



Skatteetaten

Høringsnotat

Endringer i bokføringsforskriften - Felles fakturering av netjtjenester og elektrisk energi

14.11.2017

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
2	Gjeldende rett	2
3	Skattedirektoratets vurderinger og forslag.....	4
3.1	Samfakturering	4
3.2	Kunde- og leverandørspesifikasjon	5
4	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	6
5	Utkast til forskrift.....	6

1 Innledning

I 2010 publiserte Skattedirektoratet en prinsipputtalelse¹ om samfakturering av nettleie og elektrisk energi. I uttalelsen legges det til grunn at det ikke kan utstedes et felles salgsdokument for nettleie og elektrisk energi når omsetningen skjer fra to forskjellige selgere. I uttalelsen redegjøres det også for muligheten til å søke om dispensasjon fra kravet til salgsdokumentets innhold, jf. bokføringsforskriften § 5-1-8.

I et brev til Finansdepartementet den 1. oktober samme år foreslo Norsk RegnskapsStiftelse, ved Bokføringsstandardstyret, å endre bokføringsforskriften slik at samfakturering skal være tillatt for omsetning av nettleie og elektrisk energi. Begrunnelsen for dette var bl.a. at det i kraftbransjen har vært en langvarig praksis med samfakturering.

Bokføringsstandardstyret redegjorde for bestemmelser i energilovforskriften² og forskrift om kraftomsetning og nettjenester³ (avregningsforskriften) og som synes å innebære en aksept for samfakturering av nettleie og kraft. Det ble dermed påpekt en konflikt mellom dette regelverket og bokføringsforskriftens regler.

Ved forskrift 3. mai 2016 nr. 463 ble avregningsforskriften endret, bl.a. ved at det ble innført bestemmelser om gjennomfakturering. Det følger av forskriftens § 1-3 at med gjennomfakturering menes:

kraftleverandør fakturerer sluttbruker for nettjenester og elektrisk energi felles ved at faktura for nettjenester sendes fra nettselskapet til sluttbrukerens kraftleverandør, som betaler på vegne av sluttbruker. Anleggsbidrag og utbetaling til sluttbrukere ved svært langvarige avbrudd omfattes ikke av fakturering av nettjenester ved gjennomfakturering.

¹ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Samfakturering/>

² [Forskrift om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. \(energilovforskriften\)](#)

³ [Forskrift om måling, avregning, fakturering av nettjenester og elektrisk energi, nettselskapets nøytralitet m.v](#)

Det ble samtidig gjort endringer i bl.a. avregningsforskriften § 7-3 "Felles fakturering av netjtjenester og elektrisk energi", og fastsatt nye bestemmelser i § 7-4a "Adgang til gjennomfakturering" og § 7-4b "Avtale om gjennomfakturering". Endringene trådte i kraft 1. september 2016. §§ 7-4 a og b regulerer gjennomfakturering til "forbruker"⁴.

Endringene medførte at spørsmålet om samfakturering av nettleie og elektrisk energi fikk ny aktualitet. Fra flere hold ble det stilt spørsmål om de nye bestemmelsene om gjennomfakturering var i konflikt med bokføringsregelverket.

Selv om de nye bestemmelsene om "gjennomfakturering" gjelder forbrukere er det fortsatt aktuelt med samfakturering i andre sammenhenger. Det mest vanlige er at samfakturering skjer i konsernforhold, der nettselskapet fakturerer for både nettleie og elektrisk energi.

I dette høringsnotatet foreslår Skattedirektoratet å endre bokføringsforskriften slik at det fremgår at det er tillatt å utstede felles salgsdokument for nettleie og elektrisk energi. Endringsforslagene samsvarer i all hovedsak med de forslagene Norsk RegnskapsStiftelse, ved Bokføringsstandardstyret, tidligere har foreslått.

2 Gjeldende rett

Bokføringsforskriften

Krav til salgsdokumentets innhold er regulert i bokføringsforskriften § 5-1-1. Det fremgår her at salgsdokumentet bl.a. skal inneholde følgende opplysninger:

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

Angivelse av selger skal minst omfatte selgerens navn og organisasjonsnummer. Hvis selgeren er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal organisasjonsnummeret etterfølges av bokstavene MVA. Det vises til bokføringsforskriften § 5-1-2 annet ledd. I § 5-1-3 er det gitt nærmere bestemmelser om nummering av salgsdokument. Her fremgår det at salgsdokument skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte.

