



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Inger Helene Iversen

Deres dato

Vår dato
31.08.2006

Telefon
22077337

Deres referanse
Espen Knudsen

Vår referanse
2006/410820 /RR-RE/IHI /
812.1

Finansdepartementet
Finansmarkedsavdelingen
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

U.Off. Offvl. § 5

FINANSDEPARTEMENTET
05. SEP. 2006
Saksnr. <i>86 / 4150-1</i>
Arkivnr.

Endring av bokføringsforskriften - formidling av varer

Det vises til telefonsamtale av 28. august 2006 med Espen Knudsen.

Som nevnt i telefonsamtalen mener Skattedirektoratet det er behov for en snarlig endring av bokføringsforskriften, slik at det blir samme regler for formidling av varer som for formidling av tjenester. Dette gjelder krav til innhold i salgsdokumentet og krav til kunde- og leverandørspesifikasjon. Vi vil nedenfor redegjøre nærmere for bakgrunnen for forslaget.

Salgsdokumentets innhold

Bokføringsforskriften §§ 5-1 flg. omhandler krav til salgsdokumentets innhold, hvor § 5-1-1 lyder som følger.

"Dokumentasjon av salg av varer og tjenester skal minst inneholde

- 1. Nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen,*
- 2. angivelse av partene,*
- 3. ytelsens art og omfang,*
- 4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,*
- 5. vederlag og betalingsforfall, og*
- 6. eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgift skal angis i norske kroner"*

Forskriften § 5-1-2 stiller nærmere krav til angivelse av partene. Det fremgår bl.a. at angivelse av selger minst skal omfatte selgers navn og organisasjonsnummer. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal organisasjonsnummeret etterfølges av bokstavene "MVA".

Forskriften § 5-1-3 stiller nærmere krav til nummerering av salgsdokumentet. Salgsdokumentet skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkelt måte.

Utgangspunktet er at selgeren skal utstede sitt salgsdokument med de spesifikasjoner som kreves i § 5-1-1. Salgsdokumentene skal inngå i en fortløpende nummerserie, slik at det enklere kan kontrolleres at selgerens bokførte salg er fullstendig. Ved formidling av tjenester er det gjort et unntak fra dette, jf. bokføringsloven § 5-1-6:

Postadresse
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974 761 076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08



"Den som formidler tjenester, kan utferdige salgsdokument for flere leverandører i ett salgsdokument. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike salgsdokument og det totale vederlaget for den enkelte leverandør kan unnlates spesifisert."

Bakgrunnen for bestemmelsen

Bestemmelsen var ikke med i bokføringsutvalgets forslag til bokføringsforskrift, jf. NOU 2002:20 pkt 16.2.1, men var en konsekvens av at forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven ble endret (19.2.2004) hvor § 2 fikk et nytt fjerde ledd som følger:

"Den som formidler tjenester, kan utferdige salgsdokument for flere leverandører i ett salgsdokument. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike salgsdokument."

Forslaget til endring ble fremsatt av Skattedirektoratet, jf. brev til Finansdepartementet (Skattelovavdelingen) av 15. desember 2003, og var foranlediget av økt fokus på reisebyråers virksomhet som følge av innføringen av merverdiavgift på persontransport fra 1. mars 2004.

Fra Skattedirektoratets brev siteres:

Formidling

Forskrift nr. 2 tolkes slik at salgsdokumentet ikke kan inneholde leveranser fra flere leverandører, med mindre det er gitt samtykke fra Skattedirektoratet, jf. forskriften § 2 fjerde ledd.

Når f.eks. et reisebyrå formidler persontransporttjenester, vil dette være for andres regning. Det er således disse "andre" som skal utferdige et korrekt salgsdokument i henhold til forskrift nr. 2. Det er imidlertid intet i veien for at reisebyrået kan utferdige salgsdokumentet på vegne av den enkelte leverandøren, men da slik at alle kravene i forskrift nr. 2 er oppfylt. I forskrift nr. 2 kreves det blant annet at salgsdokumentet skal være nummerert. Hensikten med dette er å kontrollere fullstendigheten av salgsinntektene til leverandøren. Vi antar at dette ikke vil være et praktisk krav, særlig ikke dersom det aksepteres at reisebyrået kan utstede felles salgsdokument for flere leverandører.

