

KS FoU

# Veileder til byggblankett for utbyggingsavtale

BYGGBLANKETT 8447

Utbyggingsavtale mellom kommune og utbygger om  
utbygging til gjennomføring av en arealplan

## VEDLEGG

Merverdiavgift på infrastrukturiltak som  
kommunen skal bli eier av

## Forord

I dette vedlegget til «Veileder til standard utbyggingsavtale», utarbeidet av Asplan Viak ved seniorplanlegger og fagansvarlig utbyggingsavtaler Allan Hjorth Jørgensen og seniorplanlegger Erik Plathe i samarbeid med CMS Kluge Advokatfirma ved advokat/partner Alexander With og senioradvokat Mariann Holtskog Landsverk, redegjøres nærmere for de tre modellene for samarbeid mellom kommuner og utbyggere om merverdiavgift på kommunal infrastruktur. CMS Kluge Advokatfirma har hovedansvaret for redegjørelsene om merverdiavgift i vedlegget.

## Innholdsfortegnelse

1. Innledning – de tre modellene for å redusere avgiftsbelastningen på kommunal infrastruktur	3
2. Om risikoen for kommunen ved å samarbeide med utbygger om å redusere avgiftsbelastningen på kommunal infrastruktur	4
3. Tiltak de tre modellene ikke skal benyttes til	5
4. Overføring av justeringsrett - «justeringsrettmodellen»	6
5. Overføring av justeringsplikt - «justeringspliktmodellen»	8
6. Valdresmodellen	10

## 1. Innledning – de tre modellene for å redusere avgiftsbelastningen på kommunal infrastruktur

Det er i kapittel 3 i byggblanketten lagt opp til at partene kan krysse av for at de skal – eller ikke skal – samarbeide om merverdiavgift på *infrastrukturtiltak som utbyggeren skal besørge og bekoste* (helt eller delvis), *men som kommunen/fylkeskommunen skal bli eier av*, heretter samlet benevnt «kommunal infrastruktur» og/eller «kommunale infrastrukturtiltak». Dersom kommunen og utbyggeren blir enige om å inngå et samarbeid om merverdiavgift er det i standarden inntatt forslag til bestemmelser som regulerer dette samarbeidet.

Formålet med et samarbeid vil være å redusere, eller endog helt ut eliminere, avgiftsbelastningen på oppføringskostnadene for den kommunale infrastrukturen. Dette resultatet kan oppnås *dersom kommunen og utbyggeren blir enige om å samarbeide om å redusere avgiftsbelastningen gjennom anvendelse av en eller flere såkalte «modeller»*<sup>1</sup>.

I praksis uttrykkes fra tid til annen at det foreligger *to* modeller for samarbeid mellom kommuner og utbyggere om merverdiavgift på kommunal infrastruktur- henholdsvis «justeringsmodellen» på den ene siden og «Valdresmodellen»/«anleggsbidragsmodellen» på den andre. En slik forståelse er ikke korrekt.

Det korrekte er derimot at det foreligger *tre* modeller for samarbeid mellom kommuner og utbyggere om merverdiavgift på oppføringskostnader for kommunal infrastruktur og hvor modellen som i praksis undertiden benevnes «justeringsmodellen» i realiteten består av to, nokså ulike modeller- henholdsvis overføring av justeringsrett («justeringsrettmodellen») og overføring av justeringsplikt («justeringspliktmodellen»).

De tre modellene for samarbeid mellom kommuner og utbyggere for å redusere avgiftsbelastningen på oppføringskostnadene for kommunal infrastruktur er derved:

- i. Reglene om overføring av justeringsrett («justeringsrettmodellen»)
- ii. Reglene om overføring av justeringsplikt («justeringspliktmodellen»)
- iii. «Valdresmodellen»- i praksis også benevnt «anleggsbidragsmodellen». I standarden benevnes denne modellen bare «Valdresmodellen». Begrunnelsen er at det i standarden legges opp til en rolle-, ansvars- og byrdefordeling mellom kommunen og utbygger som samsvarer med fordelingen slik denne ble beskrevet av Valdres kommunerevisjon i et brev til Oppland fylkesskattekontor, datert 25. september 1997<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Et alternativt uttrykk for «modell» kunne være «fremgangsmåte». Det foreligger derved tre fremgangsmåter som partene kan benytte for å redusere avgiftsbelastningen på den kommunale infrastrukturen.

<sup>2</sup> Se omtalen av nevnte brev inntatt i Gulating lagmannsretts dom av 1. juli 2013 (LG-2012-106554). Benevnelsen «anleggsbidragsmodellen» har på sin side sitt utspring i at utbyggers betaling av kostnadene ved oppføring av den kommunale infrastrukturen gjøres i form av et (avgiftsfritt) anleggsbidrag til kommunen.

Alle tre modellene kan benyttes i et og samme utviklingsprosjekt. Justeringsrettmodellen og justeringspliktmodellen kan endog anvendes for ett og samme kommunale infrastrukturtiltak.