⁴ fysisk person som får levert elektrisk energi og netjtjeneste til målepunkt registrert kun på vedkommende, og som ikke hovedsakelig handler som ledd i næringsvirksomhet (avregningsforskriften § 1-3)

Bokføringsforskriftens hovedregel for utstedelse av salgsdokument er at salgsdokumentet skal utstedes av selger med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift, jf. § 5-2-1 første ledd første punktum.

Transaksjoner med kunder og leverandører skal føres i hhv. kunde- og leverandørspesifikasjon, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og 4.

Energilovforskriften og avregningsforskriften

Energilovforskriften § 4-5 "Måling, avregning og fakturering" lyder slik:

Måling, avregning og fakturering skal utføres på en måte som sikrer en enkel markedsadgang og legger til rette for en effektiv kraftomsetning. Dette gjelder blant annet regulerkraftavregning, leverandørskifte, måling, avregning og fakturering av nettjenester og elektrisk energi, og felles fakturering av nettjenester og elektrisk energi.

Fakturering gjennomføres på en måte som bidrar til at sluttbruker bevisstgjøres sitt forbruk av elektrisk energi.

Avregningsforskriften § 7-3 " Felles fakturering av nettjenester og elektrisk energi" lyder slik:

Ved felles fakturering, herunder purring, betalingspåminnelser og lignende, av nettjenester og elektrisk energi skal fakturering av elektrisk energi skje etter både de bestemmelser som gjelder for fakturering av nettjenester og de bestemmelser som gjelder fakturering av elektrisk energi.

Ved gjennomfakturering skal både nettselskap og kraftleverandør gjøre original nettleiefaktura tilgjengelig for forbruker på sine internettsider. Nettselskapets betalingsinformasjon skal ikke være synlig på en slik nettleiefaktura. Kraftleverandør skal på forespørsel gjøre tilsvarende tilgjengelig for forbruker i papirformat.

Kraftleverandør som gjennomfakturerer er unntatt fra § 7-2 første ledd bokstav c. Kraftleverandør som gjennomfakturerer skal likevel påse at felles faktura inneholder forbruksdata som kraftleverandøren har tilgjengelig for inneværende og foregående år, presentert på en måte som er oversiktlig og lett å forstå.

Kraftleverandører som gjennomfakturerer er unntatt fra § 8-3 slik at disse kraftleverandørene kan kreve papirfakturaegebyr dersom det anses som nødvendig og i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av annen lov.

Logo og kontaktinformasjon for nettselskap og kraftleverandør skal fremgå sidestilt i fakturaen. Denne informasjonen skal plasseres øverst på fakturaens første side. For kraftleverandør som gjennomfakturerer er det likevel tilstrekkelig at det tydelig

fremgår av fakturaen hvem som er selger av netttjenester og hvem som er selger av elektrisk energi. Kontaktinformasjon til nettselskap skal også tydelig fremgå av fakturaen.

3 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

3.1 Samfakturering

Nevnte bestemmelser i avregningsforskriften tilsier at det er anledning til å utstede felles salgsdokument for netttjenester og elektrisk energi. Bokføringsregelverket forutsetter at salgsdokument som utgangspunkt skal være fra én selger til én kjøper, og at det ikke er anledning til samfakturering.

Det kan dermed oppfattes å være motstrid mellom bestemmelsene i avregningsforskriften og bokføringsforskriftens bestemmelser. Det kan i så fall stilles spørsmål ved om bestemmelsene i avregningsforskriften er spesialbestemmelser som går foran de generelle reglene i bokføringsforskriften. Skattedirektoratet har ikke tatt stilling til dette, men påpeker at bestemmelsen i avregningsforskriften ikke er utformet som klare ”unntaksbestemmelser”, men mer synes å legge føringer for praksis i de tilfeller hvor samfakturering faktisk finner sted. Det ser ikke ut til at forholdet til bokføringsregelverket ble vurdert da det ble gjennomført endringer i avregningsforskriften i 2016.

