



Skatteetaten

# Høringsnotat

---

*Endringer i bokføringsforskriften*

12.04.2018

---

## Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	2
2	Endringer i bokføringsforskriften .....	2
2.1	Registrering av kontantsalg på den enkelte operatør.....	2
2.1.1	Gjeldende rett .....	2
2.1.2	Skattedirektoratets vurderinger og forslag.....	3
2.2	Krav til integrert kassaskuff.....	3
2.2.1	Gjeldende rett .....	3
2.2.2	Skattedirektoratets vurderinger og forslag.....	3
2.3	Utskrift av salgskvittering fra ubetjente automater.....	4
2.3.1	Gjeldende rett .....	4
2.3.2	Skattedirektoratets vurderinger og forslag.....	5
2.4	Unntak fra regelverket – alternative dokumentasjonsformer .....	5
2.4.1	Unntak ved bruk av kontantfaktura .....	5
2.4.2	Ubetjente salgssteder.....	8
2.4.3	Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner .....	9
2.5	Taxinæringen.....	11
2.5.1	Gjeldende rett .....	11
2.5.2	Skattedirektoratets vurderinger og forslag.....	11
2.6	Serveringssteder – opplysninger i X- og Z-rapport.....	12
2.6.1	Gjeldende rett .....	12
2.6.2	Skattedirektoratets vurderinger og forslag.....	12
3	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	12
4	Utkast til forskrifter .....	13

## 1 Innledning

Kassasystemlova<sup>1</sup> og kassasystemforskrifta<sup>2</sup> trådte i kraft fra 1. januar 2017. Regelverket stiller krav til kassasystem som tilbys for salg, utleie eller utlån til bokføringspliktige. Som en følge av nye regler om kassasystemer blir det fra 1. januar 2019 innført en ny bestemmelse i bokføringsloven § 10 a som lyder:

*Bokføringspliktige skal registrere og dokumentere kontantsalg ved bruk av kassasystem med produkterklæring som tilfredsstillende krav i kassasystemlova og krav etter forskrift gitt i medhold av kassasystemlova. Departementet kan i forskrift fastsette krav til bruk av kassasystem mv., herunder fastsette unntak.*

Departementet fastsatte 20. desember 2016 forskrift nr. 1752 endringer i bokføringsforskriften som følge av de nye reglene om kassasystemer. Endringene trer i kraft 1. januar 2019.

Skattedirektoratet har fra før forskriften om kassasystemer ble vedtatt og frem til i dag, hatt en tett dialog med systemleverandørene, både gjennom informasjonsmøter og veiledning per telefon og e-post.". Dette både for å informere om regelverket, og for å bistå leverandørene med avklaringer på spørsmål som har oppstått i forbindelse med utvikling av kassasystemene.

Skattedirektoratet har som følge av denne dialogen publisert en rekke spørsmål og svar på Skatteetatens hjemmeside.

På bakgrunn av dette har Skattedirektoratet i høringsnotat av 23. mars 2018 foreslått enkelte endringer i kassasystemforskrifta. I dette høringsnotatet foreslår Skattedirektoratet enkelte endringer i bokføringsforskriften, blant annet som en tilpasning til de foreslåtte endringene i kassasystemforskrifta. Det foreslås også enkelte endringer i unntaksbestemmelsene i bokføringsforskriften delkapittel 5-4 Unntak fra kravene om dokumentasjon av kontantsalg. Dette gjelder bl.a. en begrensing i anvendelsesområdet for bruk av kontantfaktura, og et nytt alternativ for dokumentasjon av kontantsalg ved andre ubetjente salgssteder enn automater. Det nye alternativet innebærer at slikt kontantsalg kan dokumenteres ved bruk av elektroniske systemer.

Endringene gjelder i første rekke bestemmelser i forskrift av 20. desember 2016 nr. 1752 om endringer i bokføringsforskriften. I det etterfølgende beskrives disse bestemmelsene som "gjeldende rett", selv om de trer i kraft 1. januar 2019.

## 2 Endringer i bokføringsforskriften

### 2.1 Registrering av kontantsalg på den enkelte operatør

#### 2.1.1 Gjeldende rett

Etter bokføringsforskriften § 5-3-2 annet ledd skal kontantsalget registreres på den enkelte operatør hvis systemet har slik funksjonalitet.

---

<sup>1</sup> Lov nr. 58 om krav til kassasystem av 19. juni 2015

<sup>2</sup> Forskrift nr. 1616 om krav til kassasystem av 18. desember 2015

### 2.1.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

I høringsnotatet til nye regler for kassasystemer<sup>3</sup> var det gitt følgende merknad til denne bestemmelsen:

*[Tredje ledd] innebærer ingen plikt til å anskaffe kassasystem med funksjonalitet til å registrere kontantsalget på den enkelte operatør. Dersom virksomheten er slik tilrettelagt at flere operatører på kassasystemet har sin egen kassaskuff (pengebelte mv.), må imidlertid også kontantsalget mv. registreres på hver enkelt operatør, jf. merknadene til § 5a-5.*

Det fremgår av merknaden at det ikke er noen plikt til å anskaffe et kassasystem med funksjonalitet til å registrere kontantsalget på den enkelte operatør selv om virksomheten har flere operatører som skal betjene det samme kassapunktet. Det er bare i de tilfeller at operatørene oppbevarer kontantene i egen kassaskuff (pengebelte eller lignende), at virksomheten må anskaffe et kassasystem som har denne funksjonaliteten.

