

Til
Finansdepartementet

Fra
Skattedirektoratet

Bokføringsloven og -forskriften for kommuner

Vi viser til henvendelse pr. e-post av 25. juni 2019 vedrørende forståelsen av bokføringsloven og -forskriften for kommuner.

Spørsmålet gjelder hvorvidt det er lovlig at en kommune fakturerer en eller flere ganger årlig for slamtømming av slamavskiller når det bare foretas tømming annet hvert år.

Skattedirektoratet har kommet til at de omhandlede tjenestene kan forskuddsfaktureres i medhold av bokføringsforskriften § 5-2-6 for en periode på inntil ett år. Løpende fakturering på forskudd for tjenester som ytes lengre frem i tid enn ett år, krever særskilt tillatelse fra skattekontoret.¹

Bokføringsplikt for kommuner

Det følger av bokføringsloven § 2 annet ledd at enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3 har bokføringsplikt for den virksomhet som drives.

Det følger videre av forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 2 at de fleste bestemmelsene i bokføringsloven og bokføringsforskriften gjelder for kommuner og fylkeskommuner, uavhengig av om det drives avgiftspliktig virksomhet.

Krav til utstedelse av salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-2 gjelder bestemmelser om utstedelse av salgsdokument.

¹ Med virkning fra 1. juni 2019 er Skattedirektoratets myndighet til å gjøre unntak ved enkeltvedtak etter bokføringsloven, bokføringsforskriften og regnskapsloven delegert til skattekontoret



Notat

Hovedregelen, jf. § 5-2-2, er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering, med mindre annet er bestemt i forskriften. Det følger av § 5-2-4 at tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd, jf. femte ledd kan salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning ikke utstedes før ved levering av varen eller tjenesten, med mindre annet er bestemt i forskrift.

Bestemmelser om forskuddsfakturering er gitt i bokføringsforskriften § 5-2-6, hvor første ledd lyder:

Salgsdokument for persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. Det samme gjelder salgsdokument som gjelder adgang til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre eller rett til å overvære idrettsarrangementer. Salgsdokumentet skal så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted. For andre typer leveranser kan det ikke utstedes salgsdokument inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert.

Skattedirektoratets vurdering og konklusjon

Tømming av slamavskiller skal skje ved behov og minimum annethvert år med unntak for fritidsboliger, hvor minimumsfrekvensen er hvert fjerde år, jf. forurensningsforskriften §§ 12-13 og 13-11. Det følger av forurensningsloven § 34 at kommunen skal fastsette gebyr for dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren. Bestemmelsen om gebyr får tilsvarende anvendelse ved tømming av slamavskillere, privet m.v, jf. § 26 fjerde ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn at de aktuelle tjenestene er avgiftspliktige og at kommunen har bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 annet ledd for denne virksomheten.

Skattedirektoratet legger videre til grunn at kommunale gebyr for løpende tjenester med avfallshåndtering er å anse som en "avgift", som kan forskuddsfaktureres i medhold av bokføringsforskriften § 5-2-6. Salgsdokument kan dermed utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. Salgsdokumentet skal så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted.

Det følger av dette at kommunen, for å kunne fakturere tjenesten på forskudd fortløpende flere ganger årlig, må tømme slamavskillerne minimum en gang i



Notat

året. Det er ikke i tråd med bokføringsregelverket å forskuddsfakturere for tjenester som ytes lengre frem i tid enn ett år, selv om både tømning og gebyrileggelse er å anse som offentlig myndighetsutøvelse. Skattedirektoratet kan heller ikke se at det finnes andre hjemmelsgrunnlag for å fravike bokføringsforskriftens bestemmelser om forskuddsfakturering.

Skattedirektorat vil imidlertid bemerke at det i bokføringsforskriften § 5-2-8 er hjemmel for å gi tillatelse til å utstede salgsdokument inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert ved enkeltvedtak. Bestemmelsen gjelder "særlige tilfeller". Skattedirektoratet har i sin saksbehandling lagt til grunn at hjemmelen også kan benyttes for å gi tillatelse til å utstede salgsdokument på forskudd for en lengre periode enn ett år.