

Til: Porsgrunn, Skien og Bamble kommune
Fra: Advokatfirmaet Mageli DA v/Stian Brumoen og Eirik Spanli
Dato: 10.02.2026
Emne: Etablering av felles renseanlegg for kommunene Porsgrunn, Skien og Bamble

1. Innledning

Dette notatet gir en samlet framstilling av de selskapsrettslige, skattemessige og avgiftsmessige forholdene som er relevante for Porsgrunn, Skien og Bamble kommuners planlagte etablering av et felles renseanlegg gjennom et interkommunalt selskap (IKS). Formålet er å gi et bedre grunnlag for beslutninger knyttet til etablering av IKS-et, gjennomføring av investeringen og valg av løsning for tomteerverv, enten direkte eller gjennom et tomteselskap (SPV).

Notatet bygger på regelverket for interkommunale selskaper, herunder krav til selskapsavtale, etablering av styringsorganer og kommunenes deltakeransvar. Det omtaler også sentrale vurderinger av tidspunktet for etablering av IKS-et, samt betydningen dette har for håndtering av merverdiavgift i utbyggingsfasen.

Videre drøftes skatterettslige spørsmål, herunder IKS-ets skatteposisjon ved drift av ikke-erhvervsmessige vann- og avløpstjenester, samt ulike vurderinger ved kjøp av tomt eller SPV og hvilke risiko- og ansvarsforhold som følger av de ulike alternativene.

Det legges i dette notatet til grunn som en forutsetning at kommunen skal etablere et IKS, som skal eie og drifte renseanlegget. Valg av organisasjonsform behandles ikke nærmere her.

2. Oppsummering

2.1 Avgiftsmessige vurderinger

- Avløpstjenester er avgiftspliktige, noe som innebærer full fradragrett for inngående mva, men utelukker rett til momskompensasjon for kommunene.
- Kapitalvare- og justeringsreglene gjør tidspunktet for etablering av IKS-et avgjørende. Hvis kommunene skaper kapitalvarer før overføring til IKS-et, vil det utløse kompliserte og risikofylte justeringsforpliktelser.
- Tidlig etablering av IKS reduserer risikoen for tilordningsproblemer, fordelingsutfordringer og manglende fradragrett ved anskaffelser knyttet til virksomhet som skal drives av IKS-et.
- IKS-et kan forhåndsregistreres i Merverdiavgiftsregisteret og få løpende fradrag for inngående mva i investeringsperioden.

2.1 Skatterettslige forhold

- Et IKS er et eget skattesubjekt, men kan være skattefritt dersom virksomheten ikke har erverv til formål og drives etter selvkostprinsippet uten konkurranse med private aktører. Dette antas å være aktuelt for et IKS som driver lovpålagte VA-tjenester, men dette må vurderes nærmere.
- Dersom virksomheten likevel anses som skattepliktig næringsvirksomhet, vil et eventuelt overskudd beskattes med ordinær sats (22 %).

2.3 Kjøp av tomt eller tomteselskap (SPV)

- Kjøp av tomt eller SPV er i utgangspunktet avgiftsfritt, og ubebygde tomter medfører sjelden latente avgiftsforpliktelser.
- For SPV-kjøp overtar man hele selskapets historikk, forpliktelser og risiko, og due diligence samt garantier er derfor sentralt. Direkte kjøp av tomt begrenser risikoen.
- Det bør avklares tidlig om eierskap skal ligge i IKS-et eller kommunen for å unngå senere overføringer som kan utløse justeringshendelser.

2.4 Overordnede anbefalinger

- IKS-et bør etableres så tidlig som mulig og bør stå som byggherre og kontraktspart for prosjektet.
- IKS-et bør i størst mulig grad stå som kjøper av tomt eller SPV for å sikre en klar eierskapslinje og unngå fremtidige justeringsforpliktelser.
- Tidlig etablering bidrar til et ryddig og robust rammeverk for styring, investeringer, avgiftshåndtering og skatteposisjon for det fremtidige renseanlegget.