I Sverige synes det akseptert at formidleren utsteder salgsdokument for flere leverandører, uten at dette i seg selv blir avgjørende for spørsmålet om formidlingen skjer i eget navn. Det vises til RSV:s skrivelser 010611, Dnr. 4866-01/100. I kap. 8 uttales det at fakturaen i slike tilfeller bør inneholde momsregistreringsnummeret for hver leverandør.

Skattedirektoratet antar at det bør gjøres en endring i forskrift nr. 2 og forskrift 6. mai 1999 nr. 544, slik at det klart fremgår at den som formidler tjenester kan utferdige salgsdokument på vegne av flere leverandører, og at kravet til nummerering da kan fravikes for den enkelte leverandør. Tilsvarende regel bør da tas inn i den nye bokføringsforskriften § 4-2.



Det foreslås følgende bestemmelse i forskrift nr. 2 § 2 nytt fjerde ledd, forskrift 6. mai 1999 nr. 544, § 5-2 nytt niende ledd, og den nye bokføringsforskriften § 4-2:

Den som formidler tjenester, kan utferdige salgsdokument for flere leverandører i ett salgsdokument. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike salgsdokument. ”

I brev 25. juni 2004 til Finansdepartementet foreslo Skattedirektoratet ytterligere en endring i forskrift nr. 2 (bl.a. unnlattelse av å spesifisere det totale vederlaget for den enkelte leverandør). Forskrift nr. 2 ble imidlertid ikke endret på dette punkt, men forslaget ble gjentatt i vårt utkast til bokføringsforskrift, jf. brev av 1. juli 2004 med vedlegg, og senere fastsatt i bokføringsforskriften. Det samme gjelder et forslag i brevet av 25. juni om endring av forskrift. nr. 1 til merverdiavgiftsloven § 9, slik at mellomvær mellom kunde og leverandør kunne føres over formidlerens konto.

Kunde og leverandørspesifikasjon

Krav til kunde og leverandørspesifikasjon følger av bokføringsloven § 5 første ledd nr. 3 og 4, jf. bokføringsforskriften § 3-1 nr. 3 og 4. Spesifikasjonene skal vise alle transaksjoner med hhv. kunder og leverandører pr. periode. Det er videre et krav at bl.a. kundens navn og leverandørens navn og organisasjonsnummer skal fremgå.

Formidling av varer og tjenester skjer i en annens navn og for en annens regning. Formidleren kjøper ikke den aktuelle varen eller tjenesten for videresalg og er således ikke å betrakte som kunde. Formidleren blir dermed heller ikke leverandør i forhold til den formidlede varen eller tjenesten. Kunde- og leverandørspesifikasjon skal da i utgangspunktet opprettes på den reelle kunde og leverandør. Dersom en formidler utsteder salgsdokumentet og innfordrer vederlaget på vegne av flere leverandører, kan dette være problematisk. Det vises i den forbindelse til Skattedirektoratets brev av 25. juni 2004 hvorfra følgende gjengis:

”I forhold til gjeldende rett, jf. ovenfor pkt. 1.1, viser de innsendte eksemplene på utgående faktura at ingen av reisebyråene foretar fakturering som fullt ut tilfredsstiller vilkårene i forskrift nr. 2. Faktureringen medfører at kundene vil ha store praktiske problemer med å oppfylle kravene til føring over kontobok, jf. forskrift nr. 1 § 9. Det vises til at identifikasjon av leverandør enten ikke fremkommer eller er mangelfull, og/eller at fakturaene (f.eks. fra Berg-Hansen) ikke er oppsummert på leverandørnivå.

På den annen side er det forståelig at kunden på mange måter oppfatter reisebyrået som sin naturlige ”motpart” i slike tilfeller. Kunden forholder seg kun til reisebyrået ved sine bestilling, mottar faktura fra reisebyrået og betaler også reisebyrået. Det oppfattes dermed som både praktisk og naturlig å registrere mellomværende med reisebyrået som motpart. Alle eksempler på inngående fakturaer fra de ulike hotellkjedene viser også at hotellene utsteder sine fakturaer i navnet til Berg-Hansen, slik at også hotellene formodentlig fører kontobok med reisebyråene som motpart. Dette



er imidlertid ikke nødvendigvis tilfellet når det gjelder eksemplet på inngående faktura vedrørende flyreiser (SAS). I SAS' faktura er kundens navn, ikke reisebyrået, angitt som første linje. Det er likevel usikkert hvorvidt SAS fører disse fakturaene over konto til den reisende (eventuelt dennes firma) eller over konto til reisebyrået.

