



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Inger Helene Iversen

Deres dato
03.02.2006

Vår dato
08.02.2006

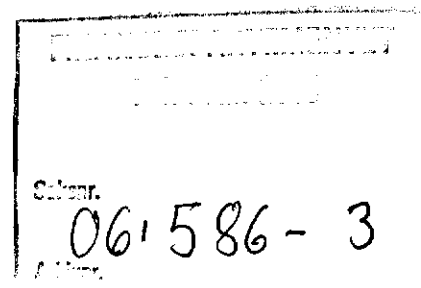
Telefon
22077337

Deres referanse
06/586 FM pcb

Vår referanse
2006/49161 /FN-RE/IHI /
812.1

Finansdepartementet
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

U.Off. Offvl. § 5



Forskrift om bokføring § 5-2-1, utsteder av salgsdokumentasjon

Det vises til Deres brev av 3. februar 2006, vedlagt brev av 25. januar 2006 fra Finansnæringens Hovedorganisasjon. Finansnæringens Hovedorganisasjon anmoder om et nytt unntak fra regelen i forskrift om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-2-1 om at salgsdokumentet skal utstedes av selger.

Bokføringsforskriften § 5-2-1 første ledd, første punktum, lyder som følger:

Salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift.

I annet ledd er det gitt enkelte unntak, hvorefter bokføringspliktige kjøpere kan utstede salgsdokumentasjonen på vegne av selger. Disse unntakene er en videreføring av tidligere regler i forskrift nr. 26 og 79 til merverdiavgiftsloven, og må ses i sammenheng med den rettighet slike bokføringspliktige har til å utstede salgsdokument inklusive merverdiavgift, uavhengig av om selgeren står oppført i avgiftsmanntallet.

Iht. bokføringsforskriften § 5-2-9 første ledd kan departementet ved enkeltvedtak gjøre ytterligere unntak fra bestemmelsen i § 5-2-1 om at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger. Departementets myndighet til å treffe enkeltvedtak etter denne bestemmelsen ble delegert Skattedirektoratet ved brev av 16. juni 2005.

Skattedirektoratet har behandlet en betydelig mengde søknader om dispensasjon fra kravet om at salgsdokumentet skal utstedes av selger, og tilstrømningen av søknader er fortsatt stor. Alt overveiende har behandlingen resultert i at søkerne har fått dispensasjon fra kravet. Skattedirektoratet hadde derfor allerede før departementets brev av 3. februar, arbeidet med sikte på å fremme et forslag til forskriftsendring på dette området. Vi vil i det følgende redegjøre nærmere for dette.

Nærmere om bakgrunnen for regelen

Bokføringsforskriften § 5-2-1 første ledd første punktum, og § 5-2-1 annet ledd, viderefører tilsvarende bestemmelser i forskrift nr. 544 til regnskapsloven 1998. Etter tidligere regler, jf. forskrift 14.10.1969 til merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 2), var sluttseddel,

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974761076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08



avregningsseddel mv, som mottaker av varen eller tjenesten utsteder, akseptert som salgsdokument.

På grunn av overgangsregler har bokføringspliktige virksomheter inntil 1. januar 2006 kunne velge å benytte reglene i forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven. Vi har grunn til å tro at de fleste har valgt å følge disse reglene.

I NOU 2002:20 Ny bokføringslov, skriver utvalget følgende om forslaget til regler om hvem som kan utstede salgsdokumentasjon:

"Utvalget finner det naturlig å videreføre kravet om at det er selger som skal utstede salgsdokumentasjon. (....)

Gjeldende rett har enkelte unntak fra kravet til at salgsdokumentasjonen skal utarbeides av selger. Disse fremgår av 99-forskriften § 5-1 tredje ledd, jf. også forskrift nr. 26 og nr. 79 til merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen gjelder samvirkeforetak som hovedsakelig tilvirker eller forhandler produkter fra medlemmenes fiske, skogbruk eller gårdsbruk mv. og husflidsutsalgs kjøp av produkter fra håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet. Utvalget mener prinsipielt at krav til å utarbeide salgsdokumentasjon bør være en følge av bokføringsplikten. Utvalget er imidlertid kjent med at det er etablert flere velfungerende ordninger innenfor de områder som pr. i dag er forskriftsregulert. Innskjerpelse av reglene på dette området kan således få uheldige utslag. Utvalget foreslår derfor at unntakene i 99-forskriften § 5-1 tredje ledd videreføres. For øvrig bør det kun være anledning til å utstede salgsdokument på vegne av selger når en bokføringspliktig virksomhet kjøper varer fra en ikke bokføringspliktig selger. Det foreslås imidlertid at departementet ved enkeltvedtak kan gjøre ytterligere unntak fra kravet om at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger."

