottatt. Overtakelsesforretningen med Ørebekkstranda og Floa terrasse (av 23.09.2009) viser at kommunen ikke overtok anleggene til drift og vedlikehold. Mottatt sluttbefaring/overtakelsesprotokoll for Sorgenfri (18.10.2012) viser også at kommunen ikke overtok anleggene. Vi bemerker dessuten at kommunen i brevet av 28.08.2015, opplyste at anlegget på Sorgenfri ikke var overtatt. For Værste manglet kommunen kopi av overtakelsesforretningen, i henhold til brevet av 12.06.2015.

Skattekontoret stilte for øvrig spørsmål i brevet av 12.05.2015, om hvorfor enkelte anlegg, også eldre anlegg, ikke var overtatt i overtakelsesforretning. Dette ble ikke besvart direkte.

Vi fikk som nevnt over, opplyst at før overtakelse er det entreprenøren som har drifts- og vedlikeholdsansvaret for kommunens/byggherrens eiendom. Dette fulgte vi opp i brevet den

¹⁷ Glemmen gård, Værste, Ørebekkstranda og Floa terrasse

¹⁸ Sorgenfri og Trondalen



10.11.2015. Slik skattekontoret forstår det må det være utbygger som eventuelt har dette ansvaret overfor kommunen, da det er utbygger som er kommunens kontraktspart i både utbyggingsavtalen og anleggsbidragsavtalen. Vi fikk til svar den 08.02.2016 at det er entreprenøren som normalt har drifts- og vedlikeholdsansvar for anlegget inntil anlegget er overtatt av kommunen.

Vi bemerker at utbyggeren er pålagt drifts- og vedlikeholdsansvaret i 4 av anleggsbidragsavtalene¹⁹, mens de øvrige avtalene ikke sier noe eksplisitt om dette.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at samtlige anlegg er overtatt av kommunen. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden, jf. punkt 5.2 flg. nedenfor.

Vi bemerker videre at kommunen i Langøya vest-avtalen har tatt endelig stilling til at den ikke vil overta en del av gangarealet utenfor ett av byggene til drift og vedlikehold, se nærmere punkt 7.16.9, da fortauet ikke har oppnådd kommunal standard. Vedlikeholdsansvaret ble lagt på boligsameiet. Etter skattekontorets oppfatning taler en endelig manglende overtakelse mot at kommunen har vært reell byggherre, jf. punkt 5.1.10 og 5.2.9 nedenfor.

5.1.8.1 Fullføringstidpunktet etter merverdiavgiftsloven vs. kommunens overtakelse av et ferdig anlegg i overtakelsesforretning

Skattekontoret bemerker at fullføringstidpunktet for et byggetiltak etter merverdiavgiftsloven, foreligger når byggetiltaket får utstedt ferdigattest, midlertid brukstillatelse eller faktisk tas i bruk, jf. § 9-4 annet ledd. Fullføringstidpunktet i merverdiavgiftslovens forstand, kan ligge måneder og år forut i tid for når kommunen overtar et ferdig anlegg til drift og vedlikehold i overtakelsesforretning. Vi viser til rapportens punkt 7.16 der faktum per sak beskrives nærmere.

5.1.9 Forholdet til regelverket om offentlige anskaffelser

Bystyrevedtaket vurderer det slik at det er den private utbyggeren som er den reelle byggherren i forhold til lov om offentlige anskaffelser. Det er den private utbyggeren som inngår entreprisekontrakt med en privat entreprenør, dvs. en avtale mellom to private parter der utbyggeren er den reelle byggherren. Etter det vi har fått opplyst, har oppdragene med utbygging av den kommunaltekniske infrastrukturen derfor ikke vært lagt ut på anbud.

Lov om offentlige anskaffelser gjelder anskaffelse av varer, tjenester og bygge- og anleggsarbeider som foretas av statlige, fylkeskommunale og kommunale myndigheter, jf. § 2 og 3.

Anskaffelsesregelverket kommer til anvendelse på offentlige oppdragsgiveres tildeling av kontrakter om levering av varer, tjenester eller utførelse av bygge- og anleggsarbeider, jf. forskrift om offentlige anskaffelser § 1-3.

¹⁹ I den usignerte avtalen med Ørebekkstranda, samt for Floa terrasse, Gamle Fredrikstad stadion og Bryggerifjellet



For at en anskaffelse skal være omfattet av regelverket, må det foreligge en gjensidig forpliktende avtale mellom en offentlig oppdragsgiver og en leverandør. I dette ligger at kommunen må gi en form for økonomisk vederlag for en ytelse fra leverandøren som faller inn under regelverket. Konsekvensene av at reglene om offentlige anskaffelser får anvendelse, vil være at anskaffelse skal skje gjennom konkurranse.

Skattekontoret oppfatter at kommunen er enig i at entrepriseoppdragene skulle ha vært lagt ut som anbudskonkurranser, dersom kommunen etter det ovennevnte anskaffelsesregelverket hadde vært å anse som kjøper av entreprisene.

Det forhold at oppdraget ikke har vært satt ut på anbud i tråd med regelverket for offentlige anskaffelser taler, slik vi ser det, for at Fredrikstad kommune ikke selv har ansett seg for å være den reelle byggherren i prosjektene.

5.1.10 Fakturering og bokføring

Kommunen har under bokettersynet vist til at fakturaene er utstedt til Fredrikstad kommune, og at fakturaene løpende bokføres i kommunens regnskap. På dette grunnlaget har kommunen videre anført at den har pådratt seg kostnadene ved oppføringen og følgelig er blitt gradvis eier av anleggene.

Som ledd i bokettersynet har skattekontoret bedt om fakturaer med vedlegg fra hvert av prosjektene på stikkprøvebasis. Vi valgte ut fakturaene med de tidligste datoene i regnskapet. Kontrollen avdekket flere forhold, se også rapportens punkt 7.11.2 og 7.16:

- Fakturadato forut i tid for anleggsbidragsavtalen²⁰
- Første fakturadato lenge etter byggestart²¹
- Første fakturadato etter fullføringstidspunktet²²
- Lang tid mellom fakturadato og bokføringsdato i investeringsregnskapet²³
- Fremsatt krav om kompensasjonsavgift var foreldet da kravet ble sendt²⁴
- Manglende spesifisering av fakturaer (i 4 av 10 saker)²⁵

Vi har videre mottatt dokumentasjon fra entreprenøren i 3 saker, på at entreprenøren først utstedte fakturaer til utbygger, som senere ble kreditert og fakturert på nytt til Fredrikstad kommune.²⁶

Vi viser til rapportens punkt 7.16 for nærmere faktumbeskrivelse per sak.

²⁰ Sorgenfri, Glemmen gård og Trondalen

²¹ Gamle Fredrikstad stadion og Vikertoppen

²² Ørebekkstranda, Floa terrasse og Bryggerifjellet

²³ Ørebekkstranda, Floa terrasse og Bryggerifjellet

²⁴ Ørebekkstranda og Floa terrasse

²⁵ Sorgenfri, Ørebekkstranda, Trondalen og Vikertoppen.

²⁶ Sorgenfri, Floa terrasse og Gamle Fredrikstad stadion.



Inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget, jf. mval. § 15-10. Salgsdokumentet skal gi et fullstendig bilde av den avgiftspliktige transaksjonen. Fakturaen skal stiles til den reelle kjøperen, altså den som har pådratt seg kostnaden.

Et av vilkårene for kommunens fradragsrett i følge brev fra Oppland fylkesskattekontor til Valdres kommunerevisjon av 12.11.1997, BFU 33/05, og brev fra Østfold fylkesskattekontor til Fredrikstad kommune av 04.12.2006, var at fakturaene fortløpende skulle bokføres og aktiveres som anlegg i kommunens regnskap. Uttalelsene er etter vår oppfatning bygget på en forutsetning om at kommunene var reelle byggherrer i henhold til avtalene med entreprenørene, og følgelig var rette mottakere av fakturaene, jf. mval. §§ 15-10 og 8-1. Uttalelsene kan ikke forstås slik at feilfakturerings med korresponderende bokføring hos fakturamottaker etablerer en realitet, ei heller fradrags- eller kompensasjonsrett, jf. at kommunen i brev til Østfold fylkesskattekontor av 07.11.2006 viser til at: "- Fredrikstad kommune står som ansvarlig byggherre for vann- og avløpsanlegg...", se også punkt 3 ovenfor.

