

Merverdiavgift – Veiledning til næringsdrivende

Hva er merverdiavgift?

Merverdiavgift er en avgift som skal beregnes og betales ved salg av alle varer og tjenester, hvis det ikke finnes spesielle unntak. Salget må likevel være av en viss størrelse for å være avgiftspliktig. Først når en selger har salg over dette nivået kan han registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og har rett og plikt til å beregne merverdiavgift.

Avgiften skal også beregnes på import av varer og bestemte tjenester fra utlandet. Det samme gjelder for varer eller tjenester som noen mottar som betaling for levering av varer eller tjenester (bytte).

Uttrykkene utgående merverdiavgift og inngående merverdiavgift er helt sentrale. Disse uttrykkene kan forklares slik:

Utgående merverdiavgift

er den merverdiavgiften som en registrert næringsdrivende skal beregne og kreve opp ved salg av varer og tjenester. Utgående merverdiavgift skal beregnes både ved salg til andre næringsdrivende og til vanlige forbrukere. Merverdiavgiften skal alltid føres opp i et salgsdokumentet. Bare registrerte næringsdrivende har adgang til å føre merverdiavgift i salgsdokumenteter.

Det skal også beregnes utgående merverdiavgift når en registrert næringsdrivende tar ut en vare fra virksomheten til for eksempel privat bruk. Se under avsnittet "Uttak av varer og tjenester".

Inngående merverdiavgift

er merverdiavgiften sett fra kjøpers ståsted. En kjøper som er en registrert næringsdrivende kan fradragføre denne avgiften i oppgjøret sitt med avgiftsmyndighetene. Om vilkår for fradragrett, se under avsnittet "Frdrag for inngående merverdiavgift".

Eksempel

Her har vi satt opp en oversikt over hvordan avgiftsberegningen blir mellom ulike salgsledd fram til forbruker. I dette eksemplet er en vare fulgt fra en produsent til forbruker. For å gjøre det enkelt forutsetter vi at det første leddet (trelastfirma A) ikke har kjøpt inn varer som har gitt rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

- Hvert salgsledd kan trekke fra avgiftsbeløpet som er beregnet i salgsleddet foran i avgiftsoppgjøret med staten.
- Det beløp som til slutt betales av forbrukeren, er summen av de avgiftsbeløp som betales inn på hvert ledd.

Den alminnelige avgiftssatsen er 25 prosent. Ved innenlandsk salg skal avgiften beregnes av salgsprisen, og ved import er det varens tollverdi som avgiften beregnes ut i fra.

Det er 15 prosent MVA på salg av matvarer. (For salg av ”råfisk” til eller gjennom fiskesalgs lag gjelder en særskilt avgiftssats på 11,11 prosent.)

For utleie av rom på hoteller, næringsmessig utleie av fritidseiendommer mv., formidling av slike tjenester, salg og formidling av persontransporttjenester og ved innenlands ferging av kjøretøyer, er avgiftssatsen 8 prosent. det er også 8 prosent avgift på kinobilletter, inngangsbilletter til museer, gallerier, fornøyelsesparker, opplevelsessentre og større idrettsarrangementer.

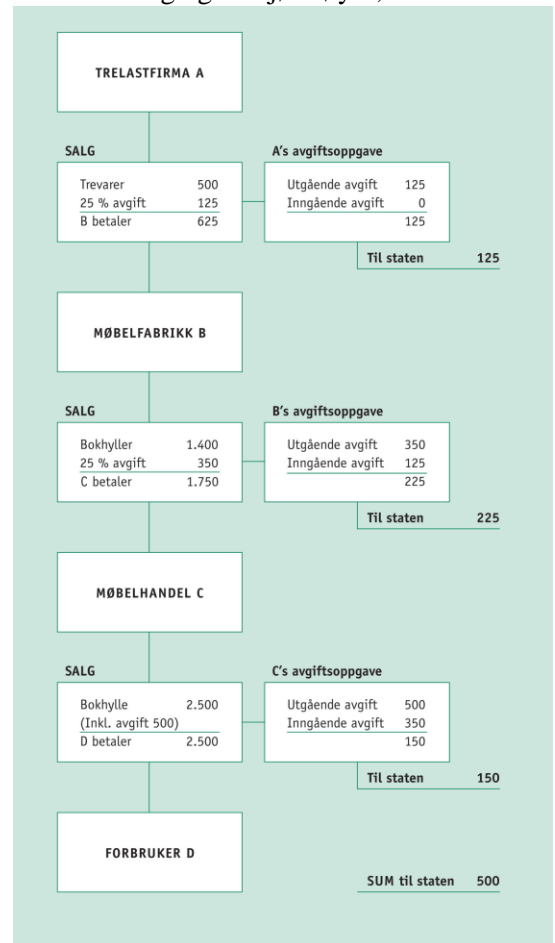
Krav til næring

Et vilkår for avgiftsplikt er at det drives en virksomhet som kan anses som en næring.

En aktuell problemstilling er om noen utøver virksomhet i næring eller om det bare gjelder et lønnstakerforhold. Den største forskjellen mellom en selvstendig næringsdrivende og en lønnstaker, er at en selvstendig næringsdrivende påtar seg å utføre bestemte oppdrag for egen regning og risiko, mens en arbeidstaker stiller sin arbeidskraft til disposisjon for arbeidsgiveren. Her må det skje en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle.

Videre kan det være aktuelt å trekke grensen mellom hobby- og næringsvirksomhet. For å bli ansett som næringsvirksomhet er det et vilkår at driften er egnet til å gi overskudd.

Hvis du er i tvil om du driver næring, bør du ta kontakt med skattekontoret for å få en vurdering av virksomheten.



Hvem er avgiftspliktig?

Avgiftsplikten omfatter alle næringsdrivende som omsetter varer og tjenester., Dette gjelder uansett om virksomheten drives av en enkelt person eller for eksempel et selskap. Som regel er avgiftsplikten ikke knyttet til hvem som driver virksomheten, men til hva som selges.

Her i brosjyren kaller vi ”avgiftssubjekt” den som er eller skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Veldedige organisasjoner

Veldedige og allmenntilgittige institusjoner og organisasjoner kan også være avgiftspliktige. Det har ingen betydning for avgiftsplikten om salg tar sikte på å finansiere den allmenntilgittige virksomheten, men det gjelder enkelte særregler for slike virksomheter. Se brosjyren Merverdiavgift – for veldedige og allmenntilgittige organisasjoner og institusjoner på www.skatteetaten.no

Auksjonssalg

Salg på vanlig auksjon er avgiftspliktig, mens salg på tvangsauksjon er ikke avgiftspliktig. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved salg av hittegods/eiendeler på hittegods-, dødsbo- og felleseieskifteauksjoner når salget skjer etter reglene om tvangssalg.

Kommisjonssalg

Med kommisjonssalg forstås salg i eget navn, men for fremmed regning. Kommisjonæren omsetter i eget navn, men etter oppdrag fra og for regning av en kommittent/kunde. Kommisjonssalg regnes avgiftsmessig både som kommittentens og kommisjonærens salg. Kommisjonæren plikter å kreve inn merverdiavgiften fra kunden.

En vareagent selger derimot varer i fremmed navn og for fremmed regning og anses som fullmektig. Vareagenten driver ikke eget varesalg, men mottar bare provisjon. Det skal betales avgift på provisjonen.

Stat og kommune

Stat, fylkeskommuner, kommuner og institusjoner som eies eller drives av det offentlige (offentlige virksomheter), er avgiftspliktige når de selger varer og tjenester. Et unntak gjelder for statlige enheter som bare selger tjenester til andre statlige enheter. Det offentlige blir merverdiavgiftspliktig selv om salget ikke drives som næring. Noen offentlige institusjoner driver virksomhet som bare eller hovedsakelig (80 prosent) har til formål å tilgodese egne behov. Slike institusjoner er avgiftspliktige bare for sitt salg til andre, men har på den annen side bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som selges til andre.

Konkursbo og dødsbo

Ved konkurs eller dødsfall, er boet merverdiavgiftspliktig for salg og uttak etter konkursåpningen eller dødsfallet, dersom debitor eller avdøde ville ha vært avgiftspliktig. Det viktigste ved disse reglene er at det er uten betydning om boet driver næring eller om boets eget salg er under minstegrensen. Det er tilstrekkelig at disse vilkår var oppfylt av debitor eller avdøde.

Utenlandske næringsdrivende

Det må skilles mellom utenlandske næringsdrivende som selger til Norge, og de som selger i Norge.

Utenlandske næringsdrivende som bare selger varer fra utlandet til Norge, er ikke merverdiavgiftspliktige i Norge. Her oppstår avgiftsplikten ved innførselen. Om innførsel av tjenester vises det til egen omtale i kapittelet ”Kjøp fra utlandet (innførsel)”.

For utlendingers salg av varer og tjenester i Norge gjelder følgende:

Utenlandske virksomheter som har forretningssted eller hjemsted i Norge, er avgiftspliktige etter samme regler som norske virksomheter, og skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når vilkårene er oppfylt. Se avsnittet ”Registrering i Merverdiavgiftsregisteret”.

Dersom den utenlandske næringsdrivende verken har forretningssted eller hjemsted her i landet, skal han beregne og betale merverdiavgift av sitt salg i Norge ved representant, og skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representanten. I slike tilfeller er både den utenlandske næringsdrivende og den norske representanten ansvarlige for at merverdiavgift blir beregnet og betalt.

Avgiftspliktige transaksjoner

Salg av varer

Det skal beregnes og betales merverdiavgift av all innenlandsk varesalg hvis ikke det er gitt særskilte fritak.

Varebegrepet som brukes i merverdiavgiftsloven er videre enn det som brukes i dagligtale. Fysiske gjenstander (også fast eiendom) blir sett på som vare. Elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde er også varer.

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved salg av fast eiendom. Fast eiendom er både ubebygget og bebygget grunn.

Selv om salg av fast eiendom ikke er avgiftspliktig, vil for eksempel nybygging og reparasjon av bygninger og annen fast eiendom være avgiftspliktig. Dette er salg av tjenester hvor det skal beregnes merverdiavgift på vanlig måte.

Salg av tjenester

Det er generell merverdiavgiftsplikt på salg av tjenester. Dette betyr at alle tjenester er avgiftspliktige med mindre de er særskilt unntatt.

Alt som kan selges og som ikke kan ses på som en vare, blir sett på som en tjeneste.

