

Rapport

av 22. desember 2006

**fra arbeidsgruppen for vurdering av
merverdiavgiftsregelverket
ved innførsel av varer**

INNHold

1.	Sammendrag og anbefalinger	5
1.1	Innledning	5
1.2	Oversikt over hvordan rapporten er disponert	5
1.3	Arbeidsgruppens anbefalinger	9
2.	Bakgrunnen for Stortingets anmodningsvedtak.....	11
2.1	Behandlingen i Stortinget	11
2.2	KPMGs rapport	12
3.	Arbeidsgruppen for vurdering av utsatt avregning ved innførsel av varer	14
3.1	Arbeidsgruppens mandat	14
3.2	Arbeidsgruppens sammensetning og arbeid	15
3.3	Begrepsbruk	15
4.	Dagens system	17
4.1	Gjeldende rett.....	17
4.1.1	Merverdiavgift ved innenlands omsetning	17
4.1.2	Merverdiavgift ved innførsel av varer.....	23
4.1.3	Innførsel av fjernleverbare tjenester	29
4.2	Dagens ressursbruk.....	29
4.2.1	Ressursbruk for næringslivet	29
4.2.2	Ressursbruk for toll- og avgiftsetaten	30
4.2.3	Ressursbruk for skatteetaten	33
4.3	Dagens IKT-situasjon.....	33
4.3.1	IKT-situasjonen for toll- og avgiftsetaten	33
4.3.2	IKT-situasjonen for skatteetaten	34
5.	Illustrasjon av snudd og utsatt avregning.....	38
6.	Tidligere vurderinger av reglene for beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel.....	41
7.	Beregning og betaling av merverdiavgift ved varehandel mellom EU-land og ved innførsel av varer fra tredjeland til EU.....	42
7.1	EUs sjettede avgiftsdirektiv.....	42
7.1.1	Innledning.....	42
7.1.2	Handel mellom EU-land	42
7.1.3	Handel med tredjeland.....	44

7.1.4	Økt bruk av snudd avregning ved omsetning i EU?	45
7.2	De enkelte EU-land	46
7.2.1	Innledning.....	46
7.2.2	Danmark	46
7.2.3	Belgia.....	47
7.2.4	Nederland.....	48
7.2.5	Sverige.....	49
7.2.6	Storbritannia.....	52
8.	Særlig om karusellsvindel/"Missing Trader"	53
9.	Hvordan bør et system med utsatt avregning utformes?.....	55
9.1	Innledning	55
9.2	Hvem bør omfattes av et system med utsatt avregning?	55
9.3	Skal det i tillegg skje en kredittvurdering?	57
9.4	Hvilket organ skal foreta kredittvurderingen?	58
9.5	Skal merverdiavgiften deklarerer til toll- og avgiftsetaten ved innførselen? ...	59
9.6	Fordeling av fastsetnings- og kontrolloppgaver mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten	60
9.7	Elektronisk kommunikasjon mellom TVINN og MVA3	61
9.8	Sammendrag av arbeidsgruppens tilrådning om utformingen av et eventuelt system med utsatt avregning.....	62
10.	Konsekvenser av en omlegging til utsatt avregning	63
10.1	Innledning.....	63
10.2	Endringer i likviditet	63
10.2.1	Likviditetsmessige forskjeller mellom dagens system og et system med utsatt avregning.....	63
10.2.2	Provenymessige konsekvenser.....	65
10.2.3	Periodisering av fradragsretten.....	66
10.2.4	Konkurransemessige forhold	66
10.2.5	Sammendrag - endringer i likviditet	67
10.3	Endringer i ressursbruk	67
10.3.1	Ressursbruk for de næringsdrivende.....	67
10.3.2	Ressursbruk for toll- og avgiftsetaten	68
10.3.3	Ressursbruk for skatteetaten.....	71
10.3.4	Sammendrag - endring i ressursbruk for offentlige myndigheter.....	72
10.4	Gebyr på tollkredittdeklarasjoner	73

10.5	Unndragelsesfare.....	73
11.	Arbeidsgruppens tilrådning	74
12.	Vedlegg.....	77

1. SAMMENDRAG OG ANBEFALINGER

1.1 Innledning

Alle som innfører varer i dag skal i utgangspunktet beregne og betale merverdiavgift av varene til toll- og avgiftsetaten ved fortollingen. Dette gjelder uavhengig av om den som innfører varen er en merverdiavgiftspliktig virksomhet eller eksempelvis en privatperson. Det alt vesentligste av merverdiavgift som påløper ved innførsel omfattes av en egen kredittordning. Merverdiavgiftspliktige virksomheter kan fradragsføre denne avgiften i sin omsetningsoppgave i det innenlandske merverdiavgiftsoppgjøret dersom varen er til bruk i virksomheten.

Den 26. mai 2005 traff Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 358):

Stortinget ber Regjeringen vurdere om et system med snudd avregning kan innebære forenkling av merverdiavgiftssystemet ved import for næringslivet og myndighetene, og legge dette frem for Stortinget på egnet måte i løpet av 2006.

Et system med snudd avregning innebærer at merverdiavgift påløpt ved innførsel ikke skal betales når varen fortolles. Isteden tas avgiften med i omsetningsoppgaven som utgående avgift. Dette innebærer at importøren betaler merverdiavgift påløpt ved innførsel på et senere tidspunkt sammenlignet med dagens ordning og at merverdiavgift ikke innbetales til toll- og avgiftsetaten ved innførsel.

1.2 Oversikt over hvordan rapporten er disponert

For å følge opp Stortingets anmodningsvedtak satte Finansdepartementet ned en intern arbeidsgruppe i oktober 2005. I denne rapporten legger gruppen fram sine vurderinger.

I merverdiavgiftssystemet skal *selgeren* beregne merverdiavgift av sine avgiftspliktige salg, og innbetale den merverdiavgiften han mottar fra kjøperen til statskassen. Kjøperen har rett til å fradragsføre selgerens utgående merverdiavgift som sin inngående merverdiavgift. Dersom *kjøperen* gjøres ansvarlig for beregning og eventuell innbetaling av merverdiavgiften i stedet for selgeren, er det vanlig å snakke om at merverdiavgiften oppkreves etter snudd avregning ("reverse charge"). Begrepet "snudd avregning" er imidlertid ikke veldig innarbeidet i Norge, og arbeidsgruppen viser til at eksempelvis Sverige benevner dette som "omvendt skattskyldighet". Dette er etter arbeidsgruppens mening en mer treffende betegnelse. Et system med "snudd avregning" vil bryte med prinsippet om en flerleddet avgift som merverdiavgiften er. Arbeidsgruppen skal kun vurdere endringer av regelverket ved innførsel. Kjøper/importør skal imidlertid fortsatt være ansvarlig for beregning av merverdiavgiften, og arbeidsgruppen mener derfor at det er mest riktig å bruke begrepet "utsatt avregning" om det systemet Stortinget har bedt Regjeringen om å vurdere. Arbeidsgruppen vil derfor bruke begrepet utsatt avregning i rapporten. Dette er nærmere omtalt i *punkt 2.1* og i *punkt 5*. I *Punkt 2* omtales bakgrunnen for stortingets anmodningsvedtak og i *punkt 3* refereres blant annet gruppens mandat og arbeid.

I *punkt 4* gir arbeidsgruppen en beskrivelse av dagens merverdiavgiftssystem slik at dette kan danne et bakteppe for de vurderingene arbeidsgruppen gjør. Eventuelle endringer i merverdiavgiften ved innførsel av varer vil ha konsekvenser for systemet slik det ser ut i dag. Arbeidsgruppen gir en beskrivelse av gjeldende merverdiavgiftsregelverk ved innførsel av varer og av ansvarsfordelingen mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten

når det gjelder dette regelverket. Det gis videre en grundig oversikt over gjeldende ressursbruk for toll- og avgiftsetaten og skattetaten, og vises til tidligere vurderinger av næringslivets etterlevelseskostnader. I tillegg er det gjort rede for dagens IKT-situasjon for de to etatene.

I *punkt 6* gis det en oversikt over tidligere vurderinger av reglene for beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel.

I *punkt 7* beskrives regelverket for innførselsmerverdiavgift i enkelte EU-land. Med innførsel menes her innførsel av varer fra land utenom EU (tredjeland). Regelverket for varehandel mellom EU-land er også kort beskrevet. Arbeidsgruppen har kontaktet flere EU-land for å få informasjon om deres merverdiavgiftsregelverk for innførsel av varer fra tredjeland. Mens flere land, herunder Danmark, Nederland, Belgia og Østerrike, praktiserer ulike varianter av utsatt avregning, har andre land som Finland, Frankrike og Tyskland ikke valgt et slikt system, men oppkrever merverdiavgift ved innførsel. Sverige har vurdert utsatt avregning flere ganger, men ikke funnet det hensiktsmessig å innføre et slikt system ved innførsel av varer fra tredjeland, og Storbritannia har valgt å gå bort fra et system med utsatt avregning.

I *punkt 8* har arbeidsgruppen gitt en kort beskrivelse av karusellsvindel/”missing trader”. Dette er en avansert form for merverdiavgiftssvindel som flere EU land nå vurderer tiltak mot. Kort kan dette beskrives slik at en selger av varer eller tjenester beregner merverdiavgift på sine salg. Kjøperen trekker merverdiavgiften fra som sin inngående merverdiavgift. Fradraget resulterer i en negativ oppgave, hvorefter tilgodebeløpet utbetales fra staten til kjøper. Selgeren innbetaler ikke avgiften til statskassen, men ”forsviner” (”missing trader”). På den måten oppstår et tap for statskassen. Karusellsvindel kjennetegnes ved at det skjer transaksjoner mellom en rekke næringsdrivende i ulike land, og de gjentas en rekke ganger. Nye selgere trekkes inn i karusellen for deretter å ”forsvinne”. På den måten kan det oppstå et betydelig provenytab. Karusellsvindel har rammet en rekke EU land, og arbeidsgruppen ser kort på dette i forhold til spørsmålet om å innføre utsatt avregning i Norge.

I *punkt 9* vurderer arbeidsgruppen hvordan et eventuelt system med utsatt avregning bør utformes. De landene som har innført et slikt system gjør dette på svært forskjellig måte, og etter arbeidsgruppens mening er det avgjørende å gi tilrådinger om dette for at gruppen på en ordentlig måte skal kunne anslå hvilke konsekvenser en omlegging til utsatt avregning vil ha, særlig i forhold til ressursbruk.

Arbeidsgruppen mener at en eventuell ordning med utsatt avregning i Norge bør avgrenses til virksomheter som er registrert i *merverdiavgiftsmanntallet* og som *oppfyller vilkårene for å bli innvilget tollkreditt*. Det er derfor bare *avgiftspliktige* virksomheter som eventuelt skal være omfattet av et system med utsatt avregning. Dette synes å være ordningen i de landene som i dag praktiserer utsatt avregning ved innførsel av varer, og er naturlig siden de som ikke er avgiftspliktige, ikke har noen omsetningsoppgave der det kan skje utsatt avregning. Gruppen legger til grunn at et system med utsatt avregning ved innførsel av varer ikke skal medføre noen endring av *grensekontrollen*. Dette innebærer at alle varer fortsatt skal deklarerer og underlegges vanlig grensekontroll ved innførselen til Norge. For andre enn registrerte virksomheter vil derfor en omlegging til utsatt avregning ikke innebære noen endringer. Arbeidsgruppen mener at *alle varer som innføres* av avgiftspliktige virksomheter fullt ut bør være omfattet av et eventuelt system med utsatt avregning. For virksomheter med begrenset fradragrett må dette gjenspeiles i

omsetningsoppgaven ved at kun anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten kan trekkes fra. Dette er i samsvar med ordningen ved innenlands omsetning, der den avgiftspliktige kjøperen selv i omsetningsoppgaven må vurdere hvilke kjøp det er fradragsrett for. Arbeidsgruppen vurderer at det vil være mest hensiktsmessig å la *alle registrerte næringsdrivende* som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet være omfattet av et system med utsatt avregning. En kontrollmessig forutsetning for dette er imidlertid at det opprettes en automatisk utveksling av opplysninger mellom toll- og avgiftsetatens elektroniske rapporteringssystem (TVINN) og skatteetatens system (MVA3). Det finnes i dag ikke en slik utveksling av opplysninger mellom de to IT-systemene.

Etter en avveining av flere forhold, mener arbeidsgruppen at virksomheter bør *kredittvurderes* før de eventuelt får benytte seg av utsatt avregning. Et system med utsatt avregning innebærer et bortfall av den delbetalingen som i dag skjer til staten ved fortolling, og dette vil føre til at utgående avgift i den innenlandske omsetningsoppgaven og utestående beløp til skattefogdkontorene øker. Dagens restanser i tollkredittsystemet er lave, og det er arbeidsgruppens mening at dersom ordningen med kredittvurdering og eventuell sikkerhetsstillelse ikke videreføres på tilnærmet tilsvarende måte som i dag, vil restansesituasjonen ved innenlands omsetning gjør at man må påregne større tap for staten i form av krav som ikke lar seg inndrive. Etter en totalvurdering ser arbeidsgruppen det som mest hensiktsmessig at kredittvurderingene i et eventuelt system med utsatt avregning fortsatt foretas av *toll- og avgiftsetaten*. Etaten har etablerte systemer og rutiner for kredittvurdering, og har flere års erfaring med denne oppgaven.

Utsatt avregning kan i sin videste form innebære at toll- og avgiftsetaten ikke har noen oppgaver knyttet til beregning og oppkreving av merverdiavgift som påløper ved innførsel for de importører som er omfattet av ordningen. Importøren skal da selv beregne avgiften ved innførselen og innberette det beregnede beløpet i omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret. En omlegging til utsatt avregning gir imidlertid ikke grunnlag for å fjerne den generelle *deklarasjonsplikten*. Merverdiavgiftsberegning ved innførsel er integrert i toll- og avgiftsetatens øvrige prosedyrer knyttet til grensekontroll og deklarasjon av varer ved innførsel. Ved innførsel skal merverdiavgift beregnes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi som utgjør beregningsgrunnlaget, Tollverdien oppgis i enhetsdokumentet til toll- og avgiftsetaten. Merverdiavgiften beregnes da automatisk i TVINN basert på de opplysninger som uansett skal deklareres. Arbeidsgruppen anser derfor som hensiktsmessig at den næringsdrivende også i et system med snudd avregning deklarerer merverdiavgiften i enhetsdokumentet til toll- og avgiftsetaten, og at det bare er selve innbetalingen av merverdiavgift påløpt ved innførsel som eventuelt bør flyttes til skatteetaten. En løsning som skissert ovenfor er også nødvendig for å ivareta statistikkformål, og eksempelvis være i overensstemmelse med det danske systemet for utsatt avregning ved innførsel.

Dersom det legges om til et system med utsatt avregning, bør toll- og avgiftsetaten kun fastsette korrekt avgiftsbeløp slik at den avgiftspliktige korrigerer sin omsetningsoppgave og betaler inn til skatteetaten. Arbeidsgruppen anser det for å være lite hensiktsmessig om den avgiftspliktige først må deklarere merverdiavgift i enhetsdokumentet til toll- og avgiftsetaten for så å senere måtte oppgi det samme beløpet i omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret. En automatisk overføring vil sikre at betalingsforpliktelsen som oppsto ved innførselen alltid kommer inn i omsetningsoppgaven med korrekt beløp. Dette bør eventuelt også gjennomføres der det opprinnelige oppgitte beløpet i enhetsdokumentet senere blir endret av toll- og avgiftsetaten ved etterkontroll. En automatisk overføring

forutsetter at det legges til rette for en informasjonsutveksling fra TVINN til MVA 3. Overføringen må etter arbeidsgruppens tilråding gjøres minimum ukentlig da dette er korteste terminlengde for merverdiavgiften. Arbeidsgruppen mener at manuell kontroll vil være vesentlig dårligere enn den kontrollen toll- og avgiftsdirektoratet utfører med innkrevingen av merverdiavgift ved innførsel i dagens system, og mener at manuell kontroll ikke er et alternativ. Arbeidsgruppen tilrår at det ved en eventuell omlegging til utsatt avregning opprettes elektronisk kommunikasjon mellom TVINN og MVA3.

I *punkt 10* foretar arbeidsgruppen sin hovedvurdering av hvilke konsekvenser en omlegging av dagens system til et system med utsatt avregning vil ha dersom systemet utformes på de vilkårene gruppen har kommet til er nødvendige i punkt 9.

En omlegging til utsatt avregning vil i de fleste tilfeller innebære en likviditetsfordel for de merverdiavgiftspliktige næringsdrivende og en likviditetsulempe for staten. Arbeidsgruppen har beregnet likviditetsfordelen for næringsdrivende mellom dagens ordning og en ordning med utsatt avregning for 2006. Likviditetsfordelen oppstår som følge av at innførselsmerverdiavgiften skal inngå i det innenlandske merverdioppgjøret og ikke betales til toll- og avgiftsetaten gjennom tollkredittordningen. For næringsdrivende som har tomånedlige terminer (om lag 85 prosent) og hvor omsetningsoppgaven er en betalingsoppgave vil en ordning med utsatt avregning gi en likviditetsfordel på 38 dager i forhold til dagens ordning. Staten vil ha et tilsvarende likviditetsulempe. For det begrensede antallet næringsdrivende med henholdsvis månedlige terminer, halvmånedlige terminer og ukentlige terminer viser beregningene at likviditetsfordelen varierer fra 12 til 23 dager. Arbeidsgruppen har ikke foretatt tilsvarende beregninger for næringsdrivende med årsterminer. Et system med utsatt avregning antas å imidlertid ha begrenset anvendelse for denne gruppen næringsdrivende.

En ordning med utsatt avregning for virksomheter som i dag har tollkreditt er av arbeidsgruppen anslått å gi et samlet årlig rentetap for staten på om lag 200 millioner kroner med en rentesats på tre prosent. Rentesatsen er satt ut fra et alternativ, som er å ha pengene i banken (gjennomsnittlig rente på bankinnskudd) i stedet for å innbetale merverdiavgift til toll- og avgiftsetaten slik som etter dagens ordning. Rentetapet for staten vil bli større dersom det legges til grunn en høyere rentesats.

Toll- og avgiftsetatens arbeid med merverdiavgift ved innførsel for registrerte merverdiavgiftspliktige er både prosess- og systemmessig integrert i toll- og avgiftsetatens øvrige arbeid med fastsetting, innkreving og kontroll. Arbeidsgruppen anslår at toll- og avgiftsetatens årlige ressursbehov kun blir redusert med to millioner kroner ved en overgang til et system med utsatt avregning, gitt forutsetningene i punkt 9. KPMG anslår denne besparelsen til 100 millioner kroner. Hovedårsaken til den store forskjellen mellom anslagene er at KPMG etter arbeidsgruppens mening har vurdert enkeltelementer i toll- og avgiftsetatens ressursbruk for høyt. Eksempelvis anslår KPMG kostnadene til produksjon og utsendelse av månedlige kontoutskrifter fra TVINN til 46,5 millioner kroner, mens arbeidsgruppen anslår denne kostnaden til 1,7 millioner kroner. Videre er det store forskjeller i anslagene for kontroll og kjøp av kredittopplysninger. KPMG legger til grunn at toll- og avgiftsetaten ved en omlegging kan kutte alle kostnader knyttet til håndtering av merverdiavgift ved innførsel. Arbeidsgruppen mener dette ikke er korrekt, og påpeker at toll- og avgiftsetaten ved en omlegging fortsatt vil ha oppgaver knyttet til merverdiavgift ved innførsel. Det er kun håndtering av selve innbetalingen for de som er innvilget tilgang

til utsatt avregning som eventuelt flyttes til skatteetaten. Toll- og avgiftsetatens kostnader knyttet til kontroll av at avgiften er korrekt fastsatt, vil derfor bli tilnærmet like som i dag.

Utsatt avregning vil øke skatteetatens årlige ressursbehov til innfordring og reskontro-/regnskapsføring i størrelsesorden tre millioner kroner. KPMG har i sin rapport antatt at en omlegging til snudd avregning ikke vil få innvirkning på skatteetatens ressursbruk.

Arbeidsgruppen legger til grunn at merverdiavgiftsgrunnlaget og beregnet merverdiavgift som framkommer av tolldeklarasjonen overføres fra TVINN til MVA3. Det vil medføre økte kostnader i begge etatene, både i forhold til utvikling, drift og vedlikehold av IT-systemene. Samlede IT-utviklingskostnader er på usikkert grunnlag anslått til å være i størrelsesorden 13 til 18 millioner kroner.

Arbeidsgruppen vurderer det slik at en innføring av utsatt avregning ikke vil resultere i ressursmessige besparelser for myndighetene samlet, men derimot utgjøre en svak økning i ressursbehovet. I tillegg kommer utviklingskostnader knyttet til nødvendige endringer i IKT-løsningene. Totalkostnaden vil variere avhengig av hvordan systemet med utsatt avregning utformes.

Den ressursmessige besparelsen for de næringsdrivende vil bestå i at de slipper en delinnbetaling av merverdiavgift. KPMG har anslått at dette vil gi sparte administrative kostnader for de næringsdrivende på 38,4 millioner kroner per år. Arbeidsgruppen mener dette anslaget er høyt, men har ikke foretatt egne målinger av disse kostnadene.

Arbeidsgruppen viser imidlertid til at slike målinger nå foretas som et ledd i det pågående arbeidet knyttet til Regjeringens prosjekt for reduksjon av næringslivets administrative kostnader ved etterlevelse av offentlige informasjonskrav. Når denne målingen er foretatt vil det være mulig å etterprøve KPMGs anslag i større grad.

Arbeidsgruppen reiser også spørsmål ved om en omlegging til utsatt avregning vil medføre økt unndragelsesrisiko. Storbritannia har vurdert det slik i forbindelse med at de gikk vekk fra et system med utsatt avregning ved innførsel av varer fra tredjeland.

1.3 Arbeidsgruppens anbefalinger

Dersom det skal innføres utsatt avregning, anbefaler gruppen at ordningen bør avgrenses til merverdiavgiftspliktige virksomheter fordi det er disse som leverer omsetningsoppgave. Arbeidsgruppen anbefaler et system hvor den enkelte virksomhet skal søke toll- og avgiftsetaten om tillatelse til utsatt avregning slik at det kan skje en kredittvurdering på tilsvarende måte som under tollkredittordningen i dag. Gruppen mener at all vareinnførsel fortsatt må underlegges ordinær grensekontroll og varer må deklarerer til toll- og avgiftsetaten som nå, og i denne forbindelse skal også merverdiavgiften oppgis. Toll- og avgiftsetaten bør som i dag kontrollere om avgiften deklarerer korrekt, mens skatteetaten kontrollerer at merverdiavgift påløpt ved innførsel føres opp i omsetningsoppgaven på riktig måte og innfordrer eventuelle utestående beløp. Blant annet av kontrollhensyn er det nødvendig med tilpasninger i IKT-løsningene dersom regelverket skal endres.

Den mest klare konsekvensen av en omlegging på de vilkår som skissert i punkt 9, er en likviditetsoverveltning fra statskassen til de næringsdrivende. Statens provenytap vil være om lag 200 millioner kroner per år basert på en rentesats på tre prosent. Andre land har valgt å utligne dette provenybortfallet med reduksjon i kredittiden, men dette er utenfor arbeidsgruppens mandat å vurdere.

Når det tas hensyn til det økte ressursbehovet i skatteetaten, anslås endringene i offentlige myndigheters (toll- og avgiftsetaten og skatteetaten) årlige ressursbehov ved innføring av en ordning med utsatt avregning å utgjøre en økning i størrelsesorden en million kroner. I tillegg reises spørsmål om en omlegging kan medføre økt unndragelsesrisiko.

Arbeidsgruppens anser at en omlegging til utsatt avregning ved innførsel av varer ikke vil innebære en vesentlig forenkling av merverdiavgiftssystemet verken for næringslivet eller for myndighetene. Arbeidsgruppens konklusjon er ikke å innføre et slikt system i Norge. Arbeidsgruppens tilrådninger er nærmere omtalt i *punkt 11*.

2. BAKGRUNNEN FOR STORTINGETS ANMODNINGSVEDTAK

2.1 Behandlingen i Stortinget

I Dok. nr. 8:57 (2004-2005) fremmet stortingsrepresentantene Per Erik Monsen, Harald T. Nesvik og Gjermund Hagesæter fra Fremskrittspartiet forslag om at Stortinget skulle be Regjeringen fremme forslag om endringer i reglene om innførselsmerverdiavgift med sikte på å gjøre innførsel enklere for næringslivet. Dette skulle skje ved å fjerne ordningen med innførselsmerverdiavgift for næringsdrivende med fradragsrett.

Forslaget ble behandlet i Innst. S. nr. 190 (2004-2005) Innstilling til Stortinget. I innstillingen side 3 viser finanskomiteen til at en del land i EU har innført en ordning med snudd avregning ved innførsel. Dette innebærer at beregning, betaling og avregning av merverdiavgift påløpt ved innførselen skjer i forbindelse med innsendelse av omsetningsoppgaven, og ikke overfor toll- og avgiftsetaten. Komiteen viser til at med en slik ordning vil virksomhetene betale merverdiavgift påløpt ved innførsel på et senere tidspunkt sammenlignet med dagens ordning, og dette vil gi klare likviditetsmessige forbedringer av rammevilkårene for bedrifter som baserer hele eller deler av virksomheten på innførsel.

Finanskomiteen viser videre til at ordningen med snudd avregning er gjennomført noe ulikt i de land i EU som har innført den, og de lovtekniske sidene rundt en slik ordning krever nærmere utredning. Det er ulike erfaringer med snudd avregning, blant annet med hensyn til risiko for avgiftsunndragelse, og en vurdering av dette må være basert på innhenting av erfaringer fra land som har praktisert et slikt system. En omlegging til snudd avregning kan også medføre store systemtekniske omlegginger.

Komiteen mener det er et viktig hensyn at merverdiavgiftssystemet er så enkelt og effektivt som mulig for de næringsdrivende, samtidig som nødvendige kontroll- og kostnadshensyn for myndighetene må varetas. Mulige forenklinger bør sees opp mot eventuelle forenklinger og forbedringer som kan oppnås gjennom endringer i tollkreditsystemet. En omlegging må også vurderes opp mot de betingelser som gjelder for betaling og avregning av merverdiavgift for næringsdrivende ved innenlands kjøp.

Komiteen viser avslutningsvis til at en forutsetning for snudd avregning ved innførsel er at skatte- og tolletatenes IKT-systemer er konvertible. Komiteen ber derfor Regjeringen i sin vurdering redegjøre spesielt for hva som skal til av endringer i IKT-systemene for de to etatene for at informasjonsutvekslingen skal være tilfredsstillende for en endring av innførselsmomssystemet.

Komiteen fremmet på denne bakgrunn følgende forslag:

Stortinget ber Regjeringen vurdere om et system med snudd avregning kan innebære forenkling av merverdiavgiftssystemet ved import for næringslivet og myndighetene, og legge dette frem for Stortinget på egnet måte i løpet av 2006.

Den 26. mai 2005 traff Stortinget anmodningsvedtak i tråd med finanskomiteens tilråding (vedtak nr. 358).

2.2 KPMGs rapport

I 2005 la KPMG Law Advokatfirma DA (heretter kalt KPMG) fram rapporten "Beregning og betaling av merverdiavgift ved import av varer". Advokatfirmaet konkluderte der med at et system med snudd avregning ved innførsel av varer er praktisk og vil innebære økonomiske og administrative besparelser både for de næringsdrivende og avgiftsforvaltningen. KPMG konkluderte med at beregning, betaling og avregning av merverdiavgift påløpt ved innførsel bør skje overfor avgiftsmyndighetene i forbindelse med innsendelsen av omsetningsoppgaven, ikke overfor toll- og avgiftsetaten. Ordningen bør omfatte alle næringsdrivende registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Deklarasjonsplikten ved innførsel av varer kan videreføres for å ivareta eventuelle kontrollbehov.

I rapporten ble det lagt til grunn at en slik omlegging ikke ville føre til bortfall av inntekter for staten. Derimot ville den innebære administrative besparelser både for det offentlige og de næringsdrivende, herunder kostnader i forbindelse med etablering av tollkreditt. Videre vil endringen innebære likviditetsbesparelser for de næringsdrivende og direkte sparte kostnader til sikkerhetsstillelse ved etablering av tollkreditt.

På en rekke punkter har KPMG foretatt vurderinger av hvilke konsekvenser en omlegging av regelverket om merverdiavgift ved innførsel av varer vil ha. Dette gjelder særlig ressursmessige konsekvenser for de næringsdrivende samt tolletaten og skatteetaten, men også i noen grad likviditetseffekter som følger av en omlegging.

Arbeidsgruppen har foretatt tilsvarende vurderinger og disse skiller seg på flere punkter ganske vesentlig fra de konsekvenser KPMG har funnet. Særlig er det stor forskjell når det gjelder ressursanslagene for tolletaten og i noen grad i forhold til likviditetseffektene av endringen og provenykonsekvensene av dette. I rapporten vil KPMG s rapport bli løpende kommentert av arbeidsgruppen.

Arbeidsgruppen vil allerede nå ha en merknad til framstillingen i KPMGs rapport.

Et sentralt poeng i KPMGs rapport er anførselen om at dagens system bare innebærer en ren pengeoverflytning mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten. KPMG uttaler på side 3 at importører får den merverdiavgiften de betalte til toll- og avgiftsetaten tilbakebetalt fra skatteetaten.

Arbeidsgruppen vil vise til at importerte varer uansett skal tolldeklarerer ved grensen. I forbindelse med deklareringsprosedyren fastsettes blant annet varens tollverdi, og det beregnes og oppkreves særavgifter og toll i tillegg til innførselsmerverdiavgift. På denne måten knyttes oppkrevingen av importmerverdiavgift til tollprosedyrer som uansett skjer ved grensen. Når innbetalingen gjøres i sammenheng med tollprosedyrene ellers og til samme etat som har ansvaret for fortolling, gjør dette at innkrevingen og fastsettelsen av importmerverdiavgiften gjøres på en enkel måte for brukerne og med høy grad av sikkerhet for staten.

Hensikten med å oppkreve merverdiavgift ved innførsel må ses i forhold til at merverdiavgiften er et flerleddssystem. Et flerleddssystem kan ha enkelte fordeler. En av begrunnelsene fra å gå over fra et sisteleddssystem til merverdiavgift var at et flerleddssystem hvor avgiftsoppkrevingen fordeles på alle ledd i verdikjeden reduserer risikoen for tap av avgiftsinntekter for staten, sammenliknet med et sisteleddssystem hvor statens avgiftsinntekter fra hele verdikjeden avhenger av at det skjer en innbetaling i ett (siste) ledd, normalt ved salg til forbruker. På samme måte som når registrerte

næringsdrivende ved innenlandske kjøp betaler merverdiavgift av anskaffelser innenlands (som innbetales til myndighetene av selgeren), vil de også som ved innførsel få fradragsført merverdiavgiften i sin merverdiavgiftsoppgave. Betaling av merverdiavgift ved innførsel må på samme måte som ved kjøp innenlands betraktes som en delinnbetaling av merverdiavgift.

Det blir også noe misvisende å betrakte dette som en ren pengeoverflytting mellom toll- og avgiftsetaten til skatteetaten siden en i det innenlandske systemet normalt leverer brutto merverdiavgiftsoppgaver som omfatter utgående avgift av samlet omsetning fratrasket inngående avgift av samlede anskaffelser i den aktuelle termin. Normalt vil imidlertid ikke innbetalingen ved innførsel innebære noen provenyvirkning for staten siden den betalte innførselsmerverdiavgiften kan trekkes fra i de registrerte næringsdrivendes merverdiavgiftsoppgaver. Sammenliknet med dagens innførselsmerverdiavgift vil en ordning med utsatt avregning også være likviditetsmessig noe annerledes.

En viktig forskjell mellom en ordning med utsatt avregning og dagens system er imidlertid at merverdiavgiften betalt ved innførsel må betraktes som en delbetaling av merverdiavgift på samme måte som ved kjøp innenlands. Dagens innbetaling av om lag 80 milliarder kroner i innførselsmerverdiavgift innebærer en sikkerhet for avgiftsmyndighetene på linje med andre delbetalinger i et flerleddet merverdiavgiftssystem. I et system med utsatt avregning faller denne delbetalingen helt bort. KPMGs beskrivelse av saken er etter arbeidsgruppens oppfatning på dette punkt unyansert.

