

26.08.2021

Høringsnotat –

Opplysningsplikt om salgs- og kjøpstransaksjoner

Innhold

1	Innledning.....	4
2	Gjeldende rett - skattemyndighetenes informasjonstilgang hos næringsdrivende.....	5
2.1	Den skattepliktiges plikt til å gi opplysninger uoppfordret.....	5
2.2	Plikt til å gi opplysninger etter krav.....	5
2.3	Bokføringsplikt.....	5
2.4	Tredjepartsopplysninger	6
3	Skattemyndighetenes behov for opplysninger og utfordringer med gjeldende regelverk.....	6
3.1	Innledning.....	6
3.2	Nærmere om behovet for transaksjonsopplysninger	8
3.3	Uriktig fastsetting av skatt og merverdiavgift	10
3.4	Analyse og statistikk til bruk i etterlevelsesmetodikk	11
4	Utenlandsk rett.....	12
5	Alternative løsninger for å bedre skattemyndighetenes opplysningsgrunnlag	13
5.1	Elektronisk faktura	13
5.2	Betalingstransaksjoner	14
5.3	Opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner (salgs- og kjøpsmelding)	15
5.4	Anbefalt løsning for å bedre skattemyndighetenes opplysningsgrunnlag.....	16
6	Vurderinger og forslag - opplysningsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner.....	16
6.1	Innledning.....	16
6.2	Rettslig regulering	17
6.3	Hvem som skal gi opplysninger	18
6.3.1	Innledning.....	18
6.3.2	Bokføringspliktige virksomheter	18
6.3.3	Offentlig virksomhet.....	21
6.4	Hva det skal gis opplysninger om	22
6.5	Forslag til forskriftsbestemmelser.....	23
6.5.1	Innledning.....	23
6.5.2	Opplysninger om partene i transaksjonen	24
6.5.3	Opplysninger om fakturanummer, fakturadato, vederlag og merverdiavgift	25
6.5.4	Rapporteringsperiode og tidspunkt for levering.....	26
6.5.5	Leveringsmåte	29

6.5.6	Videre bruk av opplysningene	29
7	Ikrafttredelse	29
8	Personvernkonsekvenser	30
9	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	30
9.1	Kostnader	30
9.1.1	De næringsdrivende	31
9.1.2	Offentlig virksomhet.....	32
9.1.3	Systemleverandører	32
9.1.4	Skatteetaten	32
9.2	Samfunnsøkonomiske gevinster av ny rapporteringsplikt	33
9.2.1	Proveny	33
9.2.2	Reduksjon av vridende skatter	34
9.2.3	Likere konkurransevilkår	34
9.2.4	De rapporteringspliktiges gevinster	34
9.2.5	Gvinster for Skatteetaten	35
9.3	Samlede samfunnsøkonomiske virkninger av tiltaket.....	35
10	Forslag til lov- og forskriftsendringer	36

1 Innledning

Det sendes på høring et forslag om en ny opplysningsplikt for virksomheter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7.

Skatteetatens samfunnsoppdrag er å sikre det finansielle hovedgrunnlaget for velferdsstaten. Det er viktig å sikre like konkurransevilkår i næringslivet ved at skattebyrden fordeles riktig og rettferdig mellom de næringsdrivende. Det norske skattesystemet er basert på en høy grad av tillit til at de skattepliktige gir korrekte opplysninger til myndighetene i rett tid.

Etter gjeldende rapporteringsregler oppgis opplysninger i skattemeldingen på et overordnet nivå. Riktig skatteinngang med ressurseffektiv og risikobasert innsats nødvendiggjør opplysninger på et mer detaljert nivå der underliggende transaksjoner fremgår. I dag skjer kontroll av skattefastsettelsen på transaksjonsnivå gjennom individuell innhenting av opplysninger. Dette er lite effektivt og målrettet i tilfeller der det er størst risiko for feil og unndragelser, samt svært ressurskrevende både for skattemyndighetene og den skattepliktige. Slik informasjonsinnhenting skjer ofte en tid etter de aktuelle transaksjonene ble gjennomført, noe som gjør tiltaket mindre egnet for fleksibel og målrettet kontroll.

Det foreslås å innføre en plikt for bokføringspliktige virksomheter og offentlige virksomheter til ukrevd å gi nærmere opplysninger til skattemyndighetene om salgs- og kjøpstransaksjoner med andre næringsdrivende. Høringsnotatet beskriver to alternative forslag til beløpsgrense for når rapporteringsplikt skal inntre, basert på størrelsen av driftsinntektene.

Opplysningsplikten gjelder den enkelte salgs- og kjøpstransaksjon med opplysninger om fakturanummer, dokumentasjonsdato, angivelse av partene i transaksjonen med navn og organisasjonsnummer, samt opplysninger om vederlag og merverdiavgift. Det skal ikke rapporteres hva den enkelte transaksjon gjelder.

Formålet med forslaget er å øke etterlevelsen av skatte- og merverdiavgiftslovgivningen, og at skattemyndighetene skal få et bedre grunnlag for målrettet virkemiddelbruk og kontrolltiltak mot næringsdrivende med sikte på å redusere omfanget av unndragelser. Det vil samtidig bidra til større likebehandling av de skattepliktige og klart likere konkurransevilkår i næringslivet. Forslaget vil også gi skattemyndighetene bedre grunnlag for å tilpasse virkemiddelbruken, herunder veilede de næringsdrivende med sikte på god etterlevelse.

Forslaget innebærer endringer i skatteforvaltningsloven §§ 7-5 og 7-12 og skatteforvaltningsforskriften § 7-5 og bokføringsforskriften §§ 3-1 og 5-1.

Det tas sikte på at endringene trer i kraft ved innføringen av ordningen i 2024.

Skatteetaten har i arbeidet med forslaget vært i dialog med næringslivsorganisasjoner, systemleverandører, offentlig virksomhet og private virksomheter. Videre har Vista Analyse AS på oppdrag fra Skatteetaten estimert kostnadene knyttet til forslaget om opplysningsplikt om salgs- og kjøpstransaksjoner¹.

¹ Vista Analyse Rapport 2018/27, Nye rapporteringskrav for å hindre unndragelse av merverdiavgift (vedlagt)

2 Gjeldende rett - skattemyndighetenes informasjonstilgang hos næringsdrivende

2.1 Den skattepliktiges plikt til å gi opplysninger uoppfordret

Det norske skattesystemet er basert på at den skattepliktige selv skal gi riktige og fullstendige opplysninger om egne forhold til skattemyndighetene. Den som har skattepliktig formue og inntekt eller merverdiavgiftspliktig omsetning, skal etter skatteforvaltningsloven kapittel 8, uoppfordret gi en rekke opplysninger til skattemyndighetene, hovedsakelig i skattemeldingen. Den skattepliktiges generelle plikt til å opplyse om egne forhold til skattemyndighetene, er en grunnleggende forutsetning for en riktig skattefastsetting og et godt fungerende skattesystem. Opplysningene som gis i skattemeldingen, er grunnlaget for den skattepliktiges egenfastsetting av inntekts- og formuesskatt og merverdiavgift.

Skattemeldingen for formues- og inntektsskatt og skattemeldingen for merverdiavgift er basert på at de skattepliktige oppgir tall og opplysninger for en nærmere angitt periode etterskuddsvis og på et overordnet nivå, dvs. at poster i skattemeldingene kun oppgis med totalbeløpet for alle de underliggende transaksjonene.

Leveres ikke skattemelding, eller om levert skattemelding ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, kan skattemyndighetene fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn. Skjønnen skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 12-2.

2.2 Plikt til å gi opplysninger etter krav

Etter skatteforvaltningsloven § 10-1 skal den skattepliktige etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Videre plikter enhver tredjepart, etter krav fra skattemyndighetene, å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt, jf. skatteforvaltningsloven § 10-2. I medhold av disse bestemmelsene kan skattemyndighetene gjennom individuelle kontrolltiltak pålegge skattepliktige og tredjeparter å gi opplysninger på et detaljert nivå om for eksempel enkeltransaksjoner og andre mellomværender.

Den opplysningspliktige har plikt til å dokumentere regnskapsopplysninger. Plikten til å utlevere dokumentasjon gjelder også dokumentasjon som den opplysningspliktige faktisk innehar, uavhengig av om vedkommende har plikt til å oppbevare slik dokumentasjon. Plikt til å oppbevare regnskapsopplysninger følger av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) og forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

2.3 Bokføringsplikt

Bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 er blant annet enhver som har regnskapsplikt etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv., og enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. eller skattemelding for merverdiavgift. Bokføringspliktige skal for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, være i stand til å utarbeide blant annet bokføringsspesifikasjon, kontospesifikasjon, kundespesifikasjon og leverandørspeifikasjon, jf. § 5. Bokføringspliktige skal

bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering etter lovens § 5 og pliktig regnskapsrapportering, jf. § 7.

Etter bokføringsloven § 13 b er det krav om at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Bokførte opplysninger som er elektronisk tilgjengelig, skal kunne gjengis i standardisert form, jf. bokføringsforskriften § 7-8 første ledd.

Plikten til å kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form gjelder for bokføringsperiode som begynner 1. januar 2020 eller senere. I medhold av bestemmelsens annet ledd har Skattedirektoratet fastsatt at bokføringspliktige som har bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig skal benytte Standard Audit File-Tax (SAF-T) format for å rapportere kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 10, jf. «Standard for innhold og format ved gjengivelse av elektronisk bokførte opplysninger» av 23. mars 2018. SAF-T er et standardformat for digital utveksling av regnskapsinformasjon. Standarden er utarbeidet i fellesskap med næringslivet, regnskapsførerbransjen og Skatteetaten etter anbefaling fra OECD.

Ved bruk av regnskapsprogram som benytter SAF-T format, kan regnskapsopplysninger overføres direkte fra regnskapsprogrammet til Skatteetaten.

2.4 Tredjepartsopplysninger

I tillegg til de opplysningene skattemyndighetene får fra de skattepliktige, mottar de også tredjepartsopplysninger etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 har en rekke tredjeparter plikt til ukrevet å gi opplysninger om skattepliktige til skattemyndighetene. Reglene innebærer at tredjeparter, som offentlige myndigheter eller næringsdrivende, uoppfordret skal gi nærmere angitte opplysninger som er relevante for andres skatteforhold. Tredjepartsopplysninger finnes i dag i hovedsak for formues- og inntektsskatt og utgjør hoveddelen i de såkalte grunnlagsdataene, som danner grunnlaget for forhåndsutfylling av skattemeldingen for formues- og inntektsskatt. Eksempel på dette er banker mv. som etter skatteforvaltningsloven § 7-3 plikter å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer. Andre tredjepartsopplysninger er rene kontrollopplysninger. Disse benyttes til å undersøke om den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 8. Eksempel på dette er drosjesentraler som skal gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen etter § 7-5 syvende ledd. Opplysningene skal gis elektronisk innen frister fastsatt i forskrift.

3 Skattemyndighetenes behov for opplysninger og utfordringer med gjeldende regelverk

3.1 Innledning

Postene i skattemeldingene er summeringsposter der den skattepliktige oppgir totalsummene av alle underliggende transaksjoner på overordnet nivå ("aggregert nivå"). Egenfastsetting gjennom opplysninger på et aggregert nivå gjør det krevende for skattemyndighetene å kontrollere om fastsettingen er korrekt uten at det foretas nærmere undersøkelser. Systemet med egenfastsetting forutsetter at skattepliktige kjenner regelverket, forstår regelverket, etterlever regelverket og gir korrekte opplysninger. Ordningen er basert på stor grad av tillit.

Opplysninger på aggregert nivå gir begrenset innsikt i den næringsdrivendes virksomhet og gir ingen kunnskap om de underliggende transaksjonene som virksomheten har foretatt. Dette medfører at kontroller er basert på mer overordnede kontrollutplukk. Et beløp i en aktuell post kan, for eksempel sammenholdt med andre poster, gi en indikasjon på at posten bør undersøkes nærmere. Er det behov for å kontrollere opplysninger på transaksjonsnivå, må det i dag gjennomføres individuelle kontrolltiltak, for eksempel ved innhenting av ytterligere opplysninger fra den skattepliktige eller opplysningspliktige tredjeparter.

Det er aktører som ikke etterlever regelverket, herunder utnytter og misbruker skattesystemet. Slik uønsket adferd bidrar til at midler unndras fra fellesskapet og at konkurransevilkårene forrykkes mellom de næringsdrivende. For å sikre riktig skattetilgang, legitimitet i skattesystemet og rettferdige konkurransevilkår, er det viktig å motvirke denne type virksomhet.

I NHOs arbeidsgiverbarometer for 2017 fremgår det at 66 prosent av bedriftene mener konkurranse fra useriøse bedrifter er et stort problem for deres bedrifter. Høsten 2020 gjennomførte Opinion for Skattedirektoratet en holdningsundersøkelse i næringslivet om etterlevelse, rapportering og oppdagelsesrisiko². Undersøkelsen viste at 66 prosent av daglige ledere i norske bedrifter registrert i Merverdiavgiftsregisteret er enig i påstanden om at "*I Norge rapporterer det store flertallet av virksomheter korrekt og fullstendig til skattemyndighetene*". Samtidig var 28 prosent enig i at "*min virksomhet må ofte konkurrere mot bedrifter som har et lavere kostnadsnivå fordi de driver svart eller på annen måte unndrar skatter og avgifter*".

Næringsdrivende og privatpersoner som ønsker å bidra til økt etterlevelse har i dag få muligheter til å få verifisert om en kontraktspart faktisk overholder skatte- og merverdiavgiftsreglene. Grovere skatte- og merverdiavgiftsunndragelser er etter skattemyndighetenes erfaring ofte tilknyttet annen lovlig virksomhet. Den ulovlige virksomheten kan være vanskelig å oppdage og kan knytte seg til underleverandører lenger ned i kjeden hos seriøse oppdragsgivere. Konsekvensen på sikt kan bli at virksomheter som driver lovlig, blir utkonkurrert av foretak som baserer seg på lovstridig virksomhet med urettmessige lave kostnader. Dette virker konkurransevridende og utgjør en trussel mot den seriøse delen av næringslivet.

Den teknologiske utviklingen, skattemyndighetenes samfunnsoppdrag og kravet til effektivitet, innebærer en forventning om kunnskaps-, effekt- og risikobasert tilnærming i bruken av virkemidler i skattemyndighetenes arbeid for å sikre riktig skatteinngang. Skattemyndighetenes innsats og virkemiddelbruk, herunder kontrolltiltak, skal rettes mot områder der analyser viser at faren for skatte- og avgiftsunndragelse er størst, og følgelig unngå å kontrollere de som gjør rett.

