Skatt-2014-2.book Page 173 Monday, June 23, 2014 9:01 AM

Skatterett · 2 2014 [33] 173–176

Noen tanker rundt skatt og infrastrukturbidrag

Av advokat Petter Dragvold

Debattinnlegg om skattemessig håndtering av infrastrukturkostnader ved utbyggingsprosjekt. Forfatteren drøfter om kostnadene kan fradragsføres, eller om de eventuelt skal aktiveres på tomt eller bygning.

Petter Dragvold er født i 1954, cand. jur i 1981, og er tilsluttet skatteadvokatfellesskapet Arntzenlegal.

Den 29. januar 2014 avsa Borgarting lagmannsrett dom i den såkalte Bjørvika-saken. Dommen er anket til Høyesterett og Høyesteretts ankeutvalg har gitt anketillatelse. Selskapet saken gjelder ble kjøpt av nåværende aksjonær i 2005. På overdragelsestidspunktet hadde selskapet bl.a. en tomt, som var under fradeling, en leieavtale og en betinget forpliktelse til å yte bidrag til infrastruktur. Etter hvert som tomten ble utbygget inntrådte betingelsen om å betale bidraget. Skattyter ble nektet fradragsrett for infrastrukturbidrag da lagmannsretten mente det utgjorde en del av vederlaget for overdragelsen av aksjene i 2005, og at kostnaden derfor måtte aktiveres på tomten.

Retten mente at det var uten betydning for bedømmelsen om det var aksjene eller eiendommen som ble erververt, og legger i den forbindelse til grunn at partene «er enig om at det ikke har betydning at ervervet gjaldt aksjene i Barcode 101 AS og ikke tomtegrunnen». Etter det jeg erfarer har retten misforstått skattyter på dette punkt. Siden det er aksjene som ble solgt er den betingede forpliktelsen til å yte infrastrukturbidraget helt klart ikke er overført til et annet skattesubjekt. Spørsmålet om aksjeselskapet har fradragsrett for infrastrukturbidraget er derfor upåvirket av om det har skjedd en aksjeoverdragelse eller ikke.

Når det gjelder spørsmålet om det foreligger fradragsrett, er det interessant å se på noen av statens anførsler, som klarest fremgår i tingrettens dom, se Utv 2012 s. 1625. Her vises det bl.a. til BFU 01/09, hvor Skattedirektoratet kom til at skattyter, ved å innfri vilkårene om å bidra til infrastruktur, fikk en motytelse i form av adgang til å utnytte tomten på ønsket måte. Videre anføres det at BFU 23/10 ikke var relevant for saken da den gjaldt et frivillig bidrag og ikke en forpliktelse.

I BFU 23/10 ble det innrømmet fradrag for et forretningsmessig frivillig bidrag til infrastruktur. Selskapet fikk ikke noe vederlag for ytelsen av ved-

Skatt-2014-2.book Page 174 Monday, June 23, 2014 9:01 AM

erlaget. Bidraget hadde en sentral betydning for den virksomheten selskapet drev og var egnet til å styrke selskapets inntektsevne, og det uttales bl.a.:

> «Vi forstår det slik at det tilskuddet som her skal ytes, ikke er ledd i en gjensidig bebyrdende avtale med motytelse som vederlag. Selskapet som yter tilskuddet vil ikke få noen eierandel eller annen rettighet som kan utnyttes økonomisk f.eks. ved salg eller utleie. Gjenoppføringen av broprosjektet vil gi Selskapet den fordel som landfaste forbindelse gir. Fordelen er imidlertid ikke forbeholdt Selskapet som yter av tilskuddet, men stiller selskapet som bruker av broen i samme stilling som øvrige brukere. Selskapet får m.a.o. ikke noe vederlag for tilskuddet og vi legger til grunn, …, at tilskuddet er en kostnad som vil være pådratt.»

Dette må være helt riktig da det er kommunens infrastruktur som direkte øker i verdi. At bidraget indirekte kan bidra til å øke verdien på bidragsyters eiendom er selvsagt ikke noe argument da det også øker verdien på andre eiendommer.

Staten mener altså at situasjonen i utgangspunktet stiller seg annerledes hvis det foreligger en forpliktelse til å yte et infrastrukturbidrag.

Det er viktig å være klar over at infrastrukturbidraget «er et av flere finansielle instrumenter kommunen har til rådighet for å sikre investeringer i felles innretninger», se Ot.prp. nr. 22 (2004–2005) Om lov om endringer i plan- og bygningsloven (utbygningsavtaler) pkt. 3.2.6 s. 36, og dekker det som i utgangspunktet er en offentlig oppgave. Bidraget er ment å motvirke de ulemper som følger konkret av et bygningsvedtak. Forpliktelsen skal i utgangspunktet både være nødvendig og forholdsmessig. Infrastrukturbidraget vil normalt ikke gjenspeiles i en tilsvarende økning av denne og andres eiendommers verdi. Videre er forpliktelsen ikke knyttet til godkjennelsen, men til gjennomføringen av prosjektet.

