



Skattedirektoratet

Deres ref.:

Vår ref.:  
fs1433 kh

Dato:  
30. juni 2014

## **Innberetning av honorar til tjenesteytende næringsdrivende etter ligningsloven § 5-9**

Vi viser til tidligere e-poster og møte om endret innberetningsmetode for honorarer til enkeltpersonforetak innenfor tjenesteytende sektor. Vi takker for at vi blir forespurt om hvilke metoder vi mener er formålstjenlige for innberetningen.

I denne saken vil vi, som varslet i forrige uke, gå til det noe uvanlige skritt for oss å ikke kommentere mulige innberetningsalternativer. Vi vil i stedet anmode Skattedirektoratet på det sterkeste om å benytte sin fullmakt til å hjemle ytterligere unntak for hvem oppgaveplikten skal omfatte.

Inntil det er foretatt en betydelig mer grundig gjennomgang av hvorfor innberetning skal gjennomføres, hvem den skal omfatte og på hvilken måte dette kan gjennomføres på forsvarlig måte, mener vi innberetning av honorarer kun bør skje på oppdragstakere uten organisasjonsnummer og at innberetninger utover dette foretas på frivillig basis. Vår begrunnelse følger nedenfor.

### **Nærmere om bakgrunn og status**

For drøyt ti år siden var dagjeldende bestemmelse i ligningsloven § 6-2 nr 1 bokstav f en nær sovende bestemmelse, hvor antall innberetninger var relativt sett få og skatteetatens bruk av opplysningene var nær ikke-eksisterende.

Et par lokale ligningskontorer begynte så å etterlyse slike innberetninger, noe som foranlediget en anmodning om fortolkningsuttalelse av 19. august 2003 fra NARF til Skattedirektoratet. Halvannet år etter, 8. februar 2005, besvarte Skattedirektoratet henvendelsen. Svaret fra Skattedirektoratet ble fra NARF sin side fulgt opp overfor Finansdepartementet i brev av 5. oktober 2005.

I brevet til Finansdepartementet tok vi opp forhold nevnt i Skattedirektoratets fortolkningsuttalelse, nærmere bestemt spørsmål om hvilke foretaksformer som skal inkluderes og definisjon av fast forretningssted. Det viktigste i dette brevet var likevel at vi her anmodet Finansdepartementet om å ta opp oppgaveplikten til vurdering.

Departementet ba straks etter dette Skattedirektoratet om å ta hensyn til NARFs synspunkter i forbindelse med utredning av om innberetningspliktene næringsdrivende imellom skal utvides, samt om å få direktoratets vurdering av de tolkningsspørsmål som vårt brev reiste.

I brev av 4. juli 2006 besvarte Finansdepartementet fortolkningsspørsmålene. Samtidig ba departementet Skattedirektoratet om å praktisere innberetningsplikten slik at det kun er honorarer til enkeltpersonforetak som skal omfattes.

I sitt svarbrev forklarer Finansdepartementet bakgrunnen for hvorfor innberetningsplikten kom, noe som skjedde tilbake i 1950. På den tiden var det vanlig at den som av yrke var snekker, maler, rørlegger, blikkenslager, smed, mekaniker, skredder osv., påtok seg reparasjons- og oppussingsarbeid for egen regning i fritiden. Myndighetene så et behov for en utvidelse av plikten til å sende lønnsoppgaver, for å fange opp denne type arbeid. Dette skjedde visstnok i en tid hvor det var svikt i skatteinngangen.

NARF har gjentatte ganger purret på videre oppfølging overfor Skattedirektoratet. Etter hva vi kjenner til har det vært flere prosjekter hvor oppgaveplikten har vært tema, men som altså fortsatt ikke har gitt resultater i form av verken beslutninger eller endringer.

Initiativet fra de lokale ligningskontorene for drøye ti år tilbake medførte at oppgaveplikten ble satt på agendaen hos flere enn tidligere, og vi er nokså sikre på at en stor andel av det innberettede stammer fra regnskapsførere som overfor sine kunder har minnet om og fulgt opp pliktene. Antall innberetninger har økt fra om lag 100.000 til 180.000. Vår erfaring, som det vil være svært interessant å få undersøkt, er at det er mindre foretak som innberetter. Andelen som innberetter fra større foretak og ikke minst offentlige etater, synes å være svært lav. Etter hva vi har sett er innberetningene herfra sjeldne. Vi tør uansett hevde at rapporteringen fortsatt er langt lavere enn det egentlige potensialet.

Som eksempel på det ovennevnte kan nevnes en e-postbesvarelse HELFO ga til ett av våre medlemmer i forrige uke:

**Sendt:** 26. juni 2014 10:53

**Til:**

**Emne:** 14/45339-1 - Regnskap/Lege - Er det mulig å få årsoppgave for våre fastleger?

Hei,

HELFO har mulighet for å ta ut manuelle rapporter over hva hver enkelt behandler har fått utbetalt pr. år. Dette er manuelle rapporter og er ikke en prioritert oppgave for oss.