Kontrollmetodikken som regelverket legger til rette for per i dag, med individuelle kontrolltiltak basert på en overordnet gjennomgang av poster i skattemeldingene, er lite målrettet og lite treffsikkert der faren for unndragelser er størst. I tillegg er dette en ressurs-, kostnads- og tidkrevende fremgangsmåte både for skattemyndighetene og den skattepliktige. Tillit og legitimitet fordrer at skattemyndighetenes ressurser brukes slik at det i minst mulig grad benyttes tid og ressurser til tyngende kontrolltiltak hos skattepliktige som opptrer lojalt og etterlever regelverket.

² SERO høst 2020, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/rapporter/sero-2020-host-endelig-versjon---24-jan-2021.pdf>

Mer effektiv kontrollvirksomhet og optimalisert ressursbruk i Skatteetaten er i tråd med avbyråkratiserings- og effektiviseringsreformen (ABE-reformen) til regjeringen.

3.2 Nærmere om behovet for transaksjonsopplysninger

Skatte- og avgiftsunndragelser er ofte vanskelig og tidkrevende å avdekke. Dagens regelverk gir ikke skattemyndighetene tilstrekkelig detaljert rapportering fra næringsdrivende til å kunne forebygge eller avdekke unndragelser i ønsket omfang. Det er behov for større grad av identifikasjon i rapporteringsgrunnlaget, for at skattemyndighetene skal kunne effektivisere og målrette veilednings- og kontrollvirksomheten, og få et bedre grunnlag for skjønnsfastsettelse av inntektsskatt og merverdiavgift.

Virksomheter som unndrar inntektsskatt og merverdiavgift, strekker seg fra de som ikke oppgir noe av omsetningen til skattemyndighetene, til virksomheter som unndrar større eller mindre deler av omsetningen.

Den førstnevnte gruppen er normalt ikke registrert i Skatteetatens registre. Slike virksomheter kan være vanskelig å avdekke, uten at skattemyndighetene får opplysninger fra tredjeparter. Dersom leverandører til eller kunder av slike uregistrerte virksomheter rapporterer sine transaksjoner med virksomheten, gir dette et kontrollsignal til skattemyndighetene. Dette gjelder uavhengig av om det er fakturert med eller uten merverdiavgift. Det er naturlig for skattemyndighetene å undersøke forholdet nærmere, herunder om manglende registrering skyldes en misforståelse eller bevisst forsøk på unndragelser. Virksomheter kan fortsatt operere uregistrert og uten å betale skatt eller merverdiavgift, selv etter en innføring av rapporteringsplikt. Dette forutsetter imidlertid et samarbeide mellom virksomheten og alle dens kunder og leverandører, slik at heller ikke disse rapporterer de aktuelle transaksjonene. Dette gjør det vanskeligere å drive virksomhet uten å betale skatt og merverdiavgift. Videre øker risikoen for å bli avdekket ved at det kan komme rapportering fra en utenforstående kontraktspart som ikke er en del av dette samarbeidet.

Unndragelser kan også gjelde deler av omsetningen ved at det for eksempel ikke utstedes salgsdokumentasjon, at deler av omsetningen gjøres opp kontant og/eller ikke registreres i kassasystemene mv. Dermed får virksomheten lavere skattepliktig inntekt og redusert utgående merverdiavgift, samtidig som virksomheten utad fremstår som seriøs så lenge noe inntekt og merverdiavgiftspliktig omsetning rapporteres. Unndragelsene kan fordekkes ved at virksomheten forfalsker regnskapet, at kostnadene "blåses opp" eller ved at deler av omsetningen holdes utenfor bokføringen. Det kan også rapporteres feil eller for lav merverdiavgiftssats, periodiseres feil eller unndras skatt og merverdiavgift ved tapsføring av ikke-reelle tapte fordringer.

Det er særlig avvik i rapportering fra selger og kjøper i en transaksjon som kan avdekke unndratt omsetning. Avvik i rapportering kan ha ulike årsaker og sier ikke nødvendigvis hvilken av partene som har rapportert feil eller hva feilen skyldes. Avvik som gjentar seg over tid, vil imidlertid kunne vise et mønster som kan fortelle om manglende rapportering. Videre er den avvikende transaksjonen allerede identifisert gjennom salgs- og kjøpsmeldingene og kan dermed enklere følges opp av skattemyndighetene. Rapportering fra en kjøper kan dermed avdekke at selger har rapportert inn for lavt beløp, eller feil merverdiavgiftssats på noen av transaksjonene, eller at ikke alle transaksjoner er

rapportert inn. For inntektsskatt er det først og fremst avvik i virksomhetsinntekter som vil bli fanget opp.

Rapportering av salgs- og kjøpstransaksjoner kan også bidra til å avdekke urettmessige fradrag. For høye fradrag kan avdekkes der det er avvik mellom kjøpers rapportering av beløp og/eller merverdiavgiftssats og korresponderende rapportering fra leverandør. Urettmessig fradrag for private utgifter kan ikke avdekkes direkte gjennom rapportering av salgs- og kjøpstransaksjoner. Derimot kan man få indikasjoner på dette ved for eksempel å sammenholde bransjekodene til selger og kjøper. For eksempel kan det være naturlig å foreta nærmere undersøkelser når en elektrisk virksomhet krever fradrag for kjøp i en brudesalong.

I de senere årene har det i enkelte bransjer utviklet seg en skjult økonomi ved bruk av fiktive virksomheter, fiktive fakturaer, fiktive pengestrømmer og bruk av falske identiteter. Det første steget i slik svindel er å opprette en fiktiv virksomhet som urettmessig registreres i Brønnøysundregisteret og Merverdiavgiftsregisteret. Denne virksomheten fremstilles for skattemyndighetene gjerne som en underleverandør av de tjenestene som faktisk leveres av oppdragsgiveren. Den fiktive virksomheten utsteder fiktive fakturaer og genererer på denne måten urettmessige fradrag for mottaker av de fiktive fakturaene, både med hensyn til skatt og merverdiavgift. Dette frigjør midler som kan brukes til formål som ikke synliggjøres i bokføringen, for eksempel kontante lønninger til uregistrerte ansatte. Ved bruk av kontante lønnsutbetalinger som ikke rapporteres til skattemyndighetene ("svart arbeid") kan virksomheten unngå å bokføre utgifter som reflekterer det utførte arbeidet. Dette åpner for sosial dumping og uverdige arbeidsvilkår. På denne måten kamuflerer de fiktive fakturaene slike arbeidsforhold og medfører at virksomheten i prinsippet får fradrag for uoppgitte lønnsutbetalinger. Manglende opplysningsplikt om transaksjoner, bidrar til å vanskeliggjøre skattemyndighetenes mulighet til å avdekke slik virksomhet.

Betaling av svart arbeid kan skje ved kontant betaling fra uttaksleddet. Ofte finnes det ingen virksomhet i uttaksleddet, og uttaksleddet har som regel kort levetid. Når skattemyndighetene senere oppsøker disse virksomhetene, eksisterer de ikke. Eierne av virksomhetene som utsteder de fiktive fakturaene, kan være stråmenn som mottar en mindre andel av fortjenesten mot å låne ut sin identitet til bakmennene. Et eksempel på hvordan slik kriminalitet kan fortone seg er dom [HR-2017-822-A](#)³. For å avdekke slike forhold, er det behov for å kunne følge transaksjoner og kartlegge aktørene i svindelnettverk raskere og mer målrettet enn det gjeldene regelverk gir hjemmel for.

Et annet risikoområde ved fiktiv fakturering er merverdiavgiftsvindel som går ut på å oppnå urettmessige utbetalinger fra staten. Et eksempel gjelder uriktig fradragsføring av inngående merverdiavgift, herunder utbetaling av såkalte "tilgodeoppgaver" ved at inngående merverdiavgift overstiger utgående avgift. Merverdiavgift kan også unndras ved at virksomheter som har overskredet grensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, unnlater å registrere seg, men likevel beregner og oppkrever utgående merverdiavgift fra sine kunder uten å innbetale oppkrevd merverdiavgift til staten.

³ Faktum i saken er mer utførlig beskrevet i lagmannsrettens dom, se LB-2015-203635.

En variant av nettverkssvindel er såkalt grensekryssende merverdiavgiftsvindel, herunder såkalt MTIC-svindel og karusellsvindel. MTIC-svindel utnytter merverdiavgiftsordningen ved innførsel av varer og kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Denne typen svindel skjer ved transaksjoner mellom flere selskaper i ulike land som samarbeider. Innførselsleddet kjøper varer/tjenester fra utlandet uten merverdiavgift, selger dem videre med merverdiavgift til andre selskaper i svindelkjeden, men forsvinner uten å beregne og innbetale den oppkrevde merverdiavgiften til staten. Samtidig fradragsfører neste ledd i transaksjonskjeden den merverdiavgiften som er oppkrevd av innførselsleddet ved videresalget. Transaksjonene gjentas hyppig. Ved karusellsvindel går transaksjonene i sirkel gjennom en konstruert kjede av selskaper i ulike land. I de mer omfattende tilfellene av karusellsvindel, går transaksjonene svært raskt og genererer potensielt et stort tap for staten hvis nettverket ikke avdekkes raskt. I Norge er det avdekket slik svindel med klimakvoter og gull.

I motsetning til uregistrerte virksomheter oppfylder de fiktive aktørene sine formelle plikter. Det vil si at de er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og leverer skattemeldinger. Selv om det innføres rapporteringsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner, vil disse aktørene fortsatt kunne rapportere fiktive transaksjoner, men ettersom stråmennene ikke gjør opp sine skatte- og avgiftsforpliktelse, har arrangementet begrenset levetid. Bakmennene utnytter bevisst tregghet i systemet som oppstår på grunn av overordnet rapportering og ulik rapporteringshyppighet for de ulike leddene. Det er derfor viktig å avdekke slike svindelkjeder raskt. Tidspunktet er videre av sentral betydning fordi svindlene kan gjelde store beløp, særlig ved grensekryssende transaksjoner. Automatisering av kontrollprosessen som følge av rapporteringsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner, kan bidra til raskere og bedre oversikt over hvem som handler med hvem i slike svindelnettverk.

3.3 Uriktig fastsetting av skatt og merverdiavgift

En viktig årsak til feil og mangler i skatte- og avgiftsoppgavene er manglende eller uriktig forståelse av regelverket. Det kan for eksempel være krav om fradrag for ikke fradragsberettigede kostnader, manglende inntektsføring, periodiseringsfeil eller bruk av feil avgiftssats. Når rapporteringen og fastsettingen foretas av virksomheten selv, og opplysninger gis på et overordnet nivå uten kontrollopplysninger fra tredjepart, er slike feil vanskelig å avdekke.

Virksomheter som gjennomgående gjør feil i skatte- og avgiftsfastsettingen, kan oppnå fordeler eller ulemper sett opp mot de virksomhetene som fastsetter korrekt. Slike effekter kan øke i pressede markeder. Erfaringer fra land i EU som har gjennomført rapporteringsplikt på transaksjonsnivå (såkalt "VAT-listings"), viser at virksomhetenes aktsomhet ved utfylling og levering av skattemeldingene styrkes når virksomheten vet at det rapporteres kontrollopplysninger fra transaksjonsmotparten.

Informasjonen som rapporteres i skattemeldingene, er aggregerte tall, som i seg selv ikke gir grunnlag for verifikasjon av de enkelte postene uten at de skattepliktige kontaktes særskilt med spørsmål om tilleggsopplysninger om de underliggende transaksjonene. Dette medfører risiko for underrapportering og feilrapportering. På merverdiavgiftsområdet er skatteleggingsperioden (termin) som hovedregel to måneder, og fastsettingen og oppgjøret skjer løpende basert på selvdeklarerer fra de næringsdrivende, på tidspunkt hvor det ikke er levert den årlige skattemelding for formues- og inntektsskatt. Ved terminforfall foreligger det derfor svært få opplysninger som er egnet til risikovurdering og analyse for målrettet utplukk av kontrollobjekter, eller egnet for en

skjønnsfastsettelse av merverdiavgiftsgrunnlaget. Dette begrenser skattemyndighetenes mulighet til å målrette og effektivisere kontrollaktiviteten.

På inntektsskatteområdet gjennomføres det årlig ca. 20 000 skjønnsfastsettelse for ikke levert skattemelding. Kvaliteten på skjønnsfastsettelsene er avhengig av gode alternative informasjonskilder. Verken opplysningene i skattemeldingen for merverdiavgift, eller skattemeldingen for formues- og inntektsskatt for så vidt gjelder næringsinntekt, er koblet til opplysninger fra uavhengige tredjeparter. Det gjør det vanskelig å vurdere risiko og avdekke feil eller mangler i den enkelte skattemelding. Er den skattepliktige registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil hovedkilden for informasjon ved skjønnsfastsettelse av inntektsskatt være den skattepliktiges egne opplysninger i skattemelding for merverdiavgift. Opplysninger om avgiftspliktig omsetning og fradrag er imidlertid ikke identisk med hva som anses som skattepliktig inntekt, og er i tillegg på aggregert nivå. Erfaring viser at ofte er det også slik at dersom skattemelding for formue-/inntektsskatt ikke er levert, er heller ikke skattemeldinger for merverdiavgift levert.

Skattemyndighetene kan som nevnt, med hjemmel i skatteforvaltningsloven kapittel 10, innhente tilleggsopplysninger om den skattepliktiges regnskaper med alle bokførte transaksjoner. Er opplysningene tilgjengelig elektronisk, kan de bokførte opplysningene kreves overført på standardisert format (SAF-T). Likevel er individuelle kontrolltiltak ressurskrevende, og kontrollutvelgelsen må nødvendigvis basere seg på et mangelfullt datagrunnlag og risikoanslag. Samtidig er treffsikkerheten begrenset og kontrollomfanget avhengig av tilgjengelige ressurser.

3.4 Analyse og statistikk til bruk i etterlevelsesmetodikk

Det er en sentral målsetting at skattemyndighetene prioriterer og utnytter ressursene på en optimal måte. Dette innebærer blant annet at ressursene settes inn der det er størst risiko for feil og unndragelser. Videre er det viktig å bruke tilpassede virkemidler med best mulig effekt på det aktuelle området. På områder med stor risiko for unndragelser kan det være intensive kontroller som gir best resultat, mens på områder hvor feil skyldes manglende kunnskap og uerfarenhet, er tidlige informasjonstiltak best egnet. God prioritering av ressurser og virkemidler forutsetter god bransjeinnsikt og kunnskap om den enkelte næringsdrivende.

