

Veiledningshefte for næringsdrivende 2007

HVA ER MERVERDIAVGIFT?	3
Utgående merverdiavgift.....	3
Inngående merverdiavgift	3
Eksempel.....	4
HVEM ER AVGIFTSPLIKTIG?	5
Krav til omsetning.....	6
Krav til næring.....	6
Veldedige organisasjoner	6
Kommisjonssalg	6
Auksjonssalg.....	6
Stat og kommune	7
Konkursbo og dødsbo	7
Utenlandske næringsdrivende	7
AVGIFTSPLIKTIGE TRANSAKSJONER	7
Omsetning av varer.....	7
Omsetning av tjenester	7
Serveringsvirksomhet.....	8
Uttak av varer og tjenester.....	9
Kjøp fra utlandet (innførsel)	10
UNNTAK OG FRITAK FRA MERVERDIAVGIFTEN	10
Unntak fra merverdiavgiftsplikten:	11
Fritak for merverdiavgiftsplikten:	13
FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT	15
Hvem har fradragsrett?	15
Hva er fradragsberettiget?.....	16
Begrensninger i fradragsretten.....	16
Delvis fradragsrett	16
Utenlandske næringsdrivende	16
Tilbakeføring av fradragført inngående merverdiavgift	17
GRUNNLAGET FOR AVGIFTSBEREGNINGEN	17
Hovedregel.....	17
Brukte varer og annet.....	17
Byttehandel, uttak og interessefelleskap	17
REGISTRERING I AVGIFTSMANNTALLET	17
Registreringsmelding.....	18

Forhåndsregistrering.....	18
Tilbakegående avgiftsoppgjør.....	18
Andre registrerings spørsmål	19
Frivillig registrering.....	19
Frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg	19
OPPGAVE- OG BETALINGSPLIKT	19
Innsending av omsetningsoppgave	19
Omsetningsoppgave:.....	20
Utfylling av omsetningsoppgaven	20
Brudd på oppgaveplikten	23
Bokettersyn.....	23
Renter.....	23
Tilleggsavgift	24
Straffebestemmelser	24
REGNSKAPSREGLER	24
Bokføringsplikt.....	24
Som minstekrav til regnskapet skal disse spesifikasjonene føres	25
Legitimasjon av kostnader og inntekter	26
Ajourhold av regnskapet og periodisering av avgiften.....	27
Avslutning av bøkene.....	27
Oppbevaring.....	27
Dokumentasjon av medgått tid.....	28
Dokumentasjon av lønn mv.....	28
Timebestillinger	28
KLAGE, ETTERGIVELSE, SØKSMÅL OG BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSE.....	29
Klage	29
Ettergivelse	29
Søksmål.....	29
Bindende forhåndsuttalelse.....	29
HVEM GJØR HVA I AVGIFTSFORVALTNINGEN?	30
Finansdepartementet	30
Skattedirektoratet.....	30
Fylkesskattekontorene.....	30
Skattefogdkontorene.....	31
Toll- og avgiftsdirektoratet	31
Tollregionene.....	31

Nyheter

Merverdiavgiftssatsen for omsetning av mat- og drikkevarer (næringsmidler) er økt til 14 prosent fra 1. januar 2007.

Romutleie i hotellvirksomhet mv., herunder utleie av konferanse- og møtelokaler, utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom i tilknytning til slik virksomhet, ble avgiftspliktig fra 1. september 2006 med en sats på 8 prosent. Det samme gjelder formidling av slike tjenester.

Retten til å overvære dansetilstelninger med levende musikk ble unntatt fra avgiftsplikt med virkning fra 1. januar 2006.

Med virkning fra 1. januar 2007 skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning av rett til å disponere kommunal havn som omfattes av havneloven på virksomhetsområder hvor det oppkreves havneavgift mv. Dette berører ikke unntaket fra merverdiavgiftsplikten for utleie av båtplasser til fritidsbåter.

Tannlegers og andre selvstendig næringsdrivende helsepersonells utleie av utstyr mv. er unntatt fra avgiftsplikt med hjemmel i merverdiavgiftsloven fra 1. mars 2006.

Omsetning fra veldedige, allmenntilgitt, ideelle institusjoner, organisasjoner og foreninger av tjenester til ledd innenfor samme organisasjon mv. er unntatt avgiftsplikt fra 1. juli 2006 på visse vilkår.