Det er behandlers utbetalingsvedtak som er deres bokføringsbilag.

Dersom det av ulike årsaker er vanskelig å få fatt i utbetalingsvedtakene/ikke er tilgjengelige/eller andre årsaker kan vi altså hente ut årsoversikt. Vi må da ha legens navn og HPR-nr/f.dato. Dersom legen har hatt motregningskrav eller andre trekk i løpet av året, er det ikke sikkert at dette kommer frem av oversikten.

Ut fra våre erfaringer med skatteetatens kontroller, tyder mye på at skattekontorene i liten grad benytter 401-innberetningene aktivt. Oppgavene ser med andre ord ikke ut til å være vesentlige virkemidler i skatteetatens kontrollaktivitet.

Skattedirektoratet har sørget for å inkludere innberetninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Dette har etter vår oppfatning liten eller ingen nytteverdi, snarere tvert om. Dette skyldes at periodiseringen er feil og at det i tillegg normalt skal foreligge bokføring hos de bokføringspliktige. Det er kun de med omsetning under plikten til å utarbeide næringsoppgave som kan ha nytte av forhåndsutfyllingen, men for disse er altså det innberettede basert på feil periodiseringsprinsipp.

Det har blitt hevdet fra Skattedirektoratets side at innberetningene benyttes i forbindelse med vurdering av om en aktivitet er å anse som næringsvirksomhet. Slike vurderinger foretas pt. etter hva vi opplever ytterst sjelden av skattekontorene.

## **Utfordringer med innberetning av honorar til tjenesteytende næringsdrivende**

### **1. Foretaksform**

Det er innberetningsplikt kun på selvstendig næringsdrivende, altså enkeltpersonforetak. Dette innebærer en forskjellsbehandling som favoriserer å gi oppdrag til selskaper. Dette har klare betenkelige sider, da det påvirker forretningsmessige vurderinger. Slike forskjeller bør ikke ligningslovgivningen påvirke.

### **2. Fast forretningssted**

For utenlandske oppdragstakere skal vurderingen av fast driftssted etter skatteavtalene legges til grunn. For norske oppdragstakere er det følgende uttalelse fra Skattedirektoratet fra 15. oktober 1997 som gjelder:

”Hvis det forekommer et kontor for privat bedrift som pleier å holde åpent i vesentlig samme tid som for vedkommende art av forretninger sedvanlig eller til regelmessige forut bekjente tider, vil dette anses som ”fast forretningssted”. Annen særlig innretning, for så vidt denne finnes utenfor hjemmet/bostedet, vil etter omstendighetene også kunne tilfredsstillende kravene til ”fast forretningssted”. Kontor med leiet hjelp, kontorfellesskap med andre som vil kunne motta oppdrag, beskjeder e l vil måtte sees som ”fast forretningssted”. Spesielt gjelder dette hvor næringsvirksomheten gjøres kjent for offentligheten med henvisning til vedkommende kontor. I praksis vil det også bli godtatt kontor med automatisk telefonsvarer for bestilling av oppdrag mv, forutsatt at virksomheten ikke klart ligger på grensen mot lønnsarbeid e l eller det er spesiell grunn til å anta at det foreligger særlige ordninger for å unngå at oppgave blir gitt. En generell ordning med telefonsvarer mv som ikke innebærer noen tilknytning til den enkelte utøver, f eks en transportsentral e l, vil imidlertid ikke kunne ses som ”fast forretningssted” for denne.

Hvor virksomheten drives fra hjemmet/bostedet, vil dette i utgangspunktet ikke kunne ses som ”fast forretningssted”. En del nærings- og fri yrkesutøvelse som tradisjonelt har vært drevet fra et såkalt hjemmekontor, vil likevel kunne ses som drevet fra bostedet som ”fast forretningssted”. Det vil da dreie seg om utøvere som gjør sin virksomhet kjent med henvisning til dette som ”fast forretningssted” og som der har egen innretning, oftest eget kontor, eventuelt med lønnet personale. Kontorrommet vil da være særskilt innredet med utstyr for virksomheten. Det kan dreie seg om lege, veterinær, frisør, regnskapsfører, revisor, advokat, teknisk konsulent o l som utfører sin virksomhet ved kontoret mv. Telefonadresse, telefon betjent av familiemedlemmer eller automatisk telefonsvarer vil derimot ikke være tilstrekkelig til etablering av ”fast forretningssted” i

hjemmet. Normalt vil selvstendig næringsdrivende som har lønnet personal, drive virksomhet fra "fast forretningssted". Man vil her særskilt for varetransport og maskinentreprenørvirksomhet kunne komme opp i grensetilfelle hvor næringen drives fra bostedet. Forutsatt at det dreier seg om transportnæring mv som drives med fast ansatte vil man i praksis likestille denne med næring drevet fra "fast forretningssted" også om dette skulle være på samme adresse som bostedet.

