



Vår dato 21.03.2019	Din/Deres dato	Saksbehandler Ivar Øvregard
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse	Telefon 22077344
Org.nr 974761076	Vår referanse 2019/5256829	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

U.off. offl. § 13, sktvl. § 3-1

Den norske kirke  
Postboks 799 Sentrum  
0106 OSLO

## **Merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd - Den norske kirke, org.nr. 818 066 872 - Avgiftsmessige forhold**

Vi viser til brev av 19. september 2018 der Skattedirektoratet blir bedt om å redegjøre for de avgiftsmessige forhold for rettssubjektet Den norske kirke (rDnk).

Bakgrunnen for henvendelsen er omdanningen av Den norske kirke til eget rettssubjekt med virkning fra 1. januar 2017. Omdanningen innebar at den statlige delen av den norske kirke ble overført til det nyopprettede *rettssubjektet* "Den norske kirke" (rDnk). *Trossamfunnet* Den norske kirke omfatter rDnk foruten rettssubjektene soknene med sine menighetsråd og kirkelige fellesråd.

rDnk ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra det tidspunkt da kirken ble eget rettssubjekt, første termin 2017. Tidligere var det Kirkerådet som var registrert for diverse salg av varer mv.

rDnk består av Kirkemøtet som det øverste representative organet. Et valgt styre, Kirkerådet, ivaretar den daglige drift av rettssubjektet, som for øvrig omfatter Bispemøtet, Mellomkirkelig råd, Samisk kirkeråd, bispedømmerådene og Svalbard kirke. Landet er delt inn i 11 bispedømmer, som hvert har sitt bispedømmeråd. Hvert bispedømme er inndelt i prostier, der en prost leder et antall prester/prestestillinger. Prestene gjør sin tjeneste i de ulike sokn. Soknene er selvstendige rettssubjekter og er representert ved to organer som begge har rettslig handleevne, menighetsråd i hvert sokn og kirkelig fellesråd i hver kommune, jf. kirkeloven § 5. Kirkeloven § 14 beskriver de administrative- og økonomiske oppgaver som kirkelig fellesråd skal ivareta på vegne av soknene, herunder administrative- og økonomiske oppgaver på vegne av soknene, bl.a. forvaltning av kirkebygg og gravplasser, tilsettinger og arbeidsgiveransvar samt administrativ hjelp for prosten. Om kirkens organisering, se kirkeloven § 2.

rDnk er arbeidsgiver for alle biskoper, proster og prester samt diverse kirkefaglige rådgivere og administrativt personell.

rDnk finansieres i hovedsak ved tilskudd fra staten v/Kulturdepartementet, jf. kirkeloven § 2a.

Kirkelig fellesråd ivaretar arbeidsgiverfunksjonen for de ansatte i menighetene, dvs de som ikke er ansatt i rDnk. Dette gjelder i hovedsak diakoner, kateketer, trosopplærere, menighetens daglige leder mm. Kirkelig fellesråd finansieres hovedsakelig gjennom tilskudd fra kommunen, jf. kirkeloven § 15. De ulike menigheter/sokn er egne rettssubjekter med hver sine organisasjonsnumre. De får sine offentlige tilskudd



fra den enkelte kommune via Kirkelig fellesråd. Menighetsrådene finansieres i hovedsak gjennom gaver og innsamlede midler.

Det er opplyst at det ikke foregår disposisjoner/overføringer som medfører økonomisk gevinst i samarbeidet mellom de ulike rettssubjekter og organer som beskrives i kirkeloven (dvs. rDnk, kirkelig fellesråd og menighetsråd). Det dreier seg om utveksling av tjenester ved kostnadsdeling, ikke om omsetning av varer og tjenester mot vederlag i henhold til definisjonen i merverdiavgiftsloven § 1-3, første ledd bokstav a.