Fristen for levering av to-månedlig omsetningsoppgave for 3. termin er forlenget fra 10. til 20. august. Fristen for betaling er tilsvarende forskjøvet.

Årsoppgave- og betalingsfrist for næringsdrivende med liten omsetning er forlenget fra 10. februar til 10. mars.

Hva er merverdiavgift?

Merverdiavgift er en alminnelig omsetningsavgift på det endelige forbruk av varer og tjenester.

Merverdiavgift skal beregnes og betales ved omsetning av alle varer og tjenester, med mindre omsetningen er særskilt unntatt. Omsetningen må likevel være av en viss størrelse for å være avgiftspliktig. For offentlig virksomhet gjelder det særskilte regler.

Avgiften skal som hovedregel beregnes i alle ledd i omsetningskjeden, også på innførsel av varer og visse tjenester fra utlandet.

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

Utgående merverdiavgift

er den merverdiavgiften som skal beregnes og kreves opp ved salg av varer og tjenester. Utgående merverdiavgift skal beregnes både ved omsetning til andre næringsdrivende og til vanlige forbrukere. Ved salg mellom registrerte næringsdrivende, skal merverdiavgiften spesifiseres i et salgsdokument. Andre enn registrerte næringsdrivende har ikke adgang til å beregne eller angi merverdiavgift i salgsdokument.

Det skal også beregnes utgående merverdiavgift når en registrert næringsdrivende tar ut en vare eller tjeneste fra sin virksomhet til bruk privat eller til andre formål utenfor det avgiftspliktige området. Se under avsnittet Uttak av varer og tjenester.

Inngående merverdiavgift

er den merverdiavgiften som påløper ved kjøp av en avgiftspliktig vare eller tjeneste. Når kjøperen er en registrert næringsdrivende, kan dette avgiftsbeløpet føres til fradrag i oppgjøret med avgiftsmyndighetene. Det merverdiavgiftsbeløpet som da skal betales inn til avgiftsmyndighetene, er differansen mellom utgående og inngående merverdiavgift i avregningsperioden. Om omfanget av fradragsretten og de vilkår som må være oppfylt for at et avgiftsbeløp kan føres til fradrag, se under avsnittet Fradrag for inngående merverdiavgift.

Selv om alle leddene i omsetningskjeden frem til forbruker skal beregne merverdiavgift, betyr ikke dette at avgiften blir en omkostning på det enkelte omsetningsledd. Fordi det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift, blir avgiften på det enkelte ledd forskjellen mellom avgift på salg (utgående merverdiavgift) og avgift på kjøp (inngående merverdiavgift) hos den enkelte næringsdrivende. Utgående og inngående merverdiavgift er én og samme avgift, men betegnelsen beror på om avgiften ses fra selgerens eller kjøperens synsvinkel.

Eksempel

Her har vi satt opp en oversikt over hvordan avgiftsberegningen blir i de forskjellige omsetningsleddene. I dette eksemplet er en vare fulgt fra produksjonsleddet til forbrukeren. For enkelhets skyld er det forutsatt at det første leddet i omsetningskjeden (trelastfirma A) ikke har foretatt kjøp hvor det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

- Hvert omsetningsledd kan trekke fra det avgiftsbeløpet som er beregnet i foregående ledd i avgiftsoppgjøret med staten.
- Den enkelte næringsdrivende betaler bare inn til staten avgift av egen verditilvekst eller merverdi. Dette skyldes at det foreligger rett til fradrag for den avgiften som er beregnet av tidligere omsetningsledd.
- 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 innførsel av varens tollverdi. Avgiftsbeløpet skal beregnes med 25 prosent av netto vederlag og skal derfor ikke tas med i grunnlaget for beregningen. Av brutto vederlag inklusive avgift utgjør merverdiavgiften 25/125.

