



Skatteetaten

Vår dato	Din/Deres dato	Saksbehandler
20.04.2020	06.03.2020	Andrea Elisabeth Gjengstø Furseth
800 80 000	Din/Deres referanse	Telefon
Skatteetaten.no		90897316
Org.nr	Vår referanse	Postadresse
974761076	2020/5240303	Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

U.off. offl. § 13.1, tl. § 12-1, sktfvl. § 3-1, sktbl. § 3-2

ADVOKATFIRMAET PRICEWATERHOUSECOOPERS AS  
Postboks 748 Sentrum  
0106 OSLO

Att. Kristin Langva Olsbø

## Bindende forhåndsuttalelse – Merverdiavgiftsrettslige forhold ved utbedring av Fosnavåg fiskerihavn i Herøy kommune

### 1. INNLEDNING

#### 1.1 Formelle forhold

Vi viser til deres brev av 6. mars 2020 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Herøy kommune, org. nr. 96 978 840. Gebyr på kr 9 376 ble innbetalt samme dag.

Skattekontoret varslet i brev av 27. mars 2020 om avvisning fordi anmodningen skisserte alternative fremgangsmåter for et kaianlegg. I deres brev av 31. mars 2020 ble faktum for anmodningen presisert. Skattekontoret finner at de formelle vilkårene for å avgi bindende forhåndsuttalelse er oppfylt, jf. skatteforvaltningsloven og skatteforvaltningsforskriften kapittel 6.

#### 1.2 Skattekontorets konklusjon i saken

Spørsmål 1: Herøy kommune vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket.

Spørsmål 2: Herøy kommune vil ikke ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift etter kompensasjonsloven for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket.

#### 1.3 Generelt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser

Endelig avgitt uttalelse er bindende for alle instanser innen Skatteetaten. For at myndighetene skal være bundet av uttalelsen må den planlagte disposisjonen besluttes og iverksettes slik den fremgår av anmodningen. Den bindende forhåndsuttalelsen legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettingen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Det må sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Beløpsmessige eller kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd. Hvis den skattepliktige ikke har krevd at uttalelsen skal legges til grunn i skattemeldingen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt bortfalle.



Uttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året da uttalelsen ble gitt. Den bindende virkningen av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Videre bør man være klar over at dersom rettstilstanden endres ved lov eller forskrift, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

Skattekontoret har avgitt følgende bindende forhåndsuttalelse i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 jf. § 6-4.

## **2. INNSENDERS FREMSTILLING AV FAKTUM OG JUS**

### **2.1 Anmodning om bindende forhåndsuttalelse av 6. mars 2020**

Fra anmodningen gjengis:

#### **"3. Sakens faktum**

Samferdselsdepartementet er etter vedtak i Stortinget gitt fullmakt til å inngå avtaler om forskuttering av midler til fiskerihavn- og farledsprosjekt som ligger inne i Nasjonal transportplan (NTP) 2018-2029. Fullmakt til å inngå avtaler om forskuttering av midler er delegert fra Samferdselsdepartementet til Kystverket.

Etter søknad til Samferdselsdepartementet fikk Herøy kommune sommeren 2018 innvilget NOK 108 500 000 i forskutteringsmidler til utdyping og miljørydding i Fosnavåg fiskerihavn. Avtale om bruk av nevnte forskutteringsmidler ble inngått mellom Herøy kommune og Kystverket den 18. desember 2019.

Det følger av avtale inngått mellom Herøy kommune og Kystverket den 18. desember 2019 at Herøy kommune kan gjennomføre de nærmere beskrevne utdyping- og miljøryddingstiltak i Fosnavåg fiskerihavn mot senere refusjon fra Samferdselsdepartementet. Videre følger det av avtalen at prosjektet skal gjennomføres i regi av Herøy kommune og at Herøy kommune er fullt ut ansvarlig for at anskaffelser skjer iht til gjeldende lover og regler. Herøy kommune skal således være byggherre for prosjektet.

Når det gjelder tiltak som skal gjennomføres følger det av avtalens pkt. 3 at forskutteringen gjelder omsøkt prosjekt som ligger inne på investeringsprogrammet i Nasjonal transportplan 2018-2029, og at NTP-prosjektet omfatter utdyping av areal i indre havn samt fjerning av forurensede sediment og etablering av deponi.

Vi har forstått det slik at kostnader ved bygging av kai i deponiområdet i indre havn ikke inngår i prosjektet og at kostnader til bygging av kai er anslått til ca NOK 15 000 000. Vi har videre forstått det slik at gjennomføringen av prosjektet er avhengig av at kommunen kommer frem til en løsning med grunneierne om eierforholdene hva gjelder deponiområdet og kai som bygges i deponiområdet, da enten i form av at kommunen kjøper grunnen og leier ut kai til dagens grunneiere eller kommunen gis en form for bruksrett. Kostnader ved eventuelt oppkjøp av grunn er slik vi har forstått det kostnader som kommer utenom forskutteringsmidler.



Når det gjelder eierforhold har vi forstått det slik at havnen består av en rekke kaier som er i privat eie samt en kommunal kai og en statlig fiskerikai hvor kommunen som følge av sitt vedlikeholdsansvar har fått tillatelse til innkreve kaivederlag, avfallsgebyr o.l.

Det er anslått at kommunen i 2019 har tatt inn ca NOK 75 000 i kaivederlag samt NOK 11 000 i avfallsgebyr knyttet til den kommunale og den statlige kaien.

Stortinget har bestemt at statens fiskerihavner skal overføres fra Kystverket til fylkeskommunene fra 1. januar 2020.

I praksis innebærer overføringen at statens bruksretter og eiendomsrett til moloer, kaier med videre i de statlige fiskerihavnene går over til fylkeskommunene. Samtidig overføres leieavtaler og andre kontraktsforhold til fylkeskommunene. Dette innebærer at fylkeskommunene overtar alle oppgaver knyttet til eierskapsforvaltning av de statlige fiskerihavnene. Fylkeskommunene står etter det vi forstår fritt til å avgjøre hvordan de vil bruke og utvikle havnene videre, naturligvis innenfor de begrensninger som følger av gjeldende avtaler og andre rettighetsforhold.

Når det gjelder hvilke konsekvenser dette får for kommunen fremgår følgende av Kystverket sine nettsider:

*"Kystverket (og tidligere Statens Havnevesen) har opp gjennom tiden bygget kaier og andre installasjoner i tilknytning til fiskerihavnene. En forutsetning for at kaiene ble bygget, var at kommunene påtok seg vedlikeholdsansvar for kaiene. Innholdet i vedlikeholdsansvaret varierer fra kommune til kommune og fra havn til havn. Som hovedregel har kommunene påtatt seg lettere/enklere vedlikehold, og staten har beholdt ansvaret for større/tyngre vedlikehold. Dokumentasjon på dette ansvaret i de enkelte tilfeller finnes i vedlikeholdserklæringer, kommunestyrevedtak og tilhørende korrespondanse mellom kommunene og Kystverket/Statens Havnevesen.*

*Kommunens ansvar for vedlikehold står ved lag selv om eierskap til og forvaltning av fiskerihavnene overføres til fylkeskommunen. Vi viser for øvrig til brev til kommunene fra Kystverket datert 1. februar 2019."*

Slik vi har forstått det har Møre og Romsdal Fylkeskommune pr dags dato ikke undertegnet avtale om overføring av fylkes fiskerihavner. Vi har likevel forstått det slik at dette er et kostnadsspørsmål og at det er nærliggende å tro at slik avtale vil bli signert og aktuelle fiskerihavner overført."

## **4. Havne- og farvannsloven**

### **4.1 Innledning**

For å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven må anskaffelsen være relevant for, og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det vises i den forbindelse til vår redegjørelse i pkt. 5 nedenfor hva gjelder vilkårene for rette fradrag etter merverdiavgiftsloven.



Sett hen til at en eventuell fradragsrett for Herøy kommune vil avhenge av tilknytningen til Herøy kommune sin avgiftspliktige virksomhet, som blant annet omfatter oppkreving av farvannsavgift etter havne- og farvannsloven må forholdet til havne- og farvannsloven avklares.

Havne- og farvannsloven har også betydning for vurderingen av om Herøy kommune har kompensasjonsrett etter kompensasjonsloven. Dette har sammenheng med at kommunen kun har kompensasjonsrett for anskaffelser til sin kompensasjonsberettigede virksomhet, herunder anskaffelser til kommunal virksomhet.

Stortinget vedtok 4. juni 2019 ny havne- og farvannslov, som trådte i kraft fra 1. januar 2020. Loven er i stor grad en videreføring av tidligere lov. Det er imidlertid gjort endringer i lovens struktur slik at det kommer tydeligere frem hvilke bestemmelser som gjelder bare for farvannsforvaltningen, hvilke som bare gjelder for havnevirksomheten og hvilke bestemmelser som er felles.

Lovens § 3 inneholder definisjoner på viktige begreper i loven.

Begrepet "havn" er i bestemmelsens første ledd bokstav d definert som:

*"havn: kai eller kaier med tilknyttede sjø- og landområder som er tilrettelagt for mottak og fortøyning av fartøy i næringsvirksomhet eller offentlig tjeneste, og andre områder som er tilknyttet disse"*

Det følger av lovens forarbeider at det i hovedsak legges opp til en videreføring av havnedefinisjonen i havne- og farvannsloven av 17. april 2009 nr. 19.