3. ARBEIDSGRUPPEN FOR VURDERING AV UTSATT AVREGNING VED INNFØRSEL AV VARER

3.1 Arbeidsgruppens mandat

Den interne arbeidsgruppen som ble satt ned av Finansdepartementet i oktober 2005 for å følge opp Stortingets anmodningsvedtak, ble gitt følgende mandat:

”MANDAT

ARBEIDSGRUPPE FOR VURDERING AV Å INNFØRE SNUDD AVREGNING VED IMPORT

Stortinget vedtok den 26. mai 2005 etter innstilling fra finanskomiteen følgende anmodningsvedtak:

” Stortinget ber Regjeringen vurdere om et system med snudd avregning kan innebære forenkling av merverdiavgiftssystemet ved import for næringslivet og myndighetene, og legge dette frem for Stortinget på egnet måte i løpet av 2006. ”

* * *

Innledning

I dag innbetales innførselsmerverdiavgiften til tollmyndighetene, i forbindelse med fortellingen eller etter en innrømmet kredittid. En omlegging til snudd avregning vil innebære at importøren i stedet for en slik innbetaling, fører opp beløpet som en betalingsforpliktelse (utgående avgift) i omsetningsoppgaven.

En omlegging vil ikke medføre endringer i fradragsreglene, og den totale merverdiavgift som skal innbetales til statskassen endres dermed ikke. Innførselsmerverdiavgiften vil som i dag også føres opp som inngående avgift på oppgaven. Fradragsretten for inngående avgift vil deretter skje i den avgiftspliktiges nå forhøyede utgående avgift. Der differensen er positiv skal det skje en innbetaling til det offentlige (positiv oppgave) og der differensen er negativ skal det skje en utbetaling fra det offentlige (negativ oppgave).

Når innførselsmerverdiavgiften i stedet gjøres opp sammen med utgående avgift, slik at denne posten i omsetningsoppgaven øker, reduseres muligheten for negative oppgaver og dermed utbetalinger fra det offentlige.

Nærmere om arbeidet

Arbeidsgruppen skal følge opp anmodningsvedtaket ved å vurdere om en omlegging til et system med snudd avregning ved import vil innebære en forenkling for næringslivet og myndighetene. Ved dette arbeidet skal det tas utgangspunkt i finanskomiteens merknader i Innst. S. nr. 190 (2004-2005), bl.a. hvilke kontrollbehov som utløses ved en eventuell omlegging.

Arbeidsgruppen ledes av Finansdepartementet, og nedsettes også med medlemmer fra Toll- og avgiftsdirektoratet og Skattedirektoratet. Arbeidsgruppen skal ha

kontakt med relevante eksterne aktører underveis i arbeidet, og forutsettes å redegjøre for andre lands regelverk.

Uavhengig av om arbeidsgruppens vurderinger munner ut i et forslag til endringer, er det meningen at den ferdige rapporten skal på høring eksternt. Rapporten må derfor utformes med dette for øye.

Ferdigstillelse

Fristen for arbeidsgruppens arbeid settes til **utgangen av mai 2006.**”

3.2 Arbeidsgruppens sammensetning og arbeid

Arbeidsgruppen har hatt følgende sammensetning:

- avdelingsdirektør Tor Lande, Finansdepartementet (leder)
- lovrådgiver Kjell Saghaug, Finansdepartementet
- underdirektør Torhild Martinsen, Finansdepartementet
- seniorrådgiver Ann Johnsen, Finansdepartementet (fra august 2006)
- seniorrådgiver Atle E. Lunder, Finansdepartementet (til august 2006)
- rådgiver Øystein Schønberg-Grevbo, Finansdepartementet
- seniorskattejurist Stein Carlsen, Skattedirektoratet
- seniorrådgiver Reidar Rasmussen, Skattedirektoratet
- juridisk fagsjef Edgar Jensen, Toll- og avgiftsdirektoratet
- avdelingsdirektør Esben Wølner, Toll-og avgiftsdirektoratet

Arbeidsgruppen har avholdt flere møter, herunder ett møte med bedriftsforbundet og KPMG.

Etter utsatt frist ble rapporten levert til Finansdepartementet 22. desember 2006.

3.3 Begrepsbruk

Ifølge mandatet skal arbeidsgruppen vurdere et system med ”snudd avregning” ved innførsel av varer. Det kan imidlertid reises spørsmål ved om ikke ”utsatt avregning” er en bedre betegnelse på systemet som ønskes vurdert.

Arbeidsgruppen vil innledningsvis bemerke at begrepsbruken knyttet til ”snudd avregning” i forbindelse med merverdiavgift i liten grad er noe innarbeidet begrep i Norge. I hvert fall ikke når det gjelder omsetning og innførsel av varer. Vi ønsker derfor innledningsvis å si noe om hva arbeidsgruppen legger i begrepet i forhold til mandatet.

Ved innenlands omsetning i Norge er det i dag selgerne (leverandørene) som beregner og oppkrever utgående avgift, og som deretter innberetter og betaler denne avgiften (etter fradrag for inngående avgift på sine anskaffelser) til det offentlige, jf. redegjørelsen i punkt 4.1.1. I et gjennomført snudd avregningssystem vil kjøperen (kunden) i stedet for

selgeren bli ansvarlig for å innberette/beregne merverdiavgiften og beregningen knyttes til anskaffelsen av varen. I de vurderinger som er foretatt av en slik systemendring, for eksempel Zimmer-utvalgets vurdering av NTL-systemet i NOU 1991:30 "Forberedt merverdiavgiftslov", er det kun mellom avgiftspliktige virksomheter at reglene er anvendelige. Et slikt system innebærer at beregnings- og betalingsplikten ved omsetning mellom avgiftspliktige virksomheter *flyttes fra selgeren til kjøperen*. Beregningsplikten blir på denne måten knyttet til anskaffelsen og ikke til egen omsetning. Dersom fradragsreglene beholdes som i dag, vil et foretaks avgiftsplikt og fradragsrett knyttes til samme grunnlag (anskaffelsen), og betalingsfunksjonen vil bortfalle i disse leddene. Når leveranser derimot skjer til ikke-merverdiavgiftspliktige, skal merverdiavgiften beregnes, oppkreves, innberettes og betales av den avgiftspliktige selgeren. Alle betalinger av merverdiavgift vil dermed først skje ved omsetning til en ikke-avgiftspliktig forbruker.

Et system med snudd avregning innebærer med andre ord at beregningsplikten ved innenlands omsetning mellom merverdiavgiftspliktige virksomheter overføres fra selgeren til kjøperen – avregningen snus. I Sverige benytter man begreper "omvänd skattskyldighet" som etter arbeidsgruppens mening kanskje er mer treffende enn "snudd avregning". Det faller uansett utenfor arbeidsgruppens mandat å vurdere et slik system ved innenlands omsetning.

Det arbeidsgruppen skal vurdere er et system som ikke innebærer noen overflytting av beregnings- og betalingsplikten slik som ved snudd avregning ved innenlands omsetning. Arbeidsgruppen skal kun vurdere endringer ved innførsel av varer. Ved innførsel av varer har aldri den utenlandske selgeren hatt noen beregnings- eller oppkrevningsfunksjon for merverdiavgift i innførselslandet. Ved innførsel vil det derfor etter arbeidsgruppens oppfatning uavhengig av om utsatt avregning innføres fortsatt være importøren av varen som vil være ansvarlig for dette. Systemet innebærer bare at importøren får *utsatt* betalings- og eventuelt også beregningstidspunktet til et senere tidspunkt enn selve innførselen (som hovedregel ved videresalg av varen). Arbeidsgruppen anser derfor at det er mer hensiktsmessig å bruke betegnelsen "utsatt" avregning om systemet, og har i det etterfølgende benyttet dette begrepet. Det vises også til at dette på engelsk innen EU er vanlig å betegne som "postponed accounting system" eller "PAS")

I punkt 5 er både et system med snudd avregning ved innenlands omsetning og et system med utsatt avregning ved innførsel illustrert.

4. DAGENS SYSTEM

4.1 Gjeldende rett

4.1.1 Merverdiavgift ved innenlands omsetning

Historikk

Før merverdiavgiften ble innført i 1970, hadde det vært praktisert to ulike varianter av alminnelig omsetningsavgift. Den ene var en kumulativ omsetningsavgift (1935-1940), som ble oppkrevd i alle omsetningsledd, uten adgang for de næringsdrivende til fradrag for avgift som påløp på egne anskaffelser. Når en avgift på anskaffelser blir en endelig kostnad for den næringsdrivende, inngår avgiften normalt i det vederlaget som denne næringsdrivende tar for egen omsetning. Når så omsetningsavgiften legges på dette vederlaget, legges avgiften dermed delvis også på tidligere oppkrevd avgift, og det skjer en avgiftskumulering (det vil si avgift på avgift). Den kumulative omsetningsavgiften innebærer at den totale avgiftsbelastningen på en vare (og dermed også provenyet) varierer med antall omsetningsledd.

Da man gikk over til sisteleddsavgiften (1940-1970), som var en omsetningsavgift på detaljistleddet, ble avgiften ikke belastet i alle omsetningsledd, men kun ved omsetning til endelig forbruker. Dermed ble den kumulative effekten fjernet, og antall omsetningsledd før salget til sluttbrukeren påvirket heller ikke avgiftsbelastningen. Innbetalingen av avgiften ble ikke fordelt på omsetningsleddene, men ble betalt samlet av detaljistleddet.

Generelt om dagens merverdiavgiftssystem

Utgangspunktet er at virksomheter som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet og beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd og § 28 første ledd. Dette gjelder også stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat eller kommune, jf. § 11 første ledd. Merverdiavgiften skal, i motsetning til sisteleddsavgiften, beregnes og betales i alle omsetningsledd, jf. § 1.

De avgiftspliktige fungerer som avgiftsoppkrevere for staten ved at de beregner og oppkrever avgift av sin omsetning (utgående avgift), jf. § 13. Men i motsetning til den kumulative omsetningsavgiften gis de avgiftspliktige fradrag for (og eventuelt også refusjon av) merverdiavgift betalt for egne innkjøp (inngående avgift), jf. § 21. Inngående avgift kan påløpe både ved kjøp fra leverandør i Norge og fra leverandør i utlandet. Skjer kjøpet fra en leverandør i Norge, fakturerer leverandøren med merverdiavgift, mens fakturering skjer uten avgift fra en leverandør i utlandet. I sistnevnte tilfelle oppstår den inngående avgiften ved innførselen, jf. punkt 4.1.2.

Omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester er likevel *unntatt fra merverdiavgiftsloven*, jf. §§ 5 til 5 b, eksempelvis fast eiendom. Virksomheter med unntatt omsetning skal ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet og ikke beregne utgående merverdiavgift. Slik omsetning gir heller ikke fradragsrett for inngående avgift. Visse typer omsetning er også *fritatt for merverdiavgift*, jf. §§ 16 og 17, eksempelvis utførsel.

Virksomheter med slik omsetning skal registreres og har fradragsrett for inngående avgift, men skal ikke beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning.

Hvis en næringsdrivende både har omsetning som er avgiftspliktig og omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (delt virksomhet), vil han kun ha fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf § 23. Det samme gjelder hvis en anskaffelse delvis er til bruk privat. Fordelingen av inngående avgift skal skje på bakgrunn av antatt bruk i den avgiftspliktige delen. Nærmere bestemmelser om fordelingen av inngående merverdiavgift er gitt i forskrift 20. desember 1969 nr. 1 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 18).

Visse anskaffelser gir ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift selv om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf § 22. Dette er anskaffelser som til tross for nevnte bruk må sies å ligge nært opp til vanlig forbruk. Eksempler på slike anskaffelser er omkostninger vedrørende servering og representasjon, varer til bruk til gaver, kost og naturalavlønning, varer og tjenester som skal dekke bolig- og andre velferdsbehov, kunst og personkjøretøyer.

Som en følge av fradragsretten oppstår ikke den kumulative effekten som ved den kumulative omsetningsavgiften, og antall omsetningsledd fram til sluttbrukeren får heller ikke betydning for den totale avgiftsbelastningen. Merverdiavgift basert på disse grunnprinsippene har fått en meget stor utbredelse, og over 130 land praktiserer i dag et slikt system.

Utgangspunktet er at utgående merverdiavgift beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen, jf. § 18 første ledd. Nærmere regler om grunnlaget for beregning av utgående avgift er gitt i merverdiavgiftsloven punkt V og V a. Avgiftsbeløpet betales av kjøperen til selgeren i tillegg til beregningsgrunnlaget. Ved omsetning til næringsdrivende vil beregnet utgående avgift spesifiseres i det salgsdokumentet (fakturaen) som den avgiftspliktige selgeren skal utstede. Det er ikke noe krav om at utgående avgift som en avgiftspliktig virksomhet oppkrever skal holdes atskilt fra virksomhetens midler.

All utgående og inngående avgift som den avgiftspliktige har i en bestemt termin, innberettes i omsetningsoppgaven, som sendes skatteetaten, jf. § 29. Er differansen mellom utgående og inngående avgift positiv (heretter kalt "betalingsoppgave"), betaler den avgiftspliktige nettobeløpet til vedkommende skattefogdkontor, jf. § 35. Er differansen negativ (heretter kalt "tilgodeoppgave"), skal skattefogdkontoret utbetale beløpet til den avgiftspliktige, jf. § 24 første ledd. Av om lag 1,45 millioner omsetningsoppgaver, var i 2003 ca. 348 000 tilgodeoppgaver.

Merverdiavgiftssystemets betalings- og opptjeningsfunksjon

I merverdiavgiftssystemet kan det skilles mellom betalings- og opptjeningsfunksjonen. Med betalingsfunksjonen siktes det til de betalinger som skjer i alle omsetningsledd, mens med opptjeningsfunksjonen siktes det til opptjeningen av statens inntekter fra merverdiavgiften. Ved at merverdiavgiften er en avgift på forbruk, vil provenyet for staten først være endelig opptjent ved omsetningen med merverdiavgift til en forbruker uten rett til fradrag, se nærmere illustrasjon nedenfor.

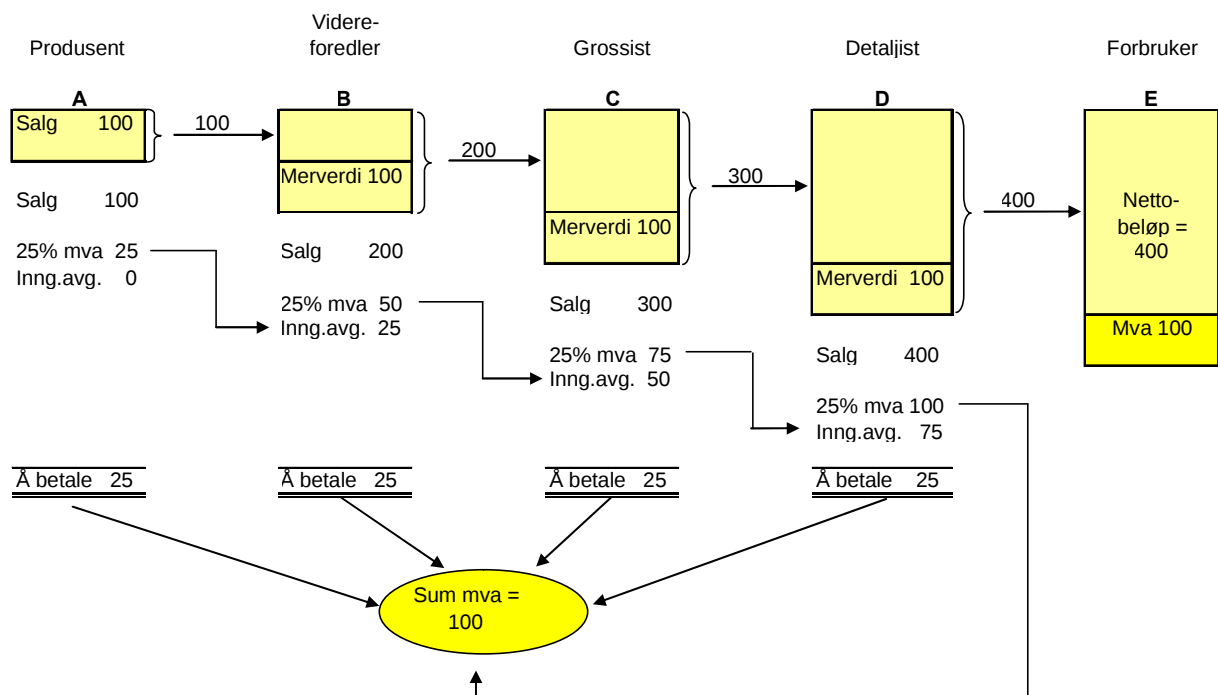
Merverdiavgiftssystemets krav til at hvert ledd beregner og betaler merverdiavgift, innebærer at hvert ledd i omsetningskjeden deltar i prosessen med å kontrollere og å beregne avgiften. Dette skjer ved betalingen av den delen av avgiften som korresponderer til den marginen som er opptjent i hvert ledd (merverdien).

Illustrasjon av innbetalingsfunksjonen:

A selger en vare til B for 100 kroner, B videreselger til C for 200 kroner, C videreselger til D for 300 kroner, og D videreselger til E (forbruker) for 400 kroner. Selgerne skal beregne 25 prosent avgift på sin pris for varen. Vareprisen pluss 25 prosent avgift betales av kjøperen til selgeren.

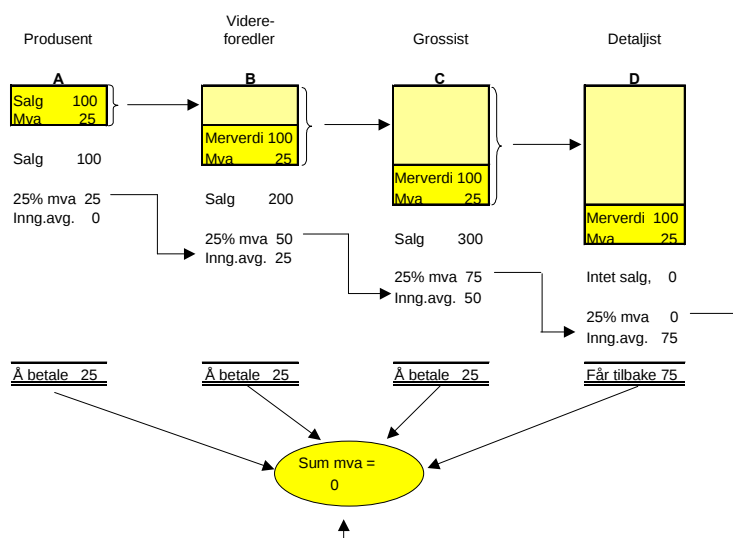
A skal innberette og innbetale 25 kroner (25 prosent av 100 kroner) til staten. B skal innberette 50 kroner (25 prosent av 200 kroner) som utgående avgift, men trekker fra 25 kroner som inngående avgift og betaler differansen 25 kroner til staten. C skal innberette 75 kroner (25 prosent av 300 kroner) som utgående avgift, men trekker fra 50 kroner som inngående avgift og betaler 25 kroner til staten. D innberetter 100 kroner (25 prosent av 400 kroner) som utgående avgift, men trekker fra 75 kroner som inngående avgift og betaler 25 kroner til staten.

Her ser vi at A, B, C, og D betaler 25 kroner hver, til sammen 100 kroner, som er det avgiftsbeløpet D beregner på sin omsetning til endelig forbruker. Innbetalingsfunksjonen er delt på alle leddene i omsetningskjeden.



Illustrasjon av opptjeningsfunksjonen:

Hvis D i eksempelet over brenner inne med varen og ikke får den solgt, vil staten til tross for innbetalingene fra A, B og C totalt sett ikke motta noe avgiftsbeløp av transaksjonene. Den avgiften A, B og C til sammen betaler (75 kroner), trekker D fra som inngående avgift. I og med at varen aldri blir solgt til endelig forbruk (og alle tidligere omsetningsledd hadde fradragsrett for den inngående avgiften), blir avgiften ikke endelig opptjent. Det samme vil skje dersom D eksempelvis utfører varen (utførsel av varer er fritatt for merverdiavgift).



Innberetningen til skatteetaten

De avgiftspliktige kan levere omsetningsoppgave på papir eller elektronisk, jf. § 29, men oppfordres til å levere oppgaven elektronisk via www.altinn.no (se vedlegg 1 til rapporten hvor det er tatt inn et skjermbilde av omsetningsoppgaven). Ca. 67,3 prosent av innberetningene skjedde elektronisk per tredje termin 2006, mens resten blir registrert manuelt av skatteetaten.

Det vanlige er at en virksomhet leverer omsetningsoppgave for to måneder av gangen (januar/februar, mars/april, osv.) slik at de leverer seks omsetningsoppgaver i året, jf. § 30 første ledd. Næringsdrivende i jord- og skogbruk skal i utgangspunktet levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. § 31. Også virksomheter med liten omsetning, per i dag én million kroner, kan levere årsoppgave, jf. § 31 a. Dersom inngående avgift regelmessig overstiger utgående avgift med minst 25 prosent, kan avgiftsmyndighetene samtykke i at den avgiftspliktige leverer omsetningsoppgave for hver måned, jf. § 30 tredje ledd første punktum. Avgiftsmyndighetene kan også samtykke i kortere terminer, likevel ikke under én uke, dersom inngående avgift regelmessig overstiger utgående avgift med minst 50 prosent, jf. § 30 tredje ledd annet punktum. Samtykke til kortere terminer gis normalt for to år av gangen, jf. § 30 tredje ledd tredje punktum.

De aller fleste merverdiavgiftspliktige virksomhetene har tomånedlige terminer. Av totalt 261 795 foretak, unntatt foretak i primærnæringene, var terminfordelingen per 1. oktober 2006 som følgende:

- årstermin 41 126

- tomånedsterminer	219 789
- månedlige terminer	748
- halvmånedlige terminer	93
- ukentlige terminer	39

Blant foretakene i primærnæringene var fordelingen som følgende:

- årstermin	75 383
- tomånedlige terminer	859

Som tallene viser er også i praksis den store hovedregelen utenfor primærnæringene at virksomheter har tomånedlige terminer. Om en virksomhet søker om å levere oppgave hyppigere eller sjeldnere enn hver andre måned, vil avhenge av hvordan dette likviditetsmessig slår ut for den enkelte. De som kan ha kortere terminer er virksomheter som regelmessig leverer tilgodeoppgaver, jf. vilkårene i § 30 tredje ledd.

Hovedregelen er at både utgående avgift (omsetningen for selgeren) og inngående avgift (anskaffelsen for kjøperen) skal tidfestes (periodiseres) til den terminen omsetningen blir fakturert (fakturadato), jf. § 32. I oppgaven innberettes samlet omsetning, herunder omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven og omsetning som er fritatt for beregning av utgående avgift. Beregnet utgående avgift på den avgiftspliktige omsetningen fordeles deretter på de ulike merverdiavgiftssatsene. Oppgaven skal også opplyse om beregningsgrunnlaget. Inngående avgift som er fradragsberettiget fordeles på samme måte. Det framgår ikke av omsetningsoppgaven om den inngående avgiften er påløpt ved innførsel.

Omsetningsoppgavene skal være postlagt eller kommet fram til skatteetaten senest innen en måned og ti dager etter utløpet av terminen, jf. § 33. Eksempelvis for virksomheter med tomånedlige terminer innebærer dette at oppgaven for første termin (januar og februar) skal leveres 10. april. Fristen for tredje termin, mai og juni, er etter forslag fra Regjeringen nylig vedtatt forlenget til 20. august, jf. Innst. O. nr. 10 (2006-2007) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer. Næringsdrivende i jord- og skogbruk skal levere oppgave tre måneder og ti dager etter kalenderårets utløp, jf. § 31 første ledd annet punktum. Virksomheter med liten omsetning som leverer årsoppgave, jf. § 31 a, skal levere denne innen en måned og ti dager etter utløpet av terminen, jf. forskrift 29. juni 2001 nr. 800 om levering av årsterminoppgave for registreringspliktige næringsdrivende med liten omsetning (forskrift nr. 122) § 3, det vil si 10. februar året etter. Dette er etter forslag fra Regjeringen nylig vedtatt endret til to måneder og ti dager etter kalenderårets utløp, jf. Innst. O. nr. 10 (2006-2007) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.

Betaling til/utbetaling fra skattefogdkontoret

Ved betalingsoppgaver utgjør fristen for levering av omsetningsoppgaven også forfallstidspunktet for betaling av avgiften, jf. § 34. Ved tilgodeoppgaver skal beløpet utbetales fra skattefogdkontoret til den avgiftspliktige innen tre uker fra omsetningsoppgaven er mottatt av fylkesskattekontoret, jf. § 24 tredje ledd. Vanligvis utbetaler skattefogdkontorene tilgodebeløp 8 til 14 dager etter at fylkesskattekontorene har mottatt oppgaven. De avgiftspliktige kan ikke fremføre et negativt beløp til en senere betalingsoppgave, jf. § 24 annet ledd.

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet inngikk i 1998 en avtale om motregning mellom tollregionene og skattefogdkontorene. Dette gjør at tollregionene kan motregne restitusjonskrav på merverdiavgift i utestående krav tollregionene har på toll, merverdiavgift og øvrige avgifter som innkreves av toll- og avgiftsetaten. Tollregionene mottar daglig elektronisk oversikter over tilgodeoppgaver fra alle skattefogdkontorene i sin region. Disse gjennomgås, og forfalte, ikke betalte krav motregnes i tilgodebeløp på merverdiavgift før skattefogdkontorene utbetaler eventuelle restbeløp.

Kontroll

Opplysningene som innberettes i omsetningsoppgavene legges inn i IT-systemet MVA3, jf. punkt 4.3.2. I MVA3 kan det settes ulike filter som gjør at oppgaver som fanges opp, kan legges til manuell kontroll.

Det skilles mellom statiske og dynamiske filter. *Statiske filter* settes sentralt av Skattedirektoratet. Disse filtrene gjør at oppgaver som inneholder formelle feil blir stoppet og overført en saksbehandler for vurdering. Eksempler på dette kan være at oppgaven mangler signatur, summeringsfeil eller misforhold mellom omsetning og avgift. Dette tilsvarer toll- og avgiftsetatens input-kontroll, jf. punkt 4.1.2. *Dynamiske filter* kan settes av Skattedirektoratet på landsbasis eller lokalt av hvert enkelt fylkesskattekontor. I de sistenevnte tilfellene stoppes oppgavene kun i det enkelte fylke. Et dynamisk filter stopper oppgaver som oppfyller ett eller flere satte kriterier. Man kan også bruke en kombinasjon av flere kriterier, og det er i utgangspunktet ingen begrensning i antall kriterier som kan settes per filter eller hvor mange dynamiske filter som kan settes. Det dynamiske filteret tilsvarer toll- og avgiftsetatens maskekontroll.

Ved å legge inn *OBS-merker* i MVA3 i kombinasjon med dynamiske filtre, vil en kunne plukke ut oppgaver som kommer fra bestemte virksomheter.

Det finnes mange kriterier for hvilke virksomheter som skal velges ut til en nærmere regnskapskontroll, og den maskinelle kontrollen av omsetningsoppgavene i MVA3 vil være ett av dem. Skatteetaten disponerer i overkant av 500 skatterevisorer, som kontrollerer regnskapene hos de næringsdrivende. Kontroll av omsetningsoppgaver kan foretas som en oppgavekontroll eller som en mer omfattende, stedlig kontroll. Oppgavekontrollen er en avgrenset kontroll av terminoppgaven hvor det fremlegges en begrenset mengde regnskapsmateriale. Kontrolløren må under en oppgavekontroll vurdere om det fremlagte materiale er tilstrekkelig til å konkludere, eller om det må bes om ytterligere dokumentasjon eller eventuelt foretas en etterkontroll.

Restansesituasjonen

Per 31. desember 2005 var 99,1 prosent av merverdiavgift fastsatt for avgiftsåret 2005 innbetalt. Beløpsmessig utgjorde restansen ca. 1,13 milliarder kroner. Disse tallene omfatter ikke merverdiavgift for sjette termin 2005, som har forfall 10. februar.

4.1.2 Merverdiavgift ved innførsel av varer

Generelt

Det skal beregnes og betales merverdiavgift ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, jf. merverdiavgiftsloven § 62. Det er toll- og avgiftsetaten som oppkrever denne avgiften, jf. § 65. Når en vare innføres, skal toll- og avgiftsetaten også påse at toll og andre innførselsavgifter beregnes og betales og at innførselslovgivningen for øvrig overholdes, eksempelvis eventuelle restriksjoner knyttet til innførsel av varen, jf. tolloven § 9.

Ved omsetning som skjer i Norge er det, som tidligere redegjort for, avgiftspliktige virksomheter som beregner og oppkrever merverdiavgift fra sine kunder, og deretter innberetter og betaler avgiften til staten. Plikten til å beregne og betale merverdiavgift ved innførselen gjelder imidlertid for alle som innfører en vare, og innførselssituasjonen er først og fremst et forhold mellom importøren og det offentlige.

Utgangspunktet er at merverdiavgiften skal betales når varen fortolles. Fortolling kan skje ved grensepassering, eller det kan gis tillatelse til at varen transporteres til et fortollingssted inne i landet (forpassingstillatelse), jf. tolloven § 29 første ledd. Når varen er fortollet kan importøren disponere fritt over varen. Man sier da at varen er frigjort fra toll- og avgiftsetaten, jf. tolloven § 1 nr. 7.

Ved innførsel er utgangspunktet at merverdiavgiften skal beregnes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi ved verdifortolling, jf. merverdiavgiftsloven § 62 første ledd. Tollverdien er den prisen som importøren har betalt eller skal betale for varen, jf. forskrift 3. desember 1980 nr. 4917 om fastsettelse av varers tollverdi § 2. I den utstrekning det ikke er inkludert i prisen skal, det legges til enkelte kostnader, for eksempel provisjoner (ikke innkjøpsprovisjoner), royalties og transportkostnader, jf. forskriften § 9. Merverdiavgiftsgrunnlaget består i tillegg til denne tollverdien også av toll og andre avgifter som skal betales ved innførselen, jf. merverdiavgiftsloven § 62 fjerde ledd og forskrift 12. desember 1975 nr. 2 om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer (forskrift nr. 12) § 2. Merverdiavgiften fastsettes på denne måten som et resultat av de andre poster og beregninger som oppføres i tolldeklarasjonen, og selve merverdiavgiftsbeløpet utregnes automatisk i TVINN, jf. nedenfor.

Merverdiavgiftspliktige virksomheter som innfører varer kan i samme utstrekning som ved innenlandske anskaffelser føre merverdiavgift påløpt ved innførsel til fradrag som inngående avgift i sin omsetningsoppgave. På denne måten vil merverdiavgift påløpt ved innførsel nøytraliseres for avgiftspliktige virksomheter på samme måte som inngående avgift påløpt ved innenlandske anskaffelser.

Merverdiavgift påløpt ved innførsel tas med som inngående avgift i omsetningsoppgaven i den terminen varen ble fortollet. Dette gjelder selv om varen ble innført i en tidligere termin. Beløpet skal føres opp som inngående avgift uavhengig av om avgiften ble betalt på fortollingstidspunktet eller om importøren har tollkreditt og dermed får utsatt betalingen til den 18. i påfølgende måned, jf. om tollkredittordningen nedenfor. Dette innebærer at importøren har en mulighet til å fradragsføre merverdiavgift påløpt ved innførsel i sin omsetningsoppgave og før avgiften er forfalt overfor toll- og avgiftsetaten.

Fradragsretten dokumenteres ved importørens eksemplar av den originale tolldeklarasjonen, jf. merverdiavgiftsloven § 25.

Særlig om tollager

Dersom en næringsdrivende har fått tillatelse til å ha tollager, kan varen transporteres direkte til dette lageret, jf. § tolloven 29 annet ledd. Et tollager er en lagringsplass godkjent av toll- og avgiftsetaten hvor ufortollete varer kan lagres på de betingelser som fremgår av tollovgivningen eller vilkår fastsatt av toll- og avgiftsetaten i det enkelte tilfellet. Tollagerordningen er nærmere regulert i tolloven §§ 48 til 53 og forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven (tollovforskriften) punkt 7. Varen kan lagres ufortollet på tollageret, og dette innebærer at merverdiavgiftsplikten utskytes til et senere tidspunkt enn innførselstidspunktet. Før varen kan tas ut av lageret og disponeres fritt, må den fortolles, jf. tollovforskriften punkt 7.2.5.

Det kan gis tillatelse til å etablere tollager A, B, C eller D, og de forskjellige lagrene ivaretar ulike formål. Tollager A er mest brukt, og der oppbevares ufortollete varer i påvente av fortolling eller sending/levering til utlandet. En stor del av lagerholderne som speditører og transportører oppretter tollager for sine kunder, eventuelt andre som ønsker å benytte seg av tollagerordningen. I tillegg er det et bredt spekter av virksomheter, slik som bilimportører, flyselskaper, engrosfirmaer mv., som har opprettet tollager for oppbevaring av egne varer. Per 1. januar 2005 hadde 846 virksomheter tillatelse til tollager.