Utbyggingsavtalene angir rammene for utbyggingen av kommunalteknisk infrastruktur i forbindelse med de nærmere spesifiserte utbyggingsprosjektene. I henhold til utbyggingsavtalene mellom Fredrikstad kommune og de aktuelle utbyggerne skal kommunen overta drift, vedlikehold og eierskap til anleggene fra utbyggerne når de er ferdigstilt. At kommunen har aktivert fakturaene fra entreprenørene som kommunens anlegg, har imidlertid ikke vært til hinder for at kommunen og utbygger på langt senere tidspunkt har hatt dialog om kommunens overtakelse av anleggene fra utbygger.

Hvorvidt kommunen virkelig har ansett seg for å bli "eier" av infrastrukturen fortløpende, mens arbeidene ble utført av entreprenørene, synes uansett ikke å kaste særlig lys over spørsmålet om kommunen var entreprenørenes oppdragsgiver. Spørsmålet om entreprenøren må anses å ha overgitt eiendomsretten til kontraktsgjenstanden og materialene mens oppføringen pågår, reguleres av forholdet (herunder entreprisekontrakten) mellom entreprenøren og entreprenørens oppdragsgiver/byggherren. Dersom det er slik at entreprenøren må anses å ha overgitt eiendomsretten etterhvert som arbeidene ble utført, så ville det legge til rette for at kommunen simultant kunne bli "eier" av det utførte, selv om entreprenørens oppdragsgiver var utbyggeren – ikke kommunen. Vi viser her til at utbygger som eier av det utførte vil ha vært i posisjon til fortløpende å overgi eierskapet til kommunen. Etter vårt syn gjør dette uansett ikke kommunen til en direkte kjøper av tjenester fra entreprenøren.

At fakturering/bokføring ikke i seg selv etablerer hvem som har foretatt anskaffelsene, var tema også i klagesaken KMVA-2011-6920, der det uttales: "Videre er klager ikke korrekt fakturamottaker når det er utbygger som er byggherre/eier av anleggene frem til overdragelsen etter ferdigstilling. Det at kommunen bokfører anleggene i regnskapet og fradragsfører inngående avgift i egne omsetningsoppgaver, kan ikke medføre at kommunen implisitt er å regne for avgiftsmessig eier av anleggene. Uansett er skattekontoret av den oppfatning at klager ikke har anledning til å bokføre anleggsmidler som eiendel, all den stund det er utbygger som er eier av anleggsmidlene, og viser til realitetsprinsippet i bokføringsloven § 4 og kommuneloven § 48." Skattekontoret vurderer å legge den samme slutningen til grunn i foreliggende sak. Vi viser her også til vår drøftelse over



vedrørende kontraktspartener og mangelen på tiltransportering. Sammenholdt med funn i skattekontorets stikkprøvekontroll gir det, slik vi ser det, liten mening å si at kommunen blir løpende eier av anlegget i takt med faktureringen fra entreprenøren.

Vi stiller for øvrig også spørsmål ved hvor reell kommunens kontroll av fakturaene har vært i disse sakene. I denne sammenheng viser vi til tiden som er gått mellom når arbeidet ble utført og når faktura ble utstedt til kommunen, til dels uspesifiserte fakturaer, samt uklarheter om hvilke konkrete byggetiltak anleggsbidragsavtalene og utbyggingsavtalene omfatter. Kommunen besitter ikke entrepris kontraktene og kjenner således ikke innholdet i det som er avtalt mellom utbygger og entreprenør. Skattekontoret anser at dette har hatt betydning for kommunens evne til å kontrollere hva som faktureres dem, herunder om kommunen utelukkende har blitt fakturert for arbeider som etter sin art omfattes av kommunens fradrags-/kompensasjonsrett, og til hvilke priser, osv, jf. punkt 5.2.9 nedenfor vedrørende fartsdumpene. Det er videre vår vurdering at kommunens rutiner knyttet til avtaleinngåelser og dokumentasjon for rettigheter og forpliktelser, avviker vesentlig fra hva som måtte kunne forventes dersom kommunen anså seg selv som oppdragsgiver for denne sakens entrepriser.

5.1.11 Oppsummering - generelt

Skattekontoret vurderer for alle ti prosjekter å legge til grunn at kommunen ikke har vært den formelle kontraktsparten til entreprenørene, verken direkte eller gjennom en tiltransportering, heller ikke via anleggsbidragsavtalen. Selv om et formelt kontraktsforhold ikke er et absolutt vilkår for fradrags/kompensasjonsrett, så vil fraværet av formelle avtaler utgjøre et moment i vurderingen av om kommunen har foretatt anskaffelser fra entreprenørene. Kommunen må ha vært reell byggherre for å kunne benytte sin merverdiavgiftsposisjon. Tilordningskravet er en grunnleggende forutsetning for merverdiavgifts- og kompensasjonssystemet. Verken rettspraksis eller forvaltningspraksis gir anvisning på at fradrags- og kompensasjonsretten omfatter inngående merverdiavgift på andre subjekters anskaffelser, jf. KMVA-2011-6920 og Gulating lagsmannsretts dom av 1. juli 2013 (Sandnes/Sola kommune).

Fredrikstad kommune er etter vår oppfatning ikke involvert i byggeprosessen i de aktuelle prosjektene på annen måte enn gjennom nødvendig kvalitetskontroll som uansett må gjennomføres for at kommunen skal være villig til å påta seg fremtidig drift- og vedlikeholdsansvar. Skattekontoret vurderer således å legge til grunn at Fredrikstad kommune anskaffer ferdige anlegg og ikke varer og tjenester til oppføring av anleggene. Kommunen har, slik vi ser det, søkt å frita seg fra risiko og ansvar for bare å stå igjen som en formell adressat for entreprenørens fakturakrav. Da Fredrikstad kommune etter vår oppfatning ikke er reell byggherre, vurderer vi å etterberegne inngående avgift og kompensert merverdiavgift knyttet til oppføringen av kommunalteknisk infrastruktur, jf. mval. § 18-1 bokstav b og kompl. § 14.



5.2 Tilleggs vurdering av hver enkelt sak

I tillegg til det generelle og grunnleggende vil vi i punkt 5.2.1 til 5.2.10 under trekke fram særskilte momenter i hver enkelt sak som etter vår oppfatning er med på å svekke inntrykket av at kommunen har vært reell byggherre:

5.2.1 Sorgenfri – Sorgenfri Eiendom AS

Tiltaket omhandlet vei, vann- og avløpsanlegg på Sorgenfri for kommunal overtakelse.

Utførelsesentreprisekontrakt for anlegget ble inngått 4. mai 2007 mellom entreprenøren og byggherre Faktor-Gruppen AS. Byggetillatelse ble gitt i midten av oktober samme år, og et par uker etter det startet det fysiske byggearbeidet. Skattekontoret vil påpeke at dette skjedde ca et halvt år før kommunen inngikk anleggsbidragsavtale med Sorgenfri Eiendom AS, jf. motsatt i BFU 33/05, der kommunen ble byggherre før utbyggingen av infrastruktur ble igangsatt.

Sorgenfri er den eneste saken hvor kommunen som byggherre inngikk avtaler for å ivareta HMS-ansvaret. Som hovedbedrift og HMS-koordinator for prosjektering og gjennomføring, ble en representant for entreprenøren utpekt, mens utbyggers representant ble valgt som prosjektleder (vedkommende attesterte fakturaene på vegne av kommunen). Basert på vår vurdering knyttet til kommunens manglende rolle som formell og reell avtalepart i entreprisene, stiller vi også spørsmål ved den faktiske betydningen av de nevnte HMS-avtalene, sett hen til at utførelsen er satt bort til henholdsvis entreprenøren og utbyggeren.