EKSEMPEL 1

Salgspris uten avgift	100
+ 25 % avgift	25
Salgspris med avgift	125

EKSEMPEL 2

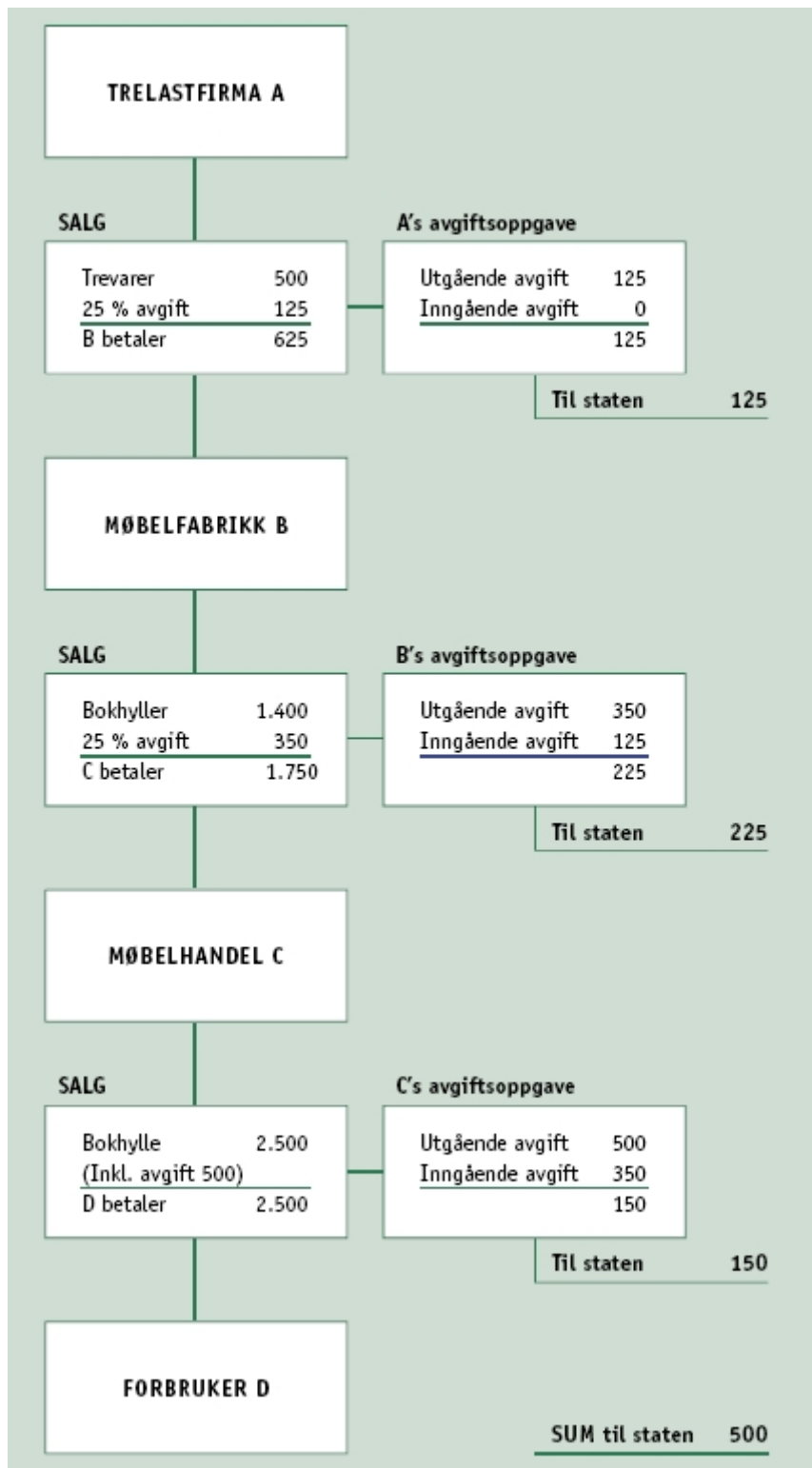
Salgspris med avgift	125
- 25/125 avgift	25
Salgspris uten avgift	100

Ved omsetning av næringsmidler skal avgift beregnes med 14 prosent. Som næringsmidler regnes enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker. Unntak her er legemidler, vann fra vannverk, tobakksvarer og alkoholholdige drikkevarer.

Ved romutleie mv. i hotellvirksomhet, utleie av fast eiendom til camping og ferieleiligheter mv., formidling av slike tjenester, omsetning og formidling av persontransporttjenester og ved innenlands fering av kjøretøyer, skal avgift beregnes med 8 prosent. Også kringkastingsavgiften og kinobilletter skal avgiftsberegnes med 8 prosent.

Ved omsetning av råfisk til eller gjennom fiskesalgslag som er opprettet i medhold av råfiskloven, skal det benyttes en særskilt avgiftssats på 11,11 prosent. Dette tilsvarer 10 prosent av brutto omsetning inklusive avgift.