Informasjon på transaksjonsnivå kan gi innsikt i den enkelte virksomhetenes aktivitet og et godt grunnlag for helhetlige tall for bransjen. Slik kunnskap kan gi grunnlag for mer målrettede kontroller og tilpasset informasjon til den enkelte virksomhet. Et eksempel er at skattemyndighetene får kunnskap om at en nystartet virksomhet overstiger registreringsgrensen i Merverdiavgiftsregisteret og kan gi tilpasset veiledning til virksomheten. Bedre tilpasset veiledning i forkant av tidspunktet for levering av skattemeldingen, kan gjøre det enklere for de skattepliktige å følge regelverket, og er et foretrukket tiltak for å unngå uriktig fastsetting som for eksempel skyldes manglende regelforståelse.

Videre vil rapportering av større og mer detaljert datagrunnlag gi et mer helhetlig bilde av de enkelte bransjene og virksomhetene i bransjen, for eksempel innenfor bygg og anlegg. Avvik mellom de transaksjonene som kjøper og selger har rapportert, kan ha ulike årsaker, og det kan være vanskelig å trekke slutninger ut fra ett enkelt eller noen få avvik. Men, systematiske avvik over tid kan gi et mer presist bilde av hva som skjer. Det kan også gi en oversikt over hvordan aktørene opptrer overfor andre de handler med. Er det en av partene som har avvik overfor alle sine parter, mens den andre

ikke har avvik overfor noen, er det god informasjon for målretting av etterlevelsestiltak. Store mengder transaksjonsdata, kan også brukes til å gjøre analyser av avvik i stort, f.eks. mellom engrosledd og detaljhandel og råstoffleverandører og produsenter.

Opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner gir informasjon om hvem som handler med hverandre. I kombinasjon med informasjon om eierforhold og roller i virksomhetene, vil dette kunne gi en oversikt over salg og kjøp mellom nærstående personer og selskaper. Ved å se mønstre i slike transaksjoner opp mot transaksjoner mellom virksomheter som ikke er nærstående, kan det være mulig å finne avvik.

4 Utenlandsk rett

EUs arbeidsgruppe, Fiscalis Project Group, ferdigstilte våren 2018 en rapport med beskrivelse av ulike ordninger med VAT-listings i EU-land⁴. VAT-listings er rapporteringsregler på detaljert nivå på merverdiavgiftsområdet. Rapporten omhandler 12 EU-land⁵ som har ulike VAT-listings ordninger. Per 1. januar 2021 har 13 EU-land innført slike ordninger. Hvilke transaksjoner og elementer som rapporteres, er noe forskjellig i de landene som har innført ordningene. De fleste rapporterer på fakturanivå. Alle land som har innført ordningen, har påvist en økning i merverdiavgiftsprovenyet.

Informasjonen som rapporteres gjennom VAT-listing i EU er merverdiavgiftsnummer eller organisasjonsnummer (sikker identifikasjon), dato og fakturanummer, i tillegg til de relevante beløp. Det varierer mellom landene om rapporteringen av transaksjoner skjer gjennom ordninger med elektroniske fakturaer, eller som egne oppgaver for salgs- og kjøpstransaksjoner.

Rapporteringsplikten i EU-landene er begrenset til merverdiavgiftspliktige virksomheter. Rapporteringsperioden varierer også mellom landene som har innført ordningen. Enkelte land har valgt en årlig rapportering, mens de fleste har knyttet rapporteringen til den korresponderende rapporteringen av merverdiavgift for perioden.

Erfaringene fra land som har innført regler om VAT-listings, er at strukturerte data på transaksjonsnivå åpner for effektive analyser av flere forhold. Erfaringene viser også at det er viktig at rapporteringen omfatter alle virksomheter og transaksjonsopplysninger. Manglende data medfører at kvaliteten forringes betraktelig. Manglende data kan skyldes valg som er gjort i regelverket, for eksempel forskjellige rapporteringsperioder eller unntak fra rapporteringsplikten.

Erfaringer viser at forskjellige rapporteringsperioder medfører at svindlere benytter handelspartnere med lengre perioder i starten av svindelkjeder. Det konkluderes likevel med at tiltaket har verdi, dersom man setter kjennetegn knyttet til dette som en risikofaktor ved utarbeidelse av analyser. Videre innebærer både rapportering av informasjon på aggregert nivå og andre begrensninger i

⁴ [https:// https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-01/vat_listings_in_eu_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-01/vat_listings_in_eu_en.pdf) (selve rapporten er datert 26.01.2017)

⁵ Landene med VAT-listing ordninger er Belgia, Bulgaria, Tsjekia, Estland, Ungarn, Italia, Latvia, Litauen, Polen, Romania, Slovakia og Spania. Også Portugal har innført salgs- og kjøpsmelding, men var ikke deltaker i ekspertgruppen. I tillegg til representanter fra de 12 landene deltok Danmark og Finland i ekspertgruppen.

rapporteringsplikten muligheter for å kunne "gjemme" svindel i disse ordningene. Enkelte land har nedre beløpsgrenser for hvilke transaksjoner som skal rapporteres detaljert. Land som har unntak eller begrensninger i rapporteringsplikten som innebærer at handelspartnere ikke identifiseres, erfarer at dette øker risikoen for at disse benyttes til svindel. Flere av landene som i utgangspunktet hadde begrensninger i rapporteringsplikten har senere endret dette, enten ved å sette svært lave beløpsgrenser for inntreden av rapporteringsplikt, eller ved å fjerne unntaket.

En annen erfaring med VAT-listing er at detaljgraden i rapporteringen øker treffsikkerheten både ved utvelgelsen av saker til kontroll og gjennomføring av kontrollen. I tillegg gir det skattemyndighetene mulighet til å forbedre sine tjenester overfor brukerne. En av de vanligste tjenestene er validering av skattemeldingen opp mot mottatt informasjon. Ved avdekking av feil, kan virksomheten få mulighet til å korrigere disse umiddelbart, slik at behovet for etterfølgende personlig kontakt og oppfølging reduseres. Enkelte land tilbyr også mulighet for at den enkelte kan se hvilke transaksjoner handelspartnere har rapportert inn knyttet til deres virksomhet.

Utover de direkte virkningene, innebærer tiltaket mottak av informasjon som skattemyndighetene og andre offentlige myndigheter kan benytte til andre formål. Et eksempel er at i enkelte land har det blitt synliggjort behov for regelendringer som en konsekvens av økt kunnskap om enkelte grupper av næringsdrivende. I tillegg til at virksomhetens regnskap generelt får høyere kvalitet.

5 Alternative løsninger for å bedre skattemyndighetenes opplysningsgrunnlag

Det er vurdert ulike tiltak som kan bidra til at skattemyndighetene skal få et bedre opplysningsgrunnlag for målrettet innsats og kontroll mot næringsdrivende som unndrar skatt og merverdiavgift, samt å sikre mer korrekte skatte- og avgiftsfastsettelse.

Følgende tre alternativer er vurdert:

1. Elektronisk faktura
2. Betalingstransaksjoner
3. Rapportering av bokførte salgs- og kjøpstransaksjoner

5.1 Elektronisk faktura

Med hjemmel i lov 17. juni 2016 nr. 73 om offentlige anskaffelser (anskaffelsesloven) § 16 tredje ledd, er det fastsatt forskrift om elektronisk faktura i offentlige anskaffelser 1. april 2019 nr. 444. Forskriften gjelder ved anskaffelser som er omfattet av anskaffelsesloven, jf. forskriften § 2. Offentlig virksomhet skal i sine kontrakter stille krav om bruk av elektronisk faktura i godkjent standardformat, jf. forskriften § 5. EHF og PEPPOL BIS Billing⁶ er godkjente standardformat.

Det er ikke lovregulerte krav om bruk av elektronisk faktura eller standardformat utover dette. Det er heller ikke kjent hvor stor andel av næringslivet som i dag benytter seg av elektronisk faktura i ulike

⁶ Se nærmere beskrivelse i forskriften § 4.

format, foruten EHF-standarden⁷ som i juli 2021 var tatt i bruk av 28 prosent⁸ av virksomhetene i Norge.

Siden det ikke påhviler en plikt å bruke elektroniske faktura og andelen brukere er forholdsvis lav, er det ikke aktuelt å bygge en rapporteringsordning til skattemyndighetene på en slik ordning. Alternativet kan bli aktuelt dersom det i fremtiden skulle bli innført et generelt krav om elektronisk faktura. Det er uansett flere ulemper med en informasjonsordning basert på rapportering av elektroniske fakturaer. Blant annet vil det mangle opplysninger om at fakturaene faktisk er godkjent og bokført i regnskapet dersom fakturaen innhentes fra PEPPOL aksesspunkt⁹. 72 prosent av virksomhetene må endre fakturering til EHF-standard. Dette medfører redusert valgfrihet og kostnader forbundet med overgang til nytt system. Fakturaformatet kan også brukes til annet enn kjøp og salg, for eksempel finansielt forskudd. Skatteetaten vil da feilaktig kunne tolke dette som et salg. Dersom selger feilaktig unnlater å bruke elektronisk faktura i EHF format, vil eventuell uteholdt omsetning uansett ikke kunne fanges opp via opplysninger fra kjøper.

5.2 Betalingstransaksjoner

Et annet alternativ er at betalingsformidlere rapporterer til Skatteetaten betalingstransaksjoner¹⁰ som de bistår virksomhetene med. For banker er det allerede i dag etablert løsninger for elektronisk utveksling av transaksjonsoversikter (kontoutskrifter) til skattemyndighetene, men kun til kontrollformål. Bankene rapporterer også saldo og renter for den enkelte virksomhet ved årsskiftet til Skatteetaten, som brukes både til fastsetting og kontroll.

En slik ordning vil bare gjelde for betalingsformidlere, og vil ikke innebære noen administrativ byrde for partene i betalingstransaksjonen. På den andre siden har en slik ordning flere svakheter:

- Det kan være vanskelig å pålegge alle aktuelle betalingsformidlere opplysningsplikt, fordi disse ikke nødvendigvis er underlagt norsk jurisdiksjon
- Selv om mer enn 95 prosent av alle transaksjoner i Norge går gjennom NETS, har NETS ikke alltid tilstrekkelig informasjon til å kunne identifisere den enkelte kontoinnehaver
- Betalingstransaksjonene gir ikke uttrykk for det underliggende forholdet mellom partene i et salg. Betalingene kan gjelde annet enn oppgjør for salg av varer og tjenester, for eksempel lønnsbetalinger
- Mange transaksjoner skjer via elektroniske markedsplattformer, og ikke direkte mellom partene
- Det kan også være slik at oppgjør skjer ved bruk av motregning mellom partene, der de har et gjensidig salgs- og kjøpsforhold
- Periodiseringen av merverdiavgift og skatt er uavhengig av betalingsstrømmen, og forskudds- eller etterskuddsbetaling vil redusere nytteverdien som kontrollopplysning

⁷ [ELMA | Samarbeidsportalen \(digdir.no\)](#)

⁸ Antall virksomheter i ELMA registeret juli 2021, 207 000 av 740 000 bokføringspliktige virksomheter = 28 prosent

⁹ Pan-European Public Procurement Online, aksesspunkt for felles europeiske offentlige anskaffelser

¹⁰ En betalingstransaksjon er definert i finansavtalelovens § 12 a som "handling som iverksettes av en betaler eller betalingsmottaker for å innbetale, overføre eller ta ut midler, uten hensyn til eventuelle underliggende forpliktelser mellom betaleren og betalingsmottakeren".

- Utestående fordringer kan også overdras til andre aktører, slik at betalingene ikke gir svar på hvem som er part i salgstransaksjonen

Uten begrensninger vil dette alternativet medføre at store mengder data vil tilflyte Skatteetaten uten at det er nødvendig av hensyn til skatte- og merverdiavgiftskontrollen. Uansett vurderes en slik ordning som lite egnet, da betalingstransaksjonene ikke er knyttet opp mot bokførte salgs- og kjøpstransaksjoner. Det gir heller ikke uttrykk for det underliggende forholdet mellom partene og mange transaksjoner skjer via elektroniske markedsplattformer, samtidig som partene ikke alltid er identifisert.

5.3 Opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner (salgs- og kjøpsmelding)

Dette alternativet innebærer at begge parter i en transaksjon (et salg, respektive kjøp) pålegges å gi opplysninger om transaksjonen, samt eventuelle senere endringer i denne. Opplysningene kan hentes fra bokføringen med utgangspunkt i poster i kunde- og leverandørspesifikasjonen i regnskapet.

Den teknologiske utviklingen, modernisering av Skatteetatens IT-systemer og digitalisering av næringslivets skatte- og merverdiavgiftsprosesser gir nye muligheter til å forenkle dialogen med næringslivet. Blant disse er dialogbasert skattemelding for næringsdrivende (SIRIUS-prosjektet), jf. Prop.1 S (2017–2018) Statsbudsjettet, punkt 2.4.14. Denne skal gi næringsdrivende økt tilgang til digitale opplysninger fra Skatteetaten i forbindelse med årsoppgjøret, og skal redusere risikoen for formalfeil i rapporteringen. Videre utvikles det nye løsninger for forvaltningen av merverdiavgiften, jf. Prop.1 S (2018–2019) Statsbudsjettet, punkt 2.4.14 (SIRIUS og MEMO). Begge prosjektene tar utgangspunkt i at den primære kanalen for de næringsdrivendes rapportering og kommunikasjon med Skatteetaten kan være deres eget regnskapssystem. Dette gir mulighet til å redusere belastningen med rapportering, samtidig som det kan gi økt datakvalitet. Utviklingen går i retning av enklere, sikrere, mer automatiske og mer effektive prosesser. Et viktig bidrag til å støtte denne utviklingen, er standardisering av format for digital overføring av opplysninger som sikrer en tydelig logisk sammenheng mellom skattemeldingene og de opplysningene som kan innhentes i en SAF-T fil i forbindelse med kontroll. Dette kan forenkle kommunikasjonen mellom næringslivets og myndighetenes systemer.

I Prop. 1 S (2018-2019) Statsbudsjettet punkt 2.5. ble det også signalisert at det parallelt med systemutviklingen ville bli vurdert mulige regelverksendringer som kan effektivisere forvaltningen av merverdiavgiften og å øke etterlevelsen ytterligere.

Gjennom moderniseringen av merverdiavgiftssystemet får Skatteetaten en ny og moderne systemmessig infrastruktur som kan håndtere automatisert mottak og behandling av store datamengder. Moderniseringen av Skatteetatens IT-systemer legger videre til rette for automatisering av gjennomgang av innrapportert data og utplukk av risikotransaksjoner til kontroll. Dette gir muligheter til å utnytte de fordelene som digitaliseringen gir for effektive arbeidsprosesser og en god digital dialog med næringslivet.