Før Den norske kirke ble eget rettssubjekt fom 1. januar 2017, var det ingen avgiftsberegning for de disposisjoner som ønskes avgiftsmessig avklart av Skattedirektoratet. I den forbindelse blir det vist til Prop. 55L (2015-2016) Endringer i kirkeloven (omdanning av Den Norske kirke til eget rettssubjekt m.m.) § 4.1.1 siste avsnitt (side 49) der det står følgende: "Ved utskillingen vil det ikke oppstå endringer i skatte- eller avgiftsmessige forhold, heller ikke med hensyn til merverdiavgift". Proposisjonens kapittel 4 omhandler de økonomiske og administrative sidene ved utskilling av Den norske kirke fra staten,

I brevet fra rDnk beskrives forskjellige typer disposisjoner som foregår enten mellom kirkens organer og mellom kirken og eksterne tjenestemottakere. Det dreier seg bl.a. om utføring av seremonielle tjenester, utlån/utleie av ansatte og salg av administrative tjenester eller undervisningstjenester. Spørsmålet er om disse disposisjonene utløser avgiftsplikt.

### ***Skattedirektoratets vurdering***

Et vilkår for avgiftsplikt er at det foreligger omsetning og ikke bare fordeling av kostnader. I sistnevnte tilfelle oppstår ingen avgiftsplikt. Foreligger det omsetning, er neste spørsmål om denne skjer som ledd i næringsvirksomhet. Det er en forutsetning for registrering i Merverdiavgiftsregisteret. I næringsvurderingen inngår også en vurdering av om en virksomhet som er basert på offentlige tilskudd i den grad som tilfellet er med rDnk, i det hele tatt kan sies å drive næringsvirksomhet. I tillegg kan det reises spørsmål om virksomheten eller deler av den, er å anse som offentlig myndighetsutøvelse. I så fall foreligger ikke avgiftsplikt. Er de foran nevnte vilkår for registrering oppfylt, blir neste spørsmål om noen av avgiftsunntakene i merverdiavgiftsloven kapittel 3 får anvendelse. Her det særlig unntakene i §§ 3-5 og 3-15, for hhv. undervisningstjenester og seremonielle tjenester, som kan være aktuelle.

I det følgende vil vi kommentere de typetilfeller som rDnk tar opp i sitt brev.

Salget av varer mv. forutsettes avgiftspliktig, og er ikke omfattet av henvendelsen fra rDnk.

### **Samarbeidsavtale mellom rDnk og menighetsråd/kirkelig fellesråd om ekstra presteressurs der rDnk er arbeidsgiver**

rDnk opplyser at rDnk v/bispedømmerådene er arbeidsgiver for de aller fleste prester tilsatt i de prestestillinger som omhandles i kirkeloven. Prestene utfører i hovedsak sitt virke ute i soknene. Der hvor det i et sokn er behov for presteressurser utover det som leveres fra rDnk, hender det at soknet samler inn



midler til å finansiere deler av en ekstra stillingsressurs. Menighetsrådene finansierer sin andel gjennom innsamling av midler og fellesrådene gjennom samarbeidsavtaler/tilskudd fra kommunen. I slike tilfeller inngår rDnk v/bispedømmerådet en samarbeidsavtale der rDnk blir arbeidsgiver for hele stillingen (100%) og menigheten faktureres for den del som den selv finansierer (f.eks. 50%) uten påslag.

Skattedirektoratet er kommet til at ovennevnte måte å finansiere den ekstra prestestillingen på, avgiftsrettslig er å betrakte som en deling av utgiftene mellom rDnk og angjeldende menighet/kirkelig fellesråd. Ved vurderingen har vi bl.a. lagt vekt på at prestene i utgangspunktet er rDnk`s ansvar og at prestestillingene primært skal finansieres gjennom statlige tilskudd etter budsjettsoknad fra Kirkemøtet, jf. kirkeloven § 2 a. Når det viser seg at behovet for prester ikke er dekket slik at man er nødt til å ansette en prest til, og dette skjer ved et "spleiselag" der både sokn/kirkelig fellesråd og rDnk bidrar, finner vi det unaturlig å anse soknets/fellesrådets bidrag som omsetning. Vi mener at det her dreier seg om en kostnadsdeling og ingen omsetning. At det skjer på den måten at rDnk fakturerer soknet/kirkelig fellesråd for den del av lønnsutgiftene som det er avtalt at soknet/kirkelig fellesråd skal dekke, er etter vår oppfatning kun en formalitet, som vi velger å ikke tillegge vekt ved vurderingen av avgiftsspørsmålet. Kostnadsdeling er ikke omsetning og avgift skal følgelig ikke beregnes.