Skattedirektoratet legger uansett til grunn at det innen kraftbransjen har vært vanlig med ulike former for samfakturering og at kraftbransjens eget regelverk bygger opp under at dette er en akseptert metode. Skattedirektoratet har dessuten behandlet, og imøtekommet flere søknader om tillatelse til slik samfakturering, jf. bokføringsforskriften § 5-1-8.

Skattedirektoratet har derfor kommet til at det innen denne bransjen bør kunne foretas samfakturering uten at dette krever dispensasjon fra Skattedirektoratets side. Det legges vekt på at samfakturering har vært en langvarig praksis i bransjen. Energilovgivningen synes dertil å forutsette at slik samfakturering kan finne sted. Det er også lagt vekt på at NVE i 2005 foreslo å forby samfakturering, men at dette forslaget ble trukket på bakgrunn av Olje- og energidepartementets høringskommentar.

Skattedirektoratet finner det hensiktsmessig at samfakturering for kraftbransjen reguleres særskilt i bokføringsforskriften i form av en unntaksregel for bransjen i kapittel 8. Utforming av en unntaksregel i bokføringsforskriften, vil klargjøre hva som er gjeldende rett på dette området. I en slik unntaksregel er det naturlig å kreve at salgsdokumentet er innrettet slik at det er tydelig hvilke beløp som gjelder hver enkelt leverandør. Dvs. at kravene til salgsdokuments innhold, jf. bokføringsforskriften §§ 5-1-1 flg., er oppfylt for hver av partene. Det foreslås likevel et unntak fra dette ved at det kan benyttes en felles nummerserie i salgsdokumentet. Dette er i samsvar med Skattedirektoratets dispensasjonspraksis.

Ved gjennomfakturering skal faktura for netttjenester sendes fra nettselskapet til sluttbrukerens kraftleverandør. Avregningsforskriften § 7-3 annet ledd krever at både nettselskapet og

kraftleverandør skal gjøre original nettleiefaktura tilgjengelig for forbruker på sine internettsider. Skattedirektoratet legger til grunn at "fakturaen" som gjøres tilgjengelig på nett må utformes slik at den ikke kan tjene som grunnlag for kostnadsføring og merverdiavgiftsbehandling. Dette kan f.eks. gjøres ved å vise til at dette kun er et "fakturagrunnlag for nettleie" hvor fakturaen sendes kunden via kraftselskapet, og ved at merverdiavgift ikke spesifiseres. Skattedirektoratet har ikke foreslått å regulere innholdet i fakturaen fra nettselskapet til kraftleverandøren særskilt i bokføringsforskriften slik dette er gjort ved formidling, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1a tredje ledd.

3.2 Kunde- og leverandørspesifikasjon

Transaksjoner med kunder og leverandører skal spesifiseres i hhv. kunde- og leverandørspesifikasjon, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 og 4. Dette medfører at kjøp av nettleie skal føres over konto til nettleverandør og kjøp av elektrisk energi over kontoen til strømleverandøren. Når flere bokføringspliktige virksomheter utsteder et felles salgsdokument, er det en viss risiko for at kravene til registrering i kunde- og leverandørspesifikasjon, ikke blir oppfylt. Sett fra en bokføringspliktig kjøpers side vil det oppleves naturlig å opprette en konto på det foretaket som står for fakturautstedelsen. Dette kan enten være nettselskapet eller kraftleverandøren. Dersom transaksjonene registreres kun på én leverandørkonto, vanskeliggjør dette kontrollmyndighetenes innhenting av kontoopplysninger fra kundene, ved at opplysninger om den enkelte leverandørs omsetning ikke kan hentes direkte fra leverandørspesifikasjonen.

Den som utsteder fakturaen og mottar betalingen, vil naturlig opprette konto for kjøper i sin kundespesifikasjon, men det er mer usikkert om det da blir gjort et skille mellom registrering av egen omsetning og omsetningen som gjelder den andre leverandøren, eller om dette deles/avregnes i et annet system. Det er videre en risiko for at den leverandøren som ikke selv utsteder salgsdokumentet, fører sine transaksjoner over konto til fakturautsteder. Dette vanskeliggjør innhenting av kontoforespørsler som nevnt.

