



FINANSDEPARTEMENTET  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 DEP  
0030 OSLO

U.off. offl. § 15

## Merverdiavgiftsregelverket knyttet til begravelser og gravferd

Vi viser til Finansdepartementets brev av 21. november 2008 angående vurdering av merverdiavgiftsunntaket for kirkelig fellestråd med vedlagt brev av 23. oktober 2008 fra finansministeren til Stortingets presidentskap.

Kirkelig fellestråd har ved Finansdepartementets brev av 14. desember 2007 fått ett unntak fra merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 70, for sine tjenester i forbindelse med gravferd. I vedtaket om unntak satte departementet som forutsetning at kirkelig fellestråds virksomhet ikke utøves i konkurranse med private avgiftspliktige virksomheter. Følgende tjenester nevnes:

- oppgraving og gjenfylling av kistegrav og urnegrav,
- oppretting av stort og lite gravminne,
- gravstelltjenester,
- årsstelltjenester,
- årsstell av blomster på graver og
- vanne og lukeavtale

Unntaket fra avgiftsplikt innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved kirkelig fellestråds omsetning av ovennevnte tjenester, samt at fradragsretten for inngående avgift er avskåret. Dette medfører at kirkelig fellestråds virksomhet omfattes av lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Finansdepartementet har bedt Skattedirektoratet vurdere avgiftsunntaket, og da med særlig henblikk på om unntaket kan gi opphav til ulik merverdiavgiftsbelastning på de samme tjenestene i forskjellige kommuner.

### Skattedirektoratets vurdering:

Kirkelig fellestråd har forvaltningsansvaret for kirkegårdene, jf. gravferdsloven § 3. I kommuner som bare har ett sokn, ligger forvaltningsansvaret hos menighetsrådet, jf. gravferdsloven § 23 første ledd. Forvaltningsansvaret kan etter avtale mellom kirkelig fellestråd og kommunen samt med Kultur- og kirkedepartementets godkjenning, overføres til kommunen, jf. gravferdsloven § 23 annet ledd første punktum. Slike avtaler foreligger for eksempel for Oslo kommune hvor forvaltningsansvaret ligger hos Gravferdsetaten samt for Bærum kommune.

Vi bemerker at det i departementets vedtak om avgiftsunntak av 14. desember 2007 synes lagt til grunn at det kun er kirkelig fellestråd som forestår forvaltningen av kirkegårdene. Dette har medført at like tjenester



får en annen avgiftsmessig behandling i kommuner hvor forvaltningsansvaret for kirkegårdene er overført til kommunen.

Avdøde personer har rett til fri grav i kommunen hvor avdøde hadde bopel ved dødsfallet, jf. gravferdsloven § 6 første ledd. I disse tilfellene har ikke avgiftsunntaket noen betydning da det ikke foreligger omsetning. Derimot kan unntaket ha betydning i tilfelle hvor avdøde personer uten bopel i kommunen i henhold til gravferdsloven § 6 annet ledd tillates gravlagt på kirkegård i kommunen. Kirkelig fellesråd (alternativt kommunen, jf. gravferdsloven § 23 annet ledd første punktum) kan da kreve dekning av kostnadene ved gravferden. Disse kostnadene er blant annet knyttet til oppgraving og gjenfylling av kistegrav og urnegrav. Når disse tjenestene utføres av kommunen, vil det i henhold til dagens regelverk bli beregnet utgående merverdiavgift.

Det var en forutsetning for avgiftsunntaket at kirkelig fellesråds virksomhet ikke utøves i konkurranse med private avgiftspliktige virksomheter. Undersøkelser vi har foretatt samt henvendelser fra revisorer, viser at det er flere private virksomheter og kommuner som påtar seg oppdrag vedrørende stell og vedlikehold av gravsteder. Videre har det kommet frem at gravsteltjenestene blant annet kan omfatte beplantning, herunder kjøp av blomster, samt anskaffelse og påsetting av gravlys. Vi har også fått opplyst at gravsteltjenester utføres enten med bakgrunn i såkalte gravlegater, dvs. midler som avdøde selv eller arvingene har avsatt til stell og vedlikehold av graven, eller med bakgrunn i avtale mellom tjenestutøveren og festeren av gravstedet/avdødes pårørende. Legatmidlene forvaltes av kirkelig fellesråd eller kommunen.

Det tilligger festeren av et gravsted å forsyne graven med gravminne, jf. gravferdsloven § 15. Oppsetting av gravminner er en tjeneste som også utføres av private næringsdrivende under forutsetning av at disse har fått tillatelse fra kirkelig fellesråd (alternativt kommunen, jf. gravferdsloven § 23 annet ledd) til å drive virksomhet på den aktuelle kirkegården. Grav-minne og fundament skal godkjennes av kirkelig fellesråd samt monteres på anvist plass, jf. § 25 i forskrift til gravferdsloven.

Avgiftsunntaket fører følgelig til at kirkelig fellesråds virksomhet med hensyn til gravsteltjenester, herunder blant annet årsstell av blomster på graver, vanne og lukeavtale samt oppretting/oppsetning av gravminne, utøves i konkurranse med private virksomheter, da like tjenester samt også varer, får ulik avgiftsmessig behandling. Videre kan unntaket gi opphav til at de samme tjenestene får ulik avgiftsbelastning i forskjellige kommuner. Dette tilsier etter vårt syn at unntaket bør oppheves.

Vi bemerker at det fremstår som utelukket at private næringsdrivende i forhold til den ansvarlige for gravferden, omsetter tjenester knyttet til oppgraving og gjenfylling av kiste-grav og urnegrav. Videre bemerker vi at når en avdød person med bopel i kommunen grav-legges, vil både kirkelig fellesråd og kommunen være berettiget til kompensasjon for inngående avgift knyttet til oppgraving og gjenfylling av kistegrav og urnegrav, jf. "fri grav". I tillegg er kirkelig fellesråd etter dagens ordning berettiget til kompensasjon for inngående avgift ved oppgraving og gjenfylling av kistegrav og urnegrav når avdøde ikke hadde bopel i kommunen.

Dersom unntaket av 14. desember 2007 i sin helhet oppheves, unngår man at den samme tjenesten får ulik avgiftsbelasting i forskjellige kommuner. Samtidig vil det fortsatt måtte beregnes merverdiavgift når avdøde personer uten bopel i kommunen tillates gravlagt på kirkegård i kommunen, og dette vil dersom unntaket oppheves også gjelde kommuner hvor kirkelig fellesråd har ansvaret for forvaltningen av kirkegårdene.



Med hilsen

Anders Christensen  
seniorskattejurist  
Rettsavdelingen, avgift

Per Egil Ensrud