Definisjonen knytter havnebegrepet til fysiske områder som tjener en funksjon i havne- og transportsammenheng, og den må sees i sammenheng med lovens formål.

Videre knytter definisjonen havnebegrepet til "kai eller kaier". Lovgivers intensjon har her vært å avgrense mot anlegg i sjø, for eksempel akvakulturanlegg. Begrepet "kai" skal imidlertid praktiseres med en viss fleksibilitet, slik at for eksempel moloer som er tilrettelagt for fortøyning, kan anses som "kai", selv om fartøyene ikke kan ligge helt inntil kanten av anlegget.

At et sjø- og landområde er "tilrettelagt for mottak og fortøyning av fartøy" innebærer at området er tilrettelagt for lasting og lossing av gods, transport av passasjerer eller kan benyttes som liggeplass for fartøy. Det er ikke et krav at fartøy faktisk benytter seg av tilretteleggingen. Dette innebærer at også områder som tidligere har fungert som havn, men som ikke lenger har en aktuell funksjon som havn, omfattes av definisjonen.

Definisjonen av "havn" er videre knyttet til fartøy "i næringsvirksomhet eller offentlig tjeneste". I dette ligger at lovens havnebegrep er avgrenset til havner innrettet for å ivareta interesser i det samlede transportnettverket, herunder behov hos næringslivet og offentlige interesser. Dette innebærer at kaier som ikke benyttes i næringsvirksomhet eller offentlig tjeneste, typisk kaier og småbåtanlegg benyttet til fritidsbruk faller utenfor definisjonen av "havn". Det samme gjelder naturlige bukter og vik hvor fartøy kan søke ly fra vind og vær.



Det er i lovens forarbeider også vist til at det i samsvar med alminnelig språkbruk av begrepet "havn" ligger et krav om at området må ha et visst omfang eller potensial med hensyn til areal og/eller aktivitet.

Uttrykket "tilknyttede sjø og landområder" omfatter områder som er geografisk og/eller funksjonelt knyttet til havnen for øvrig. Områder på land som er "tilknyttet" havnen, omfatter alle arealer m.m. hvor det er bygninger, innretninger og annen infrastruktur som tjener en funksjon i havnevirksomheten. I praksis omfattes for eksempel lagerbygninger, lokaler til bruk for tjenesteytelser rettet mot fartøyene og passasjerer, administrasjonsbygninger, omlastningsområder, oppstillingsplasser. Dette gjelder også fjernlager og lignende så fremt det har en tilknytning til havnevirksomheten.

Uttrykket "tilknyttet" skal forstås vidt slik at også ubenyttede arealer eller arealer som er leid bort til annen virksomhet enn havnevirksomhet, men hvor den fysiske eller juridiske samhörigheten likevel er sterk, vil kunne omfattes av definisjonen av "havn".

Ordlyden "andre områder som er tilknyttet disse" medfører at også områder som ikke nødvendigvis er knyttet funksjonelt til havnen, likevel vil kunne inngå i havnen dersom områdene eies, leies eller faktisk benyttes av havnens eiere.

Begrepet "kommunens sjøområde" er definert i første ledd bokstav f som det området *"hvor kommunen har planmyndighet etter plan- og bygningsloven med unntak av hoved- og biled."* Kommunen har planmyndighet etter plan- og bygningsloven ut til én nautisk mil utenfor grunnlinjen. Hoved- og biled er de farledene som anses som de viktigste farledene hvor trafikken er størst, og fastsettes i forskrift.

Begrepet "havnevirksomhet" er definert i havne- og farvannsloven § 32 første ledd som *"drift av havn som er åpen for alminnelig trafikk, og salg av tjenester knyttet til driften."*

Med ordlyden "åpen for alminnelig trafikk" menes tilbud av havnetjenester til eksterne brukere som ønsker å benytte havnetilbudet. Havner som ikke tilbyr anløp og tjenester til andre enn eierne av havnen faller utenfor definisjonen.

"Drift av havn" innebærer i første rekke operatørvirksomhet og tjenesteyting rettet mot fartøy, samt gods- og passasjerhåndtering til og fra havnen. Videre vil vedlikehold og investeringer inngå i driftsbegrepet. Driften vil også kunne omfatte ren eiendomsforvaltning, uavhengig av hvem som er eier av underliggende arealer og annen infrastruktur.

Virksomhet som ikke er en del av den tradisjonelle havnedriften, men som er nært knyttet opp til denne, vil etter en konkret vurdering også kunne defineres som havnevirksomhet. Momenter i den konkrete vurderingen kan blant annet være hvor nær tilknytning virksomheten har til den ordinære havnevirksomheten, om og i hvilken grad havnens brukere vil ha direkte nytte av virksomheten, og hvorvidt virksomheten vil tilføre havnen økte midler og komme havnebrukerne til gode.

#### **4.2 Nærmere om kommunens ansvar etter havne- og farvannsloven**



I den nye havne- og farvannsloven er det ikke generelt angitt hva som er kommunens ansvar. Hvem som har ansvar, enten det er kommunen eller departementet, fremgår i de konkrete bestemmelsene som pålegger ansvar eller gir myndighet.

Kapittel 2 omhandler farvann, og foruten de materielle reglene om farvann, fordeling av ansvar og myndighet mellom stat og kommune hva gjelder farvann.

Det fremgår av havne- og farvannsloven § 6 at kommunen har ansvar for fremkommelighet i kommunens sjøområder, mens det er staten som har ansvar for farvannsutbedringer. Det at det presiseres i loven at staten har ansvar for farvannsutbedringer, innebærer en presisering av at dette faller utenfor kommunens ansvar for fremkommelighet.

Innholdet i ansvaret for fremkommelighet er i bestemmelsen spesifisert til å være "*ansvar for nødvendig isbryting og fjerning av gjenstander som hindrer sjøtransporten eller er til fare for ferdselen.*" Departementet har tilsvarende ansvar i farvannet for øvrig.

Ansvaret etter bestemmelsen gjelder oppgaver som er nødvendig av hensyn til sikkerhet og fremkommelighet. Isbryting og fjerning av gjenstander som utføres ut fra havnens egeninteresse av å gjøre havnen tilgjengelig eller mer attraktiv for brukerne av havnen, faller utenfor det lovpålagte ansvaret, og kan således heller ikke finansieres ved farvannsavgift.

Videre avgrenses ansvaret til fjerning av gjenstander og isbryting av hensyn til sikkerhet og fremkommelighet for den alminnelige ferdselen. Ferdsel til kaier og terminaler som brukes av én enkelt eller noen få brukere vil påhviler eieren av havnen.

Bestemmelsens annet ledd gir departementet ansvaret for utbedringer av farvannet. Med "utbedringer i farvannet" menes utbedringer med sikte på å gi økt sikkerhet, bedre fremkommelighet for skipstrafikken i trange farvann og redusert seilingsdistanse, blant annet gjennom å fjerne grunner og øke dybden i leden. Kommunen har således ikke ansvar etter loven for å utbedre farvannet. Kommunen har fortsatt anledning til å gjennomføre utbedringer i farvannet, men slike eventuelle farvannsutbedringer i kommunal regi må finansieres på en annen måte enn ved farvannsavgift.

Havne- og farvannsloven § 36 gir kommune adgang til å helt eller delvis finansiere de kommunale oppgavene etter loven ved farvannsavgift. For å tydeliggjøre hvilke oppgaver som kan finansieres gjennom farvannsavgiften er det i bestemmelsen uttømmende angitt hva som kan finansieres med avgiften.

Bestemmelsen gir kommunene hjemmel til å finansiere hele eller deler av de kostnader som de har som følge av ansvaret for fremkommelighet i eget sjøområde etter lovens § 6 ved farvannsavgift. Også kostnader forbundet med myndighetsutøvelse etter havne- og farvannsloven med forskrifter, og farvannsskilt og navigasjonsinnretninger kan finansieres med farvannsavgift. Andre deler av kommunens virksomhet kan ikke finansieres gjennom farvannsavgift. Kommunen kan heller ikke gjennomføre tiltak i statlig forvaltet farvann og finansiere dette med farvannsavgift.

Dette vil igjen få betydning for hvordan slike prosjekter kan finansieres; når kommunen ikke har ansvar etter loven for å iverksette farvannsutbedringer, vil kommunen heller ikke kunne finansiere slike prosjekter



gjennom farvannsavgiften. Sett hen til at farvannsavgift er avgiftspliktig vil dette kunne få betydning for kommunens fradagsrett etter merverdiavgiftsloven.

Det sentrale for vår vurdering:

- Kommunen har ansvar for fremkommelighet i kommunens sjøområder, og da avgrenset til ansvar for fjerning av gjenstander og isbryting av hensyn til sikkerhet og fremkommelighet for den alminnelige ferdselen.
- Departementet har ansvar for utbedring av farvannet, blant annet gjennom å fjerne grunner og øke dybden i leden.
- Kommunen kan ikke finansiere farvannsutbedringer med farvannsavgift ettersom de etter loven ikke har ansvar for utbedring av farvannet.

## **5. Fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven**

### **5.1 Innledning**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav j at omsetning av rett til å disponere kommunal havn mot havneavgifter eller vederlag i samsvar med havne- og farvannsloven er avgiftspliktig.