Med hensyn til faktureringen av arbeidene utstedte entreprenøren de 6 første månedlige avdragsnotaene til Faktor-Gruppen AS. Omtrent samtidig som inngåelsen av anleggsbidragsavtalen, krediterte entreprenøren disse og utstedte nye fakturaer til kommunen. Kreditnotaene er merket "feilfakturering". I denne sammenheng vil vise til byggemøtereferat nr. 7 av 28.02.2008, der det fremgår at "VA vei 1, 3, Bruksgata og vei 4 er ferdig". Møtereferatet er datert ca to måneder før det inngås avtale om anleggsbidrag. Det har etter vårt syn formodningen mot seg at det her dreier seg om en feilfakturering, da deler av anlegget allerede var ferdigstilt.

Sorgenfri-saken omfattet også etablering av en rundkjøring på riksvei 111 som ble overtatt til drift og vedlikehold av Statens vegvesen i juni 2009. Kommunen har opplyst at det var nødvendig å lage en rundkjøring for å få bygget den kommunale veien. Etter skattekontorets syn skulle kompensert merverdiavgift uansett vært tilbakeført i forbindelse med at rundkjøringen ble overtatt av Statens vegvesen. Dette er ikke gjennomført og vil, slik vi ser det, kunne utgjøre et eventuelt selvstendig etterberegningss grunnlag, jf. punkt 2 ovenfor.

Entreprenøren fortsatte arbeidene fram til høsten 2011, da utbyggerselskapene gikk konkurs. Skattekontoret stiller spørsmål ved hvorfor arbeidene ikke fortsatte, dersom kommunen var den reelle byggherren.

På bakgrunn av de generelle argumentene i punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Sorgenfri er vår oppfatning at kommunen ikke har vært reell byggherre ved



oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 og kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 967.438** i inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b og **kr 1.468.150** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Vi vil også påpeke at kommunen i henhold til overtakelsesprotokollen av 18.10.2012 ikke overtok v/a, vei og belysning til drift og vedlikehold på grunn av mangler. Kommunen opplyste i juni 2015 at anlegget ikke var sluttført ennå, men at det var foretatt en delovertakelse til drift og vedlikehold. I brev fra kommunen av 28.08.2015 fremgikk det imidlertid at anlegget ikke var overtatt, og at grunnen dermed ikke var overskjøtet til kommunen. Utbyggingsavtalen av 03.02.2006, som det vises til i anleggsbidragsavtalen, sier at ansvar og risiko for, samt drift og vedlikehold av teknisk infrastruktur fram til kommunal overtakelse tilligger utbygger.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.2.2 Ørebekkstranda – Ørebekkstranda AS

Vi har ikke mottatt byggemøtereferater i denne saken.

Utkastet til anleggsbidragsavtale som vi mottok fra kommunen, var verken datert eller signert, men notert som sendt 26.05.2008. Utkastet la opp til å være en trepartsavtale. Fra entreprenøren AF-gruppen mottok vi imidlertid anleggsbidragsavtalen, som var signert av Ørebekkstranda AS og AF Bygg øst, men ikke av kommunen. Signaturene er datert henholdsvis 27.05.2008 og 30.06.2008. Det fremgår av oversendelsen at Bård Sydow i Conceptor Eiendom AS den 30.06.2008 skrev "vi sender den nå til kommunen for signering", se vedlegg nr. 11 til rapporten.

I anleggsbidragsavtalen vi mottok fra entreprenøren, var det inntatt ytterligere ett punkt i forhold til utkastet vi mottok fra kommunen:

"6. Avtaleforholdet til AFBØ

AFBØ skal ved inngåelse av denne avtale opprettholde samme plikter og rettigheter som de har i sin opprinnelige avtale med ØAS. ØAS skal kompensere for de faktiske merkostnadene/ulempene som denne avtalen måtte påføre AFBØ."

Skattekontoret forstår punktet slik at anleggsbidragsavtalen ikke endrer avtaleforholdet mellom entreprenøren og utbyggeren med hensyn til selve oppføringen av anlegget, utover at utbyggeren skal holde entreprenøren skadesløs for forholdet mellom utbygger og kommunen.

Vi har anmodet om å få tilsendt, men har ikke mottatt entrepris kontrakten fra entreprenøren.



Det fremsto som uklart for skattekontoret hvilke infrastrukturtiltak anleggsbidragsavtalen var ment å gjelde. Kommunen skulle stå som byggherre for opparbeidelse av den infrastruktur som den i henhold til utbyggingsavtalen hadde påtatt seg å overta etter ferdigstilling, og utkastet til anleggsbidragsavtale viste til utbyggingsavtalen som ble signert av kommunen 08.05.2007. Denne omfatter bl.a. vann- og avløpsledninger.

Vi fulgte dette opp, og Fredrikstad kommune avkreftet den 29.01.2016 at utbyggingen omfattet vann- og avløpsledninger, men gjaldt følgende:

- Gangbro og gang/sykkelvei (som er det samme). Dette var et fellesprosjekt med Floa terrasse.
- Elverksveien, som var et fellesprosjekt med Floa terrasse.
- Bedriftsveien, som kun var et prosjekt for Ørebekkstranda.

Kommunen bekreftet samtidig at arbeid på Storveien og fylkesvei/riksvei heller ikke inngikk i anleggsbidragsavtalen.

Tabellen i rapportens punkt 7.16.2 viser at igangsettingstillatelser for opparbeidelse av Bedriftsveien, "resten av tiltaket" og gang- og sykkelveien ble gitt henholdsvis 20.02.2007, 06.07.2007 og 17.03.2008. Alt var tilnærmet fullført i månedsskiftet juni/juli 2008, jf. de to anmodningene om midlertidig brukstillatelse, som ble innvilget henholdsvis 01.07 og 09.07.2008. Elverksveien må ha blitt fullført mellom disse datoene, jf. at den siste brukstillatelsen bare har registrert at "rekkverket på gangbroen ikke er ferdigstilt" som mangel, se vedlegg nr. 12 til rapporten.

Fullføringstidspunktet for den kommunaltekniske infrastrukturen og tidspunktet kommunen tidligst kunne ha signert anleggsbidragsavtalen som utbyggeren skulle oversende, synes dermed å være sammenfallende. Skattekontorets vurdering er at disse formelle forholdene da ikke kan ha særlig vekt for spørsmålet om kommunen var oppdragsgiver for de aktuelle entreprenørene.

Arbeidet ble fakturert i overkant av 4 måneder senere, den 19.11.2008.

Det var også bokført fakturaer på anlegget i 2010. Som stikkprøvekontroll, ba vi om kopi av tre av de største fakturaene. Disse gjaldt endringsmeldinger, blant annet for belysning, samt fakturering av innestående. Fakturaene ble bokført fra ca. 7 – 9 måneder etter det fakturadatoene skulle tilsi. Vi bemerker at kravene for alle tre fakturaene var foreldet, da de ble rapportert i kompensasjonsoppgavene:

Bilag	Fakturadato	Bokføringsdato	Kompensasjonsoppgave	MVA-beløp	Kravet foreldet per:
1116008	12.05.2009	10.02.2010	1. termin 2010	42 500	11.10.2009
1137129	30.09.2009	30.04.2010	2. termin 2010	35 439	11.02.2010
1165420	05.02.2010	06.09.2010	4. termin 2010	20 000	11.06.2010



Vi gjør oppmerksom på at foreldelse utgjør et selvstendig grunnlag for krav om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14, jf. § 10.

På bakgrunn av de generelle argumentene under punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Ørebekkstranda er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 751.508** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Kommunen opplyste i juni 2015 å ha overtatt anleggene, men ga ingen opplysninger om når dette skjedde. Det fremgår i tabellen at anleggene ikke ble overtatt til drift og vedlikehold per 23.09.2009. Det er likevel denne overtakelsesforretningen kommunen viser til i brevet av 29.01.2016, da vi fulgte opp dette. Vi bemerker at "as-built" tegninger først ble sendt til kommunen per 14.03.2014, jf. forklaringen om at kommunen ikke overtar anlegg til drift og vedlikehold før dette er på plass.