Produkter som leveres digitalt over nett, for eksempel musikk, bilder og programvare, regnes også som tjenester.

Som eksempel på tjenestekområder som er merverdiavgiftspliktige nevner vi:

- konsulenttjenester, blant annet administrativ, økonomisk, organisatorisk og teknisk bistand og rådgivning.
- IKT-tjenester, for eksempel databaserte informasjonstjenester og utarbeidelse av programvare.
- romutleie i hotellvirksomhet mv.
- utleie av campingplasser mv
- takseringstjenester
- eiendomsmegling
- vaktjenester
- utleie og formidling av arbeidskraft
- advokattjenester
- regnskapstjenester
- persontransporttjenester
- adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre

Serveringsvirksomhet

Ved salg av mat som ledd i salg av serveringstjenester, skal det beregnes 25 prosent merverdiavgift. Avgrensningen mellom serveringstjenester (alminnelig sats) og salg av mat (reduisert sats - 14 prosent) vil derfor være sentral for mange næringsdrivende.

Med serveringstjeneste menes servering fra serveringssted, det vil si et sted der det foregår servering av mat og/eller drikke og hvor forholdene ligger til rette for spising på stedet. Tilstøtende lokaler til serveringssted på skip, i hoteller, i teatre, kinoer og lignende, regnes som del av serveringsstedet. Som serveringssted regnes også sted der cateringvirksomhet i tillegg til å levere mat yter tjenester som utleie av serveringspersonale, oppdekking og rydding av servise osv.

Vanlige sitteplasser i buss, ferge og tog regnes normalt ikke som serveringssted, selv om det kan bestilles enklere mat- og drikkevarer fra trillevogn mv.

Salg av mat fra serveringssted som ikke skal spises på stedet skal avgiftsberegnes med redusert sats.

Dersom serveringen inngår som et naturlig ledd i en helse-, sosial- eller undervisningstjeneste, som ellers er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, vil også serveringstjenesten være unntatt, se avsnittet "Unntak og fritak fra merverdiavgiftsplikten".

Uttak av varer og tjenester

For at det skal bli lik avgift på alt avgiftspliktig forbruk, må det også beregnes merverdiavgift på uttak av varer og tjenester fra virksomheten til f. eks. privat bruk på lik linje med kjøp fra andre. Det skal for eksempel beregnes merverdiavgift når et avgiftssubjekt tar ut matvarer til privat bruk fra egen forretning; på samme måte som når innehaveren av et bilverksted reparerer sin egen privatbil.

Varer

Det skal beregnes merverdiavgift når avgiftssubjektet tar ut varer til bruk privat eller til formål utenfor den registrerte virksomheten.

Hvis avgiftssubjektet driver virksomhet som dels er avgiftspliktig og dels er unntatt fra merverdiavgiftsloven, og uttaket skjer fra den avgiftspliktige delen til den delen som er unntatt, skal det altså beregnes uttaksmerverdiavgift.

For fast eiendom og større driftsmidler er plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift betinget av uttak til privat bruk eller til formål utenfor den samlede virksomheten. Det skal i disse tilfellene ikke beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Denne regelen har sammenheng med bestemmelsene om justering av inngående merverdiavgift for fast eiendom og andre større driftsmidler i tilfelle av bruksendring. Se om "Justering av inngående merverdiavgift" under kapittelet "Fradrag for inngående merverdiavgift".

Det er i utgangspunktet bare når avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller framstillingen av varen at det skal beregnes merverdiavgift ved uttak av varen.

Tjenester

Det skal beregnes merverdiavgift når avgiftssubjektet tar ut tjenester til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Det skal altså i disse tilfellene ikke beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. (I stedet skal inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten.) For bygge- og anleggstjenester skal det imidlertid beregnes uttaksmerverdiavgift også til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten.

Dersom det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift når varen eller tjenesten fra virksomheten brukes til:

- kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver og personale
- oppføring, vedlikehold, drift eller innleie av fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer. Regelen gjelder ikke for oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner, herunder løst inventar til kantinen.
- representasjon
- gave og til utdeling i reklameøyemed dersom verdien ikke er bagatellmessig.

Det skal likevel ikke beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag.

Registrerte avgiftssubjekter som har fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse, drift og vedlikehold av personkjøretøyer (bilforhandlere, bilutleievirksomhet og persontransportvirksomhet), skal også beregne merverdiavgift når bilene tas ut til annet formål enn som salgsvare, utleiebil eller til transport av personer mot vederlag.

For jordbruk med binæringer, skogbruk og fiske, gjelder egne regler. Det skal blant annet ikke beregnes merverdiavgift ved uttak av egne produkter til

- innehaveren og hans husstand
- kost eller naturalavlønning til ansatte i disse næringene
- oppfyllelse av forpliktelser etter forpaktningkontrakt
-

Kjøp fra utlandet (innførsel)

Varer

Etter merverdiavgiftsloven skal det beregnes merverdiavgift ved import av varer. Denne avgiftsplikten skal sikre at varer som innføres får den samme avgiftsbelastning som ved innenlandsk salg. Det skal også betales merverdiavgift når varen blir mottatt fra utlandet til leie, som gave eller som lån.

Tollregionen er avgiftsmyndighet når merverdiavgift skal beregnes ved innførsel av varer.

Den som etter tolloven er tollskyldner, skal betale merverdiavgift ved innførsel. Det er uten betydning for avgiftsplikten om varen innføres av forbruker eller registrert avgiftssubjekt. For registrerte avgiftssubjekter er merverdiavgift ved innførsel som utgangspunkt fradragsberettiget inngående merverdiavgift.

Enkelte varer er fritatt fra avgiftsplikten ved innførsel. Dette kan gjelde vareslag som er fritatt for avgiftsplikt ved innenlandsk salg og også varer som er fritatt for toll ved innførsel.

Tjenester

Det skal betales merverdiavgift av såkalte fjernleverbare tjenester som kjøpes fra utlandet (og Svalbard), og som er avgiftspliktig ved innenlandsk salg. En rekke tjenester, som for eksempel de fleste tjenester som ytes av rådgivningsvirksomheter, advokater og revisorer skal avgiftsberegnes i Norge hvis mottakeren av tjenesten er hjemmehørende her. Mottakeren plikter å beregne og betale inn merverdiavgiften. Avgiftsplikten gjelder som utgangspunkt bare når tjenesten leveres til mottaker som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge. For kjøpere som ikke er registrerte i Merverdiavgiftsregisteret skal innberetning skje på egen omsetningsoppgave som en får ved å henvende seg til skattekontoret.

Avgiftsplikten gjelder tjenester som kan "fjernleveres". Med dette menes tilfeller hvor utførelsen eller leveringen av tjenesten etter tjenestens art ikke, eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. For tjenester som ikke kan fjernleveres, eksempelvis tjenester som gjelder arbeid på fast eiendom eller vare i Norge, utleie av varer, transporttjenester og serveringstjenester, må den utenlandske næringsdrivende registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Tilbyder av elektroniske kommunikasjonstjenester som er etablert i utlandet skal beregne norsk merverdiavgift ved levering til privatpersoner og andre som ikke driver næringsvirksomhet eller tilhører offentlig sektor, og som er hjemmehørende i Norge. Skjer leveringen av de elektroniske kommunikasjonstjenestene gjennom fast terminal hos mottaker i Norge, skal det beregnes merverdiavgift også når mottakeren ikke er hjemmehørende i Norge. Det skal ikke beregnes merverdiavgift dersom leveringen skjer gjennom fast terminal i utlandet (og Svalbard), selv om mottaker er hjemmehørende i Norge.

Det skal også beregnes merverdiavgift ved omsetning av andre typer elektroniske tjenester til den samme gruppen mottakere som nevnt ovenfor. Dette vil blant annet omfatte kjøp av film og musikk, bruk av online nyheter og kringkastingstjenester via kabelnett, internett eller andre elektroniske nett. Leverandøren har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift.

Mer informasjon om kjøp av tjenester fra utlandet finner du blant annet i nettbrosjyren "Merverdiavgift – kjøp av tjenester fra utlandet" på www.skatteetaten.no

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Alle næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning over en viss størrelse, plikter å sende søknad om registrering til skattekontoret. Næringsdrivende skal registreres fra og med det tidspunkt avgiftspliktig salg eller uttak overstiger 50 000 kroner.

Rett til å fakturere med merverdiavgift, og til å fradragføre inngående avgift, oppstår først når den næringsdrivende faktisk har blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Plikt til å beregne avgift gjelder fra og med den faktura/det salg som gjør at grensen på kr 50 000 passerer. Hvis det ved oppstart av virksomheten er klart at beløpsgrensen for registrering vil overstiges senest innen tre uker fra igangsetting, vil registrering kunne skje umiddelbart, slik at merverdiavgift kan beregnes fra første krone. Beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret refererer seg til nettoomsetningen, det vil si omsetning uten merverdiavgift. Beløpsgrensen knytter seg til den næringsdrivendes samlede omsetning og uttak i en periode på tolv måneder. Denne tolv-måneders perioden er uavhengig av kalenderåret.

Den fakturaen som gjør at omsetningsgrensen passerer kr 50 000, skal også utstedes uten merverdiavgift, og så søkes det om registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det vil ta noen få uker før registrering i Merverdiavgiftsregisteret er gjennomført. I mellomtiden må det gjøres en av to ting:

- Virksomheten utsteder faktura uten merverdiavgift og tar forbehold om å etterfakturere merverdiavgift etter registrering. Etter registreringen utsteder virksomheten en faktura på kun avgiften som inneholder en referanse til første faktura. Kopi av første faktura bør vedlegges.
- Virksomheten utsteder faktura uten merverdiavgift og tar forbehold om å etterfakturere merverdiavgift etter registrering. Etter registrering utsteder virksomheten kreditnota samtidig som det utstedes ny faktura med spesifisert merverdiavgift.

Utenlandske næringsdrivende med avgiftspliktig salg her i landet skal også registreres i Merverdiavgiftsregisteret, eventuelt ved representant, se avsnittet "Utenlandske næringsdrivende".

For veldedige og allmenntilgynnslege institusjonar og organisasjonar er det ein særskilt beløpsgrense på 140 000 kroner.

Ved salg av bilettar til idrettsarrangementar, er beløpsgrensen for registrering 3 millionar kroner. For dei to øverste divisjonane i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn gjeld imidlertid den alminnelige beløpsgrensen på 50 000 kroner for registrering.