Nedenfor er det inntatt nærmere beskrivelser av de modellene, herunder i hvilke prosjekter hver av modellene naturlig kan benyttes (henholdsvis bolig- eller næringsprosjekter), rettslig grunnlag, vilkår for anvendelse og endelig en beskrivelse av avgiftsrettslige konsekvenser av hver av de respektive modellene. Det vil også gis en omtale av noen av standardens forslag til avtaleregulering av samarbeidet mellom kommunen og utbygger under hver av de tre modellene.

Det fremheves at redegjørelsene nedenfor er av generell karakter, og derfor ikke er egnet som konkret rådgivning. Kommunene må derfor foreta konkrete vurderinger av avgiftsbehandlingen i det enkelte tilfellet. Dersom kommunen ikke selv besitter inngående avgiftskompetanse, vil det være fornuftig at kommunen innhenter avgiftsjuridisk bistand. Det er i standarden foreslått bestemmelser dekning av kommunens kostnader til slik bistand.

## 2. Om risikoen for kommunen ved å samarbeide med utbygger om å redusere avgiftsbelastningen på kommunal infrastruktur

Det er ikke til å komme fra at kommunen ved å samarbeide med utbygger om å redusere avgiftsbelastningen på oppføringskostnadene for kommunal infrastruktur *påtar seg en risiko som kommunen ikke ville hatt dersom den ikke hadde inngått et slikt samarbeid*. Dette gjelder for samarbeid under alle de tre modellene.

Det er likevel en nokså stor forskjell både med hensyn til arten av, og størrelsen på, risikoen som kommunen påtar seg under de respektive modellene; - sannsynligheten er i praksis lav for at kommunens samarbeid om merverdiavgift skal innebære en kostnad for kommunen ved anvendelse av *henholdsvis justeringsrettmodellen og justeringspliktmodellen*. Begrunnelsen er at *det har formodningen for seg* at kommunen vil benytte angjeldende infrastrukturtiltak til det tiltenkte formålet i minst ti år etter at vedkommende tiltak er fullført og overført til kommunen. Den økonomiske risikoen for kommunen under disse to modellene er dessuten i alle tilfeller begrenset til avgiftsbeløpets størrelse, eventuelt med tillegg av renter og tilleggs-skatt (normalt 20% av avgiftsbeløpet). Det er likevel i standarden inntatt forslag både til bestemmelser om at det er utbyggeren som, overfor kommunen, må dekke eventuelle avgiftsbeløp som kommunen må betale til skatteetaten ved endret bruk av infrastrukturtiltakene og dessuten bestemmelser om at kommunen kan kreve at utbyggeren stiller sikkerhet overfor kommunen for potensielle avgiftskrav. I praksis krever kommunene regelmessig at det stilles sikkerhet for slike potensielle avgiftskrav- typisk i form av selvskyldnerkausjon fra finansinstitusjon som driver virksomhet i Norge etter konsesjon gitt av norske myndigheter. Dersom det stilles slik sikkerhet, vil kommunens samarbeid med utbygger om å avløfte

merverdiavgiften på kommunal infrastruktur ved anvendelse av justeringsrett- eller justeringspliktmodellen i seg selv innebære en begrenset risiko for kommunen.-

Ved anvendelse av Valdresmodellen påtar kommunen seg en betydelig større risiko enn ved anvendelse av de to andre modellene. Begrunnelsen er at denne modellen fordrer at kommunen er avtalepart overfor entreprenører mv ved oppføring av infrastrukturen. Ved anvendelse av Valdresmodellen vil kommunen derved ikke «bare» påta seg en risiko for merverdiavgiften på oppføringskostnadene, men også påta seg risikoen for oppføringskostnadene som sådanne. Av den grunn er det i standarden inntatt forslag til bestemmelser om at det ved anvendelse av Valdresmodellen skal stilles sikkerhet til fordel for kommunen ikke bare for merverdiavgiften på oppføringskostnadene, men også for oppføringskostnadene som sådanne.

Det er i standarden også inntatt forslag til bestemmelser om at det ved anvendelse av Valdresmodellen skal stilles sikkerhet til fordel for kommunen også for andre mulige krav, det vil si for krav utover vederlagskrav avtalt med entreprenører mv– i standarden benevnt «ukjente og andre krav». Uten en slik sikkerhetsstillelse vil standardens forutsetning om at kommunen ved anvendelse av Valdresmodellen ikke skal komme i en dårligere posisjon enn om utbygger oppfører tiltaket som byggherre, vanskelig kunne sies å bli oppfylt fullt ut.

### 3. Tiltak de tre modellene ikke skal benyttes til

De tre modellene som omtales i kapittel i 3 standarden er *bare* aktuelle i tilfeller *hvor det er utbygger som skal både besørge og bekoste* de kommunale infrastrukturtiltakene.