Avgiftsplikten ble innført fra 1. januar 2007 og gjelder omsetning av rett til å disponere kommunal havn mot havneavgifter eller vederlag, såkalte infrastrukturtenester. Infrastrukturtenester i havner omfatter den underliggende strukturen som får havnene til å fungere, f.eks. kaifront, dvs. kaikonstruksjoner og fortøyningsinnretninger, kaiarealer, herunder områder på land som bl.a. brukes til håndtering og forflytting av varer, samt farleder, dvs. sjøaraler, tiltak mv. som kan lette fartøyenes ferdsel.

Det følger av havne- og farvannsloven § 36 første ledd at kommunen kan oppkreve farvannsavgift fra fartøy som anløper havn og innretninger for drift av akvakulturanlegg i kommunens sjøområde.

Avgiften betales "for fartøy", det vil si av fartøyets eier, reder eller agent. Avgiftsplikten utløses ved anløp til både private og offentlige havner.

Bestemmelsens annet ledd bokstav a til c angir uttømmende hvilke kostnader kommunen kan dekke gjennom farvannsavgift. Ordet "bare" i andre ledd innebærer at avgiften ikke skal overskride selvkost.

Etter bestemmelsens annet ledd bokstav a kan farvannsavgift dekke kommunens kostnader til "*nødvendig isbryting og fjerning av gjenstander som hindrer sjøtransporten eller er til fare for ferdselen i kommunens sjøområde, jf. § 6*".

Videre kan farvannsavgiften etter bestemmelsens annet ledd bokstav b dekke kommunens kostnader til "*utøvelse av offentlig myndighet med hjemme i denne loven med forskrifter*". Med "utøvelse av offentlig myndighet" menes det å treffe enkeltvedtak og gi forskrifter, samt nødvendig oppfølging og håndhevelse av slike vedtak. Det må her avgrenses mot kostnader som kommunen kan dekke inn gjennom saksbehandlingsgebyr etter loven § 33.



Etter bestemmelsens annet ledd bokstav c kan farvannsavgiften dekke kommunens kostnader til "farvannsskilt og navigasjonsinnretninger som kommunen eier". For eksempel kan kostnader til skilting av fartsgrenser dekkes gjennom farvannsavgiften. Videre kan kostnader til vedlikehold av navigasjonsinnretninger som kommunen eier dekkes gjennom farvannsavgiften.

Kommunen kan videre bare dekke inn kostnader i "kommunens sjøområde". Dermed må avgiften avgrenses mot oppgaver som dekkes av de statlige ordninger gjennom blant annet sikkerhetsavgift.

Herøy kommune er tildelt forskutteringsmidler etter Samferdselsdepartementets forskutteringsordning for fiskerihavner og farledsprosjekter til bruk for utdyping og miljøyrydding i Fosnavåg fiskerihavn. Det forhold at Herøy kommune er tildelt forskutteringsmidler fra staten tilsier at arbeidet som skal utføres, utdyping og miljøyrydding i Fosnavåg fiskerihavn, er en statlig oppgave. Sett hen til at dette må kunne sies å være en statlig oppgave vil ikke Herøy kommune kunne kreve kostnadene ved utdyping og miljøyrydding dekket gjennom farvannsavgift. Dette er også presisert i forarbeidene til ny havne- og farvannsloven (Prop 86 L (2018-2019) s 98 pkt 8.12.3.4) hvor det fremgår at kommunen ikke kan gjennomføre tiltak i statlig forvaltet farvann og finansiere dette med farvannsavgift.

Prosjektet i seg selv, utdyping og miljøyrydding, tilsier også at dette ikke er noe som kan finansieres gjennom farvannsavgift. Som redegjort for under pkt. 4 ovenfor er det departementet som har ansvaret for utbedringer av farvannet, blant annet gjennom å fjerne grunner og øke dybden i leden. Prosjektet gjelder nettopp utdyping av farvannet og miljøyrydding som følge av utdyping, og må således kunne sies å falle inn under departementets lovpålagte oppgaver som ikke kan finansieres gjennom farvannsavgift.

Etter vår vurdering kan Herøy kommune kreve fradrag for inngående merverdiavgift på de aktuelle kostnadene selv om kostnadene ikke kan inngå i beregningen av farvannsavgift da tiltakene har den nødvendige tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten. Se nærmere om dette i pkt. 5.3 under.

Vi har forstått det slik at det også drives annen avgiftspliktig virksomhet i Fosnavåg fiskerihavn som oppkreving av kaivederlag samt omsetning av renovasjonstjenester og strøm. Vi har også forstått det slik at kommunen kan kreve varevederlag for bruk av kaiareal for lasting og lossing samt mellomlagring av gods.

Vi har videre fått opplyst at det i 2019 er tatt inn ca. NOK 75 000 i avgiftspliktig kaivederlag og ca NOK 11 000 i avgiftspliktig avfallsgebyr.

## **5.2 Fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1**

Fradrag for inngående merverdiavgift er regulert i merverdiavgiftsloven kapittel 8. Etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1 har virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret fradragrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Det er således et krav for å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift at selskapet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og at den aktuelle anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Ordlyden "til bruk i [...] virksomhet" har vært gjenstand for en omfattende retts- og forvaltningspraksis, og omtales gjerne som "relevanskriteriet" og "tilknytningskravet". I dette ligger at anskaffelsen må være





relevant for og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, jf. blant annet Rt. 2015 s. 652 (Telenor-dommen) og Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp-dommen).

Det er forholdene på anskaffelsestidspunktet som må legges til grunn i forhold til vurderingen av hvorvidt tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet er tilstrekkelig til å begrunne fradragsrett, jf. blant annet Rt. 2006 s. 293 avsnitt 33, jf. avsnitt 49 (Arves trafikkskole) og Rt. 2012 s. 432 avsnitt 44 (Elkjøp-dommen).

Det som er avgjørende for fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 8-1 er derfor om det på tidspunktet for anskaffelsen er tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Ved vurderingen av dette må det ses hen til formålet med anskaffelsen på det aktuelle anskaffelsestidspunktet.

Spørsmålet om fradragsrettens omfang er regulert på en annen måte enn plikten til å beregne utgående merverdiavgift, idet den er knyttet til virksomhet med avgiftspliktig omsetning. Plikten til å beregne utgående avgift gjelder derimot den enkelte omsetning, dvs. på transaksjonsnivå. Praksis på fradragsrettens område dreier seg derfor mye om avgrensning av virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 8-1, jf. bl.a. Sira Kvina-dommen, NC-dommen, og Elkjøp-dommen.

Høyesteretts sammenfatning av tilknytningskravet kommer til uttrykk i Elkjøp-dommen avsnitt 43, som er utgangspunktet for senere praksis.

I Elkjøp-dommen hadde et merverdiavgiftspliktig selskap ervervet en tomt til forretningsbygg for sin virksomhet. Som vederlag oppførte selskapet en tomannsbolig på en annen tomt som det eide, og overdro denne eiendommen til avhenderen av tomtene. Selskapet krevde deretter fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen. Selskapet ble etterberegnet for den fradragsførte merverdiavgiften og gikk etter dette til søksmål mot staten.

Bakgrunnen for etterberegningen var at omsetning av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 5a (gammel lov). Bytte av varer/tjenester er også omsetning.

Staten hevdet derfor at det bare foreligger fradragsrett for inngående avgift på innsatsfaktorer for avgiftspliktig omsetning. Staten hevdet videre at merverdiavgiften er transaksjonsbasert og hver omsetning må betraktes isolert. Avgiftspliktige har ikke fradragsrett for anskaffelser til bruk fullt ut utenfor avgiftsområdet.

Høyesterett var ikke enig i dette og uttalte i premiss 47:

*"For Elkjøp har byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 ikke hatt noen egenverdi, men vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt i Solheimveien til å oppføre ny forretningsbygning. Dette eiendomsbygget kan derfor ikke anses som særskilt virksomhet, men må anses foretatt som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet. Hvorvidt Elkjøp skal kunne kreve fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43, må etter dette avgjøres ut fra om disse kostnadene har vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne."*



Som det fremgår knyttet Høyesterett vurderingen av fradragsretten opp mot virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd (nåværende merverdiavgiftslov § 8-1).

Høyesterett kom til at Elkjøp hadde fradragsrett for kostnadene da de ble ansett å være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

Rettspraksis på området viser at det avgjørende vil være om anskaffelsen er relevant for virksomheten med avgiftspliktig omsetning og om den har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne virksomheten.

### **5.3 Vår vurdering knyttet til forskutteringsprosjektet**

Herøy kommunes avgiftspliktige virksomhet knytter seg til oppkreving av farvannsavgift og kaivederlag samt omsetning av renovasjonstjenester, strøm og evt. varevederlag for bruk av kaiareal for lasting og lossing samt mellomlagring av gods.

Det rettslige spørsmålet i saken er om kostnadene knyttet til utdyping og miljørydding er relevant for Herøy kommune sin avgiftspliktige virksomhet og videre om kostnadene har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.

Det er av sentral betydning for denne vurderingen at spørsmålet om fradragsrett er et annet enn spørsmålet om beregning av utgående merverdiavgift. Dette innebærer at kostnadene til utdyping og miljørydding kan være fradragsberettiget selv om de ikke inngår i kostnadsgrunnlaget for oppkreving av farvannsavgift.

Som redegjort for under pkt. 5.2 ovenfor er det ved vurderingen av fradragsretten avgjørende at anskaffelsen er relevant for og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Eiendomsretten til anskaffelsen er ikke av avgjørende betydning.