På denne bakgrunn har Skattedirektoratet kommet til at det bør aksepteres at det ved fakturering av leverandørers omsetning via formidlere, aksepteres at kontobok føres med formidleren som motpart. Skattedirektoratet har vurdert hvorvidt dette bare bør gjelde for reisebyråer o.l., men kan ikke se at en generell regel vil få uheldige utslag. Regelen vil få begrenset rekkevidde, idet den bare vil gjelde der en formidler fakturerer på vegne av leverandør."

Formidling av varer

Det fremgår av ovenstående at bakgrunnen for bokføringsforskriften § 5-1-4 og 3-1 tredje ledd var et økt fokus på en bestemt bransje innen tjenesteytende næringer som følge av en endring i avgiftslovgivningen. Herunder ble det fokusert på praktiske problem for denne bransjen - som typisk utsteder et felles salgsdokument for flere leverandører - mht. å oppfylle de generelle kravene til salgsdokumentets innhold for hver enkelt leverandør.

Skattedirektoratet vurderte det dit hen at en generell regel for tjenester ikke ville få uheldige utslag. På dette tidspunktet ble det imidlertid ikke foretatt en vurdering av om det var samme behov for unntak for de som formidler varer, og det ble da heller ikke signalisert et slikt behov i høringsuttalelsene til bokføringsforskriften.

I ettertid har Skattedirektoratet sett at tilsvarende problemstillinger også kan gjelde ved formidling av varer, nå sist konkretisert i form av søknad fra Forlagssentralen ANS.

Søknaden gjelder tillatelse til omvendt fakturering, jf. bokføringsforskriften § 5-2-9.

Skattedirektoratet kan imidlertid ikke se at den aktuelle problemstillingen kan løses ved å benytte dispensasjonsbestemmelsen i forskriften § 5-2-9.

Forlagssentralen er distribusjonssentral for 290 forlag som til sammen selger bøker til ca 500 bokhandlere. Bestilling av bøker skjer gjennom Forlagssentralen ANS, som også besørger fakturering og innfordring av utestående overfor bokhandlerne på vegne av forlagene. Fakturaene inneholder regelmessig salg fra flere forlag. Fakturaen inneholder opplysninger om selgeren i form av angivelse av de aktuelle forlagene.

Organisasjonsnummeret er imidlertid ikke angitt. Fakturaen inneholder ikke totalt beløp for det enkelte forlag og det er ikke egen nummerserie pr. forlag.

Forlagssentralen ANS utsteder også en egen "faktura" til forlagene, med egen nummerserie pr. forlag. Denne fakturaen viser forlagets andel av det totale salget til bokhandlerne. Den enkelte bokhandel fremgår ikke i denne fakturaen, men disse kan etter det vi forstår spores via opplysninger i en statistikk som er vedlagt fakturaen, via angivelsen av ISBNnr.

Slik vi forstår søknaden er det i forhold til denne "fakturaen" det søkes om tillatelse til omvendt fakturering.



Det er all grunn til å tro at både forlag og bokhandlere benytter Forlagssentralen ANS som motpart i hhv. kunde- og leverandørspesifikasjonen. Det er ikke anledning til å dispensere fra kravene til kunde- og leverandørspesifikasjon i bokføringsforskriften § 3-1.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det ikke grunn til å skille mellom formidling av tjenester og formidling av varer for så vidt gjelder reglene om salgsdokumentets innhold og kunde- og leverandørspesifikasjon. Det vises til at de samme problemstillinger som var foranledningen til unntaket for tjenester også gjelder for varer. Formidling av varer, hvor formidler også utsteder salgsdokumentet for de aktuelle varene, er dog neppe like utbredt som ved tjenester.

Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn følgende endringer i bokføringsforskriften (endring understreket):

§ 3-1 tredje ledd

Ved formidling av varer og tjenester, hvor salgsdokumentet utferdiges av formidler på vegne av den enkelte leverandør, kan transaksjonene registreres i kunde- og leverandørspesifikasjonen over formidlerens kontor.

§ 5-1-6

Den som formidler varer og tjenester, kan utferdige salgsdokument for flere leverandører i ett salgsdokument. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike salgsdokument og det totale vederlaget for den enkelte leverandør kan unnlates spesifisert.

Med hilsen

Ola Holdal
fung seksjonssjef
Seksjon for revisjon

Jan Høelstad