Skattedirektoratet legger til grunn at kravet skal forstås slik at det kun er plikt til å registrere salget på den enkelte operatør dersom operatørene har egen «kassaskuff». Det foreslås derfor at bokføringsforskriften § 5-3-2 annet ledd endres slik at det klart fremkommer atplikten til å registrere kontantsalget på den enkelte operatør bare gjelder dersom operatørene har eget pengebelte eller lignende.

## 2.2 Krav til integrert kassaskuff

### 2.2.1 Gjeldende rett

Etter bokføringsforskriften § 5-3-4 første ledd skal bokføringspliktig oppbevare kontanter i integrert kassaskuff. Dersom kontantsalget blir registrert i kassasystemet på den enkelte operatør, kan operatøren likevel benytte pengebelte eller lignende for å oppbevare kontanter i virksomheten.

### 2.2.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

Slik bestemmelsen er utformet stiller ikke bokføringsforskriften krav til i hvilke tilfeller de bokføringspliktige må benytte et kassasystem der kassapunktet har integrert kassaskuff. Dette er imidlertid regulert i kassasystemforskrifta § 2-2 annet og tredje punktum som angir to unntak fra kravet til å ha integrert kassaskuff:

1. dersom kassasystemet har funksjoner for å registrere kontantsalg mv. på den enkelte operatør og salget ikke blir registrert fra faste kassapunkt.
2. ved kassapunkt hvor det ikke er mulig å betale med sedler og mynter.

I høringsnotat av 23. mars 2018 har Skattedirektoratet foreslått en presisering av det første unntaket ved at det skal gjelde i de tilfeller beordring av utskrift av salgskvittering ikke skjer fra faste kassapunkt. Et eksempel på dette kan være når servitører tar betaling ved bordet og kontantene blir oppbevart i pengebelte eller lignende. Dersom servitøren i slike tilfeller har med seg en terminal "til bordet" som han beordrer utskrift av salgskvittering fra, blir dette ikke regnet som et "fast kassapunkt" og det er ikke krav om at terminalen (kassapunktet) skal ha integrert kassaskuff.

---

<sup>3</sup> Høringnotat av 15. februar 2012

Unntaket i bokføringsforskriften § 5-3-4 første ledd gjelder bare oppbevaring av kontanter og regulerer ikke hvilke kassapunkt som skal ha integrert kassaskuff.

Krav til at kassasystemet skal ha integrert kassaskuff er viktig av kontrollhensyn. Det vises bl.a. til at kassasystemet skal registrere skuffeåpninger (0-innslag). Hovedregelen er derfor at alle faste kassapunkt skal ha integrert kassaskuff, med unntak av kassapunkt hvor det ikke er mulig å betale med sedler og mynter. I tradisjonell varehandel vil hovedregelen være at det er kunden som oppsøker operatøren for å betale. Slike kassapunkt blir alltid å regne som "fast kassapunkt", og skal ha integrert kassaskuff.

Unntaket fra kravet til å legge kontanter i integrert kassaskuff gjelder tilfeller hvor operatøren oppsøker kunden for å få betaling, typisk i serveringsvirksomhet ved bestilling og betaling "ved bordet". Servitøren kan da benytte et pengebelte e.l. for å oppbevare kontanter. Dersom operatøren også bringer med seg et "mobilt kassapunkt" (terminal e.l.) for utskrift av salgskvittering, er det etter kassasystemforskriften ikke krav om at dette kassapunktet skal ha integrert kassaskuff. Hvis operatøren derimot går til et fast kassapunkt, f.eks. "barkassen" for å beordre utskrift av kvittering, skal dette faste kassapunktet ha integrert kassaskuff, selv om den aktuelle operatøren benytter pengebelte e.l. for oppbevaring av kontanter. Dette gjelder uavhengig av om kundene kan oppsøke dette kassapunktet for å betale eller ei.

Unntaket i kassasystemforskriften om integrert kassaskuff er ment for situasjoner hvor det er etablert praksis for at operatøren oppsøker kunden for betaling. Foruten ved serveringsvirksomhet som nevnt, kan unntaket også komme til anvendelse ved typer av ambulerende salg, som f.eks. "salg av varer på døren", "pasientbehandling" i private hjem o.l.. For ambulerende salg på messer o.l. hvor kundene oppsøker et fast tilrettelagt utsalgssted (bod e.l.), må kassapunktet ha integrert kassaskuff. For ambulerende og sporadisk kontantsalg under 3 G er det imidlertid et generelt unntak fra kravet til kassasystem til å registrere og dokumentere kontantsalg, jf. bokføringsforskriften § 5-4 første ledd.

Det forslås et nytt annet ledd i bokføringsforskriften § 5-3-4 som klargjør i hvilke tilfeller de bokføringspliktige kan benytte et kassasystem som ikke har integrert kassaskuff. Dette vil da gjelde tilfeller hvor beordring av utskrift av salgskvittering ikke skjer fra et fast kassapunkt og salget blir registrert på den enkelte operatør. I tillegg gjelder det kassapunkt der det ikke er mulig å betale med sedler og mynter. Bokføringsforskriften § 5-3-4 vil dermed regulere både når operatøren kan unnlate å benytte integrert kassaskuff for å oppbevare kontanter, og når det ikke er krav til å ha integrert kassaskuff på kassapunktet.

## **2.3 Utskrift av salgskvittering fra ubetjente automater**

### **2.3.1 Gjeldende rett**

Etter bokføringsforskriften § 5-4-3 første ledd kan salg fra automater dokumenteres med avstemming mellom opptelte kontanter og registrerte salg etter automatens telleverk, eller beregnet salg ut fra andre registrerte opplysninger i automaten. Dersom automaten ikke registrerer slike opplysninger kan salget dokumenteres med lister som viser beregnet salg ut fra endring i varebeholdning. Dette unntaket gjelder ikke drivstoff-, parkerings- og billettautomater, jf. annet ledd første punktum. Unntaket gjelder heller ikke andre automater med funksjonalitet til å skrive salgskvittering, jf. annet ledd annet punktum. Det vil si at for slike automater gjelder

kassasystemregelverket og salget fra slike automater må registreres på et produkterklært kassasystem.