Registreringsmelding

Enhetsregisteret, som er et sentralt register over økonomiske virksomheter, har seks tilknyttede registre:

1. NAV Aa-registeret
2. Foretaksregisteret
3. Stiftelsesregisteret
4. Merverdiavgiftsregisteret
5. Statistisk sentralbyrås bedriftsregister
6. Skatteetatens register over etterskuddspliktige

Alle virksomheter som registreres i tilknyttet register skal også registreres i Enhetsregisteret, og få et organisasjonsnummer. Det er laget en blankett; "Samordnet registermelding" som er en fellesblankett for registrering i Enhetsregisteret og tilknyttede registre. Blanketten består av følgende deler:

- Del 1 - Hovedblankett
- Del 2 - Tillegg for Merverdiavgiftsregisteret

Samordnet registermelding del 2 skal fylles ut når det startes eller overtas næringsvirksomhet med salg som kommer inn under merverdiavgiftsloven. Den skal også brukes ved opphør, endring eller overdragelse av avgiftspliktig næringsvirksomhet. Den skal sendes til skattekontoret, til Enhetsregisteret eller et av de andre tilknyttede registre. Del 2 kan sendes inn alene hvis det søkes om registrering i Merverdiavgiftsregisteret for virksomhet som allerede er registrert i Enhetsregisteret. Det forutsetter imidlertid at de nødvendige opplysninger i hovedblanketten ble utfylt ved registrering i Enhetsregisteret.

Det er mulig å sende inn samordnet registermelding via Internett. Se Brønnøysundsregistrenes hjemmeside www.brreg.no

Skattekontoret avgjør om betingelsene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er til stede. Når vilkårene for registrering er oppfylt, får virksomheten tildelt et registreringsnummer (organisasjonsnummeret + mva). Dersom vilkårene ikke er oppfylt, vil registrering bli nektet. Avslaget kan påklages til Skattedirektoratet. Klagen sendes skattekontoret, som oversender saken til Skattedirektoratet.

Forhåndsregistrering

I spesielle tilfeller kan det gis samtykke til registrering før omsetningen er kommet i gang eller før minstegrensen er nådd. Forhåndsregistrering kan etter søknad innvilges når virksomheten har gjort betydelige anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester (minst 250 000 kroner inklusive merverdiavgift) før virksomheten får omsetning. Anskaffelsene må ha direkte sammenheng med senere avgiftspliktig virksomhet og den inngående merverdiavgiften må være fradragberettiget. Det må framstå som overveiende sannsynlig at virksomheten vil ha en omsetning som ligger betydelig over beløpsgrensen for registrering når normal drift er kommet i gang.

Forhåndsregistrering kan også innvilges når det er sannsynlig at virksomhetens avgiftspliktige omsetning vil overskride beløpsgrensen for registrering senest innen tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes.

Den som er forhåndsregistrert er avgiftspliktig for hele omsetningen fra registreringstidspunktet.

Søknad om forhåndsregistrering sendes til skattekontoret.

Andre registreringsspørsmål

Flere virksomheter som drives av én eier, person eller selskap, regnes som én virksomhet i forhold til merverdiavgiften. Dette betyr at slike virksomheter som hovedregel skal registreres under ett i Merverdiavgiftsregisteret. Det kan gis adgang til særskilt registrering av den enkelte virksomheten dersom denne er fysisk og formelt skilt ut fra resten av virksomheten. Avgiftssubjektet må søke om slik registrering, og betingelsen er at det føres eget regnskap for virksomheten.

Samarbeidende selskaper kan etter søknad anses som én avgiftspliktig virksomhet. Det er et vilkår at minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av et eller flere av de samarbeidende selskaper og at selskapene er fellesregistrert. Selskapene blir da solidarisk ansvarlig for betaling av avgift. Det er hvordan kapitalen eies av de samarbeidende selskapene som er avgjørende for adgang til slik registrering. Det har ingen betydning om det er de samme personene som eier over 85 prosent av kapitalen i selskapene.

Begrepet ”selskaper” er tolket utvidende slik at også enkelte andre organisasjonsformer kan fellesregistreres. Blant annet er det innvilget fellesregistrering for studentsamskipnader, universiteter, helseforetak og kredittforeninger.

Virksomhet som drives i fellesskap av flere, for eksempel sameie, regnes etter merverdiavgiftsloven som én registreringspliktig virksomhet.

Frivillig registrering

Flere tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven. For noen av disse kan det søkes om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Hensikten med frivillig registrering, er at de tjenesteytere som faller inn under ordningen, skal få adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Vanligvis skal det beregnes utgående merverdiavgift av de tjenester som omfattes av frivillig registrering. Som regel vil dette ikke føre til økt avgiftsbelastning, fordi de aller fleste tjenester som omsettes av frivillig registrerte, leveres til næringsdrivende som har fradragsrett.

Virksomheter som det er adgang til å registrere frivillig er

- utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven eller til bruk for offentlig virksomhet som er kompensasjonsberettiget.
- bortforpaktere av landbrukseiendom
- foreninger som har til formål å bygge og vedlikeholde skogsvei
- utbyggere som utenfor næring oppfører vann- og kloakkanlegg

Frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg

Det kan søkes om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Dette gjelder også for bygg eller anlegg som er til bruk for offentlig virksomhet som er kompensasjonsberettiget. Ordningen omfatter ved siden av oppføringskostnader også kostnader som gjelder eksempelvis reparasjon, vedlikehold og drift av det

utleide lokalet. Ved frivillig registrering skal det beregnes utgående merverdiavgift av leievederlaget til leietakere som bruker det leide arealet i sin registrerte virksomhet.

Registreringen omfatter som utgangspunkt all utleie av bygg eller anlegg til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Man trenger derfor ikke søke om registrering for det enkelte bygg/nye bygg. Hvis man ønsker at enkelte bygg eller arealer i bygg blir holdt utenfor registreringen må det opplyses om dette i registreringssøknaden. Også enheter som i fremtiden oppfyller vilkårene etter ordningen vil automatisk bli omfattet av registreringen hvis ikke utleier bestemmer å holde dem utenfor ordningen og informerer skattekontoret om dette.

Unntak og fritak fra merverdiavgiftsplikten

Det er flere unntak og fritak fra avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester. Det er viktig å se forskjellene mellom unntak og fritak.

Unntak fra avgiftsplikt er omsetning som faller helt utenfor loven. Virksomheter som bare har slik omsetning, skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Fritak for avgiftsplikt er omsetning som faller innenfor merverdiavgiftsloven, men hvor det er bestemt at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, såkalt nullsats. Et typisk eksempel på slik omsetning er salg av varer og tjenester til utlandet. Her gjelder merverdiavgiftslovens regler fullt ut. Det gjelder blant annet reglene om fradrag for inngående merverdiavgift. Varer og tjenester som kan selges uten beregning av utgående merverdiavgift, kalles "omsetning som er fritatt for merverdiavgift", jf. omsetningsoppgavens post 3. Se avsnittet "Oppgave- og betalingsplikt".

Unntak fra merverdiavgiftsplikten:

Omsetning og utleie av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom

Unntaket omfatter omsetning og utleie av ubebygget og bebygget tomt/grunn, bygninger og anlegg samt del av bygning eller anlegg. Unntaket omfatter også varer og tjenester som leveres som ledd i utleien, for eksempel elektrisk strøm, vann, vaktmestertjenester og rengjøring.

Det er likevel merverdiavgiftsplikt på for eksempel:

- utleie av rom, herunder utleie av konferanse- og møtelokaler mv. i hotellvirksomhet og lignende, utleie av fast eiendom til camping og utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.
- utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet. Avgiftsplikten omfatter både kommunal og privat parkeringsvirksomhet. Utleie av parkeringsplasser som skjer som en del av, eller som ledd i et leieforhold for annet bygningsareal til bolig eller næring er unntatt.
- utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering.
- omsetning av rett til å disponere plass for reklame.
- omsetning av rett til å ta ut jord, stein og andre produkter av grunnen
- omsetning av rett til jakt og fiske.
- utleie av lokaler i idrettsanlegg fra avgiftssubjekter som er avgiftspliktige for salg av billetter til idrettsarrangementer.

Det er innført adgang til frivillig registrering av utleie av fast eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Se nærmere omtale i avsnittet ”Registrering i Merverdiavgiftsregisteret”.

Helsetjenester og alternativ behandling

Unntaket omfatter helsetjenester som omfattes av kommunehelsetjenesteloven, tannhelsetjenesteloven, spesialisthelsetjenesteloven og tjenester som omfattes av folketrygdloven kapittel 5 og 10. Dette gjelder blant annet visse ytelser under medisinsk rehabilitering. Bedriftshelsetjenesten er også omfattet av unntaket. Videre er tjenester som ytes av autorisert helsepersonell i henhold til helsepersonelloven unntatt, herunder tannteknikere og ambulansesarbeidere.

Merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling omfatter behandlingsformer som for eksempel akupunktur, homøopati, osteopati, naprapati, soneterapi (herunder refleksologi) og aromaterapi. Det er et vilkår for unntaket at tjenestene ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven eller av utøvere som er registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling.

Det er også unntak for tannleger og annet helsepersonells utleie av utstyr mv. til annet helsepersonell.

Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av utleie av arbeidskraft for utøvelse av helsetjenester. Også formidling av arbeidskraft for utøvelse av helsetjenester er unntatt.

Sosiale tjenester

Unntaket omfatter blant annet de tjenester som kommunene er pålagt etter sosialtjenesteloven og barnevernloven. Også sosiale tjenester som gjelder pass av barn eller som ytes i barne- og ungdomsinstitusjoner, fritidsklubber, feriekolonier og lignende er unntatt. Formidling av sosiale tjenester er også unntatt fra avgiftsplikt.

Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av utleie av arbeidskraft for utøvelse av sosiale tjenester. Videre er det gjort unntak for tjenester som gjelder drift av trygghetsalarmer.

Undervisningstjenester

Unntaket omfatter undervisning både i offentlig og privat regi. Ved siden av den tradisjonelle skoleundervisningen omfatter unntaket også fritidsrettet undervisning, for eksempel i regi av musikk-, danse-, ride-, ski- og svømmeskoler, samt kjøreopplæring.