Tollagerordningene gir næringslivet muligheter til å lagre ufortollete varer inntil varene er solgt eller skal tas i bruk på norsk tollområde. På denne måten får man utsettelse med å betale toll og avgifter som påløper ved innførselen, noe som gir betydelige avgiftsmessige likviditetsfordeler. Et firma kan eksempelvis selge varen mens den står på tollageret, og på den måten unngå likviditetsbelastningen sammenlignet med om importøren skulle betalt toll og avgifter umiddelbart ved varens ankomst til Norge. Når tollagerordningen kombineres med tollkredittordningen, begynner kredittiden først å løpe ved fortolling i forbindelse med uttaket fra tollageret.

Deklareringen til toll- og avgiftsetaten

Merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer fastsettes i dag på en tolldeklarasjon, det såkalte enhetsdokumentet, som avgis til toll- og avgiftsetaten. Enhetsdokumentet er et internasjonalt standardisert dokument med forankring i SAD-konvensjonen av 20. mai 1987. Et eksemplar av enhetsdokumentet med en kort forklaring er tatt inn som vedlegg 2 til rapporten. Enhetsdokumentet tilsvarer skjermbildet i TVINN.

Det følger av tolloven § 32 at den som vil disponere over en vare som ikke er tollekspedert, må legge frem en tolldeklarasjon. Ved deklarereringen plikter vareeieren å avgi en tolldeklarasjon manuelt eller elektronisk via TVINN (*Toll- og avgiftsetatens informasjonssystem med næringslivet*) Alle som deklarerer varer ved innførsel kan knytte seg opp mot TVINN. Ca. 97 prosent av deklarasjonene skjer elektronisk, mens de resterende avgis manuelt til toll- og avgiftsetaten, som deretter legger disse inn i systemet.

Tolldeklarasjonen har en sentral funksjon ved utføringen av toll- og avgiftsetatens innkrevings- og kontrolloppgaver etter tolloven § 9. Toll- og avgiftsetaten krever ved innførsel opp toll, merverdiavgift på varer og et stort antall særavgifter. I tillegg kreves det opp miljøgebyrer, forskningsavgift på landbruksprodukter og matproduksjonsavgift.

Med utgangspunkt i avgitt tolldeklarasjon håndterer toll- og avgiftsetaten også mange restriksjoner ved innførsel av varer, blant annet bestemmelser om matvaresikkerhet, alkohol, narkotika, levende dyr, våpen, mv.

Opplysninger fra tolldeklarasjoner danner også grunnlaget for Norges handelsstatistikk med utlandet, og benyttes av Statistisk sentralbyrå ved utarbeidelse av statistikk over varehandelen mellom Norge og utlandet samt transportmåter. Statistikken skal dekke næringslivets behov for data til planlegging av produksjon, salg og markedsføring. Videre brukes den av offentlige myndigheter blant annet under forhandlinger om globale, regionale og bilaterale handelsavtaler, og statistiske opplysninger er et grunnlag ved vurderingen av eventuelle norske bidrag knyttet til slike avtaler (særlig EØS-avtalen). Dessuten gir statistikken grunnlag for prognose- og analysearbeid som utføres av organisasjoner, offentlige myndigheter og forskningsinstitusjoner. Det er av stor betydning for statistikken at det brukes riktig varenummer, landkoder, statistisk verdi, vekt, mengde i annen enhet og prosedyrekoder.

Betaling til toll- og avgiftsetaten

Når merverdiavgiften betales ved fortollingen, benevnes dette som *kontant fortolling*. Selv om dette er hovedregelen etter regelverket, vil profesjonelle importører benytte seg av andre ordninger, og det er først og fremst enkeltreisende personer og små foretak som fortoller kontant.

Dagsoppgjørordningen for speditører er et unntak fra hovedregelen om kontant fortolling, og innebærer at et speditørforetak betaler for alle fortollinger som skjer i løpet av en dag påfølgende (virke-)dag. Ordningen er ikke lovfestet, men det er gitt eksterne og interne retningslinjer som skal sikre likebehandling. Ordningen lovhjemles i ny skattebetalingslov § 14-20.

Det enkelte speditørforetak må søke toll- og avgiftsetaten om tillatelse til dagsoppgjør. Vedkommende speditørforetak må være registrert i foretaksregisteret og merverdiavgiftsmanntallet. Foretakene kredittvurderes og kredittovervåkes. Oppfølgingen av speditørforetakene følger i stor grad ordningen for tollkreditt, jf. nedenfor, men kravene er lempeligere fordi risikoen er lavere.

Særlig om tollkreditt

Toll- og avgiftsetaten kan gi kreditt for merverdiavgift som oppkreves ved innførsel, jf. forskrift nr. 12 § 8, såkalt *tollkreditt*. Innehavere av tollkreditt får utsatt betalingen av merverdiavgift påløpt ved innførsel til den 18. i måneden etter fortollingen, jf. forskriften § 14. Om lag fem dager etter utløpet av fortollingsmåneden sender toll- og avgiftsetaten ut en kontoutskrift sammen med en bankgiroblankett. Det legges til et såkalt kredittgebyr på 75 kroner per deklarasjon som er likt, uansett kredittbeløp. Gebyret skal dekke statens rentetap og øvrige kostnader ved ordningen. Finansdepartementet tar sikte på å legge om gebyrordningen, slik at gebyret vil variere med kredittbeløpet, jf. St.prp. nr. 1 (2006-2007) for Finansdepartementet. På grunn av arbeidet med konvertering og fornyelse av TVINN vil det trolig tidligst i 2008 være teknisk mulig å få til en slik differensiering.

Virksomheter må søke toll- og avgiftsetaten om å få tollkreditt. Som under dagsoppgjørordningen stilles det krav om at virksomheten er registrert i foretaksregisteret

og merverdiavgiftsmanntallet. Unntak fra hovedregelen kan gjøres dersom det foreligger særlige omstendigheter, men da normalt mot sikkerhet, eksempelvis der foretaket ikke kan registreres i merverdiavgiftsmanntallet fordi omsetningen er unntatt fra merverdiavgiftsloven. I enkelte saker får også underavdelinger av hovedforetak innvilget tollkreditt dersom antall underavdelinger og høy aktivitet gjør det særlig tyngende for foretaket å opprettholde en felles tollkredittkonto.

Virksomhetene får kreditt for et bestemt beløp, og de blir i praksis ansett som kredittverdig for et beløp som ligger innenfor 20 til 30 prosent av egenkapitalen. På denne måten vurderes virksomhetenes evne til å tåle et fremtidig tap. Egenkapitalen sier imidlertid bare noe om virksomhetens økonomi på tidspunktet for avslutningen av siste regnskapsår, og ikke noe om betalingsvilje, overholdelse av relevant regelverk eller betalingsevne. Sistnevnte forhold kan ha endret seg siden regnskapsårets slutt. Kredittverdigheten vurderes derfor også ut fra tilliten til foretaket, og vil omfatte forhold som betalingsevne, betalingsvilje, inndrivelsesmulighet og overholdelse av relevant regelverk. Har et foretak eksempelvis tidligere betalingsmislighold, vil dette kunne påvirke beregningen av det beløpet foretaket blir ansett kredittverdig for. Dersom søkeren er et nyetablert foretak, kan det foretas en såkalt utvidet kredittvurdering.

Toll- og avgiftsetaten vurderer foretakets kredittverdighet opp mot kredittbehovet, slik at det kan fastslås om virksomheten helt eller delvis må stille sikkerhet, jf forskrift nr. 12 § 11. For merverdiavgift kreves det likevel ikke sikkerhet uavhengig av kredittbehov dersom virksomheten har god kredittverdighet. Av totalt 26 858 tollkredittkunder har 1942 blitt pålagt å stille sikkerhet. Av disse er 1821 registret i merverdiavgiftsregisteret.

Dersom toll- og avgiftsetaten finner at virksomheten må stille sikkerhet, må sikkerheten være for minimum 50 000 kroner selv om kredittbehovet på søknadstidspunktet er noe lavere. Begrunnelsen for dette er et ønske om å slippe å be om ytterligere sikkerhet kort tid etter at kreditten er innvilget. Det videre svært få virksomheter som har et kredittbehov under 50 000 kroner. Det er også åpnet for at virksomheter som har et kredittbehov på under 50 000 kroner, likevel kan få kreditt uten krav om sikkerhet. Dette vil ikke være aktuelt for nyetablerte foretak, foretak med restanser til skatteoppkreverne eller skattefogdkontorene eller foretak der betalingsanmerkninger er en vesentlig årsak til dårlig kredittverdighet. Filialer av utenlandske næringsdrivende, såkalte NUF, må alltid stille sikkerhet. Et NUF er ikke et selvstendig juridisk subjekt i Norge, og toll- og avgiftsetaten må derfor eventuelt innkreve utestående krav overfor det utenlandske hovedforetaket. Det er videre vanskelig å kredittovervåke utenlandske foretak.

Månedlig har i gjennomsnitt 65 prosent av tollkredittkundene belastet sin tollkredittkonto. Dette tilsvarer et gjennomsnitt på om lag 16 000 krav per måned. Totalt beregnet merverdiavgift ved innførsel i 2005 var om lag 81 milliarder kroner. Registrerte virksomheters innførsel utgjorde om lag 77,2 milliarder kroner. Under tollkredittordningen ble det krevd inn om lag 75,5 milliarder kroner i merverdiavgift, og av dette ble om lag 72,8 milliarder kroner innkrevet fra registrerte virksomheter. Det alt vesentligste av merverdiavgift som påløper ved innførsel er med andre ord omfattet av tollkredittordningen.

De virksomhetene som har tollkreditt, overvåkes av toll- og avgiftsetaten. Dette skjer først og fremst med utgangspunkt i informasjon som kredittopplysningsleverandøren sender daglig til hver tollregion. Dette er særlig tidskritisk informasjon, og inneholder informasjon om konkurs, varsel om tvangsoppløsning, alvorlige betalingsanmerkninger,

tapt egenkapital, manglende eller fratrådt styreformann og/eller revisor og lignende forhold som gir grunn til endret kredittvurdering. I tillegg tas det hensyn til intern informasjon om blant annet betalingsmønster for tollkreditt, informasjon fra skattefogdkontorene, medieomtale og lignende.

Overvåkingsinformasjonen kan føre til at man stiller krav til økt sikkerhet eller at kontoen stenges med eller uten forhåndsvarsel. Dersom en virksomhets kredittverdighet har bedret seg, kan virksomheten be om redusert sikkerhet eller frafallelse av sikkerhet. Toll- og avgiftsetaten kan også på eget tiltak redusere kravene til sikkerhet, men dette må eventuelt skje ved en gjennomgang av alle virksomheter som har stilt sikkerhet. En slik gjennomgang skjedde i forbindelse med praksisendringen for sikkerhet i oktober 2004, jf. nedenfor, men er ressurskrevende. Virksomhetene ble da tilskrevet og gjort oppmerksom på blant annet mulighetene for reduksjon av sikkerhet. Nye kunder får tilsvarende informasjon løpende.

Finansdepartementet ba i brev av 19. april 2004 Toll- og avgiftsdirektoratet om å gjennomgå det eksisterende regelverket for tollkreditt. Direktoratet ble bedt om forslag til tiltak for å unngå at regelverket medfører urimelige likviditetsbelastning for importører som er merverdiavgiftspliktige. Ved brev av 31. august 2004 fikk departementet følgende forslag til tiltak fra Toll- og avgiftsdirektoratet:

- Lemping av kravene for å få innvilget kreditt og av kravene til sikkerhetsstillelse for næringsdrivende som scorer høyt på kredittvurderingene.
- Lemping av kravene for merverdiavgiftspliktige som har middels høy kredittscore og som i det vesentlige belaster tollkreditten med merverdiavgift.
- Økning av kredittgrensen for de som scorer høyt på kredittvurderingen.
- Bedre informasjon til næringsdrivende som bedrer sin kredittverdighet og som dermed ikke lenger trenger å stille sikkerhet.
- Raskere behandling av søknader om økning av kredittgrensen.

Finansdepartementet ba i brev 1. oktober 2004 Toll- og avgiftsdirektoratet om å gjennomføre de tiltak som ble foreslått. Endringene ble for nye kunder iverksatt fra 8. oktober 2004. For eksisterende kunder ble det vedtatt en tiltaksplan 22. oktober 2004 der man først vurderte frafallelse/nedregulering av garanti og høyere kredittgrense for kunder med god kredittverdighet og deretter vurderte frafallelse/nedregulering av garanti for kunder med middels kredittverdighet. Gjennomgangen var i sin helhet avsluttet første halvår 2005. Alle forenklinger av tollkredittregelverket er nå iverksatt.

Kontroll

I 2005 passerte 5,4 millioner deklarasjoner gjennom TVINN-systemet (4,2 millioner innførselsdeklarasjoner og 1,2 millioner utførselsdeklarasjoner). Informasjonen som toll- og avgiftsetaten mottar elektronisk gjennom deklarerer i TVINN-systemet blir i første omgang utsatt for en ren maskinell input-kontroll. Input-kontrollen kontrollerer at deklarasjonen er korrekt utfylt etter gjeldende regler, blant annet om det er oppgitt gyldig varenummer, lisenser/tillatelser og riktige avgiftssatser. Feil i input-kontrollen medfører avvisning og feilmelding til deklaranten, som må rette opp og sende deklarasjonen på nytt. For tollkredittkunder kontrolleres også kredittstatus og at kredittgrensen ikke er

overskredet. Dersom en fortolling i TVINN vil medføre at kredittgrensen brytes, blir fortollingen avvist og det gis tilbakemelding om dette.

Etter at deklarasjonene har passert input-kontrollen, går de gjennom maskekontrollen. Maskekontrollen er også en automatisk kontroll, og består av statistiske masker og kontrollmasker. Statistiske masker skal blant annet bedre kvaliteten på handelsstatistikken. Kontrollmasker er masker som plukker ut deklarasjoner etter en rekke forskjellige kriterier, og er følgelig et hjelpemiddel for toll- og avgiftsetaten til å styre kontrollutvalget til prioriterte områder. Prioriterte områder kan eksempelvis være varer som er belagt med ulike restriksjoner eller vareførsel innen bransjer hvor det erfaringsmessig er mye uriktig deklareringsmessig.

Tolldeklarasjoner som stoppes i maskekontrollen legges til manuell kontroll og nærmere vurdering hos en saksbehandler. Saksbehandleren vurderer da om det skal foretas ytterligere kontroll, for eksempel dokumentkontroll eller fysisk kontroll av varene. Etter at kontrollvurderingene er avsluttet, må tolldeklarasjonen aksepteres manuelt i TVINN for at varen skal frigis.

Prinsippet om selvdeklareringsmessig er basert på tillit til at importører og eksportører opptrer lojalt og deklarerer i henhold til gjeldende regelverk. Toll- og avgiftsetaten gjennomfører kontroller blant annet av preventive hensyn og for å sikre avgiftsprovenyet. Kontrollen på fastsettelsestidspunktet skal blant annet avdekke unndragelser av toll og avgifter og brudd på restriksjoner samt bidra til en korrekt handelsstatistikk. Feil som avdekkes rettes både for å sikre provenyet og av statistiske hensyn. Alle beløpsmessige endringer som foretas på fastsettelsestidspunktet påvirker som hovedregel beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Toll- og avgiftsetaten utfører også kontroller etter at varene er frigitt. Etterkontroll kan bestå i tollagerkontroll, regnskapskontroll og bistand til utenlandske tollmyndigheter. Vanligvis utføres dette av tollrevisorer gjennom kontroll av virksomhetens regnskaper. Regnskapskontroller utføres hos import- og eksportbedrifter, registrerte særavgiftspliktige og hos tollagerholdere. Ved tollagerkontroller er formålet å avdekke om alle varesendinger registreres i regnskapet, om varesendingene befinner seg på lageret og om de er tollekspedert innen fastsatte frister. Hos eksportører kontrolleres det blant annet om varene faktisk er eksportert. I mange regnskapskontroller hos importører er det naturlig å kontrollere om samtlige varer er tolldeklarerert.

Tollrevisorer foretar også etterkontroll dersom det ved innførselen er deklarerert og innrømmet ulike avgiftsfritak. Kontrollen omfatter både en nærmere vurdering av om vilkårene for fritak var oppfylt på fortollingstidspunktet og om eventuelle krav til etterfølgende bruk er oppfylt. Eksempel på sistnevnte er båter til passasjerbefordring, hvor grensdragningen mellom privat bruk og bruk i næring kan være vanskelig. I tillegg benyttes tollrevisorer til andre typer kontroll, eksempelvis i saker som omfatter privat innførsel av biler, lystbåter, levende dyr og andre kapitalvarer.

Ved regnskapskontroller prioriteres ofte ulike temaer eller bransjer. De siste årene har blant annet utførselskontroll vært prioritert, og hensikten har vært å avdekke eventuell fiktiv utførsel samt å bidra til en korrekt handelsstatistikk. Konstatert fiktiv utførsel, vil heller ikke utførselsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 1 bokstav a være oppfylt. Toll- og avgiftsetaten utfører også fysiske kontroller blant annet ved utførsel av varer kjøpt i Norge under ordningen med såkalt turistsalg.

Restansesituasjonen

Restanser isolert knyttet til *dagsoppgjør*sordningen måles ikke, men det er bare et fåtall kortere betalingsforsinkelser som oppstår. Det er derfor ikke noe restanseproblem på dette området. Det totale arbeidet som legges ned i forbindelse med restanseforebyggende tiltak før og etter at en virksomhet har fått *tollkreditt* og den innfordring som iverksettes, har medført at restansenivået også for denne ordningen er svært lav.

Restansene av fastsatt merverdiavgift og andre avgifter som påløper ved innførsel utgjorde per 31. desember 2005 0,08 prosent for krav oppstått i 2005, og dette utgjorde ca. 65 millioner kroner. Det måles ikke resultater kun med bakgrunn i tollkreditten, men restanser kun knyttet til tollkredittordningen vil være lavere enn forannevnte tall.

4.1.3 Innførsel av fjernleverbare tjenester

Ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet er det allerede i dag et system der merverdiavgiften skal tas med i omsetningsoppgaven, jf. merverdiavgiftsloven § 65 a og forskrift 15. juni 2001 nr. 684 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen (forskrift nr. 121). Utgangspunktet er at avgiftsplikten oppstår når fjernleverbare tjenester leveres til en mottaker som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller til stat, kommune og institusjon som eies eller drives av stat eller kommune i Norge, jf. § 1 annet ledd første punktum. For elektroniske kommunikasjonstjenester oppstår avgiftsplikt også når tjenesten leveres til andre mottakere hjemmehørende i Norge, jf. § 1 tredje ledd første punktum.

Merverdiavgiften skal beregnes og betales av mottakeren i Norge, jf. § 2 første ledd. Mottakere som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal ikke beregne og betale avgift når avgiftsbeløpet for en termin er mindre enn 500 kroner, jf. § 2 annet ledd. For elektroniske kommunikasjonstjenester er det tilbydereren av tjenesten som skal beregne og betale avgiften ved bruk av representant med hjemsted eller forretningssted i Norge, jf. § 2 tredje ledd. Registrering ved representant skal skje når slike leveranser samlet overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder.

Mottakere som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal innberette avgiften på en særskilt omsetningsoppgave fastsatt av avgiftsmyndighetene, jf. § 4 første ledd første punktum. Oppgaveterminen er tre måneder og følger kvartalsvis, jf. § 4 første ledd annet punktum. Mottakere som er registrert skal innberette avgiften som utgående avgift i sin ordinære omsetningsoppgave, jf. § 4 annet ledd. Ansvarlige representanter skal innberette avgiften som utgående avgift, jf. § 4 tredje ledd første punktum.

4.2 Dagens ressursbruk

4.2.1 Ressursbruk for næringslivet

På oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet utarbeidet Rambøll Norge AS i 2004 rapporten "Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode". Målingene i rapporten tok utgangspunkt i Standardkostnadsmodellen, som er en metode for å beregne bedriftenes kostnader ved å oppfylle ulike informasjonskrav i regelverket gjennom bedriftsintervjuer. Metoden ble først tatt i bruk i Nederland, og benyttes nå i en rekke

europiske land. Erfaringer fra bruken viser at det er mulig å gjennomføre mer treffsikre tiltak som letter bedriftenes administrative byrder betydelig.

For å beregne næringslivets kostnader knyttet til beregning av merverdiavgift ved innførsel, tok Rambøll Norge AS utgangspunkt i tilbakemeldinger fra flere speditører om at de gjennomsnittlig fakturer 250 kroner per tollekspedering. Rambøll Norge AS tok hensyn til at den administrative byrden ikke bare skyldes merverdiavgiftsregelverket, men også tolloven og statistikkloven. Rambøll valgte på dette grunnlag å tillegge merverdiavgiftsregelverket 1/3 av den administrative byrden (83 kroner). Med bakgrunn i at det i 2003 ble registrert totalt 4 775 946 innførselsdeklarasjoner, kom Rambøll fram til at næringslivets kostnader knyttet til beregning av merverdiavgift ved innførsel er 396 millioner kroner årlig.

I Norge har Standardkostnadsmodellen foreløpig vært brukt til å kartlegge regelverksområdene merverdiavgift, særavgifter og HMS (helse, miljø og sikkerhet). Regjeringen har besluttet å iverksette et større prosjekt for reduksjon av næringslivets administrative kostnader ved etterlevelse av offentlige informasjonskrav. Målet for prosjektet er å bidra til en betydelig reduksjon i næringslivets administrative byrder. Det er Standardkostnadsmodellen som skal benyttes for å identifisere kostnadene, og blant annet informasjonskravene i tollovgivningen skal gjennomgås.

KPMG har i sin rapport side 19 vist til at de næringsdrivende har administrative kostnader til deklarerer av merverdiavgift og til etablering og fornyelse av tollkreditt, herunder kostnader til bankgaranti. KPMG har forutsatt at det koster en næringsdrivende i gjennomsnitt 200 kroner i direkte og indirekte kostnader å betale en månedlig faktura fra toll- og avgiftsetaten via sin bankforbindelse. Dette vil samlet utgjøre 38,4 millioner kroner per år i kostnader for næringslivet (kr 200 per måned * 12 * 16 000 tollkredittkunder).

Innenfor rammen av arbeidsgruppens arbeid har det ikke vært anledning til å foreta egne vurderinger av dagens ressursbruk for de næringsdrivende. Arbeidsgruppen viser til at en har lagt opp til å få gjennomført en grundigere vurdering av administrative byrder for næringsdrivende knyttet til selve innbetalingen av merverdiavgiften som påløper ved innførsel. En slik konkret kartlegging av kostnadene knyttet til faktisk innbetaling av merverdiavgift er iverksatt og pågår som en del av den påløpende kartleggingen av administrative byrder i regi av prosjektet igangsatt av Regjeringen. Kartleggingen skal være gjennomført i løpet av september 2007. Etter kartleggingen vil det bli lagt fram en helhetlig tiltaksplan for reduksjon av næringsdrivendes administrative byrder ved etterlevelse av informasjonskrav.

4.2.2 Ressursbruk for toll- og avgiftsetaten

Toll- og avgiftsetatens arbeid med merverdiavgift ved innførsel er både prosess- og systemmessig integrert i toll- og avgiftsetatens øvrige arbeid med fastsettelse, innkreving og kontroll. Det er derfor komplisert å skille ut kostnader som kun gjelder merverdiavgift ved innførsel for merverdiavgiftspliktige virksomheter.

Toll- og avgiftsdirektoratet har gjennomgått toll- og avgiftsetatens ressursbruk for håndtering av merverdiavgift ved innførsel av varer for registrerte merverdiavgiftspliktige, og redegjørelsen under er strukturert etter de forskjellige stadier av oppgaveløsningen; fastsettelse, innkreving og kontroll. I og med at oppgavene knyttet til merverdiavgift ved

innførsel for registrerte merverdiavgiftspliktige er så tett integrert med resten av oppgaveløsingen, må disse anslagene anses som usikre.

Fastsettelse

Merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer beregnes som nevnt i punkt 4.1.2 automatisk i TVINN. De næringsdrivende legger inn informasjonen selv, og toll- og avgiftsetaten bruker ikke personressurser til dette. Personressurser i tilknytning til fastsettelsen brukes der toll- og avgiftsetaten må legge inn informasjon i TVINN basert på enhetsdokumentet. Dette skjer ved kontantfortolling, og er normalt begrenset til privatkunder og enkelte små foretak uten tollkreditt.

Ved kontantfortolling betales avgiften samtidig med fastsettelsen, og det vil her være ressursbruk knyttet til kassehold. Dette omfatter også dagsoppgjørordningen dersom betalingen skjer kontant den påfølgende dag. Ressursbruk for kassehold relaterer seg imidlertid i svært liten grad til merverdiavgift påløpt ved innførsel der registrerte virksomheter er ansvarlig for avgiften. Hoveddelen av ressursbruken av slik kassehold er videre knyttet til en minimumsbemanning som ved de fleste tollsteder vil være uendret uansett antall krav/avgiftstyper.

Innkreving

Innkreving av merverdiavgift som påløper når registrerte virksomheter innfører varer, foregår i all hovedsak gjennom *tollkredittordningen*. Kostnadene direkte knyttet til administrering av tollkredittordningen anslås til om lag 8,6 millioner kroner, fordelt på følgende områder:

- Personressurser knyttet til kredittvurdering av søknader om tollkreditt, overvåking av det løpende kundeforholdet, håndtering av sikkerhet og innfordring av utestående beløp (varsel om utlegg, renteberegning og tvangsinnfordring) anslås å utgjøre 13 årsverk. Inklusiv indirekte kostnader utgjør dette en kostnad på om lag 6,5 millioner kroner per år (500 000 kroner * 13). KPMG har i sin rapport anslått disse kostnadene til 12,865 millioner kroner.
- Kjøp av kredittopplysninger og andre kredittovervåkingstjenester er knyttet til en felles fastprisavtale som også omfatter de andre kredittordningene toll- og avgiftsetaten håndterer. Kostnadene til denne fellesavtalen utgjør om lag 350 000 kroner per år. I tillegg kommer en del enkeltoppslag på en online-base som ikke omfattes av fastprisen, samt oppslag i andre databaser i forbindelse med kredittvurderingen. Kostnadene for samtlige av toll- og avgiftsetatens kredittordninger anslås til 500 000 kroner, og av dette utgjør kostnader til tollkredittordningen anslagsvis 400 000 kroner per år. KPMG har i sin rapport anslått denne kostnaden til 7,5 millioner kroner.
- Direkte utgifter til ekstern produksjon og utsendelse av månedlig kontoutskrift og varsel om utlegg utgjør om lag 1,7 millioner kroner per år. KPMG har i sin rapport anslått denne kostnaden til hele 46,5 millioner kroner.

For alle krav og innbetalinger går det med ressurser knyttet til *regnskapsførsel* i avgiftsregnskapet, men det er begrensede ressurser som medgår til regnskapsførsel av

innførselsmerverdiavgift for registrerte virksomheter. De fleste slike virksomheter som jevnlig importerer, er innvilget tollkreditt, og tollkredittkundene betaler i all hovedsak sine regninger med tilsendt giro med KID. Tollkredittkontoen har KID-sperre slik at betalinger uten KID blir avvist. Regnskapsførselen skjer derfor i stor grad automatisk, men det medgår enkelte ressurser til innlesning av ocr-filer, omberegning, refusjoner og avstemming. Basert på en kartlegging i tollregionene er årlig ressursforbruk til regnskapsførsel av innførselsmerverdiavgift for registrerte virksomheter estimert til 30 ukeverk, noe som utgjør en kostnad på om lag 300 000 kroner per år.

Drifts- og vedlikeholdskostnadene for TVINN-systemene beløper seg til i overkant av 16 millioner kroner årlig. TVINN-systemene håndterer alle avgifter knyttet til inn- og utførsel for samtlige importører, og kompleksiteten i dette utgjør hovedtyngden av drifts- og vedlikeholdskostnadene. Driftskostnadene knytter seg i hovedsak til kjøring av spesifiserte jobber i systemet, og ingen jobber kjøres utelukkende på grunn av merverdiavgift knyttet til innførsel for registrerte virksomheter. Kostnadene til lagring av data om merverdiavgift er svært begrensede, da merverdiavgift lagres som en del av deklarasjonen. På usikkert grunnlag anslås drift- og vedlikeholdskostnadene knyttet til innførselsmerverdiavgift i TVINN-systemene til to millioner kroner årlig.

Samlet anslås toll- og avgiftsetatens kostnader til innkreving av merverdiavgift for registrerte avgiftspliktige til 11 millioner kroner.

Kontroll

Toll- og avgiftsetatens oppgaver knyttet til avdekking av toll- og avgiftsunndragelser er beskrevet i punkt 4.1.2. Feil som avdekkes i fastsettelsesfasen eller i etterkontrollen påvirker ofte merverdiavgiftsgrunnlaget med den følge at merverdiavgift etterberegnes.

Arbeidsgruppen anslår på usikkert grunnlag at det medgår 15 til 25 årsverk til toll- og avgiftsetatens kontrollaktivitet direkte knyttet til merverdiavgift påløpt ved innførsel av registrerte virksomheter. Ressursbruken varierer fra år til år, avhengig av hvilke kontroller som blir prioritert. Inklusiv indirekte kostnader utgjør dette en årlig kostnad i størrelsesorden 7,5 til 12,5 millioner kroner (500 000 kroner per årsverk).

KPMG har i sin rapport anslått denne kostnaden til 32,785 millioner kroner. Dette anslaget bygger på en forutsetning om at tollrevisorers arbeidsmengde har en klar sammenheng med etterberegnet beløp, og at etterberegning av merverdiavgift er en uavhengig oppgave. Arbeidsgruppen mener denne forutsetningen er bristende, da tollrevisorenes kontroll av merverdiavgift som oftest kommer som en funksjon av andre kontroller de utfører.

Samlet for fastsettelse, innkreving og kontroll anslås toll- og avgiftsetatens kostnader til håndtering av innførselsmerverdiavgift for registrerte virksomheter å være i størrelsesorden 20 til 25 millioner kroner. KPMG har i sin rapport anslått samlede kostnader til ca. 100 millioner kroner.

4.2.3 Ressursbruk for skatteetaten

Det medgår begrensede ressurser i arbeidet med merverdiavgift påløpt ved innførsel for skatteetaten. Ressursbruken knytter seg i hovedsak til innhenting av kontrollimpulser ved gjennomgang av informasjon fra TVINN og restanselister fra skattefogdkontorene, og til kontroll av store tilgodeoppgaver som skyldes innførselsmerverdiavgift. På usikkert grunnlag anslås det at to årsverk går med til dette arbeidet, noe som utgjør en kostnad på om lag en millioner kroner (2 * 500 000).

4.3 Dagens IKT-situasjon

4.3.1 IKT-situasjonen for toll- og avgiftsetaten

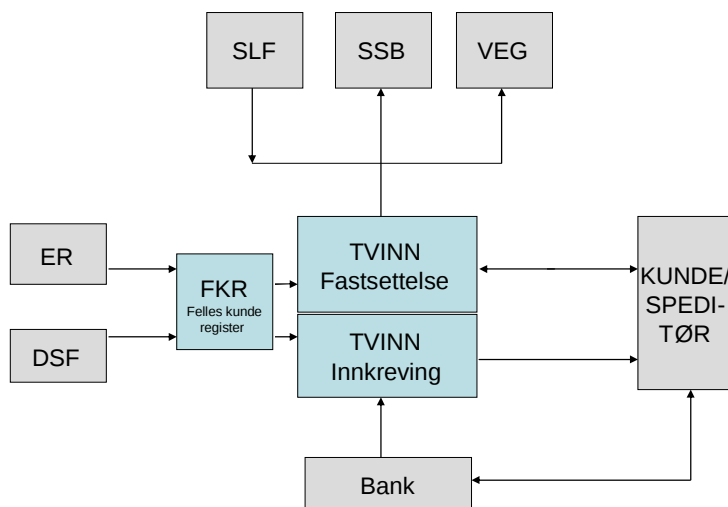
TVINN-systemet er et elektronisk system for utveksling av tolldeklarasjoner/dokumenter mellom næringslivet og toll- og avgiftsetaten. Systemet ble utviklet og satt i drift i 1988. Norge var det første land i verden som tok i bruk edb-basert fortolling. Systemet håndterer årlig ca. 5,4 millioner inn- og utførselsdeklarasjoner. Deklarering skjer med meldingsstandarden EDIFACT via godkjent nettverksleverandør.

Når deklarasjoner er godkjent i TVINN fastsettelse, overføres deklarasjonsdata til TVINN innkreving, som genererer kontantkrav, dagsoppgjør eller månedsoppgjør for tollkredittordningen.

Systemets kunderegister er basert på fødselsnummer og organisasjonsnummer, og registeret oppdateres daglig fra enhetsregisteret (ER) og det sentrale folkeregister (DSF).

TVINN-systemet kommuniserer i dag med Statens Landbruksforvaltning, Statistisk sentralbyrå og Statens vegvesen.

Illustrasjon av TVINN-systemet og grensesnitt:



TVINN-systemet og dets underliggende teknologi begynner å bli gammelt. Toll- og avgiftsetaten konverterer derfor systemet til en nyere plattform. Systemet vil oppgraderes fra dagens TVINN-miljø til utviklingsverktøyet Genova med Java/J2EE kjøre miljø. Konverteringen er planlagt ferdigstilt i løpet av 2007.