Etter kassasystemforskrifta § 2-6 fjerde ledd skal det ikke være mulig å avslutte et salg uten at systemet skriver ut en salgskvittering

Tilsvarende følger det av bokføringsforskriften § 5-3-5 første punktum at det ved hvert salg skal skrives ut en salgskvittering fra kassasystemet som skal fremlegges for kunden.

### **2.3.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag**

Et av funksjonskravene til kassasystem er at det ikke skal være mulig å avslutte salg uten at kassasystemet skriver ut en salgskvittering, enten på papir eller elektronisk, jf. kassasystemforskrifta 2-6 fjerde ledd. Hensikten med dette kravet er at det på kassasystemet ikke skal være mulig å registrere et salg "foreløpig", uten at salget blir fullstendig registrert. Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende når salget skjer fra en automat som betjenes av kunden. Det vil også være uheldig om automater må produsere kvitteringer som kunden ikke vil ha, slik at disse blir liggende ute ved automatene. I stedet bør funksjonaliteten i slike kassasystem være slik at kunden selv kan velge om han ønsker utskrift av kvittering eller ei. I høringsnotat av 23. mars 2018 om endring av kassasystemforskrifta er det derfor foreslått følgende tillegg i kassasystemforskrifta § 2-6 fjerde ledd:

*For drivstoff- parkerings- og billettautomatar, samt andre ubetjente automatar som har funksjon til å skrive salskvittering, kan systemet ha ein funksjon som gjer det frivillig for kunden å ta ut salskvittering.*

Det foreslås tilsvarende at det i bokføringsforskriften § 5-4-2 nytt andre ledd fremgår at det ikke er krav om utskrift dersom automaten har en funksjon som gjør at kunden selv kan velge om han vil ha kvittering.

## **2.4 Unntak fra regelverket – alternative dokumentasjonsformer**

### **2.4.1 Unntak ved bruk av kontantfaktura**

#### **2.4.1.1 Gjeldende rett**

Etter bokføringsforskriften § 5-4-1 kreves ikke kontantsalg registrert i et kassasystem dersom den bokføringspliktige utsteder salgsdokument (kontantfaktura) i samsvar med bokføringsforskriften delkapittel 5-1.

#### **2.4.1.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag**

Unntaket i bokføringsforskriften § 5-4-1 tredje ledd om bruk av kontantfaktura var ikke med i høringsnotatet<sup>4</sup> om nye krav til kassasystemer. I forbindelse med behandlingen av høringsinnspillene skrev Skattedirektoratet følgende til Finansdepartementet:

*En del virksomheter som i hovedsak selger på kreditt, med full sporbarhet mht. kundeinformasjon (navn og adresse), vil kunne ha kontantsalg som overstiger grensen på 3G. Mange av disse har i dag en etablert praksis hvor virksomhetens fakturasystem er tilpasset slik at det tilfredsstiller vilkårene for likeverdig system i bokføringsforskriften § 5-3-2. Dette kan gjøres ved at kontantfakturaene inneholder klokkeslett, jf. § 5-3-2a annet ledd og at det*

---

<sup>4</sup> Høringnotat av 15. februar 2012

*kjøres ut en dagsrapport over kontantsalget som avstemmes etter bestemmelsene i § 5-3-3 for dagsoppgjør.*

*Også en del virksomheter som i hovedsak har kontantsalg, har i dag systemer som kjører ut på kontantfakturaer med full identifikasjon av kundene. Dette kan f.eks. gjelde enkelte yrkesgrupper i tjenesteytende næringer hvor kundene betaler kun egenandel for behandling, som f.eks. leger og fysioterapeuter.*

*I Sverige er det ikke krav om å bruke "kassaregister" dersom det utstedes en faktura med identifikasjon av kunden. Dette unntaket er ikke regulert som et unntak i Skatteforfarandelagen (2011:1244) § 5, men skatteverket har publisert følgende svar på et spørsmål om hva som menes med fakturert salg og kontantfaktura (vår understreking):*

*Om ditt foretag upprättar en så kallad kontantfaktura behöver du inte registrera försäljningen i ett kassaregister, även om betalning sker kontant eller med kontokort.*

*En förutsättning för att du ska få använda en kontantfaktura i stället för att registrera försäljningen i ett kassaregister är att kontantfakturan innehåller de uppgifter som enligt huvudregeln i bokföringslagen ska finnas i en verifikation (5 kap. 7 § bokföringslagen). Det innebär att fakturan ska innehålla uppgifter om din kund så att kunden kan identifieras, vilket normalt innebär att kundens fullständiga namn och adress ska finnas på fakturan. Fakturan ska ha löpnummer och ska bokföras enligt de regler som gäller för bokföring av verifikationer enligt bokföringslagen och Bokföringsnämndens normgivning.*

*Det antas at følgende fra de svenske forarbeidene er "hjemmelen" for unntaket, jf. Regjeringens propostion 2006:07:105, Konkurrence på like villkor i kontantbranschen, pkt. 7.1:*

*För att räknas som fakturerad försäljning skall fakturan uppfylla de krav som anges i 5 kap. 7 § bokföringslagen<sup>5</sup> (1999:1078). Om en näringsidkare medvetet skulle vilja kringgå kassaregisterkravet genom att, i stället för att registrera försäljningen i kassaregistret och ge kunden ett kvitto, ställa ut en "faktura" samtidigt som han mottar kontant betalning, och utan att följa de regler som finns för bokföring av fakturor bör detta bedömas som kontant betalning.*