Eksempel:



Hvem er avgiftspliktig?

Avgiftsplikten omfatter alle som i næring omsetter varer og tjenester, uansett om virksomheten drives av en enkelt person, to eller flere som driver sammen (ansvarlig selskap), aksjeselskap eller kommandittselskap. Som regel er avgiftsplikten ikke knyttet til hvem som driver virksomheten, men til hva som omsettes.

Krav til omsetning

Det er et vilkår for avgiftsplikt at det finner sted en omsetning. Likestilt med omsetning er innførsel og uttak av varer og tjenester.

Omsetning er levering av vare eller yting av tjeneste mot vederlag. Dette betyr at det skal beregnes merverdiavgift ved salg når varen eller tjenesten faller inn under avgiftsområdet og selgeren er registrert næringsdrivende. Dersom det ikke mottas vederlag, er det ingen omsetning.

Det regnes også som omsetning når det leveres en vare eller ytes en tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatt vare eller tjeneste (bytte). Dette betyr at bytte av vare eller tjeneste anses som omsetning. Tjeneste mot tjeneste vil for eksempel rammes av plikt til å beregne merverdiavgift for begge parter.

Det gjelder særskilte regler for byggevirkosomhet i egen regi. Selv uten avgiftspliktig omsetning, er det avgiftsplikt for næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering med videre av bygg eller anlegg for salg eller utleie. Avgiftsberegning skal her skje på samme måte som ved uttak av varer og tjenester.

Krav til næring

Et annet vilkår for avgiftsplikt, er at det utøves næring. Begrepet næring må avgrenses mot andre former for aktivitet, og det kan i enkelte tilfeller være vanskelig å fastslå om det foreligger næringsvirksomhet i forhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser.

En aktuell problemstilling er om det utøves næring eller om det foreligger 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. Hvordan partene selv karakteriserer forholdet, er ikke bindende for avgiftsmyndighetene. Det er det virkelige forholdet mellom partene som er avgjørende. Det må foretas en 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. I praksis har man som utgangspunkt lagt til grunn at driften må gi overskudd i løpet av en fire – fem års periode.

Hvis det er tvil om det foreligger næring, bør det tas kontakt med fylkesskattekontoret for å få en nærmere vurdering av forholdet.

Veldedige organisasjoner

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

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. Omsetning i kommisjon regnes i avgiftsmessig sammenheng både som kommittentens og kommisjonærens omsetning. Kommisjonæren plikter å kreve inn merverdiavgiften fra kunden.

En vareagent selger varer i fremmed navn og for fremmed regning og anses som fullmektig. Vareagenten driver ikke egen vareomsetning, men mottar bare provisjon. Formidling av vareomsetning er en avgiftspliktig tjeneste.

Auksjonssalg

Salg på auksjon medfører plikt for auksjonarius til å beregne og betale merverdiavgift. Salg på tvangsauksjon anses imidlertid ikke som omsetning og er derfor ikke merverdiavgiftspliktig. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved salg av hittegods/eiendeler på hittegods-, dødsbo- og felleseieskifteauksjoner når salget skjer etter reglene om tvangssalg.

Stat og kommune

Stat, fylkeskommuner, kommuner og institusjoner som eies eller drives av det offentlige, er avgiftspliktige når de omsetter varer og tjenester. Det offentlige blir merverdiavgiftspliktig selv om omsetningen 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 sin omsetning til andre, men har på den annen side bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre.

Konkursbo og dødsbo

Ved konkurs eller dødsfall, er boet merverdiavgiftspliktig for omsetning 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 egen omsetning er under minstegrensen. Det er tilstrekkelig at disse vilkår var oppfylt av debitor eller avdøde.

Utenlandske næringsdrivende

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

Utenlandske næringsdrivende som bare foretar salg av varer fra utlandet til Norge, er ikke merverdiavgiftspliktige i Norge. I disse tilfellene oppstår avgiftsplikten ved innførselen. Om innførsel av tjenester vises det til egen omtale i avsnittet Kjøp fra utlandet (innførsel).

For utlendingers omsetning 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 avgiftsmanntallet når vilkårene er oppfylt. Se avsnittet Registrering i avgiftsmanntallet.

