



Skatteetaten

Vår dato 23.02.2024	Din/Deres dato	Saksbehandler Trond Knapper
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse	Telefon 90856242
Org.nr 974761076	Vår referanse 2023/3167	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 Oslo

Brukerdialog  
v/Juridisk stab

## Oppfølging av Skattedirektoratets prinsipputtalelse om merverdiavgiftsunntaket for offentlig myndighetsutøvelse

Vi viser til prinsipputtalelsen om merverdiavgiftsunntaket for offentlig myndighetsutøvelse, publisert 13. februar 2024. Prinsipputtalelsen ble avsagt på bakgrunn av reaksjoner vi fikk etter at vi i Merverdiavgiftshåndboken 2023, uttalte vi at gebyr som kommuner beregner etter selvkostprinsippet for lovpålagt feiing og tilsyn med fyringsanlegg, er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-9.

Tolkningen vi ga uttrykk for i håndboken, strider mot uttalelsen Skattedirektoratet ga til et fylkesskattekontor i 2006. I uttalelsen viste Skattedirektoratet til at kommunene kan konkurranseutsette feiing og tilsyn med fyringsanlegg. For å unngå at kommunen som er pålagt å sørge for feiing og tilsyn med fyringsanlegg, får en fordel i forhold til andre når kommunen utfører tjenestene selv, mente Skattedirektoratet at også pliktkommunen måtte beregne merverdiavgift. Uttalelsen var ikke omtalt i Merverdiavgiftshåndboken, men har vært kjent og lagt til grunn i praksis. Vi varslet Brukerdialog våren 2023 om at Skattedirektoratet ville foreta en vurdering av håndbokens omtale i lys av uttalelsen fra 2006.

I prinsipputtalelsen opprettholder vi vårt standpunkt om at gebyr som kommuner beregner for lovpålagt feiing og tilsyn med fyringsanlegg, utgjør vederlag for tjenester som omsettes «som ledd i offentlig myndighetsutøvelse». Det er lenket til prinsipputtalelsen i Merverdiavgiftshåndboken 2024.

[Merverdiavgiftsloven § 3-9 – Offentlig myndighetsutøvelse mv. - Skatteetaten](#)

Konsekvensen av vårt standpunkt, er at det ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med lovpålagt feiing og tilsyn med fyringsanlegg. I stedet for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1, vil kommunene ha rett til kompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.



## Spørsmål som kan oppstå som følge av prinsipputtalelsen

Det er naturlig å anta at kommunene vil ønske å rette overfor eiere av fyringsanlegg som fremmer krav om tilbakebetaling av uriktig oppkrevd merverdiavgift. Brukerdialog er nærmest til å håndtere slike saker, og vi gir derfor bare kort uttrykk for hvordan vi oppfatter regelverket.

Skatteforvaltningsloven § 9-4, gir kommunene rett til å endre opplysninger i tidligere innsendte skattemeldinger tre år tilbake i tid. Dette gjøres ved å sende endringsmeldinger, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 annet ledd. En forutsetning for å sende endringsmeldinger, er at det «er rettet» overfor kjøperen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2. Retting skjer ved utstedelse av kreditnota og nytt salgskjøpsdokument, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. Se også Prop. 1 LS (2010–2011), kapittel 18, hvor det fremgår at det i tillegg er et vilkår at avgiftssubjektet refunderer avgiftsbeløpet til kjøperen.

Når kommunene retter egen fastsetting, er utgangspunktet at de også skal rette uriktig fradragført inngående merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1. I Skatteforvaltningshåndboken gis det uttrykk for at en skattefastsetting er uriktig, når den «bygger på feil faktisk grunnlag eller hvis skattereglene ikke er anvendt riktig på det faktiske forhold. Dette kan skyldes feil i skattemeldingen eller feil ved skattemyndighetenes fastsetting. Vilkårene for endring etter første ledd er objektive. Det er ikke noe vilkår at den skattepliktige kan lastes for feilen. Den skattepliktiges forhold er likevel et sentralt moment ved vurderingen av om en sak skal tas opp til endring.»

I Prop. 38 L (2015–2016) pkt. 18, er det presisert at «Momentet «den skattepliktiges forhold» er flyttet fremst i oppregningen for å vise at momentet er en sentral del av vurderingen etter bestemmelsen. Det siktes her særlig til om den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene eller ikke. I saker hvor den skattepliktige har innrettet seg lojalt og oppfylt opplysningsplikten om egne forhold, vil det som regel være mindre grunn til å endre fastsettingen til ugunst, og større grunn til å endre til gunst, enn i saker hvor den skattepliktige ikke har gjort dette.»

Skattekontoret kan endre uriktige fastsettinger, herunder tilbakeføre fradragført inngående merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd. Før kommunenes egenfastsettinger tas opp til endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd, skal skattekontoret vurdere om det er grunn til det. I tillegg til skattepliktiges forhold, er det relevant å vurdere den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 annet ledd.

Ved lojalt å innrette seg, har kommunene mistet muligheten til å oppnå kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10. Videre antar vi at kommunene ved fremtidig gebyrfastsettelse, ikke kan medta beløp som knytter seg til eventuell retting av fradragført inngående merverdiavgift, se selvkostforskriften §§ 2, 4 og 7. Fra statens ståsted, kan en se det



slik at den uriktige fradragsføringen i stor grad samsvarer med det som ville blitt utfallet dersom kommunene hadde mottatt kompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Slik vi tolker skatteforvaltningsloven § 12 annet ledd, er det i dette tilfellet ikke grunn til å endre kommunenes uriktige fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i omsetning som gjelder feiing og tilsyn med fyringsanlegg.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Åsmund Haugseth  
underdirektør  
Juridisk avdeling, MVA  
Skattedirektoratet

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