*Skattedirektoratet forstår dette slik at hvis en virksomhet utsteder kontantfaktura med de samme spesifikasjoner som en kredittfaktura, herunder full identifikasjon av kunden, så kreves det ikke at transaksjonen registreres i et kassaregister. I det svenske regelverket blir dette ikke regnet som kontant betaling.*

---

<sup>5</sup> 7 § Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

*Skattedirektoratet har fått flere spørsmål fra systemleverandører som har kunder som benytter kontantfakturaer i tillegg til at de har kredittsalg. Et eksempel på det kan være bilforhandlere/verksteder, eller forhandlere av elektroniske produkter. Også systemleverandører som tilbyr systemer rettet mot tjenesteytende næringer tilbyr løsninger hvor det genereres fakturaer eller kvitteringer med angivelse av kundens navn. For disse kan også kravet til integrert kassaskuff oppleves uhensiktsmessig, for tilfeller hvor det drives praksis fra flere steder i løpet av en uke, f.eks. en dag i uken på et behandlingsrom på et sykehjem og øvrige dager på et fast forretningssted.*

*Spørsmålet er om også det norske regelverket bør tillate en tilsvarende løsning som i Sverige. Skattedirektoratet har kommet til at det bør kunne tillates samme løsning som i Sverige. Det legges vekt på at det i mange tilfeller vil være de samme kundene som kan oppnå kreditt som i enkelte tilfeller velger å betale kontant, og at faktura bør kunne skrives ut fra det samme systemet som når salget blir fakturert til kunden på kreditt. Det antas at risikoen for unndragelser er betraktelig redusert for tilfeller hvor kundene kan spores fullt ut – og at slike system vanskelig kan benyttes i typiske risikobransjer, som serveringsbransjen, med høyt omsetningsvolum.*

*Det kan vurderes to alternative måter å innarbeide dette i regelverket. Enten kan slike salg positivt unntas fra definisjonen av kontantsalg i bokføringsforskriften § 5-3-1, jf. tilsvarende kassasystemlova § 2 e, eller det kan formuleres som et unntak i bokføringsforskriften delkapittel 5-4. Det foreslås at et unntak for "kontantfakturaer" tilsvarende det svenske "unntaket", tas inn i § 5-4-1 nytt tredje ledd. Kravet til dagsoppgjør vil dermed også gjelde for slikt kontantsalg, jf. bokføringsforskriften § 5-4-5.*

*Skattedirektoratet legger til grunn at virksomheter som har kontantsalg, men velger en løsning med kontantfakturaer i stedet for å bruke kassasystem, kan ilegges overtredelsesgebyr dersom kontantfakturaene ikke inneholder opplysninger som identifiserer kundene. Det samme gjelder andre som urettmessig benytter unntaksbestemmelsene i bokføringsforskriften delkapittel 5-4.*

Som nevnt ble unntaket for kontantfaktura inntatt i bokføringsforskriften uten at dette var sendt på høring. Dette fordi unntaket ble ansett for å være en forenkling for de bokføringspliktige.

Skattedirektoratet har mottatt signaler fra systemleverandører om at det nå utvikles systemer med utgangspunkt i et kassasystem der kundens navn og adresse blir ført inn, for å unngå å oppgradere kassasystemene til de nye kravene i kassasystemregelverket. Den tekniske utviklingen går nå så fort at dette kan enkelt gjøres ved at navn og adresse blir lastet opp fra et betalingskort eller ved at kunden oppgir sitt mobilnummer. Det er blant annet kommet signaler om at restaurantbransjen i et helt distrikt vil ta i bruk dette unntaket. Unntaket får da en langt større rekkevidde enn det som var tenkt. En sterk utvidelse av identifisering av kundens navn og adresse ved kontantsalg fra detaljist til forbruker har også en personverside.

Skattedirektoratet har kommet til at anvendelsesområdet for unntaket om kontantfaktura i bokføringsforskriften bør begrenses. Som det fremgår av Skattedirektoratets anbefaling til Finansdepartement, var unntaket ment å omfatte bokføringspliktige som benytter kontantfakturaer i tillegg til at de hovedsakelig har kredittsalg og at det ikke var ment å omfatte typiske risikobransjer,

som serveringsbransjen, med høyt omsetningsvolum, eller detaljhandelen som hovedsakelig har kontantsalg og tradisjonelt sett har kassasystemer. Det nye regelverket for kassasystemer innehar krav som skal gjøre det vanskeligere å manipulere kassasystem og unndra kontantsalg fra skatte- og avgiftsberegning, herunder krav til sikring av opplysninger i elektronisk journal. Regelverket skal sikre like konkurransevilkår i kontantsalgsbransjene. Det er ikke stilt tilsvarende krav til sikkerhet mv. til faktureringssystem. Selv om det registreres kundeinformasjon i tilknytning til hvert enkelt salg, gir det ingen sikkerhet for at dataene ikke manipuleres i ettertid. En eskalering i bruk av kontantfaktura på bekostning av kassasystem vil av den grunn kunne undergrave effektene som er forventet av kassasystemregelverket.