Det forhold at eiendomsretten til de såkalte fiskerihavnene ikke ligger hos kommunen, men hos staten og senere er forutsatt overført til fylkeskommunen, er derfor ikke av avgjørende betydning for vurdering av Herøy kommune sin fradragsrett.

Vi forstår det slik at utdyping i indre havn er av sentral betydning for funksjonen i havnen, ved at havneområdet utbedres og det vil være mulig å ta imot større båter. Dette har direkte betydning for kommunens havnevirksomhet. Dersom havnen utbedres og kan ta imot større båter vil det også kunne medføre en økt aktivitet i havnen som har direkte betydning for kommunens havnevirksomhet.

Etablering av deponi og senere bygging av kai i deponiområdet vil også kunne ha betydning for kommunens havnevirksomhet dersom kommunen vil kunne kreve kaivederlag samt vederlag for andre avgiftspliktige varer og tjenester knyttet til den nye kaien. Det understrekes imidlertid at eierskapet til kaien som planlegges bygget i deponiområdet ikke er avklart. Dette skyldes at kommunen fortsatt er i dialog med grunneierne i det aktuelle området om mulige løsninger.



Slik vi ser det må det også være på det rene at kommunen ikke ville påtatt seg ansvaret som byggherre og prosjektansvarlig dersom ikke utbyggingen hadde direkte positiv betydning for havnevirksomheten til kommunen.

Det er vår vurdering at kostnadene knyttet til det aktuelle prosjektet, herunder utdyping og miljørydding i Fosnavåg fiskerihavn, må kunne anses som relevante for Herøy kommune sin havnevirksomhet samt at kostnadene har den nødvendige nære og naturlige tilknytningen til den avgiftspliktige havnevirksomheten.

#### **5.4 Vår vurdering knyttet til utbygging av kai**

Det rettslige spørsmålet i saken er om kostnadene knyttet til bygging av kai er relevant for Herøy kommune sin avgiftspliktige virksomhet og videre om kostnadene har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.

Herøy kommune sin avgiftspliktige virksomhet knytter seg som nevnt til oppkreving av farvannsavgift og kaivederlag samt omsetning av renovasjonstjenester, strøm og evt. varevederlag for bruk av kaiareal for lasting og lossing samt mellomlagring av gods.

For at kostnader til utbygging av kai skal kunne sies å være relevant for og ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til Herøy kommunes avgiftspliktige virksomhet er det vår vurdering at kaien må benyttes i Herøy kommunes avgiftspliktige virksomhet. Dette innebærer at Herøy kommune må kunne kreves kaivederlag samt vederlag for andre avgiftspliktige tjenester som ytes på kaien.

Det vil ikke være av avgjørende betydning for fradragsretten om kommunen eier kaien eller leier eller på annen måte har en bruksrett til kaien.

### **6. Kompensasjon etter kompensasjonsloven**

#### **6.1 Rettslig utgangspunkt**

Kommuner har en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift. Dette er regulert i lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for kommuner, fylkeskommuner mv. (heretter benevnt kompensasjonsloven).

Etter kompensasjonsloven § 3 ytes det kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende. Kompensasjonsordningen er generell, og hovedregelen er at alle varer og tjenester omfattes av ordningen forutsatt selgeren av varen eller tjenesten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og har rett til å beregne merverdiavgift på salget.

Rett til kompensasjon forutsetter at anskaffelsen "skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten", jf. kompensasjonsloven § 4 første ledd. I dette ligger et krav om at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv må stå for bruken.

Finansdepartementet har i tolkningsuttalelse av 02.03.2004 gitt en nærmere omtale av forståelsen av § 4 første ledd. Fra uttalelsen gjengis:



*"Videre er det et krav at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv står for bruken. Når eksempelvis en kommune oppfører et bygg må bruken av bygget stå for kommunens regning og risiko for at kompensasjonsordningen skal gjelde. Departementet antar at dette utgjør et minstekrav i denne forbindelse. Dersom en kommune oppfører et bygg som helt ut overlates til andres eksklusive bruk, vil følgelig hverken oppføring av bygget eller den etterfølgende virksomhet være kompensasjonsberettiget"*

Videre uttaler departementet:

*"Begrepet «anskaffelsen skjer til bruk i» antas ikke bare å omfatte anskaffelser som er til direkte bruk i selve den kompensasjonsberettigede virksomheten. Også anskaffelser som kan sies å ha naturlig sammenheng med/tilknytning til ivaretagelsen av den lovpålagte oppgaven, antar departementet vil være omfattet av kompensasjonsordningen. Departementet legger til grunn at det er for private kompensasjonsberettigede at dette vil ha størst betydning. Eksempelvis antas at anlegg av skolegård og grøntområde i tilknytning til en kompensasjonsberettiget privat grunnskole vil ha naturlig sammenheng med ivaretagelsen av den lovpålagte undervisningsoppgaven. Hva som skal anses for å ha en naturlig sammenheng med ivaretagelsen av en lovpålagt oppgave, antar departementet må avgjøres etter en konkret vurdering."*

Finansdepartementets uttalelse trekke i retning av at anskaffelsen som et "grunnvilkår" må være foretatt for kommunens regning og risiko. Videre trekker uttalelsen i retning av at også anskaffelser som kan sies å ha naturlig sammenheng med/tilknytning til ivaretagelsen av kommunens lovpålagte oppgaver omfattes av kompensasjonsordningen. Det kan her trekkes paralleller til fradragsretten etter merverdiavgiftsloven hvor det i ordlyden "til bruk" er tolket inn et krav om at anskaffelsen må være relevant for og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Hva som ligger i ordlyden "kompensasjonsberettiget virksomhet" er ikke nærmere omtalt i Finansdepartementets uttalelse eller i lovens forarbeider. Sett hen til at det etter kompensasjonslovens § 2 første ledd bokstav a er kommunen og dens kommunale virksomhet som omfattes av loven er det naturlig at ordlyden "kompensasjonsberettiget virksomhet" i lovens § 4 første ledd sikter til kommunens kommunale virksomhet og dens offentligrettslige ansvar.

Dette kommer også til uttrykk i bindende forhåndsuttalelse avsagt av Skattedirektoratet den 16. november 2018. Spørsmålet i saken var om en kommune hadde rett til kompensasjon etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. for merverdiavgiftskostnader som den vil pådra seg ved opparbeidelse av gang- og sykkelvei, som ved ferdigstilling, eller senere, skulle overdras til fylkeskommunen.

Både skattekontoret og senere skattedirektoratet la her til grunn at den aktuelle gang- og sykkelveien var til bruk for fylkeskommunal virksomhet, og ikke kommunal virksomhet.

Skattekontorets syn var at kommunen her, til tross for en egeninteresse i anlegget, vil foreta en anskaffelse som vil være til bruk for fylkeskommunal virksomhet, fordi gang- og sykkelveien ved opparbeidelsen vil høre inn under fylkeskommunens samferdselsansvar.



Ved vurderingen uttale Skattedirektoratet følgende:

*"Etter kompensasjonsloven § 4 første ledd ytes kompensasjon bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig for en kommune at de av forskjellige grunner ønsker å påta seg en kostnad. Spørsmålet er om merverdiavgift som kommunen pådrar seg ved oppføring av gang- og sykkelvei langs fylkesvei Y i X kommune, er til bruk i noen egen virksomhet i kommunen, og som er kompensasjonsberettiget.*

*Oppføring av infrastruktur, f.eks veianlegg for en kommune, er i utgangspunktet kompensasjonsberettiget virksomhet. Saken her gjelder bygging av en gang- og sykkelvei på fylkeskommunal grunn, og som skal tas opp som en del av det fylkeskommunale veinettet. Kommunen har derfor avklart med fylkeskommunen retten til å bygge anlegget, som i hovedsak skjer parallelt med fylkesveien. Anlegget skal etter ferdigstilling overføres til fylkeskommunen, som vil ha driftsansvaret for også gang- og sykkelveien. Vi er derfor enig med skattekontoret i at gang- og sykkelveien er oppført til bruk for fylkeskommunal virksomhet, og ikke kommunal virksomhet. At kommunen av trafikksikkerhetshensyn for innbyggerne har en interesse i at fylkeskommunen får utvidet det fylkeskommunale veinettet til å omfatte en gang- og sykkelvei, endrer ikke på dette. Kommuner vil i mange tilfeller kunne ha en interesse i å påta seg kostnader for andre, enten det er på privat eller annen offentlig grunn. Så lenge anskaffelse(n)e ikke kan anses å være til bruk i noen egen virksomhet for kommunen, er tilknytningskravet i kompensasjonsloven § 4 første ledd ikke oppfylt."*

Innsender/klager anført imidlertid at det ikke på bakgrunn av ordlyden "kompensasjonsberettiget virksomhet" er rettslig grunnlag for å innfortolke et vilkår om at anskaffelsen må være lovpålagt eller være foretatt på bakgrunn av en forpliktelse e.l, da dette begrenser kompensasjonsretten i svært betydelig grad.