3. Etablering av interkommunalt selskap (IKS)

Et interkommunalt selskap («IKS») er en egen juridisk selskapsform regulert av Lov om interkommunale selskaper (IKS-loven). Et IKS kan kun eies av kommuner, fylkeskommuner eller andre interkommunale selskaper.

Det øverste organet hvor deltakerkommunene utøver sin myndighet er Representantskapet. Alle kommunene skal ha minst en deltaker i representantskapet. Kommunestyret bestemmer selv om dets representanter skal velges ved forholdsvalg, avtalevalg eller flertallsvalg.

Representantskapet behandler følgende saker mv:

- økonomiplan
- årsbudsjett
- årsregnskap og årsberetning
- andre saker som etter loven eller selskapsavtalen skal behandles i representantskapet.

Representantskapet skal følge reglene om møteoffentlighet som gjelder for kommunale organer etter kommuneloven. Møtene skal som hovedregel være åpne. Innkallinger, sakslister, saksdokumenter og protokoller skal gjøres offentlig tilgjengelige, med mindre det foreligger lovhjemmel for unntak fra offentlighet. Saker som inneholder konkurransesensitiv informasjon, forretningshemmeligheter, tilbudsdokumenter eller opplysninger som er underlagt lovbestemt taushetsplikt, kan behandles for lukkede dører i samsvar med bestemmelsene i forvaltningsloven og offentlighetsloven.

Selskapet skal ha et styre på minst tre medlemmer; 5 medlemmer dersom ansatte skal velge styremedlemmer. Styrets medlemmer velges i utgangspunktet av Representantskapet om ikke annet er regulert i selskapsavtalen. Styret har ansvar for drift, økonomi og at virksomheten drives i samsvar med formålet og selskapsavtalen. Det representerer selskapet utad. En viktig del av etableringen er at kommunene må godta ubegrenset deltakeransvar i henhold til IKS-loven § 3. Dette innebærer at hver kommune hefter for en prosent- eller brøkdel av selskapets samlede forpliktelser. Kreditor må først kreve selskapet før kommunen kan kreves. Det er også forskrifter som regulerer forhold knyttet til økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for IKS.

Prosessen med å etablere IKS-et følgende:

- Skriftlig selskapsavtale må utarbeides og vedtas av kommunestyret (IKS-loven § 4). Avtalen skal i det minste angi følgende:
 - selskapets foretaksnavn og formål
 - angivelse av deltakerne/kommuner
 - den kommunen der selskapet skal ha sitt hovedkontor
 - antallet eller laveste og høyeste antall styremedlemmer
 - kommunenes innskuddsplikt og plikt til å foreta andre ytelser overfor selskapet
 - kommunenes eierandel i selskapet
 - antall medlemmer av representantskapet og hvor mange medlemmer kommunen oppnevner
 - eventuelt andre lovkrav som er aktuelt i dette tilfelle.
- Etter at selskapsavtalen er vedtatt og signert registreres i Enhetsregisteret/Foretaksregisteret.

Når selskapsavtalen er vedtatt av alle kommuner, styringsorganer er konstituert, registreringen i Enhetsregisteret/Foretaksregisteret er gjennomført og nødvendige budsjetter og planer er satt kan selskapet formelt tre i kraft og starte sin virksomhet.

4. Tidspunkt etablering av IKS fra et selskapsrettslig og strategisk ståsted

Fra et selskapsrettslig ståsted er det ingen særskilte forhold som direkte styrer når et IKS bør stiftes. IKS-loven stiller krav til hvordan et IKS etableres – blant annet krav om skriftlig selskapsavtale og vedtak i hvert kommunestyre – men ikke når i prosjektløpet etableringen må skje.

Likevel er det flere praktiske og strategiske forhold som taler for at IKS-et bør stiftes så tidlig som mulig:

Sentrale momenter som taler for tidlig etablering

- Vedtak av selskapsavtalen:

Den skriftlige selskapsavtalen må vedtas av hvert kommunestyre, noe som kan være tidkrevende. Tidlig etablering gir rom for nødvendige politiske prosesser uten å forsinke prosjektet.
- Etablering av representantskap og styre:

Representantskap og styre må være på plass for at selskapet skal kunne fungere og fatte beslutninger. Tidlig stiftelse bidrar til at styringsorganene kan arbeide parallelt med prosjektutviklingen.