Det generelle kontantfakturaunntaket i bokføringsforskriften § 5-4-1 foreslås opphevet, men likevel slik bokføringspliktige innen helserelaterte tjenester gis et begrenset unntak for bruk av kontantfaktura. Innen denne yrkesgruppen er det mange som pr. i dag benytter bransjetilpassede faktureringssystemer. De fleste av disse bokføringspliktige tar i mot timebestilling og må derfor uansett registrere navn på kunden, jf. bokføringsforskriften 5-15. Enkelte av disse vil også være pliktig til å registrere navn på kundene etter krav i annet regelverk, for eksempel leger og fysioterapeuter. For flere av disse yrkesgruppene vil det dessuten kunne være egenandeler fra kundene som utgjør kontantsalget, hvor kontantsalget blant annet kan kontrolleres mot refusjonsordninger for vedkommende yrkesgruppe. For å få en klar avgrensning av hvem som omfattes av unntaket, foreslås det å knytte det opp mot de bokføringspliktige som utfører avgiftsunntatte tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-2. Slike bokføringspliktige kan ha kontantsalg som etter sin art er avgiftspliktig, f.eks. en tannlege som selger tannbørster. Dersom omfanget av slikt kontantsalg ikke overstiger beløpsgrensen for plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret, kan også dette salget registreres ved bruk av kontantfaktura.

Unntaket for bruk av kontantfaktura foreslås regulert i delkapittel 8, ny § 8-16 Helsetjenester.

I Skattedirektoratets tidligere anbefaling overfor Finansdepartementet ble bilforhandlere/verksteder og forhandlere av elektroniske produkter nevnt som eksempler på bransjer som benytter kontantfakturaer i tillegg til at de har kredittsalg. Direktoratet vil bemerke at dersom disse bokføringspliktige bare har sporadisk kontantsalg, vil de omfattes av unntaket i bokføringsforskriften § 5-4-1 første ledd, forutsatt at det sporadiske kontantsalget ikke overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår. Dersom kontantsalget er over denne grensen vil det være mulig å søke om dispensasjon fra kravet til å bruke et produkterklært kassasystem, jf. bokføringsforskriften § 5-4-7. Slik dispensasjon kan gis i særlige tilfeller. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at unntak kun vil bli innvilget der det er en kombinasjon av kredittsalg og kontantsalg, og hvor kredittsalget er betydelig. Det må også kunne vises til at det er en etablert praksis i bransjen å benytte kontantfaktura. I tillegg må virksomheten kunne vise til gode rutiner for internkontroll.

## **2.4.2 Ubetjente salgssteder**

### **2.4.2.1 Gjeldende rett**

Bokføringsforskriften kapittel 5-4 har flere unntak fra krav til å registrere og dokumentere kontantsalg ved bruk av kassasystem. I flere av bestemmelsene fastsettes det alternative krav til å dokumentere kontantsalget.

Etter § 5-4-4 kan salg fra andre ubetjente salgssteder enn automater dokumenteres med

*forhåndsnummererte konvolutter eller innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte. Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger om ytelsens art og omfang, dato og vederlag. Salg av varer kan alternativt dokumenteres med lister som viser beregnet salg ut fra endring i varebeholdning.*

#### **2.4.2.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag**

De ovennevnte dokumentasjonsformene er fortsatt aktuelle, samtidig som nye elektroniske løsninger er på full fart inn både på betjente og ubetjente salgssteder. Det finnes bl.a. løsninger i form av apper hvor kundene kan finne frem til det aktuelle salgsstedet ved bruk av mobiltelefon for så å registrere hvilke varer og tjenester som ønskes kjøpt. Systemet kan produsere elektronisk kvittering til kunden og salgsrapporter til selgeren som viser nøyaktig hvilke varer og tjenester som er solgt til hvilket tidspunkt. Dessuten viser salgsrapportene hvem som er kunde, og innehar samme identifikasjon på transaksjonsnivå som kundens kvittering. Skattedirektoratet har i en konkret sak vurdert mulighetene for å fortolke en slik dokumentasjon innenfor ordlyden i bokføringsforskriften § 5-4-4, men kom til at forskriftens ordlyd, restriktiv praksis og det begrensede unntaket tilsier at slike elektronisk system ikke kan innfortolkes. I den aktuelle saken ble det gitt dispensasjon i medhold av bokføringsforskriften § 5-4-7. Det ble i den sammenheng lagt vekt på at den elektroniske dokumentasjonsformen til dels ga sammenfallende og for en del også flere opplysninger enn hva som kreves i de alternative dokumentasjonsformene for ubetjente salgssteder i bokføringsforskriften § 5-4-4. Det ble understreket i dispensasjonen at både kundens kvittering og salgsrapporten må vise klart hvilke varer og tjenester kunden har kjøpt.

Skattedirektoratet har fått flere spørsmål knyttet til bruk av slike dokumentasjonsformer, og antar at bruk av elektroniske systemer som nevnt vil bli stadig mer aktuelt. Av den grunn anses det som hensiktsmessig å forskriftsregulere bruken av slike systemer som en alternativ dokumentasjonsform til de mer manuelle løsningene. Det foreslås endring i bokføringsforskriften 5-4-4. Det foreslås at denne endringen trer i kraft straks.

#### **2.4.3 Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner**

##### **2.4.3.1 Gjeldende rett**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-12 tredje ledd, at veldedige og allmennyttige institusjoners og organisasjoners omsetning av varer fra kiosk og omsetning av serveringstjenester er unntatt fra loven under nærmere angitte vilkår.

Det er ikke fastsatt særskilte unntak i bokføringsforskriften for dokumentasjon av slikt salg.