Kommunen eide grunnen til anleggene før prosjektet ble startet, ifølge brevet av 28.08.2015.

Ørebekkstranda AS står ifølge utkastet til anleggsbidragsavtale som ansvarlig for å drifte anleggene frem til kommunal overtakelse.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.2.3 Floa terrasse – Floa Terrasse AS

Vi har ikke mottatt byggemøtereferater i denne saken.

For skattekontoret fremsto det som uklart hvilke infrastrukturiltak anleggsbidragsavtalen var ment å omfatte. Kommunen skulle ifølge avtalen stå som byggherre ved opparbeidelse av den infrastrukturen som den i henhold til utbyggingsavtalen hadde påtatt seg å overta etter ferdigstilling. Dette gjelder opparbeidelse av Elverksveien, vann- og avløpsanlegget (ledningsanlegget), og gangvei/bro langs Seutelven som opparbeides i samarbeid med Ørebekkstranda AS, jf. utbyggingsavtalen datert 16.10.2007.

Fredrikstad kommune bekreftet den 29.01.2016 at følgende var omfattet av anleggsbidragsavtalen:

- Gangbroen/gang-og sykkelveien i fellesprosjekt med Ørebekkstranda AS
- Elverksveien i fellesprosjekt med Ørebekkstranda AS



- Omlegging av vann- og avløpsledninger som var feil inntegnet på offentlig kart, men ikke vann- og avløpsledninger utover dette.

Kommunen bekreftet samtidig at byggearbeider på Storveien (riksveien) ikke inngikk i avtalen.

Anleggsbidragsavtalen ble signert 09.12.2009. Entreprenøren Backe Østfold AS er ikke nevnt som part, men har medsignert avtalen. Vi har ikke mottatt entreprisekontrakten fra entreprenøren.

Det fremgår av tabellen og beskrivelsen under punkt 7.16.3 i rapporten at den kommunaltekniske infrastrukturen var fullført i god tid før anleggsbidragsavtalen ble inngått.

Omleggingen av v/a-ledningene ble fakturert fra entreprenøren til kommunen den 14.12.2009 (faktura D5). Dette refererer seg til stoppordren av 16.10.2006 og den interne e-posten fra Roar Lie av 01.11.2006, se i tabellen over. Stoppordren ble gitt fordi boligblokken var i ferd med å bli bygget over v/a-ledningene. Entreprenøren bekreftet i slutten av oktober 2006 at ledningen skulle legges om, og stoppordren ble trukket i midten av november 2006. Den 16.01.2007 ble det gitt igangsettingstillatelse for boligblokken. Skattekontoret antar at omleggingen var utført før igangsettingstillatelsen ble gitt. Fakturaen i kommunens regnskap er dermed utstedt ca. 3 år etter at arbeidet ble utført. Byggesaken viser at Tom Arild Hodt og Roar Lie i slutten av oktober 2006, kjente til at boligblokken ble bygget over kommunale avløpsledninger, og deltok i et møte i den anledning, se vedlegg nr. 13 til rapporten.

Gang- og sykkelveien var fullført med ca. 50 % i midten av september 2007, da arbeidet stoppet opp fordi veien verken var omfattet av rammetillatelsen eller var i samsvar med reguleringsplanen. Byggesaken viser at det i ettertid har vært møteaktivitet og befarings med kommunens prosjektleder Roar Lie i tilknytning til søknader om dispensasjon fra reguleringsplanen og fristutsettelse. Ifølge opplysninger fra entreprenøren startet byggearbeidet (opp igjen) rundt november 2008, og gang- og sykkelveien ble overlevert til utbyggeren 04.02.2009, altså i god tid før anleggsbidragsavtalen av 09.12.2009. Gang- og sykkelveien ble først fakturert til Floa Terrasse AS, men ble kreditert samtidig med at ny faktura ble utstedt til kommunen ca. 10 måneder senere (på et lavere beløp), se vedlegg nr. 14 til rapporten.

De ansvarlige ved Prosjektadministrasjonen var dermed godt kjent med at arbeidet allerede var utført da anleggsbidragsavtalen ble inngått i desember 2009, jf. også at Roar Lie gjennomførte en overtakelsesforretning/befaring i september 2009. I lys av dette, bemerker vi at i anleggsbidragsavtalen ble Floa Terrasse AS utpekt til prosjektleder på vegne av kommunen. "NS 8403 Alminnelige kontraktsbestemmelser for byggelederoppdrag" ble vedtatt å gjelde, med unntak av at kommunen ikke skulle betale vederlag. Dette altså for et arbeid som var slutført lenge før avtalen ble inngått.

De to fakturaene i saken som ble utstedt med avgift i desember 2009, ble først bokført per 15.09.2010 og 15.12.2010, hvor kravet om kompensasjonsavgift for den førstnevnte var foreldet da avgiften ble rapportert i oppgaven. Vi gjør oppmerksom på at foreldelse utgjør et selvstendig grunnlag for krav om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14, jf. § 10.



På bakgrunn av de generelle argumentene i punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Floa terrasse er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 og kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt. Opplysningene i saken gjør at kommunens byggherrerolle fremstår som proforma.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 66.325** i inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b og **kr 176.604** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Kommunen opplyste i juni 2015 å ha overtatt anleggene, men ga ingen opplysninger om når dette skjedde. Det fremgår i tabellen at anleggene ikke ble overtatt til drift og vedlikehold per 23.09.2009. Det er likevel denne overtakelsesforretningen kommunen viser til i brevet av 29.01.2016, da vi fulgte opp dette. I slutten av august 2015 fikk vi opplyst at kommunen eide grunnen til anleggene før prosjektet ble startet.

Floa Terrasse AS står ifølge anleggsbidragsavtalen ansvarlig for å drifte anleggene frem til kommunal overtakelse.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anleggene er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.2.4 Smia – Værste AS

Byggemøtereferatene vi har mottatt dekker ikke byggeperioden for byggetiltaket som anleggsbidragsavtalen gjelder.

Kommunen signerte avtalen om anleggsbidrag (28.10.2009) ca. en uke før saken ble besluttet i bystyret (05.11.2009). Planlagt byggestart var i begynnelsen av oktober 2009 med ferdigstillelse rundt årskiftet 2009/2010. Dette stemmer godt med at IG nr. 7 ble gitt 06.10.2009 og at kommunen mottok "as built"- tegninger den 22.01.2010.

Skattekontoret bemerker at et punkt om transport av entrepriseavtalen fra utbygger til kommunen som byggherre ikke er inntatt som en del av anleggsbidragsavtalen.

E-postkorrespondanse fra 22.09.2009 fremlagt av entreprenøren viser at Værste AS og NCC ikke hadde inngått entrepriseavtale ennå, da Kværneng fra utbyggeren og bl.a. teknisk sjef i kommunen ble enige om at kommunen skulle "tre inn" i endelig kontrakt for prosjektet.

Av korrespondansen fremgår det videre at NCC er inneforstått med at arbeidene skal faktureres Fredrikstad kommune. Totalentreprisetilbudet av samme dato, som det vises til i anleggsbidragsavtalen, er likevel stilet fra NCC til Værste AS.



På bakgrunn av de generelle argumentene under punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Smia er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 881.729** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Kommunen opplyste i juni 2015 å ha overtatt anlegget til drift og vedlikehold, men kunne ikke fremskaffe kopi av overtakelsesforretningen. Per slutten av august 2015 var ikke grunnen overdratt til kommunen. Dette er opplyst at vil bli gjennomført i sammenheng med en større gjennomgang av eiendomsforhold på Værste-området, der bl.a. Statens vegvesen er involvert.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.2.5 Glemmen gård – Glemmen Gård Eiendom AS

Det ble inngått en utførelsesentreprisekontrakt mellom entreprenør og utbygger Glemmen Gård Eiendom AS den 19.08.2010. Av avtalens punkt 16 Særlige bestemmelser fremgår det: "Byggherren er i dialog med Fredrikstad kommune om en MVA-avtale. Dette vil medføre at entreprenøren stiler fakturaene til Fr.stad kom., men sender de via byggeleder for kontroll og attestasjon."