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

Avgiftspliktige transaksjoner

Omsetning av varer

Det skal beregnes og betales merverdiavgift av all innenlandsk vareomsetning med mindre det er gitt særskilte fritak.

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

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved salg av fast eiendom. Fast eiendom er både ubebygget og bebygget grunn. Salg av bygninger anses også som salg av fast eiendom, med mindre det gjelder midlertidige bygg, for eksempel flyttbare anleggsbrakker. Disse anses som varer, og slikt salg er derfor avgiftspliktig.

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

Omsetning av tjenester

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

Alt som kan omsettes og som ikke kan ses på som en vare, blir sett på som en tjeneste. Begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle

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

Som eksempel på tjenesteområder som er merverdiavgiftspliktige nevner vi:

- konsulenttjenester, blant annet administrativ, økonomisk, organisatorisk og teknisk bistand og rådgivning
- formidling av varer og andre tjenester enn de som er særskilt unntatt (se avsnittet Unntak og fritak fra merverdiavgiftsplikten)
- ikt-tjenester, for eksempel databaserte informasjonstjenester og utarbeidelse av programvare
- romutleie i hotellvirksomhet mv.
- utleie av campingplasser mv.
- parkeringsvirksomhet
- utleie av oppbevaringsbokser
- takseringstjenester
- eiendomsmegling
- inkassooppdrag
- kredittopplysningsvirksomhet
- vakttjenester
- drift av underholdningsautomater og –spill, eksempelvis flipperspill
- utleie og formidling av arbeidskraft
- utleie av plass for reklame, blant annet på fast eiendom
- advokattjenester
- regnskapstjenester
- revisjonstjenester
- kringkastingstjenester
- posttjenester (porto)
- solstudioer
- slankeinstitutter
- persontransporttjenester
- infrastrukturtenester knyttet til kommunale havner, lufthavner og jernbanenettet
- kinoer

Serveringsvirksomhet

Ved omsetning av næringsmidler som ledd i omsetning av serveringstjenester, skal det beregnes 25 prosent merverdiavgift. Avgrensningen mellom serveringstjenester (ordinær sats) og salg av næringsmidler (reduert 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 fortæring 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 næringsmidler yter tjenester som utleie av serveringspersonale, oppdekking og rydding av servise og så videre.

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

Omsetning av næringsmidler fra serveringssted regnes ikke å inngå i omsetning av en serveringstjeneste dersom næringsmiddelet ikke skal spises på stedet, eller næringsmiddelet er å regne som en tradisjonell kioskvare.

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

Uttak av varer og tjenester

For at det skal bli lik avgiftsbelastning på alt avgiftspliktig forbruk, må det også beregnes merverdiavgift på uttak til privat bruk, og til virksomhet utenfor avgiftsområdet, på lik linje med kjøp fra andre. Det skal for eksempel beregnes merverdiavgift når en næringsdrivende tar ut matvarer til privat bruk fra egen forretning; på samme måte som når innehaveren av et bilverksted reparerer sin egen privatbil.

Uttak til formål utenfor avgiftsområdet foreligger blant annet når det drives virksomhet som dels faller innenfor dels utenfor avgiftsområdet, og uttaket skjer fra den avgiftspliktige delen, til bruk i den delen som faller utenfor. Det skal for eksempel beregnes merverdiavgift hvis innehaveren av et bilverksted også driver virksomhet med drosjekjøring og foretar reparasjon av drosjebilen.

Det skal i utgangspunktet ikke beregnes merverdiavgift ved uttak dersom varen eller tjenesten er unntatt eller fritatt fra avgiftsplikt ved omsetning.

Enkelte bestemmelser i loven er utformet slik at det gjelder spesielle unntak fra avgiftsplikten når tjenester omsettes til en avgrenset subjektkrets eller avgiftsplikten kan være knyttet til en nærmere kvalifisert art av en tjeneste. I disse tilfellene er det ikke uttak når det både omsettes avgiftsunntatte og avgiftspliktige arter av en slik tjeneste. Dette innebærer for eksempel at en som driver utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet ikke skal beregne uttaksmerverdiavgift når han også har utleie av parkeringsplasser som en del av et leieforhold for bygningsareal.