##### **2.4.3.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag**

I prinsipputtalelse<sup>6</sup> 26. september 2017 tok Skattedirektoratet stilling til om idrettslag med kiosksalg har plikt til å benytte kassasystem for å registrere og dokumentere kontantsalg. I uttalelsen skrev Skattedirektoratet følgende om bokføringsplikt og registrering i Merverdiavgiftsregisteret:

*Hvis idrettslaget har bokføringsplikt etter bokføringsloven, har det også plikt til å følge bestemmelsene i bokføringsloven og bokføringsforskriften. Idrettslaget vil da som*

---

<sup>6</sup> [Prinsipputtalelse 26. september 2017 - Har idrettslag med kiosksalg plikt til å benytte kassasystem?](#)

*utgangspunkt ha plikt til å dokumentere kontantsalg ved bruk av produkterklært kassasystem fra 1. januar 2019. Idrettslag anses som skattefri organisasjon, men idrettslag som også driver økonomisk virksomhet, vil være skattepliktig for formue i og inntekt av denne virksomheten. Eventuell bokføringsplikt vil i de fleste tilfeller følge av at idrettslaget driver virksomhet i et omfang som gjør at det skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret.*

*Registreringsgrensen i Merverdiavgiftsregisteret for veldedige og allmennyttige organisasjoner er kr 140 000. Omsetning av varer fra kiosk er under visse forutsetninger unntatt fra avgiftsplikt og skal ikke regnes med i denne beløpsgrensen. Det er et vilkår at kiosken bare er åpen i forbindelse med arrangementer eller treninger og at det benyttes ulønnet arbeidskraft. Det er videre et vilkår at omsetningen hovedsakelig (minst 80 %) må skje til deltakere eller tilskuere under arrangementene eller treningene, samt at vareutvalget bare består av typiske kioskvarer og varer tilberedt av organisasjonens medlemmer. Unntaket gjelder selv om idrettslaget også har merverdiavgiftspliktig omsetning av kioskvarer. Kioskvirksomhet som oppfyller de ovennevnte vilkårene er som hovedregel heller ikke skattepliktig.*

Skattedirektoratet konkluderte med at hvis idrettslagets salg fra kiosk er unntatt fra skatte- og avgiftsplikt, er det heller ikke plikt til å benytte kassasystem for å dokumentere kontantsalg. Det samme gjelder også ved eventuelt annet skatte- og avgiftsfritt kontantsalg som serveringstjenester (kafédrift mv.)

Skattedirektoratet legger til grunn at tilsvarende vil gjelde andre veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner som omfattes av det nevnte unntaket i merverdiavgiftsloven. Uttalelsen avklarer ikke hvilke alternative dokumentasjonsformer som kan benyttes for slikt salg. Salget skal rapporteres i skattemeldingen for merverdiavgift som omsetning utenfor merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet mener det er hensiktsmessig at kravet til dokumentasjon reguleres i bokføringsforskriften.

Skattedirektoratet legger til grunn at omfanget av slikt kontantsalg kan variere betydelig, fra institusjoner/organisasjoner som bare har salg på noen hundre kroner de dagene kiosken eller serveringstedet er åpent, til store organisasjoner som har omsetning på mange tusen kroner i åpningstiden. I praksis vil det være i bruk ulike former for dokumentasjon. Der kontantsalget er betydelig og med stort transaksjonsvolum er det mest praktisk å benytte kassasystem for å registrere kontantsalget. Der kontantsalget er svært begrenset er det trolig ganske vanlig å dokumentere salget ved opptelling av kontanter og innføring av resultatet på egne lister/bøker. I tillegg er det mange som benytter elektroniske bestillings- og oppgjørsformer også ved slikt kontantsalg (Vipps, bankterminal).

Skattedirektoratet legger til grunn at det bør stilles konkrete krav til dokumentasjon av kontantsalg som tilsvarer de alternative dokumentasjonsformene i bokføringsforskriften § 5-4-1 første ledd, ev. at kontantsalget dokumenteres med elektronisk salgsrapport som viser alle transaksjoner enkeltvis, jf. omtale i punkt 2.4.2.2. Det foreslås også et beløpsmessig unntak på tre ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår (p.t. kr 280 902), slik at kontantsalg under denne grensen kan dokumenteres med dagsoppgjør og eventuell annen tilgjengelig dokumentasjon (rapporter fra Vipps, betalingsterminal mv.).

Det foreslås at bestemmelsene plasseres i delkapittel 8-11 Bokføringspliktige veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Det foreslås at disse bestemmelsene trer i kraft straks.

## 2.5 Taxinæringen

### 2.5.1 Gjeldende rett

Etter bokføringsforskriften § 8-2-2 skal taksameteret ved kontantsalg skrive salgsdokument (salgskvittering) til kunden for hvert salg. Kvitteringen skal inneholde opplysninger som nevnt i forskriftens § 5-3-12.

Forskriftens § 8-2-3 stiller krav til at kontantsalget skal dokumenteres ved bruk av skiftlapper og rapport fra taksameteret som viser hver enkelt salgstransaksjon. Skiftlappen skal blant annet inneholde brutto innkjørt fordelt på kontant og kreditt.

Etter forskriftens § 8-2-4 skal det for hvert skift foretas en avstemming hvor opptalt kassabeholdning mv. sammenholdes med kontantsalg ifølge skiftlapp. Avstemmingen skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt avstemmingen.

### 2.5.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

I bokføringsforskriften delkapittel 8-2 er det gitt særregler for taxinæringen der det bl.a. fremgår at taxinæringen skal dokumentere kontantsalg ved bruk av taksameter, jf. § 8-2-1. Dette vil gjelde også etter 1. januar 2019, dvs. at taxinæringen ikke skal benytte et kassasystem som tilfredsstillende kassasystemlova og kassasystemforskrifta for å registrere kontantsalg.