Modellene er på den annen side *ikke* relevante for tiltak hvor det er kommunen som skal besørge oppføring av infrastrukturen, mens utbyggers bidrag er begrenset til å yte kontantbidrag til kommunen.

De tre modellene for samarbeid mellom kommuner og utbyggere om merverdiavgift på kommunal infrastruktur skal heller *ikke* anvendes merverdiavgift på oppføringskostnadene for såkalt «*private infrastrukturtiltak*». Med «*private infrastrukturtiltak*» siktes det her til infrastrukturtiltak som utbyggeren skal besørge og bekoste *og som kommunen/fylkeskommunen ikke skal bli eier av*.

For fullstendighets skyld presiseres at de tre modellene heller *ikke* skal anvendes for *merverdiavgiften på kostnadene til oppføring av boliger/næringsbygg mv som sådanne*.

For å sikre at de tre modellene ikke anvendes for å oppnå fradragsrett eller kompensasjon for merverdiavgift på kostnader til oppføring av privat infrastruktur og/eller til boliger, næringsbygg etc., er det i standarden foreslått bestemmelser om bekreftelse fra revisor om holdbarheten av utbyggers allokering av avgift til de respektive infrastrukturtiltak som kommunen skal overta og samarbeide om avgiftsbelastningen for.

## 4. Overføring av justeringsrett - «justeringsrettmodellen»

### Justeringsrettmodellen oppsummert

Reglene om overføring av justeringsrett – «justeringsrettmodellen» - benyttes for *realytelser*, dvs for tiltak hvor det er *utbyggeren som er kontraktspart og fakturamottaker* overfor entreprenører mv for oppføringen av tiltakene, hvor tiltakene overføres til kommunen *etter fullføring og hvor utbyggeren ikke har hatt rettslig adgang til å føre den inngående avgiften på infrastrukturkostnadene til fradrag*.

*Justeringsrettmodellen er derfor særlig aktuell i boligprosjekter*- siden utbyggere av boliger for salg ikke vil ha fradragsrett for merverdiavgiften på oppføringskostnadene for kommunal infrastruktur, jf mval § 3-11 første ledd, jf mval § 8-1 motsetningsvis.

*Justeringsrettmodellen kan benyttes for alle infrastrukturtiltak som kommunen ville hatt fradragsrett for, eller rett til kompensasjon av, merverdiavgiften på oppføringskostnadene for dersom det var kommunen selv som var oppdragsgiver* overfor entreprenører mv etter reglene i henholdsvis mval og merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Justeringsrettmodellen *innebærer at kommunen oppnår henholdsvis fradragsrett for, eller rett til kompensasjon av, merverdiavgiften som utbyggeren har pådratt seg*, men ikke oppnådd fradragsrett for, ved oppføring av infrastrukturtiltak som kommunen skal bli eier av, for så å benytte i enten avgiftspliktig virksomhet (typisk vann- og avløpsvirksomhet) eller kommunal virksomhet av et slag som gir kommunen rett til kompensasjon i medhold av merverdiavgiftskompensasjonsloven (typisk å stille veier, gangveier og grøntarealer vederlagsfritt til disposisjon for kommunens innbyggere).

Det er et vilkår for kommunens fradragsrett/rett til kompensasjon at utbyggeren utarbeider og signerer en såkalt «justeringsoppstilling» i medhold av mva-forskriften § 9-3-5, for deretter å overlate denne oppstillingen til kommunen.

Avgiftsbeløpet som kommunen har rett til fradragsrett for, eller rett til kompensasjon av, under justeringsrettmodellen (dette beløpet benevnes i praksis gjerne «justeringsbeløpet»), må gjøres gjeldende gjennom såkalt krav om «oppjustering» av merverdiavgift overfor skatteetaten i ti like store deler over en periode på ti år («justeringsperioden»). Fra et likviditetsperspektiv er justeringsrettmodellen derved ikke veldig gunstig- all den tid det vil ta mer enn ti år fra det tidspunkt merverdiavgiften pådras på oppføringskostnadene til skatteetaten har tilbakebetalt det samme beløpet.

Kommunen skal fremsette krav om oppjustering overfor skatteetaten etterskuddsvis i avgiftsmeldingen for sjetten avgiftstermin i det enkelte år, med endelig leveringsfrist 10. april- første gang året etter fullføringsåret for de respektive infrastrukturtiltak.

I standarden foreslås at kommunen har ansvar for avgiftstap som skyldes at kommunen fremmer krav om fradrag eller kompensasjon overfor avgiftsmyndighetene for sent. Kommunens ansvar er likevel betinget av at utbygger har oppfylt sine forpliktelser til hvert år å sende en påminnelse til kommunen om å fremme krav om oppjustering.