Dersom det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift, skal det beregnes merverdiavgift som ved uttak når varen eller tjenesten fra virksomheten brukes:

- til kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver og personale
- ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer. Regelen gjelder ikke for oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner
- til representasjon
- til gave og til utdeling i reklameøyemed

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester som ytes personlig og vederlagsfritt til fordel for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Fritaket gjelder for uttak av tjenester for inntil 100 timer per kalenderår for den enkelte næringsdrivende. Årsmøtevalgte tillitsmenn er ikke uten videre underlagt denne begrensningen. Det er en egen forskrift om avgrensning av dette fritaket

Næringsdrivende som har fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse, drift med videre 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 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

Det gjelder også særskilte regler for uttak av foredlet virke fra egen skog når foredlingen er utført på egen gårdssag. Det samme gjelder for uttak av virke foredlet på allmenningssag og for leieskjæring av tømmer.

Finansdepartementet har vedtatt lemping i plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift for virksomhet som har omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Slik virksomhet skal ikke beregne merverdiavgift når tjenester fra den avgiftspliktige delen av virksomheten tas ut til bruk i den ikke-avgiftspliktige delen. Fritaket gjelder bare når den eksterne omsetningen av tjenester utgjør mindre enn 20 prosent av den samlede tjenesteproduksjonen. Denne prosentgrensen gjelder ikke for forskningsinstitusjoner som i tillegg til oppdragsforskning også driver forskning finansiert ved tilskudd. Slike institusjoner er fritatt for å beregne uttaksmerverdiavgift, selv om den eksterne omsetningen overstiger 20 prosent. Forutsetningen i alle tilfeller er at det ikke gjøres fradrag for anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen.

Kjøp fra utlandet (innførsel)

Varer

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

Tollvesenet er avgiftsmyndighet ved innførsel og beregner og krever opp merverdiavgiften.

Den som etter tolloven er vareeier, skal betale merverdiavgift ved innførsel. Det er uten betydning for avgiftsplikten om varen innføres av forbruker eller registrert næringsdrivende. For registrerte næringsdrivende, er merverdiavgift ved innførsel i utgangspunktet fradragsberettiget inngående merverdiavgift.

Enkelte varer er fritatt fra avgiftsplikten ved innførsel. Som regel gjelder dette vareslag som er fritatt for avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning.

I tillegg er det i forskrift gitt ytterligere fritak.

Tjenester

Det skal betales merverdiavgift av tjenester som kjøpes fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen og som er avgiftspliktig ved innenlands omsetning. 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 i utgangspunktet bare når tjenesten leveres til mottaker som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge, eller til stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat eller kommune i Norge. For kjøpere som ikke er registrerte i avgiftsmanntallet skal innberetning skje på egen omsetningsoppgave som en får ved å henvende seg til fylkesskattekontoret.

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, eventuelt dennes representant, registreres i avgiftsmanntallet.

Utenlandsk tilbyder av elektroniske kommunikasjonstjenester skal beregne norsk merverdiavgift ved omsetning til privatpersoner og andre som ikke driver næringsvirksomhet eller tilhører offentlig sektor, og som er hjemmehørende i Norge. Det samme gjelder tilbydere etablert på Svalbard og Jan Mayen.

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

Unntak og fritak fra merverdiavgiften

Det er flere unntak og fritak fra avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester. Disse kan deles inn i to hovedgrupper, som prinsipielt sett er helt ulike.

- Den ene gruppen (unntak fra avgiftsplikt) er omsetning som faller helt utenfor loven. Virksomheter som bare har slik omsetning, skal ikke registreres i avgiftsmanntallet, og har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift.
- Den andre gruppen (fritak for avgiftsplikt) er omsetning som faller innenfor merverdiavgiftsloven, men hvor det i loven er fastsatt at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, såkalt nullsats. Et typisk eksempel på slik omsetning, er salg av varer og tjenester til utlandet. Ved slik omsetning gjelder merverdiavgiftslovens regler fullt ut, blant annet reglene om fradrag for inngående merverdiavgift. Varer og tjenester som etter loven kan omsettes 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

- utleie av rom, herunder utleie av konferanse- og møtelokaler mv. i hotellvirksomhet og lignende, utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom i tilknytning til slik virksomhet
- 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 oppbevaringsbokser, herunder bankbokser
- utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering
- omsetning av rett til å disponere plass for reklame
- omsetning av trær og avling på rot som ikke skjer sammen med grunnen
- omsetning av rett til å ta ut naturalier av grunn og omsetning av rett til jakt og fiske
- omsetning av rett til å disponere lufthavn for luftfartøy
- omsetning av rett til å disponere jernbanenettet til transport
- omsetning av rett til å disponere kommunal havn mot havneavgifter mv. etter havneloven

Det er innført adgang til frivillig registrering av utleie av fast eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet (se nærmere omtale i avsnittet Registrering i avgiftsmanntallet).

