

## Oppføring av bygg eller anlegg for egen regning (mval. § 3-26)

# Egne ansatte og uttaksplikt

Problemstillingen som diskuteres i denne artikkelen er hvilke arbeider («tjenester») som utføres av egne ansatte som er gjenstand for beregning av uttaksmerverdiavgift. Artikkelforfatterne argumenterer for at statens forståelse går utover rammene forplikten til beregning av uttaksmerverdiavgift i medhold av mval. § 3-26.



Advokat  
**Alexander With**  
Partner CMS Kluge Advokatfirma



Advokat  
**Nils Flesland Bull**  
Partner Advokatfirmaet Harboe & Co

### Mval. § 3-26 reiser mange problemstillinger

Mval. § 3-26 har følgende ordlyd:

«§ 3-26. Oppføring av bygg eller anlegg for egen regning

Det skal beregnes merverdiavgift når næringsdrivende tar i bruk varer og tjenester i virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, og det drives slik virksomhet bare for egen regning.»

Bestemmelsen reiser et antall problemstillinger. Som eksempler kan nevnes spørsmål om hvilke prosjekter som er av en slik karakter at de kvalifiserer som «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg, spørsmål om hvordan fastsette grunnlaget for beregning av en eventuell uttaksmerverdiavgift, spørsmål om tidfesting mv.

Problemstillingen som diskuteres i denne artikkelen er hvilke arbeider («tjenester») som utføres av egne ansatte, som er gjenstand for beregning av uttaksmerverdiavgift.

### Nærmere om problemstillingen – overordnet om vårt syn

I punkt 3.26-2 i 2022-utgaven av Merverdiavgiftshåndboken, var blant annet følgende avsnitt inntatt:

#### «Nærmere om hvilke typer tjenester som omfattes.

I Skattedirektoratets fellesskriv av 8. mai 2002 til fylkesskattekontorene uttales det at det gjelder registrerings- og avgiftsplikt etter dagjeldende lov § 10 fjerde ledd for alle tjenester som ikke er spesielt unntatt fra merverdiavgiftsloven, så lenge tjenestene benyttes direkte i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg for egen regning. Med direkte menes at det er avgiftspliktige tjenester som har en funksjonell sammenheng med den oppføringen mv. som skjer. Etter merverdiavgiftsreformen 2001 ble også byggeadministrasjon og koordinering av andre næringsdrivendes avgiftspliktige ytelser avgiftspliktige tjenester. Det ble derfor antatt at det også skulle beregnes uttaksmerverdiavgift på aktiviteter som utvikling, tilrettelegging og administrasjon av byggeprosjekter i egen regi. Staten fikk medhold i dette syn i sak LE-2006-125072, der retten uttalte at det ikke er noe vilkår

at tjenesten består i byggearbeid, det avgjørende er at den er avgiftspliktig ved omsetning. Ved lov av 29. juni 2007 nr. 45 ble bestemmelsens ordlyd presisert. Endringen trådte i kraft 1. januar 2008. Se Ot.prp. nr. 59 (2006–2007).»

#### Tilføyelser i 2023-utgaven

I 2023-utgaven av Merverdiavgiftshåndboken er det i samme avsnitt inntatt følgende tilføyelse:

«Alle egenproduserte tjenester som er avgiftspliktige ved omsetning vil etter dette bli uttakspliktige når de forbrukes i virksomheten med oppføring mv. av bygg eller anlegg. Slike tjenester vil være uttakspliktige uavhengig av om de utføres av personer med formell kompetanse eller ei, og enten de er fysiske eller ikke-fysiske. Typiske eksempler på uttakspliktige tjenester i en utviklingsfase vil være søk etter fast eiendom for bearbeiding, kjøpsforhandlinger og kontraktsarbeid med grunneiere samt kontakt med byggesaksmyndigheter i forbindelse med reguleringsplaner og byggesøknader. Anskaffelse av finansiering, innhenting og vurdering av anbud fra eventuelle underleverandører omfattes også, i tillegg til egenproduserte arkitekt- og konsulenttjenester.» (våre understrekninger)

Tilføyelsen i 2023-utgaven kan sies å ha støtte i lagmannsrettens premisser i Eidsivating lagmannsretts dom av 26. januar 2007 (LE-2006-125072, Steen Eiendom). Etter vårt syn må det likevel legges til grunn at statens forståelse går utover rammene for plikten til beregning av uttaksmerverdiavgift i medhold av mval. § 3-26.