- Strategiske hensyn:
Fra et strategisk ståsted er det fordelaktig å få etablert selskapet og få styringsdokumenter, fullmaktsstruktur og interne rutiner på plass tidlig. Dette sikrer at IKS-et er rigget for å håndtere kommende investeringsbeslutninger på en formelt ryddig måte.
- Rettssubjekt for kontrakter og byggherreansvar:
Dersom IKS-et skal stå som byggherre eller kontraktspart, må det eksistere som et eget rettssubjekt. Et IKS blir eget rettssubjekt når det er registrert i Foretaksregisteret. Dette momentet taler for å stifte selskapet i god tid før tomtkjøp, kontraktsinngåelser eller andre bindende forpliktelser.
- Arbeidsrettslige forhold og rekruttering:
Dersom selskapet skal ansette personell, er det nødvendig at IKS-et eksisterer som juridisk enhet. Rekruttering, arbeidsavtaler og etablering av administrativ kapasitet krever tid og organisatorisk forankring.
- Økonomiforvaltning og budsjettkrav:
IKS må følge budsjett- og regnskapsforskrifter og skal ha eget årsbudsjett og økonomiplan før virksomheten starter. Å etablere selskapet tidlig gir tilstrekkelig tid til å utarbeide disse dokumentene, som ofte er ressurskrevende og krever koordinering mellom deltakerkommunene.
- Grunnerverv:
Av hensyn til ryddighet i eierskap, risiko og framtidig drift, bør grunnerverv (enten tomt eller tomteselskap) etter vår vurdering foretas av IKS-et selv. Dette sikrer klar eierskapslinje og unngår behov for senere overføringer mellom kommuner og selskapet.
- Risiko- og ansvarsforhold:

Vi kan ikke se at det er materielle forskjeller i selve risiko- eller ansvarsbildet knyttet til tidspunktet for etablering. Et IKS innebærer uansett deltakeransvar etter eierandeler, hvor hver kommune hefter ubegrenset for sin forholdsmessige del av selskapets forpliktelser.

5. Fremtidige kontrakter og anskaffelser - hvem bør være kontraktspart?

Per nå er det, slik vi forstår det, ikke endelig avklart hvem som skal opptre som byggherrens kontraktspart i kommende anskaffelser og utbyggingskontrakter. Dette er et spørsmål som i stor grad kan avgjøres ut fra hva som er mest hensiktsmessig for prosjektgjennomføringen, og det finnes ingen selskapsrettslige eller anskaffelsesrettslige hindre for å velge en fleksibel løsning.

Det er fullt mulig at én kommune står som formell oppdragsgiver og kontraktspart ved gjennomføring av en anskaffelse, selv om prosjektet gjelder flere kommuner i fellesskap. Dette følger av at kommuner står fritt til å organisere sin virksomhet og kan opptre på vegne av hverandre når det foreligger et rettslig grunnlag for det.

Anskaffelsesregelverket åpner også for at én juridisk person gjennomfører anskaffelsen på vegne av flere, så lenge kravene til gjennomsiktighet, likebehandling og forutberegnelighet ivaretas. Det skaper dermed ingen utfordringer at en av kommunene tar byggherre- og kontraktspartrollen på vegne av alle.

Det er uproblematisk å utforme kontraktsbestemmelser som gir mulighet for å overføre rettigheter og forpliktelser til et IKS eller til et heleid datterselskap (for eksempel et SPV) dersom dette senere blir ønskelig.

Fra et kontraktsrettslig ståsted kan slike overføringsklausuler regulere blant annet:

- rett til å overdra kontrakten helt eller delvis til IKS-et når dette er etablert
- plikt til å akseptere overdragelse for leverandøren når visse kriterier er oppfylt
- at overdragelsen ikke skal anses som en kontraktsendring i anskaffelsesrettslig forstand

Det finnes verken anskaffelsesrettslige eller kontraktsrettslige regler som hindrer en slik løsning, forutsatt at klausulene er klart formulert og synliggjort i konkurransegrunnlaget. Dette gir kommunene og et eventuelt IKS stor fleksibilitet.