4.3.2 IKT-situasjonen for skatteetaten

MVA3 ble satt i drift 1. juli 2001, samtidig med at en generell avgiftsplikt på tjenester ble innført (Merverdiavgiftsreformen 2001). Systemet er Oracle-basert, og er en sentralisert løsning hvor alle brukere arbeider mot en sentral maskin. Det håndterer årlig ca. 1,45 millioner avgiftsoppgaver, hvorav om lag 70 prosent leveres via Altinn. Meldingsformatet er XML.

Systemet behandler merverdiavgift påløpt ved innførsel av varer indirekte gjennom omsetningsoppgavene, men kan ikke skille slik merverdiavgift fra merverdiavgift påløpt ved innenlands omsetning. Årsaken til dette er at omsetningsoppgaven kun har felter for samlet fradragberettiget inngående merverdiavgift for de respektive merverdiavgiftssatsene (se oppgavens post 8 til 10 i vedlegg 1).

MVA3 er bygd opp modulært, og består av modulene manntall, oppgave, reskonto og innkreving. Mens manntalls- og oppgavemodulene forvaltes av fylkesskattekontorene, forvaltes reskonto og innkreving av skattefogdkontorene. Fra 1. januar 2007 forvaltes reskontromodulen av Sentral regnskapsenhet, som er en seksjon i Avdeling innkreving i Skattedirektoratet.

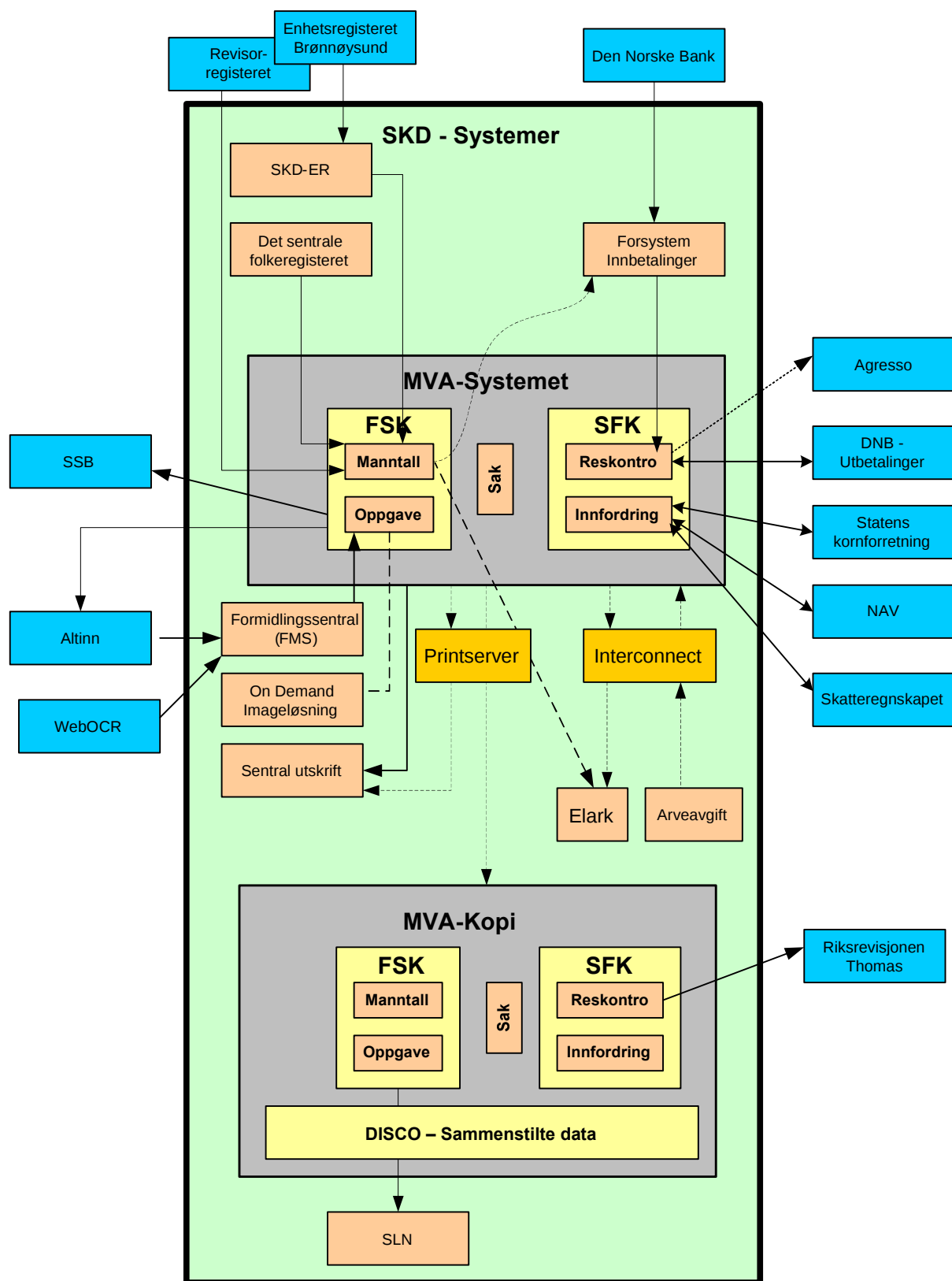
I manntallet kan en søke fram både enheter og personer. Manntallet inneholder en fullstendig kopi av Enhetsregisteret, og har en link til det sentrale folkeregisteret.

Oppgavemodulen inneholder alle omsetningsoppgaver de næringsdrivende har sendt inn. Her finnes også alle fastsettelse fra fylkesskattekontorene. Toll- og avgiftsetatens beregning av merverdiavgift påløpt ved innførsel ligger ikke i oppgaveregisteret.

Reskontro gir en oversikt over alle posterte betalingsforpliktelser og inn-/utbetalinger. Det er kun sluttsommen på merverdiavgiftsoppgavene som overføres til reskontro. Inn- og utbetalinger til og fra reskontroen i toll- og avgiftsetatens TVINN-system kan ikke leses i reskontroen i MVA-systemet.

Innkrevingsmodulen viser skyldige merverdiavgiftskrav for den enkelte termin, samt hvilke innkrevingstiltak skattefogdkontoret har satt i verk for de ulike merverdiavgiftskravene. Innfordret beløp fremkommer i reskontromodulen.

Illustrasjon av MVA-systemene med relevante grensesnitt:



4.4.3. Kommunikasjon mellom TVINN og MVA3

Det er ikke etablert maskinelle grensesnitt mellom TVINN og MVA3, men fylkesskattekontorene, skattefogdkontorene og Skattedirektoratet har oppslagsmulighet i TVINN, og det utveksles som nevnt i punkt 4.1.1 elektroniske lister for motregning. Både TVINN og MVA3 har imidlertid de tekniske forutsetningene som skal til for at det kan skje informasjonsutveksling mellom systemene, men dette krever et utviklingsarbeid.

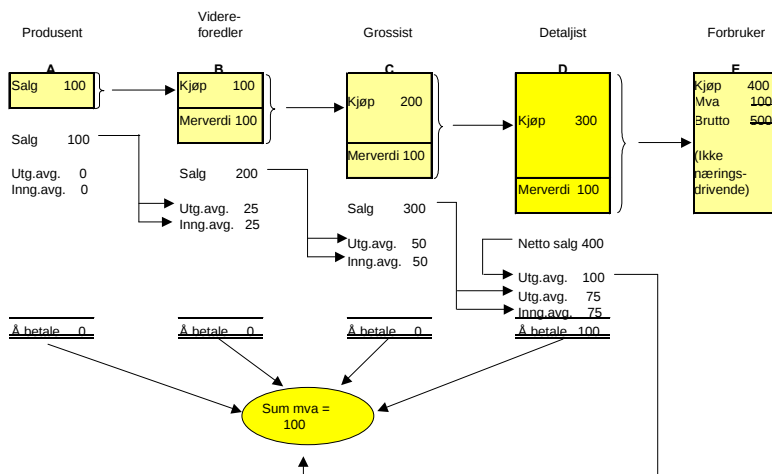
5. ILLUSTRASJON AV SNUDD OG UTSATT AVREGNING

Som redegjort for i punkt 4.1.1 er utgangspunktet etter merverdiavgiftssystemet ved innenlands omsetning at *selgeren* skal beregne merverdiavgift av sine avgiftspliktige salg. Selgeren skal så innbetale den merverdiavgiften han mottar fra kjøperen til statskassen. Kjøperen har i utgangspunktet kun en rettighet ved å kunne fradragsføre selgerens utgående merverdiavgift som sin inngående merverdiavgift. Dagens system er illustrert på side 13.

Dersom man i stedet gjør *kjøperen* ansvarlig for beregning og eventuell innbetaling av merverdiavgiften, er det vanlig å snakke om at merverdiavgiften oppkreves etter snudd avregning, jf. illustrasjonen nedenfor.

Illustrasjon av snudd avregning ved innenlands omsetning

I eksempelet nedenfor med salg mellom A, B, C, D og E (forbruker), skal A ikke beregne utgående merverdiavgift ved sitt salg til næringsdrivende B. I stedet for skal B selv beregne avgiften og føre den opp i sin omsetningsoppgave som utgående avgift. Siden B har fradragsrett for merverdiavgift påløpt ved sine anskaffelser, må B også føre beløpet opp sin inngående avgift. B skal ved sitt salg til næringsdrivende C ikke beregne utgående avgift. Betalingen fra B til staten vil derfor være null. Det samme vil gjelde for C. D vil i tillegg til å innberette og trekke fra det samme beløpet ved kjøpet fra C (75 kroner), også måtte beregne og oppkreve avgift av sitt salg til forbruker E (100 kroner). All avgift ville i dette tilfellet både bli opptjent og innbetalt ved D's salg til forbruker E i siste omsetningsledd.

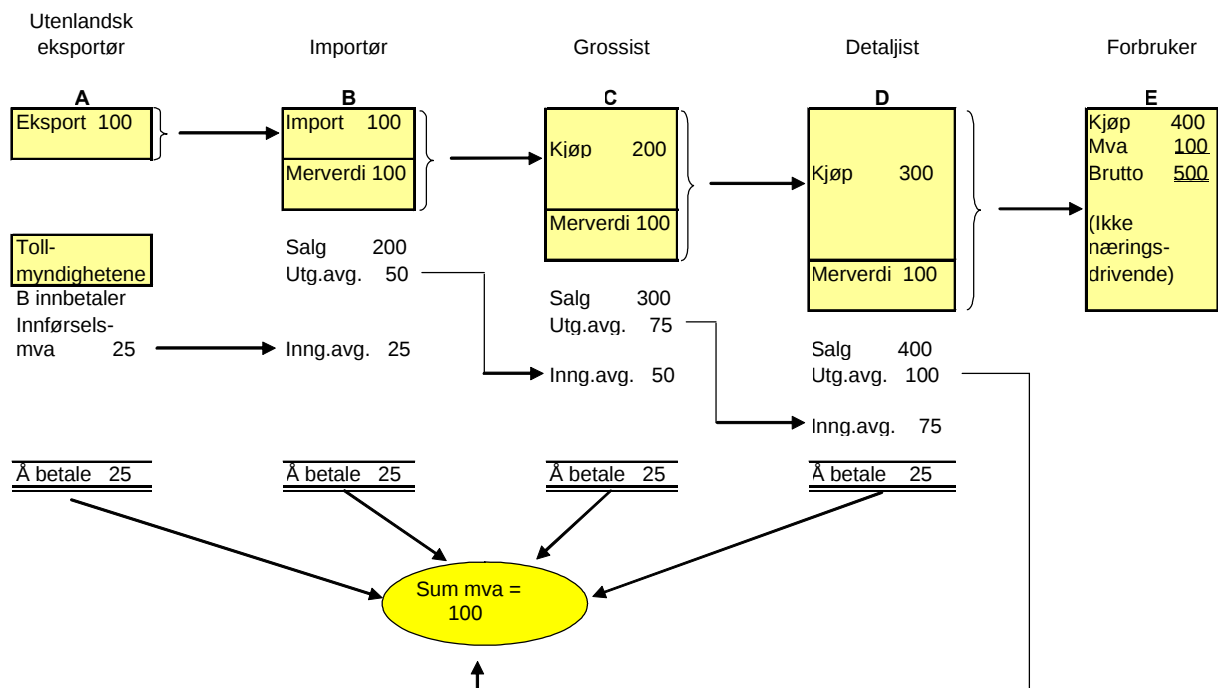


Generelt følger merverdiavgiften destinasjonsprinsippet, slik at varen skal beskattes i landet hvor varen anses forbrukt uavhengig hvor den er produsert. Dette prinsippet krever avgiftsjusteringer ved grensen ved at det påløper merverdiavgift ved innførsel og ved at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved utførsel. Dette er den generelle regelen, og om importøren beregner og betaler avgiften ved innførselen (slik som i dag) eller i omsetningsoppgaven (slik som arbeidsgruppen vurderer) endrer ikke på dette. Det vil fremdeles være kjøperen (importøren) som er ansvarlig for beregning av merverdiavgiften, og det skjer ikke noen flytting av forpliktelser fra selgeren i utlandet (eksportøren). Som det framgår av punkt 3.3 anser arbeidsgruppen derfor at det er mest

riktig å bruke begrepet ”utsatt avregning” om det systemet Stortinget har bedt Regjeringen om å vurdere.

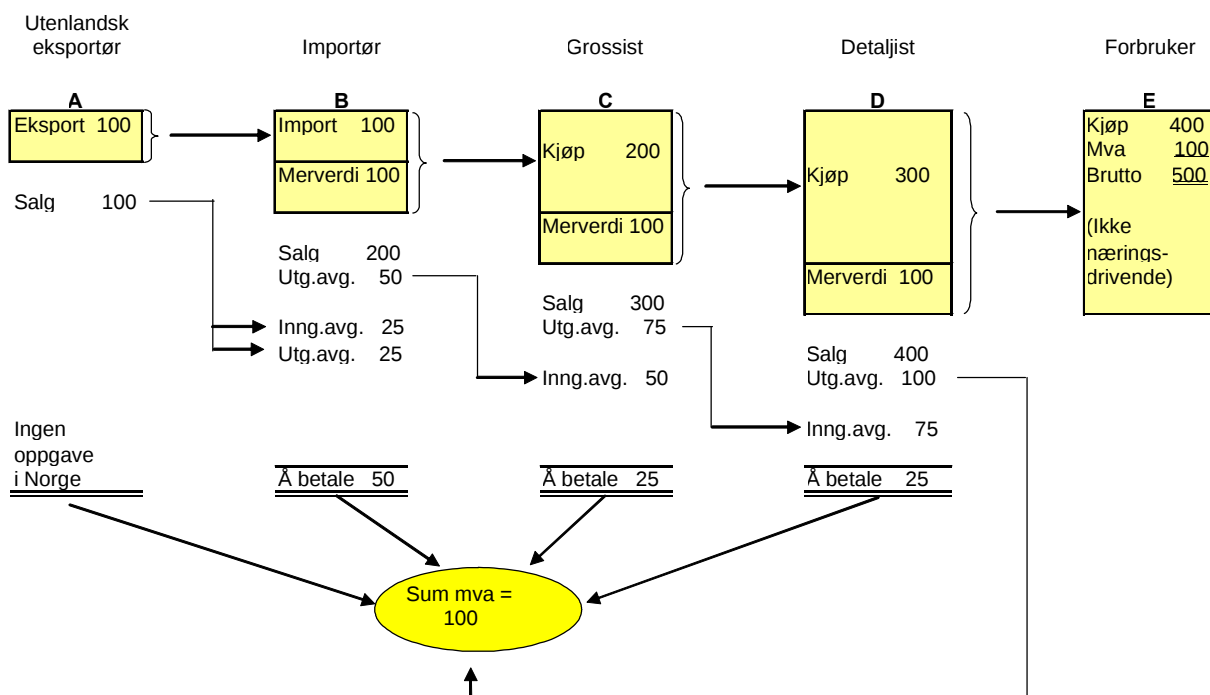
Illustrasjon av innførselssituasjonen ved dagens ordning:

I eksempelet nedenfor skal eksportøren A ikke beregne utgående merverdiavgift når vedkommende utfører varen. I stedet for beregner og betaler A 25 kroner i merverdiavgift ved innførselen av varen til toll- og avgiftsetaten (merverdiavgiftsgrunnlaget ved innførsel likestilles med kjøpesummen på 100 kroner). Sammenlignet med innenlands omsetning trer derfor toll- og avgiftsetaten inn istedenfor A. De 25 kronene som påløper ved innførselen kan B trekke fra som inngående avgift i sin omsetningsoppgave. Ved den innenlandske omsetningen til C, D og E beregnes og betales avgiften på vanlig måte, jf. illustrasjonen på side 13. Ved sitt videresalg skal importøren B skal beregne og oppkreve utgående avgift (50 kroner) på sin omsetning (200 kroner), og skal derfor betale 25 kroner til skattefogdkontoret. Samlet innbetaling til det offentlige blir 100 kroner.



Illustrasjon av utsatt avregning ved innførsel

Sammenlignet med dagens situasjon skal ikke B betale avgiften til toll- og avgiftsetaten, men istedenfor innberette 25 kroner som utgående avgift i sin omsetningsoppgave. Det skjer ingen endring i hva B kan fradragføre, så 25 kroner innberettes også som inngående avgift. Når omleggingen begrenses til innførselssituasjonen, vil dagens system fortsatt gjelde mellom B og C. Importøren B skal beregne og oppkreve utgående avgift (50 kroner) på sin omsetning (200 kroner). Samlet får B etter en omlegging 25 kroner i inngående avgift (som i dag) og 75 kroner i utgående avgift (25 kroner mer enn i dag), og skal innbetale 50 kroner til skattefogdkontoret (25 kroner mer enn i dag). Effekten av en omlegging er at de 25 kronene som i dag innbetales til toll- og avgiftsetaten i stedet føres opp som utgående avgift i omsetningsoppgaven. Samlet innbetaling til det offentlige blir det samme (100 kroner).



6. TIDLIGERE VURDERINGER AV REGLENE FOR BEREKNING OG BETALING AV MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL

Tidligere vurderinger av merverdiavgiftsregelverket ved innførsel av varer har vært knyttet til mer grunnleggende endringer bort fra dagens merverdiavgiftssystem. I NOU 1975:67 Merverdiavgiftssystemet (Gjærevoll-utvalget) ble det foretatt en generell sammenligning mellom merverdiavgiftssystemet og sisteleddsystemet. I avsnitt 8.4 uttaler utvalget at dagens ordning for importører med fradragsrett i virkeligheten innebærer en overflytting av store avgiftsbeløp fra skattefogdkontorene til toll- og avgiftsetaten uten noe provenymessig virkning. Det vises til at en slik overføring medfører merarbeid for både statsinstitusjonene og næringslivet.

I NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov (Zimmer-utvalget) ble det også foretatt en mer generell vurdering basert på en utredning fra Norsk Tjenestemannslag (NTL). I NTL-utredningen ble det lansert et modifisert avgiftssystem som bygget på at det på nærmere bestemte vilkår ikke skulle beregnes merverdiavgift ved omsetning mellom registrerte næringsdrivende. Det faller som nevnt i punkt 5 utenfor mandatet til arbeidsgruppen å vurdere et slikt system ved innenlands omsetning. Zimmer utvalget uttaler imidlertid i avsnitt 8.12 at toll- og avgiftsetatens rolle som avgiftsoppkrever bør kunne vurderes uavhengig av forslaget til et modifisert merverdiavgiftssystem. Det vises til den svenske utredningen "Reformerad mervärdeskatt m.m." der toll- og avgiftsetatens rolle som avgiftsoppkrever ved innførsel ble vurdert, jf. også nærmere om denne utredningen i punkt 7.2.5. I den svenske utredningen ble det anbefalt at en omlegging burde skje ved at merverdiavgiftsberegningen ble fjernet for avgiftspliktige med tollkreditt, men at omleggingen ikke burde finne sted før det var etablert tilfredsstillende EDB-basert informasjonsutveksling mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten.

Selv om noen av de samme motforestillingene som mot NTL-systemet gjorde seg gjeldende ved innførsel, kunne det etter Zimmer-utvalgets oppfatning være grunner som talte for en slik omlegging også i Norge. Eventuelle feilvurderinger knyttet til om en importør var registrert i merverdiavgiftsmanntallet kunne repareres gjennom etterberegninger. Det ble likevel vist til at visse forutsetninger måtte være på plass før en omlegging kunne skje, særlig en omfattende EDB-basert informasjonsutveksling mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten. Utvalget mente også at det kunne oppstilles som vilkår at ordningen bare skal gjelde avgiftspliktige næringsdrivende som har tollkreditt. Utvalget anså imidlertid at en omlegging best burde vurderes i tilknytning til det da pågående utredningsarbeidet om framtidige arbeidsoppgaver hos toll- og avgiftsetaten og skatte- og avgiftsmyndighetene, og trakk derfor ikke noen endelig konklusjon.

7. BEREGNING OG BETALING AV MERVERDIAVGIFT VED VAREHANDEL MELLOM EU-LAND OG VED INNFØRSEL AV VARER FRA TREDJELAND TIL EU

7.1 EUs sjette avgiftsdirektiv

7.1.1 Innledning

Det viktigste direktivet om merverdiavgiften i EU er EFs sjette merverdiavgiftsdirektiv (Rdir. 77/388/EØF), som er meget omfattende og endret en rekke ganger. Den 28.november 2006 ble det foretatt en teknisk revisjon av sjette merverdiavgiftsdirektiv, og det reviderte direktiv er Rdir.2006/112/EØF. Direktivet trer i kraft fra 1.januar 2007. Arbeidsgruppen har forholdt seg til sjette merverdiavgiftsdirektiv i denne rapporten.

Direktivets målsetting er harmonisering av medlemslandenes merverdiavgiftssystemer, men det er opp til de nasjonale myndigheter hvordan direktivets bestemmelser skal gjennomføres i nasjonal rett. Målet med harmoniseringen av de materielle reglene om merverdiavgift er å ha et mest mulig velfungerende system, som er tilpasset det indre marked, og som kan fungere innen EU på samme måte som innenfor et enkelt land. Sjette merverdiavgiftsdirektiv gir likevel anvisning på en rekke opsjoner for medlemslandene. Det foreligger derfor flere nasjonale særordninger også på dette området, for eksempel når det gjelder satsstrukturer og i forhold til hvilke unntak fra merverdiavgift som praktiseres.

EUs merverdiavgiftsregelverk ved innførsel av varer er på flere områder ikke sammenlignbart med det norske regelverket. Den meget omfattende sekundærlovgivningen på merverdiavgiftsområdet inngår heller ikke i EØS-avtalen, slik at Norge ikke er forpliktet til å forholde seg til det harmoniserte regelverket som gjelder for handel mellom EU-land.

Arbeidsgruppen har valgt kort å skissere regelverket for handel av varer mellom medlemslandene i EU, selv om dette regelverket ikke gjelder ved handel mellom EU og Norge. Hovedvekten på framstillingen er imidlertid merverdiavgiftsregelverket som gjelder innførsel av varer fra tredjeland (eksempelvis Norge) til EU. Det er dette regelverket som er direkte sammenlignbart med det systemet arbeidsgruppen er bedt om å utrede.

7.1.2 Handel mellom EU-land

Innføringen av det indre marked

Den 16. desember 1991 besluttet Rådet i EU å fjerne de fiskale prosedyrene knyttet til grenseoverskridende handel mellom medlemslandene. Direktivet som direkte fastsatte dette for merverdiavgift var Rdir. 91/680/EC, som er et endringsdirektiv til sjette avgiftsdirektiv. Direktivet trådte i kraft fra 1993 ved innføringen av det indre marked.. Med det indre marked menes et område uten indre grenser og med fri bevegelse av blant annet varer og tjenester. Det har senere blitt vedtatt to direktiver som regulerer handelen internt i EU, henholdsvis Rdir. 92/111/EC og Rdir. 95/7/EC. Siktemålet med begge har vært å forenkle regelverket ved handel mellom EU-land.

Med det indre marked forsvant begrepene inn- og utførsel ved handel mellom EU-landene. Begrepene er imidlertid videreført ved handel med tredjeland, jf. punkt 7.1.3. Ved

tredjelandshandel består grensekontrollen, og de vanlige oppkreivingsmekanismer knyttet til at varen innføres til EU-området ble som hovedregel videreført. Handel mellom Norge og EU-land ble således ikke direkte berørt av det indre marked, men det ble ytterligere synliggjort at ikke-medlemsland var tredjeland som verken kunne eller skulle forholde seg til de reglene som ble innført ved etableringen av det indre marked.

Det indre marked etablerte betydelig endringer i merverdiavgiftsprosedurene ved grenseoverskridende handel av varer innen EU. Siden snudd avregning i stor grad benyttes som oppkreivingsmetode mellom næringsdrivende ved handel mellom EU-landene og det er etablert et eget kontrollsystem som erstatter den tidligere grensekontrollen for merverdiavgift, er det etter arbeidsgruppens mening hensiktsmessig å redegjøre noe for dette regelverket og det kontrollsystemet som har erstattet den tradisjonelle grensekontrollen.

Prinsipper for beskatning av varer i det indre marked

Fram til innføringen av den indre marked 1. januar 1993 var merverdiavgiftsregelverket for varer basert på det såkalte destinasjonsprinsippet, som innebærer at varer skal beskattes der de forbrukes. Dette ble oppnådd ved at eksportører ikke oppkreivde merverdiavgift i utførselslandet, men varen ble ilagt merverdiavgift ved innførsel.

Etter etableringen av det indre marked og prinsippet om fri vareførsel internt i EU, skulle EU framstå som ett land. Hensikten var å etablere et system som sikret at varen ble beskattet kun i et land (det vil si at samme vare ikke ble dobbeltbeskattet og at varen ikke ble skattefri i både avsender- og mottagerlandet). EUs utgangspunkt var at varer burde beskattes i henhold til opprinnelsesprinsippet, som innebærer at beskatningen av varen skal skje i det land hvor varen er produsert eller har sin opprinnelse. Dette innebærer at det skal beregnes merverdiavgift i avsenderlandet og ikke i mottakerlandet. Det har imidlertid ikke lyktes EU å innføre dette prinsippet, og det regelverket som gjelder ved varehandel innen EU i dag, og som enda har karakter av å være en overgangsordning, framgår av Rdir. 91/680. Dette direktivet er som nevnt integrert i EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv.

Etter dagens regelverk praktiseres fortsatt destinasjonsprinsippet ved grenseoverskridende handel mellom registrerte virksomheter i EU-landene. Dette prinsippet gjennomføres ved at selgeren ikke beregner utgående merverdiavgift ved salget, men at den merverdiavgiftspliktige kjøperen anviser/regnskapsfører anskaffelsesmerverdiavgiften i sin merverdiavgiftsoppgave. Fradragsretten for denne anførte merverdiavgift skjer på samme måte som det som tidligere skjedde for innførselsmerverdiavgiften. Kontrollen foretas til dels ved hjelp av VIES-systemet, som er beskrevet under, og dels ved at det foreligger nærmere plikter for selger og kjøper for at slik merverdiavgiftsberegning kan skje.

Ved handel fra en næringsdrivende i et EU land til privatpersoner bosatt eller hjemmehørende i et annet EU-land er utgangspunktet at merverdiavgiften oppkreives i det landet varen kjøpes, det vil si der selgeren er etablert. Når varen transporteres hjem som reisegods skjer det ingen oppkreiving av merverdiavgift ved grensepasseringen. Ved postordresalg (fjernsalg) over landegrensene er også utgangspunktet at varen beskattes der selgeren er etablert, men likevel slik at hvis en postordreselger har omsetning utover et

visst omfang til forbrukere i et annet land skal det beregnes merverdiavgift i det landet kunden er etablert.

VIES-systemet

For oppkreving av indirekte skatter (merverdiavgift og særavgifter) medførte som nevnt etableringen av det indre marked en rekke prosedyreendringer både for selgere og kjøpere som omsatte varer og tjenester mellom EU-land. Den viktigste og mest radikale endringen besto i at tollprosedyrene med deklarerings av varer, samtidig som varene ble underlagt ordinær grensekontroll, ble fjernet.

For å forhindre svindel/misbruk ble det for merverdiavgiften etablert et system med elektronisk utveksling av opplysninger om varehandelstransaksjoner ved grenseoverskridende handel mellom næringsdrivende. Dette systemet ble kalt VIES (VAT Information Exchange System), og systemet er i dag fundamentet for avgiftsforvaltningens kontroll av virksomhetenes handelstransaksjoner mellom EU-landene. Regelverket om dette systemet ble fastsatt i en egen forordning (No 218/92). Denne forordningen ble gitt med hjemmel i EU traktatens artikkel 100 a (nå artikkel 95). Systemet er nå endret, og regelverket som gir EU landene mulighet for å styrke og effektivisere samarbeidet framgår av Forordning No 1798/2003 om administrativt samarbeid mellom landene på merverdiavgiftsområdet.

Forordningen inneholder regler om at hvert enkelt EU-land kan kreve bistand fra et annet land med anmodning om opplysninger i konkrete saker. Den inneholder en automatisk utveksling av kontrollopplysninger mellom landene transaksjonen gjelder, og en spontan videresendelse av opplysninger, samt regler for utveksling av merverdiavgiftsopplysninger om vareleveranser (listeopplysninger). De nevnte muligheter for utveksling av opplysninger er gjensidige for alle medlemsland.

7.1.3 Handel med tredjeland

Som nevnt innledningsvis ble ikke reglene for handel med tredjeland endret ved etableringen av det indre marked. Slik handel anses fortsatt som innførsel og utførsel, jf. sjette avgiftsdirektiv artikkel 2 nr. 2 om at det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel. Varene blir underlagt vanlige tollprosedyrer ved innførsel til EU og varene kontrolleres. Som hovedregel innbetales merverdiavgiften ved innførselen som et ledd i tolldeklarerings av varer.

I artikkel 23 "Forpliktelse ved innførsel" gis medlemslandene mulighet til å benytte et system med såkalt utsatt avregning (postponed accounting system eller PAS) ved innførsel. Bestemmelsen har følgende ordlyd (i dansk versjon):

Medlemstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser vedrørende angivelserne i forbindelse med indførsel af goder.

Medlemsstaterne kan ved indførsel af godet foretaget af afgiftspligtige personer, af betalingspligtige personer eller af visse grupper af disse, navnlig bestemme, at den i anledning af indførselen skyldige merværdiafgift ikke skal betales på indførselstidspunktet, på betingelse af, at den anføres som sådan i en andgivelse udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4.

Systemet innebærer at i stedet for at merverdiavgiften ved innførsel fra tredjeland oppkreves av toll- og avgiftsetaten, kan beløpet føres opp av den avgiftspliktige som skyldig avgift i den innenlandske omsetningsoppgaven. I hvilken utstrekning det enkelte medlemsland faktisk har innført et slikt system med utsatt avregning ved innførsel, er redegjort for i punkt 7.2.

7.1.4 Økt bruk av snudd avregning ved omsetning i EU?

Selv om det som nevnt flere ganger i rapporten er utenfor mandatet å vurdere et system med snudd avregning ved innenlands omsetning, ønsker arbeidsgruppen for fullstendighetens skyld kort å orientere om at det nå pågår en diskusjon internt i EU om å i større grad benytte seg av snudd avregning ved omsetning i EU.

I meddelelse av 31. mai 2006 (COM (2006)254)

([http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/COM\(2006\)254_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/COM(2006)254_en.pdf)) viser EU-kommisjonen til at skatte- og avgiftsunndragelser er et voksende problem. Innføringen at det frie marked i 1993 og den generelle globaliseringen av økonomien har medført at det er vanskelig for hvert enkelt medlemsland alene å bekjempe slik svindel. Kommisjonen foreslår på denne bakgrunn en innsats for å forbedre kampen mot slike unndragelser.

Et tiltak som enkelte medlemsland har tatt til orde for, er å utvide systemet med snudd avregning ved innenlands omsetning. Et slikt system er innført i enkelte medlemsland for enkelte bransjer (for eksempel bygg og anlegg) og situasjoner (for eksempel konkurser) og vurderes også ved omsetning av spesielle verdifulle varer som er utsatt for karusellsvindel ("missing trader"). Kommisjonen viser i meddelelsen til at snudd avregning har vist seg å være effektivt innenfor enkelte bransjer. En mer generell anvendelse av systemet kan minske risikoen for enkelte typer avgiftsunndragelser, men også innebære andre problemer, slik som risiko for andre typer unndragelser. En slik omlegging krever derfor en grundig gjennomgang med alle berørte parter. En slik prosess pågår nå mellom EU-landene.