Formidling av undervisningstjenester er også unntatt fra avgiftsplikt. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av utleie av arbeidskraft for utøvelse av undervisningstjenester.

Tjenester som naturlig ledd i ytelsen av helsetjenester mv.

Unntaket for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfatter også andre varer og tjenester som institusjonen mv. omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av disse tjenestene. Det er et vilkår at leveringen skjer fra den som yter den unntatte tjenesten.

Kulturelle tjenester

Unntaket omfatter billetter til teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, omreisende tivolier, konsertarrangementer, dansetilstelninger med levende musikk og datatreff og lignende arrangementer som er rettet mot barn og ungdom. Også formidling av billetter til disse arrangementene er unntatt fra avgiftsplikt. Videre er det unntak fra avgiftsplikt på kunstnerisk fremføring av egne og andres åndsverk og formidling av slike tjenester. Tjenester som er en integrert og nødvendig del av en kunstnerisk fremføring er også unntatt fra avgiftsplikt.

Finansielle tjenester

Unntaket omfatter omsetning og formidling av tjenester som gjelder

- forsikringstjenester
- finansieringstjenester, men ikke finansiell leasing

- utførelse av betalingsoppdrag
- gyldige betalingsmidler
- finansielle instrumenter og lignende. Med finansielle instrumenter menes blant annet aksjer, obligasjoner og andre omsettelige verdipapirer samt opsjoner på kjøp og salg av slike instrumenter.
- forvaltning av verdipapirfond
- forvaltning av investeringsselskap

Unntaket omfatter ikke tjenester levert fra underleverandører til bruk i finansinstitusjoners virksomhet, for eksempel datasystemer eller administrative tjenester, med mindre tjenesten i seg selv kan anses som en finansiell tjeneste. Denne avgrensningen er nærmere omtalt i merverdiavgiftshåndboken.

Guidetjenester og formidling av slike tjenester

Unntaket omfatter guiding og omvisning innen reiseliv og kultur.

Lotteritjenester

Unntaket omfatter lovregulerte lotterier, pengespill og veddemål ved totalisator samt formidling av slike tjenester herunder såkalte lotterientreprenører og andre som deltar i lotterivirksomhet på forretningsmessig grunnlag.

Begravelses- og bisettelsestjenester

De fleste tjenester som ytes av begravelsesbyråer mv. er unntatt.

Offentlig myndighetsutøvelse mv.

Unntaket omfatter offentlig myndighetsutøvelse som består i å fatte beslutninger, vedta tiltak mv. overfor private i kraft av offentligrettslige regler og ikke på bakgrunn av privatrettslige regler. Dette gjelder blant annet tinglysingsforretninger, utstedelse av pass og førerkort, behandling av byggesaker og kommunale tjenester etter gravferdsloven.

Det er også unntak for omsetning mellom deltagere i offentlige servicekontorer samt for omsetning av tjenester fra medhjelpere til namsmyndighet i forbindelse med tvangssalg.

Serveringstjenester fra elev- og studentkantiner

Unntaket omfatter kantinevirksomhet i forbindelse med både private og offentlige undervisningsinstitusjoner, for eksempel universitets- og høyskolekantiner, elevkantiner i videregående skoler og lignende.

Samleobjekter

Det er et generelt avgiftsunntak for omsetning av frimerker, mynter og sedler som samleobjekt.

Varer til bruk privat

Bestemmelsen tar i første rekke sikte på salg av private gjenstander som møbler og annet innbo. Unntaket omfatter også salg av driftsutstyr mv. fra virksomheten dersom utstyret ble innkjøpt til formål som ikke ga rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Unntak knyttet til subjekt

Salg av varer og/eller tjenester fra nærmere bestemte subjekter er unntatt fra avgiftsplikt. Dette gjelder blant annet salg fra

- opphavsmann
av egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk.

- tannteknikere
av egne fremstilte tanntekniske produkter.
- teatre mv.
av programmer, suvenirer og lignende gjenstander av bagatellmessig verdi.
- veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner
av varer av bagatellmessig verdi, for eksempel prospektkort og brosjyrer. Unntatt er også salg av varer til betydelig overpris. Unntakene gjelder også for slike salg fra kommisjonær. Videre er unntatt salg av varer fra bruktbutikker når overskuddet helt ut går til veldedige eller allmennyttige formål. Det er en forutsetning at butikkene bare selger brukte varer som er mottatt uten betaling, og at det brukes frivillig, ulønnet arbeidskraft.
- ideelle organisasjoner og foreninger
når betaling mottas i form av medlemskontingent og kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i foreningens ideelle virksomhet.
- boligbyggelag
av forvaltningstjenester til tilknyttet borettslag.
- ideelle og allmennyttige mv. organisasjoner, institusjoner og foreninger
når det gjelder interne transaksjoner innenfor samme organisasjon. Tjenestene må være direkte knyttet til den ideelle virksomheten og vederlaget må være basert på hel eller delvis kostnadsdekning.

For flere av unntakene er det fastsatt nærmere avgrensninger i forskrifter med kommentarer.

Finansdepartementet har også gitt fortolkningsuttalelser til enkelte av unntakene. Uttalelsene er lagt ut på Finansdepartementets hjemmeside www.fin.dep.no men kan også fås ved henvendelse til skattekontorene.

Fritak for merverdiavgiftsplikten:

Avgiftssubjekter med denne type omsetning skal ikke beregne utgående merverdiavgift, men har fradragrett for inngående merverdiavgift etter de alminnelige regler. Dette gjelder for salg av

- **Varer og tjenester til utlandet**
Salg av varer og tjenester til utlandet (og Svalbard) er fritatt for avgiftsplikt. Fritak for varesalg må dokumenteres med salgsdokument, tolldeklarasjon og attest for utførsel. Fritaket gjelder ikke når varen overleveres her i landet, selv om betalingen skjer fra utlandet.

Det er særregler for såkalt turistsalg.

For omsetning av tjenester, er det som hovedregel avgjørende om tjenesten helt ut er til bruk i utlandet. Dersom en tjeneste kan såkalt fjernleveres skal det ikke beregnes merverdiavgift dersom mottaker av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor Norge (les mer om fjernlevering av tjenester i avsnittet "Kjøp fra utlandet (innførsel)").

- **Varer og tjenester til bruk i offshore petroleumsvirksomhet**
Fritak omfatter ved siden av salg til rettighetsselskaper, boreselskaper mv. også salg av varer og nærmere bestemte tjenester til spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs.
- **Varer og tjenester til bruk for utenlandske fartøy**
Avgiftsfritaket gjelder for leveranser til bruk for fartøyet. For fartøy som går i internordisk passasjertrafikk er fritaket begrenset til visse typer varer dersom varene skal selges til passasjerer ombord.
- **Varer og tjenester til bruk for fartøy i utenriksfart**
Fritaket omfatter varer og nærmere bestemte tjenester til bruk for norske fartøy på minst 15 meter

som frakter last eller passasjerer i utenriks fart. Dette gjelder fartøy som regelmessig går mellom utenlandske havner, eller mellom norsk havn og havn i utlandet.

Tilsvarende fritak er også gitt for andre norske fartøy som i forbindelse med oppdrag i næringsvirksomhet eller i offentlig tjeneste oppholder seg mer enn 14 dager utenfor territorialgrensen, for eksempel forskningsfartøy.

- **Varer og tjenester til norske fiske- og fangstfartøy**
Det er på nærmere vilkår fastsatt fritak for salg av mat-, drikke- og tobakksvarer til norske fiske- og fangstfartøy som oppholder seg utenfor territorialgrensen.
- **Varer og tjenester til bruk for luftfartøy i utenriksfart**
Bestemmelsen gir kun fritak for salg til norske og utenlandske luftfartøy i utenriks fart, og gjelder ikke for salg av varer og tjenester til bruk for utenlandske luftfartøy i innenriks fart.
- **Transport av varer eller personer direkte til eller fra utlandet**
Fritaket gjelder for transporttjenester som foregår her i landet når transporten skjer direkte til eller fra utlandet.
- **Overdragelse av virksomhet**
Fritaket omfatter salg av varer og tjenester som ledd i overdragelse av virksomhet til ny innehaver. Det skal beregnes avgift selv om for eksempel hele varebeholdningen og alle driftsmidlene selges under ett, når selve virksomheten likevel ikke overdras.
- **Aviser**
Avisene må komme ut regelmessig, og med minst ett nummer i uken for at fritaket skal gjelde.
- **Bøker og visse tidsskrifter**
Fritaket for bøker gjelder bare i siste salgslodd og gjelder også parallellutgaver utgitt som lydbøker. Fritaket for tidsskrifter gjelder når salget hovedsakelig (minst 80 prosent) skjer til faste abonnenter, når tidsskriftet deles ut til foreningsmedlemmer, eller når innholdet er overveiende politisk, litterært eller religiøst. Også dette fritaket gjelder kun i siste ledd.
- **Taxfree salg på lufthavn ved ankomst fra utland**
Fritaket gjelder for alkoholholdige drikkevarer, tobakksvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymer, kosmetikk og toalettpreparater.
- **Taxfree salg på lufthavn ved utreise til utland**
Fritaket omfatter de samme varer som ved ankomst fra utlandet. For salg til personer bosatt i andre land enn Danmark, Finland, Norge eller Sverige omfattes alle typer varer.
- **Elektrisk kraft og energi fra alternative energikilder til husholdninger i fylkene Finnmark, Troms og Nordland**
- **Formidling av persontransporttjenester når transporten skal skje i utlandet eller direkte til eller fra utlandet.**
- **Brukte kjøretøyer**
Fritaket omfatter kjøretøyer som er omfattet av plikten til å betale omregistreringsavgift, og som har vært registrert her i landet. Det skal beregnes avgift ved salg av nye kjøretøyer.
- **Kjøretøyer som bare bruker elektrisitet til framdrift**
Fritaket gjelder bare kjøretøy som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift. Elektriske rullestoler, golfbiler mv. omfattes ikke.

- **Salg av visse fartøy, luftfartøy og plattformer**

Fritaket gjelder blant annet passasjer- og lastefartøy på minst 15 meter. For salg av skolefartøy, spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet og fartøy til bruk for forskning og værvarsling gjelder ikke grensen på 15 meter. Fritaket gjelder også fartøy på minst 10 meter som anskaffes til Forsvaret. For fartøyer til bruk for yrkesmessig fiske er det adgang til avgiftsfri salg av fartøyer på minst 6 meter.