Det rettslige grunnlaget for justeringsrettmodellen er mval kapittel 9- med tilhørende bestemmelser i kapittel 9 i mva-forskriften, og da særlig forskriftsbestemmelsene til utfylling av mval § 9-3, sammenholdt med merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd femte punktum. Sistnevnte bestemmelse gir merverdiavgiftsforskriftens bestemmelser om overføring av rett og plikt til å justere, herunder dokumentasjon mv., tilsvarende anvendelse så langt de passer. Nærmere redegjørelser for vilkår mv finnes i kapittel 9 i Merverdiavgiftshåndboken, utgitt av Skattedirektoratet.

Merverdiavgiftshåndboken er gratis tilgjengelig på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

Fra et avgiftsrettslig perspektiv er justeringsrettmodellen ukomplisert. På generelt grunnlag er det derfor vanskelig å se noen grunn til at det i de alminnelige tilfeller skulle være behov for å innhente en forhåndsuttalelse fra skatteetaten om den avgiftsmessige behandlingen, f eks i form av en såkalt «bindende forhåndsuttalelse» («BFU») i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 6, før partene avtaler å samarbeide om merverdiavgift ved anvendelse av justeringsrettmodellen, se ellers nærmere om ordningen med BFU nedenfor.

### **Forholdet til statsstøttereguleringen**

Det har vært reist spørsmål om en kommunes utbetaling til utbygger av (en andel) av merverdiavgiften som kommunen får utbetalt fra skatteetaten ved anvendelse av justeringsrettmodellen, vil utgjøre ulovlig statsstøtte under EØS-avtalen.

I en uttalelse til Nærings- og fiskeridepartementet av 19. mai 2021 har EFTA Surveillance Authority (ESA) på generelt grunnlag avklart at tilbakebetaling av merverdiavgift til utbyggere ikke naturlig omfattes av statsstøttereguleringen, og at det i alle fall normalt ikke vil anses som ulovlig statsstøtte. Det fremgår imidlertid av ESAs uttalelse at dette kan vurderes annerledes dersom det foretas en forskjellsbehandling mellom utbyggere hva gjelder samarbeid om merverdiavgift.

### **Vil kommunens anvendelse av justeringsrettmodellen føre til trekk i rammetilskuddet til kommunen?**

Det har også vært reist spørsmål om en kommunes fremme av krav om oppjustering i medhold av merverdiavgiftskompensasjonsloven ved anvendelse av justeringsrettmodellen, vil føre til at staten foretar et tilsvarende trekk i rammetilskuddet. Spørsmålet reises typisk fordi det av § 5 i merverdiavgiftskompensasjonsloven fremgår at det totale beløp som kompenseres i medhold av loven som hovedregel skal finansieres gjennom reduksjon i overføringene til kommunene og fylkeskommunene.

Av lovforarbeidene til merverdiavgiftskompensasjonsloven fremgår imidlertid at bestemmelsen i § 5 om finansiering bare var relevant på tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Om en kommune i årene deretter skulle få kompensert et større avgiftsbeløp enn trekket som ble foretatt i rammetilskuddet ved lovens ikrafttredelse, skal derfor ikke lede til et ytterligere trekk i rammetilskuddet til kommunen- siden



kompensasjonsordningen ved en slik sammenheng ikke vil fungere etter hensikten, jf St.prp. nr. 1 (2003-2004), 4.2.1:

*«Siden ordningen medfører at kommunesektoren får kompensert merverdiavgift på alle anskaffelser, vil det redusere kommunesektorens utgifter betydelig. Det er lagt opp til at ordningen finansieres av kommunesektoren selv. Ordningen blir finansiert gjennom en engangsreduksjon i kommunenes frie inntekter. Eventuell økt kompensasjon i fremtiden som følge av økt kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester i kommunesektoren finansieres gjennom økte merverdiavgiftsinntekter ...*

*Det er et mål at ordningen i minst mulig grad skaper omfordelinger mellom kommunene. For at ordningen skal fungere etter hensikten, må imidlertid den enkelte kommunes bidrag til finansieringen være uavhengig av hva kommunen mottar i kompensasjon ...» (vår understrekning)*

## 5. Overføring av justeringsplikt - «justeringspliktmodellen»

Reglene om overføring av justeringsplikt – «justeringspliktmodellen» - benyttes for *realytelser*, dvs for tiltak hvor det er *utbyggeren som er kontraktspart og fakturamottaker* overfor entreprenører mv for oppføringen av tiltakene, hvor tiltakene overføres til kommunen etter fullføring og hvor *utbyggeren har hatt rettslig adgang til å føre den inngående avgiften på infrastrukturkostnadene til fradrag*.

Justeringspliktmodellen er derfor særlig aktuell i *avgiftspliktige næringsprosjekter*- siden utbyggere i slike prosjekter *vil ha fradragsrett* for merverdiavgiften på oppføringskostnadene for kommunal infrastruktur, mval § 8-1.