Videre medfører innføringen av standard formatet for digital overføring av opplysninger til skattemyndighetene (SAF-T) en stor forenkling av kommunikasjonen for virksomheter som benytter elektroniske regnskapssystemer.

En ordning med rapportering av transaksjonsopplysninger legger til rette for gode veiledningstjenester, slik at det blir enklere å gjøre riktig for de næringsdrivende og en øker effektiviteten og treffsikkerheten i skattemyndighetenes kontrollarbeid.

5.4 Anbefalt løsning for å bedre skattemyndighetenes opplysningsgrunnlag

Opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner (salgs- og kjøpsmelding) vurderes å være best egnet til å nå målene om å styrke tillit, skattemoral og skattevilje og redusere skatte- og merverdiavgiftsunndragelser gjennom målrettet og effektiv innsats.

6 Vurderinger og forslag - opplysningsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner

6.1 Innledning

Det foreslås at det innføres en plikt for næringsdrivende mv. til å gi opplysninger om bokførte opplysninger på transaksjonsnivå om hvem de har handlet med, jf. vurderingen i punkt 5.4. Når både selger og kjøper skal gi opplysninger om den samme transaksjonen, vil skattemyndighetene kunne bruke opplysningene til å avdekke avvik direkte knyttet til egenfastsettelsen både ved veiledning og bistand i forbindelse med egenfastsetting og gjennom kontroll.

Ved innføringen av rapporteringsplikt for salgs- og kjøpsmeldinger forventes det en årlig rapportering av ca. 800 millioner transaksjoner. Omtrent en tredjedel av transaksjonene vil rapporteres både fra kjøper og selger, dvs. virksomheter med norsk organisasjonsnummer som handler med hverandre. Resten av transaksjonene gjelder handel med privatpersoner, import, eksport og handel med virksomheter som ikke er rapporteringspliktige.

Med en slik mengde transaksjoner forventes det en stor mengde avvik i rapporteringen. Det kan gjelde avvik i rapporteringen av samme transaksjon fra to transaksjonsparter, som for eksempel dato eller beløp, eller avvik ved at det ikke finnes noen korresponderende rapportering av transaksjonen. Det store antallet transaksjoner sett opp mot skattemyndighetenes begrensede ressurser, tilsier at det bare er mulig å følge opp avvik av en viss vesentlighet med kontrolltiltak. For mindre avvik, vil det være behov for andre virkemidler som informasjon og veiledning. Det vil åpenbart også være mange små og ubetydelige avvik som det ikke vil være naturlig å gå videre med. Dette innebærer at det store flertallet av virksomheter som har rapportert sine transaksjoner samvittighetsfullt, er ferdige når salgs- og kjøpsmeldingen er levert.

For å bistå virksomhetene, vil det etableres en serviceløsning ved å gi den enkelte bokføringspliktige en oversikt over egne data, både for den enkelte termin, men også historikk og sammenstilte data for flere terminer. Dette kan også suppleres med informasjon om avvik, noe som vil gjøre det enklere å handle rett. Et mål vil være at virksomhetene, basert på informasjon og veiledning, kan undersøke om de har fulgt regelverket eller har feil som de kan rette opp selv. Det kan også vurderes om serviceløsningen skal ha statistisk informasjon for eksempel om andre virksomheter i samme størrelse eller bransje.

6.2 Rettslig regulering

Det foreslås å innta en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om at opplysningene skal gis ukrevd. Slik lovens system er i dag, vil alternativene enten være å regulere forslaget i lovens kapittel 7 om opplysninger fra tredjepart eller i kapittel 8 om opplysningsplikt om egne forhold.

Opplysningsplikten er i stor grad sammenlignbar med andre tredjepartsopplysninger som innberettes som kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 ved at de vil bli brukt til kontroll av om egenfastsettingen er riktig. De rapporterte transaksjonsopplysningene vil bli benyttet ved kontroll av andre skattepliktige enn den som gir opplysningene, men ettersom opplysningene også gjelder den opplysningspliktiges egne transaksjoner, kan de også være relevante for oppfølging av den som har gitt opplysningene. Det kan blant annet være aktuelt der det er uoverensstemmelse mellom opplysningene i skattemeldingen for merverdiavgift og opplysningene i salgs- og kjøpsmeldingen, eller der partene i en transaksjon oppgir ulike beløp for henholdsvis kjøp og salg.

Bruk av opplysningene i en slik sammenheng er ikke en tredjepartsopplysning, men en kontrollopplysning etter kapittel 10. Etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd skal skattepliktig og andre, etter krav fra skattemyndighetene, gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Forslaget innebærer at disse opplysningene skal gis ukrevd og på et tidligere tidspunkt, og ikke på forespørsel som ledd i senere kontroll.

Når opplysningene både kan brukes til veiledning og kontroll av den skattepliktige selv og til kontroll av andre skattepliktige, passer ikke forslaget direkte inn i den systematikken som er valgt i skatteforvaltningsloven. Med hovedvekt på at opplysningene i hovedsak skal benyttes til kontroll av andre skattepliktige, og at de skal gis ukrevd, er det likevel mest nærliggende å regulere forslaget i kapittel 7.

Regler om rapportering av salgs- og kjøpstransaksjoner foreslås derfor inntatt i skatteforvaltningsloven § 7-5 tiende ledd, og at det her reguleres hvem som skal gi opplysninger og hva det skal gis opplysninger om, se punkt 6.3. og 6.4.

Meldinger med opplysninger etter kapittel 7 skal identifisere de skattepliktige med fødselsnummer, d-nummer eller organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsloven § 7-12 første ledd. Etter annet ledd kan den opplysningspliktige blant annet kreve at skattepliktige oppgir sitt identitetsnummer. Etter tredje ledd skal skattepliktig som det gis opplysninger om, ha kopi av opplysningene som gis til skattemyndighetene, og det skal framgå av kopien at opplysningene også er sendt dit. Et slikt krav vil være omfattende for næringsdrivende som har mange transaksjoner som det skal gis opplysninger om i skatleggingsperioden, og er heller ikke nødvendig da samme plikt påhviler begge partene i transaksjonen. Det foreslås derfor et unntak fra dette kravet. Unntaket foreslås regulert i skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd første punktum.

Den nærmere detaljeringen av opplysningsplikten og avgrensninger i denne, foreslås gjort i forskrift til skatteforvaltningsloven § 7-5 tiende ledd. Skatteforvaltningsloven § 7-13 gir hjemmel til å fastsette forskrift om det nærmere innholdet i opplysningsplikten etter kapittel 7, leveringsmåte for

opplysningene, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor, samt om fritak fra å levere melding etter kapitlet. Etter annet ledd kan det utformes meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter kapittel 7.

Forslaget krever også endringer i bokføringsforskriften, for å få spesifisert informasjon om kunde og transaksjon.

6.3 Hvem som skal gi opplysninger

6.3.1 Innledning

Det er bokføringspliktige virksomheter og offentlig virksomhet som i utgangspunktet er målgruppen for forslaget. Dersom alle bokføringspliktige virksomheter og offentlig virksomhet omfattes av opplysningsplikten, vil det i utgangspunktet bli etablert en komplett tredjepartsrapportering knyttet til transaksjoner som har betydning for både kontroll av merverdiavgift og inntektsskatt. Muligheten for å unngå rapportering ved å ikke bokføre transaksjoner, eller bokføre transaksjonene som salg til en gruppe uten opplysningsplikt, blir dermed redusert.

Videre vil omfanget av opplysningspliktige ha betydning for skattepliktige som ikke oppfyller sin opplysningsplikt. Jo flere som rapporterer salgs- og kjøpstransaksjoner, desto flere kontrollopplysninger vil foreligge ved nødvendig myndighetsfastsettelse. Det er videre viktig at alle virksomhetene har opplysningsplikt når en transaksjonsrekke går gjennom flere virksomheter.

6.3.2 Bokføringspliktige virksomheter

Med bokføringspliktig virksomhet menes virksomhet som er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2. Etter bokføringsloven § 2 første ledd har enhver regnskapspliktig etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. bokføringsplikt. Etter bokføringsloven § 2 annet ledd har videre enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues-/inntektsskatt eller skattemelding for merverdiavgift, bokføringsplikt.

Mange næringsdrivende har bokføringsplikt etter både første og annet ledd. Enkelte foretak kan ha regnskapsplikt uten å være skatte- eller merverdiavgiftspliktig, som for eksempel borettslag, boligsameier og stiftelser. Foreninger vil som utgangspunkt ikke være bokføringspliktig, med mindre de driver skatte- eller avgiftspliktig virksomhet og dermed har plikt til å levere skattemelding, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd.

En stor andel av de bokføringspliktige fører regnskapet elektronisk og har krav til å kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form (SAF-T). Dette tilrettelegger for at rapporteringen kan gjøres direkte fra regnskapssystemet til skattemyndighetene. Dette betyr at det kan rapporteres allerede bokførte opplysninger direkte fra den opplysningspliktiges regnskapssystem. Det er således ikke nødvendig å føre slike opplysninger på nytt. Dette vil forenkle opplysningsplikten og gjøre den mindre kostnadskreven for den opplysningspliktige. I kapittel 9 under fremgår det at Vista Analyse har beregnet at selve leveringen fra et regnskapssystem tar ca. 5 minutter for en melding uten feil.

En opplysningsplikt som påhviler alle bokføringspliktige, treffer bredt. En eventuell terskel før opplysningsplikten inntreffer, vil innebære besparelse for næringslivet. Dette gjelder særlig for

virksomheter med lav aktivitet og lave driftsinntekter. Slike virksomheter har ofte ikke den samme profesjonaliteten som større virksomheter, og benytter i mindre grad elektroniske regnskapssystemer. De kan dermed ikke uten videre overføre bokførte opplysninger direkte fra eget regnskapssystem. I det følgende vurderes hvordan opplysningsplikten kan avgrenses, for å unngå for store byrder på de mindre næringsdrivende og uten at formålet med opplysningsplikten forringes.

Skattepliktige som ikke omfattes av opplysningsplikten, kan likevel gi opplysninger om sine salgs- og kjøpstransaksjoner. Næringslivet jobber aktivt med å bekjempe arbeidslivskriminalitet, herunder skatte- og avgiftsunndragelser. Større seriøse næringsdrivende kan derfor være interessert i at kontraktspartnere faktisk innberetter salgs- og kjøpstransaksjoner, som sikkerhet for at de handler med en seriøs part.

6.3.2.1 Unntak fra opplysningsplikten på grunn av lave driftsinntekter

Det er vurdert om det er grupper av virksomheter som bør unntas fra rapporteringsplikt på grunn av lave driftsinntekter¹¹ og hvor grensen bør trekkes.

Der en transaksjon rapporteres av begge parter, vil kvaliteten være høy fordi opplysningene kan kontrolleres mot hverandre for eventuelle avvik. Dette forutsetter imidlertid at begge parter er opplysningspliktige. Det er også viktig å fange opp virksomheter med lav omsetning, for eksempel nystartede virksomheter, både til kontroll- og veiledningsformål. Videre viser erfaringer fra EU-land som har innført rapporteringsplikt (VAT-listings), at hull i rapporteringsplikten som oppstår ved å innføre beløpsgrense, kan utnyttes av kriminelle virksomheter. Disse forholdene taler mot å innføre beløpsgrenser eller sette høye beløpsgrenser for rapporteringsplikt.

På den annen side påfører rapporteringsplikt kostnader for virksomhetene. Kostnadene er relativt større for virksomheter med lav aktivitet og lave driftsinntekter fordi de i mindre grad benytter elektroniske regnskapssystemer. Bruk av elektronisk regnskapssystem er en vesentlig faktor som reduserer kostnadene med en rapporteringsplikt for den næringsdrivende. Se nærmere omtale av økonomiske og administrative konsekvenser for næringslivet i kapittel 9.1.1. For virksomheter med lave driftsinntekter vil samtidig kostnadene med rapporteringsplikten utgjøre en større andel i forhold til driftsinntektene.

Vurdering av beløpsgrense er således en avveining mellom nytteverdien av rapporteringsplikten opp mot kostnadene for næringslivet. Ved innføring av beløpsgrense kan et naturlig utgangspunkt være beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Den er 50 000 kroner. Dette er en innarbeidet og kjent beløpsgrense. Det vil imidlertid medføre at de aller minste virksomhetene, herunder virksomheter som grenser mot hobbyvirksomhet, omfattes av rapporteringsplikten.

¹¹ "Driftsinntekter" vurderes å være et godt egnet begrep å benytte som terskel. I næringsoppgave 1 og 2 har poster for både "salgsinntekter" og "sum driftsinntekt". Skattemelding for merverdiavgift bruker "omsetning" som begrep som langt på vei det samme som "salgsinntekt" i næringsoppgaven. Begrepet "driftsinntekt" omfatter bl.a. omsetning som rapporteres i skattemeldingen for merverdiavgift.

For å redusere byrdene en rapporteringsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner påfører næringslivet, og særlig de mindre virksomhetene som per i dag ikke benytter elektroniske regnskapssystemer, er det vurdert to alternative beløpsgrenser for å unnta bokføringspliktige virksomheter fra opplysningsplikten. Det første alternativet er å unnta bokføringspliktige virksomheter som ikke har driftsinntekter som overstiger 200 000 kroner. I det andre alternativet unntas virksomheter som ikke har driftsinntekter over 500 000 kroner. Ved begge alternativene ivaretas behovet for å unnta virksomheter med lav aktivitet/lave driftsinntekter, samtidig som skattemyndighetene fortsatt har nytte av en slik ordning. Men jo høyere beløpsgrensen settes, desto færre transaksjoner vil bli rapportert. Dermed reduseres nytteverdien av ordningen. Skal formålet med forslaget oppnås, vurderes det ikke hensiktsmessig å sette en høyere beløpsgrense enn 500 000 kroner. Det bes særlig om høringsinstansenes synspunkter på de to alternativene.

Tall fra Merverdiavgiftsregisteret i 2018 viser at det var registrert 365 000 merverdiavgiftspliktige virksomheter. Av disse hadde 9 prosent ingen omsetning, 74 prosent en årlig omsetning over 200 000 kroner, og 60 prosent en omsetning over 500 000 kroner. 375 000 virksomheter leverte næringsoppgave uten å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Av disse hadde 62 prosent null eller negativ driftsinntekt. Kun 18 prosent av virksomhetene rapporterte om driftsinntekter over 200 000 kroner, og 12 prosent hadde omsetning over 500 000 kroner.