Utvalget mener prinsipielt at krav til å utarbeide salgsdokumentasjon bør være en følge av bokføringsplikten. Skattedirektoratet bemerker i den forbindelse at et krav om dette er med å forhindre at kjøper misbruker systemet, ved urettmessig å utferdige dokumentasjon som kan legges til grunn for egen kostnadsføring og krav om refusjon av merverdiavgift. I den sammenheng kan det nevnes at en av de største sakene vi har hatt mht. unndragelse av merverdiavgift var basert på bl.a. uriktige avregninger. Merverdiavgiftsreglene, jf. forskrift nr 24, § 3, åpner for at vareleverandøren kan velge mellom å "fakturere" med eller uten avgift. I OK-fish-saken utstedte selskapet (kjøperen) faktura med avgift til seg selv, og faktura uten avgift til selgeren. På bakgrunn av slike avregninger forledet selskapet staten til å refundere ikke betalt, inngående merverdiavgift på ca 222 millioner kroner for årene 1997-2000. Som en følge av denne saken har for øvrig Skattedirektoratet foreslått å endre forskrift nr. 24, § 3. Forslaget ligger til vurdering i Finansdepartementet.

Bokføringsforskriften ble sendt på høring ved departementets høringsbrev av 13. desember 2002. Det var svært få høringskommentarer til forslaget om at salgsdokumentet som hovedregel skal utstedes av selger, og det ble da heller ikke foretatt noen endringer i forhold til høringsutkastet på dette punkt.



Skattedirektoratets behandling av dispensasjonssøknader

Skattedirektoratet har pr. 7. februar 2006 behandlet 145 søknader om dispensasjon. Pr. i dag er det 60 søknader i restanse og det kommer stadig inn nye søknader. Fra enkelte bransjer som tradisjonelt utsteder avregninger, for eksempel bilbransjen (innbytte) og forsikring, har vi kun mottatt et fåtall søknader. Vi har derfor grunn til å tro at det fortsatt er et betydelig antall bokføringspliktige kjøpere som utsteder salgsdokumentet (avregner), og som ennå ikke har søkt.

Pr i dag kan søknadene grupperes som følger:

- transport
- gjenvinning
- salg av råvarer og naturressurser
- formidling – salgsprovisjon
 - Norsk Rikstoto
 - teletjenester (telekort, abonnementer)
 - forsikring
 - bøker, aviser
 - annet varesalg
 - fast eiendom
- lagerleie
- kraftproduksjon
- megling
 - kraftkontraktsmegling
 - frakt
- reiseliv
- innbytte av maskiner og biler
- vaktmestertjenester
- finansrådgivning
- fondsforvaltning
- tømning og vedlikehold av automater (Norsk lotteridrift)

Til tross for at det er selger som har plikt til å utstede sitt salgsdokument, er det, nesten uten unntak, kjøperen som søker om tillatelse til å utstede salgsdokumentet. Dette er i første rekke praktisk fundert, siden kjøperen i de aller fleste tilfeller avregner ovenfor mange selgere. Det mest åpenbare eksempelet i så måte er gjenvinningsbransjen, hvor antall selgere er svært mange, og hvor det stadig tilkommer nye selgere. Felles for faktumbeskrivelsen i mange av søknadene er opplysninger om at det er kjøperen som bedømmer mengde/kvalitet/pris som grunnlag for vederlaget, og som også beregner vederlaget samt forestår utbetaling av dette. Dette gjelder typisk ved formidling, og provisjonsberegning i den forbindelse. Gjenvinningsvirksomhet, som innsamling av papir og metaller mv, er også her et relevant eksempel.