Også justeringspliktmodellen *kan benyttes for alle infrastrukturtiltak som kommunen ville hatt fradragsrett for, eller rett til kompensasjon av*, merverdiavgiften på oppføringskostnadene for *dersom det var kommunen selv som var oppdragsgiver* overfor entreprenører mv etter reglene i henholdsvis mval og merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Ved anvendelse av justeringspliktmodellen er det altså en forutsetning at utbyggeren selv har oppnådd fradragsrett for merverdiavgiften på oppføringskostnadene for den kommunale infrastrukturen i byggefasen. I medhold av mval § 9-2 tredje ledd, jf Høyesteretts avgjørelse i dom av 1 november 2017 (HR-2017-2065-A- «Avinor-dommen»), oppstår det imidlertid på det tidspunkt eiendomsretten til infrastrukturen overføres til kommunen - som utgangspunkt - en plikt for utbyggeren til å tilbakebetale til skatteetaten merverdiavgiften som har blitt fradragsført i byggefasen. Utbyggerens plikt til å tilbakebetale avgiften til skatteetaten kan likevel unngås dersom det mellom utbyggeren og kommunen inngås avtale i medhold av mval § 9-3 første ledd, jf mva-forskriften kapittel 9, om at kommunen overtar de såkalte «justeringsforpliktelsene» som tilligger angjeldende infrastrukturtiltak.

Kommunens overtakelse av «justeringsforpliktelsene» innebærer at det er kommunen som – overfor skatteetaten – vil være ansvarlig for å tilbakebetale (deler av) merverdiavgiften dersom det skulle vise seg at det angjeldende infrastrukturtiltak *før ti år er gått etter fullføring av tiltaket* tas i bruk til andre formål enn opprinnelig forutsatt. I praksis vil sannsynligheten for at det skal inntreffe en slik «endret bruk» være lav. For til hvilke andre formål enn virksomhet med levering av vann- og avløpstjenester kan det være aktuelt at kommunen vil benytte et vann- og avløpsanlegg til i de ti første årene etter at anlegget er oppført? Og på samme måte;- til hvilke andre formål enn veiformål kan det være aktuelt at kommunen vil benytte en kommunal vei til i de ti første årene etter at veien ble oppført?

Rettslig sett er det likevel ikke til å komme fra at kommunen uansett påtar seg en risiko ved å overta justeringsforpliktelsene, så begrenset denne risikoen enn måtte være. Av den grunn er det i standarden for det første foreslått bestemmelser som innebærer at det er utbyggeren som, overfor kommunen, må dekke avgiftsbeløp som kommunen eventuelt må betale til skatteetaten i tilfeller av «endret bruk». For det andre er det i standarden foreslått bestemmelser om at kommunen kan kreve at utbyggeren stiller sikkerhet overfor kommunen for dette potensielle avgiftskravet.

For at kommunen skal overta justeringsforpliktelsene tilknyttet angjeldende infrastrukturtiltak må det i forbindelse med kommunens overtakelse av tiltaket inngås en særskilt, såkalt «justeringsavtale». Justeringsavtalen må utformes i samsvar med kravene i mva-forskriften § 9-3-3- vedlagt en justeringsoppstilling i medhold av mva-forskriften § 9-3-5. Det er *ikke tilstrekkelig* for kommunens overtakelse av justeringsforpliktelsene *at det avtales gjennom utbyggingsavtalen* at kommunen skal overta justeringsforpliktelsene. *Det må i tillegg inngås en særskilt justeringsavtale* i forbindelse med kommunens overtakelse av tiltaket.

Til forskjell fra hva som gjelder ved anvendelse av justeringsrettmodellen er det ved anvendelse av justeringspliktmodellen ikke slik at kommunen må fremme krav om oppjustering overfor skatteetaten i en periode på ti år. Begrunnelsen er at utbyggeren allerede har fradragsført avgiften i byggefasen. Justeringspliktmodellen er derfor for det første gunstig fra et administrativt perspektiv, siden det eneste som må gjøres administrativt under modellen er at det inngås en særskilt justeringsavtale i forbindelse med kommunens overtakelse av tiltaket. Justeringspliktmodellen er også gunstig fra et likviditetsperspektiv, siden fradragsretten gjøres gjeldende etter hvert som oppføringsarbeidene utføres og avgiften på disse pådras.

Det rettslige grunnlaget for justeringspliktmodellen er inntatt i mval kapittel 9- med tilhørende bestemmelser i kapittel 9 i mva-forskriften, og da særlig forskriftsbestemmelsene til utfylling av mval § 9-3, sammenholdt med merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd femte punktum. Som nevnt gir sistnevnte bestemmelse gir merverdiavgiftsforskriftens bestemmelser om overføring av rett og plikt til å justere, herunder dokumentasjon mv., tilsvarende anvendelse så langt de passer.

Nærmere redegjørelser for vilkår mv finnes i kapittel 9 i Merverdiavgiftshåndboken, utgitt av Skattedirektoratet. Merverdiavgiftshåndboken er gratis tilgjengelig på skatteetaten.no.