Anleggsbidragsavtalen ble signert 01.10.2010. Transport av entreprisekontrakten fra utbygger til kommunen som byggherre, var ikke et tema i denne anleggsbidragsavtalen.

Entreprisekontrakten fra august 2010 viser at den omfatter annet byggearbeid enn det som senere skulle inngå i anleggsbidragsavtalen, jf. arbeid med fjernvarmegrøfter som skulle faktureres direkte til Fredrikstad Fjernvarme AS. Kostnadsdelingsavtalen mellom kommunen og utbygger av 25.06.2010, viser dessuten at entreprisekontrakten skulle omfatte arbeid som skulle finansieres med kommunale midler. I kostnadsdelingsavtalen peker kommunen også ut Glemmen Gård Eiendom AS som byggherre med byggelederansvar for den samlede entreprisen.

Tabellen i rapportens punkt 7.16.5 viser at det fysiske byggearbeidet startet ca. 2 måneder før anleggsbidragsavtalen ble signert, jf. motsatt i BFU 33/05, der kommunen ble byggherre før utbyggingen av infrastruktur ble igangsatt. Terje Johansen og Arnfinn Hansen fra kommunen deltok på byggemøtet den 19.08.2010. Referatet beskriver hva som er utført i perioden fra oppstart og fram til 19.08.2010. Det er også sendt til kommunens prosjektleder Anders Pettersen-Granli.

På bakgrunn av de generelle argumentene i punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Glemmen gård er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre

ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 og kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 1.310.616** i inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b og **kr 1.053.436** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

5.2.6 Gamle Fredrikstad stadion – Stadion Utbygging KS

Fra entreprenøren har vi fått opplyst at byggearbeidet med infrastrukturen foregikk i perioden juni 2012 til april 2013, som tidsmessig ligger etter avtaledatoen for bruk av anleggsbidragsmodellen (30.04.2012).

Vi mottok byggherremøtereferater nr. 1 – 20 for felt K1 (datert 30.11.2011 – 07.02.2013). Kun Bjørn Fredriksen (prosjektleder og utpekt som byggherrerepresentant for Stadion Utbygging KS) og Lasse Kristiansen fra entreprenøren deltok i møtene.

Totalentreprisekontrakten mellom Stadion Utbygging KS (byggherre) og Backe Østfold AS (entreprenør) er datert 27.06.2012, og gjelder for den omtalte infrastrukturen. Det fremgår imidlertid av møtereferatet fra 24.01.2012 at entreprenøren og utbygger allerede har en totalentreprisavtale, jf. setningen: "Differanse mellom ny pris og pris medtatt i totalentreprisen er kr 448 271 eks. mva" for utomhusarbeider K1. Dette henger også sammen med at utgraving av kjellervegger mv. startet i slutten av november 2011, jf. arbeidstillatelsen.

Totalentreprisekontrakten av 27.06.2012 viser dessuten også at Backe Østfold AS ikke anser seg som kontraktspart til kommunen. Det fremgår i avtalens punkt 10.02 "Arbeider som skal overtas av kommunen – fakturering og moms":

"Det er inngått en egen avtale mellom BH og Fredrikstad kommune om momsfritak for arbeider som VA, veier, fortau, belysning og annen infrastruktur.

Denne kontrakt gjelder på vanlig måte mellom BH og TE, men fakturering må foregå på en bestemt måte for å oppnå momsfritak.

TE stiler (adressat) fakturaen til Fredrikstad kommune med moms.

Fakturaen med kopi sendes til BH for kontroll (ingen kopi til kommunen).

BH godkjenner og sender fakturaen og beløpet inkl. moms til kommunen.

Kommunen betaler til TE direkte inkl. moms etter at pengene er mottatt fra BH.

BH får ettergitt moms direkte fra kommunen på et senere tidspunkt."

Skattekontoret bemerker at Backe Østfold AS fakturerte kommunen første gang 28.02.2013, dvs. ca. 8 måneder etter at arbeidet med infrastrukturen etter det opplyste ble påbegynt, og ca. 1 uke før hele byggetiltaket (inkludert infrastrukturen) fikk midlertidig brukstillatelse. Vi bemerker dessuten at deler av infrastrukturen noe tidligere ble fakturert til Stadion Utbygging KS (18.01.2013), men



reversert i en kreditnota (12.02.2013). Kontrollen har videre avdekket at entreprenøren hadde utstedt fakturaer til kommunen, som ikke var bokført i investeringsregnskapet. Oppfølging av dette overfor entreprenøren, viste at fakturaene ble betalt av Stadion Utbygging KS.

På bakgrunn av de generelle argumentene i punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Gamle Fredrikstad stadion, er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 og kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 328.583** i inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b og **kr 117.890** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Kommunen opplyste i juni 2015 at anlegget ikke var overtatt til drift og vedlikehold, og i slutten av august 2015 at anlegget stort sett ligger på eksisterende kommunal grunn, men at det som ikke er kommunal grunn blir overført når en større del av selve anlegget er ferdig. Stadion Utbygging KS står ifølge anleggsbidragsavtalen ansvarlig for å drifte anleggene fram til kommunens overtakelse.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.2.7 Bryggerifjellet - Bryggerifjellet AS

Ove Skår AS (entreprenør) var eneksjonær i Gjørhuset AS (tomteeier) og Bryggerifjellet AS (utbygger) i ovennevnte periode. Gisle Eidissen og Ove Skår var (indirekte) hovedaksjonærer i Ove Skår AS, samt henholdsvis daglig leder og styreleder i de tre selskapene.

Byggetiltakene etter anleggsbidragsavtalen ble fullført før avtalen ble signert den 12.06.2012, jf. den foreløpige ferdigbefaringen av 22.03.2012 og at den midlertidige brukstillatelsen ble gitt 23.03.2012.²⁷ Etter vår vurdering må dette ha vært kjent for kommunens prosjektleder Oddbjørn Eng, som deltok på samtlige avklaring- og byggemøter i 2010 og 2011 (som vi har mottatt referat fra) og den foreløpige ferdigbefaringen 22.03.2012.

Totalentreprisavtalen mellom Bryggerifjellet AS og Ove Skår AS ble signert den 25.06.2012, altså etter at arbeidet var utført. Dette bekreftes også indirekte av ordlyden i vedlegget til avtalen: "Sum arbeider utført av Ove Skår AS"²⁸, som er fordelt på henholdsvis "oppstilling av kostnadsfordeling for trykkøkningsstasjon" og "oppstilling av kostnader for komplett VA-grøft fra Bydalen til kum 6/hus A". Kostnadsoppstillingene spesifiserer hvilke kostnader som skal dekkes av henholdsvis Bryggerifjellet AS (anleggsbidragsavtalen) og Fredrikstad kommune (kommunale midler).

²⁷ Utbyggingsavtalen punkt 3.1 stiller krav til at tekniske anlegg skal være ferdigstilt og godkjent av kommunen senest når det søkes om midlertidig brukstillatelse for boligene i aktuelt område.

²⁸ Understreket av undertegnede.



Skattekontoret påpeker at Bryggerifjellet AS dermed har inngått en entreprisekontrakt som byggherre for kommunens anskaffelser som ble finansiert med kommunale midler. Kommunen bekreftet for øvrig i brevet av 29.01.2016 at trykkøkningsstasjonen ikke ble utlyst på Doffin. Det fremgår videre i den skriftlige entrepriseavtalen at den er en formalisering av en tidligere muntlig inngått avtale.

I denne saken ble det utarbeidet en transportavtale mellom kommunen, Bryggerifjellet AS og Ove Skår AS. Avtalen tiltransporterer entrepriseavtalen fra Bryggerifjellet AS til Fredrikstad kommune som byggherre. Avtalen ble imidlertid signert av kommunen først ca. ett år etter at byggetiltakene var fullført, den 24.04.2013. Samme dag fakturerte entreprenøren hele arbeidet (etter anleggsbidragsavtalen) til kommunen. Fakturaen ble bokført i investeringsregnskapet med bokføringsdato ytterligere 10 måneder senere, i februar 2014. Både samlet og hver for seg bidrar disse opplysningene til at kommunens bygherrerolle fremstår som proforma.