Ved behandlingen av søknadene har Skattedirektoratet forsøkt å danne seg et bilde av den aktuelle virksomheten. Dette både i forhold til de rutiner som eksisterer som kan underbygge



at kostnaden er reell for kjøper, og at inntektene er fullstendig for selger. Vi har også stilt spørsmål ved om virksomheten har rutiner for å kontrollere om selgerne er registrert i merverdiavgiftsavgiftsmanntallet. Som et ledd i behandlingen har vi også innhentet eksempler på avregninger, og vurdert disse opp i mot kravene i bokføringsforskriften §§ 5-1 flg.

Skattedirektoratet har kommet til at det i de aller fleste tilfeller er hensiktsmessig å gi tillatelse til at kjøperne foretar avregning ovenfor selgerne. Alt overveiende er dette bransjer hvor avregning har vært praktisert gjennom lang tid, hvor det ofte er store profesjonelle kjøpere med betryggende systemer, og hvor det også vil være svært tungvindt om selgeren skulle utferdige salgsdokumentet. Vi har derfor ikke funnet grunnlag for å gi avslag på noen av de søknadene som har vært til behandling. Vi har imidlertid gitt vår tillatelse under nærmere angitte vilkår og forutsetninger. Bl.a. har det vist seg som et gjennomgående problem at avregningene ikke tilfredsstiller spesifikasjonskravene i bokføringsloven §§ 5-1 følgende. Dette gjelder særlig kravet til nummerering av dokumentet, jf. § 5-1-3, hvor avregningene som sådan ofte er fortløpende nummerert, men ikke for den enkelte selger. Med utgangspunkt i selgers dokumentasjon er det således ikke mulig å etterprøve fullstendigheten av salget på en enkelt måte, slik bokføringsforskriften § 5-1-3 forutsetter. I våre dispensasjoner har vi således gitt fritak fra dette kravet, forutsatt at det på hver avregning spesifiseres akkumulert omsetning hittil i regnskapsåret. I dispensasjonen har vi dessuten stilt som krav at virksomheten må etablere betryggende rutiner for å kontrollere om selgeren står oppført i merverdiavgiftsmanntallet.

Skattedirektoratet har etter dette kommet til at det er hensiktsmessig å gi en forskriftsbestemmelse som tillater avregning under nærmere angitte forutsetninger. I den forbindelse kan det også vises til at det i EU er vedtatt regler som gjør at kjøper kan utstede salgsdokumentet, såkalt *selfbilling*, jf. Council Directive 2001/115/EC av 20. desember 2001. Direktivet gjelder fra 1. januar 2004, men er ikke bindende for Norge (merverdiavgiftsdirektiv). Forutsetningen for at kjøperen kan utstede salgsdokumentet er at det foreligger en avtale mellom partene om dette, og at det er etablert en prosedyre som sikrer at leverandøren har akseptert hver faktura.

Skattedirektoratet har forsøkt å bringe klarhet i hvilke konkrete krav svenske og danske myndigheter har satt i den forbindelse. Når det gjelder Sverige, lyder bestemmelsen som følger (mervärdeskattelagen kapittel 11 § 4):

- "Faktura får utfärdas av köparen för omsättningar inom landet om det*
- 1. finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen,*
 - 2. finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura, och*
 - 3. framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den. Lag (2003:1134)"*

Skatteverket har i uttalelse 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113 konstatert at bestemmelsen i kapittel 11 § 4 ikke i sin helhet stemmer overens med direktivet. Det vises til at direktivet gjelder både ved omsetning innenlands og utenlands.



De danske reglene er mer detaljerte, jf merværdiafgiftsloven § 52 og BEK nr. 1152 av 12/12-2003. Lovens forutsetter at det er inngått en avtale, og at det er fastlagt en fremgangsmåte hvoretter selgeren godkjenner hver enkelt faktura. Bekendtgørelsen § 47 lyder som følger:

”§ 47. Afregningsbilag kan kun udstedes, hvis begge parter er registrerede. Udstederen af et afregningsbilag skal sikre sig, at sælgeren er en registreret virksomhed. Hvis køber eller sælger ophører med at være registreret, skal den anden part underrettes.