Det framgår av sjette avgiftsdirektiv artikkel 27 nr. 1 at EU-Rådet etter forslag fra EU-Kommisjonen kan gi en medlemsstat tillatelse til "å innføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelse i dette direktiv, for at forenkle avgiftsopkrævingen eller for at undgå visse former for svig eller unndragelse." Med hjemmel i denne bestemmelsen søkte Tyskland og Østerrike om en generell tillatelse til å innføre snudd avregning ved salg mellom næringsdrivende for fakturaer som oversteg 10 000 EURO (Østerrike) eller 5000 EURO (Tyskland). Bakgrunnen for forslaget var et ønske å bekjempe merverdiavgiftsunndragelser i form av virksomheter som forsvant uten å betale sine merverdiavgiftsforpliktelser. Kommisjonen anså at artikkel 27 ikke hjemlet et slikt omfattende unntak og avslo søknadene, jf.

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM\(2006\)404_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM(2006)404_en.pdf).

7.2 De enkelte EU-land

7.2.1 Innledning

Finansdepartementet har sendt ut forespørsel til en rekke EU-land for å se hvilke vurderinger de har gjort knyttet til et system med utsatt avregning knyttet til innførsel av varer fra tredjeland. Per i dag synes utsatt avregning ved innførsel fra tredjeland, eller alternativt system som ligner på dette, å være praktisert av Østerrike, Belgia, Tsjekkia, Danmark, Ungarn, Irland, Luxembourg, Malta og Nederland, derimot ikke av Kypros, Estland, Finland, Frankrike, Tyskland, Hellas, Italia, Latvia, Litauen, Polen, Portugal, Sverige, Slovenia, Slovakia, Spania, eller Storbritannia. Nedenfor følger en nærmere redegjørelse for enkelte av medlemslandenes regelverk på området basert på de svarene man mottok.

7.2.2 Danmark

Sammendrag: Danmark innførte bruk av utsatt avregning ved innførsel av varer fra tredjeland samtidig med at fristen for å levere omsetningsoppgaver ble forkortet for virksomheter med omsetning over 10 millioner kroner per år. På grunn av forkortelsen ble de administrative omkostningene ved oppkrevingen av innførselsmerverdiavgiften ansett uforholdsmessige sett i forhold til den fiskale betydningen av at staten mottok avgiftsbeløpene tidligere ved innbetaling til toll- og avgiftsetaten.

Danmark har benyttet muligheten i sjettede avgiftsdirektiv artikkel 23 og bestemt at det i visse tilfeller ikke skal betales merverdiavgift på innførselstidspunktet, men at avgiften i stedet betales på tidspunktet for virksomhetens alminnelige omsetningsoppgave. Dette innebærer at merverdiavgift ved innførsel av varer fra tredjeland behandles på samme måte som merverdiavgift ved kjøp fra andre EU-land. For virksomheten som innfører varen betyr dette også at fradraget for merverdiavgiften påløpt ved innførselen kan skje samtidig med betalingen av avgiften.

Ordningen med utsatt avregning ble første gang foreslått innført i 1998. Hovedelementet i lovforslaget var da en innstramming av kredittidene (terminlengdene) for virksomheter med årlig omsetning på over fem millioner kroner slik at de fikk månedsterminer. Forslaget ble imidlertid ikke gjennomført da det ble ansett for å innebære et for stort provenytap for staten.

Ordningen ble igjen foreslått i 2000, også denne gangen sammen med et forslag om kortere terminlengder, men nå for virksomheter med over ti millioner kroner i årlig omsetning. Det framgår av bemerkningen til lovforslaget (L 96 (2000-01) av 10. november 2000) at fristen for å levere omsetningsoppgave og å innbetale avgiften for disse virksomhetene ble foreslått redusert fra 40 til 25 dager etter utløpet av avgiftsterminen. Fristen for å levere oppgave for og innbetale avgiften for eksempelvis 1. termin (januar) ble således foreslått redusert fra 10. mars til 25. februar. Det ble videre opplyst at hoveddelen av all import ble foretatt av virksomheter med over 10 millioner (i dag 15 millioner) i årlig omsetning. Før lovendringen skulle virksomhetene ved import av varer fra tredjeland betale merverdiavgiften til toll- og avgiftsetaten den 16. i måneden etter vareinnførselen. Hvis virksomhetenes kredittid ble forkortet som foreslått, ville den samme innførselsmerverdiavgiften kunne fradras ni dager senere i det terminvise avgiftsoppgjøret.

Det heter i bemerkningene til lovforslaget at det ville være en uhensiktsmessig ordning å kreve opp godt og vel 23 milliarder kroner årlig ved en lang rekke fortollinger, sende ut regninger med kort betalingsfrist for deretter å gi fradrag for stort sett hele beløpet ni dager etter at pengene var blitt innbetalt til statskassen. De administrative omkostningene ved oppkrevingen av innførselsmerverdiavgiften for både virksomhetene og det offentlige ble anført å ville være uforholdsmessig store sett i forhold til den fiskale betydningen. Den rentegevinsten importørene ville oppnå ved ikke å skulle innbetale innførselsmerverdiavgiften ble beregnet til 40 millioner kroner.

Forslaget ble vedtatt med virkning fra 1. april 2001. Den gjelder for alle virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Beregning og innberetting av merverdiavgift ved innførsel skjer i følgende trinn:

1. Ved mottakelsen av varene utfylles et tolldokument (enhetsdokumentet). På bakgrunn av opplysningene som er gitt på enhetsdokumentet beregnes avgiften automatisk. Enhetsdokumentene leveres til told- og skatteforvaltningen i forbindelse med fortollingen, og ca. 98 prosent av alle tolldokumentene leveres online. Denne oppgaven utføres ofte av speditører.
2. Told- og skatteforvaltningen sender månedlige innførselsspesifikasjoner (kontoudtog) til virksomheden for innførselsmerverdiavgift og toll.
3. De enkelte fortollingsdokument med den beregnede innførselsmerverdiavgift behandles på samme måte som andre leverandørfakturaer i virksomhetene, det vil si at merverdiavgiften bokføres som inngående avgift.
4. Det avgiftsbeløpet som påløper ved innførselen skal tas med som utgående avgift på omsetningsoppgavene under rubrikken "moms av varekjøp mv. i utlandet". Grunnlaget for avgiftsberegningen er varens tollverdi tillagt toll, importavgifter mv. (ikke importmerverdiavgiften) samt forsendelses- og forsikringsomkostninger. Selve avgiftsberegningen skjer som tidligere på grunnlag av fortollingen, og vil fremgå enten av enhetsdokumentets eksemplar 8 eller av månedlige importspesifikasjoner utarbeidet av toll- og avgiftsetaten.

I Danmark er toll- og skattemyndighetene en etat, og verken administrasjon eller kontroll av reglene har medført særlige vanskeligheter.

7.2.3 Belgia

Sammendrag: Belgia har hatt utsatt avregning siden 1973, og ordningen gjelder for virksomheter registrert for merverdiavgiftspliktig omsetning i Belgia. Virksomhetene må betale et forskudd som justeres hvert år. Merverdiavgiften framgår av et innførselsdokument, men selve betalingsplikten utsettes ved at avgiften tas med i den innenlandske omsetningsoppgaven. Det er til nå ikke oppdaget nevneverdige avgiftsunndragelser.

Belgia innførte en ordning med utsatt avregning ved innførsel av varer fra tredjeland i 1973. Hovedregelen er at avgiftspliktige som leverer merverdiavgiftsoppgaver kan søke om autorisasjon til å benytte utsatt avregning. Det forutsettes at den avgiftspliktige har et belgisk registreringsnummer for merverdiavgift. Det kreves imidlertid ikke at den avgiftspliktige er bosatt/hjemmehørende i Belgia så lenge vedkommende næringsdrivende har et slikt nummer og kan gjøre fradrag for merverdiavgift i Belgia.

Den avgiftspliktige må søke om autorisasjon for å benytte ordningen med utsatt avregning. Autorisasjon nektes hvis det obligatoriske forskuddet, jf. nedenfor, utgjør mindre enn 250 euro, hvis den avgiftspliktige ikke overholder sine merverdiavgiftsforpliktelser eller hvis den avgiftspliktige ikke kommer til å drive/driver regelmessig innførselsvirksomhet. Videre vil autorisasjonen bortfalle når den avgiftspliktige slutter å levere merverdiavgiftsoppgaver (for eksempel som følge av konkurs eller nedleggelse av virksomhet) eller misligholder andre merverdiavgiftsregler.

For å unngå konkurransevriddinger kreves det et forskudd ("voorfinanciering") fra avgiftspliktige som benytter seg av ordningen med utsatt avregning. Utgangspunktet er at forskuddet skal utgjøre 1/24 del (altså tilsvarende en halv måned merverdiavgift) av den totale merverdiavgiften betalt i en tolv månedersperiode før søknaden sendes. Forskuddet justeres for hvert år basert på merverdiavgift betalt i det foregående år. Tilbakebetaling av forskuddet kan tas med i merverdiavgiftsoppgaven.

Alle som innfører varer skal levere et innførselsdokument ("enig administratief dokument") til toll- og avgiftsetaten ved innførselen. Avgiftspliktige som har fått tillatelse til utsatt avregning skal likevel ikke betale avgiften ved innførselen, men bare vise dokumentet. Tollkontoret lager så innførselslister som sendes til skattemyndighetene. Listene tjener altså som kontroll for skattemyndighetene. Den avgiftspliktige har plikt til å regnskapsføre innførselsdokumenter som inngående fakturaer. Skyldig merverdiavgift tas med i merverdiavgiftsoppgaven, som leveres hver måned eller hvert kvartal.

Avgiftsmyndighetene kontrollerer hvert år om avgiftspliktige med autorisasjon til utsatt avregning har oppgitt skyldig merverdiavgift i avgiftsavregningen. Kontrollen baserer seg på tollkontorets innførselslister. Det er til nå ikke oppdaget nevneverdige avgiftsunndragelser/-bedrageri.

7.2.4 Nederland

Sammendrag: I Nederland er utsatt avregning obligatorisk ved innførsel av enkelte typer varer fra tredjeland som (vanligvis) ikke leveres til privatpersoner. Ved innførsel av andre må man søke om tillatelse og oppfylle visse vilkår. Systemet innebærer at merverdiavgift påløpt ved innførsel tas med i den innenlandske omsetningsoppgaven. Både næringsdrivende og avgiftsmyndighetene er fornøyd med ordningen, men det er opplyst at systemet kan lede til misbruk av merverdiavgiftssystemet, blant annet i form av såkalt karusellsvindel.

I Nederland er et system med utsatt avregning ved innførsel av varer fra tredjeland obligatorisk dersom registrerte virksomheter og eksempelvis offentlige virksomheter innfører enkelte typer varer som (vanligvis) ikke leveres til privatpersoner. I tillegg er det en frivillig ordning med utsatt avregning for forannevnte subjekter ved innførsel av andre typer varer. Man må da søke avgiftsmyndighetene om tillatelse til utsatt avregning, og visse vilkår må være oppfylt:

- Virksomheten må være registrert i Nederland for merverdiavgift, enten selv eller ved representant.
- Virksomheten må regelmessig innføre varer.
- Virksomheten må ha en regnskapsførsel som gjøre det lett å avgjøre hvor mye merverdiavgift som er påløpt ved innførselen.

Ved misbruk eller unndragelse kan tillatelsen trekkes tilbake.

Det eksisterer en egen ordning med utsatt avregning for innførsel av biler, som bare kan benyttes dersom importøren får tillatelse til det. Vilkårene er i stor utstrekning tilsvarende som ovenfor.

I spesielle tilfeller kan avgiftsmyndighetene stille ekstra vilkår for at en importør kan benytte seg av ordningen med utsatt avregning.

Merverdiavgift påløpt ved innførselen tas med i omsetningsoppgaven.

Ordningen med utsatt avregning har ikke vært evaluert av nederlandsk myndigheter, og både næringsdrivende og avgiftsmyndighetene er fornøyd med den. Det opplyses imidlertid som et faktum at ordningen kan lede til misbruk av merverdiavgiftssystemet, blant annet i form av såkalt karusellsvindel.

7.2.5 Sverige

Sammendrag: I Sverige skal merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer fra tredjeland innbetales til toll- og avgiftsetaten ved innførselen slik som i Norge i dag. Det er blitt foretatt flere utredninger av spørsmålet om det er nødvendig å avgiftsberegne vareinnførsel når importøren er næringsdrivende med fradragsrett for den samme avgiften. Den svenske regjeringen har så langt ikke funnet tilstrekkelige grunner til å foreslå noen særordninger på dette området.

I Sverige blir innførsel ansett å foreligge når en vare blir ført inn til Sverige fra et sted utenfor EU. Å føre varer inn til Sverige fra andre EU-land regnes ikke som innførsel. I innførselstilfellene blir merverdiavgiften ("mervärdeskatt") beregnet ved grensepasseringen av toll- og avgiftsetaten under samme ordning som gjelder for toll og andre avgifter som påløper ved innførsel. Dette samsvarer i all hovedsak med det som praktiseres i Norge i dag.

Svenske myndigheter har ved flere anledninger vurdert spørsmålet om merverdiavgift burde bli beregnet ved innførsel av varer fra registrerte næringsdrivende. Disse utredningene skriver seg også fra tidspunkt før Sverige ble medlem i EU. Nedenfor følger en redegjørelse for de vurderinger som tidligere er gjort i Sverige.

(SOU 1964:25) Nytt skattesystem

Sverige innførte merverdiavgift 1. januar 1969. Den "allmänna skatteberedningen" som fikk i oppdrag å utrede spørsmål vedrørende dagjeldende skatte- og avgiftssystem, foreslo i *SOU 1964:25 Nytt skattesystem* blant annet at avgiftsplikten i et nytt merverdiavgiftssystem ikke skulle gjelde innførsel av varer fra næringsdrivende som ville bli registrert for merverdiavgift i systemet.

Det ble uttalt at selv om et slikt fritak ville innebære et prinsipielt brudd på et merverdiavgiftssystem, fremsto det etter utvalgets syn som unødvendig å avgiftsbelegge innførselen når importørene kunne trekke fra det samme beløpet i den påfølgende innrapporteringen av avgift. Det ble videre uttalt at fritaket ved innførselen for registrerte næringsdrivende kun ville innebære en økning av den næringsdrivendes merverdi og senere betalingsplikt i henhold til egne avgiftsoppgaver.

I 1965 ble det nedsatt et nytt utvalg som skulle vurdere den "allmänna skatteberedningen's" forslag om blant annet indirekte beskatning. I en utredning (*Stencil*

Fi 1967:10, Del 1 Mervärdeskatt) sluttet utvalget seg til forslaget fra ”allmänna skatteberedningen” om merverdiavgiftsberegningen ved innførsel. Utvalget uttalte at selv om fritaket kunne sies å innebære en viss risiko for avgiftsunndragelser, fremsto det som unødvendig å avgiftsbelegge innførselen fra registrerte når disse kunne trekke fra det samme beløpet i en påfølgende avgiftsoppgave. Det ble videre uttalt at denne begrensningen i innførselsbeskatningen ikke ville innebære noen reell innskrenkning i merverdiavgiften. Den ville ikke påvirke skatteeffekten på det endelige forbruket, og kunne derfor heller ikke anses å frata merverdiavgiften dens generelle karakter.

I proposisjonen som foreslo å innføre merverdiavgift (*prop. 1968:100*), blir det vist til at forslaget om å etablere et fritak ved innførsel fra registrerte næringsdrivende ville favorisere importørene og innebære en øket risiko for avgiftsunndragelser. Fritaket ville dessuten innebære et prinsipielt brudd med selve merverdiavgiftssystemet. De økte ressurser som ville medgå til håndteringen hos toll- og avgiftsetaten, ville bli mer enn oppveid av fordelene for staten ved avgiftsinnbetalingene skjedde allerede ved innførselen. Til tross for de praktiske fordelene burde det derfor ikke bli innført et slikt fritak.

(SOU 1989:35) Reformerad mervärdeskatt m.m.

I 1987 ble det nedsatt et nytt utvalg som fikk i oppdrag å utrede om man i Sverige burde ha en generell avgiftsplikt på all innførsel eller om man kunne oppnå administrative eller andre gevinster for samfunnet eller den enkelte næringsdrivende ved å begrense avgiftsplikten til bare å omfatte de tilfeller der innførselen foretas av ikke merverdiavgiftspliktige, det vil si der avgiften får en reell effekt, se *(SOU 1989:35) Reformerad mervärdeskatt m.m.* (I NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov avsnitt 8.12.1 er det redegjort for det svenske utvalgets arbeid, jf. punkt 6.)

Det svenske utvalget vurderte tre måter å forenkle avgiftsberegningen ved innførsel på:

1. Avgiftsberegningen fjernes for avgiftspliktige næringsdrivende.
2. Avgiften beregnes av toll- og avgiftsetaten som tidligere, men oppkrevingen skjer av de innenlandske avgiftsmyndigheter (tilsvarende fylkesskattekontor/skattefogdkontor).
3. Avgiftsberegningen fjernes for avgiftspliktige næringsdrivende som har tollkreditt.

Alternativ 2 innebærer i realiteten bruk av et system med utsatt avregning. I den svenske utredningen heter det at ved bruk av alternativ 2 vil toll- og avgiftsetaten fortsatt fastsette den merverdiavgiften som påløper ved innførsel av en vare, og utferdige en avgiftsdeklarasjon. Den næringsdrivende skal imidlertid ikke innbetale det beregnede avgiftsbeløpet til toll- og avgiftsetaten. Beløpet skal i stedet innberettes som utgående avgift på den næringsdrivendes omsetningsoppgave. Samtidig kan beløpet trekkes fra som inngående avgift i den grad den næringsdrivende har fradragsrett. I slike tilfeller blir innførselsmerverdiavgiften avregnet i den næringsdrivendes omsetningsoppgaver og medfører ingen betalingsforpliktelse eller betalingstransaksjon. Hvis beløpet ikke blir (helt eller delvis) avregnet fordi (hel eller delvis) fradragsrett ikke foreligger, vil beløpet for utgående avgift i den næringsdrivendes oppgaver øke, slik at en avgiftsinnbetaling som følge av innførselen vil skje til de innenlandske avgiftsmyndigheter og ikke til toll- og avgiftsetaten.

Det svenske utvalget konsentrerte seg imidlertid om alternativ 3. I stedet for å avgiftsbelegge gjennom en eventuell manglende fradragsrett som beskrevet under alternativ 2, skal avgiftsbeleggingen skje ved uttaksberegning i den grad fradragsrett ikke foreligger. Også her vil innberetningen og betalingen skje til de innenlandske avgiftsmyndigheter.

Alternativ 1 ble ikke valgt fordi ordningen da ville ha omfattet et stort antall avgiftspliktige næringsdrivende som aldri innfører varer fra utlandet. Å la alle disse være omfattet ville øke de administrative utgiftene og kontrollbehovet. Informasjonsutvekslingen mellom toll- og avgiftsetaten og de innenlandske avgiftsmyndigheter ville måtte omfatte alle avgiftspliktige næringsdrivende til tross for at kun en liten andel ville stå for hoveddelen av importen. 85 til 90 prosent av all innførsel, både hva gjelder antall og verdi, ble utført av avgiftspliktige næringsdrivende med tollkreditt.

Det ble antatt at alternativ 3 ville innebære administrative forenklinger både for staten og for de næringsdrivende. Videre ble det antatt at antallet tilgodeoppgaver i noen grad ville minke, og at man ville minske muligheten for avgiftstap ved at importører som (i dag) unnlater å betale skyldig avgift til toll- og avgiftsetaten ved innførsel likevel kan fradra beløpet som inngående avgift.

I og med at det ikke ville skje noen betaling til toll- og avgiftsetaten ved innførselen, ville det beløpet den avgiftspliktige ville skyldte i sine oppgaver over innenlandsk omsetning øke. De næringsdrivende ville på denne måte få en gjennomsnittlig lengre avgiftskreditt, noe som vil øke deres likviditet. Staten ville oppnå en tilsvarende likviditetsulempe. Det svenske utvalget beregnet dette likviditetstapet til ca. 500 millioner kroner ved en rente på 10 prosent. Det ble antatt at denne renteeffekten i noen grad ville kunne virke prisdrivende, og at den dermed ville komme forbrukerne til gode. Importørene ville dermed ha en konkurransefordel sammenlignet med næringsdrivende som foretar anskaffelsene innenlands. Konkurransfordelen ble imidlertid ansett for å være liten. Renteeffekten på ca. 500 mill kroner tilsvarer om lag 0,2 prosent av verdien av den årlige vareinnførselen (eksklusiv olje).

I *tilrådingen* uttaler utvalget:

- Alternativ 3 vil lette gjennomføringen av det indre marked i EU, og generelt bidra til å legge til rette for fri flyt av varer over landegrensene.
- De kontrollmessige betenkeligheter som ble anført å foreligge i 1968 har nå ikke samme vekt.
- Alternativet vil innebære en likviditets- og renteoverføring fra staten til næringslivet fordi de næringsdrivende får beholde merverdiavgiften i lengre tid før den skal innbetales. På grunn av konkurransen vil denne fordelene komme forbrukerne til gode i form av lavere priser. Effekten er imidlertid ansett som så liten at det neppe ville kunne påvises noen konkurransefordel for importørene.
- Forslaget bør ikke gjennomføres før toll- og avgiftsetatens nye datarutiner er implementert.

Forslaget ble behandlet av den svenske regjeringen i *Prop. 1989/90:111*. Det ble der konkludert med at tiden ikke var inne til å endre rutineene for avgiftsberegning ved innførsel av varer.

7.2.6 Storbritannia

Sammendrag: Storbritannia hadde tidligere et system med utsatt avregning, men ordningen ble avviklet i 1984 som en følge av at den resulterte i merverdiavgiftsunndragelser i form av karusellsvindel. I 2002 vurderte man å gå tilbake til utsatt avregning, men dette ble ikke gjennomført på grunn av risikoen for avgiftsunndragelser.

Storbritannia hadde et system med utsatt avregning ved innførsel av varer fram til 1984. Systemet var en stor fordel for handel for så vidt gjaldt likviditet, men resulterte i merverdiavgiftsunndragelser i form av såkalt karusellsvindel, jf .beskrivelsen av dette i punkt 8. Ordningen ble derfor avviklet. Måneden etter avviklingen var det en betydelig og uventet økning i provenyinntektene.

Som en følge av bekymring over at importører ble påført store kostnader, vurderte man i 2002 å innføre et system som lignet på utsatt avregning, der virksomheter kunne få tillatelse til å utsette betalingen av merverdiavgift påløpt ved innførselen fra tredjeland til det innenlandske merverdiavgiftsoppgjøret. Dette ble likevel ikke gjennomført, blant annet fordi systemet innebar et betydelig risiko for avgiftsunndragelser i form av karusellsvindel. Trusselen mot provenyet ble funnet å veie tyngre enn hensynet til mulige fordeler for de næringsdrivende.

I stedet for ble det vedtatt et system med forenklet regnskapsførsel for innførselsmerverdiavgift (SIVA – Simplified Import VAT Accounting), som tillater importører å søke om reduserte krav til sikkerhetsstillelse for å få tollkreditt. For å ivareta provenyet må importørene tilfredsstille visse vilkår, og de gjennomgår en kredittvurdering og en vurdering av i hvilken grad skatte- og avgiftsforpliktelser tidligere er overholdt. Selv om SIVA har gjort at virksomheter kan redusere sine kostnader gjennom reduksjon av sikkerhetsstillelse, må de likevel betale merverdiavgift ved innførsel gjennom systemet med tollkreditt før de kan kreve avgiften tilbake gjennom det innenlandske merverdiavgiftsoppgjøret. De næringsdrivende foretrekker derfor et system med utsatt avregning for å bedre kontantstrømmen (likviditeten) og redusere sine kostnader ytterligere.

8. SÆRLIG OM KARUSELLSVINDEL/"MISSING TRADER"

I mandatet er arbeidsgruppen bedt om å se på hvilke kontrollbehov som utløses ved en eventuell omlegging av dagens system til et system med utsatt avregning. Arbeidsgruppen har derfor funnet det hensiktsmessig å beskrive en type merverdiavgiftssvindler som særlig har blitt knyttet til internasjonal handel av varer.

Karusellsvindler er en form for merverdiavgiftssvindler der det konstrueres transaksjoner mellom selskaper i ulike land i den hensikt å uberettiget motta utbetaling av til gode merverdiavgift fra statskassen. Et kjennetegn ved karusellsvindler er at transaksjonene oftest er mange og gjentakende jf. begrepet "karusell".

Karusellhandel har rammet alle land i EU etter at det indre marked ble etablert og betalingen av merverdiavgift ved grensepassering mellom EU-land ble fjernet, jf. punkt 7.1.2. I rapport 2000:8 om karusellsvindler fra det svenske Riksskatteverket er karusellsvindler definert på følgende måte:

Frekventa inköp och försäljningar (verkliga eller fiktiva) mellan samverkande företag, där åtminstone ett av dessa finns i ett annat EU-land. Det eller de företag som påstås stå för införseln till Sverige byts kontinuerlig ut. Vinningen består i att svensk moms, som faktureras från införselsföretagen, inte redovisas eller betalas in. Köperföretagen lyfter däremot av den debiterade skatten.

Karusellsvindler kan i sin rendyrkede form (varierer med antall selskaper, transaksjoner, antall land involvert m.m.) beskrives på følgende måte:

Det opprettes tre selskaper, A, B og C, med samme eierinteresser bak. Selskapene A og B etableres i land 1, mens selskap C etableres i land 2. Alle selskapene er registrert for merverdiavgift i sitt hjemland (selskap A og B i land 1, selskap C i land 2). Selskap A selger en vare til selskap B (ordinær innenlands omsetning). Selskap B videreselger varen til selskap C (utførsel for B/innførsel for C). Selskap C selger varen videre til selskap A (utførsel for C /innførsel for A).

A skal ved sitt salg til B beregne utgående avgift. Denne blir fradragsberettiget inngående avgift for B. B er ved sitt salg til C fritatt for å beregne utgående avgift (eksportsalg). B vil sende avgiftsmyndighetene i land 1 en tilgodeoppgave, og tilgodebeløpet blir utbetalt til B.

Det påløper avgift ved C's innførsel til land 2. Denne innbetales til toll- og avgiftsetaten (eller innberettes som utgående avgift på C's avgiftsoppgave), og fradras som inngående avgift. C beregner ikke avgift på sitt salg til A i land 1 (eksportsalg). C har et nullspill med sitt lands avgiftsmyndigheter ved at C får en tilgodeoppgave og dermed får tilbakebetalt det beløpet C betalte ved innførselen (eller innberetter 0 på egen avgiftsoppgave).

Ved A's import til land 1 påløper merverdiavgift, som kan fradras som inngående avgift i A's avgiftsoppgjør. Varen vil så normalt bli gjenstand for ny omsetning mellom A, B og C.

Det kan variere om A sender inn omsetningsoppgaver til avgiftsmyndighetene eller ikke. Skyldig avgift i henhold til oppgavene, eller eventuell avgift som blir fastsatt ved skjønn på grunn av manglende oppgaver, innbetales imidlertid ikke. A kan også ha fått innvilget bruk av årstermin etter å ha opplyst at hans omsetning ikke vil overstige en millioner

kroner per år. I disse tilfellene vil det gå lenger tid før avgiftsmyndighetene får noen oppfordring til å reagere på A's manglende oppgaver eller innbetalinger. Det vil normalt uansett gå noen tid før avgiftsmyndighetene får reagert på forholdet, enten ved å påvise at omsetningen i selskapet er fiktiv eller ved å få selskapet avviklet gjennom en konkursbegjæring pga manglende innbetalinger. Oppdagelsen kan også vanskeliggjøres ved at A blir opprettet med bruk av stråmenn eller ved at det skytes inn flere selskaper (omsetningsledd) mellom A og B. I mellomtiden kan det ha blitt etablert et nytt selskap som trer inn i A's plass i karusellen.

Transaksjonene mellom selskapene innebærer ingen realitet og er bare en konstruksjon. Hensikten bak konstruksjonen er utbetalingene til B. Disse fremstår som rettmessige (B er en eksportbedrift). C's aktivitet går som nevnt avgiftsmessig i null.

Hvis land 1 har et avgiftssystem som i Norge i dag, hvor det skal betales merverdiavgift til toll- og avgiftsetaten ved innførsel av varer, må A faktisk betale avgiftsbeløpet til toll- og avgiftsetaten. Konstruksjonens lønnsomhet vil da bli gitt ved differansen mellom beløpet for utgående avgift ved salget fra A til B og det avgiftsbeløpet som påløper ved A's innførsel i forbindelse med kjøpet fra C (det avgiftsbeløpet som utbetales til B må finansiere det avgiftsbeløpet som påløper ved A's innførsel). Hvis land 1 benytter "utsatt avregning" ved registrerte næringsdrivendes innførsel av varer, vil lønnsomheten ved konstruksjonen kunne økes betraktelig. A skal da ikke betale til toll- og avgiftsetaten den merverdiavgiften som påløper ved vareinnførselen ved med kjøpet fra C. Avgiften skal kun tas med som utgående/inngående avgift i A's merverdiavgiftsoppgaver. Konstruksjonens lønnsomhet vil her være utbetalingen til B uavkortet.

9. HVORDAN BØR ET SYSTEM MED UTSATT AVREGNING UTFORMES?

9.1 Innledning

Arbeidsgruppen er bedt om å vurdere om et system med snudd avregning kan innebære forenkling av merverdiavgiftssystemet ved import for næringslivet og myndighetene. Arbeidsgruppen vil foreta denne vurderingen i punkt 10. Fordi vi er bedt om å vurdere om en slik omlegging kan innebære en forenkling og fordi det framgår av punkt 7.2 at de landene som praktiserer utsatt avregning ved innførsel av varer har utformet systemet på ulike måter, har arbeidsgruppen først funnet det hensiktsmessig å vurdere på hvilke vilkår et system med utsatt avregning bør utformes dersom det skal innføres i Norge. Dette er helt nødvendig for at gruppen på en ordentlig måte skal kunne anslå hvilke konsekvenser en omlegging vil ha særlig i forhold til ressursbruken.

I punkt 9 vurderer arbeidsgruppen derfor på hvilke vilkår man eventuelt bør tillate utsatt avregning i Norge. De tilrådinger arbeidsgruppen her kommer med vil ha stor betydning for hvilke konsekvenser en eventuell omlegging vil ha, jf. punkt 10.

9.2 Hvem bør omfattes av et system med utsatt avregning?

En sentral problemstilling når man skal vurdere en omlegging til utsatt avregning, er hvilke subjekter som eventuelt skal være omfattet av en slik ordning. Som redegjort for i punkt 4.1.2 er utgangspunktet i dag at alle skal beregne og betale merverdiavgift ved innførselen. Avgiftspliktige virksomheter kan fradragføre denne merverdiavgiften som inngående avgift i sin omsetningsoppgave dersom anskaffelsen er til bruk i virksomheten. Andre som innfører varer betaler endelig merverdiavgift. Dette gjelder private, virksomheter som har omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, slik som finans- og forsikringsvirksomheter, og store deler av statlig og kommunal virksomhet.

Arbeidsgruppen legger til grunn at det bare bør være avgiftspliktige virksomheter som eventuelt skal være omfattet av et system med utsatt avregning. Dette synes å være ordningen i de landene som i dag praktiserer utsatt avregning ved innførsel av varer, jf. punkt 7.2. Også KPMG har lagt til grunn at det er denne subjektkretsen som bør omfattes av en omlegging, jf. rapporten siden 20. Dette er også naturlig siden de som ikke er avgiftspliktige, ikke har noen omsetningsoppgave der det kan skje utsatt avregning.

Gruppen legger til grunn at et system med utsatt avregning ved innførsel av varer ikke skal medføre noen endring av grensekontrollen, jf. også punkt 9.5, slik at alle varer fortsatt skal deklarerer og underlegges vanlig grensekontroll ved innførselen til Norge. For andre enn registrerte virksomheter vil derfor en omlegging til utsatt avregning ikke innebære noen endringer.

Som det framgår av punkt 4.1.3 har man i dag ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet m.m. en ordning der merverdiavgiften ved kjøpet skal innberettes til skatteetaten. De som ikke er merverdiavgiftspliktige skal levere en særskilt omsetningsoppgave. Innførsel av tjenester omfattes imidlertid ikke av tollovgivningen, og det skjer ingen grensepassering/grensekontroll på tilsvarende måte som for varer. Dersom eksempelvis private skulle deklarerer varer ved innførselen og senere innberette merverdiavgiften i en særskilt omsetningsoppgave, ville ikke dette medført noen administrative besparelser, men derimot økte administrative kostnader. Systemet og vilkårene for beregning og betaling av

merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet har derfor svært begrenset relevans ved vurderingen av utsatt avregning ved innførsel av varer.