Hvis det foreligger tvil om arbeidet er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet drevet fra "fast forretningssted", vil oppgave måtte gis."

Det følger av ligningsloven § 5-9 bokstav i at den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art, ukrevet skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker.

Som tjenester av "annen art" har Skattedirektoratet lagt til grunn at dette blant annet omfatter lege-, tannlege-, psykolog-, logoped-, kiropraktor-, fysioterapeut- og transporttjenester.

I samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-7 er innberetningsplikten begrenset noe, nærmere bestemt ved at det ikke er nødvendig med lønnsoppgave når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge. Videre kreves ikke vederlag for persontransport lønnsinnberettet.

Redegjørelsen til Skattedirektoratet sitert over tilsier i seg selv at den oppgavepliktige står overfor svært vanskelige vurderinger før denne kan oppfylle sin eventuelle opplysningsplikt. Det kreves i realiteten inngående kjennskap til oppdragstakere, og i ytterste konsekvens oppsøkende virksomhet.

Forskjellsbehandlingen mellom utenlandske og innenlandske oppdragstakere er også betenkelig.

### **3. Periodisering og frist for levering**

Som vi diskuterte i møtet om saken, er periodiseringen en utfordring. Det som skal innberettes etter gjeldende bestemmelse er utbetalte honorarer for tjenester med tillegg av betaling for varer. Dette samsvarer som kjent ikke med hverken bokføringsprinsippet eller det skatterettslige realisasjonsprinsippet. Dette gjør at honoraret ikke kan hentes fra standardiserte rapporter fra bokføringssystemet.

Beløpet som skal innberettes er videre uten merverdiavgift. Dette medfører at beløp heller ikke kan hentes fra egenproduserte rapporter over utbetalinger.

Vi ba i vårt møte om at rapporteringen uansett bør endres til realisasjonsprinsippet. Det nærmeste stedet å hente ut nødvendig informasjon fra er leverandørspeifikasjonen etter bokføringsloven § 5 første ledd nr 4, jf bokføringsforskriften § 3-1 nr 4.

Uavhengig av om periodiseringsprinsippet som skal legges til grunn endres, vil det fortsatt være betydelig arbeid knyttet til å hente ut informasjonen. Først må man finne ut av foretaksform, deretter type leveranse og så om foretakene det gjelder faller inn under unntakstilfellene. Dette siste er det mest kompliserte, men også type leveranse vil kreve at oppgavegiver går tilbake i regnskapet og eventuelt i bilagene for å finne

ut hva som faktisk ble levert. Her hører det med at den som utfører denne oppgaven sjelden er den samme som bestilte leveransen. Dette er således tidkrevende arbeid.

Samleforskriften om tredjemannsopplysninger legger til grunn at oppgaver som leveres elektronisk via Altinn skal leveres innen 31. januar, eventuelt 20. januar ved papirinnlevering. Frist for å utarbeide leverandørspesifikasjon etter bokføringsloven er senere enn dette, og avviker ut fra hvorvidt oppgavegiver er merverdiavgiftspliktig (med terminvise oppgaver eller årsoppgave), kan forholde seg til oppdatering hver fjerde måned eller kan avvete til selvangivelsesfristen. Uten et ferdig ført, avstemt og periodisert regnskap er det ikke mulig å ivareta oppgaveplikten på rett måte. En oppgavefrist må ivareta dette sentrale hensynet.

#### **4. Tidsmessig hjemmel**

Når vi for snart ti år siden tok opp oppgaveplikten med departementet, påpekte vi at hjemmelen har blitt tidsmessig. En rekke tjenesteytende næringer utøver sin virksomhet ute hos sine oppdragsgivere. Snekkeren oppsøker nødvendigvis den bolig eller det anlegg mv hvor oppdraget skal utføres. Våre medlemmer, regnskapsførerne, utfører i en del tilfeller bokføring mv ute hos kunden og gjerne på kundens regnskapssystemer. Prosjektingeniøren er ofte ute på anlegg. En fysioterapeut med oppdrag for en kommune kommer gjerne ut til arbeidsplassen eller skolen og utfører sine tjenester der. Eksemplifiseringen kan gjøres lang. Vårt poeng var og er at de fleste tjenesteytende foretak består av få sysselsatte, og i svært mange tilfeller vil disse som følge av tjenestenes karakter ikke oppfylle Skattedirektoratets krav til betjent kontor.