Fra et avgiftsrettslig perspektiv er også justeringspliktmодellen ukomplisert. Det er derfor vanskelig å se noen grunn til at skulle være behov for å innhente en forhåndsuttalelse fra skatteetaten om den avgiftsmessige behandlingen, f eks i form av en såkalt «bindende forhåndsuttalelse» («BFU») i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 6, før partene avtaler å samarbeide om merverdiavgift ved anvendelse av justeringspliktmодellen.

## 6. Valdresmodellen

### Valdresmodellen oppsummert

Valdresmodellen benyttes for kommunale infrastrukturiltak som partene (kommunen og utbyggeren) *i utgangspunktet* har sett for seg at skal oppføres som realytelser, men hvor *kommunen likevel blir kontraktspart og fakturamottaker overfor entreprenører mv* for oppføringen av tiltakene av hensyn til merverdiavgiftsbehandlingen. Det er likevel *utbyggeren som skal besørge* oppføring av den kommunale infrastrukturen, helt fra prosjekteringsstadiet til ferdig utbygget tiltak, *og som skal bekoste* oppføringen av den kommunale infrastrukturen gjennom betaling av anleggsbidrag til kommunen.

«Det avgiftsrettslige formålet» med anvendelse av Valdresmodellen er at kommunen vil oppnå løpende fradragsrett for/rett til kompensasjon av merverdiavgift på infrastruktur som kommunen skal være eier av og benytte i sin avgiftspliktige- eller kompensasjonsberettigede virksomhet, samtidig som kommunen kan kreve oppføringskostnadene for infrastrukturen, eks mva, dekket fra utbyggeren gjennom oppkreving av anleggsbidrag uten beregning av merverdiavgift. Gjennom dette blir avgiftsbelastningen på angjeldende kommunale infrastrukturiltak helt ut eliminert.

Valdresmodellen er aktuell i *prosjekter hvor utbyggeren ikke har hatt rettslig adgang til å føre den inngående avgiften på infrastrukturkostnadene til fradrag*- typisk fordi infrastrukturen knytter seg til et *boligprosjekt*, jf mval § 3-11 første ledd, jf mval § 8-1 motsetningsvis.

I motsetning til hva som gjelder for både justeringsrett- og justeringspliktmодellene, kan Valdresmodellen *ikke anvendes for alle* infrastrukturiltak som kommunen skal benytte til *avgiftspliktige formål*, men derimot bare for tiltak av en karakter som faller inn under lovbestemte refusjonsregler, som for eksempel refusjonsreglene i plan- og bygningsloven kapittel 18. Av dette følger at modellen for eksempel *kan* benyttes ved oppføring av hovedavløpsledning innenfor dimensjonsbegrensningene i plan- og bygningsloven § 18-1 første ledd bokstav a, men ikke ved oppføring av, for eksempel, et fjernvarmeanlegg. Begrunnelsen for sistnevnte er at det ikke er vedtatt lov- eller forskriftsbestemte refusjonsordninger for kostnader til oppføring av fjernvarmeanlegg.

Valdresmodellen kan på den annen side anvendes for *alle infrastrukturtiltak som kommunen skal benytte til kompensasjonsberettigede formål*, dvs til bruk i «kommunal virksomhet, som for eksempel kommunale veier, grøntarealer og liknende.

For avgift på tiltak som kommunen ville hatt fradragsrett for, eller rett til kompensasjon av, dersom det var kommunen selv som var oppdragsgiver overfor entreprenører mv, men som det likevel ikke er aktuelt å benytte Valdresmodellen for vil, som allerede nevnt, *justeringsrettmodellen «alltid» kunne benyttes.*

På samme måte som ved anvendelse av justeringspliktm modellen, er det anvendelse av Valdresmodellen ikke slik at kommunen må fremme krav om oppjustering overfor skatteetaten i en periode på ti år etter fullføring. Begrunnelsen er at kommunen vil ha rett til fradrag for/kompensasjon av merverdiavgiften på oppføringskostnadene etter hvert som avgiften påløper i byggefasen. *Valdresmodellen er derfor gunstig fra et likviditetsperspektiv- og da vesentlig mer gunstig sammenliknet med justeringsrettmodellen, som vil særlig vil være alternativet i prosjekter hvor utbyggeren selv ikke har fradragsrett, typisk i boligprosjekter.*

Valdresmodellen er på den annen side *betydelig mer krevende enn justeringsrettmodellen fra et administrativt perspektiv.* Begrunnelsen er at Valdresmodellen, som nevnt, forutsetter at kommunen både er avtalepart og fakturamottaker overfor entreprenører mv., omstendigheter som foranlediger behov for at kommunen vil ha en mer sentral rolle i byggeprosessen som sådan enn dersom kommunens rolle var begrenset til å motta en realytelse ved bruk av justeringsrettmodellen. Det er, som nevnt, i standarden foreslått bestemmelser om kostnadsdekning til kommunene for kostnadene tilknyttet et eventuelt samarbeid om merverdiavgift, som for eksempel dekning av kommunens kostnader som påløper ved anvendelse av Valdresmodellen

Den største forskjellen mellom henholdsvis Valdresmodellen på den ene siden og justeringsrett- og pliktmodellene på den andre, er likevel *at kommunen ved anvendelse av Valdresmodellen, som utgangspunkt, påtar seg et betydelig større økonomisk ansvar enn ved anvendelse av de to andre modellene.* Dette er en forskjell det er viktig for kommunene å være seg bevisst.