6. Skatte- og avgiftsmessige vurderinger

6.1 Avgiftsrettslige utgangspunkter

Tjenester som består i rensing av avløpsvann («avløpstjenester»), er etter sin art en avgiftspliktig tjeneste, jf. merverdiavgiftsloven («mvaloven») § 3-1. Selv om avløpsrensing er en lovpålagt oppgave for kommunene, finnes det ikke noe lovfestet unntak for avløpstjenester i mvaloven. Derimot følger det av mvaloven § 5-12 (innført 1. juli 2025) at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats (15 %) ved omsetning og uttak av avløpstjenester (samt vann fra vannverk).

Avløpstjenester er definert i merverdiavgiftsforskriften («mva-forskriften») § 5-12-1 (2): «*Med avløpstjenester menes bortføring og behandling av sanitært avløpsvann, og annet avløpsvann som bortføres og behandles sammen med sanitært avløpsvann. I tillegg omfattes tømming av slamavskillere og samlekkummer for avslamming av sanitært avløpsvann.*»

Hovedvirksomheten som drives ved et renseanlegg og de tjenestene som leveres til kommunen (og til kommunens innbyggere) er således i kjernen av bestemmelsens virkeområde.

At avløpstjenester er omfattet av merverdiavgiftsloven og at tjenesten er avgiftsplikt, medfører at det som et utgangspunkt også er full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Dette medfører samtidig at det ikke foreligger kompensasjonsrett etter merverdiavgifts-kompensasjonsloven («mvakomploven»), jf. § 4 første ledd nr. 1. Når en anskaffelse er knyttet til etablering eller utvidelse av avgiftspliktig VA-virksomhet, må kommunens mva-kostnader dermed avlastes gjennom det ordinære merverdiavgiftssystemet, og ikke gjennom kompensasjonssystemet. I en tidlig fase kan grensedragningen mot kompensasjonsretten være krevende.

Kapitalvarer

Bygging av et renseanlegg innebærer etablering av såkalte «kapitalvarer». Mvaloven § 9-1 (2) definerer kapitalvarer som:

«a) maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner, ...

b) fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner»

Fradrag for inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal tilbakeføres eller justeres, dersom eiendommen overdras eller bruken av kapitalvaren endrer seg i løpet av 5 (driftsmidler) eller 10 år (byggetiltak på fast eiendom). For byggetiltak som overdras, betyr dette at fradragført inngående avgift i utgangspunktet må tilbakeføres dersom byggetiltaket overdras fra ett avgiftssubjekt til et annet. Plikten til å justere kan imidlertid på visse vilkår overføres til mottakeren av kapitalvaren ved overdragelsen.

Grensen for når det etableres en kapitalvare har i praksis vært omtvistet. Det må som en nedre grense være foretatt fysiske byggearbeider på en eiendom for at det skal foreligge en kapitalvare i mvalovens forstand. Dette ble slått fast av Høyesterett i Rt. 2014 s. 1229. Prosjekteringsarbeid er ikke tilstrekkelig i seg selv til å etablere en kapitalvare, men hvis det først er foretatt fysiske arbeider på eiendommen, skal inngående merverdiavgift på prosjekteringstjenester medregnes som en del av kapitalvaren. Tilsvarende kan rivningsarbeider være omfattet dersom riving og nybygging anses som en sammenhengende operasjon.

Dersom det etableres én eller flere kapitalvarer på kommunens hånd før tiltaket overføres til IKS-et, må justeringsreglene i så fall iakttas.