Næringsdrivende med delt virksomhet kan bare fradragsføre inngående merverdiavgift for anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. punkt 4.1.1. Det må da vurderes om varer som innføres av slike virksomheter *fullt ut* skal være omfattet av utsatt avregning, eller om den delen av merverdiavgiften som gjelder varer til bruk i unntatt virksomhet skal betales endelig til toll- og avgiftsetaten ved fortolling. Det samme spørsmålet oppstår når avgiftspliktige virksomheter innfører varer der fradragsretten er avskåret/begrenset, eksempelvis personkjøretøy.

For toll- og avgiftsetaten vil det være svært vanskelig å kontrollere i hvilken utstrekning en avgiftspliktig virksomhet har fradragsrett for en vare. Arbeidsgruppen antar at det heller ikke alltid vil være klart for den avgiftspliktige selv på innførselstidspunktet i hvilken grad varen er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det vil videre være vanskelig å begrense adgangen til utsatt avregning for visse type varer, eksempelvis for personkjøretøy, fordi slike varer fullt ut kun vil være fradragsberettiget for enkelte typer virksomheter. Arbeidsgruppen er derfor av den oppfatning at alle varer som innføres av avgiftspliktige virksomheter fullt ut skal være omfattet av et system med utsatt avregning. Den begrensede fradragsretten må imidlertid gjenspeiles i omsetningsoppgaven ved at det beløpet som føres opp som inngående avgift blir lavere enn det beløpet som føres opp som utgående avgift (den avgiftsplikten som oppsto ved innførselen). Dette er for øvrig i samsvar med ordningen ved innenlands omsetning, der den avgiftspliktige kjøperen selv i omsetningsoppgaven må vurdere hvilke kjøp det er fradragsrett for.

Arbeidsgruppen har også vurdert om avgiftspliktige som har årsoppgave ikke burde omfattes av utsatt avregning, det vil si næringsdrivende i jord- og skogbruk og næringsdrivende med liten omsetning. Å la disse være omfattet av systemet ville innebære en betydelig likviditetsforskyvning i disfavør av staten, jf. også punkt 10.2. På bakgrunn av forslaget om kredittvurdering anser arbeidsgruppen det likevel ikke som hensiktsmessig å utelukke denne kretsen av avgiftspliktige fra systemet, jf. punkt 9.3.

Det kan reises spørsmål om man av hensyn til de administrative kostnadene burde begrense gruppen av merverdiavgiftspliktige virksomheter som kunne benytte utsatt avregning. Arbeidsgruppen legger til grunn at det er en liten andel av de registrerte virksomhetene som står for hoveddelen av den totale innførselen. Dersom utsatt avregning skal omfatte alle registrerte virksomheter, vil ordningen omfatte et stort antall virksomheter som aldri eller svært sjelden innfører varer fra utlandet. Arbeidsgruppen men antar likevel det at vil være mest hensiktsmessig å la alle registrerte næringsdrivende være omfattet av ordningen. Gruppen antar imidlertid at det må være en forutsetning for denne tilrådingen at forslaget om automatisk utveksling av opplysninger mellom TVINN og MVA3 blir fulgt opp, jf. punkt 9.7. Slik arbeidsgruppen ser det vil det kunne oppstå store kontrollproblemer dersom skatteetaten ikke visste hvilke virksomheter som innførte varer og dermed ved etterkontroll måtte vurdere om eventuell påløpt merverdiavgift ved innførsel var ført opp som utgående avgift for alle avgiftspliktige.

Arbeidsgruppen er på denne bakgrunn av den oppfatning at en eventuell omlegging til utsatt avregning ved innførsel av varer bør omfatte næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

9.3 Skal det i tillegg skje en kredittvurdering?

Problemstillingen her er om alle registrerte næringsdrivende skal bruke utsatt avregning eller om den enkelte næringsdrivende skal kredittvurderes, eventuelt også må stille sikkerhet, før vedkommende får adgang til utsatt avregning. Det siste vil kunne gjennomføres på tilsvarende måte som etter gjeldende regler om tollkreditt, jf. punkt 4.1.2, og forutsetter en søknad om tillatelse til utsatt avregning til myndighetene. Den formelle hovedregelen vil da fortsatt være at merverdiavgift ikke bare skal beregnes, men også betales, ved innførselen.

KPMG er av den oppfatning at alle registrerte næringsdrivende skal kunne benytte seg av utsatt avregning uavhengig av om de i dag har tollkreditt eller ikke, jf. rapporten side 20. De landene som har utsatt avregning ved innførsel av varer har vurdert spørsmålet forskjellig. Som redegjort for i punkt 7.2 er det i Danmark ikke noe krav om kredittvurdering, men det ble innført månedlige terminer og forkortet frist for innlevering av omsetningsoppgaven samtidig med omleggingen til utsatt avregning. I Belgia må de næringsdrivende innbetale et forskudd og i Nederland kan avgiftsmyndighetene i spesielle tilfeller stille ekstra vilkår for at en importør kan benytte seg av utsatt avregning.

Arbeidsgruppen anser at flere faktorer kan tale for at virksomhetene bør kredittvurderes før de får benytte seg av utsatt avregning, og et slikt forhold er statens risiko for tap. Et system med utsatt avregning innebærer et bortfall av den delbetalingen som i dag skjer til staten ved fortollingen, og dette vil ha som følge at utgående avgift i den innenlandske omsetningsoppgaven øker. Omleggingen kan illustreres ved følgende eksempel:

A innfører en vare i januar, og tollverdien er 100 kroner. I februar selger A varen videre for 200 kroner. Etter gjeldende rett skal A betale 25 kroner i merverdiavgift på fortollingstidspunktet i januar, eventuelt 18. februar dersom A har tollkreditt. Ved sitt salg skal A beregne 50 kroner som utgående avgift. Beløpene tas med i omsetningsoppgaven for første termin, som har forfall 10. april dersom A følger hovedregelen om månedlige terminer. Dersom dette var den eneste omsetningen/anskaffelsen A hadde i terminen, skal A innbetale 25 kroner 10. april. Ved utsatt avregning skal ikke A betale merverdiavgift ved fortollingen, men føre opp 25 kroner som både utgående og inngående merverdiavgift i første termin. Det A skal betale 10. april blir kr 50. Staten får dermed inn det samme beløpet, men deler av det blir betalt på et senere tidspunkt. Gruppen viser her også til illustrasjonen av utsatt avregning i punkt 5.

Utsatt avregning vil derfor øke utestående beløp til skattefogdkontorene. Dersom ordningen med kredittvurdering og eventuell sikkerhetsstillelse ikke videreføres på tilnærmet tilsvarende måte som i dag, vil restansesituasjonen ved innenlands omsetning gjøre man må påregne større tap for staten i form av krav som ikke lar seg inndrive enn hva tilfelle er i dag. Som redegjort for i punkt 4.1.2 var restansene av fastsatt merverdiavgift og andre avgifter som påløper ved innførsel per 31. desember 2005 svært lav kun 0,08 prosent for krav oppstått i 2005. Denne meget beskjedne restansen antas knyttet til tollkredittordningen og praktiseringen av denne, jf. punkt 4.1.2. Restansene i innenlandssystemet er større, jf. punkt 4.1.1. Per 31. desember 2005 var restansen for merverdiavgift fastsatt for avgiftsåret 2005 0,9 prosent. Beløpsmessig vil forskjellen mellom restanseprosentene for merverdiavgift påløpt ved innførsel og merverdiavgift oppstått ved innenlands omsetning være betydelig.

Etter arbeidsgruppens oppfatning bør man for å begrense statens tap derfor kredittvurdere virksomhetene for at de skal få anledning til å benytte seg av utsatt avregning. Gruppen

viser her også til at en omlegging vil medføre flere betalingsoppgaver enn i dag. Avgiftspliktige virksomheter vil videre i realiteten få forlenget kredittid sammenlignet med dagens system. Gruppen viser også til at under et system med utsatt avregning skal den delen av merverdiavgiften påløpt ved innførsel som en virksomhet ikke har fradragsrett for, eksempelvis for næringsdrivende med delt virksomhet, betales til skattefogdkontorene. Også dette medfører at utestående restanser for merverdiavgift påløpt ved innførsel blir høyere enn hva som er tilfelle i dag.

Et forhold som taler mot krav om kredittvurdering, er at registrerte næringsdrivende har fradragsrett. For varer som det er full fradragsrett for vil derfor ikke *innførselen i seg selv* utløse noe beløp som skal betales til skattefogdkontorene. For varer der fradragsretten er begrenset, jf. punkt 9.2, vil imidlertid utgående avgift være høyere enn inngående avgift i omsetningsoppgaven, slik at det vil oppstå et utestående beløp som en følge av innførselen i omsetningsoppgaven. Staten vil da kunne lide et tap dersom virksomheten etter innførselen, men før beløpet er innbetalt, går konkurs eller forsvinner ("missing trader").

KPMG skriver i sin rapport at spesielt små og nystartede bedrifter som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet eller har fått innvilget tollkreditt vil ha en fordel av omlegging til utsatt avregning. Arbeidsgruppen har problemer med å forstå hva KPMG her sikter til. Det vises til at virksomheter som ikke er registrert ikke har noen omsetningsoppgave som det kan skje utsatt avregning i, og at de derfor under enhver omstendighet vil falle utenfor ordningen, jf. punkt 9.2. Arbeidsgruppen vil anbefale at en eventuell ordning med utsatt avregning bør begrenses til virksomheter med tollkreditt. En ordning med utsatt avregning vil dermed ikke omfatte virksomheter som ikke har tollkreditt og som ifølge KPMG vil ha særlig fordel av en slik ordning.

Endelig vil arbeidsgruppen vise til at det på dette området er store forskjeller mellom de landene som har valgt å innføre utsatt avregning. For EU-land er det også grunn til å peke på at ordningen med utsatt avregning kun gjelder varer fra tredjeland. For handel av varer mellom EU-land er det som det framgår av punkt 7.1.2 andre regler og kontrollsystemer som gjelder. For Norge vil et system med utsatt avregning gjelde innførsel av alle varer og dermed få en meget stor anvendelse. Arbeidsgruppen viser også til at enkelte land som ikke setter spesielle tilleggsvilkår for å kunne benytte seg av utsatt avregning i stedet har forkortet kredittiden.

Ut fra en avveining av disse hensynene vil arbeidsgruppen tilrå at virksomheter kredittvurderes før de kan benytte utsatt avregning.

9.4 Hvilket organ skal foreta kredittvurderingen?

Dersom det skal skje en kredittvurdering før en virksomhet kan benytte utsatt avregning, må det vurderes hvilket organ som skal vurdere søknader om tillatelse til utsatt avregning. Arbeidsgruppen anser at dette enten bør skje av toll- og avgiftsetaten (tollregionene) eller skattefogdkontorene, som er de som innfordrer avgiften.

Toll- og avgiftsetaten kredittvurderer i dag virksomheter i forbindelse med tollkredittordningen. Arbeidsgruppen legger til grunn at dersom man innfører utsatt avregning for merverdiavgift, vil tollkredittordningen for innbetaling av innførselsmerverdiavgift bortfalle. Gruppen antar imidlertid at kredittordningen av hensyn til de næringsdrivende bør videreføres for toll og særavgifter, selv om den beløpsmessig

største avgiften bortfaller. Totale tollkredittkrav i 2005 var om lag 78,9 milliarder kroner, og av dette utgjorde merverdiavgift ca. 75,5 milliarder kroner, jf. punkt 4.1.2.

Det kan anføres som noe unaturlig at toll- og avgiftsetaten skal vurdere avgiftspliktige virksomheters kredittverdighet siden merverdiavgift som påløper ved innførsel ved et system med utsatt avregning skal inngå i den innenlandske omsetningsoppgaven og innførselen i seg selv som hovedregel ikke vil utløse noe beløp som skal betales til skattefogdkontorene. Det man i realiteten ønsker å sikre er den forhøyede utgående merverdiavgiften som et system med utsatt avregning vil innebære, jf. punkt 9.3. Det er også skattefogdkontorene som har best kjennskap til hvilke merverdiavgiftsrestanser den enkelte virksomhet har.

Arbeidsgruppen vil i tilknytning til denne problemstillingen kort nevne at Skattedirektoratet har gjennomført et prøveprosjekt med såkalt debitororientert innfordring for skatt i enkelte kommuner. På bakgrunn av opplysninger skatteetaten har om den enkelte skattyter blir det foretatt en "scoring". Scoringen sier noe om betalingsevnen til skattyter og benyttes i forbindelse med valg av innfordringstiltak. Et tilsvarende system planlegges innført for merverdiavgift. Systemet kan trolig også benyttes ved kredittvurdering knyttet til utsatt avregning.

Arbeidsgruppen anser det likevel for lite hensiktsmessig om skattefogdkontorene skal kredittvurdere virksomheter i forhold til merverdiavgift som skriver seg fra innførsel og toll- og avgiftsetaten skal kredittvurdere de samme virksomhetene i forhold til tollkredittordningen for toll og særavgifter. Det den enkelte virksomhet skal kredittvurderes for, er også om virksomheten skal få tillatelse til utsatt avregning for det beløpet som oppstår ved innførselen eller om avgiften skal betales ved fortollingen på vanlig måte. Toll- og avgiftsetaten har i tillegg etablerte systemer og rutiner, og har ti års erfaring med denne oppgaven. Dette kan tale for at kredittvurderingen skjer av toll- og avgiftsetaten.

Etter en totalvurdering anser gruppen det derfor som hensiktsmessig at kredittvurderingen også under et system med utsatt avregning skal skje av toll- og avgiftsetaten.

9.5 Skal merverdiavgiften deklarerer til toll- og avgiftsetaten ved innførselen?

Arbeidsgruppens mandat er begrenset til å vurdere et system med utsatt avregning for merverdiavgift ved innførselen. Gruppen legger derfor til grunn at uavhengig av om et system med utsatt avregning innføres, vil toll- og avgiftsetatens oppgaver knyttet til vanlig grensekontroll av varer, oppkreving av toll og særavgifter og eksempelvis oppgaver knyttet til statistikkinnhenting beholdes slik som i dag. Dette innebærer at de avgiftspliktige som kan benytte utsatt avregning fortsatt må deklarere og fortolle varen ved innførselen. Dette er også lagt til grunn av KPMG, jf. rapporten side 21.

Utsatt avregning kan i sin videste form innebære at toll- og avgiftsetaten ikke har noen oppgaver knyttet til beregning og oppkreving av merverdiavgift som påløper ved innførsel for de importører som er omfattet av en slik ordning. Importøren skal da selv beregne avgiften ved innførselen og innberette det beregnede beløpet i omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret.

Siden en omlegging til utsatt avregning ikke gir grunnlag for å fjerne den generelle deklarasjonsplikten, anser arbeidsgruppen det som hensiktsmessig at den næringsdrivende fortsatt også skal deklarere merverdiavgiften i enhetsdokumentet. Hvilket beløp som skal

tas med i omsetningsoppgaven som utgående avgift vil da framkomme av enhetsdokumentet, og dette vil være med og danne grunnlag som dokumentasjon for inn- og utgående avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 25 og punkt XI. Dersom merverdiavgiften deklarerer i TVINN, kan opplysningene som gis der også avstemmes mot opplysningene på omsetningsoppgaven som et ledd i den innenlandske oppgavekontrollen, jf. også punkt 9.6.

Arbeidsgruppen viser også til at merverdiavgift som påløper ved innførsel skal beregnes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi ved verdifortolling, jf. punkt 4.1.2. For de varene som er belagt med toll og der tollverdien utgjør beregningsgrunnlaget, vil tollverdien under enhver omstendighet måtte oppgis i enhetsdokumentet. Merverdiavgiften beregnes da automatisk i TVINN basert på de opplysninger som uansett skal deklarerer.

En løsning som skissert ovenfor vil også ivareta statistikkformål og være i overensstemmelse med det danske systemet for utsatt avregning ved innførsel.

Arbeidsgruppen anser derfor at det bare er betalingen av merverdiavgift påløpt ved innførsel som eventuelt bør flyttes til skatteetaten. Avgiften bør fortsatt deklarerer til toll- og avgiftsetaten.

9.6 Fordeling av fastsettings- og kontrolloppgaver mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten

Et sentralt spørsmål dersom et system med utsatt avregning skal innføres er hvilken rolle toll- og avgiftsetaten skal ha ved kontroll av om merverdiavgift påløpt ved innførsel blir korrekt oppgitt i tolldeklarasjonen når importøren har fått tillatelse til utsatt avregning.

Siden arbeidsgruppen legger til grunn at merverdiavgiften fortsatt skal deklarerer ved innførselen, jf. punkt 9.4, legger gruppen til grunn at toll- og avgiftsetaten fortsatt skal kunne kontrollere at merverdiavgiften blir korrekt fastsatt i TVINN. Deklarasjoner foretatt av virksomheter med tillatelse til utsatt avregning og deklarasjoner foretatt av andre blir på denne måten likt håndtert av toll- og avgiftsetaten.

En annen side av dette er hvilke konsekvenser senere endringer i TVINN bør håndteres i forhold til det innenlandske avgiftsoppgjøret, for eksempel der toll- og avgiftsetaten ved etterkontroll avdekker at påløpt merverdiavgift ikke er korrekt fastsatt. Dette kan eksempelvis være tilfelle der toll- og avgiftsetaten oppdager at særavgifter er oppgitt med for lavt beløp, noe som har direkte konsekvens for merverdiavgiften siden særavgiftene inngår i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Arbeidsgruppen er av den oppfatning at det mest hensiktsmessige er at toll- og avgiftsetaten fastsetter korrekt merverdiavgift siden dette er en forpliktelse som er påløpt ved innførselen og forpliktelsen er nært knyttet til innførselsregelverket for øvrig, jf. punkt 9.5. Man kan tenke seg to alternative måter for hvordan slike korrigeringer skal håndteres videre. Det ene alternativet er at dagen system skal gjelde for slike situasjoner, slik at toll- og avgiftsetaten fastsetter korrekt avgiftsbeløp, herunder eventuelle renter og tilleggsavgift, og den avgiftspliktige betaler dette til toll- og avgiftsetaten. Den avgiftspliktige kan deretter fradragføre hele eller deler av beløpet i sin omsetningsoppgave. Det andre alternativet, som arbeidsgruppen anser som mer nærliggende dersom man først skal legge om til utsatt avregning, er at toll- og avgiftsetaten bare fastsetter korrekt avgiftsbeløp, og at den avgiftspliktige som en følge av

dette må korrigere sin omsetningsoppgave, eventuelt ta med korreksjonsbeløpet på oppgaven for den terminen korreksjonen finner sted.

Toll- og avgiftsetaten bør imidlertid under enhver omstendighet gi melding til skatteetaten om endringsvedtak. Et for lavt oppgitt beløp kan være en indikasjon på avgiftsunndragelser, og ved for høyt oppgitt beløp vil den avgiftspliktige kunne ha fradragsført mer enn hva vedkommende har krav på. I tillegg kommer rentespørsmålet dersom den avgiftspliktige ikke fullt ut har fradragsrett for beløpet. Slike meldinger kan enten gis manuelt, noe arbeidsgruppen anser for å være lite praktisk, eller elektronisk, jf. punkt 9.7.

Arbeidsgruppen vil tilrå at toll- og avgiftsetaten på tilsvarende måte som i dag skal kontrollere om oppgitt merverdiavgift er korrekt fastsatt i et system med utsatt avregning.

9.7 Elektronisk kommunikasjon mellom TVINN og MVA3

Siden arbeidsgruppen i punkt 9.5 har lagt til grunn av merverdiavgiftbeløpet fortsatt skal deklarerer i enhetsdokumentet, anser gruppen for naturlig å vurdere om merverdiavgiftsgrunnlaget og det beregnede merverdiavgiftsbeløpet som framkommer av tolldeklarasjonen bør overføres elektronisk fra TVINN til MVA3. Dette kan eksempelvis gjøres ved at beløpet automatisk kommer inn som en forhåndsutfylt betalingsforpliktelse i en ny post i omsetningsoppgaven for merverdiavgift påløpt ved innførsel av varer. Som redegjort for i punkt 7.2.2 har man i Danmark en slik egen post i omsetningsoppgaven. Dette spørsmålet oppstår også der toll- og avgiftsetaten som en følge av etterkontroll endrer det opprinnelig oppgitte beløpet.

Arbeidsgruppen anser det for å være lite hensiktsmessig om den avgiftspliktige først må deklarerer merverdiavgift i enhetsdokumentet til toll- og avgiftsetaten for så å senere måtte oppgi det samme beløpet i omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret. En automatisk overføring vil også sikre at betalingsforpliktelsen som oppsto ved innførselen alltid kommer inn i omsetningsoppgaven med korrekt beløp. Dette bør eventuelt også gjennomføres der det opprinnelige oppgitte beløpet i enhetsdokumentet senere blir endret av toll- og avgiftsetaten ved etterkontroll.

En automatisk overføring forutsetter at det legges til rette for en informasjonsutveksling fra TVINN til MVA 3. Som redegjort for i punkt 4.3 kommuniserer ikke MVA3 og TVINN i dag. Overføringen må gjøres minimum ukentlig da dette er korteste terminlengde for merverdiavgiften.

Alternativet til en automatisk informasjonsutveksling er for øvrig at fylkesskattekontoret ved bokettersyn kontrollerer om det beløpet som er beregnet på tolldeklarasjonen er korrekt oppgitt som utgående avgift i omsetningsoppgaven og om avgiften er ført på riktige oppgavetermin. Arbeidsgruppen mener en slik manuell kontroll vil være vesentlig dårligere enn den kontrollen toll- og avgiftsetaten utfører med innkrevingen av merverdiavgift ved innførsel i dagens system.

Arbeidsgruppen tilrå at det ved omlegging til et system med utsatt avregning opprettes elektronisk kommunikasjon mellom TVINN og MVA3.

9.8 Sammendrag av arbeidsgruppens tilrådning om utformingen av et eventuelt system med utsatt avregning

Arbeidsgruppen mener at en ordning med utsatt avregning bør avgrenses til virksomheter som er registrert i *merverdiavgiftsmanntallet* og som har *innvilget tollkreditt*. Dette er naturlig siden de som ikke er avgiftspliktige, ikke har noen omsetningsoppgave der det kan skje utsatt avregning. Gruppen legger til grunn at et system med utsatt avregning ved innførsel av varer ikke skal medføre noen endring av *grensekontrollen*. Arbeidsgruppen anser det som hensiktsmessig at den næringsdrivende også i et system med snudd avregning deklarerer merverdiavgiften i enhetsdokumentet til toll- og avgiftsetaten, og at det bare er betalingen av merverdiavgift påløpt ved innførsel som eventuelt bør flyttes til skatteetaten. For andre enn registrerte virksomheter vil derfor en omlegging til utsatt avregning ikke innebære noen endringer. Arbeidsgruppen mener at *alle varer som innføres* av avgiftspliktige virksomheter fullt ut bør være omfattet av et eventuelt system med utsatt avregning. For virksomheter med begrenset fradragsrett må dette imidlertid gjenspeiles i omsetningsoppgaven ved at kun merverdiavgift på innførte varer som skal benyttes i den avgiftspliktige virksomheten kan trekkes fra. Dette er i samsvar med ordningen ved innenlands omsetning, der den avgiftspliktige kjøperen selv i omsetningsoppgaven må vurdere hvilke kjøp det er fradragsrett for.

Etter en avveining av flere forhold, mener arbeidsgruppen at virksomheter bør *kredittvurderes* før de eventuelt får benytte seg av utsatt avregning. Et system med utsatt avregning innebærer et bortfall av den delbetalingen som i dag skjer til staten ved fortolling, og dette vil føre til at utgående avgift i den innenlandske omsetningsoppgaven og utestående beløp til skattefogdkontorene øker. Dersom ordningen med kredittvurdering og eventuell sikkerhetsstillelse ikke videreføres på tilnærmet tilsvarende måte som i dag, vil restansesituasjonen ved innenlands omsetning gjøre man må påregne større tap for staten i form av krav som ikke lar seg inndrive. Etter en totalvurdering, ser arbeidsgruppen det som mest hensiktsmessig at kredittvurderingene i et eventuelt system med snudd avregning fortsatt foretas av *toll- og avgiftsetaten*. Etaten har etablerte systemer og rutiner for kredittvurdering, og har flere års erfaring med denne oppgaven.

Dersom det legges om til et system med utsatt avregning, bør toll- og avgiftsetaten kun fastsette korrekt avgiftsbeløp slik at den avgiftspliktige korrigerer sin omsetningsoppgave og betaler inn til skatteetaten. Arbeidsgruppen anser det for å være lite hensiktsmessig om den avgiftspliktige først må deklareere merverdiavgift i enhetsdokumentet til toll- og avgiftsetaten for så å senere måtte oppgi det samme beløpet i omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret. En automatisk overføring vil sikre at betalingsforpliktelsen som oppsto ved innførselen alltid kommer inn i omsetningsoppgaven med korrekt beløp. Dette bør eventuelt også gjennomføres der det opprinnelige oppgitte beløpet i enhetsdokumentet senere blir endret av toll- og avgiftsetaten ved etterkontroll. En automatisk overføring forutsetter at det legges til rette for en informasjonsutveksling fra TVINN til MVA 3. Arbeidsgruppen mener at manuell kontroll vil være vesentlig dårligere enn den kontrollen toll- og avgiftsdirektoratet utfører med innkrevingen av merverdiavgift ved innførsel i dagens system, og mener at manuell kontroll ikke er et alternativ.

Endelig tilrår arbeidsgruppen at det ved omlegging til et system med utsatt avregning opprettes elektronisk kommunikasjon mellom TVINN og MVA3.

10. KONSEKVENSER AV EN OMLEGGING TIL UTSATT AVREGNING

10.1 Innledning

Arbeidsgruppen har i punkt 9 tilrådd at dersom et system med utsatt avregning skulle innføres i Norge skal dette kun omfatte registrerte næringsdrivende. Gruppen tilrår at man i tillegg skal få særskilt tillatelse til dette på tilsvarende måte som ordningen med tollkreditt i dag. Videre skal deklarasjonsplikten på innførselstidspunktet fortsatt bestå, og i tilknytning til dette skal også merverdiavgiften som påløper ved innførselen deklarerer. Etter arbeidsgruppens tilrådinger bør derfor et system med utsatt avregning i Norge bare innebære at betalingsforpliktelsen flyttes fra fortollingstidspunktet til den innenlandske omsetningsoppgaven og de frister som gjelder for denne.

Gitt disse forutsetningene vil arbeidsgruppen nedenfor redegjøre for hvilke konsekvenser overgang fra dagens system til et slikt system vil ha. Siden systemet med utsatt avregning ikke er beskrevet i detalj, er det imidlertid vanskelig å gi helt presise anslag for hvilke konsekvenser, ikke minst ressursmessige, en slik omlegging får. På denne bakgrunn vil arbeidsgruppen i punkt 12 gi sin tilråding om dagens regelverk om merverdiavgift ved innførsel bør endres.

10.2 Endringer i likviditet

10.2.1 Likviditetsmessige forskjeller mellom dagens system og et system med utsatt avregning

KMPG har i sin rapport lagt til grunn at gjeldende ordning med beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel for næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet innebærer en likviditetsulempe på om lag 34 dager. Om grunnlaget for beregningen uttales:

Importører med tomåneders terminer kan avregne importmerverdiavgift påløpt i januar og betalt 18. februar i omsetningsoppgaven for januar – februar (1. termin). Omsetningsoppgaven for 1. termin skal innberettes og betales innen 10. april. I et slikt tilfelle betales avgiften inn til staten ca. 50 dager før den godskrives den næringsdrivende gjennom av omsetningsoppgaven. Dette innebærer en likviditetsfordel for staten og en innlevering tilsvarende likviditetsulempe for de næringsdrivende.

Betaling av importmerverdiavgift til tollvesenet innebærer en likviditetsbinding for de næringsdrivende idet den betalte avgiften først kan komme til fradrag gjennomsnittlig 35 dager etter at betaling har funnet sted.

Beregningen viser likviditetsfordelen for næringsdrivende ved en ordning med utsatt avregning sammenliknet med dagens ordning. Likviditetsfordelen ved utsatt avregning oppstår som følge av at innførselsmerverdiavgiften skal inngå i det innenlandske merverdiavgiftsoppgjøret og ikke betales til toll- og avgiftsetaten gjennom tollkredittordningen. Beregningen angir effekten for næringsdrivende som har tomånedlige terminer og hvor omsetningsoppgaven er en betalingsoppgave.

Arbeidsgruppen har foretatt tilsvarende beregninger for 2006 som viser at en ordning med utsatt avregning gir en likviditetsfordel for de næringsdrivende på 38 dager i forhold til dagens ordning. Beregningen fremkommer av vedlegg 3 tabell 3.1. Staten vil ha et tilsvarende likviditetsulempe av en ordning med utsatt avregning sammenliknet med den gjeldende ordning.

Langt de fleste næringsdrivende, 219 789 av totalt 261 795 per 1. oktober 2006, har tomånedlige terminer og vil regelmessig ha betalingsoppgaver. Arbeidsgruppen har imidlertid også beregnet den tilsvarende likviditetseffekten for næringsdrivende med henholdsvis månedlige terminer, halvmånedlige terminer og ukentlige terminer. Beregningen viser at likviditetsfordelen for de næringsdrivende av en ordning med utsatt avregning varierer fra 12 til 23 dager i forhold til dagens ordning. For de enkelte beregninger vises det til vedlegg 3 tabell 3.2 til 3.4. Arbeidsgruppen har ikke foretatt tilsvarende beregninger for næringsdrivende med årsterminer. Et system med utsatt avregning for merverdiavgift ved innførsel antas å ha begrenset betydning for den gruppe næringsdrivende som omfattes av ordningene med årsterminer.

Næringsdrivende som har en høy andel omsetning som referer seg til utførsel, vil regelmessig ha tilgodeoppgaver. De fleste næringsdrivende med slik omsetning benytter seg av adgangen til å søke om redusert terminlengde, jf. merverdiavgiftsloven § 30 tredje ledd. Det vises til punkt 4.1.1 hvor det fremkommer at antallet avgiftspliktige med månedlige terminer, halvmånedlige terminer og ukentlige terminer er henholdsvis 39, 93 og 748.

Arbeidsgruppen har også foretatt beregninger av likviditetseffekten for denne gruppen næringsdrivende. Beregningene tar utgangspunkt i at disse næringsdrivende så raskt som mulig etter utløpet av terminen innleverer omsetningsoppgaven for å få tilbakebetalt tilgodebeløpet. Slike tilgodebeløp skal tilbakebetales senest tre uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven § 24, men i praksis skjer tilbakebetalingen 8 til 14 dager etter at omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndighetene. Beregningen viser at for næringsdrivende med henholdsvis ukentlige terminer og halvmånedlige terminer vil en ordning med utsatt avregning innebære en likviditetsulempe på henholdsvis åtte og fire dager i forhold til den gjeldende ordning. For næringsdrivende med månedlige terminer og tomånedlige terminer vil en ordning med utsatt avregning innebære en likviditetsfordel på henholdsvis fire og 19 dager i forhold til dagens ordning. De vises til beregningene i vedlegg 4.

Effekten for de ulike terminer (basert på beregningene i vedlegg 3 og 4) fremkommer av tabellen nedenfor. Ved negative tall gir en ordning med utsatt avregning likviditetsfordel for de næringsdrivende sammenliknet med dagens system. Positive tall viser tilfeller hvor en ordning med utsatt avregning vil innebære en likviditetsulempe for de næringsdrivende.

Terminlengde	Likviditetseffekt tilgodeoppgave	Likviditetseffekt betalingsoppgave
Ukentlig termin	+ 8 dager	- 12 dager
Halvmånedlig termin	+ 4 dager	- 15 dager
Månedlig termin	- 4 dager	- 23 dager
Tomånedlig termin	- 19 dager	- 38 dager

10.2.2 Provenymessige konsekvenser

Dersom de avgiftspliktige ikke lengre skal betale merverdiavgift beregnet ved innførsel til toll- og avgiftsetaten, men i stedet føre avgiften opp som utgående avgift i omsetningsoppgaven, vil dette som vist i punkt 10.2.1 som hovedregel innebære en likviditetsfordel for importøren og en likviditetsulempe for staten sammenlignet med dagens system.

En engangseffekt for staten vil oppstå i det året endringen iverksettes. Dette skyldes at fortollinger i november i iverksettelsesåret, som under dagens tollkredittordning skal innbetales den 18. desember, vil forfalle til betaling 10. februar året etter. Forutsatt at merverdiavgiften ved innførsel kan fordeles likt over årets tolv måneder, gir dette basert på 2005-tall en forskyvning i statens inntekter i inntektsåret på 6,78 milliarder kroner. I den grad ordningen avgrenses til registrerte virksomheter som har tollkreditt, vil dette utgjøre 6,07 milliarder kroner (72,8/12). En slik reduksjon i merverdiavgiftsinntektene i innføringsåret vil medføre en tilsvarende økning i det oljekorrigerte underskuddet på statsbudsjettet og redusert avsetning til Statens pensjonsfond - Utland.