Til dette uttalte Skattedirektoratet følgende:

*"Når det gjelder anførselen i klagen om at det ikke er grunnlag for å oppstille som vilkår, slik det anføres at skattekontoret gjør, at en kommunes rett til kompensasjon forutsetter at anskaffelsen må være lovpålagt eller være foretatt på bakgrunn av en forpliktelse, vil vi bemerke at tilknytningskriteriet må vurderes konkret i hver enkelt sak. Spørsmålet i vår sak er altså om oppføring av et anlegg som skal opptas som en del av det fylkeskommunale veinettet, er til bruk i kommunens egen virksomhet. Det er ikke det samme som at vi stiller som vilkår for rett til kompensasjon at anskaffelsen må være foretatt på bakgrunn av et lovpålegg eller en forpliktelse."*

Basert på fortolkningsuttalelsen, og skattekontorets og skattedirektoratets syn i nevnte BFU mener vi det avgjørende for kompensasjonsretten er at anskaffelsen må ha sammenheng med og tilknytning til kommunal virksomhet, herunder en kommunal oppgave, og at anskaffelsen er til bruk i slik virksomhet.

## **6.2. Vår vurdering knyttet til forskutteringsprosjektet**

Etter kompensasjonsloven § 4 første ledd ytes kompensasjon bare i den utstrekning en anskaffelse skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Ved vurderingen av om en anskaffelse er " til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten" må det som nevnt ovenfor ses hen til om anskaffelsen har



sammenheng med og tilknytning til kommunens kommunale virksomhet herunder dens kommunale oppgaver og at den er til bruk i slik virksomhet.

Det fremgår av avtale inngått mellom Herøy kommune og Kystverket at arbeidet skal skje for kommunens regning og risiko mot senere refusjon fra Samferdselsdepartementet. Sett hen til at kommunen får refundert et på forhånd fastsatt beløp, NOK 108 500 000, kan det stilles spørsmålsteget ved om "Grunnvilkåret" om at anskaffelsen må være foretatt for kommunens regning og risiko er oppfylt. Vi er imidlertid av den oppfatning at dette må vurderes på tidspunktet for anskaffelsen og at det derfor må kunne legges til grunn at anskaffelsen er foretatt for kommunens regning og risiko.

Spørsmålet blir dermed om anskaffelsen er til bruk i Herøy kommunes kommunale virksomhet.

Herøy kommune er innvilget NOK 108 500 000 i forskutteringsmidler til utdyping og miljørydding i Fosnavåg fiskerihavn. Forskutteringsmidler som gis til fiskerihavn- og farledsprosjekt som ligger inne i Nasjonal transportplan (NTP) 2018–2029. Det forhold at prosjektet ligger inne i Nasjonal transportplan tilsier at dette arbeidet ikke ligger innenfor kommunens ansvarsområde, og herunder den kommunale virksomheten.

Det forhold at fiskerihavn er definert til å være en statlig oppgave frem til 31. desember 2019 og at fiskerihavnene er ment overført til Fylkeskommunene fra og med 1. januar 2020 trekker ytterligere i retning av at arbeidet ikke ligger innenfor kommunens ansvarsområde, og herunder den kommunale virksomheten.

Også prosjektet i seg selv, utdyping og miljørydding, tilsier at dette ikke er noe som ligger innenfor kommunens ansvarsområde. Som gjennomgangen i pkt. 5 ovenfor viser skiller havne- og farvannsloven mellom statlige og kommunale oppgaver. Det fremgår av havne – og farvannsloven § 6 at kommunen har ansvar for fremkommelighet i kommunens sjøområder, mens det er departementet som har ansvaret for utbedringer av farvannet, blant annet gjennom å fjerne grunner og øke dybden i leden. Prosjektet gjelder nettopp utdyping av farvannet og miljørydding som følge av utdyping, og må således kunne sies å falle inn under departementets lovpålagte oppgaver. Dette er også i tråd med at prosjektet omfattes av Nasjonal transportplan (NTP) 2018–2029.

Det avgjørende er likevel om anskaffelsen har sammenheng med og tilknytning til kommunal virksomhet, herunder en kommunal oppgave, og at anskaffelsen er til bruk i slik virksomhet.

Som nevnt i pkt. 5.3 ovenfor er utdyping i indre havn av sentral betydning for funksjonen i havnen, ved at havneområdet utbedres og det vil være mulig å ta imot større båter. Dette har direkte betydning for kommunens havnevirksomhet og den kommunale infrastrukturen i havnen. Dersom havnen utbedres og kan ta imot større båter vil det også kunne medføre en økt aktivitet i havnen som har direkte betydning for kommunens havnevirksomhet.

Slik vi ser det må det også være på det rene at kommunen ikke ville påtatt seg ansvaret som byggherre og prosjektansvarlig dersom ikke utbyggingen hadde direkte positiv betydning for havnevirksomheten til kommunen.



Oppsummert er det vår oppfatning at tiltaket har sammenheng med og tilknytning til kommunal virksomhet, herunder kommunens havnevirksomhet. Det er derfor vår vurdering at tilknytningskravet i kompensasjonslovens § 4 første ledd er oppfylt.

### **6.3. Vår vurdering knyttet til utbygging av kai**

Som det fremgår av vår redegjørelse under pkt. 6.1 ovenfor er det et vilkår for rett til kompensasjon at anskaffelse er "til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten". Ved vurderingen av om anskaffelse er "til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten" må det ses hen til om anskaffelsen har sammenheng med og tilknytning til kommunens kommunale virksomhet herunder dens kommunale oppgaver og at anskaffelsen er til bruk i slik virksomhet.

Ved vurderingen av kompensasjonsretten knyttet til anskaffelser som foretas i forbindelse med utbygging av kai er derfor spørsmålet om utbygging av kai faller inn under kommunens kommunale virksomhet og dens offentligrettslige ansvar, og om kaien er til bruk i denne virksomheten.

Dersom kaien bygges av kommunen og vederlagsfritt overdras til de aktuelle grunneierne kan ikke anskaffelsen sies å være "til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet".

Dersom kommunen erverver de aktuelle grunneiendommene, leier de eller på annen måte gis bruksrett til disse grunneiendommene, bygger kai og leier denne ut til grunneierne vil anskaffelsen omfattes at unntaket i kompensasjonslovens § 4 annet ledd nr. 3 hvor det fremgår at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til oppføring av fast eiendom for utleie. Bakgrunnen for dette er at oppføring av bygg for salg eller utleie som hovedregel ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter reglene i merverdiavgiftsloven. Dersom en åpnet for kompensasjon etter kompensasjonsloven ville det være egnet til å skape konkurransevridning.

Her kan en også tenke seg løsninger hvor kaien både leies ut og benyttes i kompensasjonsberettiget virksomhet. Når anskaffelsen både er til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet og virksomhet som ikke gir rett til kompensasjon ytes det kun kompensasjon for den delen av merverdiavgiften på anskaffelsen som svarer til den antatte bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet.

Etter vår vurdering må kommunen være berettiget kompensasjon dersom kaien inngår i kommunes havnevirksomhet. Om det er kommunen eller dagens grunneiere som eier eiendommen vil ikke være av avgjørende betydning forutsatt at kaien inngår i kommunens havnevirksomhet og er til bruk i denne.

### **7. Oppsummering og avsluttende merknader**

Oppsummert er det vår vurdering at Herøy kommune vil kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til prosjektet i Fosnavåg Fiskerihavn etter reglene i merverdiavgiftsloven ettersom kostnadene knyttet til det aktuelle prosjektet må kunne anse som relevante for Herøy kommune sin havnevirksomhet samt at kostnadene har den nødvendige nære og naturlige tilknytningen til den avgiftspliktige havnevirksomheten.



Avslutningsvis ser en grunn til å presisere at ovennevnte momsproblematikk er et direkte resultat av lovgivers endring av ansvar for statlig finansiert utbygging av havneinfrastruktur, fra å være et statlig ansvar til i realiteten å bli et rent kommunalt anliggende. En grunnleggende forutsetning for denne omplassering av ansvar bør da være at den enkelte kommune enten har fradragsrett eller er kompensasjonsberettiget. Dette må gjelde selv om forskutteringsordningen legger opp til at eierskap og ansvar skal overføres til fylkeskommunene. Kompensasjon og fradragsrett må vurderes ut i fra hvor det faktiske ansvaret reelt sett ligger. Slik ordningen er per dags dato ligger ansvaret hos kommunen."

## **2.2 Presisering av anmodningen i brev av 31. mars 2020**

Fra brevet gjengis:

"Herøy kommune har fått innvilget NOK 108 500 000 i forskutteringsmidler til utdyping og miljørødding i Fosnavåg fiskerihavn. Avtale om bruk av nevnte forskutteringsmidler ble inngått mellom Herøy kommune og Kystverket den 18. desember 2019.

Når det gjelder tiltak som skal gjennomføres følger det av avtalens pkt. 3 at forskutteringen gjelder omsøkt prosjekt som ligger inne på investeringsprogrammet i Nasjonal transportplan 2018-2029, og at NTP-prosjektet omfatter utdyping av areal i indre havn.

Som det fremgår av avtalen pkt. 3 skal massene fra utdypingen deponeres i cellespunt-deponi i indre havn, og nytt landareal etableres i bakkant. Dette er illustrert i vedlegg 3 til nevnte avtale.

Som følge av at massene fra utdypingen deponeres i indre havn og da i forkant av dagens kaifront, som illustrert i avtalens vedlegg 3, må det bygges en kai i deponiområdet. Bygging av kai omfattes ikke av forskutteringsordningen, og kostnaden dekkes følgelig ikke av forskutteringen. Bygging av kai er imidlertid en følge av plasseringen av deponiet i indre havn og for Herøy kommune en nødvendig del av gjennomføringen av forskutteringsprosjektet.