Skattekontoret har gått gjennom møtereferatene fra innledende møter og byggemøter, for å se hva slags arbeid/beslutninger kommunen synes å være involvert i, jf. rapportens punkt 7.16.7 og punkt 5.1.7 ovenfor. Kommunens deltakelse knytter seg utelukkende til utbyggingsavtalen, jf. reguleringsplanen da anleggsbidragsavtalen ikke var inngått på tidspunktene da møtene ble avholdt, sml. punkt 5.2.9 vedrørende Langøya vest.

På bakgrunn av de generelle argumentene under punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Bryggerifjellet, er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 705.533** i inngående merverdiavgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Kommunen opplyste i juni 2015 at anleggene ikke var overtatt i overtakelsesforretning, og i slutten av august 2015 at grunnen til trykkøkningsstasjonen foreløpig ikke var overtatt, da anleggsarbeider pågår i området. Ifølge utbyggingsavtalen og anleggsbidragsavtalen, har utbygger ansvar og risiko, samt drift- og vedlikeholdsansvar for infrastrukturen fram til kommunens overtakelse.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.



5.2.8 Trondalen syd – Trondalen Utvikling AS

Arbeidet med VVA-anlegget startet i januar 2013, ca. 3 måneder forut i tid for anleggsbidragsavtalen (25.04.2013). Prosjektleder Roar Lie fra kommunen var til stede på byggemøte den 26.02.2013, der det fremgikk at arbeidet med VVA var i gang.

Kjøpsavtalen mellom Trondalen Utvikling AS og Eivind Engseth AS av 24.05.2013, er datert etter anleggsbidragsavtalen, men det har antagelig eksistert en tidligere avtale, jf. henvisningen til tilbudsforespørsel av 20.06.2012, avslag i summen iflg. mail av 08.08.2012, samt at byggearbeidet startet i januar 2013. Skattekontoret bemerker at kommunen ikke er part i kjøpsavtalen. Videre viser vi til at avtalen også gjelder annet byggearbeid enn byggetiltakene som omfattes av anleggsbidragsavtalen, jf. rapportens punkt 7.16.8. Som nevnt under punkt 5.1 besitter ikke kommunen entreprisavtalene. Etter vår vurdering er det derfor sannsynlig at kommunen manglet oversikt over omfanget av dette kontraktsforholdet.

Kommunen og utbyggeren hadde inngått en tilleggsavtale om deling av kostnader ved etablering av en trykkøkningsstasjon. Skattekontoret bemerker at leveransen av selve pumpestasjonen ble utlyst på Doffin, mens monteringen inngikk i entreprisen og ikke ble konkurranseutsatt. Etter vår vurdering taler dette skillet i seg selv for at kommunen ikke er reell anskaffer av entreprisarbeidene.

Stikkprøvekontrollen viser at første faktura fra Eivind Engseth AS ble utstedt før anleggsbidragsavtalen ble inngått. Fakturadato var 27.03.2013, mens bilaget hadde bokføringsdato 04.07.2013.

På bakgrunn av de generelle argumentene i punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Trondalen syd, er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 og kompl. § 4, jf. § 3 er oppfylt.

For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 2.161.701** i inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b og **kr 2.553.909** i kompensert merverdiavgift, jf. kompl. § 14. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

5.2.9 Langøya vest – Kniplefjellet Eiendom AS

Basert på opplysninger fra entreprenøren og det som fremkommer av byggemøtereferatene legger skattekontoret til grunn at anleggsbidragsavtalen ble inngått forut for byggestart, som var i september 2013.

Under kontrollen fremsto det som uklart for skattekontoret hvilke infrastrukturiltak anleggsbidragsavtalen skulle omfatte, og vi har motstridende opplysninger om dette fra ulike kilder, jf. rapportens punkt 7.16.9.



Etter skattekontorets oppfatning, viser opplysningene to ting:

- Byggekostnadene gjaldt delvis opparbeidelse av vei. Avgiften for dette skal etter sin art rapporteres i kompensasjonsoppgaver, ikke i omsetningsoppgaver.
- Byggekostnader som knytter seg til fortauet som kommunen likevel ikke ville overta til drift og vedlikehold, har ikke vært til bruk i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet.

Vedrørende det første kulepunktet gjør vi oppmerksom på at en uriktig omsetningsoppgave i seg selv innebærer et grunnlag for tilbakeføring av inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b. Etter vår vurdering vil det her uansett være innrapportert for høy inngående avgift. Vi gjør videre oppmerksom på foreldelsesfristen for kompensasjon av merverdiavgift, jf. kompl. § 10, som også kan gi grunnlag for tilbakeføring, jf. kompl. § 14.

Under henvisning til det andre kulepunktet taler en endelig manglende overtakelse etter vår oppfatning mot at kommunen har vært reell byggherre, jf. mval. § 8-1, se punkt 5.1.8 ovenfor. Justeringsregelverket vil eventuelt kunne komme til anvendelse i dette tilfellet, jf. mval. kap. 9. På grunn av vår hovedkonklusjon i saken har vi ikke foretatt en nærmere vurdering av dette spørsmålet, jf. punkt 2 ovenfor.

Kommunen skulle foreta en ekstra kontroll på om to fartsdumper på fylkesveien som feilaktig kunne være fakturert til kommunen. Vi har per dags dato ikke mottatt noen tilbakemelding på dette fra kommunen. Entreprenøren bekreftet imidlertid overfor skattekontoret at arbeidet på fylkesveien først ble fakturert til kommunen, og vi har mottatt entreprenørens kreditnota til Fredrikstad kommune på 3 fartsdumper for kr 48 000 med tillegg av merverdiavgift, som gjelder "TS tiltak Langøyveien". Kreditnotaen er datert 31.03.2016, dvs. i overkant av 1,5 måned etter kommunens brev. Skattekontoret legger etter dette til grunn at fartsdumpene feilaktig ble fakturert kommunen. Vi stiller etter dette spørsmål ved hvor reell kommunens kontroll av fakturaene har vært, jf. også punkt 5.1.10 ovenfor.

Etter det vi har fått opplyst legger vi til grunn at entrepriseavtalen ble inngått etter anleggsbidragsavtalen.

I entreprisekontraktens punkt 15.1 under "spesielle bestemmelser" står det at "*Fredrikstad kommune vil stå som byggherre for prosjektet og denne avtale vil bli tiltransportert Fredrikstad kommune.*" Vi fulgte dette opp overfor entreprenøren, men fikk i e-posten 27.04.2016 opplyst at de ikke kjenner til om transporterklæring ble utarbeidet. Vi vurderer derfor å legge til grunn at dette ikke har skjedd. I denne sammenhengen bemerker vi også at entreprisekontrakten omfatter flere type byggearbeider som er kommunen uvedkommende, noe som etter vårt syn også taler for at det ikke har vært gjennomført en tiltransportering av avtalen.

Skattekontoret har foretatt en nærmere gjennomgang av byggemøtereferatene for å se hva slags oppgaver kommunens personell var involvert i, jf. rapportens punkt 7.16.9. Tom Arild Hodt og



Arnfinn Hansen²⁹ ble innkalt til møtene som kommunens representanter. Hodt deltok på ett møte, mens Arnfinn Hansen deltok på 6 av 17 møter (som vi har mottatt referat fra). Det fremgår også at Hodt har gått befaringsammen med utbyggeren og entreprenøren utenom byggemøter. Oppsummert viser referatene at kommunens personell³⁰ ble involvert for avklaringer av følgende:

- Trasévalg på ulike områder, som høyspent, tursti og for VA-ledninger til boligblokker.
- Flere spørsmål knyttet til påkobling av hyttefelt til VA-anlegget på Treskjæråsen.
- Kommunen ønsker bytte av kumgruppe i forbindelse med VA-påkobling på Måkekollen, og Arnfinn Hansen bestiller vannkum.
- Fredrikstad kommune skal overta privat stikkledning fra kumgruppe 3 til kumgruppe 17, som er prosjektert etter kommunal standard.
- Planeringshøyde for ballbane.
- Pumpestasjonen. Trykkprøving, TV-inspeksjon mv. Spørsmål rundt fundamentering av denne og bruk av dimensjoner på kumringer mv.
- Hodt deltok på befaringsammen i forbindelse med at gangveien kom i konflikt med innkjøring til garasjen på en eiendom, og løsning ble funnet.
- Merking av brannkummer avtales mellom Arnfinn Hansen og entreprenøren.
- Arnfinn Hansen sjekker hvilken vannmåler som er egnet på tilførselsledningen til sameiet.