### Arbeid som normalt utføres av byggherren faller utenfor

Som det vil fremgå, må det korrekte derimot være at plikten til beregning av uttaksmerverdiavgift er begrenset til å gjelde for arbeider av et slag som naturlig kan anses som «bygge- og anleggsarbeider». I forlengelsen av dette må den riktige forståelsen av mval. § 3-26 etter vårt syn være at det bare er arbeider av det slag som entreprenører normalt omsetter til andre som er gjenstand for uttaksberegning. Siden byggeledelse og byggeadministrasjon kan inngå i en

totalentreprise, vil disse oppgaver omfattes av uttaksplikten. Arbeider av et slag som vanligvis utføres av byggherren eller dens ansatte faller på den annen side utenfor virkeområdet til mval. § 3-26.

### Rettslig grunnlag for vårt syn

Ifølge ordlyden i mval. § 3-26 er det et vilkår for avgiftsplikt på arbeider utført av egne ansatte at næringsdrivende tar «i bruk» vedkommende tjenester (arbeider) i virksomhet med «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg for salg eller utleie. Av ordlyden fremgår således at det *bare* er de tjenestene (arbeidene) som den næringsdrivende «tar i bruk» til nærmere angitte formål som er gjenstand for avgiftsplikt. Disse formålene er ifølge ordlyden virksomhet med «oppføring, oppussing, modernisering mv». Arbeider som ikke tas ut til bruk for slike formål, faller utenfor bestemmelsens virkeområde.

### Arbeidets karakter

Det oppstår etter dette spørsmål om hvilke arbeider som er av en slik karakter at det kan sies at den næringsdrivende «tar i bruk» angjeldende arbeider til «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg. Er det for eksempel slik, som Skatteetaten har lagt til grunn, at «kontakt med byggesaksmyndigheter i forbindelse med reguleringsplaner», heretter forkortet «reguleringsarbeider», er arbeider som kan sies å bli tatt ut til bruk i virksomhet med «oppføring, oppussing, modernisering mv.»?

### En naturlig språklig forståelse

Ved tolking av lovens ordlyd skal det tas utgangspunkt i en naturlig språklig forståelse basert på alminnelig språkbruk. En naturlig språklig forståelse av formuleringene «tar i bruk» tjenester i virksomhet med «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller



*Spørsmålet om hvilke arbeider («tjenester») som utføres av egne ansatte som er gjenstand for beregning av uttaksmerverdiavgift i medhold av mval. § 3-26, kan ikke anses endelig avklart.*

anlegg, tilsier at *arbeider som faktisk benyttes* til «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg, faller inn under virkeområdet til mval. § 3-26. En naturlig språklig forståelse av lovens ordlyd tilsier dessuten at *både fysiske arbeidere og ikke-fysiske* arbeider utført ved egne ansatte faller inn under mval. § 3-26, så fremt arbeidene faktisk benyttes til «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg.

På den annen side tilsier en naturlig språklig forståelse av formuleringen «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg at arbeider av en karakter som *ikke faktisk* benyttes til «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg, faller utenfor mval. § 3-26.

### **Reguleringsarbeider er ikke «oppføring, oppussing, modernisering mv.»**

Reguleringsarbeider benyttes ikke til «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg, og kan derfor vanskelig sies å tas «i bruk» til «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg. Kravene til tilknytning mellom henholdsvis arbeidene utført ved egne ansatte på den ene siden (tas ut til «i bruk») og de formålene arbeidene må tas ut til bruk i for at avgiftsplikt skal oppstå på den andre («oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg), er derved ikke oppfylt for reguleringsarbeider. Det samme må etter vår oppfatning, med samme begrunnelse, gjelde for arbeider med forhandlinger med grunneiere om kjøp av tomt, samt forhandlinger med banker om lån til kjøp av tomt. Etter vår oppfatning faller slike arbeider klart nok heller ikke innenfor en naturlig språklig forståelse av formuleringen «byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider» i mval. § 3-26.