En ordning med utsatt avregning for virksomheter som i dag har tollkreditt kan gi et årlig rentetap for staten på om lag 200 millioner kroner, forutsatt en rentesats på tre prosent, jf. tabellen nedenfor. Rentesatsen er satt ut fra et alternativ, som er å ha pengene i banken (gjennomsnittlig rente på bankinnskudd) i stedet for å innbetale merverdiavgift til toll- og avgiftsetaten slik som etter dagens ordning. Likviditetstapet vil bli større hvis det legges til grunn en høyere rentesats. Dersom alle merverdiavgiftspliktige virksomheter skal omfattes av en omlegging, det vil si også de som i dag ikke har tollkreditt, vil det årlige likviditetstapet utgjøre om lag 225 millioner kroner. Det anses ikke aktuelt å tillate utsatt avregning for ikke merverdiavgiftspliktige, jf. punkt 9.2. For de avgiftspliktige vil utsatt avregning på tilsvarende måte representere en likviditetsmessig fordel.

	Mva påløpt ved innførsel, milliarder kroner	Dagens system Gjennomsnittlig kredittid, dager	Nytt system Gjennomsnittlig kredittid, dager	Rentetap for staten, millioner kroner
Mva-pliktige med kreditt	72,8	33	70	200
Mva-pliktige uten kreditt	4,4	0	70	25
		0	0	0

Det kan påpekes at for enkelte grupper vil en overgang til utsatt avregning innebære en likviditetsulempe i forhold til dagens regelverk og gi en tilsvarende rentegevinst for staten. Dette gjelder for eksempel enkelte eksportvirksomheter som også har mye innførsel og som leverer tilgodeoppgaver. For slike virksomheter vil en ordning med utsatt avregning innebære en likviditetsulempe sammenliknet med dagens regelverk. Det foreligger imidlertid ingen samlet oversikt over avgiftsbeløp og likviditetseffekt for disse.

I forhold til forventet likviditetseffekt ved en eventuell overgang til utsatt avregning, kan det være interessant å se hvordan fordelingen er mellom ulike terminvarianter blant

typiske innførselsvirksomheter. Det finnes ingen fullstendig oversikt over dette, men oversikten nedenfor viser terminfordelingen på de 140 største importørene sammenholdt med terminfordelingen på de i alt 261 795 merverdiavgiftspliktige virksomhetene utenom primærnæringene, jf punkt 4.1.1:

Terminvariant	Store importører 50 største		Store importører 51 - 100		Store importører 101 - 140		Resten av de avgiftspliktige		Sum alle avgiftspliktige	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent	Antall	Prosent	Antall	Prosent	Antall	Prosent
Ukesterminer	5	10,00 %	2	4,00 %	1	2,50 %	31	0,01 %	39	0,01 %
Halvmånedlige terminer	1	2,00 %	1	2,00 %	2	5,00 %	89	0,03 %	93	0,04 %
Månedlige terminer	7	14,00 %	8	16,00 %	4	10,00 %	729	0,28 %	748	0,29 %
2-månedlige terminer	37	74,00 %	39	78,00 %	33	82,50 %	219 680	83,96 %	219 789	83,95 %
Årsterminer	0	0,00 %	0	0,00 %	0	0,00 %	41 126	15,72 %	41 126	15,71 %
Sum	50	100,00 %	50	100,00 %	40	100,00 %	261 655	100,00 %	261 795	100,00 %

10.2.3 Periodisering av fradragsretten

Det er nærliggende å legge til grunn samme tidfesting (periodisering) i omsetningsoppgaven av merverdiavgift påløpt ved innførsel for en ordning med utsatt avregning som i dag gjelder for innberetningen av merverdiavgift ved innførsel. Dette innebærer at beløpet innberettes i oppgaven for terminen som varen blir fortollet. Dette knytter innberetningen nærmest mulig opp mot innførselstidspunktet og kan således bidra til å øke sannsynligheten for raskt å oppdage eventuelt ulovlig unndragelse og svindel.

Hvis en først velger å gå bort fra ordningen med betaling av merverdiavgift på fortollingstidspunktet og isteden innberetter avgiften i omsetningsoppgaven, er det ikke av betydning for statens inntekter i hvilken termin avgiften tas med. Utsatt avregning innebærer at avgiften føres opp som inn- og utgående avgift i samme termin. Sammenliknet med dagens ordning med betaling ved fortollingstidspunktet, og for øvrig også med kjøp innenlands, vil den avgiftspliktige få utvidet kredittid ved at betalingen først skjer når den avgiftspliktige beregner og fører opp merverdiavgiften på importvaren som utgående og inngående avgift i sin omsetningsoppgave.

Som illustrert i eksemplet i punkt 9.3 er den eneste forskjellen mellom dagens system og et system med utsatt avregning likviditetstapet for staten som skyldes at de 25 kroner ikke lenger innkreves ved innførselen, men i stedet innkreves når den avgiftspliktige har fradrag å avregne mot. Nettoinnberetning av merverdiavgift på innførsel er dermed null for næringsdrivende med full fradragsrett.

10.2.4 Konkurransemessige forhold

En omlegging må også vurderes opp mot de betingelser som gjelder for betaling og avregning av merverdiavgift for næringsdrivende ved innenlands kjøp. Ved betaling ved kjøp innenlands vil det normalt være fakturadato som legges til grunn. Dette gir normalt en kredittid på gjennomsnittlig 20 dager etter leveringstidspunktet. Likviditetsmessig vil dermed en ordning med utsatt avregning skille seg fra innenlands omsetning ved at det ikke skal betales merverdiavgift når varen leveres (eller når faktura foreligger), men først når merverdiavgiften kan avregnes mot inngående avgift i omsetningsoppgaven. Dette kan potensielt utgjøre et konkurransevridende element i favør av innførsel. Det er imidlertid usikkert om dette i praksis vil utgjøre et konkurransevridningsproblem siden det er andre

forhold som være av større betydning for valg mellom innførsel og innenlands kjøp, samtidig som likviditetsvirkningen i de fleste tilfelle må antas å utgjøre et lite beløp.

10.2.5 Sammendrag - endringer i likviditet

Innføring av en ordning med utsatt avregning vil innebære en samlet likviditetsfordel for registrerte næringsdrivende. Denne fordelingen følger av at innførselsmerverdiavgiften skal inngå i det innenlandske merverdiavgiftsoppgjøret og ikke betales til toll- og avgiftsetaten gjennom tollkredittordningen KPMG har anslått likviditetsfordelen for de registrerte næringsdrivende til 192 millioner kroner. Arbeidsgruppen vil vise til at denne gevinsten har sin motsats i et tilsvarende likviditetstap for staten. En ordning med utsatt avregning for virksomheter som i dag har tollkreditt kan ifølge arbeidsgruppens beregninger gi et årlig rentetap for staten på om lag 200 millioner kroner, forutsatt en rentesats på tre prosent rente. I tillegg kommer en engangsreduksjon i merverdiavgiftsinntektene for staten idet ordningen innføres. Danmark valgte å utligne dette provenybortfallet ved å endre kredittidene i den danske merverdiavgiftssystemet ved omleggingen til utsatt avregning. Vi anser at det er utenfor arbeidsgruppens mandat å vurdere slike tiltak.

KMPG har i sin rapport lagt til grunn at gjeldende ordning med beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel for næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet innebærer en likviditetsulempe på om lag 34 dager.

Arbeidsgruppen har gjennomført beregninger av likviditetsfordelen for næringsdrivende ved en ordning med utsatt avregning sammenliknet med dagens ordning. Beregningen for 2006 som viser at en ordning med utsatt avregning gir en likviditetsfordel for de næringsdrivende som har tomånedlige terminer og hvor omsetningsoppgaven er en betalingsoppgave på 38 dager i forhold til dagens ordning.

10.3 Endringer i ressursbruk

10.3.1 Ressursbruk for de næringsdrivende

Som det framgår i punkt 4.2.1 la Rambøll Norge AS i rapporten "Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode" til grunn at næringslivets kostnader knyttet beregning av merverdiavgift ved innførsel årlig utgjorde 396 millioner kroner. Dette er ikke en kostnad som vil bortfalle for de næringsdrivende ved en omlegging til utsatt avregning. Som det framgår av punktene 9.3 og 9.5 legger arbeidsgruppen til grunn at det fortsatt skal foretas en kredittvurdering i forbindelse med at det gis tillatelse til utsatt avregning og at merverdiavgift fortsatt skal deklarerer ved innførselen. Arbeidsgruppen anser at dette også er det mest ressurseffektive for de avgiftspliktige siden de under enhver omstendighet må deklarerer varen inn i landet, herunder beregne eventuell toll og særavgifter.

Ved et system med utsatt avregning vil imidlertid antall delbetalinger reduseres ved at registrerte næringsdrivende ikke betaler merverdiavgift på fortollingstidspunktet, eventuelt den 18. i måneden etter dersom vedkommende næringsdrivende har tollkreditt. Dette vil kunne spare de avgiftspliktige for enkelte administrative kostnader. Som det framgår av punkt 4.2.1 har KPMG lagt til grunn at de næringsdrivendes kostnader ved å betale en månedlig regning fra toll- og avgiftsetaten vil utgjøre 38,4 millioner kroner per år. Det er da forutsatt at det koster en næringsdrivende 200 kroner å betale en faktura til

toll- og avgiftsetaten. I lys av at Rambøll vurderer kostnadene knyttet til en tollekspedering til 250 kroner, vurderer arbeidsgruppen også kostnadsanslaget på 200 kroner som høyt. For de virksomhetene som innfører varer som også er belagt med særavgifter og toll, vil heller ikke kostnaden ved denne betalingen bortfalle ved en omlegging til utsatt avregning. Arbeidsgruppen er derfor i tvil om en omlegging til utsatt avregning vil innebære en administrativ besparelse for de næringsdrivende på 38,4 millioner på dette punkt. I mangel på egne tall har likevel gruppen valgt å legge KPMGs beregninger til grunn. Det vises imidlertid til at det nå pågår et arbeid med beregninger av de næringsdrivendes kostnader knyttet til faktisk innbetaling av merverdiavgift ved innførsel i tilknytning til Regjeringen prosjekt for reduksjon av næringslivets administrative kostnader ved etterlevelse av offentlige informasjonskrav, jf. punkt 4.2.1. Når disse foreligger kan KPMGs anslåtte tall etterprøves på en bedre måte.

10.3.2 Ressursbruk for toll- og avgiftsetaten

Arbeidsgruppen vil i dette punktet vurdere hvilke *endringer* forslagene i punkt 9 vil føre til i forhold til den ressursbruken vi har redegjort for i punkt 4.2.2 knyttet til dagens ordning. Som beskrevet der er toll- og avgiftsetatens arbeid med merverdiavgift ved innførsel for registrerte merverdiavgiftspliktige både prosess- og systemmessig integrert i toll- og avgiftsetatens øvrige arbeid med fastsetting, innkreving og kontroll. Behovet for kredittvurdering og sikkerhetsstillelse, jf. punktene 9.3 og 9.4, og nødvendige endringer i toll- og avgiftsetatens IT-systemer kompliserer bildet ytterligere i forhold til å kunne ta ut en gevinst ved innføring av utsatt avregning.

Fastsettelse

Innførselsmerverdiavgiften utregnes automatisk på tolldeklarasjonen, jf. punkt 4.1.2. I et system med utsatt avregning forutsettes varen fortsatt deklarerert til toll- og avgiftsetaten, jf. punkt 9.5, og følgelig vil ikke toll- og avgiftsetatens ressursbruk på dette området bli endret.

Innkreving

Arbeidsgruppen mener det må foretas en kredittvurdering av vareimportører som skal benytte et system med utsatt avregning, jf. punkt 9.3. Merverdiavgiftspliktige som ønsker å komme inn under ordningen med utsatt avregning må søke toll- og avgiftsetaten om dette, jf. punkt 9.4. De vil da måtte gjennomgå en kredittvurdering og fastsette en tilhørende kredittgrense. Avhengig av kredittverdigheten vil kunden kunne bli avkrevd sikkerhetsstillelse. Når kredittgrensen nås, må fortolling foretas kontant eller over speditørs dagsoppgjør, med full innkreving av merverdiavgift til toll- og avgiftsetaten. Dette innebærer at toll- og avgiftsetatens ressursbruk til systemet med kredittvurdering, kredittovervåking, sikkerhetsstillelse mv. i hovedsak må videreføres på samme nivå som i dag.

Oppgavene knyttet til innfordring av utestående merverdiavgiftskrav (varsel om utlegg, renteberegning og tvangsinnfordring) for de som er gitt anledning til å benytte utsatt avregning vil etter en omlegging ikke lenger ligge til toll- og avgiftsetaten. Ressursbruken til produksjon av månedlige kontoutskrifter (herunder krav om betaling, varsel om utlegg og tvangsfullbyrdelse av merverdiavgiftskrav), vil derfor bli redusert. Kostnadene til dette er i dag om lag 1,7 millioner kroner for alle brukere av tollkredittordningen, og Toll- og avgiftsdirektoratet anslår at disse kan reduseres med om lag 1 millioner kroner. Av hensyn

til de næringsdrivende kan det imidlertid være aktuelt å videreføre utsendelse av månedlige kontoutskrifter siden disse gir en oversikt over alle deklarasjoner og kan være med på å sikre korrekt regnskap for de næringsdrivende.

Dersom det er skatteetaten som skal kredittvurdere virksomhetene som skal få tillatelse til utsatt avregning, eller det ikke blir stilt krav til kredittvurdering i det hele tatt, må likevel dagens tollkredittordning i hovedsak opprettholdes for toll og særavgifter, jf. punkt 9.4. Administrasjonen av tollkredittordningen vil imidlertid bli mindre ressurskrevende fordi antall transaksjoner og tollkredittkunder vil bli redusert.

Innføring av utsatt avregning vil medføre færre innbetalinger til toll- og avgiftsetaten, og det anslås at kostnader til *regnskapsførsel* vil reduseres med om lag 300 000 kroner.

Arbeidsgruppen anslår at toll- og avgiftsetatens samlede kostnader for innkreving av merverdiavgift kan reduseres med om lag 1,3 millioner kroner ved innføring av utsatt avregning.

KPMG anslår at kostnadene knyttet til innkreving kan reduseres med om lag 60 millioner kroner, og av dette knytter 46,5 millioner kroner seg til utsendelse av månedlig kontoutskrift. Anslaget på utsendelse av kontoutskrifter er svært høyt og står i sterk kontrast til arbeidsgruppens anslag på reduksjon med en million kroner.

Kontroll

Toll- og avgiftsetaten bruker i størrelsesorden 15 til 25 årsverk på kontroll av innførselsmerverdiavgift for registrerte merverdiavgiftspliktige, jf. punkt 4.2.2. Denne kontrollen er i hovedsak knyttet til om avgiften er korrekt fastsatt, og ikke til om den er innbetalt. Arbeidsgruppen tilrår i punkt 9.6 at toll- og avgiftsetaten på tilsvarende måte som i dag skal kontrollere om oppgitt merverdiavgift er korrekt fastsatt. Det forutsettes at kontrollen i fastsettelsesfasen, herunder maskekontroll og kontroll av om det foreligger et merverdiavgiftsfritak ved innførsel, skal utføres på samme nivå som i dag. Det samme kan sies om omfanget av etterkontroll som bør utføres ved innføring av utsatt avregning.

Dette innebærer at en eventuell innføring av utsatt avregning ikke påvirker toll- og avgiftsetatens ressursbruk på kontroll av innførselsmerverdiavgift.

KPMG har i sin rapport antatt at alle årsverk knyttet til etterberegning av merverdiavgift kan kuttes, og at dette medfører en besparelse på 32,785 millioner kroner. Arbeidsgruppen vil påpeke at anslaget på 79 årsverk som medgår til kontroll av merverdiavgift er alt for høyt, jf. punkt 4.2.2. Videre støtter ikke arbeidsgruppen antakelsen om alle årsverk som brukes på kontroll av merverdiavgift kan kuttes, da disse 15 til 25 årsverkene medgår til kontroll av at fastsettelsen er korrekt, ikke at avgiften er innbetalt. Kontroll av fastsettelsen er en del av grensekontrollen, og en oppgave som fortsatt må gjøres av toll- og avgiftsetaten.

IKT-området

Årlige kostnader for drift og vedlikehold av TVINN-systemene knyttet til merverdiavgift for registrerte næringsdrivende er i punkt 4.2.2. anslått å utgjøre to millioner kroner. Arbeidsgruppen antar at hoveddelen av disse kostnadene kan spares inn ved en omlegging til utsatt avregning.

En omlegging til utsatt avregning vil imidlertid kreve relativt omfattende *endringer i TVINN-systemene*. Ved innføring av utsatt avregning vil toll- og avgiftsetaten få inn

deklarasjoner som ikke skal betales og medtas på faktura/månedsoppgjør. TVINN må derfor endres til et mer komplisert "tospolet" system som kan håndtere både deklarasjoner som skal betales til toll- og avgiftsetaten, og deklarasjoner som skal inn under ny ordning. Ved utsatt avregning vil det bli tre deklarasjonsvarianter, hvorav to som medfører at toll- og avgiftsetaten skriver ut krav:

- 1) De som ikke har tillatelse til utsatt avregning og derfor skal betale både merverdiavgift, toll og særavgifter til toll- og avgiftsetaten.
- 2) De som bare skal betale toll og særavgifter, men ikke merverdiavgift til toll- og avgiftsetaten fordi de har tillatelse til utsatt avregning.
- 3) De som ikke skal betale noe til toll- og avgiftsetaten fordi de kun deklarerer merverdiavgift og har tillatelse til utsatt avregning.

Merverdiavgiften som beregnes under ordningen for utsatt avregning må fastsettes med en egen avgiftskode i TVINN, slik at den kan skilles fra den innførselsmerverdiavgift toll- og avgiftsetaten fortsatt skal kreve inn. Det må videre gjøres tilpasninger på kontoutskrift/faktura. I og med at deklarasjonene både kan inneholde merverdiavgift som ikke skal betales og særavgifter som skal betales, må dette spesifiseres på en måte som er oversiktlig for kunden.

Det vil også være behov for en ny kreditttype for de som kommer inn under ordningen med utsatt avregning, og den eksisterende funksjonalitet for kredittgrense i TVINN kan ikke brukes for denne nye kreditttypen. På ordinær tollkreditt mottas innbetalinger som reduserer akkumulatorfeltene, mens for utsatt avregning vil toll- og avgiftsetaten ikke motta noen innbetaling på beregnet merverdiavgift. Det vil derfor være behov for et nytt felt som summerer "utsatt merverdiavgift". En kredittgrense for denne kreditttypen vil måtte gjelde fortollinger for en gitt periode, slik at deklarasjon med "utsatt merverdiavgift" vil bli avvist når grensen nås innen perioden. Ved overgang til ny periode må feltet som summerer "utsatt merverdiavgift" nullstilles.

Arbeidsgruppen anbefaler i punkt 9.7 at merverdiavgiftsgrunnlaget og beregnet merverdiavgift per kunde overføres periodisk fra TVINN til MVA3. Dette medfører at det må *utvikles funksjonalitet i TVINN* som trekker ut relevante data som skal overføres til MVA3.

De nødvendige endringene i TVINN-systemene er på usikkert grunnlag samlet estimert til å være i størrelsesorden 7 til 10 millioner kroner for utvikling og om lag 1,5 millioner kroner årlig for drift og vedlikehold. Arbeidsgruppen påpeker at IT-kostnader som oftest estimeres med bakgrunn i detaljerte kravspesifikasjoner. Tilsynelatende små endringer i IT-systemer kan få store økonomiske konsekvenser, og det er avgjørende at endringer er dyptgående analysert. Utarbeidelse av kravspesifikasjoner er svært tidkrevende, og arbeidsgruppen anser at dette ligger utenfor gruppens mandat. Estimatenes for IT-kostnader må derfor sees som retningsgivende, og arbeidsgruppen anser dem for å være usikre.

Samlet utgjør endringene på IKT-området en reduksjon i årlige kostnader på 0,5 millioner kroner. IKT-utviklingskostnaden er estimert til størrelsesorden 7 til 10 millioner kroner.

Samlet endring i ressursbehov for toll- og avgiftsetaten

Samlet for fastsettelse, innkreving, kontroll og IKT-området anslås på usikkert grunnlag endringene i toll- og avgiftsetatens *årlige ressursbehov* ved innføring av en ordning med utsatt avregning som skissert i punkt 9 å utgjøre en reduksjon på om lag to millioner kroner.

Samlet anslås på usikkert grunnlag toll- og avgiftsetatens *utviklingskostnader* ved innføring av en ordning med utsatt avregning som skissert i punkt 9 å være i størrelsesorden syv til ti millioner kroner.

KPMG har i sin rapport vurdert reduksjonen i årlig ressursbehov til om lag 100 millioner kroner. Avvikene mellom arbeidsgruppens anslag om KPMGs anslag er nærmere omtalt i punkt 10.3.4.

10.3.3 Ressursbruk for skatteetaten

Arbeidsgruppen vil i dette punktet vurdere hvilke *endringer* forslagene i punkt 9 vil føre til for ressursbruken vi har redegjort for i punkt 4.2.3.

Ressursbruken på to årsverk for skatteetaten i dagens ordning knytter seg blant annet til kontroll av store tilgodeoppgaver som skyldes merverdiavgift påløpt og betalt ved innførsel. Det antas at en ordning med utsatt avregning vil redusere antallet tilgodeoppgaver, og at ressursbruken på dette området kan kuttes med ett årsverk. Dette utgjør en besparelse på 500 000 kroner.

Arbeidsgruppen tilrår i punkt 9.7 at merverdiavgiftsgrunnlaget og beregnet merverdiavgift som framkommer av tolldeklarasjonen overføres fra TVINN til MVA3. Dette vil kreve omlegginger i MVA3 og Altinn, samt at det må opprettes en egen post i omsetningsoppgaven hvor beregnet merverdiavgift ved innførsel kan forhåndsfyller.

Det må etableres et grensesnitt mot TVINN for at MVA3 skal kunne ta imot data som er innberett til toll- og avgiftsetaten. Grensesnittet må være basert på filoverføring eller på en integrasjonsplattform. En integrasjonsplattform vil være det mest fleksible valg for overføring av data, men er ikke en forutsetning for en tilfredsstillende løsning.

Kostnadsestimatene i punkt 10.3.2 baserer seg på filoverføring, og arbeidsgruppen har ikke innhentet kostnadsestimat på utvikling av en integrasjonsplattform.

Det må utvikles nye kontroller ved mottak av data, og gamle kontroller må skrives om til å inkludere nye felt. Videre må MVA3 endres slik at nye feltet inkluderes i utregning av skyldig avgift. Nye rutiner for overføring av data til Altinn må utarbeides, men her kan eksisterende grensesnitt antagelig benyttes.

Ny versjon av omsetningsoppgaven må utvikles i Altinn, og det må utvikles nye felt i oppgaveregisteret. Det må også gjøres en rekke mindre tilpasninger i Altinn. Videre må filen som sendes fra Altinn til MVA3 endres. Det må muligens også endres noe i løsningen i Altinn for å ta imot data fra MVA3 og presentere disse i omsetningsoppgaven på en slik måte at de eventuelt kan endres av den avgiftspliktige. Feltene for inngående avgift skal ikke endres. Omsetningsoppgaven som sendes de avgiftspliktige (papirutgaven) må også endres.

Det må påregnes ekstra mye tid til testing av den nye løsningen, i og med at det er snakk om en integrasjon mellom systemer i forskjellige etater. Skattedirektoratet anslår utviklingsarbeid og testing i MVA3 og Altinn til om lag 5000 til 6000 timer.

Løsningen som er beskrevet over forutsetter at merverdiavgift som påløper ved innførsel og som er innrapportert via omsetningsoppgaven, reskontroføres som ordinær merverdiavgift. Dette innebærer at det ikke vil være mulig å skille på innførselsmerverdiavgift og innenlandsk merverdiavgift i statsregnskapet.

Samlet anslås skatteetatens IT-utviklingskostnader ved innføring av en ordning med utsatt avregning å være i størrelsesorden seks til åtte millioner kroner. Anslagene må sees som usikre og er ikke nødvendigvis utfyllende.

Utsatt avregning vil kreve økte ressurser for skatteetaten til innfordring og reskontro-/regnskapsføring. Ressursbehovet er imidlertid relativt lavt, da det trolig vil bli synergieffekter ved at det etableres *ett* innfordringsløp mot avgiftspliktig for både innførselsmerverdiavgift og ordinær merverdiavgift. Det antas også at avgiftspliktige som skylder innførselsmerverdiavgift, ofte også vil skylde ordinær merverdiavgift.

Skattedirektoratet anslår at de nye oppgavene vil kreve syv årsverk, noe som utgjør en årlig kostnad på 3,5 millioner kroner ($7 \cdot 500\,000$ kroner). Det presiseres at det er forbundet usikkerhet til anslaget.

Samlet anslås på usikkert grunnlag endringene i skatteetatens årlige ressursbehov ved innføring av en ordning med utsatt avregning som skissert i punkt 9 å utgjøre en økning i størrelsesorden 3 millioner kroner.

Samlet anslås på usikkert grunnlag skatteetatens utviklingskostnader ved innføring av en slik ordning å være i størrelsesorden 6 til 8 millioner kroner.

KPMG har i sin rapport antatt at en omlegging til snudd avregning ikke vil få innvirkning på skatteetatens ressursbruk. Avvikene mellom arbeidsgruppens anslag om KPMGs anslag er nærmere omtalt i punkt 10.3.4.

10.3.4 Sammendrag - endring i ressursbruk for offentlige myndigheter

Samlet anslås på usikkert grunnlag endringene i offentlig myndigheters årlige ressursbehov ved innføring av en ordning med utsatt avregning som skissert i punkt 9 å utgjøre en økning i størrelsesorden en millioner kroner. I tillegg kommer IKT-utviklingskostnader i størrelsesorden 13 til 18 millioner kroner.

Toll- og avgiftsetatens reduksjon i ressursbehov anslås til to millioner kroner, mens skatteetatens økning anslås til tre millioner kroner. Hovedårsaken til det lave anslaget på besparelse i toll- og avgiftsetaten er at det i dag brukes relativt få ressurser til håndtering av merverdiavgift for registrerte merverdiavgiftspliktige. Videre er hovedtyngden av denne ressursbruken knyttet til kontroll i fastsettelsesfasen og håndtering av tollkredittordningen. Dette er oppgaver arbeidsgruppen mener fortsatt bør gjøres av toll- og avgiftsetaten. En omlegging til utsatt avregning innebærer at merverdiavgift for de som er gitt tilgang til tollkredittordningen ikke lenger innbetales til toll- og avgiftsetaten. Disse prosessene er svært automatisert i toll- og avgiftsetaten, og ressursbruken på dette området er lav.

Skatteetaten vil ha behov for tilføring av syv årsverk knyttet til innfordring og reskontro-/regnskapsføring.

KPMG anslår at staten vil spare 100 millioner kroner i året. Dette anslaget står i sterk kontrast til arbeidsgruppens anslag. Hovedårsaken til den store forskjellen mellom anslagene er at KPMG etter arbeidsgruppens oppfatning har vurdert enkeltelementer i toll-

og avgiftsetatens ressursbruk alt for høyt. Eksempelvis anslår KPMG kostnadene til produksjon og utsendelse av månedlige kontoutskrifter fra TVINN til 46,5 millioner kroner, mens Toll- og avgiftsdirektoratet anslår denne kostnaden til 1,7 millioner kroner. Videre antar KPMG at toll- og avgiftetaten ved en omlegging kan kutte alle kostnader knyttet til håndtering av importmerverdiavgiften og at en ny ordning ikke koster noe å administrere i skatteetaten.

10.4 Gebyr på tollkredittdeklarasjoner

Finansdepartementet tar sikte på å legge om ordningen med gebyr på tollkredittdeklarasjoner, slik at gebyret vil variere med kredittbeløpet, jf. punkt 4.1.2. Med bakgrunn i den varslede omleggingen, har arbeidsgruppen valgt å ikke gå nærmere inn på en vurdering av om en omlegging til utsatt avregning vil ha konsekvenser for dette gebyret.

10.5 Unndragelsesfare

Antallet tilgodeoppgaver i innenlandssystemet vil minke ved en omlegging til utsatt avregning. Dette kan bidra til å redusere problemet som tas opp av blant annet KPMG om at dagens system åpner for at næringsdrivende kan få trukket fra inngående merverdiavgift uten at innførselsmerverdiavgift faktisk innbetales. Arbeidsgruppen vil imidlertid her peke på at merverdiavgiftsrestansene oppstått ved innførsel av varer er svært beskjedne, jf. punkt 4.1.2, slik at dette i praksis ikke er noe stort problem i Norge. De lave restansene skyldes etter arbeidsgruppens mening først og fremst tollkredittordningen.

Ved et system med utsatt avregning vil antall delbetalinger reduseres ved at registrerte næringsdrivende ikke betaler merverdiavgift på fortollingstidspunktet, eventuelt den 18. i måneden etter dersom vedkommende næringsdrivende har tollkreditt. At det løpende skjer delbetalinger fram til endelig forbruker er helt sentralt i et merverdiavgiftssystem, jf. punkt 4.1.1. Da et flerleddet system ble innført var det risikoen for avgiftstap som gjorde at hvert ledd skulle foreta delbetalinger i stedet for et system der avgiften først ble oppkrevd ved omsetning til en sluttbruker slik systemet var i Norge før 1970. Den delbetaling som skjer i dag ved innførsel er slik arbeidsgruppen vurderer det ikke annerledes enn den delbetaling som importøren ville betalt om varen i stedet ble anskaffet innenlands (og som selger fakturerer).

Som det framgår av punkt 7.1.4, er avgiftsunndragelser ved grenseoverskridende transaksjoner et problemområde med økende fokus innad i EU. Dette gjelder særlig såkalt karusellsvindel. Vi viser også til at Storbritannia avskaffet ordningen med utsatt avregning for redusere avgiftsunndragelser, jf. punkt 7.2.6. Arbeidsgruppen reiser derfor spørsmål ved om et system med utsatt avregning kan medføre en økt fare for karusellsvindel også i Norge, jf. eksemplet i punkt 8. Arbeidsgruppen har ikke innenfor rammen av sitt arbeid hatt anledning til å vurdere risikoen for karusellsvindel i tilstrekkelig grad. Dersom man skal legge om til utsatt avregning, er imidlertid dette et forhold som bør gjennomgås grundigere.

11. ARBEIDSGRUPPENS TILRÅDNING

Arbeidsgruppen viser til punkt 10 og anser ikke at en omlegging til utsatt avregning ved innførsel av varer vil innebære en betydelig forenkling av merverdiavgiftssystemet verken for næringslivet eller for avgiftsmyndighetene.

Den mest klare konsekvensen av en omlegging på de vilkår som skissert i punkt 9, er en likviditetsoverveltning fra statskassen til de næringsdrivende. Statens provenytap vil være om lag 200 millioner kroner per år basert på en rentesats på tre prosent.

Hvilke ressursbesparelser en omlegging vil resultere i, er mer uklart. De avgiftspliktige vil fortsatt måtte deklareere varene ved innførselen, og den ressursmessige besparelsen vil derfor bestå i at de slipper en delbetaling av merverdiavgift. Dette er av KPMG anslått til totalt å utgjøre en administrativ kostnad på 38,4 millioner per år. Som nevnt har ikke arbeidsgruppen foretatt egne målinger av disse kostnadene, men viser til at dette nå vil bli gjort som et ledd i det pågående arbeidet knyttet til Regjeringens prosjekt for reduksjon av næringslivets administrative kostnader ved etterlevelse av offentlige informasjonskrav.

Dagens merverdiavgiftssystem er imidlertid basert på at det skjer løpende delbetalinger fram til endelig forbruker, jf punkt 4.1.1, og å fjerne denne delbetalingen vil etter arbeidsgruppens mening innebære et systembrudd. Det kan derfor reises spørsmål ved om man bør endre systemet ved innførsel for å spare denne kostnaden.

KPMG skriver at spesielt små og nystartede bedrifter som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet eller har fått innvilget tollkreditt vil ha en fordel av utsatt avregning. Det synes lite aktuelt at en slik ordning gjøres gjeldende for virksomheter som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. For å begrense risikoen i et slikt system anbefaler arbeidsgruppens at en slik ordning avgrenses til virksomheter som har innvilget tollkreditt. En ordning med utsatt avregning vil dermed ikke omfatte virksomheter som ikke har tollkreditt og som ifølge KPMG vil ha en særlig fordel av en slik ordning.

Et sentralt poeng i KPMGs rapport er anførselen om at dagens system bare innebærer en ren pengeforflytning mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten. KPMG uttaler på side 3 at importører får den merverdiavgiften de betalte til toll- og avgiftsetaten tilbakebetalt fra skatteetaten. Foruten de likviditetsmessige konsekvenser av omleggingen som er beskrevet over vil arbeidsgruppen her vise til at den alt overveiende delen av omsetningsoppgavene er betalingsoppgaver, jf. punkt 4.1.1. I de fleste tilfellene der merverdiavgift påløpt og betalt ved innførsel blir ført opp som inngående avgift i en omsetningsoppgave, vil avgiften dermed utgjøre en faktisk delbetaling og redusere det beløpet som den avgiftspliktige skal betale til skattefogdkontorene og ikke resultere i at den avgiftspliktige får en tilgodeoppgave. KPMGs beskrivelse av dagens system er derfor etter arbeidsgruppens mening noe unøyaktig.