På den annen side er samfakturering innen bransjen vanlig, og dermed kjent for kontrollmyndighetene. Et krav om å føre transaksjonene på de respektive kunders konto hos den som ikke utsteder salgsdokumentet, krever ekstra manuell arbeidsinnsats i forbindelse med registrering av innbetalinger. Ut fra en kost/nytte betraktning finner Skattedirektoratet at det er grunnlag for å foreslå unntak i forhold til leverandørenes plikt til å føre transaksjonene over kundenes konto i kundespesifikasjon, jf. bokføringsforskriften § 3-1 nr. 3. Dette unntaket vil gjelde de leverandørene som ikke selv utsteder salgsdokumentet. Også dette unntaket foreslås plassert som en bransjebestemmelse i bokføringsforskriften kapittel 8. Det vises til forslag til bokføringsforskriften § 3-1 nytt fjerde ledd.

Skattedirektoratet foreslår også at det bør gjøres unntak i forhold til kundenes plikt til å føre transaksjonene over konto til hver enkelt leverandør. Kundene vil motta salgsdokument fra enten nettselskapet eller kraftleverandøren og vil betale leverandørene under ett. Dersom kundene skal overholde sin plikt til å registrere transaksjonene over leverandørenes konto i

leverandørspesifikasjonen, må kunden bokføre totalbeløpet for hver enkelt leverandør over den enkeltes konto, for deretter å overføre beløpet til den leverandør som skal motta betalingen. Dette synes å være en lite praktisk løsning.

Skattedirektoratet foreslår derfor en unntaksregel i bokføringsforskriften § 3-1, hvorefter kundene kan bokføre transaksjonene over konto til fakturautsteder. Skattedirektoratet kan se at forslaget innebærer en ulempe ved at det da ikke kan innhentes korrekte opplysninger over salgstransaksjonene med utgangspunkt i hver enkelt leverandørs konto. På den andre siden bør det som nevnt være en kjent problemstilling at det i denne bransjen er ulike former for fakturering, slik at det ved kontroll bør søkes å klarlegge faktureringsrutiner før det eventuelt rettes henvendelser om kontoopplysninger. I tilfeller hvor det foretas samfakturering, kan kontoforespørsler innhentes med utgangspunkt i navnet på fakturautsteder.

4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer reduserte byrder for kraftbransjen ved at en av aktørene kan utstede salgsdokument på vegne av den andre, uten at dette krever dispensasjon fra Skattedirektoratet. For den som ikke utsteder fakturaen til kunden innebærer forslaget om at salget kan føres over fakturautsteders konto, i stedet for kjøperens konto, en redusert byrde. For bokføringspliktige kunder medfører endringene i kravet til spesifisering av kjøp i leverandørspesifisering en redusert byrde ved at kjøpet ikke kreves splittet på begge selgerne.

For Skatteetaten kan endringene i kravet til spesifisering innebære en økt administrativ byrde ved at innhenting av kontrollopplysninger må gå veien om fakturautsteder. Forslaget innebærer samtidig en redusert administrativ byrde ved at det store antallet kraftleverandører som potensielt kan gjennomfakturere ikke trenger å fremsette søknad om dispensasjon for Skattedirektoratet. Det samme gjelder for andre som ønsker å samfakturere uten at dette skjer ved gjennomfakturering.

5 Utkast til forskrift

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

I

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

§ 3-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

Når det er utstedt felles salgsdokument etter § 8-15-1 kan transaksjonene registreres i leverandørspesifikasjonen over fakturautsteders konto.

Nåværende fjerde til sjette ledd, blir femte til syvende ledd.

Nytt delkapittel 8 -15 skal lyde:

Delkapittel 8-15 Kraftbransjen

§ 8-15-1 Felles fakturering av nettjenester og elektrisk energi

Leverandører av nettjenester og elektrisk energi kan utstedes felles salgsdokument. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike salgsdokument. For øvrig gjelder kravene til salgsdokumentets innhold, jf. delkapittel 5-1, for hver av partenes omsetning.

§ 8-15-2 Kundespesifikasjon

Når det er utstedt felles salgsdokument etter § 8-15-1, kan leverandører som ikke selv har utstedt salgsdokumentet registrere transaksjonene i kundespesifikasjonen over fakturautsteders konto.

II

Endringene under I trer i kraft straks.