Det er således en relativt stor andel av virksomhetene med lav eller ingen omsetning. Av de om lag 740 000 skatte- og/eller merverdiavgiftspliktige virksomhetene i Norge, er det totalt ca. en tredjedel (269 000) som ikke har noen omsetning, mens under halvparten (337 000) av virksomhetene har årlig omsetning som overstiger 200 000 kroner.

Selv om antall virksomheter med liten eller ingen omsetning er høyt, har de en liten andel av den totale årlige skatte- og avgiftspliktige omsetningen. På merverdiavgiftsområdet bidrar for eksempel virksomheter som har under 500 000 kroner i omsetning med under 1 prosent av samlet merverdiavgift.

Størrelsen på virksomhetens driftsinntekter har også betydning for deres bruk av elektroniske regnskapssystemer. Blant virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og som også har levert næringsoppgave, er det 84 prosent som benytter elektroniske regnskapssystemer. Blant virksomheter som ikke er registrerte i Merverdiavgiftsregisteret, er det totalt 52 prosent som benytter regnskapssystemer. Andelen som har regnskapssystem øker med økende driftsinntekter, men forskjellen mellom virksomheter med over 500 000 kroner og over 200 000 kroner i driftsinntekter er ikke stor. For begge er andelen med regnskapssystem rundt 90 prosent.

Som tallene over viser, er det mange virksomheter som har lav eller ingen omsetning/driftsinntekt. Med en beløpsgrense på 200 000 kroner i driftsinntekter, vil ca. 337 000 virksomheter omfattes, mens ca. 264 000 omfattes dersom beløpsgrensen settes på 500 000 kroner.

Byrden for næringslivet reduseres mest dersom beløpsgrensen settes til 500 000 kroner. Denne beløpsgrensen medfører at 74 000 færre virksomheter pålegges rapporteringsplikt. Forskjellen i andelen av virksomheter som allerede benytter elektronisk regnskapssystem, er imidlertid ikke stor

mellom virksomheter med driftsinntekter som overstiger henholdsvis 200 000 kroner og 500 000 kroner.

Nytteverdien av de rapporterte salgs- og kjøpstransaksjonene for skattemyndighetene blir redusert ved å sette beløpsgrensen på 500 000 kroner, i forhold til 200 000 kroner. Det vil oppstå manglende symmetri på rapporteringen for flere transaksjoner når denne kun rapporteres av en part. Flere transaksjoner vil heller ikke rapporteres i det hele tatt. Risikoen for skatteunndragelser eller utnyttelse av rapporteringshull er større med en beløpsgrense på 500 000 kroner.

Det antas at flere virksomheter vil benytte elektroniske regnskapssystemer i fremtiden, også virksomheter som har lav aktivitet og lave driftsinntekter. Kostnaden ved rapporteringsplikt kan derfor reduseres over tid. Videre vil erfaringer ved innføring av rapporteringsplikt kunne vise om det medfører en svakhet ved ordningen om en for stor andel av virksomhetene unntas. Uavhengig av hvilken beløpsgrense som innføres, kan det således være grunn til å se nærmere på avgrensningene for unntaket fra rapporteringsplikt på et senere tidspunkt.

Det foreslås at det inntas i skatteforvaltningsloven § 7-5 tiende ledd en opplysningsplikt for bokføringspliktige virksomheter. Unntaket for bokføringspliktige virksomheter med driftsinntekter under beløpsgrensen inntas i skatteforvaltningsforskriften § 7-5-23. Se punkt 6.5.1.

Beløpsgrensen skal etter forslaget være det samme for bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 første og annet ledd. Dette betyr for eksempel at borettslag, boligsameier og stiftelser med driftsinntekter over 200 000 / 500 000 kroner blir opplysningspliktige. Det er til sammen om lag 14 000 boligselskaper som forvalter over 550 000 boliger¹². Disse er store innkjøpere av byggevarer og -tjenester, og det er viktig at disse omfattes av forslaget. Mange boligsameier og borettslag bruker profesjonelle forretningsførere som bistår med å oppfylle opplysningspliktene ovenfor det offentlige. Det legges til grunn at merkostnadene ved å medta denne gruppen er marginale. Når det gjelder alminnelige stiftelser, vil disse normalt ikke ha driftsinntekter av betydning, og det legges til grunn at flertallet av de om lag 5 700 registrerte alminnelige stiftelsene vil komme under beløpsgrensen for opplysningsplikt uavhengig av beløpsgrense.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 7-5 tiende ledd og skatteforvaltningsforskriften § 7-5-23.

6.3.3 Offentlig virksomhet

Det foreslås at offentlig virksomhet skal omfattes av rapporteringsplikten. Offentlig virksomhet og offentlige innkjøp er en stor aktør i norsk økonomi, og innkjøp hos denne gruppen er av stor betydning for å kontrollere rapportering av salg og utgående merverdiavgift. Denne gruppen er anslått til 1 000 virksomheter¹³. Dersom disse ikke omfattes av rapporteringsplikten, vil det fortsatt være store muligheter for unndragelser. Det må også kunne legges til grunn at det er en fordel for offentlig virksomhet at Skatteetaten har mulighet til å etablere automatiserte kontroller knyttet til deres innkjøp og transaksjoner. Offentlig virksomhet vil få økt tillit ved valg av leverandør, og kun

¹² Tall fra NBBL for boligselskaper tilsluttet NBBL.

¹³ Vista Analyse Rapport 2018/27, kapittel 5.2

næringsdrivende som etterlever regelverket vil få oppdrag. Offentlig virksomhet forutsettes dessuten å bruke elektroniske regnskapssystem.

Med offentlig virksomhet menes her forvaltningsorganer som departementer, direktorater, ombud, fylkeskommuner, kommuner og annen statlig, kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som ikke har bokføringsplikt i medhold av bokføringsloven § 2.

Fylkeskommuner/kommuner plikter å innrette bokføringen mv. etter bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften, uavhengig av om virksomheten er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2.¹⁴ Fylkeskommuner/kommuner har flere pliktige regnskapsrapporteringer. Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon har samme skattemeldingsperiode som alminnelig skattemeldingsperiode for merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-7-1, dvs. annen hver måned. Også skattetrekk og arbeidsgiveravgift skal rapporteres annenhver måned. Krav om årsregnskap følger av kommuneloven § 14-6. Fylkeskommuner og kommuner har dessuten krav om kvartalsvis rapportering til staten¹⁵.

Deler av statlig virksomhet omfattes ikke av bokføringsregelverket¹⁶, men det oppstilles egne krav til bokføringen gjennom økonomireglementet for staten, herunder krav til å bruke elektronisk regnskapssystem. Statlig virksomhet skal både månedlig og ved årets slutt rapportere regnskapsopplysninger til statsregnskapet, jf. bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.5.1 (Bestemmelsene). Kravene til bokføring er i stor grad harmonisert med bokføringsregelverket. Det benyttes standard bokføringssystemer også av staten, og det er krav til ajourhold tilpasset månedlig pliktig regnskapsrapportering til statsregnskapet. Det følger av bestemmelsen at blant annet kundespesifikasjon og leverandørspesifikasjon skal kunne utarbeides månedlig. Krav til innhold i kunde- og leverandørspesifikasjon, jf. bestemmelsene punkt 4.4.3 bokstav d og e, tilsvarer bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og 4.

Det følger av dette at staten vil kunne legge til rette for å rapportere transaksjoner på samme måte som andre rapporteringspliktige. Ved at de gjøres rapporteringspliktige for denne informasjonen, må bokføringen innrettes i samsvar med dette.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 7-5 tiende ledd.

6.4 Hva det skal gis opplysninger om

Det foreslås at de rapporteringspliktige skal gi opplysninger om virksomhetens bokførte salgs- og kjøpstransaksjoner, med unntak av enkelttransaksjoner ved kontante salg og kjøp som ikke kreves spesifisert i kunde- og leverandørspesifikasjonen. Det skal ikke rapporteres hva den enkelte transaksjon gjelder.

¹⁴ Kommunal- og fylkeskommunal virksomhet skal følge de fleste bestemmelsene i bokføringsloven selv om det ikke foreligger bokføringsplikt, jf. kommuneloven § 14-6 femte ledd og forskrift 7. juni 2019 nr. 714, om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv, § 3-8.

¹⁵ Jf. forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner mv (KOSTRA-forskriften) § 6.

¹⁶ Merverdiavgiftspliktige statlige, kommunale og fylkeskommunale virksomheter har bokføringsplikt. jf. bokføringsloven § 2 annet ledd.

Opplysningsplikten innebærer også at salg til og kjøp fra privatpersoner skal rapporteres fra de rapporteringspliktige. Det samme gjelder import og eksport. Transaksjoner med privatpersoner og kunder/leverandører i utlandet vil ikke kunne verifiseres av informasjon fra denne som tredjepart, men rapporteringen vil underbygge den informasjonen som gis i skattemeldingen for merverdiavgift. For transaksjoner der privatpersoner er kjøper eller selger, foreslås det at personene ikke skal identifiseres, verken ved bruk av navn eller annen identifikator.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 7-5 tiende ledd.

Hvilke opplysninger som skal gis om den enkelte transaksjon foreslås inntatt i skatteforvaltningsforskriften § 7-5-25 bokstav a til e Dette gjennomgås i punkt 6.5 sammen med leveringsmåte og tidspunkt for levering.

6.5 Forslag til forskriftsbestemmelser

6.5.1 Innledning

Når det gjelder hvem opplysningsplikten skal påhvile, er det i punkt 6.3 foreslått et unntak for bokføringspliktige virksomheter med driftsinntekter under 200 000 / 500 000 kroner som terskel for opplysningsplikt. Det foreslås derfor at det inntas i skatteforvaltningsforskriften § 7-5-23 at virksomheter som har bokføringsplikt etter bokføringsloven og som har driftsinntekter over 200 000 / 500 000 kroner i løpet av kalenderåret og offentlige virksomheter skal gi opplysninger om virksomhetens salgs- og kjøpstransaksjoner etter reglene i § 7-5-24 til § 7-5-26.

Det vises til forslag til ny § 7-5-23 i skatteforvaltningsforskriften.

For øvrig er utgangspunktet for forslaget at opplysningene som skal rapporteres, skal foreligge i bokføringen og kan hentes derfra. Det foreslås at både selger og kjøper skal gi følgende opplysninger om den enkelte transaksjon:

- Salgsdokumentets nummer (fakturanummer)
- Dokumentasjonsdato (fakturadato)
- Navn og organisasjonsnummer på transaksjonsparten

Selger skal i tillegg rapportere informasjon om:

- Vederlaget, eksklusiv merverdiavgift (netto fakturaverdi)
- Eventuell beregnet merverdiavgift, spesifisert med avgiftssatser og beløp

Kjøper skal i tillegg rapportere informasjon om:

- Vederlaget, redusert for fradragsberettiget merverdiavgift (bokført kjøp)
- Eventuell fradragsført merverdiavgift, spesifisert med avgiftssatser og beløp

Med unntak av fakturanummer og kundens organisasjonsnummer, fremgår alle opplysningene som det er behov for å få rapportert allerede av de pliktige regnskapsspesifikasjonene etter bokføringsloven.

I tillegg er det behov for å regulere enkelte forhold knyttet til selve rapporteringen som ikke fremgår av bokføringsloven. Det gjelder blant annet identifisering av den rapporteringspliktige, partene det rapporteres om, tidspunktet for levering av opplysningene og hvordan opplysningene skal leveres.

Nedenfor gjennomgås behovet for de ulike informasjonselementene og behov for endringer i regelverket.

6.5.2 Opplysninger om partene i transaksjonen

Ved de tradisjonelle tredjepartsrapporteringene etter skatteforvaltningsloven kapittel 7, er det nødvendig at både den som er pliktig til å gi opplysningene og den det gis opplysninger om blir identifisert ved navn og organisasjonsnummer. Dette er en forutsetning for at opplysningene skal kunne brukes til kontroll av skattemeldingen, for den opplysningene gjelder og for at kontrollen skal kunne gjennomføres mest mulig automatisk.

Etter bokføringsforskriften skal selgeren angis med navn og organisasjonsnummer, både i salgsdokumentet og i leverandørspesifikasjonen, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 4 og § 5-1-2 annet ledd. Kjøper skal angis med navn og enten adresse eller organisasjonsnummer i salgsdokumentet. I kundespesifikasjonen kreves det kun at kundens navn skal fremgå. Det vises til bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og § 5-1-2 første ledd. Dette kan gjøre det vanskelig å identifisere kjøper. Navn er verken entydige eller unike, og det kan brukes både selskapsnavn og bedriftsnavn. Organisasjonsnummer er derimot unikt ved at alle registrerte foretak har sitt eget identifikasjonsnummer. En angivelse av partene ut fra organisasjonsnummer vil derfor gi en entydig og sikker identifikasjon. Dette gjelder både i salgsdokumentet og i kundespesifikasjonen. Det foreslås derfor endringer i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og § 5-1-2 første ledd slik at også kundens organisasjonsnummer skal spesifiseres.

Forslaget til endring i bokføringsforskriften vil gjelde for alle bokføringspliktige og får betydning også for de som ikke omfattes av forslaget om opplysningsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner. Et krav om at kjøper alltid må angis med organisasjonsnummer, kan også være en fordel for de bokføringspliktige. Kravet om angivelse av adresse, forstås slik at det enten må brukes registrert forretningsadresse eller postboksadresse. Det forekommer imidlertid at kjøper i stedet angis kun med navn og fakturaadresse, noe som ikke alltid er sammenfallende med den adressen som er registrert i Enhetsregisteret. Dette kan reise tvil om dokumentasjonens legitimasjonsverdi, og kan skape unødvendig ressursbruk i en kontrollsituasjon. Ved at organisasjonsnummeret skal angis, reduseres også risikoen for at salgstransaksjoner blir registrert i kundespesifikasjonen på feil kunde. Sivilombudsmannens avgjørelse, sak 2015/2761, hvor skattemyndighetene hadde tilbakeført fradragført inngående merverdiavgift på grunn av mangler ved salgsdokumentet er et illustrerende eksempel på behovet for at både kjøperens navn og organisasjonsnummer bør fremgå av salgsdokumentet. Etter forslaget vil krav til sikker identifikasjon også fremgå av bokføringsreglene.

Forslaget om opplysningsplikt om slags- og kjøpstransaksjoner bygger på at de fleste opplysningene som skal rapporteres, allerede foreligger i pliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven, blant annet identifisering av partene i transaksjonen. Opplysningene som blir registrert i leverandør- og kundespesifikasjonen om transaksjonspartens navn og organisasjonsnummer, foreslås derfor

gjennbrukt ved rapportering av salgs- og kjøpstransaksjoner til skattemyndighetene for sikker identifisering av partene i transaksjonen.