I forbindelse med ikrafttredelsen av kassasystemregleverket, blir imidlertid særreglene for taxinæringen i bokføringsforskriften delkapittel 8-2 oppdatert, bl.a. ved at det innføres en bestemmelse om krav til salgsdokument (kvittering) iht. til bokføringsforskriften § 5-3-12. Bokføringsforskriften § 5-3-12 henviser igjen til kassasystemforskrifta § 2-8-4. Ifølge § 2-8-4 skal kvitteringen bl.a. inneholde type betalingsmiddel. I forbindelse med høring om endringer i taksameterforskriften, har Justervesenet lagt til grunn at det er et krav om at type betalingsmiddel skal fremgå av salgskvitteringen. I høringsnotatet til kassasystemregelverket (høring 15. februar 2012) er det gitt følgende merknad til bokføringsforskriften § 8-2-2:

*Kvitteringen for kontantsalg skal i hovedsak ha samme innhold som kvitteringer fra kassasystem, jf. henvisningen til § 5a-12. I § 5a-12 er det også henvist til krav i kassasystemforskriften. Siden taxinæringen ikke har krav til å benytte kassasystem, vil kravene i kassasystemforskriften ikke gjelde for taxinæringen. Ved kredittsalg gjelder de generelle bestemmelsene i § 5-1 (§§ 5-1-1 til 5-1-8).*

Skattedirektoratet forstår dette slik at det ikke var meningen å pålegge taxinæringen krav til å angi type betalingsmiddel i salgskvitteringen. For bokføringspliktige som skal benytte kassasystem skal dagsrapporten (Z-rapport) vise kontantsalg fordelt på ulike betalingsmidler, jf. kassasystemforskrifta § 2-8-2 første ledd, bokstav g, jf. § 2-8-3. Tilsvarende krav er ikke tatt inn i bokføringsforskriften § 8-2-3 om dokumentasjon av kontantsalg (stiftlapper) for taxinæringen. Her er det kun et krav om at brutto innkjørt beløp skal fordeles på kontant og kreditt.

Ifølge bokføringsforskriften § 8-2-4 skal det foretas en kassaavstemming hvor opptalt kassabeholdning mv. skal avstemmes med opplysninger fra skiftlapp. Dette kan vanskelig

gjennomføres uten at registreringen skiller mellom ulike typer betalingsmiddel, som betalingskort, Vipps, MobilePay og sedler/mynter.

Skattedirektoratet mener derfor at regelverket for taxinæringen bør harmoniseres med det regelverket som gjelder generelt ved kontantsalg. Dette medfører at type betalingsmiddel bør registreres på taksameteret og at kontantsalget også splittes på type betalingsmiddel på skiftlappene og på salgskvitteringen. Slik vi oppfatter det, ligger det implisitt i regelverket en plikt til å skille på ulike betalingsmidler, jf. kravet til kassaavstemming i bokføringsforskriften § 8-2-4. Dette kommer imidlertid ikke klart frem og vi mener imidlertid at det er hensiktsmessig at dette fremgår direkte av regelverket. Se forslag til endring i bokføringsforskriften § 8-2-2 og § 8-2-3 annet ledd nr. 4.

## **2.6 Serveringssteder – opplysninger i X- og Z-rapport**

### **2.6.1 Gjeldende rett**

Etter bokføringsforskriften § 8-5-3 annet ledd skal opplysninger om gjester som gis fri adgang eller fri garderobe på grunnlag av medlemskap eller lignende, spesifiseres i X- og Y-rapport med angivelse av antall for hver tjenestegruppe, jf. kassasystemforskrifta § 2-8-2 og § 2-8-3.

### **2.6.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag**

Ved en inkurie har Z-rapport i bestemmelsen blitt benevnt Y-rapport. Skattedirektoratet foreslår at dette rettes.

## **3 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Endringsforslagene i punkt 2.1. og 2.2 må anses som en presisering av vedtatte bestemmelser, hvor tolkningen av reglene til dels er formidlet via spørsmål og svar på Skatteetatens hjemmeside. Endringen bidrar dermed til klargjøring av regelverket, og har dermed en positiv økonomisk og administrativ konsekvens både for de bokføringspliktige og for Skatteetaten.

Endringsforslaget i punkt 2.3 om utskrift av kvittering fra automater gir større valgfrihet og har dermed en positiv økonomisk og administrativ konsekvens for de bokføringspliktige.

I punkt 2.4.1 er det foreslått å begrense anvendelsesområdet for å benytte kontantfaktura som alternativ til produkterklært kassasystem til bokføringspliktige som omsetter helsetjenester mv., jf. merverdiavgiftsloven § 3-2. Denne endringen skal motvirke uheldige tilpasninger og medvirke til at flere bokføringspliktige benytter produkterklærte kassasystem for å dokumentere kontantsalg, slik intensjonen med kassasystemregelverket var. Dette fører igjen til likere konkurransevilkår blant bokføringspliktige og vil også ha positive konsekvenser for Skatteetatens kontrollvirksomhet. For noen bokføringspliktige, innebærer forslaget en økt byrde, i form av at de må anskaffe eller oppgradere til et produkterklært kassasystem. Denne kostnaden var imidlertid forutsatt da kassasystemregelverket ble vedtatt, siden kontantfakturaalternativet ikke var en del av det opprinnelige forslaget. Det vises også til at det kan gis dispensasjon for bruk av kontantfaktura ved enkeltvedtak. Det vises til nærmere omtale i punkt 2.4.1.2.

Forslaget til nytt alternativ for dokumentasjon av kontantsalg for ubetjente salgssteder, jf. punkt 2.4.2, gir større valgfrihet og har dermed en positiv økonomisk og administrativ konsekvens for de bokføringspliktige. I tillegg er det foreslått å regulere alternative dokumentasjonsformer for veldedige og allmenntilgunnede institusjoner og organisasjoner, jf. punkt 2.4.3. Dette vil klargjøre

regelverket og har en positiv økonomisk og administrativ konsekvens både for de bokføringspliktige og for Skatteetaten.