For toll- og avgiftsetaten vil det etter gruppens vurdering totalt sett ikke være noen besparelser ved å innføre utsatt avregning. Samlet for fastsettelse, innkreving, kontroll og IKT-området anslås endringene i toll- og avgiftsetatens årlige ressursbehov å utgjøre en reduksjon på om lag to millioner kroner. Tollmyndighetenes utviklingskostnader til nødvendige endringer i TVINN-systemene anslås å være i størrelsesorden syv til ti millioner kroner. Disse anslagene er imidlertid usikre, men arbeidsgruppen viser til at det her er en rekke ulike faktorer som det er nødvendig å forholde seg til og arbeidsgruppens arbeid på dette området har vært foretatt så grundig som mulig innenfor den tid arbeidsgruppen har hatt til rådighet.

For skatteetaten vil utsatt avregning innebære økte oppgaver knyttet til merverdiavgift påløpt ved innførsel. Samlet anslås endringene i skatteetatens årlige ressursbehov ved innføring av en ordning med utsatt avregning å utgjøre en økning i størrelsesorden tre millioner kroner. I tillegg kommer utviklingskostnader til nødvendige omlegginger i MVA3 og Altinn i størrelsesorden seks til åtte millioner kroner. Også disse anslagene er usikre.

Hvordan den nærmere kontrollen av merverdiavgift påløpt ved innførsel av varer skal fordeles mellom henholdsvis toll- og avgiftsetaten og skatteetaten må for øvrig avklares nærmere, jf. punkt 9.6. Arbeidsgruppen vil her vise til at i Danmark håndteres merverdiavgift ved innførsel og ved innenlands omsetning av én etat, noe som gjør en omlegging til utsatt avregning administrativt mindre problematisk.

Arbeidsgruppen vil også understreke at vurderingen av kostnadsbesparelsene ved å innføre utsatt avregning er annerledes for EU-landene enn for Norge. Som nevnt i punkt 7.1.2 er det etablert et eget system for merverdiavgift ved varehandel innen EU med egne innarbeidede kontrollsystemer. Det systemet som er etablert med utsatt avregning i enkelte EU-land gjelder kun for varer innført fra tredjeland. Dersom systemet med utsatt avregning innføres i Norge vil dette systemet gjelde innførsel av varer fra alle land. Det er en meget omfattende varestrøm som skal undergis nye prosedyrer. Innførselsmerverdiavgiften for merverdiavgiftspliktige næringsdrivende er i Norge anslått til 77,2 milliarder kroner, jf. punkt 4.1.2.

Arbeidsgruppen viser også til de erfaringer man har gjort i enkelte EU-land om at omfanget av karusellsvindel øker når man fjerner betalingsplikten ved innførsel. Vi viser her særlig til at Storbritannia på 1980-tallet gikk bort fra en ordning med utsatt avregning, og senere har valgt å ikke gjeninnføre ordningen nettopp av frykt for karusellsvindel, jf. punkt 7.2.6.

I samme retning trekker at det nå foregår en grunnleggende diskusjon om merverdiavgiftssystemet innen EU om å gjøre endringer med sikte på å bekjempe organisert merverdiavgiftskriminalitet, jf. punkt 7.1.4. Som et ledd i denne prosessen vurderes det også i større grad å gå over til snudd avregning ved innenlands omsetning, men da på strenge vilkår og kun for enkelte sektorer eller enkelte varetyper for å hindre organisert svindel mot merverdiavgiftssystemet. Arbeidsgruppen vil understreke at det ikke er fattet noen vedtak om en slik omlegging innen EU. Dette vil innebære en meget stor systemomlegging som indirekte også vil kunne få betydning for det norske merverdiavgiftssystemet. Dette gjør at Norge også bør følge dette arbeidet. Arbeidsgruppen ønsker imidlertid å understreke at et slikt system med snudd avregning ved innenlands omsetning er noe annet enn et system med utsatt avregning ved innførsel. Arbeidsgruppen vil også vise til at fokus for det arbeidet som nå pågår innen EU er å forhindre svindel og ikke å forenkle systemet for næringsdrivende

Arbeidsgruppen er av den oppfatning at en overgang til utsatt avregning ikke vil innebære vesentlige forenklinger og ressursbesparelser. En slik omlegging vil innebære en likviditetsoverføring fra staten til de næringsdrivende, som utgjør et provenytap for staten på om lag 200 millioner kroner årlig. I tillegg stiller arbeidsgruppen spørsmål ved om en slik endring kan øke risikoen for svindel. Arbeidsgruppen vil etter en helhetlig vurdering ikke tilrå en omlegging til utsatt avregning ved innførsel av varer. Arbeidsgruppen viser til at tollkredittordningen nylig er liberalisert blant annet for å unngå at regelverket medfører urimelige likviditetsbelastning for merverdiavgiftspliktige importører.

Arbeidsgruppen vil peke på at dersom man ønsker en omlegging til utsatt avregning av likviditetsmessige grunner kan dette enklere ivaretas ved at forfallsdatoen for tollkreditt forlenges.

12. VEDLEGG

Vedlegg 1 – alminnelig omsetningsoppgave

RF-0002 Alminnelig omsetningsoppgave		
Avgiftsposter og tilleggsopplysninger		
	Grunnlag	Beregnet avgift
Post 1 Samlet omsetning og uttak innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven (mva-loven)	☐ 40000	
Post 2 Samlet omsetning og uttak innenfor mva-loven. Summen av post 3, 4, 5 og 6. Avgift ikke medregnet	☐ 40000	
Post 3 Omsetning og uttak i post 2 som er fritatt for merverdiavgift	☐	
Post 4 Omsetning og uttak i post 2 med høy sats, og beregnet avgift 25 %	☐ 20000	☐ 5000
Post 5 Omsetning og uttak i post 2 med middels sats, og beregnet avgift 11 %	☐ 10000	☒ 1100
Post 6 Omsetning og uttak i post 2 med lav sats, og beregnet avgift 7 %	☐ 10000	☐ 700
Post 7 Beregningsgrunnlag for tjenester kjøpt i utlandet, og beregnet avgift 25 %	☐	☐
Post 8 Fradragsberettiget inngående avgift, høy sats		☐ ☐ 800
Post 9 Fradragsberettiget inngående avgift, middels sats		☐ ☐ 900
Post 10 Fradragberettiget inngående avgift, lav sats		☐ ☒ 1000
11 Avgift å betale		☐ 4100
		☐

Vedlegg 2 – enhetsdokumentet

Eksempel på tolldokument

Unikt eksp/ løpenr., viser hvor tolldokumentet er ekspedert, og er dokumentasjon for tollekspedering av varene, jf faktureref i rubrikk 28.

Rubrikk 8: Mottaker, ofte sammenfallende med vareeier. Selskaper må deklare navn og org.nr.

Rubrikk 44: Henvisning til krav om preferansetollbehandling. For varen med restriksjoner må riktig kode og tillatelsen påføres her.

Rubrikk 47: Avgiftsberegning

Grunnlag for MV:

Grunnlag for avgiftene i rubrikk 46 med tillegg av øvrige innførselsavgifter.

Grunnlaget for MV justeres automatisk på bakgrunn av hvilke andre avg som deklarerer. Selve avgiften beregnes automatisk.

NORGE									
1 DEKLARASJON		2 Avsender/eksporter nr.		3 Blanketter		4 Lastelister		5 Vareposter	
6 Antall koller		7 Referansenummer		8 Mottaker nr.		9 Den økonomiske ansvarlige nr.		10 Siste avs. land	
11 Handels-/Prod.land		12 Verdiopplysninger		13 F.L.P.		14 Deklarant/Representant nr.		15 Avsender/utførselsland	
16 Opprinnelsesland		17 Bestemmelsesland		18 Transportmidlets identitet og nasjonalitet ved ankomst		19 Cont		20 Leveringsvilkår	
21 Det aktive transportmidlets identitet og nasjonalitet		22 Fakturert valuta og totalbeløp		23 Oppgjøringskurs		24 Transaksjonstype		25 Transportmåte ved grensen	
26 Transportmåte innenlands		27 Lossested		28 Finansielle opplysninger og bankdata		29 Innpasseringsstolsted		30 Vares lagringssted	
31 Koli og varebeskrivelse		32 Varepost nr.		33 Varenummer		34 Kode oppr. land		35 Bruttovekt(kg)	
36 Nettovekt(kg)		37 PROSEDYRE		38 Nettovekt(kg)		39 Kvoter		40 Summarisk deklarasjon/Tidligere dokument	
41 Mengde i annen enhet		42 Vares pris		43 VF kode		44 Tilleggsopplysninger		45 Justering	
46 Statistisk verdi		47 Beregning av avgifter		48 Kontor: for tollkredit		49 Lagerkode/Godsnummer		50 Hovedansvarlig nr.	
51 Planlagte transiteringsstolsteder (og land)		52 Garanti		53 Bestemmelsesstolsted (og land)		54 Sted og dato:		55 Deklarantens/representantens navn og underskrift:	

Rubrikk 12: Frakt/forsikring skal deklarerer i denne rubrikken i tilfeller hvor det er påkrevd, jf leveringsvilkår i rubrikk 20. Beløpet genereres automatisk til rubrikk 45 og inngår i rubrikk 46

Rubrikk 22: Fakturert valuta og beløp med dagens omregningskurs i rubrikk 23.

Rubrikk 28: Fakturareferanse for deklarete varer

Rubrikk 33: Enhver vare har et varenummer. Bl.a avg,avgfritssatser og restriksjoner er knyttet til varenummeret. For MV bestemmer varenr høy/lav sats

Rubrikk 45: Dersom tolldokumentet har flere vareposter fordeles beløpet i rubrikk 12 pr varepost

Rubrikk 46: Grunnlag for avgiftene (i NOK). Summen av rubrikk 22 og 45

Rubrikk 48: Oppgjøringsform for innførselsavgifter. Månedskreditt evt dagskreditt (speditører), evt kontant

Rubrikk 12: Frakt/forsikring skal deklarerer i denne rubrikken i tilfeller hvor det er påkrevd, jf leveringsvilkår i rubrikk 20. Beløpet genereres automatisk til rubrikk 45 og inngår i rubrikk 46

Rubrikk 22: Fakturert valuta og beløp med dagens omregningskurs i rubrikk 23.

Rubrikk 28: Fakturareferanse for deklarete varer

Rubrikk 33: Enhver vare har et varenummer. Bl.a avg,avgfritssatser og restriksjoner er knyttet til varenummeret. For MV bestemmer varenr høy/lav sats

Rubrikk 45: Dersom tolldokumentet har flere vareposter fordeles beløpet i rubrikk 12 pr varepost

Rubrikk 46: Grunnlag for avgiftene (i NOK). Summen av rubrikk 22 og 45

Rubrikk 48: Oppgjøringsform for innførselsavgifter. Månedskreditt evt dagskreditt (speditører), evt kontant

I tolldeklarasjonens rubrikk 22 skal det oppgis fakturert valuta og totalbeløp, og i rubrikk 20 leveringsvilkår i henhold til internasjonale "Incoterms ICC/ECE-1990". På angjeldende tolldeklarasjon er det deklart et leveringsvilkår (DDU – Delivered Duty Unpaid, Fritt... ufortollet) som tilsier at frakt/forsikring inngår i det fakturerte beløp. Om så ikke hadde vært tilfelle skulle man i tolldeklarasjonens rubrikk 12 deklart frakt og forsikring frem til norsk grense, da dette inngår i tollverdien.

Summen av tolldeklarasjonens rubrikker 12 og 22 genereres automatisk til tolldeklarasjonens rubrikk 46 og er grunnlaget for toll. Tolldeklarasjonens avgiftsberegning gjøres i rubrikk 47 hvor avgiftskoden, grunnlaget, avgiftssatsen og beløp fremkommer. Systemet summerer automatisk tollverdien (rubrikk 46) og de ulike innførselsavgiftene (rubrikk 47). Summen utgjør grunnlag for merverdiavgiften. På vedlagte eksempel er det tolldeklart forskningsavgift (FA), matproduksjonsavgift (NP), miljøavgift på drikkevareemballasje (MG) og grunnavgift på drikkevareemballasje (GG) i tillegg til merverdiavgift (MV). På omhandlede tolldeklarasjon medfører dette at i tillegg til fakturert beløp inkludert frakt/forsikring (rubrikk 22, jf. rubrikk 20) består grunnlaget for merverdiavgiftsberegningen også av fire andre innførselsavgifter. Det er på omhandlede tolldeklarasjon deklart at varen er berettiget preferansetollbehandling (tollfrihet) på bakgrunn av EØS-avtalen, jf. rubrikker 36(kode A) og 44. Om så ikke hadde vært tilfelle hadde også toll inngått i grunnlaget for merverdiavgiften.

For varer belagt med restriksjoner må det i tolldeklarasjonens rubrikk 44 deklarerer riktig kode, for at tolldeklarasjonen skal godkjennes i TVINN. Omhandlede importerte varer er næringsmidler, og det er restriksjoner ved innførsel. I tolldeklarasjonens rubrikk 44 vises det til kode og at tillatelse for innførsel foreligger (V5 – KNT).

Vedlegg 3 – likviditetsberegninger ved betalingsoppgaver

Tabell 3.1 – likviditetseffekt ved tomånedlige terminer

Tabellen viser hvor mange dager fristen betaling av innførselsmerverdiavgiften forlenges ved overgang fra dagens ordning med tollkreditt til en ordning med utsatt avregning.

Termin	Periode	Seneste dato for levering av omsetn.oppdg.	Dato for bet.oppgjør m/skattefogd	Dato for betaling til toll- og avgiftsetaten	Likviditets-effekt i dager
1	01.01 - 31.01	10.apr	10.apr	20.feb	-49
	01.02 - 28.02	10.apr	10.apr	20.mar	-21
2	01.03 - 31.03	12.jun	12.jun	18.apr	-55
	01.04 - 30.04	12.jun	12.jun	18.mai	-25
3	01.05 - 31.05	10.aug	10.aug	19.jun	-52
	01.06 - 30.06	10.aug	10.aug	18.jul	-23
4	01.07 - 31.07	10.okt	10.okt	18.aug	-53
	01.08 - 31.08	10.okt	10.okt	18.sep	-22
5	01.09 - 30.09	11.des	11.des	18.okt	-54
	01.10 - 31.10	11.des	11.des	20.nov	-21
6	01.11 - 30.11	12.feb	12.feb	18.des	-56
	01.12 - 31.12	12.feb	12.feb	18.jan	-25
					-456
Gjennomsnitt = $-456 : 12 =$					-38 Dager

**Tabell 3.2 – likviditetseffekt ved månedlige terminer
(betalingsoppgaver)**

Termin	Periode	Seneste dato for levering av omsetn.oppg.	Dato for bet.oppgjør m/skattefogd	Dato for betaling til toll- og avgiftsetaten	Likviditets- effekt i Dager
1	01.01 - 31.01	10.mar	10.mar	20.feb	-25
2	01.02 - 28.02	10.apr	10.apr	20.mar	-21
3	01.03 - 31.03	10.mai	10.mai	18.apr	-22
4	01.04 - 30.04	12.jun	12.jun	18.mai	-25
5	01.05 - 31.05	10.jul	10.jul	19.jun	-21
6	01.06 - 30.06	10.aug	10.aug	18.jul	-23
7	01.07 - 31.07	11.sep	11.sep	18.aug	-24
8	01.08 - 31.08	10.okt	10.okt	18.sep	-22
9	01.09 - 30.09	10.nov	10.nov	18.okt	-23
10	01.10 - 31.10	11.des	11.des	20.nov	-21
11	01.11 - 30.11	10.jan	10.jan	18.des	-23
12	01.12 - 31.12	12.feb	12.feb	18.jan	-25
					-275
Gjennomsnitt = -275 : 12 =					-23 dager

**Tabell 3.3 – likviditetseffekt ved halvmånedlige terminer
(betalingsoppgaver)**

Termin	Periode	Seneste dato for levering av Omsetn.oppg.	Dato for bet.oppgjør m/skattefogd	Dato for betaling til toll- og avgiftsetaten	Likviditets- effekt i dager
1	01.01 - 15.01	27.feb	27.feb	20.feb	-7
2	16.01 - 31.01	10.mar	10.mar	20.feb	-18
3	01.02 - 15.02	27.mar	27.mar	20.mar	-7
4	16.02 - 28.02	10.apr	10.apr	20.mar	-21
5	01.03 - 15.03	25.apr	25.apr	18.apr	-7
6	16.03 - 31.03	10.mai	10.mai	18.apr	-22
7	01.04 - 15.04	26.mai	26.mai	18.mai	-8
8	16.04 - 30.04	12.jun	12.jun	18.mai	-25
9	01.05 - 15.05	26.jun	26.jun	19.jun	-7
10	16.05 - 31.05	10.jul	10.jul	19.jun	-21
11	01.06 - 15.06	25.jul	25.jul	18.jul	-7
12	16.06 - 30.06	10.aug	10.aug	18.jul	-23
13	01.07 - 15.07	25.aug	25.aug	18.aug	-7
14	16.07 - 31.07	11.sep	11.sep	18.aug	-24
15	01.08 - 15.08	25.sep	25.sep	18.sep	-7
16	16.08 - 31.08	10.okt	10.okt	18.sep	-22
17	01.09 - 15.09	25.okt	25.okt	18.okt	-7
18	16.09 - 30.09	10.nov	10.nov	18.okt	-23
19	01.10 - 15.10	27.nov	27.nov	20.nov	-7
20	16.10 - 31.10	11.des	11.des	20.nov	-21
21	01.11 - 15.11	27.des	27.des	18.des	-9
22	16.11 - 30.11	10.jan	10.jan	18.des	-23
23	01.12 - 15.12	25.jan	25.jan	18.jan	-7
24	16.12 - 31.12	12.feb	12.feb	18.jan	-25
					-355
Gjennomsnitt = $-355 : 24 =$					-15 Dager

**Tabell 3.4 – likviditetseffekt ved ukesterminer
(betalingsoppgaver)**

		Seneste dato for levering av	Dato for bet.oppgjør	Dato for betaling til toll- og avgiftsetaten	Likviditets- effekt i	Dager i oppdelte	Likviditets- effekt i	Gj.sn. likviditets-	
Uke	Periode	omsetn.oppgg.	m/skattefogd	avgiftsetaten	dager	uker	dager	effekt	
1	02.01 - 08.01	20.feb	20.feb	20.feb	0				
2	09.01 - 15.01	27.feb	27.feb	20.feb	-7				
3	16.01 - 22.01	06.mar	06.mar	20.feb	-14				
4	23.01 - 29.01	10.mar	10.mar	20.feb	-18				
	30.01 - 31.01	15.mar	15.mar	20.feb	veid gj.sn.	2	-23	-3	
5	01.02 - 05.02	15.mar	15.mar	20.mar	-3	5	5		
6	06.02 - 12.02	22.mar	22.mar	20.mar	-2				
7	13.02 - 19.02	29.mar	29.mar	20.mar	-9				
8	20.02 - 26.02	05.apr	05.apr	20.mar	-16				
	27.02 - 28.02	18.apr	18.apr	20.mar	veid gj.sn.	2	-27	-8	
9	01.03 - 05.03	18.apr	18.apr	18.apr	-8	5	0		
10	06.03 - 12.03	24.apr	24.apr	18.apr	-6				
11	13.03 -19-03	02.mai	02.mai	18.apr	-14				
12	20.03 - 26.03	08.mai	08.mai	18.apr	-20				
13	27.03 - 02.04	12.mai	12.mai	18.apr	-24				
14	03.04 - 09.04	19.mai	19.mai	18.mai	-1				
15	10.04 - 16.04	29.mai	29.mai	18.mai	-11				
16	17.04 - 23.04	06.jun	06.jun	18.mai	-19				
17	24.04 - 30.04	09.jun	09.jun	18.mai	-22				
18	01.05 - 07.05	19.jun	19.jun	19.jun	0				
19	08.05 - 14.05	26.jun	26.jun	19.jun	-7				
20	15.05 - 21.05	03.jul	03.jul	19.jun	-14				
21	22.05 - 28.05	10.jul	10.jul	19.jun	-21				
	29.05 - 31.05	14.jul	14.jul	19.jun	veid gj.sn.	3	-25	-8	
22	01.06 - 04.06	14.jul	14.jul	18.jul	-8	4	4		
23	05.06 - 11.06	21.jul	21.jul	18.jul	-3				
24	12.06 - 18.06	28.jul	28.jul	18.jul	-10				
25	19.06 - 25.06	04.aug	04.aug	18.jul	-17				
26	26.06 - 02.07	14.aug	14.aug	18.jul	-27				
27	03.07 - 09.07	21.aug	21.aug	18.aug	-3				
28	10.07 - 16.07	28.aug	28.aug	18.aug	-10				
29	17.07 - 23.07	04.sep	04.sep	18.aug	-17				
30	24.07 - 30.07	11.sep	11.sep	18.aug	-24				
	31.07 - 31.07	18.sep	18.sep	18.aug	veid gj.sn.	1	-30	-4	
31	01.08 - 06.08	18.sep	18.sep	18.sep	-4	6	0		
32	07.08 - 13.08	25.sep	25.sep	18.sep	-7				
33	14.08 20.08	02.okt	02.okt	18.sep	-14				
34	21.08 - 27.08	09.okt	09.okt	18.sep	-21				
	28.08 - 31.08	13.okt	13.okt	18.sep	veid gj.sn.	4	-25	-12	
35	01.09 - 03.09	13.okt	13.okt	18.okt	-12	3	5		
36	04.09 - 10.09	20.okt	20.okt	18.okt	-2				
37	11.09 - 17.09	27.okt	27.okt	18.okt	-9				
38	18.09 - 24.09	03.nov	03.nov	18.okt	-16				
39	25.09 - 01.10	13.nov	13.nov	18.okt	-26				

40	02.10 - 08.10	20.nov	20.nov	20.nov	0			
41	09.10 - 15.10	27.nov	27.nov	20.nov	-7			
42	16.10 - 22.10	04.des	04.des	20.nov	-14			
43	23.10 - 29.10	11.des	11.des	20.nov	-21			
	30.10 - 31.10	15.des	15.des	20.nov	veid gj.sn.	2	-25	-5
44	01.11 - 05.11	15.des	15.des	18.des	-5	5	3	
45	06.11 - 12.11	22.des	22.des	18.des	-4			
46	13.11 - 19.11	29.des	29.des	18.des	-11			
47	20.11 - 26.11	05.jan	05.jan	18.des	-18			
	27.11 - 30.11	09.jan	09.jan	18.des	veid gj.sn.	4	-22	-11
48	01.12 - 03.12	15.jan	15.jan	18.jan	-11	3	3	
49	04.12 - 10.12	22.jan	22.jan	18.jan	-4			
50	11.12 - 17.12	29.jan	29.jan	18.jan	-11			
51	18.12 - 24.12	05.feb	05.feb	18.jan	-18			
52	25.12 - 31.12	12.feb	12.feb	18.jan	-25			
					-616			
Gjennomsnitt = -616 : 52 =					-12 Dager			

Vedlegg 4 – likviditetsberegninger ved tilgodeoppgaver

Tabell 4.1 – likviditetseffekt ved tomånedlige terminer

Viser hvor mange dager den næringsdrivende beholder refundert inngående avgift før den skal betales til toll- og avgiftsetaten

Termin	Periode	Tidligste dato for levering av Omsetn.oppg.	Mottar ref. fra skattefogd 21 dg senere	Betaling av samme innf.avgift	Likviditets-effekt i dager
1	01.01 - 31.01	01.mar	22.mar	20.feb	-32
	01.02 - 28.02	01.mar	22.mar	20.mar	-2
2	01.03 - 31.03	02.mai	23.mai	18.apr	-35
	01.04 - 30.04	02.mai	23.mai	18.mai	-5
3	01.05 - 31.05	03.jul	24.jul	19.jun	-30
	01.06 - 30.06	03.jul	24.jul	18.jul	-6
4	01.07 - 31.07	01.sep	22.sep	18.aug	-35
	01.08 - 31.08	01.sep	22.sep	18.sep	-4
5	01.09 - 30.09	01.nov	22.nov	18.okt	-35
	01.10 - 31.10	01.nov	22.nov	20.nov	-2
6	01.11 - 30.11	02.jan	23.jan	18.des	-36
	01.12 - 31.12	02.jan	23.jan	18.jan	-5
					-227
Gjennomsnitt = $-227 : 12 =$					-19 dager

Tabell 4.2 – likviditetseffekt ved månedelige terminer

Termin	Periode	Tidligste dato for levering av omsetn.oppg.	Mottar ref. fra skattefogd 21 dg senere	Betaling av samme innf.avgift	Likviditets- effekt i dager
1	01.01 - 31.01	01.feb	22.feb	20.feb	-2
2	01.02 - 28.02	01.mar	22.mar	20.mar	-2
3	01.03 - 31.03	03.apr	24.apr	18.apr	-6
4	01.04 - 30.04	02.mai	23.mai	18.mai	-5
5	01.05 - 31.05	01.jun	22.jun	19.jun	-3
6	01.06 - 30.06	03.jul	24.jul	18.jul	-6
7	01.07 - 31.07	01.aug	22.aug	18.aug	-4
8	01.08 - 31.08	01.sep	22.sep	18.sep	-4
9	01.09 - 30.09	02.okt	23.okt	18.okt	-5
10	01.10 - 31.10	01.nov	22.nov	20.nov	-2
11	01.11 - 30.11	01.des	22.des	18.des	-4
12	01.12 - 31.12	02.jan	23.jan	18.jan	-5
					-48
Gjennomsnitt = -48 : 12 =					-4 dager

Tabell 4.3 – likviditetseffekt ved halvmånedlige terminer

Termin	Periode	Tidligste dato for levering av Omsetn.oppg.	Mottar ref. fra skattefogd 21 dg senere	Betaling av samme innf.avgift	Likviditets- effekt i Dager
1	01.01 - 15.01	16.jan	06.feb	20.feb	14
2	16.01 - 31.01	01.feb	22.feb	20.feb	-2
3	01.02 - 15.02	16.feb	09.mar	20.mar	11
4	16.02 - 28.02	01.mar	22.mar	20.mar	-2
5	01.03 - 15.03	16.mar	06.apr	18.apr	12
6	16.03 - 31.03	03.apr	24.apr	18.apr	-6
7	01.04 - 15.04	18.apr	09.mai	18.mai	9
8	16.04 - 30.04	02.mai	23.mai	18.mai	-6
9	01.05 - 15.05	16.mai	06.jun	19.jun	13
10	16.05 - 31.05	01.jun	22.jun	19.jun	-3
11	01.06 - 15.06	16.jun	07.jul	18.jul	11
12	16.06 - 30.06	03.jul	24.jul	18.jul	-6
13	01.07 - 15.07	17.jul	07.aug	18.aug	11
14	16.07 - 31.07	01.aug	22.aug	18.aug	-4
15	01.08 - 15.08	16.aug	06.sep	18.sep	12
16	16.08 - 31.08	01.sep	22.sep	18.sep	-4
17	01.09 - 15.09	18.sep	09.okt	18.okt	9
18	16.09 - 30.09	02.okt	23.okt	18.okt	-5
19	01.10 - 15.10	16.okt	06.nov	20.nov	14
20	16.10 - 31.10	01.nov	22.nov	20.nov	-2
21	01.11 - 15.11	16.nov	07.des	18.des	11
22	16.11 - 30.11	01.des	22.des	18.des	-4
23	01.12 - 15.12	18.des	08.jan	18.jan	10
24	16.12 - 31.12	02.jan	22.jan	18.jan	-4
					89
Gjennomsnitt = 89 : 24 =					4 dager

Tabell 4.4 – likviditetseffekt ved ukesterminer

Uke	Periode	Tidligste dato for levering av omsetn.oppg.	Bet.plikt 21 dager senere	Betaling av innf.avgift	Likviditets-effekt i dager	Dager i oppdelte uker	Likviditets-effekt i dager	Gj.sn. likviditets-effekt
1	02.01 - 08.01	09.jan	30.jan	20.feb	21	2 5	-7 21	13
2	09.01 - 15.01	16.jan	06.feb	20.feb	14			
3	16.01 - 22.01	23.jan	13.feb	20.feb	7			
4	23.01 - 29.01	30.jan	20.feb	20.feb	0			
	30.01 - 31.01	06.feb	27.feb	20.feb	veid gj.sn.			
5	01.02 - 05.02	06.feb	27.feb	20.mar	13			
6	06.02 - 12.02	13.feb	06.mar	20.mar	14			
7	13.02 - 19.02	20.feb	13.mar	20.mar	7			
8	20.02 - 26.02	27.feb	20.mar	20.mar	0	2 5	-7 22	14
	27.02 - 28.02	06.mar	27.mar	20.mar	veid gj.sn.			
9	01.03 - 05.03	06.mar	27.mar	18.apr	14			
10	06.03 - 12.03	13.mar	03.apr	18.apr	15			
11	13.03 - 19.03	20.mar	10.apr	18.apr	8			
12	20.03 - 26.03	27.mar	18.apr	18.apr	0			
13	27.03 - 02.04	03.apr	24.apr	18.apr	-6			
14	03.04 - 09.04	10.apr	02.mai	18.mai	16			
15	10.04 - 16.04	18.apr	08.mai	18.mai	10	3 4	-7 22	10
16	17.04 - 23.04	24.apr	15.mai	18.mai	3			
17	24.04 - 30.04	02.mai	22.mai	18.mai	-4			
18	01.05 - 07.05	08.mai	29.mai	19.jun	21			
19	08.05 - 14.05	15.mai	06.jun	19.jun	13			
20	15.05 - 21.05	22.mai	12.jun	19.jun	7			
21	22.05 - 28.05	29.mai	19.jun	19.jun	0			
	29.05 - 31.05	06.jun	26.jun	19.jun	veid gj.sn.			
22	01.06 - 04.06	06.jun	26.jun	18.jul	10	1 6	-10 21	17
23	05.06 - 11.06	12.jun	03.jul	18.jul	15			
24	12.06 - 18.06	19.jun	10.jul	18.jul	8			
25	19.06 - 25.06	26.jun	17.jul	18.jul	1			
26	26.06 - 02.07	03.jul	24.jul	18.jul	-6			
27	03.07 - 09.07	10.jul	31.jul	18.aug	18			
28	10.07 - 16.07	17.jul	07.aug	18.aug	11			
29	17.07 - 23.07	24.jul	14.aug	18.aug	4			
30	24.07 - 30.07	31.jul	21.aug	18.aug	-3	4 3	-7 23	6
	31.07 - 31.07	07.aug	28.aug	18.aug	veid gj.sn.			
31	01.08 - 06.08	07.aug	28.aug	18.sep	17			
32	07.08 - 13.08	14.aug	04.sep	18.sep	14			
33	14.08 - 20.08	21.aug	11.sep	18.sep	7			
34	21.08 - 27.08	28.aug	18.sep	18.sep	0			
	28.08 - 31.08	04.sep	25.sep	18.sep	veid gj.sn.			
35	01.09 - 03.09	04.sep	25.sep	18.okt	6			
36	04.09 - 10.09	11.sep	02.okt	18.okt	16			
37	11.09 - 17.09	18.sep	09.okt	18.okt	9			
38	18.09 - 24.09	25.sep	16.okt	18.okt	2			
39	25.09 - 01.10	02.okt	23.okt	18.okt	-5			
40	02.10 - 08.10	09.okt	30.okt	20.nov	21			

41	09.10 - 15.10	16.okt	06.nov	20.nov	14	2	-7	13
42	16.10 - 22.10	23.okt	13.nov	20.nov	7			
43	23.10 - 29.10	30.okt	20.nov	20.nov	0			
	30.10 - 31.10	06.nov	27.nov	20.nov	veid gj.sn.			
44	01.11 - 05.11	06.nov	27.nov	18.des	13			
45	06.11 - 12.11	13.nov	04.des	18.des	14	5	21	
46	13.11 - 19.11	20.nov	11.des	18.des	7			
47	20.11 - 26.11	27.nov	18.des	18.des	0			
	27.11 - 30.11	04.des	27.des	18.des	veid gj.sn.			
48	01.12 - 03.12	04.des	27.des	18.jan	4			
49	04.12 - 10.12	11.des	02.jan	18.jan	16	4	-9	4
50	11.12 - 17.12	18.des	08.jan	18.jan	10			
51	18.12 - 24.12	27.des	15.jan	18.jan	3			
52	25.12 - 31.12	02.jan	22.jan	18.jan	-4			
					401			
Gjennomsnitt = 401 : 52 =					8 Dager			