6.2 Når bør IKS-et etableres fra et avgiftsrettslig ståsted?

Etter vår vurdering finnes det ingen avgiftsmessige argumenter for å utsette etablering av IKS-et. Vi kan heller ikke se at IKS-et, i et avgiftsmessig perspektiv, kan etableres «for tidlig». Derimot er det flere grunner som tilsier at det er fordelaktig at IKS-et etableres på et tidlig stadium, og egentlig så tidlig som mulig.

a. Unngå tilordningsspørsmål

Det er IKS-et som, når renseanlegget er etablert, skal levere avgiftspliktige avløpstjenester til de deltakende kommunene, og som dermed skal ta renseanlegget i bruk som en innsatsfaktor i denne virksomheten. Selv om kommunene, frem til IKS er etablert, kan gjøre gjeldende at avgiftskostnadene er pådratt i forbindelse med en eksisterende VA-virksomhet og en planlagt utvidelse av denne, vil det i praksis kunne oppstå tvilsomme tilordningsspørsmål og risiko for fradragnekt: dersom kommunen pådrar prosjekteringskostnader som gjelder et anlegg som det på det aktuelle tidspunktet er gitt at IKS-et senere skal eie/drifte, er det risiko for Skatteetaten kan komme til å nekte fradrag under henvisning til at anskaffelsene ikke er «til bruk i» kommunenes egen VA-virksomhet.

I tillegg til det nevnte vil det også oppstå tilordnings- og/eller fordelingsspørsmål kommunene imellom, ettersom anskaffelsene ikke gjelder én kommune, men er felles for de involverte kommunene. Uten at vi skal gå nærmere inn på dette her, kan fordelingen antakelig gjennomføres etter den såkalte «Rundskriv 40-metoden», men det bør neppe tas for gitt. Dette forutsetter også at de involverte kommunen setter seg inn i de særskilte dokumentasjonsreglene som gjelder ved bruk av metoden.

Når IKS-et foretar anskaffelsene, oppstår verken tilordnings- eller fordelingsproblemer.

b. Unngå kapitalvarer etablert på kommunenes hånd

Sen etablering av IKS-et innebærer økt sannsynlighet for at det etableres kapitalvarer på kommunes hånd, og at kommunene dermed må forholde seg til justeringsreglene ved overføringen av tiltaket til IKS-et. Justeringsreglene er i utgangspunktet generelt kompliserte, og inneholder særskilte bokførings- og dokumentasjonsregler som må overholdes. Det finnes eksempler fra praksis på at relativt små feil i dokumentasjon og justeringsavtaler har medført full tilbakeføring av fradragsført avgift. Ytterligere komplisert blir det når ett og samme tiltak medfører at det etableres én felles kapitalvare på flere kommuners hånd. Det må da inngås justeringsavtaler og utarbeides dokumentasjon på alle de involverte kommunenes hånd. I tillegg til at dette naturlig nok medfører administrativ merbelastning og økte kostnader, medfører det også økt risiko for at det kan begås feil ved håndteringen og som kan resultere i avgiftstap.

c. IKS-et kan forhåndsregistreres for merverdiavgift

I utgangspunktet kunne det være et argument for å utsette etableringen av IKS-et at kommunene allerede er registrert i merverdiavgiftsregisteret for sin eksisterende VA-virksomhet, mens IKS-et etter hovedregelen ikke kan registreres i merverdiavgiftsregisteret (og oppnå fradragsrett for inngående mva) før renseanlegget er operativt og omsetningen har passert grensen for registrering på kr 50 000. IKS-et har imidlertid anledning til å søke om forhåndsregistrering i merverdiavgiftsregisteret etter mvaloven § 2-4, og oppnår i så fall løpende fradrag for inngående merverdiavgift i investeringsperioden.

Det er et vilkår for forhåndsregistrering at det er foretatt «betydelige anskaffelser» (> kr 250 000) og at omsetningen, når den kommer i gang, overstiger grensen på kr 50 000 senest innen tre uker. Vi legger til grunn at det ikke er tvilsomt at disse vilkårene vil oppfylles.

6.3 Avgiftsmessige forhold ved kjøp av SPV (tomteselskap)

Når det gjelder selve kjøpet, er det ikke noe forskjell på å kjøpe en tomt (fast eiendom) eller å kjøpe et aksjeselskap (som eier fast eiendom). Begge transaksjonene er unntatt fra merverdiavgift; omsetning av fast eiendom er unntatt etter mvaloven § 3-11, og omsetning av aksjer er unntatt etter mvaloven § 3-6 bokstav e. Det beregnes altså ikke merverdiavgift på kjøpesummen.