Fritaket for salg av luftfartøy gjelder luftfartøy til yrkesmessig luftfartsvirksomhet. Fritaket er avhengig av at kjøperen har konsesjon eller driftstillatelse for slik virksomhet.

Fritaket for salg av plattformer omfatter oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet.

Fritak gjelder også for driftsutstyr som leveres sammen med fartøy, luftfartøy eller plattformer når disse er fritatt fra avgiftsplikt. Fritaket gjelder ikke for fiskeredskaper som leveres sammen med fiskefartøy.

- **Nybygging, reparasjon mv. av visse fartøy, luftfartøy, plattformer og rørledninger**

Avgiftsfritaket gjelder kun i siste ledd og omfatter tjenester i forbindelse med reparasjon, vedlikehold, nybygging eller ombygging av fartøy, luftfartøy, plattformer og rørledninger som nevnt ovenfor. Fritaket gjelder også for varer som leveres sammen med slike tjenester og for arbeid som utføres på fast driftsutstyr.

Fritak for rørledninger gjelder ledninger mellom havområder utenfor merverdiavgiftsområdet og land.

- **Utleie av visse fartøy, luftfartøy og plattformer**

Fritaket for utleie av fartøy gjelder for fartøy på minst 15 meter største lengde til bruk i utenriksfart og i innenriksfart når fartøyet brukes til å frakte personer mot betaling. Fritaket gjelder også for utleie av oljeboringsplattformer og spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet.

- **Berging av visse fartøy, luftfartøy og plattformer**

Avgiftsfritaket gjelder for tjenester fra fartøyer i forbindelse med berging av visse fartøy, luftfartøy og plattformer.

Fradrag for inngående merverdiavgift

Uttrykket ”inngående merverdiavgift” er forklart under avsnittet ”Hva er merverdiavgift”.

Hvem har fradragsrett?

Registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dette omfatter også avgiftssubjekter som er forhåndsregistrert, og de som er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Også registrerte avgiftssubjekter som bare selger varer og tjenester som er fritatt for beregning av utgående merverdiavgift har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dette gjelder for eksempel ved eksportsalg.

Hva er fradragsberettiget?

Rett til fradrag for inngående merverdiavgift gjelder i utgangspunktet for avgift på alle varer (både salgsvare og driftsmidler) og tjenester som kjøpes til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det er en forutsetning at selgeren har beregnet merverdiavgift av den varen eller tjenesten som kjøpes. Inngående

merverdiavgift som ikke kan legitimeres ved salgsdokument er ikke fradragsberettiget. Om salgsdokument se avsnittet ”Regnskapsregler”.

Begrensninger i fradragsretten

Fradragsretten gjelder ikke for anskaffelser til privat bruk, eller til bruk i virksomhet med salg som er unntatt fra loven.

Fradragsretten er videre betinget av at betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10 000 kroner.

Merverdiavgiftsloven inneholder også regler som avskjærer retten til fradrag på visse varer og tjenester, selv om disse er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det er ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift på

- kost og ”naturalavlønning” til virksomhetens innehaver og personale
- oppføring, vedlikehold, drift eller innleie av fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer. Dette gjelder ikke oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner, og løst inventar til kantinen.
- representasjon, herunder serveringsytelser og leie av selskapslokaler
- gaver og varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed når verdien ikke er bagatellmessig
- kunst og antikviteter når dette ikke er salgsvare i virksomheten eller utstillingsvare i avgiftspliktige museer mv.
- anskaffelse, vedlikehold og drift av personkjøretøyer. Det er likevel fradragsrett når personkjøretøyet er til bruk som salgsvare, som utleiebil i yrkesmessig utleievirksomhet eller som transportmiddel i persontransportvirksomhet.

Delvis fradragsrett

Enkelte avgiftssubjekter driver også virksomhet med salg som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Når anskaffelsene ikke er gjort til noen særskilt del av virksomheten, men skal brukes dels i den ene delen og dels i den andre (fellesanskaffelser), skal det gjøres en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift. Det er antatt bruk på kjøpstidspunktet som skal danne grunnlag for fordelingen. Regler om fordeling er gitt i forskrift.

Reglene om forholdsmessig fordeling gjelder ikke når det anskaffes en vare eller tjeneste av samme slag som omsettes i virksomheten. Et eksempel: Et datafirma som selger datautstyr driver også avgiftsunntatt virksomhet med undervisning i bruk av slikt utstyr. Det må da gjøres fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av datamaskiner. Det må deretter beregnes utgående merverdiavgift for uttak av de datamaskinene som skal brukes i undervisningsvirksomheten. Det er da den alminnelige verdien på utstyret ved salg til andre som skal legges til grunn ved beregning av uttaksmerverdiavgift.

Tilbakegående avgiftsoppgjør

Registrert avgiftssubjekt har etter søknad rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er kjøpt inntil tre år før registrering i Merverdiavgiftsregisteret (tilbakegående avgiftsoppgjør). Det er en forutsetning at anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten.

Det kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift av alle typer anskaffelser som ikke er videresolgt.

Søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør sendes skattekontoret.

Utenlandske næringsdrivende

Utenlandske næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret (eventuelt ved representant) har rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter de alminnelige regler.

Utenlandske næringsdrivende som ikke er registreringspliktige i Norge, kan få refundert den merverdiavgift som de betaler ved kjøp av varer og tjenester i Norge, eller ved innførsel av varer til Norge. Nærmere orientering om refusjonsordningen, søknadsskjemaer mv. kan fås ved henvendelse til Skatt Øst ved skattekontorets avdeling i Moss. Se også brosjyren ”Refunds of Value Added Tax to Foreign Businesses/Refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende” på www.skatteetaten.no

Justering av inngående merverdiavgift

Inngående merverdiavgift for fast eiendom og andre større driftsmidler (kapitalvarer) skal justeres i forbindelse med for eksempel salg eller bruksendring i løpet av en ti års periode for fast eiendom og fem år for andre kapitalvarer. Bestemmelsene betyr i hovedtrekk at inngående merverdiavgift skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktige aktiviteter endres i denne perioden etter anskaffelsen.

Justeringsbestemmelsene endrer ikke adgangen til å fradragføre inngående avgift umiddelbart ved anskaffelsen. Bestemmelsene retter seg mot hendelser som skjer etter anskaffelsen.

”Kapitalvarer” gjelder maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner. Dette gjelder ikke vanlige kjøretøyer. Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner, er også ”kapitalvare”. Andre driftsmidler enn kapitalvarer omfattes av de alminnelige bestemmelsene om uttak. Dersom det skjer uttak av en kapitalvare til privat bruk i justeringsperioden, vil uttaksbestemmelsen gå foran justeringsbestemmelsene.

For nærmere informasjon om justeringsreglene vises det til MVA-håndbok.

Grunnlaget for avgiftsberegningen

Hovedregel

Utgående merverdiavgift beregnes av det som betales ved avgiftspliktig salg. Dette vil også omfatte eventuelle tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten. Selve avgiften tas ikke med i beregningsgrunnlaget. I beregningsgrunnlaget skal det tas med

- alle omkostninger ved oppfyllelse av avtalen, inklusive omkostninger til emballasje, forsendelse, forsikring og lignende som går inn i betalingen (eller som det kreves særskilt betaling for)
- toll og andre avgifter i henhold til lov, men ikke avgift etter Stortingets vedtak om engangsavgift
- tilknytningsavgifter, gebyrer og andre beløp som påløper i forbindelse med levering av varer eller tjenester
- auksjonssalær, provisjoner og lignende

Lovbestemt inkasso- og purregebyr skal ikke med i beregningsgrunnlaget.

Det gjelder spesielle regler for kredittkjøp.

Brukte varer og annet

Det er fastsatt særlige bestemmelser om lavere beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved salg av brukte varer, kunstgjenstander, samleobjekter og antikviteter. Bestemmelsene betyr at avgiftspliktige videreforgjendlere kan beregne merverdiavgift av avansen istedenfor av hele salgssummen ved salg av brukte varer mv. som de har kjøpt fra private eller andre som ikke skal beregne merverdiavgift ved salg til videreforgjendleren. Videreforgjendlerne kan i hvert enkelt salgstilfelle velge om de vil benytte de ordinære reglene for beregning av avgiften eller avansesystemet. Ved auksjonssalg skal det beregnes avgift av salæret.

Byttheandel, uttak og interessefelleskap

Ved byttheandel skal den alminnelige salgsværdien legges til grunn for beregning av merverdiavgift. Tilsvarende gjelder når det skal beregnes merverdiavgift ved uttak og ved interessefelleskap. Da skal den prisen som vedkommende næringsdrivende ville ha tatt ved ordinært salg benyttes, ikke den prisen som den næringsdrivende har betalt ved anskaffelsen.

Oppgave- og betalingsplikt

Innsending av omsetningsoppgave

Registrerte avgiftssubjekter har plikt til å sende inn omsetningsoppgave.

Omsetningsoppgaven skal leveres elektronisk. Dersom du ønsker å levere omsetningsoppgaven på papir, må søknad om dette sendes skattekontoret. Oppgaver som blir levert elektronisk skal innberettes på nettstedet www.altinn.no innen utløpet av fristen. Oppgaven anses som levert når den er loggført som godkjent i mottakssentralen. Dette vil framgå av en kvittering som gis i skjembildet og som kan skrives ut.

Regnskapet danner grunnlag for utfylling av oppgaven.

Spørsmål som gjelder utfylling av omsetningsoppgaven og betaling av merverdiavgift rettes til skattekontoret.

Utfylling av omsetningsoppgaven

Alle beløp skal oppgis i hele kroner.

Post 1 (*Inngår ikke i beregning eller summering*)

Her føres summen av:

- all omsetning og uttak av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven
- all omsetning og uttak av varer og tjenester som er omfattet av merverdiavgiftslovens område, det vil si post 2.