### **Samarbeidsavtale mellom rDnk og sokn/kirkelig fellesråd om presteressurs der sistnevnte er arbeidsgiver**

I dette tilfellet er det rDnk som betaler for deler av stillingsressursen i henhold til en samarbeidsavtale inngått med et sokn/kirkelig fellesråd. rDnk betaler et tilskudd til angjeldende kirkelig fellesråd eller rDnk v/bispedømmerådet mottar faktura fra sokn/kirkelig fellesråd uten påslag utover sosiale kostnader.

Hvilken av disse to fremgangsmåter som velges, anser vi for å være uten avgiftsmessig betydning.

Også i dette tilfellet mener vi at det dreier seg om fordeling av kostnader og ikke om omsetning. Det skal følgelig ikke beregnes avgift av rDnk`s bidrag til den ekstra presteressursen. At rDnk hovedsakelig er finansiert ved statlige tilskudd, er etter vår mening et ytterligere argument mot avgiftsplikt.

### **rDnk kjøper vikartjeneste for deler av prestatjenesten fra kirkelig fellesråd**

En *diakon* er i hovedsak en tilsatt i menighet/sokn eller kirkelig fellesråd med hovedoppgave å fremme kirkens omsorgstjeneste, jf. "Tjenesteordning og kvalifikasjonskrav for diakoner", fastsatt av Kirkemøtet ved forskrift av 20. november 2004 nr 1895 med hjemmel i kirkeloven § 24.

En *kateket* er i hovedsak en tilsatt i menighet/sokn eller kirkelig fellesråd med hovedoppgave å fremme kirkens undervisningstjenester (dåpsopplæring, styrke troen hos alle døpte, undervis konfirmanter mv.), jf. "Tjenesteordning og kvalifikasjonskrav for kateketer", fastsatt av Kirkemøtet ved forskrift av 20. november 2004 nr 1894 med hjemmel i kirkeloven § 24.

Et kirkelig fellesråd kan være arbeidsgiver for diakon/kateket eller annen kirkelig tilsatt.



Det hender at rDnk kjøper vikartjenester for deler av prestedtjenesten fra kirkelig fellesråd, der tjenesten utføres av diakon/kateket eller annen kirkelig tilsatt. Det kan skje der en prest av forskjellige årsaker fritas for konfirmantundervisning eller lignende eller ved prestens sykefravær.

Dersom tjenestene som utføres faller innenfor de gjøremål som tilligger en prestestilling, mener vi at det liksom i de to foregående tilfeller, dreier seg om kostnadsdeling og ikke om omsetning. Vi legger vekt på at rDnk hovedsakelig finansieres ved statstilskudd, og at utveksling av tjenester mellom de forskjellige kirkelige organer skjer på non profit basis. Vi ser det slik at når rDnk ser seg nødt til å erstatte en presteressurs som av forskjellige årsaker er blitt borte, er betalingen å anse som bidrag til avlønning av den diakon/kateket som utfører tjenesten. Dette er ikke omsetning og avgift skal følgelig ikke beregnes. Vi legger også her vekt på at prestene primært er rDnk`s ansvar. En forutsetning er at det dreier seg om "prestedtjenester" og ikke om tjenester av en art som kan kjøpes på det åpne marked. Avgiftssystemets konkurransenøytralitet er derved ivarettatt.

### **Salg av seremonielle tjenester (vigsler og gravferder)**

Det er opplyst at den som skal utføre kirkelige handlinger i Den norske kirke er underlagt biskopens tilsyn. Ifølge § 11 i "Tjenesteordning for menighetsprester", fastsatt av Kirkemøtet ved forskrift av 11. april 2016 med hjemmel i kirkeloven § 31 fjerde ledd, har presten "ikke plikt til å utføre kirkelige handlinger for personer som er bosatt utenfor tjenestedistriktet, unntatt gravferd når avdødes nærmeste pårørende eller den som sørger for gravferden er bosatt i distriktet" og "Presten har ikke plikt til å utføre kirkelige handlinger for personer som står utenfor Den norske kirke, unntatt når dette følger av avtale inngått mellom Den norske kirke og annet kirkesamfunn".

