



Skatteetaten

Vår dato	Din/Deres dato	Saksbehandler
16.01.2024	17.11.2021	Torstein Helleland
800 80 000	Din/Deres referanse	Telefon
Skatteetaten.no	AR455470541	90076012
Org.nr	Vår referanse	Postadresse
974761076	2021/3549	Postboks 9200 Grønland 0134 Oslo

Norsk Vann  
STABO-EEG, IDA SYNNØVE  
HELGØYVEGEN 332  
2350 NES PÅ HEDMARKEN

## Avklaringer vedrørende utstedelse av salgsdokument ved tømning av slam og andre kommunale avgifter

Det vises til brev av 17. november 2021 og telefonsamtale i saken anledning. Vi beklager den lange saksbehandlingstiden.

### Bakgrunn

I brev av 17. november 2021 viser dere til Skattedirektoratets notat av 9. juli 2019 hvor vi la til grunn at kommunale gebyr for løpende tjenester med avfallshåndtering kan forskuddsfaktureres etter bokføringsforskriftens § 5-2-6. Videre viser dere til den senere publiserte prinsipputtalelse av 29. oktober 2021, hvor temaet er hvilke regler som gjelder for tidspunktet for å utstede salgsdokument etter levering. Prinsipputtalelsen omhandler ikke forskuddsfakturering.

Dere mener at prinsipputtalelsen ikke rokker ved den tidligere vurderingen når det gjelder forskuddsfakturering. Dere har imidlertid behov for noen avklaringer om hva dette betyr for kommunenes mulighet til å foreta forskuddsfakturering og tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet.

Dere har også noen spørsmål om etterskuddsvis fakturering av både vann/avløp og slam.

### Skattedirektoratets vurderinger

#### Forskuddsfakturering etter bokføringsforskriften § 5-2-6

Både notatet av 9. juli 2019 og prinsipputtalelsen av 29. oktober 2021 har som utgangspunkt at leveringstidspunkt og plikten til å utstede salgsdokument er på tømmetidspunktet, jf. bokføringsforskriftens hovedregel om at avgiftspliktig varer og tjenester skal faktureres snarest mulig etter levering og senest innen en måned etter leveringen, jf. § 5-2-2 første ledd. Skattedirektoratets prinsipputtalelse innebærer likevel en aksept for at kommunen kan velge å fakturere slamtømming fortløpende, uavhengig av tømmetidspunktet, i samsvar med bokføringsforskriften § 5-2-4 (senest en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1). Det innebærer i realiteten en forskuddsfakturering, med utgangspunkt i at tømmingen kan skje så sjeldent som opptil hvert fjerde år.



I notat av 9. juli 2019 la Skattedirektoratet til grunn at gebyret for slamtømming kommer inn under unntaket i bokføringsforskriften § 5-2-6. Muligheten til å forskuddsfakturere etter bokføringsforskriften § 5-2-6 er begrenset til bestemte ytelser. Bestemmelsen er en «kan»-bestemmelse. Den gir unntak fra forbudet mot forskuddsfakturering i merverdiavgiftsloven § 15-10, og er for en stor del praktisk begrunnet. Unntaket gjelder blant annet abonnementer, leier, avgifter og lignende.

Det foreligger liten omtale av hva som omfattes av ordlyden «avgifter og lignende» i bokføringsforskriften § 5-2-6. Fra Bokføringslovutvalgets utredning NOU 2002:20 Ny bokføringslov, punkt 9.5.2.,1 gjengis følgende:

*Abonnementer, leier, avgifter og lignende betales som regel for en periode og ofte forskuddsvis. Det kan gjelde rett til å bruke infrastruktur som strøm- og telenett eller informasjon på forskjellige medier, og leie av fast eiendom eller løsøre. Det vil være uhensiktsmessig å fakturere slike tjenester etter hvert som tjenesten benyttes, og det vil ofte være praktisk for begge parter å kunne fakturere for lengre perioder. (...)*

I Skattedirektoratets uttalelse av 3. mai 2007 fremgår følgende omtale av ordlyden «og lignende»:

*Skattedirektoratet vurderer bestemmelsen slik at den gjelder former for regelmessige ytelser som har klare likhetstrekk med abonnementer/avgifter, uten at det nødvendigvis er naturlig å karakterisere ytelsene som et abonnement eller en avgift. NRK-lisens og serviceavtaler som nevnt ovenfor kan være eksempler på dette.*