I BFU 01/09 begrunner Skattedirektoratet aktiveringsplikt med «at bidraget gir selskapet en rett til å gjennomføre sitt planlagte utbyggingsprosjekt».

Spørsmålet blir da om det foreligger en ombytting av verdier, og dermed aktiveringsplikt, eller en oppofrelse. Dette vil være avhengig av om utbetalingen har varig verdi for skattyteren, dvs. om den påvirker skattyters inntektsforhold i senere år, se Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, Oslo 2014 s. 184 flg.

Jeg har vanskeligheter for å se at det er en slik sammenheng mellom godkjennelsen av byggeprosjektet og bidragsforpliktelsen, at forpliktelsen kan

Skatt-2014-2.book Page 175 Monday, June 23, 2014 9:01 AM

anses som et vederlag for selve godkjennelsen. I den forbindelse kan det bemerkes at det er selve godkjennelsen som innebærer en eventuell verdistigning på eiendommen. Hvis utbygningen innebærer at kommunen må/bør forbedre sin egen infrastruktur, gir loven dem rett til gjennom avtale å velte hele eller deler av kostnadene over på utbygger. Kommunen bruker altså utbygningsavtaler som en finansieringsmulighet for tiltak de ikke selv har mulighet til å finansiere på kort sikt. Forpliktelsen er også betinget av at utbygger gjennomfører prosjektet. Bokmålsordboken defineres da også begrepet «bidrag», som gave, hjelp; tilskudd», altså ikke som et vederlag.

Spørsmålet blir da om det er naturlig å anse forpliktelsen som et vederlag for å kunne fremskynde prosjektet eller en ren oppofrelse knytte til selve gjennomføringen av prosjektet.

Jeg har vanskeligheter for å se at verdien på eiendommen (tomt og/eller bygning) øker fordi prosjektet fremskyndes. Verdiøkningen ligger i selve godkjennelsen og ikke når prosjektet gjennomføres. En annen ting er at en oppgradering av kommunal infrastruktur indirekte kan påvirke eiendomsverdiene for denne og andre eiendommer både i positiv og negativ retning (f.eks. grunnet infrastrukturens beliggenhet). Fordelen innebærer derfor ingen direkte fordel for den aktuelle eiendommen som kan begrunne en aktiveringsplikt. Infrastrukturbidraget innebærer derfor etter min oppfatning en oppofrelse på byggherres hånd. Forpliktelsen vil dermed være fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1, under forutsetning av at den er knyttet til en inntektsskapende aktivitet, noe som er tilfelle i Bjørvika-saken. Det kan for ordens skyld bemerkes at omfattende utbygningsavtaler blir som oftest brukt, som her, der det er stort utbyggingspress og der prisene bestemmes mer av etterspørselen enn produksjonsprisen. Forpliktelsen vil derfor i et slikt tilfelle helt klart redusere fortjenestemarginen til utbygger.

Saken reiser også en annen problemstilling jeg har lyst til å knytte noe korte bemerkninger til.

Foreligger det aktiveringsplikt er spørsmålet om bidraget skal aktiveres på bygget, tomten eller fordeles forholdsmessig på tomten og bygget. Skattemyndigheten viser, under henvisning til Lignings-ABC (se nå Lignings-ABC 2013/2014 «Driftsmiddel-avskrivning på/inntektsføring av saldo» pkt. 16.16.5), til at ligningspraksis gir en positiv avgrensning mht. hvilke kostnader som skal aktiveres på bygget, og at bidraget derfor må aktiveres på tomten. Til det kan det bemerkes at dette standpunktet ikke er forankret i noen (andre) relevante rettskilder, så vidt jeg kjenner til, og det foreligger heller ikke tilstrekkelige rettslige holdepunkter for å anvende tomten som en sekkepost.

Skatt-2014-2.book Page 176 Monday, June 23, 2014 9:01 AM

Jeg finner det mer naturlig å si at bidragsforpliktelsen må anses som en del av byggekostnadene. Bidragsforpliktelsen er rettet mot tiltakshaver, uavhengig av om vedkommende eier eller fester tomten. Videre er det ikke eiendommen som sådan som er interessant for fastsettelsen av bidraget, men hvordan den utnyttes i vid forstand. Bidragets størrelse vil bl.a. være avhengig av byggets størrelse, men også den virksomheten som skal utøves der, altså elementer som er knyttet til selve bygget. Videre vil bidragsforpliktelsen, hvis den er aktiveringspliktig, ikke være et vederlag for selve godkjennelsen, men et vederlag knyttet til selve gjennomføringen av byggeprosjektet. Det kan i den forbindelse bemerkes at hvis en betaler en entreprenør ekstra for å forsere byggeriet er dette en kostnad som helt klart skal aktiveres forholdsmessig på saldo for bygget og tekniske installasjoner. Det er vel ingen sterke holdepunkter for at resultatet bør være et annet når ytelsen ytes til kommunen for å fremskynde byggeprosjektet.