Beløpet innhentes til bruk i offisiell statistikk. Finansielle inntekter, eventuelle offentlige tilskudd og merverdiavgift skal ikke tas med. Beløpet i post 1 skal ikke med i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Post 2 (*Skal være lik summen av post 3, 4, 5 og 6*)

Her føres summen av:

- all omsetning av varer og tjenester i terminen som det skal beregnes merverdiavgift av

- all omsetning av varer og tjenester innenfor merverdiavgiftsloven, men hvor omsetningen er fritatt for avgiftsplikt (såkalt nullsats)
- alle uttak av avgiftspliktige varer til privat bruk eller til den delen av virksomheten som faller utenfor merverdiavgiftsloven og alle uttak av avgiftspliktige tjenester til privat bruk. Ta også med eventuelle uttak av varer og tjenester som ville vært fritatt ved omsetning, det vil si uttak som ikke skal avgiftsberegnes.
- verdien av varer og tjenester som i terminen er levert i bytte for andre varer eller tjenester. Avgiften skal i disse tilfeller beregnes av den alminnelige omsetningsverdi for tilsvarende varer eller tjenester.

Det oppførte beløpet i post 2 skal tilsvare summen av postene 3, 4, 5 og 6

Beløpet som føres opp i denne posten skal oppgis uten at merverdiavgift tas med.

Post 3 (Avgiftsfri omsetning)

Her føres omsetning og uttak av varer og tjenester som er innenfor merverdiavgiftsloven, men som er fritatt for merverdiavgift, såkalt nullsats. Her føres også selgers omsetning av klimavoter til næringsdrivende og offentlig virksomhet med omvendt avgiftsplikt.

Post 4 (Utgående merverdiavgift, alminnelig sats – 25 prosent)

I grunnlagsfeltet føres grunnlag for utgående merverdiavgift med alminnelig sats 25 prosent. I avgiftsfeltet føres beregnet utgående merverdiavgift, 25 prosent av grunnlaget.

Post 5 (Utgående merverdiavgift redusert sats – 15 prosent)

I grunnlagsfeltet føres grunnlag for utgående merverdiavgift med redusert sats 15 prosent, det vil si omsetning av næringsmidler (mat- og drikkevarer). I avgiftsfeltet føres beregnet utgående merverdiavgift, 15 prosent av grunnlaget.

Post 6 (utgående merverdiavgift redusert sats – 8 prosent)

I grunnlagsfeltet føres grunnlag for utgående merverdiavgift redusert sats 8 prosent, det vil si omsetning og formidling av persontransporttjenester og inngangsbilletter til museer, gallerier, fornøylesparker, opplevelsessentre og visse idrettsarrangementer. Redusert sats brukes også ved omsetning av tjenester som gjelder transport av kjøretøy på ferge eller annet innenlands veisamband samt tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger. NRK bruker feltet til lisensavgiften. Også utleie og formidling av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, fast eiendom til camping og hytter, ferieleiligheter mv. har redusert sats skal føres i post 6. I avgiftsfeltet føres beregnet utgående merverdiavgift, 8 prosent av grunnlaget.

Post 7 (Tjenester kjøpt fra utlandet)

Her føres summen av avgiftspliktige tjenester kjøpt fra utlandet og innenlands kjøp av klimavoter til næringsdrivende og offentlig virksomhet. Merverdiavgift beregnes med 25 prosent.

Post 8 (Inngående merverdiavgift, alminnelig sats – 25 prosent)

Her føres fradragsberettiget inngående merverdiavgift, alminnelig sats 25 prosent. Inngående merverdiavgift føres til fradrag i oppgaven for den terminen kjøpet registreres i regnskapet (selv om betaling ikke har funnet sted). Bare avgift til bruk i virksomhet innenfor merverdiavgiftsloven gir rett til fradrag.

Post 9 (Inngående merverdiavgift redusert sats – 15 prosent)

Her føres fradragsberettiget inngående merverdiavgift redusert sats 15 prosent, det vil si fradragsberettiget avgift på kjøp av næringsmidler, eventuelt fisk anskaffet av eller gjennom fiskesalgslag (11,11 prosent). Inngående merverdiavgift føres til fradrag i oppgaven for den terminen kjøpet skal registreres i regnskapet (selv om betaling ikke har funnet sted). Bare inngående merverdiavgift til bruk innenfor

merverdiavgiftsloven gir rett til fradrag. Det er ikke fradragsrett ved innkjøp av kost mv. til innehaver, ledelse, ansatte mv.

Post 10 (Inngående merverdiavgift redusert sats – 8 prosent)

Her føres fradragsberettiget inngående merverdiavgift redusert sats 8 prosent, det vil si fradragsberettiget merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester, romutleie i hotellvirksomhet mv. Se oppregningen under post 6. Inngående merverdiavgift føres til fradrag i oppgaven for den terminen kjøpet skal registreres i regnskapet (selv om betaling ikke har funnet sted). Bare inngående merverdiavgift til bruk innenfor merverdiavgiftsloven gir rett til fradrag. Det gis ikke fradrag for utgifter til kjøring mellom hjem og arbeid. Når det gjelder utgifter til anskaffelse, bruk, drift mv. av personkjøretøyer gis i utgangspunktet ingen fradragsrett.

Post 11 (Summen av postene 4, 5, 6 og 7 minus 8, 9 og 10)

Her føres summen av postene 4, 5, 6 og 7 minus post 8, 9 og 10.

Heving av kjøp og tap på fordringer

Ved heving av kjøp skal selger redusere grunnlaget i post 2 og posten hvor salget opprinnelig ble innberettet (post 3, 4, 5 eller 6). Kjøper skal redusere post 8, 9 eller 10. Tap på fordringer som er endelig konstatert i terminen føres i post 8, 9 eller 10.

Utfylling og innsending:

Fyll ut og lever omsetningsoppgaven så snart den er klar, selv om avgiftsbeløpet først blir betalt nærmere fristen.

Husk å levere oppgave også for terminer hvor sum avgift er null. Bruk alltid oppgaveblankett for rett termin.

To-måneders termin

Omsetningsoppgavene skal leveres til følgende terminer:

1. termin - januar/februar
2. termin - mars/april
3. termin - mai/juni
4. termin - juli/august
5. termin - september/oktober
6. termin - november/desember

Oppgaven må være levert innen en måned og ti dager etter utløpet av hver termin, bortsett fra oppgaven for 3. termin hvor fristen er satt til 31. august.

Skattekontoret kan samtykke i at det brukes avvikende terminer dersom det foreligger særlige forhold. Dersom inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med 25 prosent eller mer, kan året deles i 12 terminer.

Dersom inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med 50 prosent eller mer, kan det gis samtykke til enda kortere terminer.

Samtykke til avvikende terminer gis normalt for en periode på to år.

Årsterminoppgave (mindre virksomheter)

Avgiftssubjekter med omsetning under 1 million kroner i kalenderåret kan søke om å levere omsetningsoppgave bare én gang i året (årsterminoppgave). Nye avgiftspliktige kan søke om årsterminoppgave samtidig med innsending av registreringsmelding til skattekontoret/Enhetsregisteret.

Registrert avgiftssubjekt som ønsker å endre terminlengde til årstermin, må sende søknad til skattekontoret innen 1. februar i det året man ønsker årsterminoppgave.

Ved endring til to-måneders termin, må søknad være kommet frem til skattekontoret senest 1. desember for å kunne gis virkning fra 1. januar året etter. Endringen vil gjelde for minst de to neste kalenderår.

Fristen for innsending av årsterminoppgave er 10. mars. Oppgave skal sendes inn selv om omsetningen for perioden er null.

Årsoppgave (primærnæringen)

Avgiftssubjekt innen jordbruk, skogbruk og fiske skal levere årsoppgave. Fristen for innsending av årsoppgave er tre måneder og ti dager etter kalenderårets utløp, det vil si den 10. april. Send inn årsoppgave selv om omsetningen for perioden er null.

Avgiftssubjekt innenfor primærnæringene som også har annen avgiftspliktig omsetning, kan søke om å levere årsterminoppgave for denne omsetningen.

Kvartalsvise omsetningsoppgaver

Næringsdrivende og offentlige institusjoner mv. som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som kjøper tjenester fra utlandet skal sende inn omsetningsoppgaver kvartalsvis (3 måneder). Mottakere av klimavoter som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men ikke avgiftssubjekt, skal også sende inn omsetningsoppgaver kvartalsvis. Se avsnittet "Kjøp fra utlandet (innførsel)".

Betaling og tilbakebetaling av merverdiavgift

Merverdiavgiften forfaller til betaling ved utløpet av oppgavefristen, det vil som hovedregel si en måned og ti dager etter utløpet av terminen. For 3. termin er imidlertid fristen 31. august. For avgiftssubjekter i jordbruk, skogbruk og fiske er forfallet tre måneder og ti dager etter utløpet av terminen, det vil si den 10. april. For mindre virksomheter med årsterminoppgave er fristen 10. mars. Bruk oppgitt betalingsinformasjon i kvitteringen for godkjent oppgave ved betaling av skyldig merverdiavgift.

Beløp som ikke er betalt i rett tid blir tillagt renter. Avgiftsbeløp under 100 kroner per termin skal ikke innbetales. Beløp under denne grensen skal ikke avregnes i oppgaven for senere terminer.

Hvis avgiftssubjektet har krav på tilbakebetaling av merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake innen tre uker etter at oppgaven er mottatt. Beløp som blir betalt tilbake, blir sendt til kontoen som avgiftssubjektet har oppgitt til skattekontoret. Skattekontoret må varsles ved endring av konto.

Brudd på oppgaveplikten

Mangelfull eller for sent innkommet omsetningsoppgave

Dersom oppgaven inneholder formelle feil eller ikke er levert innen fristen, vil avgiftsmyndighetene normalt gi et avgiftstillegg. Forhøyelsen skal være på minst 250 kroner og maksimalt 5000 kroner. Det er ikke adgang til å gi avgiftstillegg på mer enn tre prosent av utgående merverdiavgift.

Manglende oppgave

Skattekontoret vil fastsette merverdiavgiften ved skjønn når oppgaven ikke er kommet inn. Skjønnets bygger på opplysninger skattekontoret sitter inne med eller innhenter. Det skal ligge så nær opp til virkeligheten som mulig.

Ved særdeles graverende eller gjentatte forsømmelser av oppgaveplikten, kan avgiftsmyndighetene anmelde avgiftssubjektet til politiet.

Uriktig oppgave

Skjønnsmessig fastsettelse av avgift kan også foretas dersom skattekontoret finner at oppgaven er uriktig, ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regler.

Alle omsetningsoppgaver vil bli kontrollert. Blir det funnet feil, vil skattekontoret fastsette avgiften ved skjønn.

Bokettersyn

I tillegg til oppgavekontrollen, foretar skattekontoret også stedlig kontroll av regnskapet. Slike kontroller kan foretas inntil ti år tilbake.