Kjøp av et «tomteselskap» byr vanligvis heller ikke på spesielle utfordringer med hensyn til latente avgiftsforpliktelser; er det snakk om en ubebygd tomt, er det sjeldent etablert kapitalvarer på eiendommen, og hvis det er snakk om en eldre bygningsmasse som skal rives, er det normalt ikke foretatt vesentlige påkostninger i løpet av de siste 10 årene.

Dersom det skulle foreligge latente avgiftsmessige justeringsforpliktelser i SPV-et, f.eks. knyttet til et leieforhold som avsluttes i og med kjøpet av selskapet, vil det normalt måtte foretas nedjustering av fradrag for inngående avgift i gjenværende tid av justeringsperioden på selskapets hånd; når bygget rives vil ikke tidligere påkostninger lenger brukes i avgiftspliktig virksomhet. Også ved overdragelse av fast eiendom direkte, vil det kunne foreligge tilsvarende latente justeringsforpliktelser, men forpliktelsene ligger da hos selgeren. Eventuelle latente justeringsforpliktelser er forhold som avklares ved gjennomgang av selskapet og eiendommen før kjøp.

Ettersom det sjelden er store avgiftsmessige implikasjoner ved kjøp av tomt/tomteselskap, er det i utgangspunktet heller ikke noe avgiftsmessige grunner til at IKS-et må være kjøper av tomten/SPV-et. Fra et avgiftsmessig perspektiv er det i utgangspunktet ikke noe i veien for at kommunene kan kjøpe tomt/SPV, og senere overføre tomten/aksjene til IKS-et. Imidlertid, dersom det går lang tid fra kjøpet og til tomten/SPV overdras til IKS-et, og det i mellomtiden etableres kapitalvarer på eiendommen, vil en senere overføring av eiendommen til IKS-et innebære en justeringshendelse. Da må partene i så fall forholde seg til justeringsreglene.

Dersom IKS-et kjøper SPV, og eierskapet til eiendommen av andre grunner blir liggende i SPV-et etter kjøp (ikke overføres til IKS-et), er det viktig å være klar over at en fremtidig overføring av eierskapet til eiendommen, vil kunne utgjøre en justeringshendelse, selv om kapitalvaren tilhører IKS-et som avgiftssubjekt, og selv om kapitalvaren da ikke egentlig overdras. Det bør derfor tas en overveiet beslutning om hvor eierskapet til eiendommen skal ligge, før det etableres kapitalvarer på eiendommen.

6.4 Skattemessige forhold i et IKS

IKS er etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav g egne skattesubjekter. Dette innebærer at et IKS i utgangspunktet er skattepliktig etter de alminnelige reglene på lik linje med aksjeselskaper, med mindre det foreligger særskilte fritak.

Det relevante unntaket følger av skatteloven § 2-32. Et IKS som ikke har *ervert til formål* er unntatt fra beskatning av eventuelle overskudd. Innholdet i begrepet *ervert til formål* er utviklet gjennom retts- og forvaltningspraksis. Det er derfor ikke selskapsformen som er avgjørende for skatteplikten, men den faktiske virksomheten IKS-et utøver.

I den videre vurderingen legges det til grunn at det aktuelle IKS skal utføre lovpålagte vann- og avløpstjenester uten mål om økonomisk overskudd eller avkastning til deltakerne, og at eventuelle overskudd utelukkende skal benyttes i virksomheten. Det forutsettes også at selskapet ikke opererer i konkurranse med private aktører, anvender selvkostprinsippet og kun leverer tjenester til eierkommunen.

Et IKS som driver renseanlegg for å oppfylle kommunenes lovpålagte VA-oppgaver, uten konkurranse og uten økonomisk vinning som formål, kan dermed oppfylle vilkårene for skattefritak som ikke-ervertmessig virksomhet etter skatteloven § 2-32.