I deponiområdet er det flere berørte grunneiere. Herøy kommune er i løpende dialog med disse for å avklare eierforholdene knyttet til dagens kaifront samt deponiområdet og kaien som skal bygges i deponiområdet. Det er diskutert ulike modeller for eierskap.

En modell som er diskutert er at Herøy kommune kjøper ut dagens grunneiere og på denne måten blir eier av dagens kaifront samt deponiområdet og kaien som skal bygges i deponiområdet. En annen modell som er diskutert er at dagens grunneiere gis bruksrett til deponiområdet og kaien som bygges i deponiområdet, men at Herøy kommune vil være eier av deponiområdet og kaien som bygges i deponiområdet. På bakgrunn av at det her er flere berørte grunneiere som har ulike interesser er det også diskutert en kombinasjon av disse modellene.

Det bes om at skattekontoret legger til grunn at Herøy kommune skal eie kaien som bygges i deponiområdet og at Herøy kommune skal drive havnevirkosomhet på kaien som oppføres i deponiområdet.

Etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1 har virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet til





bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I dette ligger at anskaffelsen må være relevant for virksomheten med avgiftspliktig omsetning og ha en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne virksomheten.

Rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven forutsetter at anskaffelsen "skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten", jf. kompensasjonsloven § 4 første ledd. I dette ligger at anskaffelsen må ha sammenheng med og tilknytning til kommunal virksomhet, herunder en kommunal oppgave, og at anskaffelsen er til bruk i slik virksomhet.

Avgjørende for vurderingen av Herøy kommunes rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven eller rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven vil således være bruken av kaien.

Sett hen til at kaien skal benyttes i Herøy kommunes havnevirksomhet slik den er beskrevet i anmodning om bindende forhåndsuttalelse er det vår vurdering at anmodningen ikke skisserer ulike fremgangsmåter.

Dersom skattekontoret skulle komme til at det til tross for ovenfor nevnte presiseringer er skissert ulike fremgangsmåter som gir grunnlag for avvísning bes det om at undertegnede kontaktes for ytterligere presiseringer.

Det er avslutningsvis i varselet bedt om en nærmere presisering av hva en i anmodningen mener med at kommunen fikk innvilget forskutteringsmidler fra Samferdselsdepartementet før det ble inngått avtale med Kystverket, herunder om det er en avtale eller andre dokumenter knyttet til dette.

Som det fremgår innledningsvis av avtale om forskuttering av prosjekt Fosnavåg fiskerihavn av 18. desember 2019 fremsatte Herøy kommune ved brev av 27. april 2018 søknad om forskuttering. Herøy kommune fikk den 14. juni 2019 lovnad fra Samferdselsdepartementet om forskuttering av NOK 108 500 000 til Fosnavåg fiskerihavn.

Fullmakt til å inngå avtale om bruk av forskutteringsmidlene, herunder fastsette rammer og betingelser for forskuttering av omsøkt prosjekt ble delegert til Kystverket. Ved forespørsel til departementet i august 2019 fikk Herøy kommune beskjed om at Kystverket må avvente bestilling fra departementet før de kan igangsette prosess for inngåelse av avtale om forskuttering. Avtale med Kystverket ble inngått 18. desember 2019. Det foreligger ingen avtale vedr. forskutteringsmidler og omsøkt prosjekt før avtale med Kystverket ble inngått den 18. desember 2019."

### **3. SKATTEKONTORETS VURDERINGER**

#### **3.1 Innledning**

Skattekontoret skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til følgende spørsmål:

1. Om Herøy kommune vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket.



2. Om Herøy kommune vil ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift etter kompensasjonsloven for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre spørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som drøftes i det følgende. Skattekontoret forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

### **3.2 Spørsmål 1: Vil Herøy kommune ha fradragsrett for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket?**

#### **3.2.1 Innledning**

Det første spørsmålet er om kommunen vil ha rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven § 8-1 for inngående merverdiavgift som pådras ved anskaffelser knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket. Skattekontoret bemerker at ettersom bakgrunnen for anskaffelsene er forskutteringsavtalen, aktualiserer dette en vurdering av om avtalen vil innebære *avgiftspliktig omsetning* fra kommunen til staten.

Dersom kommunens anskaffelser knyttet til tiltakene direkte gjelder en avgiftspliktig leveranse, vil spørsmålet om fradragsrett fremstå klart. Dersom anskaffelsene ikke knytter seg til en avgiftspliktig leveranse til staten, må det foretas en nærmere analyse/vurdering av tilknytningen til kommunens *øvrige havnevirksomhet*.

I lys av dette vil skattekontoret først ta stilling til hvordan forskutteringsavtalen mellom kommunen og Kystverket skal bedømmes etter merverdiavgiftsloven.

Skattekontoret registrerer videre at det i anmodningen skilles mellom anskaffelser knyttet til forskutteringsprosjektet som sådan og opparbeidelse av kai for deponering av masser. I presiseringen av anmodningen av 31. mars 2020 vises det til at massene fra utdypingen skal deponeres i et deponi i indre havn. For at dette skal kunne gjennomføres må det bygges en kai i deponiområdet. Bygging av kai anses av innsender ikke omfattet av forskutteringsordningen, men er likevel "en følge av plasseringen av deponiet i indre havn og for Herøy kommune en nødvendig del av gjennomføringen av forskutteringsprosjektet."

Etter skattekontorets syn er det ikke naturlig å skille mellom byggingen av kaien og øvrige anskaffelser for å oppfylle tiltakene som omfattes av forskutteringsavtalen. Skattekontoret viser til at hele formålet med den nye kaien er å gjennomføre tiltakene knyttet til utdyping av areal i indre havn og deponering av massene som fjernes. Forskutteringsavtalen pkt. 3 angir, på generelt grunnlag, at tiltakene "Utdyping, deponi og rigg" har en kostnadsramme på 91,9 MNOK av avtalens samlede ramme på 108,5 MNOK. Skattekontoret kan ikke se grunnlaget for at nødvendige handlinger/kostnader for å gjennomføre disse tiltakene – herunder å etablere en egnet kai for å kunne deponere massene fra utdypingen – ikke omfattes av forskutteringsavtalen. Kaien, som har en estimert kostnad på 15 MNOK, er som nevnt en nødvendig forutsetning for å gjennomføre tiltaket, noe som er bakgrunnen for at den må bygges.

Skattekontoret mener etter dette at anskaffelser knyttet til bygging av kai for deponering av masser vil stå i samme stilling som øvrige anskaffelser knyttet til gjennomføring av tiltakene som omfattes av



forskutteringsavtalen. Det vil således foretas en samlet vurdering av fradragretten for anskaffelser til tiltakene.

### **3.2.2 Generelt om avgiftsplikten**

Etter merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd skal næringsdrivende og offentlig virksomhet registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven har oversteget kr 50 000 i løpet av en periode på tolv måneder.

Utgangspunktet etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd er at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, med mindre det foreligger et fritak eller unntak fra avgiftsplikt. "Omsetning" er i § 1-3 første ledd bokstav a definert som "levering av varer og tjenester mot vederlag". Med varer menes "fysiske gjenstander", mens tjenester omfatter "det som kan omsettes og som ikke er varer", jf. § 1-3 første ledd bokstav b og c. I HR-2019-273-A (Travkusk) avsnitt 34 vises det til at en ytelse vil være levert "mot vederlag" dersom det eksempelvis foreligger en gjensidig bebyrdende avtale om ytelse mot motytelse.

En transaksjon vil etter dette være avgiftspliktig dersom transaksjonen innebærer levering av en "vare" eller "tjeneste", leveransen skjer "mot vederlag" og transaksjonen gjennomføres av et avgiftssubjekt.

### **3.2.3 Ansvarsfordelingen mellom stat og kommune etter havne- og farvannsloven**

Skattekontoret registrerer at lov nr. 70 av 21. juni 2019 om havner og farvann trådte i kraft 1. januar 2020. I Samferdselsdepartementets iverksettingsrundskriv N-2/2020 omtales ansvarsfordelingen mellom stat og kommune i pkt. 2.1. Her vises det blant annet til at:

"I bestemmelsene hvor kommunen gis ansvar eller myndighet i loven, gir denne i "kommunens sjøområde". Kommunens sjøområde er i § 3 bokstav f) definert som "område hvor kommunen har planmyndighet etter plan- og bygningsloven med unntak av hoved- og biled". Staten vil fortsatt ha ansvar og myndighet i hoved- og biled og i farvannet for øvrig."

Havne- og farvannsloven § 6 første ledd angir at kommunen, innenfor kommunens sjøområde, har ansvar for "nødvendig isbryting og fjerning av gjenstander som hindrer sjøtransporten eller er til fare for ferdselele".

Etter § 6 annet ledd har departementet ansvar for utbedringer i farvannet. I forarbeidene merknader til bestemmelsen, jf. Prop.86 L (2018-2019) kap. 12, vises det til at dette omfatter utbedringer "med sikte på å gi økt sikkerhet, bedre fremkommelighet for skipstrafikken i trange farvann og redusert seilingsdistanse, blant annet gjennom å fjerne grunner og øke dybden i leden." Etter § 10 annet ledd har departementet videre ansvaret for navigasjonsinnretninger og farvannsskilt.