Endringen for taxinæringen, jf. punkt 2.5, vil innebære en økt byrde i form av systemoppdateringer, for de som ikke har taksameter som kan skille mellom ulike betalingsmidler på skiftlappene og på salgskvitteringen.

## 4 Utkast til forskrifter

### Forskrift om endring i forskrift 1. desember 2004 nr 1558 om bokføring

I

I forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring gjøres følgende endringer:

§ 5-4-4 skal lyde:

Salg fra andre ubetjente salgssteder enn automater, jf. § 5-4-3 kan dokumenteres med forhåndsnummererte konvolutter, *elektronisk salgsrapport som viser alle transaksjoner enkeltvis* eller innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte. Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger om ytelsens art og omfang, dato og vederlag. Salg av varer kan alternativt dokumenteres med lister som viser beregnet salg ut fra endring i varebeholdning.

§ 8-11-1 skal lyde:

Dette delkapittelet gjelder for bokføringspliktige veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, som omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav b om varer til betydelig *overpris* og § 3-12 tredje ledd om omsetning av varer fra kiosk og omsetning av *serveringstjenester*.

Ny § 8-11-3 *Unntak fra krav til dokumentasjon av kontantsalg* skal lyde:

*For bokføringspliktige som er omfattet av dette delkapittelet, gjelder ikke § 5-3-2 for å dokumentere omsetning som nevnt i merverdiavgiftsloven § 3-12 tredje ledd. Slike bokføringspliktige kan i stedet dokumentere kontantsalget etter § 5-4-1 første ledd eller med elektronisk salgsrapport som viser alle transaksjoner enkeltvis. For dagsoppgjør gjelder i § 5-4-5 første, tredje og fjerde punktum tilsvarende. Dersom kontantsalget ikke overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår er det tilstrekkelig at kontantsalget dokumenteres med dagsoppgjør og annen tilgjengelig dokumentasjon.*

Nåværende § 8-11-3 blir § 8-11-4.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

## **Forskrift om endring i forskrift 20. desember 2016 nr. 1752 om endring i forskrift om bokføring**

I

I forskrift 20. desember 2016 nr. 1752 om endring i forskrift om bokføring gjøres følgende endringer:

§ 5-3-2 annet ledd skal lyde:

Kontantsalget skal registreres på den enkelte operatør hvis systemet har slik funksjonalitet, *og operatøren oppbevarer kontantene i eget pengebelte eller lignende.*

§ 5-3-4 første ledd skal lyde:

Bokføringspliktig skal oppbevare kontanter i integrert kassaskuff. Dersom kontantsalget blir registrert i kassasystemet på den enkelte operatør *og betaling ikke skjer ved et fast kassapunkt*, kan operatøren likevel benytte pengebelte eller lignende for å oppbevare kontanter for virksomheten.

§ 5-3-4 nytt annet ledd skal lyde:

*Dersom beordring av utskrift av salgskvittering ikke skjer fra et fast kassapunkt og salget blir registrert på den enkelte operatør, kan bokføringspliktig benytte et kassasystem der kassapunktet ikke har integrert kassaskuff. Det samme gjelder for kassapunkt der det ikke er mulig å betale med sedler og mynter.*

§ 5-3-4 nåværende annet og tredje ledd blir nye tredje og fjerde ledd.

§ 5-4-1 tredje ledd oppheves.

§ 5-4-3 annet ledd skal lyde:

Unntaket i første ledd gjelder ikke drivstoff-, parkerings- og billettautomater. Unntaket gjelder heller ikke andre automater med funksjonalitet til å skrive salgskvittering. *Kravet til utskrift av salgskvittering i § 5-3-5 gjelder likevel ikke dersom automaten har en funksjon som gjør det frivillig for kunden å ta ut salgskvittering, jf. kassasystemforskriften § 2-6 fjerde ledd.* For dagsoppgjør gjelder bestemmelsen i § 5-4-5.

§ 8-2-2 skal lyde:

Ved kontantsalg skal taksameteret skrive salgsdokument (salgskvittering) til kunden for hvert salg. Kvitteringen skal inneholde opplysninger som nevnt i § 5-3-12, *samt opplysninger om type betalingsmiddel.*

§ 8-2-3 annet ledd nr. 4 skal lyde:

brutto innkjørt beløp fordelt på kontant og kreditt. *Kontantbeløp skal være fordelt på ulike betalingsmiddel*

§ 8-5-3 annet ledd skal lyde:

Opplysninger om gjester som gis fri adgang eller fri garderobe på grunnlag av medlemskap eller lignende skal registreres på kassasystemet. Opplysningene skal spesifiseres i X- og Z-rapport med angivelse av antall for hver tjenestegruppe, jf. kassasystemforskrifta § 2-8-2 og § 2-8-3.

Nytt delkapittel 8-16 skal lyde:

*Delkapittel 8-16 Helsetjenester mv.*

*§ 8-16-1 Virkeområde*

*Dette kapittel gjelder bokføringspliktige som omsetter helsetjenester mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 3-2.*

*§ 8-16-1 Unntak fra krav til dokumentasjon av kontantsalg*

*For bokføringspliktige som er omfattet av dette delkapittelet gjelder ikke kravet i § 5-3-2. Slike bokføringspliktige kan i stedet dokumentere kontantsalget med salgsdokument (kontantfaktura) som tilfredsstiller kravene i delkapittel 5-1. For dagsoppgjør gjelder § 5-4-5 første, tredje og fjerde punktum tilsvarende.*

II

Endringene under I trer i kraft straks.