Det foreslås inntatt i skatteforvaltningsforskriften § 7-5-25 bokstav b at den rapporteringspliktige skal gi opplysninger om navn og organisasjonsnummer til den han har kjøpt eller solgt varer og tjenester til (transaksjonsparten). Når det gjelder transaksjoner hvor privatpersoner er kjøper eller selger, foreslås det av personvern hensyn at personene ikke skal identifiseres, verken ved bruk av navn eller annen identifikator.

Det er også behov for at den som gir opplysningene identifiserer seg selv med navn og organisasjonsnummer ved selve rapporteringen, slik at oppfyllelse av opplysningsplikten blir registrert.

Det vises til forslag til endringer bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og § 5-1-2 første ledd og forslag til ny § 7-5-25 bokstav a og b i skatteforvaltningsforskriften.

6.5.3 Opplysninger om fakturanummer, fakturadato, vederlag og merverdiavgift

For å få en sikker identifikasjon av selve transaksjonen, er det behov for å få rapportert opplysninger om fakturadato og fakturanummer. I dag fastsetter bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 at kundespesifikasjoner skal inneholde alle transaksjoner med kunder pr. periode, der kundens kode og navn, alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå. Etter § 3-1 første ledd nr. 4 er det bestemt at leverandørspeksifikasjoner skal inneholde alle transaksjoner med leverandører per periode, der leverandørens kode, navn og organisasjonsnummer, alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå.

Dokumentasjonsdato (fakturadato ved kjøp og salg) er nødvendig å få rapportert for at skattemyndighetene skal ha mulighet til å kontrollere om inntektsskatt og merverdiavgift er riktig periodisert ved egenfastsettelsen. I tillegg bidrar dette til å kunne identifisere den enkelte transaksjon. Dette er opplysninger som i dag skal gis etter bokføringsforskriften, og som foreslås innberettet etter skatteforvaltningsforskriften ny § 7-5-25 bokstav d.

Opplysninger om *fakturanummer* er viktige både av kontroll- og veilednings hensyn. Ved å se kjøper og selgers organisasjonsnummer, det spesifikke fakturanummeret og fakturadato i sammenheng, er det gitt en unik identifikator av transaksjonen. Det foreslås derfor at også fakturanummer skal registreres i kunde- og leverandørspeksifikasjonen og hentes derfra til bruk ved innberetning av transaksjonene til skattemyndighetene.

Det vises til forslag til endringer i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og nr. 4 og forslag til ny § 7-5-25 bokstav d i skatteforvaltningsforskriften.

Partene skal videre gi opplysninger om transaksjonens *vederlag og merverdiavgift*. Utgangspunktet for å finne partenes navn og organisasjonsnummer er kunde- og leverandørspeksifikasjonen. Via dokumentasjonshenvisning (bilagsnummer) kan salgs- og kjøpstransaksjoner følges mot bokføring av salg og kjøp (vederlag) og merverdiavgift (kontospeksifikasjonen). For selger foreslås det at vederlaget, eksklusiv merverdiavgift (netto fakturaverdi), samt beregnet merverdiavgift, spesifisert med

avgiftssatser og beløp skal rapporteres. Kjøper foreslås å rapportere vederlaget redusert for fradragsberettiget merverdiavgift (bokført kjøp), samt eventuell fradragsført merverdiavgift, spesifisert med avgiftssatser og beløp.

For at det skal være mulig å avstemme opplysningene mot oppgitt salg i skattemeldingen for merverdiavgift, er det viktig at selger rapporterer alle sine salg. Rapporteringsplikten foreslås derfor også å gjelde kontantsalg som kreves spesifisert i kunde- og leverandørspesifikasjon etter bestemmelsene i bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd. For selgere omfatter opplysningsplikten også annet kontantsalg, for eksempel kontantsalg registrert i kassasystem, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2. Denne typen kontantsalg rapporteres på aggregert nivå.

Det foreslås videre at det skal rapporteres endringer i tidligere kjøps- og salgstransaksjoner, slik at det blant annet kan kontrolleres om selgers reduksjon av salg og utgående merverdiavgift har medført tilsvarende reduksjon av kjøp og inngående merverdiavgift hos motpart.

Det vises til forslag til ny § 7-5-25 bokstav e i skatteforvaltningsforskriften.

6.5.4 Rapporteringsperiode og tidspunkt for levering

Tredjepartsopplysninger leveres vanligvis i slutten av januar året etter skatleggingsperioden til kontroll av at opplysningene i skattemeldingen er korrekt. Det ideelle ut fra et kontrollperspektiv er at salgs- og kjøpstransaksjoner rapporteres så nært transaksjonstidspunktet som mulig, og at begge parter i transaksjonen rapporterer transaksjonen samtidig. Dette gir de beste forutsetningene for å kunne avdekke unndragelser og gi effektiv veiledning til de skattepliktige.

For næringslivet vil en ny opplysningsplikt medføre kostnader. For den store delen av næringslivet som bruker elektroniske regnskapssystem, vil fremstillingen av salgs- og kjøpsmeldingen kunne skje automatisk og ikke innebære løpende kostnader, mens innsending av rapportene medfører noe tidsbruk. I kapittel 9 nedenfor fremgår det at Vista Analyse har beregnet at selve leveringen fra et regnskapssystem tar ca. 5 minutter for en melding uten feil. For næringsdrivende som ikke har elektronisk regnskapssystem, vil det medgå tid både til å fremstille salgs- og kjøpsmeldingen og innsending. For å redusere byrdene for næringslivet, bør derfor opplysningsplikten så langt mulig sammenfalle tidsmessig med annen pliktig rapportering.

For *bokføringspliktige virksomheter* er det flere alternativer som kan være aktuelle som rapporteringsperiode. Bokføringspliktige virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftregisteret, skal som hovedregel levere skattemeldingen for merverdiavgift med terminer på to måneder (hver termin er på to måneder, med forfall en måned og ti dager etter terminens utløp, med unntak for tredje termin der fristen er 31. august), mens en mindre andel leverer meldingen årlig.

Øvrige bokføringspliktige med skattepliktig har årlig regnskapsrapportering i form av skattemelding for formues- og inntektsskatt som skal leveres innen 31. mai året etter inntektsåret. I tillegg kan virksomhetene ha pliktig regnskapsrapportering etter skattebetalingsloven (skattetrekk og arbeidsgiveravgift) og regnskapsloven (årsregnskap). Krav til ajourhold er regulert i bokføringsloven § 7, jf. bokføringsforskriften § 4-1. Pliktig regnskapsrapportering på lønnsområdet medfører ikke plikt til å ajourføre bokføringen, med mindre det er annen pliktig regnskapsrapportering i perioden. For

virksomhet som har årlig pliktig regnskapsrapportering, er kravet til ajourhold hver fjerde måned. Dersom antall bilag er færre enn 600, er ajourholdskravet likevel senest innen fristene for pliktig regnskapsrapportering.

For skattemyndighetene vil en opplysningsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner hver annen måned eller oftere, for alle som omfattes av forslaget, være den beste løsningen. Det hindrer at det oppstår vesentlige avvik i tid mellom selgers og kjøpers rapportering av samme transaksjon, og legger godt til rette for målrettet veiledning for å avdekke feil på et tidlig tidspunkt. En ny to-månedlig rapporteringsplikt vil imidlertid for mange næringsdrivende verken være knyttet opp mot dagens rapporteringsplikter eller kravene til ajourhold. Dersom det stilles krav om rapporteringsperiode på to måneder for alle, vil dette innebære hyppigere bokføring og nye rapporteringsperioder for de som ikke har to-månedlig rapportering av merverdiavgift. Dette tilsier økte kostnader for denne gruppen. Et mer nærliggende alternativ er at de som ikke har to-månedlig rapportering av merverdiavgift, men som har krav om å være ajour med bokføringen hver fjerde måned, skal ha opplysningsplikt for salgs- og kjøpstransaksjoner hver fjerde måned. I så fall vil det bli tre ulike rapporteringsperioder i regelverket, to-månedlig, fire-månedlig samt årlig for de som har færre enn 600 bilag og årlig pliktig regnskapsrapportering. Selv om det er ønskelig at opplysningsplikten mellom selger og kjøper skal være mest mulig sammenfallende i tid, foreslås det ikke en ny opplysningsplikt med utgangspunkt i ajourholdskravet på fire måneder.

Det foreslås at opplysningsplikten knyttes til skattleggingsperioden i gjeldende regelverk for henholdsvis skattemeldingen for merverdiavgift og skattemeldingen for inntekts- og formuesskatt.

Forslaget innebærer at bokføringspliktige virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal rapportere salgs- og kjøpstransaksjoner for samme skattleggingsperiode som de leverer skattemelding for merverdiavgift.

Når det gjelder offentlig virksomhet, legges det til grunn at både stat og fylkeskommune/kommune fører regnskap fortløpende, og at disse derfor kan rapportere opplysningene to-månedlig, innenfor de fristene som gjelder for skattemeldingene for merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon. Det foreslås derfor at offentlig virksomhet skal rapportere opplysningene to-månedlig innenfor de fristene som gjelder for skattemeldingen for merverdiavgift.

Andre opplysningspliktige skal etter forslaget rapportere opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner per kalenderår.

Det kan medføre forskjell i rapporteringsperioden for salg og tilhørende kjøpstransaksjon, men opplysningene vil fortsatt være av stor betydning for å bedre etterlevelsen av skatte- og avgiftslovgivningen.

Det vises til forslag til ny § 7-5-24 første ledd første punktum i skatteforvaltningsforskriften.

Når det gjelder merverdiavgiftspliktige virksomheter, foreslås det at opplysningsplikten skal inntre i den skattleggingsperiode beløpsgrensen på 200 000 / 500 000 kroner overstiges. Dette vil omfatte virksomheter registrert på to-måneders terminer, kortere terminer og årlige terminer. For offentlige virksomheter vil opplysningsplikten inntre tilsvarende næringsdrivende som har alminnelig skattleggingsperiode (oppgavetermin på to måneder), jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

For andre opplysningspliktige, for eksempel bokføringspliktige som har årlig pliktig regnskapsrapportering i form av skattemelding for formues- og inntektsskatt, inntre opplysningsplikten fra det kalenderåret beløpsgrensen overstiges.

En virksomhet kan midlertidig falle under beløpsgrensen for opplysningsplikten. For å unngå at slike virksomheter en kortere periode ikke omfattes av opplysningsplikten for deretter å bli omfattet igjen, foreslås det at plikten skal bestå selv om driftsinntektene i to kalenderår ligger under beløpsgrensen. Dette er sammenfallende med merverdiavgiftsloven § 14-3 annet ledd, som bestemmer at registrering i Merverdiavgiftsregisteret består i "minst to kalenderår" etter at omsetning/uttak er falt under beløpsgrensen for registrering. For bortfall av rapporteringsplikt er det hensiktsmessig at det settes en klar grense på to kalenderår.

Det vises til forslag til ny § 7-5-24 annet ledd.

For merverdiavgiftspliktige virksomheter som har skattleggingsperiode på to måneder eller kortere, og for offentlig virksomhet foreslås det at fristen for å levere opplysninger settes til en måned og ti dager etter utløpet av hver periode eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør. Fristen for å gi opplysninger for perioden mai og juni settes til 31. august. De samme frister gjelder for merverdiavgiftspliktige med kortere skattleggingsperiode, men disse kan likevel velge den kortere perioden som utgangspunkt for fristberegningen.

Det vises til forslag til ny § 7-5-26 annet ledd i skatteforvaltningsforskriften.

Merverdiavgiftspliktige som leverer skattemeldingen for merverdiavgift årlig, og bokføringspliktige som har årlig pliktig regnskapsrapportering i form av skattemelding for formues- og inntektsskatt, foreslås å rapportere kjøps- og salgstransaksjoner for kalenderåret.

For at avviket i tid mellom de som leverer to-månedlig salgs- og kjøpsmeldingen og de som leverer årlig ikke skal bli for stort, foreslås det at leveringsfristen for årlig salgs- og kjøpsmelding skal være sammenfallende med når tredjepartsopplysninger normalt skal rapporteres, dvs. 31. januar året etter skattleggingsperioden. For mange vil dette innebære pliktig regnskapsrapportering på et tidspunkt virksomheten ikke har annen regnskapsrapportering. En følge av det er at bokføringen må ajourføres tidligere enn det som følger av gjeldende regelverk. Det foreslås at de kan velge å levere opplysningene etter forslaget i § 7-5-26 annet ledd om det er mer hensiktsmessig. For virksomheter som både leverer skattemelding for merverdiavgift og inntekts-/formuesskatt, gjelder rapporteringsperioden for merverdiavgift.

Det vises til forslag til ny § 7-5-26 tredje ledd i skatteforvaltningsforskriften.

Opplysninger skal gis selv om det ikke har vært salg eller kjøp i perioden. Dette fordi det er viktig å registrere fravær av transaksjoner i virksomheten fremfor at opplysningene registreres som ikke-levert.

Der skattekontoret har fritatt fra leveringsplikten for skattemelding for merverdiavgift for en eller flere terminer, jf. skatteforvaltningsloven § 8-3 annet ledd, foreslås det at fritaket gjelder tilsvarende for rapportering av salgs- og kjøpstransaksjoner.

Det vises til forslag til ny § 7-5-24 første ledd annet punktum og tredje ledd i skatteforvaltningsforskriften.

6.5.5 Leveringsmåte

Rapportering av opplysningene skal gjøres elektronisk.

For alle som har regnskapsmaterialet elektronisk tilgjengelig, foreslås det at rapporteringen gjøres ved bruk av standardisert format. Per i dag er standard format for bokførte opplysninger (SAF-T) innført som obligatorisk for alle som har bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig med virkning for bokføringsperiode som begynner 1. januar 2020 eller senere. Ved gjenbruk av aktuelle deler av strukturen, vil det kunne gjøre det enkelt å rapportere opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner for bokføringspliktige som har regnskapsinformasjonen elektronisk.

Andre rapporteringspliktige kan levere opplysningene ved å taste inn disse i en portal, for eksempel Altinn.

Det vises til forslag til ny § 7-5-26 første ledd i skatteforvaltningsforskriften.

Dersom pliktige opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 ikke gis innen fristen, kan skattemyndighetene ilegge en daglig løpende tvangsmulkt for å fremtvinge levering, jf. skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret. Ved manglende oppfyllelse av leveringsplikten, kan det ilegges overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7. Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.