Dersom presten allikevel velger å utføre ovennevnte tjenester, følger det av gjeldende tariffavtale satser for avlønning. Betaling til presten skjer via lønssystemet i Den norske kirke, og fakturering skjer uten annet tillegg enn for sosiale utgifter.

Også i dette tilfellet anser vi forholdet som en kostnadsdeling. Det opereres ikke med noe påslag. Betaling fremstår som bidrag til avlønning av presten. Vi legger også vekt på at prestene er ansatt hos rDnk som finansieres over statsbudsjettet. Videre utføres prestens tjeneste ikke i konkurranse med eksterne aktører, slik at avgiftssystemets konkurransenøytralitet ivaretas. Det er et bærende prinsipp i avgiftsretten.

### **Kjøp av administrative tjenester**

Ifølge kirkeloven § 14 første ledd bokstav e er kirkelig fellesråd "ansvarlig for administrativ hjelp for prostens når staten yter tilskudd til det". I den forbindelse har bispedømmerådene mange steder inngått samarbeidsavtaler der det ytes tilskudd til kirkelig fellesråd avhengig av prostens ressursbehov. Det opplyses at tilskuddet som regel er delfinansiering av stilling i fellesrådet til bistand i form av sekretærressurser/administrative ressurser for prostens. Den som stilles til disposisjon for prostens vil ofte ha en annen stilling i kirken, f.eks. som menighetssekretær. Arbeidet går ut på å bistå prostens i dennes oppgaver som bl.a. går ut på i samarbeid med prestene og øvrige ansatte i de ulike menigheter/sokn å administrere prestedtjenesten, herunder planlegg prestens arbeidstid og arbeidsoppgaver, samt sikre at det



til enhver tid er ressurser tilgjengelig for kirkelige handlinger som gudstjenester, dåp, vigsler, gravferder mv. Videre fremgår det av "Tjenesteordning for prostere", fastsatt av Kirkemøtet ved forskrift av 11. april 2016 nr 1815 med hjemmel i kirke-loven § 31 fjerde ledd, at prostene skal "sørge for den nødvendige samordning mellom prestetjenesten og de kirkelige rådenes virksomhet", dvs. menighet/sokn, menighetsråd og kirkelig fellesråd. Til dette arbeidet trenger prostene administrativ bistand og denne ressurs bør av hensyn til arbeidets karakter i første rekke stilles til rådighet innen den kirkelige sektor siden en stor del av arbeidet går ut på å organisere/planlegge prestenes tjeneste i samarbeid med de øvrige ansatte i menighet/sokn. Mao er det ønskelig at prostesekretærene rekrutteres fra egne rekker fremfor å hente tjenestene på det åpne markedet. Det opplyses at i Oslo bispedømme er prostesekretærene tilsatt i bispedømmerådet, mens det i de øvrige bispedømmene er kirkelig fellesråd som leverer tjenestene.

Skattedirektoratet er også her under noe tvil, kommet til at betalingen som ytes for prostesekretærene er å betrakte som bidrag til dekning av kostnadene, altså en kostnadsdeling og ikke omsetning. Også her legger vi vekt på at finansiering skjer ved hjelp av statlige tilskudd og at de kirkelige fellesråd finansieres ved tilskudd fra kommunene. Prostesekretærtjenestene har dessuten en kirkeintern karakter, som gjør det mindre naturlig å skaffe tjenestene på det åpne markedet. Konklusjonen blir at vi heller ikke her anser de overføringer som finner sted, som omsetning.

#### **Skattedirektoratets samlede konklusjon**

Slik vi ser det, er ingen av de disposisjoner/overføringer som rDnk har bedt oss om å vurdere, som kan anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. At man i enkelte av tilfellene benytter fakturering, finner vi ikke å ville tillegge avgjørende vekt, idet det er de reelle forhold som skal legges til grunn. rDnk kan følgelig videreføre den praksis som ble fulgt før omorganiseringen, og la betaling i ovennevnte tilfeller skje uten beregning av merverdiavgift.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Trond Skarbøvik  
underdirektør  
Juridisk avdeling  
Skattedirektoratet

Ivar Øvregard

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