Slik skattekontoret forstår dette, knytter oppgavene seg til kommunens utøvelse av offentlig myndighet, dvs. påse at byggetiltakene ligger innenfor utbyggingsavtalen, jf. reguleringsplanen, ivareta sine forpliktelser for vannforsyning og avløpshåndtering i kommunen, samt bidra til at tekniske løsninger holder nødvendig kvalitet for at kommunen skal kunne overta anleggene i overtakelsesforretning. Vi viser her også til kommunens besvarelse om prosjektlederens arbeidsoppgaver i anleggsbidragssakene i rapportens punkt 7.8.4 og punkt 5.1.7 ovenfor.

Vår vurdering støttes dessuten av en sammenligning mellom kommunens arbeid i dette prosjektet (etter at anleggsbidragsavtale var inngått) og arbeidet i prosjektet knyttet til Bryggerfjellet, jf. punkt 5.2.7, (før anleggsbidragsavtale ble inngått). Sammenligningen viser etter vår oppfatning at arbeidet går ut på det samme. Det fremstår følgelig for oss som at byggherrerollen mangler realitet.

Skattekontoret påpeker at også kommunens prosjektleder Oddbjørn Eng synes å oppfatte Kniplefjellet Eiendom AS som byggherre (tiltakshaver), jf. e-posten av 17.04.2015, sett i sammenheng med at Kniplefjellet Eiendom AS ble oppgitt som tiltakshaver i søknaden om midlertidig brukstillatelse tre dager senere.

På bakgrunn av de generelle argumentene i punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Langøya vest, er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 er oppfylt.

²⁹ Overingeniør ved Vann- og avløpsavdelingen.

³⁰ Gjelder også andre personer enn dem som ble innkalt til byggemøtene.



For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 1.899.339** i inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Kommunen opplyste i juni 2015 å ikke ha overtatt anlegg til drift og vedlikehold, og i august 2015 at gnr. 425, bnr. 515 ble overskjøtet til kommunen i 2009.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.2.10 Vikertoppen boligområde, Vikeråsen – Sommerro Invest AS

Byggearbeidet som omhandles av anleggsbidragsavtalen, startet ca. 3 måneder før avtalen ble inngått den 07.04.2014. Prosjektleder Oddbjørn Eng deltok i byggemøtet den 14.02.2014, der det fremgikk at sprengningsarbeidet for vei og grøfter var i gang.

Det var bare bokført én faktura på dette prosjektet i 2014 og én i 2015 (per 01.12.2015). Skattekontoret bemerker at den eneste fakturaen fra entreprenøren i 2014 (akonto) er datert 01.12.2014, dvs. nesten ett år etter at byggearbeidet startet.

Fakturaene er ført på anlegg AN4403 i investeringsregnskapet, på "tjeneste" 6040 "Vannforsyning" og 6041 "Avløp", men ikke på vei. Bokføringen står i motstrid til henholdsvis anleggsbidragsavtalen, jf. utbyggingsavtalen av 16.07.2013, og til søknaden om bruk av anleggsbidragsmodellen, som viser at hovedveien KV2 og gangveien skulle omfattes av avtalen. Arbeidet med KV2 startet på nyåret og var grovbygd før sommeren 2014. Veien var videre bygget opp og gruset i løpet høsten 2014. Kommunen bekreftet den 11.12.2015 at bilag vedrørende dette prosjektet, ikke var ført på andre anlegg i regnskapet.

Etter vår vurdering fremstår det som sannsynliggjort at byggekostnadene delvis gjaldt opparbeidelse av vei, som etter sin art skal rapporteres i kompensasjonsoppgaver, ikke i omsetningsoppgaver. Dette innebærer i seg selv et grunnlag for tilbakeføring av inngående avgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b. Vi gjør videre oppmerksom på foreldelsesfristen for kompensasjon av merverdiavgift, jf. kompl. § 10, som også kan innebære en tilbakeføring, jf. kompl. § 14.

Skattekontoret bemerker videre at entreprisekontrakten med Sommerro Invest AS omfatter mer enn byggetiltakene i anleggsbidragsavtalen. Dette gjelder kabelgrøfter og bygging av bussholdeplasser, som ifølge byggesøknaden skulle bygges langs fylkesveien. Som nevnt under punkt 5.1 besitter ikke kommunen entrepriseavtalene. Etter vår vurdering er det derfor sannsynlig at kommunen manglet oversikt over omfanget av dette kontraktsforholdet.

På bakgrunn av de generelle argumentene under punkt 5.1 sammenholdt med det som er fremkommet særskilt vedrørende Ørebekkstranda er vår oppfatning av kommunen ikke har vært reell byggherre ved oppføringen. Vi kan følgelig ikke se at tilordningsvilkåret i mval. § 8-1 er oppfylt.



For dette prosjektet vurderer vi derfor å tilbakeføre **kr 500.000** i inngående merverdiavgift, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b. For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

Anlegget var ikke overtatt av kommunen per juni 2015. Grunnen til anlegget var ikke overskjøtet til kommunen i slutten av august 2015.

Etter vår oppfatning er det ikke tilstrekkelig dokumentert at anlegget er overtatt av kommunen, jf. også pkt. 5.1.8 ovenfor. Vi oppfordrer derfor kommunen til å klargjøre faktum på dette punktet i tilsvarsrunden.

5.3 Endringsforslag – oppsummering

Fredrikstad kommune har fradragsført inngående avgift på kostnader knyttet til oppføring av anlegg som etter planene var ment å bli del av den kommunale infrastrukturen. Slik vi ser det, har ikke kommunen anskaffet varer og tjenester til selve oppføringen av anleggene. Kommunen har isteden hatt avtaler med utbyggerne om å overta ferdig oppførte anlegg, etter at disse var godkjent iht. kommunens nærmere angitte krav. Oppføringskostnadene kan følgelig ikke tilordnes kommunen. Det foreligger således ikke fradrags-/kompensasjonsrett for inngående avgift på disse kostnadene, jf. mval. § 8-1 og kompl. § 4, jf. § 3.

Da Fredrikstad kommune etter vår oppfatning ikke har vært reell byggherre, vurderer vi å tilbakeføre inngående avgift og korrigerende kompensert merverdiavgift knyttet til oppføringen av anlegg som var ment å inngå som del av den kommunaltekniske infrastrukturen, jf. mval. § 18-1 første ledd bokstav b og kompl. § 14.

På bakgrunn av de avdekkede forhold varsler vi om en minking av inngående avgift på **kr 7.939.535** relatert til kostnader i forbindelse med oppføring av kommunal infrastruktur. På samme grunnlag vurderer vi å tilbakeføre kompensert merverdiavgift med **kr 7.003.226**.

For en fullstendig oversikt over beløp fordelt på terminer og år, se vedlegg nr. 21 til rapporten.

6 Tilleggsavgift

Av merverdiavgiftsloven § 21-3 fremgår at:

”Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen”.



Tilleggsavgift kan ilegges når avgift fastsettes ved skjønn etter mval. § 18-1. Det er ikke hjemmel for å ilegge tilleggsavgift på uriktig kompensert merverdiavgift.

De objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift er at merverdiavgiftsloven eller tilhørende forskrifter er overtrådt, videre kan tilleggsavgift kun ilegges dersom denne overtredelsen "har eller kunne ha påført staten tap".