Spørsmålet må imidlertid vurderes nærmere, blant annet gjennom en konkret avklaring av faktum.

Dersom selskapet anses å drive næringsvirksomhet og dermed faller inn under alminnelig skatteplikt, vil overskudd beskattes etter de ordinære reglene, med en skattesats på 22 %. Det legges til grunn at utdeling av overskudd ikke er aktuelt.

6.5 Skatte- og avgiftsmessige forhold ved kjøp SPV (tomteselskap)

IKS kan eie et aksjeselskap eller et SPV (for eksempel et tomteselskap), forutsatt at virksomheten i datterselskapet ligger innenfor formålet til IKS-et, selskapsavtalen gir hjemmel for slikt eierskap eller inneholder en generell adgang til å eie selskaper som fremmer formålet, og aktiviteten i datterselskapet gjelder kommunalt lovlige oppgaver, herunder lovpålagte vann- og avløpstjenester. Dette følger av at et IKS er et eget rettssubjekt med partsevne og full handleevne etter loven, og kan erverve rettigheter og eiendeler så lenge dette knytter seg til selskapets formål og virksomhet.

Vi legger til grunn at investeringene i selve renseanlegget skal gjennomføres i IKS-et og ikke i et SPV. Dersom tomten ligger i et separat tomteselskap, mens bygging og drift av anlegget skal foregå i IKS-et, kan dette medføre flere unødvendige transaksjoner og økte rapporteringskrav. Det kan skape et unødvendig skille mellom eierskap til tomt og eierskap til øvrige faste installasjoner, og kan komplisere finansiering, regnskapsføring og drift. I mange tilfeller vil det være mest hensiktsmessig at IKS-et både eier tomten og forestår investering og drift i samme rettssubjekt.

Dersom det ikke er ønskelig å eie et SPV, kan aksjeselskapet avvikles etter alminnelige regler i aksjeloven som medfører at eierskapet til tomten overføres slik at IKS etter sletting av SPV vil eie tomten direkte.

Dersom tomten har lav skattemessig inngangsverdi og høy markedsverdi pt. (skattemessig inngangsverdi), vil det som utgangspunkt føre til uttaksskatt for SPV-et etter skatteloven § 5-2. Uttaksskatt innebærer at man ser på transaksjonen som et alminnelig salg på det åpne markedet, selv om overføringen er «konsernintern», slik at forskjellen mellom skattemessig inngangsverdi og utgangsverdi skattlegges med skattesats på 22 %.

Det som kan vurderes i dette tilfelle er om SPV-et er en skattefri institusjon etter skatteloven § 2-32. Det vises til kort redegjørelse over knyttet til denne bestemmelsen. Vi kan opplyse om vi for tiden bistår med anmodning om bindende forhåndsuttalelse fra Skatteetaten i en lignende sak. Den saken er ikke avklart ennå. Vi vil gi løpende tilbakemelding om status i denne saken. Det er kun uttaksbeskatning som er aktuelt i en slik transaksjon, dvs. ikke utbytteskatt, da IKS og AS er omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38.

Dersom IKS-et kjøper et SPV vil ikke det medføre kostnader til dokumentavgift for selskapet. Bakgrunnen for det er at hjemmelshaver i grunnboken ikke er endret.

7. Risiko knyttet til historikk mv ved kjøp av selskap fremfor eiendom

Ved kjøp av et aksjeselskap overtar kommunene/IKS-et hele selskapet, ikke bare tomten. Det betyr at man også overtar alle historiske forhold, alle eksisterende forpliktelser, også de som ikke fremgår av regnskap eller avtaler, og potensielle fremtidige krav, herunder skattekrav, miljørettslige krav, kontraktuelle krav og erstatningskrav.

Ved direkte kjøp av tomt overtar man kun eiendommens heftelser, ikke selskapets øvrige historikk.

Ved kjøp av SPV er det derfor viktig å gjennomføre en selskapsgjennomgang (due diligence) – samt sørge for at aksjekjøpsavtalen har garantier fra selger som omfatter bl.a. riktig regnskap, ingen skjulte forpliktelser, riktig skatteposisjoner og skatterapportering.