Den økte risikoen for kommunen skyldes, som tidligere nevnt, at kommunen ved anvendelse av Valdresmodellen ikke «bare» påtar seg en risiko for merverdiavgiften på oppføringskostnadene, men også risikoen for oppføringskostnadene som sådanne. Det er derfor i standarden, blant annet, inntatt forslag om utbyggers sikkerhetsstillelse som skal reflektere risikobildet for kommunen ved anvendelse av Valdresmodellen, se omtalen av kommunens risiko ved de ulike modellene i punkt 2 ovenfor.

Valdresmodellen er ikke direkte regulert i lov eller forskrift, men har sitt rettslige grunnlag i retts- og forvaltningspraksis. I dom av 1. juli 2013 (LG-2012-106554) konstaterer Gulating lagmannsrett *at Valdresmodellen eksisterer, og gir i tillegg følgende beskrivelse av modellen:*

*«Hvordan spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift skulle håndteres i tilfeller der private utbyggere stod for tilrettelegging av anlegg for vann og avløp har etter hvert blitt et tema som innledningsvis nevnt. Spørsmålet om fradragsrett ble i denne forbindelse tatt opp av Valdres kommunerevisjon i et brev til Oppland fylkesskattekontor som er datert 25. september 1997. Her skisserte revisjonssjef Åge Sandsengen et opplegg, med spørsmål om dette kunne gi fradragsrett som nevnt. Fylkesskattekontoret ved førstekonsulent Kari Hjelle svarte på dette i et brev av 12. november 1997. I brevet ble forslaget gjengitt slik:*

*«Kommunen inngår skriftlig kontrakt med grunneier B om at grunneier skal være kommunens representant for prosjektet fra prosjekteringsstadiet til ferdig utbygget anlegg, kommunen stiller de tekniske kravene til anlegget.*

*Grunneier B stiller bankgaranti for et tilstrekkelig beløp som skal finansiere hele utbyggingen inkludert alle kostnader grunneier B har med utbyggingen.*

*Grunneier B skal løpende overføre midler på en særskilt bankkonto tilhørende kommunen, som er øremerket tilskudd for utbygging av det eksakte vann- og avløpsanlegget.*

*Grunneier B inngår avtaler med entreprenører mv om utbygging av vann og avløpsanlegget i kommunens navn v/det eksakte prosjektets navn. Dvs. alle fakturaer er stilet til kommunen, bokføres i kommunens regnskap og utbetales av kommunens økonomiavdeling ved belastning av bankkontoen som grunneier B har satt midlene inn på. Når kommunen bokfører fakturaen i sitt regnskap trekker man fra inngående merverdiavgift og beregner investeringsavgift på kostnadene i samsvar med merverdiavgiftsloven og aktiverer anlegget som kommunalt vann- og avløpsanlegg.»*

*Fylkesskattekontorets tilbakemelding i siste avsnitt i brevet lyder:*

*«Oppland fylkesskattekontor vil anta at den ovennevnte løsning vil gi rett til fradrag for inngående avgift for kommunen på utbyggingskostnaden. Kommunen må kunne engasjere en annen ekstern konsulent til å prosjektere og administrere anlegget enn grunneier, uten at det vil være av betydning for avgiftsforholdene, så lenge krav i lov og forskrifter blir oppfylt.»*

*Dette er i utgangspunktet det som har vært kalt «Valdresmodellen» som revisjonssjef Sandsengen har redegjort for som nytt vitne under ankeforhandlingen. Brevet fra Oppland fylkesskattekontor er kommentert i et brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet, datert 25. juni 2003. Her antar direktoratet at den fremgangsmåte som blir beskrevet i brevet fra revisjonssjef Sandsengen, «ikke er til hinder for kommunens rett til fradrag for inngående merverdiavgift» (vår understrekning)*

I lys av retts- og forvaltningspraksis kan derved «Valdresmodellen» forklares som en betegnelse på en rolle-, ansvars- og byrdefordeling mellom kommunen på den ene siden og utbygger på den andre i tilfeller av oppføring av kommunale infrastrukturiltak. I standarden er det inntatt forslag til bestemmelser som nærmere regulerer rolle-, ansvars- og byrdefordelingen mellom kommunen og utbyggerne i tråd med Valdresmodellen, slik denne er utviklet i retts- og forvaltningspraksis.