Stk. 2. Betingelserne for udstedelse af afregningsbilag, jf. lovens § 52, stk.2, 2. pkt. anses for opfyldt, hvis fakturering (afregning) fra kunden sker på grundlag af skriftlig aftale, eller hvis der foreligger vedtægtsmæssige eller lignende ensartede regler for levering og prisfastsættelse af varer. Når udstedelse af afregningsbilag sker på grundlag af en skriftlig aftale, skal den ansvarlige ledelse hos begge parter have underskrevet denne, og begge parter skal opbevare et eksemplar af aftalen. Fakturering skal ske på grundlag af nærmere specifikke oplysninger, som beror hos kunden.

Stk. 3. Modtager en virksomhed, der ikke er registreret, et afregningsbilag, hvor på der er anført afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at afregningen indbefatter afgift, skal virksomheden gøre den, der har udstedt afregningsbilaget opmærksom herpå og tilbagebetale afgiftsbeløbet. Oplysning om, hvorvidt et registreringsnummer er gyldigt kan fås ved henvendelse til de statslige told- og skattemyndigheder eller ved elektronisk opslag på www.toldskat.dk. Køber skal opbevare dokumentation for foretagne verifikationer, herunder verifikationsdato. ”

De danske reglene stiller dermed krav om bl.a. en skriftlig, underskrevet avtale, kontroll av at selgeren er registrert for merverdiavgift, samt at fakturering skal skje på grunnlag av spesifikke opplysninger som finnes hos kjøperen.

Skattedirektoratets forslag

Skattedirektoratet foreslår å beholde hovedregelen om at selger skal utstede salgsdokumentet. Vi foreslår 2 nye unntak fra denne regelen. Dette gjelder

- innbytte og
- transaksjoner hvor kjøper helt eller delvis besitter beregningsgrunnlaget.

Angående innbytte

Når det gjelder innbytte tenkes det typisk på bransjer hvor det er et marked for både nye og brukte varer, for eksempel salg av biler, landbruksmaskiner og produksjons-/kontormaskiner. Det vil da være en profesjonell aktør som tilbyr nye og brukte gjenstander på markedet. Ved salg av en ny bil mottas det ofte en brukt bil i innbytte. Forhandleren fastsetter prisen på innbyttet etter takst, og prisen inngår som en del av betalingen for den nye bilen. Etter Skattedirektoratets oppfatning er det like hensiktsmessig at bilforhandleren i et slikt tilfelle utsteder dokumentasjonen for både salgs- og kjøpstransaksjonen, som at en bokføringspliktig som sporadisk omsetter et driftsmiddel, skal måtte utstede dokumentasjonen for sitt salg (innbyttet). Enn videre må det antas at det i slike tilfeller er en



innarbeidet praksis på at forhandleren utsteder salgsdokumentet. Det vises også til tidligere bestemmelser i forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven, § 8, og i forskrift 6. mai 199 nr. 544, § 5-1, hvorefter det ved bytter var tilstrekkelig at den ene av partene i handelen utstedte salgsdokumentet. Vi foreslår at det presiseres at dette gjelder innbytter, ikke tilfeller hvor begge parter leverer alminnelige omsetningsvarer/tjenester fra sin virksomhet. Vi foreslår etter dette følgende bestemmelse i bokføringsforskriften § 5-2-1 nytt annet ledd:

Ved salg av vare hvor det mottas innbytte (kjøp), kan en av partene i handelen utstede salgsdokumentet. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike salgsdokument. For øvrig gjelder kravene til salgsdokumentets innhold, jf. bestemmelsene i § 5-1 (5-1-1 - 5-1-8)¹ for hver av partenes salg.

Angående transaksjoner hvor kjøper besitter beregningsgrunnlaget

I de fleste av søknadene som har vært til behandling, er det kjøperen som helt eller delvis besitter beregningsgrunnlaget for avregningen, eller kjøperen må gjennomføre kontroller før det aktuelle kjøpet kan aksepteres. Dette gjelder for eksempel gjenvinningsbransjen, hvor innleverte metaller veies og type/kvalitetsvurderes av kjøperen. Et annet eksempel er formidlingsvirksomhet, hvor beregningsgrunnlaget for agentens provisjon kan være avhengig av senere inngåtte avtaler om salg mellom kunde og vareleverandør. I transportbransjen er det også vanlig at utbetalinger til innleide sjåfører baserer seg på tildels kompliserte avregningssystemer som befinner seg hos "hovedmannen". I telebransjen er det slik at lovgivningen er til hinder for anonyme abonnenter. Teleselskapene må derfor gjennomføre kontrollhandlinger i forhold til dette før et nytt abonnement kan aksepteres, og provisjon kan utbetales forhandleren.