Etter § 36 første ledd kan kommunen i forskrift bestemme at det skal betales farvannsavgift for fartøy som anløper havn i kommunens sjøområde. Annet ledd presiserer at farvannsavgiften kun kan dekke kommunens kostnader til:

- a) nødvendig isbryting og fjerning av gjenstander som hindrer sjøtransporten eller er til fare for ferdselele i kommunens sjøområde, jf. § 6,



- b) utøvelse av offentlig myndighet med hjemmel i denne loven med forskrifter, og
- c) farvannsskilt og navigasjonsinnretninger som kommunen eier.

### **3.2.4 Forskutteringsavtalen mellom kommunen og staten v/Kystverket**

I Meld. St. 33 (2016-2017), Nasjonal transportplan 2018-2029, gis følgende omtale av Fosnavåg fiskerihavn:

"Tiltaket medfører økt dybde i havnebassenget -8 m og fjerning av sterkt forurensede masser som er planlagt brukt til nytt landareal i havneområdet. Tiltaket gir sikrere innseiling og økt regularitet. Kommunen arbeider også for å få tatt en full miljøopprydding av havnebassenget. Dette arbeidet er et selvstendig prosjekt, finansiert av kommunen med eventuelle tilskudd fra Miljødirektoratet."

Avtale mellom Herøy kommune og Kystverket om forskuttering av prosjekt Fosnavåg fiskerihavn er datert 18. desember 2019. Fra avtalen gjengis:

#### **"1. Formål**

Avtalens formål er å fastsette rammer og betingelser for forskuttering av omsøkt prosjekt i Fosnavåg fiskerihavn. Dette skal gi grunnlag for at Herøy kommune kan gjennomføre det omsøkte tiltaket mot refusjon fra Samferdselsdepartementet på et senere tidspunkt.

Forskuttering er et virkemiddel for raskere gjennomføring av prosjekt som ligger inne i investeringsrammen for Nasjonal transportplan 2018-2029, og endrer ikke på eierskapsforhold knyttet til de aktuelle fiskerianleggene som sådan.

#### **2. Ansvarsforhold**

Ferdigstilling av prosjektering og gjennomføring av utbygging forutsettes gjennomført i regi av Herøy kommune. Herøy kommune er fullt ut ansvarlig for at anskaffelser og gjennomføring skjer i henhold til gjeldende lover og regler, herunder regelverk for offentlige anskaffelser, statsstøtteregelverket, merverdiavgiftsregler, tillatelse etter forurensningsloven, tillatelse etter havne- og farvannsloven, regler etter plan- og bygningsloven.

Samferdselsdepartementet og Kystverket kan ikke holdes økonomisk ansvarlig som følge av eventuelle mangler/avvik ved gjennomføringen."

#### **3. Nærmere beskrivelse av tiltaket**

Forskutteringen gjelder omsøkt prosjekt i Fosnavåg fiskerihavn, og som ligger inne på investeringsprogrammet i Nasjonal transportplan 2018-2029. NTP-prosjektet omfatter utdyping av et areal i indre havn på ca. 36.000 m<sup>2</sup> til plandybde (LAT) 8 meter, jfr. Vedlegg 1. Utdypingstiltaket, som også inneholder fjerning av forurensede sediment, vil i tillegg utløse krav til tiltak for å hindre resedimentering fra områdene C og D i randsonen, jfr. Vedlegg 2. Massene fra utdypingen skal deponeres i cellespunt-deponi i indre havn, og nytt landarealer etableres i bakkant, jfr. Vedlegg 3.



Kostnadsanslag på kr. 108.500.000,- eksklusive merverdiavgift, fordeler seg på følgende kostnadskomponenter:

[...]

#### **4. Fremdriftsplan**

Godkjent reguleringsplan for deponi indre havn forutsettes godkjent innen 1. juli 2020.

Det fysiske arbeidet med tiltaket (utbygging) skal være igangsatt innen 1. kvartal 2022. Etter byggestart skal prosjektet være ferdigstilt innen 24 måneder.

#### **5. Finansiering og kostnadsansvar**

Forskutteringsrammen for tiltaket er på kr. 108.500.000,-.

Gjennomgang av kostnadsanslag som grunnlag for forskutteringsrammen følger av avtalens punkt 3.

Forskuttede midler vil bli refundert uten kompensasjon for renter og prisstigning.

Før utbetaling kan skje, må prosjektet være ferdigstilt som avtalt og det må foreligge dokumentasjon på at prosjektet er bygget som avtalt med hensyn til plandybde, utdypingsareal og offentlige løyver. Revisorbekreftet regnskap må foreligge. Det skal føres spesifisert regnskap for arbeidene som inngår i avtalen. Regnskapet skal settes opp slik at det kan sammenliknes med de enkelte postene i kostnadsoverslaget som ligger til grunn for avtale om forskuttering. Det vil maksimalt bli refundert et beløp inntil avtalt ramme for forskuttering. Dersom regnskapet viser en lavere kostnad vil dette beløpet bli refundert.

Krav om refusjon kan sendes når vilkårene i denne avtalen er oppfylt. Utbetaling foretas senest i andre del av planperioden for Nasjonal transportplan 2018-2029, dvs. perioden 2024-2029.

Dersom avtalens punkt 3 vedrørende tiltakets omfang ikke gjennomføres, eller avtalens punkt 4 vedrørende fremdriftsplan ikke overholdes, bortfaller den inngåtte avtalen om forskuttering. Samferdselsdepartementet vil i så fall ikke utbetale refusjon på forskuttering uten at en eventuell ny avtale er inngått.

#### **6. Annet**

Kystverket står ansvarlig for prosjektering og etablering av navigasjonsobjektene, endelige kostnader for faktisk medgått tid og materiell faktureres kommunen når disse er etablert."



### **3.2.5 Skattekontorets konkrete vurdering av om forskutteringsavtalen vil innebære avgiftspliktig omsetning**

Omsetning forutsetter som nevnt at det vil foreligge levering av en vare eller tjeneste mot vederlag. Dette innebærer blant annet at levering av varer og tjenester uten en direkte kobling til et vederlag, såkalte gaveoverføringer, ikke innebærer omsetning. Tilsvarende vil overføring av et pengebeløp som ikke er vederlag for en leveranse, såkalte tilskudd, ikke gjelde en avgiftspliktig transaksjon

Skattekontoret tar først stilling til om en potensiell leveranse fra kommunen til staten vil være levert "mot vederlag".

Skattekontoret registrerer at kommunen har påtatt seg å utføre nærmere bestemte tiltak for staten i fiskerihavnen mot vederlag i form av kostnadsdekning (innenfor prosjektets "kostnadsanslag" på 108,5 MNOK). Innbakt i kostnadsanslaget ligger også "Fagadministrasjon/Byggherrekostnader" på kommunens hånd på 6 MNOK. Tiltakene omfatter utdyping av et areal i indre havn samt fjerning av forurensede masser, som skal deponeres i cellespunt-deponi i indre havn der nytt landareal skal etableres i bakkant.

Kommunen har følgelig påtatt seg å ferdigstille prosjekteringen og gjennomføre tiltakene. Eventuelle underleverandører må kontraheres i kommunens navn, for kommunens regning og risiko. Dersom tiltakene utføres som avtalt, vil staten være forpliktet til å yte det avtalte vederlag.

Slik skattekontoret ser det er det klart at forskutteringsavtalen etablerer en direkte sammenheng mellom den potensielle leveransen fra kommunen og et vederlag fra staten. Dersom tiltakene utføres vil det foreligge krav på vederlag, med grunnlag i en gjensidig bebyrdende avtale.

Skattekontoret kan for øvrig ikke se at avtalen vil gi grunnlag for *gaveoverføringer* fra kommunen til staten. Ved eventuell mangelfull eller forsinket levering av tiltakene legges det, til tross for den noe uklare "bortfallsklausulen" i avtalens punkt 5 siste ledd, til grunn at kommunen vil kunne ha krav på vederlag. Retten til vederlag kan ha sitt grunnlag i en tolkning av forskutteringsavtalen eller eventuelt i ulovfestede berikelsesprinsipper, jf. eksempelvis Rt-1940-48. "Bortfallsklausulen" anses følgelig ikke i seg selv å kunne medføre at leveransen ikke omfattes av omsetningsbegrepet, så lenge det kan konstateres en direkte kobling mellom leveransen og et vederlag.

Skattekontoret går etter dette over til å vurdere hvorvidt kommunens *forpliktelser* etter forskutteringsavtalen (den potensielle leveransen) vil innebære *levering av en vare eller tjeneste* i merverdiavgiftslovens forstand.

Skattekontoret bemerker her at dersom statens "kostnadsdekning" ikke kan anses som vederlaget for en leveranse/motytelse fra kommunen, vil transaksjonen i merverdiavgiftsrettslig forstand anses som et såkalt tilskudd. Dette aktualiserer altså en vurdering av om kommunens oppfyllelse av forpliktelsene etter forskutteringsavtalen vil innebære levering av en ytelse fra kommunen til staten.

I Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenster gis det i pkt. 2 en omtale av når offentlige tilskudd kan anses som betaling for kjøp av en tjeneste:



"Som et utgangspunkt anses det å foreligge omsetning når det er en direkte kobling mellom tilskuddet og motytelsen. Finansdepartementet vil på generelt grunnlag anføre at følgende omstendigheter kan tale for at et offentlig tilskudd anses for et vederlag for en tjeneste (det vil si at det foreligger omsetning):

- oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås
- den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende
- den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført
- tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål.