Nærmere redegjørelser for Valdresmodellen er, blant annet, inntatt i punkt 1-3.2.15 i Merverdiavgiftshåndboken, utgitt av Skattedirektoratet. En utfyllende redegjørelse for modellen er også inntatt i den bindende forhåndsuttalelsen BFU 33/05, som ble avgitt av Skattedirektoratet den 5. august 2005, og som ligger åpent tilgjengelig på skatteetaten.no<sup>1</sup>

### **Det bør alltid innhentes BFU fra skatteetaten ved anvendelse av Valdresmodellen**

Valdresmodellen er, som nevnt, ikke direkte regulert i lov eller forskrift, men har sitt rettslige grunnlag i retts- og forvaltningspraksis. Av den grunn bør det alltid innhentes en såkalt «bindende forhåndsuttalelse» (en «BFU») fra skatteetaten før det inngås endelig avtale om anvendelse av Valdresmodellen.

Formålet med å innhente en BFU vil være å sikre skatteetatens tilslutning til i) at kommunen vil ha fradragsrett og/eller rett til kompensasjon for merverdiavgiften i fakturaene fra entreprenører mv og ii) at kommunen kan oppkreve anleggsbidrag fra utbygger uten beregning av merverdiavgift. Dersom skatteetaten gir en slik tilslutning gjennom en BFU vil skatteetaten *ikke ha rettslig adgang* til, på et senere tidspunkt, å komme til at kommunen likevel ikke har fradragsrett eller rett til kompensasjon eller at kommunen likevel ikke kan oppkreve anleggsbidrag fra utbygger uten beregning av merverdiavgift.

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser er nærmere regulert i skatteforvaltningsloven kapittel 6- med tilhørende forskriftsbestemmelser.

Det er i standarden foreslått bestemmelser om at kommunen kan kreve at utbygger forestår utarbeidelse av utkast til BFU og dessuten om at utbygger skal dekke kommunens kostnader tilknyttet den bindende forhåndsuttalelsen.

### **Forholdet til anskaffelsesreglene**

Valdresmodellen fordrer at det er kommunen som er kontraktspart i avtalene med entreprenører mv om oppføring av de kommunale infrastrukturiltakene (mens det altså likevel er utbyggeren som skal både skal forestå den praktiske gjennomføringen og dessuten bekoste tiltakene gjennom betaling av anleggsbidrag).

Som en konsekvens av kommunens posisjon som kontraktspart i avtalene med entreprenører mv, legges det i standarden opp til at arbeidene må lyses ut i medhold av anskaffelsesreglene. Det foreslås i forlengelsen av dette at det er utbyggeren som skal være ansvarlig for at regelverket om offentlige anskaffelser overholdes, at det er utbyggeren som skal besørge utarbeidelse av konkurransegrunnlag, administrere

---

<sup>1</sup> Som andre eksempler BFU'er hvor Valdresmodellen er akseptert, kan nevnes skatteetatens (upubliserte) BFU'er av henholdsvis 16. februar 2017, 11. januar 2019 og 8. oktober 2021.

anbudsprosessen, evaluere anbudene og forhandle fram avtalen(e) med entreprenører mv og endelig at utbyggeren skal holde kommunen skadesløs for eventuelle økonomiske tap kommunen lider, samt dekke øvrige kostnader kommunen måtte pådra seg basert på krav fra tredjeparter som følge av at anbudsprosesser ikke er gjennomført i tråd med gjeldende anskaffelsesregler.

Det foreslås også en bestemmelse om at kommunen kan kreve at det for utbyggers regning engasjeres en rådgiver som skal foreta kontroll av at gjeldende anskaffelsesregler følges gjennom anbudsprosessen.

### **Forholdet til Byggherreforskriften**

På side 13 i et brev til Standard Norge og Kommunal- og moderniseringsdepartementet, datert 21. november 2021, uttaler Arbeidstilsynet følgende om spørsmålet om det er kommunen eller utbygger som er å anse som byggherre etter Byggherreforskriften ved bruk av Valdresmodellen:

*«Etter en helhetsvurdering har Arbeidstilsynet kommet til at utbygger i utgangspunktet er å anse som byggherre etter byggherreforskriften.»*

Arbeidstilsynets konklusjon bygger på forutsetninger om at det ved anvendelse av Valdresmodellen er utbygger som både betaler, tar den økonomiske risikoen og som også skaffer til veie nødvendig grunn. Ifølge tilsynet vil det ved tolkningstvil legger vekt på om det er utbygger eller kommunen som er nærmest til å ivareta sikkerhet, helse og arbeidsmiljø under planlegging, prosjektering og utførelse, og som faktisk kan velge løsninger som reduserer faren for skader og ulykker. I forlengelsen av sistnevnte vil avtalereguleringer som er egnet til å gi kommunen større innflytelse i valg av løsninger som reduserer faren for skader og ulykker, tale mot å anse utbygger som byggherre etter Byggherreforskriften. En slik innflytelse vil kommunen typisk kunne få dersom det opprettes en styringsgruppe hvor kommunen gis bestemmende innflytelse.