Vi hadde opprinnelig forstått det slik at kravet til fast forretningssted dels var begrunnet med skattemyndighetenes mulige behov for å oppsøke den næringsdrivende. Finansdepartementets svar kan tyde på at det mer handler om å fange opp hvem som er næringsdrivende innen tjenesteytende sektor.

Uavhengig av hvilke av disse forholdene som må tillegges vekt eller mest vekt, kan det ikke være tvil om at både tilgjengelighet til den næringsdrivende og det å fange opp tjenesteleverandører er svært annerledes i dag enn hva den var i både etterkrigstiden og for 30 år siden. Dagens tilgjengelighet er til og med betydelig endret de siste ti år.

Med dagens tekniske hjelpemidler er det etter vårt skjønn tidsmessig å stille krav til betjent kontorlokale. Nær sagt alle næringsdrivende er i dag tilgjengelige via elektroniske kommunikasjonsmidler, og er dermed i prinsippet enkle å få kontakt med. Dessuten hører det med at selv underlagsdokumentasjonen til regnskapene i stadig større grad blir oppbevart «i skyen», og er slik sett ikke fysisk til stede noe sted. En stor andel av de næringsdrivende benytter dessuten ekstern regnskapsfører, som gjerne ivaretar oppbevaringspliktene frem til årsregnskapet er ferdig og gjerne lengre. Noe tradisjonelt arkiv hos den næringsdrivende blir med andre ord stadig mindre relevant.

Når det gjelder det å fange opp hvem som er næringsdrivende, har dette endret seg enormt. Helt sentralt i å ivareta dette hensynet står Enhetsregisteret og i noen grad Foretaksregisteret. Kravene i bokføringslovgivningen til blant annet innhold i

fakturaer er også av stor betydning, og det foregår betydelige kontroller hos fakturamottakere av at organisasjonsnummer er angitt. Hvis dette mangler, vil dette i stor grad bli fulgt opp. Kravene til kunde- og leverandørspesifikasjoner er likeledes kontrollelementer som skal være god støtte for kontrollmyndigheter.

Enkelte næringsdrivende behøver ikke registrere seg i Enhetsregisteret. Vi foreslår som midlertidig tiltak at innberetningsplikten begrenses til å omfatte disse. Dette er målrettet kontroll. For oppgavegiver vil det å fange opp fakturaer fra disse være langt enklere, da søk kan foretas i leverandørspesifikasjonen basert på manglende organisasjonsnummer. De fleste oppgavepliktige vil ha forståelse for en slik plikt. Mange vil dessuten ha egeninteresse av å innberette slike tjenesteytere, slik at skattekontorene kan kontrollere at den som hevder å være næringsdrivende faktisk skal behandles som dette.

Som nevnt i vårt brev fra 2005 har vår bransje, næringslivet og skattemyndighetene felles interesse av å bekjempe svart økonomi og å bidra til likeverdige konkurransevilkår. Bokføringsloven støtter opp om denne interessen, og skal være et viktig virkemiddel for skattekontorene i deres kontrollarbeid.

Vi vil særlig trekke frem at innhenting av kunde- og leverandørspesifikasjoner med kryssjekk hos oppdragsgiver og oppdragstaker er et velkjent, men kanskje ikke så ofte anvendt virkemiddel for kontrollmyndighetene. Dette virkemiddelet må være et godt alternativ til en generell, lite målrettet og kostnadskreven oppgaveplikt.

Etter vårt skjønn tilsier

- de meget vanskelige vurderinger oppdragsgivere må ta stilling til for å oppfylle oppgaveplikten,
- det reelle omfanget av mulige innberetninger,
- kostnadene ved dette,
- et langt mer tilgjengelig næringsliv i dag enn da lov- og forskriftsteksten kom,
- konkurransevilkår,
- begrenset bruk,
- kontrollmuligheter som bokførings- og ligningslovgivningen åpner for, samt
- skatteetatens samlede virkemidler, herunder mer effektive (elektroniske) kontrollmuligheter/-verktøy enn før

at oppgaveplikten bør falle bort eller omdefineres.

Som nevnt mener vi en oppgaveplikt for tilfeller hvor oppdragstaker ikke er registrert i Enhetsregisteret, vil være mer målrettet og håndterbart kontrolltiltak.

Vi ser frem til Skattedirektoratets videre behandling, og forventer at direktoratet ivaretar en kost-nytte-vurdering i sin videre prosess.

Dersom det er ønskelig å diskutere alternative og mer målrettede løsninger, stiller vi svært gjerne i et møte om saken.

Med vennlig hilsen

## **Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening**

Knut Høylye (sign.)  
fagsjef skatt

Kopi:           Finansdepartementet  
                  Nærings- og fiskeridepartementet