6.5.6 Videre bruk av opplysningene

En innføring av salgs- og kjøpsmelding vil over tid føre til at Skatteetaten vil sitte på en omfattende informasjonsbank over transaksjoner. Selv om den enkelte meldingen ikke direkte skal omfatte hva transaksjonen gjelder, vil meldingene samlet sett kunne gi detaljert informasjon om hvem som handler med hvem, hvor ofte, hvilke beløp osv. Det antas at denne informasjonen vil kunne oppfattes som virksomhetssensitiv for enkelte opplysningspliktige. Skatteetaten har taushetsplikt for slike opplysninger om økonomiske og bedriftsmessige forhold. Hvorvidt eksterne parter skal ha adgang til slike opplysninger, følger av skatteforvaltningsloven kapittel 3.

7 Ikrafttredelse

Det tas sikte på at rapporteringsplikten trer i kraft i 2024. Ved ikrafttredelse i 2024 blir i praksis første rapportering april 2024 for virksomheter som leverer terminoppgaver for merverdiavgift.

Skatteetaten vil utvikle system for mottak i løpet av 2023 og 2024, slik at mottakssystemet er klart til første levering. Det vil bli gjennomført frivillig testing av systemene gjennom pilotprosjekt i løpet av denne utviklingsfasen. Det tas imidlertid sikte at innføringen i 2024 skjer gradvis der systemer for analyse og behandling av oppgaver videreutvikles løpende etter at de første oppgavene er levert. Slik gradvis utvikling gir bedre kvalitet på oppfølgingen. Det er ikke aktuelt å benytte sanksjoner for

mangelfull levering av salgs- og kjøpsmelding i 2024. Fra 1. januar 2025 er systemene fullt utviklet og i drift.

8 Personvernkonsekvenser

Formålet med forslaget er at skattemyndighetene skal få et bedre grunnlag for å målrette kontroller mot næringsdrivende som unndrar skatt og merverdiavgift, slik at omfanget og mulighetene for unndragelser kan reduseres. Forslaget vil samtidig bidra til større likebehandling og likere konkurransevilkår for næringslivet.

Forslaget innebærer rapportering om den næringsdrivende selv og vedkommendes transaksjonspart, noe som kan innebære behandling av personopplysninger som navn og adresse. Fødselsnummer skal ikke rapporteres, bare virksomhetens organisasjonsnummer, som er nødvendig for å sikre at riktig rettssubjekt identifiseres.

Transaksjoner med privatpersoner skal rapporteres, men disse skal verken identifiseres ved bruk av navn eller annen identifikator. Rapporteringen gjelder bare inntekter og kostnader knyttet direkte til den registrerte virksomheten, slik at eventuelle private kostnader ikke skal rapporteres og inngå som en del av driften. Da rapporteringsplikten heller ikke omfatter spesifisering av vare/tjeneste, vil tiltaket innebære at det kreves ytterst få personopplysninger. Ingen opplysninger vil tilhøre gruppen sensitive personopplysninger (kalt særlige kategorier av personopplysninger i personvernforordningen artikkel 9). Rapporteringsløsningen skal utformes slik at sannsynligheten for feilrapportering av personopplysninger reduseres, jf. kravene til innebygget personvern i personvernforordningen artikkel 25.

Skattemyndighetene mottar allerede en rekke opplysninger med hjemmel i skatteforvaltningsloven kapittel 7, som alle har det til felles at den opplysningspliktige må identifisere de skattepliktige det gis opplysninger om. De ansatte i Skatteetaten har streng taushetsplikt om opplysninger de får kjennskap til i arbeidet sitt, og etatens datasystemer er utformet på en slik måte at opplysninger behandles på en sikker måte. Forslagets personvernkonsekvenser må også ses i lys av dette.

Forslaget vurderes på denne bakgrunn ikke å innebære vesentlige eller uforholdsmessige personvernkonsekvenser for de berørte.

9 Økonomiske og administrative konsekvenser

9.1 Kostnader

Vista Analyse AS har på oppdrag fra Skatteetaten estimert kostnadene av forslaget¹⁷.

¹⁷ Vista Analyse Rapport 2018/27, Nye rapporteringskrav for å hindre unndragelse av merverdiavgift (vedlagt)

9.1.1 De næringsdrivende

Vista Analyse bygger sine anslag på Standardkostnadsmodellen, som er et rammeverk utarbeidet av OECD for å anslå administrative kostnadsvirkninger for næringslivet ved innføring av nytt regelverk. Det er identifisert fire typer av kostnader:

- Årlige kostnader til registrering og bokføring, blant annet å bokføre organisasjonsnummeret
- Årlige kostnader til rapportering, blant annet til å ajourholde regnskapet og overføre bokførte opplysninger til rapportering av opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner
- Engangskostnader til systemutvikling og oppfølging ("support") av fakturerings- og regnskapssystemer
- Engangskostnader til å bli kjent med rapporteringskravet

Det er beregnet at fremstilling av rapporter fra et elektronisk regnskapssystem ikke medfører noen kostnad og at innsendingen tar ca. fem minutter. For de som ikke har elektronisk regnskapssystem er det beregnet at fremstillingen av rapport tar ca. 50 minutter per år og at innsendingen (tasting) ca. 30 minutter.

De samlede kostnadene avhenger av hvor mange som omfattes av kravet om å levere opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner. Dersom alle bokføringspliktige pålegges å gi salgs- og informasjon, anslår Vista sin analyse at de årlige kostnadene til merarbeid og merutgifter vil utgjøre ca. 860 MNOK. I tillegg kommer engangskostnader i forbindelse med innføringen av ordningen på om lag 1,6 mrd. kroner. En stor del av kostnaden skyldes at mange mindre virksomheter er med i beregningen.

For å unngå å belaste de minste virksomhetene, er det i punkt 6.3.2.1 foreslått at virksomheter med driftsinntekter under 200 000 / 500 000 kroner ikke skal omfattes av forslaget. Ved beløpsgrense på 200 000 kroner blir ca. 337 000 virksomheter omfattet av forslaget, mens ca. 264 000 virksomheter omfattes ved en beløpsgrense på 500 000 kroner.

Videre er det foreslått at rapporteringsperiodene skal følge annen pliktig regnskapsrapportering. Det innebærer at de som har alminnelig skatteleggingsperiode for merverdiavgift, skal ha to-månedlig perioder for salgs- og kjøpsmeldingen, mens næringslivet for øvrig skal levere salgs- og kjøpsmeldingen årlig. Dette alternativet reduseres kostnadene.

For de som har alminnelig skatteleggingsperiode for merverdiavgift, skal dessuten salgs- og kjøpsmeldingen leveres med samme frister som skattemeldingen for merverdiavgift. For andre rapporteringspliktige er leveringsfristen satt til 31. januar, noe som kan innebære at bokføringen må ajourføres på et tidligere tidspunkt enn i dag.

Forslaget omfatter også bokføringspliktige som ikke er skattepliktige, forutsatt at driftsinntektene overstiger 200 000 / 500 000 kroner (bokføringsplikt som følge av årsregnskapsplikt). Dette kan bl.a. gjelde borettslag og boligsameier. Vista analyse har ikke beregnet kostnadene for denne gruppen, men Skattedirektoratet antar at en stor andel forvaltes av regnskapsfører med et elektronisk regnskapssystem, noe som begrenser kostnadene. Totalkostnadene for denne gruppen anses som marginale.

Ved beløpsgrense på 200 000 kroner kan den samlede engangskostnaden for næringslivet beregnes til 551 MNOK, mens den samlede årlige kostnaden blir på 124 MNOK. Settes grensen ved 500 000 kroner vil engangskostnaden reduseres til 416 MNOK, og den årlige kostnaden til 94 MNOK.

Den årlige kostnaden tar utgangspunkt i at de merverdiavgiftspliktige som leverer skattemelding for merverdiavgift årlig, også kan levere salg- og kjøpsmeldingen årlig. Dette gjelder selv om ajourholdkravet for bokføringen er hyppigere. Forslaget innebærer at også virksomheter som ikke er merverdiavgiftspliktig kan levere salgs- og kjøpsmeldingen årlig, uavhengig av ajourholdkravet for bokføringen. Dette vil bidra til å redusere kostnaden ytterligere.

Næringslivets kostnader vil være knyttet til innrapportering av opplysningene som vist foran. Feil eller avvik i de enkelte opplysningselementene vil normalt ikke bli fulgt opp med automatisk genererte forespørsler fra skattemyndighetenes side som påfører merkostnader. Det er mønsteret i manglende korresponderende salgs- og kjøpsmeldinger eller vesentlige avvik som skattemyndighetene er interessert i for å avdekke useriøse næringsdrivende.

Skattemyndighetene bruker en risikobasert tilnærming i sine prioriteringer. Moderniseringen av Skatteetatens IT-systemer vil legge til rette for å avdekke vesentlige avvik gjennom automatisert gjennomgang av innrapporterte data og utplukk av risikotransaksjoner til kontroll. Bare foretak med vesentlige avvik vil bli fulgt opp med kontrolltiltak. Dermed unngår lojale skattepliktige å bruke ressurser og kostnader på unødvendige forespørsler og kontroller som de i dag kan bli påført ved at skattemyndighetene ikke har opplysninger om hvordan virksomheten håndterer salgs- og kjøpstransaksjoner. Det er en sentral målsetting at skattemyndighetene prioriterer og utnytter ressursene på en optimal måte og at det ikke brukes unødvendig tid på den seriøse delen av næringslivet. Kontroller er kostnadskrevene for foretakene, som må sette av tid og bruke ressurser til å følge opp myndighetenes forespørsler.

9.1.2 Offentlig virksomhet

Rapporteringsplikten vil også gjelde offentlig virksomhet. Denne gruppen er anslått til 1 000 virksomheter. Kostnadene for offentlig virksomhet anses som ubetydelige.

9.1.3 Systemleverandører

Systemleverandører vil ha kostnader ved å utvikle regnskapssystemene slik at disse lagrer informasjon som er nødvendig å rapportere, og at de understøtter automatisk sammenstilling og rapportering av opplysningene til Skatteetaten via Altinn. Disse kostnadene er i hovedsak delt i to: utviklingskostnader og testing på den ene siden og kostnader til å følge opp kunder («support») på den andre siden. Vista har på et svært usikkert grunnlag anslått samlet kostnad til systemutvikling og testing til 8 MNOK.

Vista anslår videre på usikkert grunnlag at oppfølgingskostnadene er 50 prosent større enn kostnadene til systemutvikling og testing. Oppfølgingskostnadene utgjør dermed 12 MNOK. Det legges til grunn at oppfølgingskostnadene gjør seg gjeldende på kort sikt. På lengre sikt er leverandørene kjent med ordningen og eventuell support knyttet til rapporteringsplikten vil inngå i den totale mengden av support som leverandørene uansett må tilby nye klienter.

9.1.4 Skatteetaten

Skatteetaten har gjennom Prosjekt MEMO (Merverdiavgift modernisering) estimert kostnader knyttet til mottak og anvendelse av salgs- og kjøpstransaksjoner. Løsninger for mottak og anvendelse

er estimert til å koste rundt 39 MNOK i utviklingskostnader. Det må utover dette tas høyde for kostnader knyttet til ny funksjonalitet, infrastruktur og forvaltning av ny løsning. Erfaringsmessig utgjør årlige kostnader om lag 20 prosent av utviklingskostnaden. I tillegg kommer engangskostnader til innføring mv. på om lag 35 MNOK. Skatteetatens kostnader vil dekkes innenfor kostnadsrammen for etatens arbeid med et nytt IT-system for merverdiavgift (MEMO), jf. Prop. 1 S (2018-2019) for Finansdepartementet, og MEMO-systemets samlede driftskostnader.

9.2 Samfunnsøkonomiske gevinster av ny rapporteringsplikt

9.2.1 Proveny

Flere land har anslag for skattegapet, som er avviket mellom de faktiske skatteinntektene og skatteinntektene hvis alle følger reglene fullt ut. Det foreligger ingen kjente analyser av skattegapet i Norge. Beregning av endring i proveny som følge av tiltaket blir dermed preget av usikkerhet. Basert på skattegapberegninger i Norden og EU, er det anslått et høyt og et lavt skattegap for Norge.

Beregningene baserer skattegapet i andre land målt i prosent, men brukt på skatte- og avgiftsinntektene i Norge. Det er lagt til grunn 324 mrd. kr i mva-grunnlag og 102 mrd. kr i skattegrunnlag¹⁸, noe som er mindre enn den samlede skatten fra næringslivet. Dette skyldes at skatteinntekter fra deler av næringslivet der skattegapberegninger fra andre land ikke er så relevante, er holdt utenfor. Det betyr sannsynligvis at gapet undervurderes noe.

En ekspertgruppe i EU har oppsummert erfaringene med ordningen med salgs- og kjøpsmeldinger, og har konkludert med at provenyet har økt i alle land som har innført ordningen. Det er imidlertid store forskjeller mellom landene i hvor mye mva-gapet er redusert. Det er derfor få holdepunkter for å si hvor stor effekten vil bli, og det er lagt til grunn 10 pst i det lave scenarioet og 50 pst i det høye scenarioet. Tabell 1 viser forutsetningene for beregningene av mva- og skattegap, samt prosentvis nedgang i skattegapet ved å innføre salgs- og kjøpsmelding. I de videre beregningene er det lagt til grunn at grensen for plikt til å levere salgs- og kjøpsmelding settes ved 200 000 kroner. I kapittel 9.3 gis det en vurdering av hvordan størrelsen på kostnader og gevinster påvirkes av at beløpsgrensen settes til 500 000 kroner istedenfor 200 000 kroner.

Tabell 1 Høyt og lavt scenario for mva- og skattegap i Norge og for effekten av salgs- og kjøpsmelding

Scenario:	Lavt	Høyt
Skattegap	3,4 %	10,1 %
Mva.-gap	1,5 %	10,1 %
Anslått mva- og skattegap i mrd. kr.	8	43
Effekt av tiltaket på skatte- og mva-gap	10 %	50 %

¹⁸ Det er utfordrende å vurdere hvilke skatter som bør inkluderes når en skal anslå et skattegap for inntektsskatt som er relevant for det aktuelle tiltaket. Det er her inkludert selskapsskatt ekskludert petroleums- og kraftforetak, samt fellesskatt, trinnskatt og trygdeavgift fra personlig næringsdrivende.

Med disse forutsetningene er skattegapet i det lave scenarioet anslått til i overkant av 8 mrd. kr og i det høye i overkant av 43 mrd. kr. Videre estimeres det at provenyet vil øke med 835 MNOK årlig i det lave scenarioet og 21,5 mrd. kr i det høye scenarioet.