Renter

Når avgift betales etter forfall, blir det beregnet renter. Det samme gjelder når det er foretatt en fastsettelse av avgift, for eksempel på grunnlag av bokettersyn, fordi oppgaven er uriktig, eller fordi den ikke er kommet inn.

Avgiftssubjektet har krav på rentegodtgjørelse dersom overskytende inngående merverdiavgift ikke er betalt tilbake innen fristen på tre uker. Avgiftssubjektet har ikke krav på rentegodtgjørelse dersom det er feil i oppgaven.

Bestemmelser om beregning av renter er fastsatt i forskrift.

Tilleggsavgift

Man kan få tilleggsavgift ved overtredelse av merverdiavgiftsloven (jf. at kontroller kan bli gjort inntil ti år tilbake i tid). I grove tilfeller kan tilleggsavgift gis med inntil 100 prosent.

Straffebestemmelser

Overtredelse av merverdiavgiftsloven (inntil ti år tilbake i tid) kan straffes med bøter eller fengsel.

Regnskapsregler

Bokføringsplikt

Alle som har plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, har plikt til å føre regnskap etter bokføringsloven. Dette gjelder både når virksomheten drives som enkeltpersonforetak, ansvarlig selskap eller aksjeselskap.

Mange overlater bokføringen til et regnskapskontor. Regnskapsføreren må være autorisert regnskapsfører. Foruten løpende bokføring og utarbeidelse av årsregnskap og selvangivelse vil regnskapskontoret også kunne hjelpe til med innsending av terminoppgaver for merverdiavgift, skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Årsregnskapsplikt

Selv om et foretak har bokføringsplikt er det ikke sikkert at foretaket har plikt til å sette opp et årsregnskap etter regnskapslovens bestemmelser. Aksjeselskap vil alltid ha årsregnskapsplikt. For enkeltpersonforetak og ansvarlig selskap gjelder følgende bestemmelser:

- **Enkeltpersonforetak** Bare årsregnskapsplikt hvis foretaket i løpet av året har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk.
- **Ansvarlig selskap** Årsregnskapsplikt hvis salgsinntekten i året er 5 mill kroner eller mer, eller gjennomsnittlig antall ansatte er på minst fem årsverk eller antall deltakere er mer enn fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar.

Foretak som ikke har årsregnskapsplikt må sette opp en skattemessig resultat- og balanseoppstilling for å fastsette årets skattemessige inntekt og formue.

Bestemmelser om bokføring er gitt i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) og forskrift 1. desember 2004 forskrift nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

Hvilke spesifikasjoner skal utarbeides?

Som minstekrav til regnskapet skal disse spesifikasjonene utarbeides

- bokføringsspesifikasjon
- kontospesifikasjon
- kundespesifikasjon
- leverandørspesifikasjon
- spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
- spesifikasjon av salg til eiere og deltakere
- spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte
- spesifikasjon av merverdiavgift
- spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser

Det er ikke krav om at alle spesifikasjonene utarbeides for hver periode dersom regnskapssystemet har nødvendig funksjonalitet for å lukke regnskapsperiodene. Regnskapet må være ført slik at spesifikasjonen kan utarbeides på forespørsel fra for eksempel skatteetaten. Regnskapsprogramvare fra systemleverandører vil normalt inneholde nødvendig funksjonalitet for dette. Hvis den bokføringspliktige benytter et regnskapssystem som ikke har nødvendig funksjonalitet for å lukke regnskapsperiodene, må spesifikasjonene utarbeides for hver periode.

Dokumentasjon av kostnader og inntekter

Alle posteringer i regnskapet skal dokumenteres ved bilag. I forbindelse med bokføringen må du sørge for at dokumentasjonen blir fortløpende nummerert. Dette "bilagsnummeret" skal også fremgå av regnskapet (spesifikasjonen). Det er anledning til å velge egne bilagsserier for ulike typer bilag – for eksempel for bankbilag og utgående fakturaer.

Kostnadene må være dokumentert ved salgsdokument (faktura, regning, kvittering) fra leverandør som inneholder bestemte opplysninger, se nedenfor. Dersom dokumentasjonen er mangelfull kan dette føre til at merverdiavgiften ikke kan føres til fradrag i avgiftsoppgjøret. Det er derfor viktig at du som kunde påser at leverandøren utsteder er korrekt salgsdokument.

Det er også svært viktig at salget blir tilfredsstillende dokumentert. Det skal utstedes salgsdokument (faktura, regning, kvittering eller lignende) ved salg av varer og tjenester. For virksomheter som har kontantsalg er det krav om å registrere salget ved bruk av kassaapparat. Se nærmere om dette nedenfor.

Eksempel på utfylling av faktura

Fjellbekk hotell
Fjellveien 5
1234 Fjelldal

Tlf. kontor
Tlf. privat
Telefaks
E-post

Fjelldal sparebank
Bankgiro

Foretaksregisteret
987 654 321 MVA

Fjelldal 01.04.2005
Betalingsfrist 15.04.2005

Kunde nr.

FAKTURA NR 0123
Vennligst oppgi fakturanr. som referansenr.

Liv Fjellnes
1234 Fjelldal

Beskrivelse:	Antall:	Enh.pris:	Totalt NOK:
Servering, middag 31.3.2005 + 25% merverdiavgift	1,00	1 000,00	1,000,00 250,00
Totalt NOK			<u>1,250,00</u>

Vennligst se til at denne fakturaen blir betalt innen fristen.
Ved for sen betaling vil det påløpe 1% morarenter.

Krav til salgsdokumentets innhold

Bokføringsforskriften § 5-1-1 angir de generelle kravene til innhold i et salgsdokument.

Salgsdokumentet skal minst inneholde:

1. nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen
2. angivelse av partene
3. ytelsens art og omfang
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen
5. vederlag og betalingsforfall

6. eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift
7. Hvis kjøper skal beregne og betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd, skal salgsdokumentet merkes: «Omvendt avgiftsplikt – Merverdiavgift ikke beregnet».

I bokføringsforskriften § 5-1-2 er det gitt nærmere bestemmelser om hvordan kjøper og selger skal angis i salgsdokumentet. De mest sentrale bestemmelsene gjengis:

Kjøper: Kjøpers navn, og adresse eller organisasjonsnummer.

Selger kan fravike krav om angivelse av kjøper ved kontantsalg fra detaljist. Dette gjelder likevel ikke når kjøper er bokføringspliktig og varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller der betalingen skjer med kontanter for et beløp på kr 40 000 eller mer inklusive merverdiavgift.

Selger: Selgers navn og organisasjonsnummer.
Dersom selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA. Dersom selger er et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller filial av utenlandsk selskap skal også ordet "Foretaksregisteret" angis.

Det er viktig å være oppmerksom på at selv om det ved kontantsalg fra detaljist er unntak fra kravet om å angi kjøper i salgsdokumentet, så gjelder ikke dette uten videre for kjøpers eksemplar av dokumentasjonen. Det vises her til bokføringsforskriften § 5-5. Hovedreglene kan beskrives slik:

1. *Innkjøp av varer og tjenester som skal videreselges eller brukes som innsatsfaktor i en produksjonsprosess eller tjenesteleveranse:* Kjøpers navn mv. skal alltid fremgå av dokumentasjonen, både på selgers og kjøpers eksemplar.
2. *Innkjøp av andre varer og tjenester som ikke overstiger kr 1000:* Det er ikke krav om at kjøpers navn mv. skal fremgå. Når kjøpers navn mv. ikke fremgår skal kjøper påføre formålet eller bruksområdet for varene eller tjenestene. Dokumentasjonen skal dateres og signeres.
3. *Innkjøp av andre varer og tjenester som overstiger kr 1000:* Kjøperen må påse at selgeren påfører kjøpers navn mv. på kjøpers eksemplar av salgsdokumentet. I slike tilfeller skal selgeren stemple og signere dokumentasjonen. Ved kjøp som er lagt ut av en ansatt i den bokføringspliktige virksomheten gjelder ikke beløpsgrensen på 1000 kroner. I slike tilfeller skal den ansatte utarbeide og signere en datert oppstilling som viser hvilke kjøp som er foretatt og formålet eller bruksområdet for varene og tjenestene.

Bokføringsforskriften § 5-1-5 omhandler regler for hvordan avgiftspliktig og avgiftsfritt salg mv. skal spesifiseres i salgsdokumentet. Det følger av denne at avgiftspliktig, avgiftsfri omsetning og omsetning som er unntatt fra bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, skal framgå hver for seg i salgsdokumentet og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes med forskjellige satser. Dette vil gjelde en avgiftspliktig som har omsetning som omfattes av generell sats (25 prosent) og redusert sats (15 prosent) eller lav sats (8 prosent).

Tidspunktet for utstedelse av salgsdokument

I bokføringsforskriften § 5-2-2 til § 5-2-7 er det gitt bestemmelser om tidspunkt for utstedes av salgsdokument.

Det følger av bokføringsforskriften § 5-2-2 at salgsdokumentasjonen som *hovedregel* skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering. Bokføringspliktige som leverer årsterminoppgave eller primærnæringsoppgave etter merverdiavgiftsloven § 15-3 eller § 15-4, kan likevel ikke utstede salgsdokumentasjon senere enn det kalenderår levering finner sted.

Etter bokføringsforskriften § 5-2-4 skal *tjenester som leveres løpende* faktureres senest en måned etter utløpet av den ordinære merverdiavgiftsterminen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-2. Utstedelse av salgsdokumentasjon for løpende tjenesteleveranser kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser.

I bokføringsforskriften § 5-2-7 er det gitt bestemmelser om *forskuddsfakturering*. Salgsdokumentasjon for persontransport, servering, abonnenter, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. Det samme gjelder salgsdokumentasjon som gjelder adgang til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre eller idrettsarrangementer. Salgsdokumentet skal så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted. For andre typer leveranser kan det ikke utstedes salgsdokumentasjon inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert.