Hvorvidt det foreligger omsetning til bero på en totalvurdering av disse momentene."

I BFU-2010-15 tok Skattedirektoratet stilling til om en kostnadsdekning kunne anses som vederlag for en leveranse. Avgjørelsen gjaldt utbyggere som hadde forpliktet seg til å dekke et kraftselskaps kostnader til nedgravning av kraftledninger i området, fordi luftstrekket med kraftledningene reduserte mulighetene for utbygging (grunnet en sikkerhetsavstand på 50 meter fra kraftlinjen). Selv om kostnadsdekningen ikke var vederlag for eiendomsrett til kraftledningene, eller vederlag for kraftleveranser, fant Skattedirektoratet at kraftselskapets *forpliktelse til nedgravning* representerte en tjeneste som motytelse til kostnadsdekningen:

"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.

I NS 217/2018 tok Skatteklagenemnda stilling til avgiftsbehandlingen av ulike "anleggsbidrag" fra et infrastrukturselskap til et energiselskap. Anleggsbidragene var knyttet til etablering av fjernvarme- og kjølingsanlegg i et havneområde, der formålet med bidragene var at energiselskapet skulle tilby leveranser av varme og kjøling til alle bygg i området. Selv om infrastrukturselskapet ikke ervervet noen eiendomsrett til infrastrukturen, eller selv var mottaker av leveransene av varme og kjøling, konkluderte Skatteklagenemnda med at energiselskapets *forpliktelse til å tilby nevnte tjenester* i seg selv representerte en tjenesteleveranse til infrastrukturselskapet, som motytelse for anleggsbidragene.

I herværende sak kan skattekontoret ikke se at forskutteringsavtalen reflekterer at staten vil yte *tilskudd* til kommunal havnevirksomhet. Slik skattekontoret forstår bakgrunnen for avtalen er det klart at den gjelder utføring av planlagte "statlige infrastrukturiltak" knyttet til statens havnevirksomhet. Formålet med forskutteringsavtalen er at tiltakene skal utføres *raskere* ved at kommunen trer inn som byggherre (og



mottar kostnadsdekning fra staten), istedenfor å vente på gjennomføring i statlig regi. Skattekontoret forstår det slik at utføringen av tiltakene vil kunne ha en positiv effekt for havnen og næringslivet i regionen som sådan.

Kommunens forpliktelser etter forskutteringsavtalen er spesifisert med hensyn til hvilke resultater som skal oppnås, der staten har bestemt utformingen av resultatene, samtidig som staten ikke vil være forpliktet til å betale dersom de konkrete resultatene (tiltakene) ikke oppnås. Dertil kommer at formålet med tiltakene er at staten skal oppfylle sine oppgaver etter havne- og farvannsloven. Kostnadsdekningen etter forskutteringsavtalen har ikke karakter av å gjelde et generelt driftstilskudd der kommunen selv velger hva midlene skal gå til. Kostnadsdekningen er vederlag for konkrete motytelser fra kommunen, som har en direkte verdi for statens havnevirksomhet.

På bakgrunn av dette mener skattekontoret at kommunens forpliktelser etter forskutteringsavtalen er av en slik karakter at de representerer levering av tjenester til staten. Det vil da foreligge omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, jf. § 1-3 første ledd bokstav a. Det legges videre til grunn at leveransen vil være avgiftspliktig etter hovedregelen i § 3-1 første ledd, slik at kommunen skal beregne utgående merverdiavgift.

### **3.2.6 Skattekontorets vurdering av fradragsrett for anskaffelser knyttet til utføringen av tiltakene**

Etter merverdiavgiftsloven § 8-1 har et registrert avgiftssubjekt rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten. Fradragsrett forutsetter at anskaffelsen er relevant for og har en naturlig og nær tilknytning til den registrerte virksomheten, jf. Rt-2008-932 (Bowling) avsnitt 38.

Skattekontoret har ovenfor konkludert med at forskutteringsavtalen vil innebære avgiftspliktig omsetning til staten. Anskaffelser til bruk for denne avgiftspliktige omsetningen vil være fradragsberettiget etter § 8-1.

Skattekontorets konklusjon til spørsmål 1 er etter dette at Herøy kommune, under nevnte omstendigheter, vil ha fradragsrett for anskaffelser knyttet til utføringen av tiltakene.

### **3.3 Spørsmål 2: Vil Herøy kommune ha rett til kompensasjon for anskaffelser knyttet til forskutteringsavtalen?**

Herøy kommune omfattes av kompensasjonsloven, jf. § 2 første ledd bokstav a. Etter § 3 første ledd ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende. Begrensninger i kompensasjonsretten følger av § 4.

Etter § 4 første ledd ytes kompensasjon bare i den utstrekning en anskaffelse skjer til bruk i den "kompensasjonsberettigede virksomheten". Begrensningen i § 4 første ledd er nærmere omtalt i Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004. Fra pkt. 3.4 gjengis:

"Eksempelvis vil merverdiavgiften på anskaffelser gjort av en barnehage ikke kompenseres dersom disse anskaffelsene brukes privat. Videre er det et krav at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv står for bruken. Når eksempelvis en kommune oppfører et bygg må bruken av bygget stå for





kommunens regning og risiko for at kompensasjonsordningen skal gjelde. Departementet antar at dette utgjør et minstekrav i denne forbindelse. Dersom en kommune oppfører et bygg som helt ut overlates til andres eksklusive bruk, vil følgelig hverken oppføring av bygget eller den etterfølgende virksomhet være kompensasjonsberettiget."

Den ovennevnte rettslige forståelsen fremgår også av Merverdiavgiftshåndboken 15. utgave 2019 s. 1007 og 1008. Det er med andre ord et krav at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv står for bruken, det vil si at bruken av anskaffelsen må stå for kommunens regning og risiko for at kompensasjonsordningen skal gjelde.

I BFU-2018-14 tok Skattedirektoratet stilling til om anskaffelser vedrørende en kommunes opparbeidelse av en gang- og sykkelvei, som skulle overdras til fylkeskommunen, ville være til bruk for kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet etter § 4 første ledd. Direktoratet viste her til at:

"Saken her gjelder bygging av en gang- og sykkelvei på fylkeskommunal grunn, og som skal tas opp som en del av det fylkeskommunale veinettet. Kommunen har derfor avklart med fylkeskommunen retten til å bygge anlegget, som i hovedsak skjer parallelt med fylkesveien. Anlegget skal etter ferdigstilling overføres til fylkeskommunen, som vil ha driftsansvaret for også gang- og sykkelveien. Vi er derfor enig med skattekontoret i at gang- og sykkelveien er oppført til bruk for fylkeskommunal virksomhet, og ikke kommunal virksomhet. At kommunen av trafikksikkerhetshensyn for innbyggerne har en interesse i at fylkeskommunen får utvidet det fylkeskommunale veinettet til å omfatte en gang- og sykkelvei, endrer ikke på dette. Kommuner vil i mange tilfeller kunne ha en interesse i å påta seg kostnader for andre, enten det er på privat eller annen offentlig grunn. Så lenge anskaffelse(n)e ikke kan anses å være til bruk i noen egen virksomhet for kommunen, er tilknytningskravet i kompensasjonsloven § 4 første ledd ikke oppfylt."

I Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 2. april 2020 gjentas dette slik:

"Vilkåret i kompensasjonslovens § 4 første ledd er imidlertid ikke at kommunen har en egeninteresse av å påta seg en kostnad, men at kostnaden er til bruk i kommunal virksomhet. Dersom kostnadene ikke hører inn under kommunens oppgaver innenfor samferdselssektoren, men derimot fylkeskommunens, er man utenfor § 4 første ledd."

Som i BFU-2018-14 synes tiltakene i herværende sak å gjelde anskaffelser som ikke vil være til bruk for *kommunens* offentligrettslige virksomhet etter havne- og farvannsloven. Rett til kompensasjon synes dermed ikke å foreligge etter § 4 første ledd. I lys av skattekontorets konklusjon om fradragrett etter merverdiavgiftsloven, vil kompensasjon i alle tilfeller være avskåret etter § 4 annet ledd nr. 1.

#### **4. KONKLUSJON**

Spørsmål 1: Herøy kommune vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket.

Spørsmål 2: Herøy kommune vil ikke ha rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift etter kompensasjonsloven for anskaffelser som foretas knyttet til forskutteringsavtalen med Kystverket.



## 5. KLAGERETT

Uttalelsen kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-2. Skriftlig klage skal innen 6 uker sendes det organ som har avgitt den bindende forhåndsuttalelsen. Reglene om krav til anmodningens innhold i § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage over en bindende forhåndsuttalelse, jf. § 6-2-1. Ved mottak av klage skal den instans som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Er vilkårene for å behandle en klage ikke tilstede skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd.

I det tilfellet klagen tas til behandling skal det organ som mottar klagen utarbeide en redegjørelse til klageinstansen og oversende klagen, jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-3, 13-4 og 13-5. Klageinstansens forhåndsuttalelse bør normalt avgis senest 3 måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Med hilsen

Geir Tollak Bjørndal Norli  
seniorskattejurist  
Brukerdialog, innland, seksjon 3, gruppe 3  
Skatteetaten

Andrea Elisabeth G. Furseth  
skattejurist  
Brukerdialog, innland, seksjon 4,  
gruppe 4  
Skatteetaten

*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*