Skattedirektoratet legger på generelt grunnlag at også avgiftsbegrepet, i likhet med abonnementsbegrepet, i bokføringsforskriften § 5-2-6, knyttes til en form for løpende ytelse, og ikke en avtale om levering av en enkeltstående vare/tjeneste, hvor avtaleforholdet avsluttes etter levering. I tråd med dette legger Skattedirektoratet til grunn at kommunale avgifter som innebærer betaling for tjenester som vann og renovasjon kan forskuddsfaktureres. Skattedirektoratet har foretatt en fornyet vurdering av om gebyr for tømming av slam faller inn under ordlyden i bokføringsforskriften § 5-2-6. Etter en helhetlig vurdering, har vi lagt til grunn at avgiftsbegrepet i forskriften, omfatter alle lovpålagte kommunale avgifter, så fremt de ikke gjelder betaling for en enkeltstående vare eller tjeneste. Vi bekrefter dermed at gebyr for tømming av slam kan forskuddsfaktureres i medhold av bokføringsforskriften § 5-2-6.

Skattedirektoratet understreker at adgangen til forskuddsfakturering er begrenset til en periode på ett år, jf. bokføringsforskriften § 5-2-6 første ledd, første punktum. Salgsdokumentet skal så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted. Kommunene kan derfor fakturere hele gebyret inklusive mva samme år som tømningen faktisk skjer, f.eks. i januar (1. termin) når tømningen finner sted i oktober samme år. Når tjenesten leveres på tømmedidspunktet, kan hjemmelen som hovedregel ikke benyttes til å forskuddsfakturere på et tidligere tidspunkt enn det år levering finner sted.



### Etterskuddsvis fakturering basert på måling av faktisk forbruk etter bokføringsforskriften § 5-2-5

Bokføringsforskriften § 5-2-5 gjelder utstedelse av salgsdokument for *“tjenester som leveres basert på måling av faktisk forbruk (strøm, telefoni og lignende)”*. Denne hjemmelen gjelder etterskuddsfakturering, hvor man kan benytte en måleperiode på inntil ett år. Også her skal fakturering så langt det er mulig finne sted i samme året som levering finner sted.

Utgangspunktet for bokføringsforskriften § 5-2-5 er etterskuddsvis fakturering og at det foretas en eksakt måling av forbrukte tjenester, som legges til grunn for faktureringen. Også denne bestemmelsen er praktisk begrunnet. Bestemmelsen antas å være mindre relevant nå, hvor den teknologiske utviklingen har gjort at avlesning av strøm mv. kan skje automatisk, noe som gjør løpende fakturering enklere. Selv om oppregningen i bestemmelsen ikke er uttømmende, setter den en viss ramme for hvilke typer tjenester som omfattes, jf. formuleringen «og lignende». Bestemmelsen kan f.eks. ikke anvendes generelt for virksomhet som fakturerer basert på medgått tid (bygg- og anlegg mv.) eller ved transportoppdrag e.l. hvor prisingen er basert på «oppmålt» mengde, eller ved slamtømming hvor gebyret fastsettes basert på oppmålt kubikk ved levering til kommunens renseanlegg.

Noen kommuner fakturerer vann- og avløpsgebyr basert på måling av faktisk vannforbruk. I slike tilfeller er det anledning til å utstede salgsdokument for lengre perioder enn to måneder etter bestemmelsen i bokføringsforskriften § 5-2-5. Hvis kun deler av gebyret gjelder tjenester som faktureres baseres på faktisk måling, altså delvis på bakgrunn av en faktisk måling, kommer forskriftens § 5-2-5 til anvendelse kun for denne delen. Øvrige tjenester må faktureres med utgangspunkt i bokføringsforskriften §§ 5-2-2, 5-2-4 eller 5-2-6.

Vi legger til grunn at bokføringsforskriften § 5-2-5 ikke kommer til anvendelse ved etterskuddsvis fakturering for tømming av slam.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Åsmund Haugseth  
underdirektør indirekte skatt, MVA  
Juridisk avdeling  
Skattedirektoratet

Torstein Helleland

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