Kontantsalg – krav til kassaapparat

I bokføringsforskriften § 5-3-1 til § 5-3-4 er det gitt bestemmelser om dokumentasjon av kontantsalg. Bokføringspliktige som har kontantsalg må som hovedregel registrere kontantsalget på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere kontantsalget ved daterte, nummererte summeringsstrimler (kassaruller) eller tilsvarende rapport. Det er krav om at klokkeslettet fra hvert enkelt salg fremgår av dokumentasjonen. Det skal daglig utarbeides daterte nummererte summeringsstrimler ("z-rapporter") eller tilsvarende rapport over opplysninger som er registrert på kassaapparatet, og kontantsalget skal avstemmes ved at opptalt kassabeholdning sammenholdes med Z-rapportene. Kassaavstemmingen skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt opptelling av kassabeholdningen. Eventuelle differanser skal forklares. I bokføringsforskriften § 5-4 er det gitt enkelte unntak fra kravene til å benytte kassaapparat mv. Bl.a. gjelder ikke kravet for bokføringspliktig som driver ambulerende eller sporadisk kontantsalg som ikke overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår.

Ajourhold av regnskapet og periodisering av avgiften

Du er pålagt å være à jour med bokføringen innen fristen for pliktig regnskapsrapportering (for eksempel merverdiavgiftsrapportering), og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Dersom du har færre enn 300 bilag i året, holder det at du er à jour innen pliktig regnskapsrapportering.

Etter merverdiavgiftsloven § 15-9 skal avgiftsbeløpet tas med i omsetningsoppgaven den avgiftsterminen dokumentasjonen er utstedt. Merverdiavgiftsregelverket henviser til bokføringsreglene mht. regulering av tidspunktet for å utstede salgsdokument, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 og merverdiavgiftsforskriften § 15-10. Det vises til omtale av bokføringsreglene ovenfor. Det er dermed salgsdokumentets dato som legges til grunn ved periodisering av avgiften så fremt salgsdokumentet er utstedt iht. til reglene i bokføringsforskriften.

Avslutning av bøkene

Regnskapsåret skal som hovedregel følge kalenderåret. I forbindelse med årets regnskapsavslutning, skal det gjøres en nøyaktig opptelling av varebeholdningen, og settes opp vareopptellingslister. Du kan få mer informasjon om framgangsmåten ved telling og verdsettelse av varebeholdningen, ved å henvende deg til skattekontoret.

Oppbevaring

I bokføringsloven § 13 er det gitt regler om oppbevaring av regnskapsmateriale. Som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale regnes:

1. årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning
2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering
3. dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet mv. og dokumentasjon av balansen
4. nummererte brev fra revisor
5. avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning
6. korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning

7. utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte
8. prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift

Regnskapsmateriale som nevnt fra nr. 1 til 4 er å betrakte som ”primærdokumentasjon” og skal oppbevares i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. Regnskapsmateriale som nevnt fra nr. 5 til 8 er regnet som ”sekundærdokumentasjon” og skal oppbevares i Norge i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. For bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift er det gjort unntak fra kravet til elektronisk tilgjengelighet.

Det er ikke stilt krav til hvilket medium som skal benyttes ved oppbevaring av regnskapsmateriale. Men det er en forutsetning at regnskapsmateriale skal være tilgjengelig i lesbar form og kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringstiden. Dette betyr at dokumentasjon på papir kan makuleres etter at det er overført til elektronisk lagringsmedium og det er tatt sikkerhetskopii av det elektroniske regnskapsmaterialet.

For bygg- og anleggsvirksomhet er det en særregel som sier at originale timelister på papir må oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Dokumentasjon av medgått tid

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor betalingen knytter seg til tidsforbruk skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer. Dette vil bl.a. gjelde den som driver innen bygge- og anleggsvirksomhet, liberale yrker, utleie av arbeidskraft mv. Nærmere beskrivelse av hvem som omfattes av kravet er gitt i uttalelse om god bokføringsskikk. [GBS](#) 10 Dokumentasjon av medgått tid.

Timene skal spesifiseres pr. dag fordelt på intern tid og på de enkelte kunder/oppdrag. Bestemmelsene gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris. Bestemmelsene gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne administrative oppgaver. Denne dokumentasjonen skal oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt

Dokumentasjon av lønn mv.

Etter bokføringsforskriften § 5-6 er det krav om at dokumentasjonen av lønn og andre oppgavepliktige ytelser, samt forskuddstrekk og utleggstrekk skal vise ytelsene på motpart. For ansatte som helt eller delvis godgjøres basert på antall timer skal dessuten følgende dokumenteres pr. motpart:

- a) dato for utført arbeid
- b) antall timer den aktuelle dato
- c) sum timer for den aktuelle perioden

Denne dokumentasjonen skal oppbevares i Norge i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Timebestillinger

Bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling skal dokumentere timebestillinger. Dette vil bl.a. gjelde kjøreskoler, frisører, leger og fysioterapeuter. Dokumentasjonen skal omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten og kundens navn. Det skal fremgå av dokumentasjonen hvilke timer som ikke er gjennomført. Dersom en avbestilt time erstattes av en ny bestilling, skal den nye bestillingen fremgå av dokumentasjonen, og den tidligere bestillingen kan fjernes. Dokumentasjonen skal oppbevares i ti år.

Klage, ettergivelse, søksmål, og bindende forhåndsuttalelse

Klage

Vedtak om fastsettelse av merverdiavgift kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift. Klagen skal sendes via skattekontoret.

Andre vedtak, for eksempel nektelse av registrering, kan man klage på til Skattedirektoratet. Slike klager skal også sendes skattekontoret.

Ettergivelse

Skattekontoret kan sette ned eller ettergi fastsatt merverdiavgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

Når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker har varig svekket betalingsevne, kan avgiftskravet settes ned eller frafalles. Praksis er restriktiv.

Søksmål

Vedtak fattet av avgiftsmyndighetene kan prøves for domstolene. Dette gjelder også for vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift. Søksmål tas ut i den rettskretsen hvor virksomheten er, og rettes mot staten ved skattekontoret.

Søksmål mot staten til prøving av avgiftsoppgjør må reises innen seks måneder etter utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjelder eller etter at melding om vedtak ble sendt avgiftssubjektet.

Bindende forhåndsuttalelse

Skattedirektoratet og skattekontoret kan på forespørsel fra en avgiftspliktig gi en bindende forhåndsuttalelse om de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den settes i gang. Det blir gitt en uttalelse dersom disposisjonen er av vesentlig betydning for avgiftssubjektet, eller Skattedirektoratet mener spørsmålet har allmenn interesse. En bindende forhåndsuttalelse er altså noe annet enn en vanlig veilende uttalelse.

Det blir tatt et gebyr for en bindende forhåndsuttalelse, og Skatteetaten er bundet til uttalelsen i den konkrete saken i 5 år.

Hvem gjør hva i avgiftsforvaltningen

Finansdepartementet

Finansdepartementet er øverste myndighet for skatter og avgifter.

Skattedirektoratet

Skattedirektoratet har den sentrale ledelsen av avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen. Direktoratet har blant annet som oppgave å instruere skattekontorene i deres arbeid, og skal sørge for at reglene om merverdiavgift praktiseres korrekt og likt i hele landet.

Skattedirektoratet er i mange tilfeller det rette klageorgan for vedtak som er fattet av skattekontorene. Se nærmere om klage i forrige kapittel.

Skattekontorene

Hvert skattekontorene kan behandle saker for hele landet innenfor alle virksomhetsområdene. Skattekontorene er organisert i fem regioner:

Skatt nord (Finnmark, Troms og Nordland) – regionledelse i Tromsø

Skatt Midt-Norge (Nord-Trøndelag, Sør-Trøndelag, Møre og Romsdal) – regionledelse i Trondheim

Skatt vest (Sogn og Fjordane, Hordaland, Rogaland) – regionledelse i Bergen

Skatt sør (Vest-Agder, Aust-Agder, Telemark, Vestfold og Buskerud) – regionledelse i Skien

Skatt øst (Oslo, Akershus, Østfold, Hedmark og Oppland) – regionledelse i Oslo

Hver region er organisert i fem funksjoner: Veiledning, fastsetting, kontroll og rettsanvendelse, skattekrim og innkreving.

Skattekontorene har ansvaret for administrasjon og kontroll av merverdiavgiften. Skattekontorene fører register over næringsdrivende som er avgiftspliktige (Merverdiavgiftsregisteret). Når det startes ny virksomhet, skal den næringsdrivende sende melding om dette til skattekontoret.

Avgiftssubjektene skal sende terminvise avgiftsoppgaver (omsetningsoppgaver) til skattekontoret. Skattekontoret gir veiledning om avgiftsreglene og hjelp til å fylle ut skjemaer. Skattekontoret kontrollerer de avgiftspliktige blant annet ved løpende kontroll av de innsendte omsetningsoppgavene eller ved stedlige kontroller (bokettersyn).

I de tilfeller hvor de avgiftspliktige ikke har innberettet korrekt avgiftsbeløp, har skattekontoret myndighet til å fastsette avgift.

Skattekontoret fører regnskap med det enkelte avgiftssubjekts avgiftsavregning og har videre myndighet til å foreta inndrivelse av skyldig avgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet

Toll- og avgiftsetaten er avgiftsmyndighet i spørsmål om merverdiavgift ved innførsel. Toll- og avgiftsdirektoratet er overordnet forvaltningsorgan for tollregionene og er klageorgan for forhold som gjelder merverdiavgift ved innførsel.

Tollregionene

Tollregionene er lokale avgiftsmyndigheter når det gjelder beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel. Avgiftspliktige kan søke tollregionen om kreditt for betaling av merverdiavgift ved innførsel (tollkreditt).

Hvor finnes mer informasjon ?

Skattedirektoratet har gitt ut Merverdiavgiftshåndboken. Boken er lagt opp etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven og legger særlig vekt på avgiftsmyndighetenes praksis. Boken er tilgjengelig på www.skatteetaten.no og i bokhandelen.

Skattekontoret kan svare på spørsmål om avgiftsplikt, registrering i Merverdiavgiftsregisteret og utfylling av omsetningsoppgavene, betaling av merverdiavgift, samt spørsmål om Enhetsregisteret. Kontaktinformasjon finner du på vår internett-adresse.

Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 og forskriften til merverdiavgiftsloven av 15. desember 2009 finner du på www.lovdata.no

Etaten tilbyr gratis kurs for nye næringsdrivende i alle regioner. Kurskalender finner du her: <http://www.skatteetaten.no/no/Artikler/kurskalender-for-nye-naeringsdrivende/>

Informasjon om å starte og drive bedrift i Norge finner du på www.altinn.no .

Brønnøysundregistrens nettside er www.brreg.no