Det er tilstrekkelig for å kunne ilegge tilleggsavgift at det er utvist simpel uaktsomhet. Aktsomhetsnormen er streng. Det er en grunnleggende plikt for foretak å sette seg inn i det regelverk som gjelder for avgiftsplikten på sitt område. Den omstendighet at man unnlater å søke kunnskap om regelverket, eventuelt ikke sørger for den nødvendige bistand, anses i seg selv som uaktsomt. Foretaket hefter også for feil som er begått av medhjelpere, jf. mval § 21-3 annet ledd.

Uaktsomhet foreligger når avgiftssubjektet "burde" forstått at handlingen kunne medføre overtredelse av lov eller forskrift.

Det foreligger grov uaktsomhet der overtredelsen av lov eller forskrift anses som kvalifisert klanderverdig og avgiftssubjektet er sterkt å bebreide for den manglende aktsomheten. Grov uaktsomhet er også en aktuell subsumsjon for det som nærliggende synes å utgjøre forsettlig forhold, men hvor det ikke foreligger tilstrekkelige bevis til å kunne konstatere forsett, herunder tilfeller hvor avgiftssubjektet «måtte forstå» at handlingen eller unnlåtelsen medførte overtredelse av lov eller forskrift.

Dersom overtredelsen av merverdiavgiftsreglene har vært uaktsom, er beviskravet for ileggelse av tilleggsavgift klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt. 2007 s. 1217 og Rt. 2008 s.1049. Under henvisning til Sivilombudsmannens uttalelse 24.januar 2012 i sak 2011/871 (KMVA 6906 og 6906A), må det legges til grunn at for grovt uaktsomme overtredelser gjelder det strafferettslige beviskravet om "bevist utover enhver rimelig tvil".

Både de objektive og subjektive vilkårene i mval. § 21-3 må være oppfylt for at tilleggsavgift skal kunne ilegges.

Skattekontoret vil bemerke at hensynet til likebehandling og forutberegnelighet tilsier at tilleggsavgift skal ilegges når vilkårene for dette er oppfylt. Det følger av mval. § 21-3 at tilleggsavgift "kan ilegges". Selv om både de objektive og de subjektive vilkår for ileggelse av tilleggsavgift er oppfylt, og tilleggsavgift dermed normalt skal ilegges, må derfor skattekontoret i den enkelte sak foreta en vurdering av om tilleggsavgift bør ilegges. Sentrale momenter ved vurderingen vil være den utviste skyld, størrelsen på det unndratte beløp og den konkrete fare for tap i den konkrete saken.

Skattekontoret viser til nye retningslinjer av 10. januar 2012 for ileggelse av tilleggsavgift som erstatter de gamle retningslinjer av 12. oktober 1987. De nye retningslinjer gjelder hvor varsel om tilleggsavgift er sendt etter 1. januar 2012.



Skattekontoret vurderer å ilegge 40 % tilleggsavgift på den fordel kommunen har hatt ved å fradragføre inngående avgift på entreprenørkostnader knyttet til oppføring av kommunalteknisk infrastruktur uten å være reell byggherre i de nevnte tilfellene, jf. mval § 8-1.

Vi har gjennom kontrollen avdekket at inngående merverdiavgift knyttet til infrastruktur som var ment å inngå i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet er tatt med på den ordinære omsetningsoppgaven. Vi ber kommunen opplyse oss om størrelsen på de aktuelle beløpene i tilsvaret. Skattekontoret bemerker at vi anser det som skjerpene å kreve fradrag for inngående merverdiavgift for beløp som det ville vært for sent å kreve kompensasjon for, jf. kompl. § 10.

3.1 Rettigheter etter EMK

Varsel om tilleggsavgift vedrørende merverdiavgift kan medføre rettigheter etter artikkel 6, jf. protokoll nr. 7 art. 4, i Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK), herunder retten til å ikke gi opplysninger som fører til at tilleggsskatt/tilleggsavgift blir ilagt. Kopi av bestemmelsene følger vedlagt.

7 Renter

I henhold til skattebetalingsloven § 11-2 skal det beregnes renter ved vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Renten skal beregnes i henhold til den pengepolitiske styringsrenten fastsatt av Norges bank pr 1. januar 2011 med tillegg av et prosentpoeng, jf. skattebetalingsloven § 11-6 andre ledd.

For kompensasjon som skal tilbakebetales etter korrigerende beregning beregnes renter fra den dag kompensasjonsbeløpet ble utbetalt til og med den dagen tilbakebetaling skjer, jf. kompl. § 15 tredje ledd. Ved tilbakebetaling av for mye utbetalt kompensasjon etter kompl. § 11 skal rentesatsen tilsvare den politiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng, jf. kompl. § 15 fjerde ledd i.f.

Innbetaling av antatt krav vil redusere rentegrunnlaget og kan foretas før vedtak er fattet.



Dersom renteberegningen ønskes begrenset, kan det gjøres en akontobetaling til kontr. 7694 05 17075, som er en konto for innbetalinger til skatteetaten uten angivelse av KID-nummer. Innbetalingen må derfor merkes med foretakets organisasjonsnummer. Beløpet skal ikke medtas på omsetningsoppgaven. Ved eventuell akontobetaling ber vi om at dette opplyses i tilsvaret.

Ved innbetaling:
kontr. 7694 05 17075
Merverdiavgift – Skatte og avgiftsregnskap
Postboks 38
4891 Grimstad

Henvendelser i sakens anledning kan rettes til seniorskattejurist Sonja Berg Buxrud på telefon 409 23 364 eller e-post sonjaberg.buxrud@skatteetaten.no.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Hans-Petter Aas

underdirektør

Finans- og avgiftsseksjonen
Skatt øst

Sonja Berg Buxrud

Vedlegg: Bestemmelsene om tilleggsavgift
EMK art. 6 og protokoll 7 art. 4
Bokettersynsrapport



Regler om tilleggsavgift

Merverdiavgiftsloven § 21-3 (tidligere § 73)

(1) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-3 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.

(2) For så vidt gjelder ansvar etter denne paragraf svarer et avgiftssubjekt også for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger.

Konvensjon om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter (utdrag)

Artikkel 6. Retten til en rettferdig rettergang

(1) For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov. Dommen skal avsies offentlig, men pressen og offentligheten kan bli utelukket fra hele eller deler av rettsforhandlingene av hensyn til moralen, den offentlige orden eller den nasjonale sikkerhet i et demokratisk samfunn, når hensynet til ungdom eller partenes privatliv krever det, eller i den utstrekning det etter rettens mening er strengt nødvendig under spesielle omstendigheter der offentlighet ville skade rettferdighetens interesser.

(2) Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven.

(3) Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal ha følgende minsterettigheter:

(a) å bli underrettet straks, i et språk han forstår og i enkeltheter, om innholdet i og grunnen til siktelsen mot ham;

(b) å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar;

(c) å forsvare seg personlig eller med rettslig bistand etter eget valg eller, dersom han ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand, å motta den vederlagsfritt når dette kreves i rettferdighetens interesse,

(d) å avhøre eller la avhøre vitner som blir ført mot ham, og få innkalt og avhørt vitner på hans vegne under samme vilkår som vitner ført mot ham,

(e) å ha vederlagsfri bistand av en tolk hvis han ikke kan forstå eller tale det språk som blir brukt i retten.



Protokoll nr. 7 til Konvensjonen om beskyttelse av menneskerettigheter og grunnleggende friheter (utdrag)

Artikkel 4. Rett til ikke å bli stilt for retten eller straffet to ganger

1. Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats domsmyndighet, for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat.
2. Bestemmelsene i forrige avsnitt skal ikke være til hinder for å gjenoppta en sak i samsvar med vedkommende stats lov og rettergangsordning i straffesaker, hvis det foreligger bevis for nye eller nyoppdagede omstendigheter eller hvis det i den tidligere rettergangen har vært en grunnleggende feil, som kunne påvirke utfallet av saken.
3. Denne artikkel kan ikke bli fraveket etter artikkel 15 i Konvensjonen.