Økning i proveny er ikke en samfunnsøkonomisk gevinst i seg selv. Imidlertid vil økt proveny som følge av reduksjon i svart økonomi gi mulighet til å redusere andre vridende skatter (skattefinansieringskostnad). Videre vil høyere grad av etterlevelse av skatte- og merverdiavgiftslovgivningen sikre likere konkurransegrunnlag for virksomheter som oppfyller sine forpliktelser. Det vil kunne redusere effektivitetstapet som skapes ved at enkelte aktører har kunstige konkurransefortrinn.

9.2.2 Reduksjon av vridende skatter

Når staten henter inn inntekter gjennom skatter og avgifter, har dette som oftest vridende effekter på produsenter og konsumenter. Skattefinansieringskostnaden er den marginale kostnaden ved å hente inn en ekstra skattekrone. I Finansdepartementets rundskriv R-109 fremgår det at skattefinansieringskostnaden skal settes til 20 øre per krone.

Hvis økt tilgang til salgs- og kjøpsinformasjon kan bidra til å redusere omfanget på skattegapet, vil det redusere behovet for å hente inn skatte- og avgiftsinntekter fra andre kilder. Med det lave estimatet for skattegapet og effekt av tiltaket, er det beregnet at tiltaket vil redusere skattefinansieringskostnaden med 167 mill. kr årlig, mens det for det høye alternativet vil reduksjonen i skattefinansieringskostnad være 4,3 mrd. kr.

9.2.3 Likere konkurransevilkår

Når bedrifter står overfor ulike konkurransevilkår, kan dette gi opphav til en ineffektiv utnyttelse av samfunnets ressurser. Hvis enkelte bedrifter unnlater å betale skatter og merverdiavgift som de plikter å gjøre, oppnår de en uriktig konkurransefordel. Denne uriktige konkurransefordelen kan bidra til at produksjonen vris mot de mest ineffektive produsentene på bekostning av de mer effektive produsentene. Det er krevende å tallfeste størrelsen på gevinsten av likere konkurransevilkår, men det er grunn til å anta at denne effekten er betydelig hvis tiltaket bidrar til å redusere omfanget på den svarte økonomien.

9.2.4 De rapporteringspliktiges gevinster

De kvantifiserbare gevinstene for næringslivet er knyttet til bedre målretting av kontroller og derigjennom færre kontroller hos skattepliktige med korrekt regnskap og rapportering. Videre bruker næringslivet tid på henvendelser til Skatteetaten i forbindelse med tolkning av regelverk. Tidsbruket vil kunne reduseres gjennom enklere prosesser og mer tilpasset, digital veiledning.

Dette er sentrale deler i den såkalte risikobaserte tilnærmingen som praktiseres av Skatteetaten. Risikobasert tilnærming betyr at skattemyndighetene prioriterer ressurser, informasjon og kontroll, basert på vurdering av risiko for feil og unndragelser i ulike segmenter.

Ved full effekt er gevinsten prissatt til en årlig kostnadsreduksjon for næringslivet på 20 MNOK.

9.2.5 Gevinster for Skatteetaten

Skatteetatens interne prosesser innen merverdiavgift er preget av manuelt arbeid. Mer effektive kontrollprosesser og tilrettelagt veiledning vil kunne gi effektiviseringsgevinster for Skatteetaten i form av årsverksbesparelser. Skatteetaten har estimert interne gevinster knyttet til salgs- og kjøpstransaksjoner på 15 MNOK.

9.3 Samlede samfunnsøkonomiske virkninger av tiltaket

En plikt for bokføringspliktige virksomheter og offentlige virksomheter til å gi nærmere opplysninger til skattemyndighetene om salgs- og kjøpstransaksjoner med andre næringsdrivende gir både samfunnsøkonomiske kostnader og gevinster. For å kaste lys over om tiltaket er lønnsomt å gjennomføre, må kostnadene og gevinstene settes opp mot hverandre. Dette er gjort for både det lave og det høye scenarioet.

De kostnadene som er med i beregningen er engangskostnader og årlige kostnader for næringslivet, systemleverandørene og Skatteetaten. De gevinstene som er med, er de rapporteringspliktiges gevinster, gevinster for Skatteetaten og reduserte skattefinansieringskostnader. Størrelsen på kostnader og gevinster påvirkes av om beløpsgrensen settes til 200 000 kroner eller 500 000 kroner. Beregningene som presenteres i dette kapitlet, tar utgangspunkt i en grense på 200 000 kroner. I slutten av kapitlet gis det en verbal drøfting av hvordan en grense på 500 000 kroner vil påvirke resultatene fra den samfunnsøkonomiske analysen.

I rundskriv R-109 fremgår det at det skal anvendes en kalkulasjonsrente for å kunne sammenlikne og summere nytte- og kostnadsvirkninger som oppstår på ulike tidspunkt. Kalkulasjonsrenten skal være satt til 4 pst. for statlige tiltak som ikke er i direkte konkurranse med private aktører.

Analyseperioden er satt til 40 år ettersom det anses som sannsynlig at tiltaket vil ha effekter i lang tid fremover. Det kan ikke identifiseres klare trender som gjør at omfanget av svart økonomi vil endres betydelig i årene fremover. Imidlertid kan eventuell ny teknologi som frembringer kjøps- og salgsinformasjon på en mer effektiv måte, gjøre at verdien av tiltaket er kortere enn 40 år. Det er følgelig knyttet stor usikkerhet til levetiden for tiltaket. 40 år velges ettersom dette er en vanlig analyseperiode i samfunnsøkonomiske analyser av statlige investeringstiltak.

I Tabell 2 under er hovedresultatene fra den samfunnsøkonomiske analysen presentert. Basert på analysen av de prissatte virkningene fremstår tiltaket som lønnsomt. Det estimeres en positiv netto nåverdi på 775 millioner 2021-kroner for det lave scenarioet og 82,6 milliarder 2021-kroner for det høye scenarioet.

Tabell 2 Netto nåverdi og ikke prissatte virkninger for et lavt og et høyt scenario

Scenario:	Lavt	Høyt
Netto nåverdi, prissatte virkninger	775 mill. 2021-kroner	82,6 mrd. 2021-kroner
Ikke-prissatte virkninger	Likere konkurransevilkår, økt kvalitet i saksbehandlingen og redusert arbeidslivskriminalitet	Likere konkurransevilkår, økt kvalitet i saksbehandlingen og redusert arbeidslivskriminalitet

De største gevinstene av tiltaket knyttes til reduserte skattefinansieringskostnader. Størrelsen på denne effekten er usikker. Av den grunn har er det også gjennomført en break-even-analyse som viser hvor stor reduksjonen i skattefinansieringskostnader må være for at tiltaket skal gå i null. Det beregnes at tiltaket må bidra til å redusere skattefinansieringskostnadene med om lag 127 millioner kroner årlig for at tiltaket skal være lønnsomt. Dette tilsvarer at tiltaket må bidra til å øke provenyet med 637 millioner kroner årlig. Hvis beløpsgrensen settes ved 500 000 kroner istedenfor 200 000 kroner, vil både engangskostnaden og de årlige kostnadene for næringslivet være lavere. En break-even-analyse som tar utgangspunkt i kostnadsestimatene ved en beløpsgrense på 500 000 kroner, angir at tiltaket må bidra til å redusere skattefinansieringskostnaden med 90 millioner kroner årlig for at tiltaket skal være lønnsomt. Dette tilsvarer at tiltaket må bidra til å øke provenyet med 450 millioner kroner årlig.

I analysen av de prissatte virkningene er ikke gevinsten knyttet til likere konkurransevilkår beregnet. Denne effekten må behandles som en ikke-prissatt effekt. Det samme gjelder gevinster knyttet til økt kvalitet i saksbehandlingen og redusert arbeidslivskriminalitet. Hvis man tar hensyn til disse ikke-prissatte effektene, innebærer det at reduksjonen i skattefinansieringskostnad kan være mindre enn 127 millioner kroner¹⁹ og at tiltaket fortsatt vil være lønnsomt å gjennomføre.

I den samfunnsøkonomiske analysen over er det tatt utgangspunkt i at bedrifter med driftsinntekter over 200 000 kroner har plikt til å levere salgs- og kjøpsmelding. Som drøftet i kapittel 6.3.2 er det argumenter for og mot å sette en beløpsgrense som er høyere enn 200 000 kroner. Det påpekes at kostnadene er relativt større for virksomheter med lav aktivitet og lave driftsinntekter fordi de i mindre grad benytter elektroniske regnskapssystem. Dette taler for å sette grensen høyere, eksempelvis på 500 000 kroner. På den andre siden viser undersøkelser fra Danmark at skattegapet relativt sett er størst blant små- og mellomstore bedrifter. En beløpsgrense på 500 000 kroner vil bidra til at en andel av disse bedriftene ikke omfattes av tiltaket, og det bør forventes at gevinsten av tiltaket blir lavere ved en grense på 500 000 kroner enn ved 200 000 kroner. Samlet vurderes det at netto nåverdi av tiltaket vil være lavere ved en beløpsgrense på 500 000 kroner enn ved en grense på 200 000 kroner. Det bør forventes at netto nåverdi ved en beløpsgrense på 500 000 kroner vil ligge nærmere det lave estimatet i Tabell 2. Det er også rimelig å anta at størrelsen på de ikke-prissatte nyttevirkningene er lavere ved en beløpsgrense på 500 000 kroner. Uavhengig av om det settes en beløpsgrense på 200 000 kroner eller 500 000 kroner, er det heftet mye usikkerhet til både kostnadene og gevinstene ved et slikt tiltak.

10 Forslag til lov- og forskriftsendringer

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) foreslås følgende endringer:

§ 7-5 tiende ledd skal lyde:

Bokføringspliktig etter bokføringsloven og offentlige virksomheter skal gi opplysninger om virksomhetens salgs- og kjøpstransaksjoner.

Nåværende tiende ledd blir nytt ellefte ledd.

¹⁹ Eventuelt 90 millioner kroner ved beløpsgrense på 500 000 kroner

§ 7-12 tredje ledd første punktum skal lyde:

Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapitlet *med unntak av opplysninger gitt etter § 7-5 tiende ledd.*

I forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) foreslås følgende endringer²⁰:

§ 7-5 nytt underkapittel F skal lyde:

F Opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner mv.

§ 7-5-23 Hvem som har opplysningsplikt

Virksomheter som har bokføringsplikt etter bokføringsloven, og som har driftsinntekter over [200 000 / 500 000] kroner i løpet av kalenderåret, og offentlige virksomheter skal gi opplysninger om virksomhetens salgs- og kjøpstransaksjoner etter reglene i §§ 7-5-24 til 7-5-26.

§ 7-5-24 Opplysningspliktens omfang

(1) Det skal gis opplysninger om alle salgs- og kjøpstransaksjoner i skatteleggingsperioden, jf. § 7-5-26 annet og tredje ledd. Opplysninger skal gis selv om det ikke har vært salg eller kjøp i skatteleggingsperioden.

(2) Opplysningsplikten inntreder fra det kalenderår beløpsgrensen overstiges. For merverdiavgiftspliktige virksomheter inntreder opplysningsplikten fra den skatteleggingsperiode beløpsgrensen på [200 000 / 500 000] kroner overstiges. For offentlig virksomhet inntreder opplysningsplikten tilsvarende den som gjelder for virksomheter med alminnelig skatteleggingsperiode for merverdiavgift. Opplysningsplikten består i to kalenderår, selv om driftsinntektene faller under beløpsgrensen.

(3) Der skattekontoret har gitt fritak for levering av skattemelding i en eller flere terminer etter skatteforvaltningsloven § 8-3 annet ledd, gjelder fritaket tilsvarende for salgs- og kjøpstransaksjoner.

§ 7-5-25. Opplysningspliktens innhold

(1) Det skal gis opplysninger om

- a) navn og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene
- b) navn og organisasjonsnummer til virksomhet som er transaksjonspart
- c) alle salgs- og kjøpstransaksjonene, herunder kontantsalg som kreves spesifisert i kunde- og leverandørspesifikasjon etter bestemmelsene i eller i medhold av bokføringsloven. Annet kontantsalg skal rapporteres på aggregert nivå
- d) transaksjonens fakturanummer, fakturadato, vederlag og merverdiavgift
- e) endringer i tidligere kjøps- og salgstransaksjoner.

²⁰ Forslag til forskriftsendringer gis med to alternative beløpsgrenser på henholdsvis 200 000 kroner og 500 000 kroner, for unntak fra rapporteringsplikt. Alternativene fremgår ved "[200 000 / 500 000 kroner]".

(2) Ved transaksjoner med privatpersoner skal det ikke oppgis navn eller annen identifikator på transaksjonsparten, jf. første ledd bokstav b.

§ 7-5-26 Levering av opplysninger

- (1) Opplysningene skal gis elektronisk i det format Skattedirektoratet bestemmer.
- (2) Merverdiavgiftspliktige virksomheter som leverer skattemelding for merverdiavgift med terminer på to måneder, skal gi opplysningene en måned og ti dager etter utløpet av hver skattleggingsperiode eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør. Fristen for perioden mai og juni er likevel 31. august. De samme frister gjelder for offentlig virksomhet. Tilsvarende gjelder også for opplysningspliktige med kortere skattleggingsperiode etter § 8-3-8. Disse kan likevel velge den kortere perioden for å gi opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner.
- (3) Andre opplysningspliktige skal gi opplysninger om salgs- og kjøpstransaksjoner innen 31. januar året etter skattleggingsperioden. Det kan likevel velges periode etter annet ledd.

I forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) foreslås følgende endringer:

§ 3-1 første ledd nr. 3 skal lyde:

3. Kundespesifikasjon. Alle transaksjoner med kunder pr. periode, der kundens kode, *navn og organisasjonsnummer*, alle poster i ordnet rekkefølge *med fakturanummer, dokumentasjonsdato*, dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå.

§ 3-1 første ledd nr. 4 skal lyde:

4. Leverandørspefikasjon. Alle transaksjoner med leverandører pr. periode, der leverandørens kode, navn og organisasjonsnummer, alle poster i ordnet rekkefølge *med fakturanummer, dokumentasjonsdato*, dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå.

§ 5-1-2 første ledd skal lyde²¹:

Angivelse av kjøper, jf. § 5-1-1 nr. 2, skal minst omfatte kjøpers *navn og organisasjonsnummer* som er tildelt i henhold til lov 2. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23. *Hvis kjøper ikke er registrert i Enhetsregisteret skal salgsdokumentet inneholde kjøpers navn og adresse. Ved salg som nevnt i § 5-1-1 nr. 7 til kjøper som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal kjøpers organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA.*

²¹ Henvisningene i gjeldende bokføringsforskrift § 5-1-2 første og annet ledd rettes til "lov 2. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 5."