I punkt 5.4 i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007), som utgjør forarbeidene til gjeldende mval. § 3-26 (slik den ble videreført etter teknisk revisjon i 2010), omtales mval. § 3-26 under overskriften «Særlig om uttak i bygge- og anleggsbransjen». Videre benytter forarbeidene gjennomgående «bygge- og anleggsarbeider» som begrep for de arbeider som er gjenstand for uttaksberegning i medhold av mval. § 3-26 (se punkt 5.4.1 og 5.4.5 i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)).

Fra lovforarbeidene må det derfor slutes at det er «bygge- og anleggsarbeider» som utføres ved egne ansatte «i bygge- og anleggsbransjen» som er gjenstand for uttaksmerverdiavgift i medhold av mval. § 3-26. Et syn om at for eksempel reguleringsarbeider, arbeider med forhandlinger med grunneiere om kjøp av tomt, samt forhandlinger med banker om lån til kjøp av tomt, vil derfor vanskelig kunne opprettholdes i lys av lovforarbeidenes forutsetninger.

### **Byggherrens ansvar**

Begrunnelsen er at slike arbeider, i henhold til alminnelig forståelse, er byggherrens ansvar- og derved ikke kan anses som «bygge- og anleggsarbeider». Vi viser i denne forbindelse for eksempel til at det av punkt 22.3 i NS: 8407 (standardkontrakten for totalentrepriser) fremgår at det er byggherren, og ikke entreprenøren, som skal stille det fysiske arbeidsgrunnlaget (typisk byggetomten) til rådighet for totalentreprenøren. Av punkt 22.2 i samme standard fremgår at det er byggherren som skal besørge at det foreligger både offentlig- og privatrettslig råderett over tomt. Det er derved en byggherreforpliktelse, og ikke «bygge- og anleggsarbeider», å sikre at det foreligger rettslig adgang til å bebygge tomt.

Etter vår oppfatning gir lovforarbeidene samlet sett endog støtte for en

generell betraktning om at oppgaver som normalt vil være entreprenørens oppgaver i medhold av standard entreprisekontrakter, vil omfattes av uttaksplikten i mval. § 3-26 dersom de utføres av byggherrenes egne ansatte (siden slike oppgaver naturlig kan anses som «bygge- og anleggsarbeider»), mens arbeider som går utover de oppgavene som tilligger entreprenøren i medhold av standard entreprisekontrakter, faller utenfor virkeområdet til mval. § 3-26. Dette må gjelde tilsvarende for arbeid utført ved egne ansatte før bygge- og anleggsarbeidene tar til, i perioden hvor arbeidene med «oppføring, oppussing, modernisering mv.» av bygg eller anlegg faktisk pågår og endelig etter at bygge- og anleggsarbeidene er fullført.

### **Spørsmålet bør avklares ved domstolene**

Spørsmålet om hvilke arbeider («tjenester») som utføres av egne ansatte som er gjenstand for beregning av uttaksmerverdiavgift i medhold av mval. § 3-26, kan ikke anses endelig avklart. Det gjenstår derved en endelig avklaring av nøyaktig «hvor grensen går» mellom de henholdsvis uttakspliktige- og ikke-uttakspliktige arbeider utført ved egne ansatte. Det sagt kan vi vanskelig se at lovforståelsen som legges til grunn i 2023-utgaven av Merverdiavgiftshåndboken er korrekt, siden uttaksplikten i mval. § 3-26 der gis et for vidtrekkende virkeområde.

Virksomheter som innretter sin avgiftsbehandling på grunnlag av et syn om at Skatteetaten i Merverdiavgiftshåndboken går for langt, bør likevel være forberedt på at Skatteetaten vil utfordre avgiftsbehandlingen.

Grunnet spørsmålets store økonomiske betydning, er det å håpe at dette snart finner sin løsning gjennom en avklaring for domstolene.