Som nevnt ovenfor har Skattedirektoratets behandling av søknader vist at de salgsdokumentene som kjøper utsteder har visse mangler i forhold til bokføringsforskriften §§ 5-1 flg. Nesten uten unntak gjelder dette kravet til fortløpende nummerering av salgsdokumentet. Skattedirektoratet ser at det kan være problematisk å etablere egne nummerserier for hver leverandør. Særlig gjelder dette virksomheter som kjøper inn varer / tjenester fra mange leverandører. For å oppnå formålet med å kunne kontrollere fullstendighet i forhold til selgers dokumentasjon, har vi dispensert fra dette kravet under forutsetning av at avregningene viser akkumulerte tall hittil i regnskapsåret. Skattedirektoratet foreslår at dette tas inn i forslaget til nytt unntak. Vi foreslår også at det settes som vilkår at det foreligger en signert avtale partene i mellom mht. kjøpers utstedelse av salgsdokumentasjon, jf. også direktiv 2001/115/EC, og de danske reglene om dette. Videre foreslår vi at det settes et vilkår om at kjøper kan dokumentere at selger eventuelt står oppført i merverdiavgiftsmanntallet, jf. også de danske reglenes krav om dette.

Vi foreslår etter dette følgende bestemmelse i bokføringsforskriften § 5-2-1 tredje ledd:

¹ I bokføringsforskriften er det flere steder vist til § 5-1 (5-1-1 – 5-1-9). Siste bestemmelser under § 5-1 er imidlertid § 5-1-8.



e)Kjøpere som helt eller delvis beregner omfang, vekt, kvalitet eller lignende som grunnlag for utbetaling av provisjon eller annet vederlag til selgeren.

Salgsdokumentet skal utstedes av kjøper på grunnlag av en skriftlig, underskrevet avtale om dette. Avtalen skal oppbevares av både kjøper og selger. Kjøperen skal dessuten oppbevare annen dokumentasjon, som underbygger salgsdokumentets innhold, i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Kjøperen skal, ved utskrift fra Enhetsregisteret eller lignende, dokumentere om selgeren er registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Når det gjelder oppbevaring av avtaler som foreslått i annet ledd, legger Skattedirektoratet til grunn at disse skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter utløpet av siste regnskapsår som kjøper har avregnet vedkommende selger, jf. også bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5, jf. annet ledd.

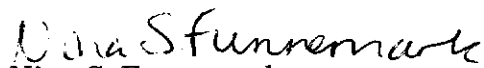
Vi foreslår også at forskriften § 5-1-3 tilføres et nytt annet ledd, slik at virksomheter som nevnt ovenfor, som et alternativ til fortløpende nummerering av salgsdokumentet, kan vise akkumulert omsetning hittil i regnskapsåret:

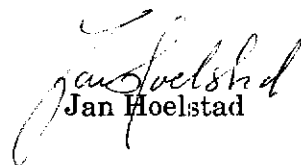
Bokføringspliktige som nevnt i § 5-2-1 tredje ledd, bokstav e, kan i stedet for fortløpende nummerering av hver enkelt selgers salgsdokument, anføre hvor mye som er avregnet overfor vedkommende selger hittil i regnskapsåret.

Når det gjelder formidling av finansielle tjenester, jf. henvendelsen fra Finansnæringens Hovedorganisasjon, er vårt syn, basert på et fåtall søknader fra denne næringen, at slik virksomhet vil falle innenfor den foreslåtte unntaksbestemmelsen. Det samme erfaringsgrunnlaget tilsier også at denne bransjen har opp til flere mangler når det gjelder å tilfredsstille kravene til salgsdokumentets innhold, jf. bokføringsforskriften §§ 5-1 flg.

Skattedirektoratet bemerker avslutningsvis at det også i andre tilfeller enn de som nå foreslås forskriftsregulert, kan være hensiktsmessig at kjøper utsteder salgsdokumentet. Vi foreslår derfor at dispensasjonsbestemmelsen i § 5-2-9 første ledd blir stående.

Med hilsen


Nina S. Funnemark
seksjonssjef
Retts- og revisjonsavdelingen


Jan Hoelstad