Helsetjenester og helserelaterte tjenester

Unntaket omfatter tjenester som omfattes av kommunehelsetjenesteloven, tannhelsetjenesteloven, spesialisthelsetjenesteloven samt tjenester som omfattes av folketrygdloven kapittel 5 og 10. Dette gjelder blant annet visse ytelser under medisinsk rehabilitering. Videre er tjenester som ytes av autorisert helsepersonell i henhold til helsepersonelloven unntatt. Merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester omfatter også alternative behandlingsformer som akupunktur, homøopati, osteopati, naprapati, soneterapi (herunder refleksologi), aromaterapi, ernæringssterapi og urtemedisin samt kinesiologi og klassisk (svensk) massasje.

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 kapittel 4. 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 rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, dansetilstelninger med levende musikk, utstillinger i gallerier og museer samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra. Også formidling av billetter til disse arrangementene er unntatt fra avgiftsplikt. Videre er det unntak fra avgiftsplikten for tjenester i form av 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.

Gallerier som formidler kunstverk har et særskilt avgiftsfritak.

Finansielle tjenester

Unntaket omfatter omsetning av tjenester som gjelder

- forsikring og formidling av forsikring
- finansieringstjenester, men ikke finansiell leasing
- utførelse av betalingsoppdrag
- gyldige betalingsmidler og meglingstjenester ved slik omsetning
- finansielle instrumenter og lignende og meglingstjenester ved slik omsetning. Med finansielle instrumenter menes blant annet aksjer, obligasjoner og andre omsettelige verdipapirer samt opsjoner på kjøp og salg av slike instrumenter
- forvaltning av verdipapirfond

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

Unntaket omfatter offentlig myndighetsutøvelse som består i å fatte beslutninger, vedta tiltak mv. overfor private rettssubjekter i kraft av offentligrettslige regler og ikke på bakgrunn av privatrettslige regler. Dette

gjelder blant annet tinglysningsforretninger, utstedelse av pass og førerkort, behandling av byggesaker og kommunale tjenester etter gravferdsloven.

Rett til å utøve idrettsaktiviteter

Som et utgangspunkt må idrettsaktiviteten være av et slag som drives av et særforbund tilsluttet Norges Idrettsforbund og olympiske komité for å være unntatt. Også andre aktiviteter vil imidlertid kunne unntas, for eksempel gokart og motorsport.

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.

Subjektrelaterte unntak

Enkelte unntak fra avgiftsplikt er subjektrelaterte, det vil si omsetning av varer og/eller tjenester fra nærmere bestemte subjekter er unntatt fra avgiftsplikt. Dette gjelder blant annet omsetning fra

- opphavsmann
Gjelder egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk
- tannteknikere
Gjelder egne fremstilte tanntekniske produkter
- museer og teatre mv.
- Gjelder kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer
- veldedige og allmenntilgode institusjoner og organisasjoner
Gjelder for prospektkort, brosjyrer, kalendere og andre gjenstander av ubetydelig verdi. 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 anvendes til veldedige eller allmenntilgode formål. Det er en forutsetning at butikkene kun omsetter brukte varer som er mottatt vederlagsfritt, og at det benyttes frivillig, ulønnet arbeidskraft.
- ideelle organisasjoner og foreninger
Gjelder når vederlag mottas i form av medlemskontingent og kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i foreningens ideelle virksomhet
- boligbyggelag
Gjelder forvaltningstjenester til tilknyttet borettslag
- ideelle og allmenntilgode mv. organisasjoner, institusjoner og foreninger
Gjelder interne transaksjoner innenfor samme organisasjon. Tjenestene må være direkte knyttet til den ideelle virksomheten.

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.odin.dep.no/fin men kan også fås ved henvendelse til fylkesskattekontorene.

Fritak for merverdiavgiftsplikten:

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

- Varer og tjenester til utlandet
Svalbard og Jan Mayen regnes som utland i denne forbindelsen. Varer må utekspereres gjennom tollvesenet. 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 i utgangspunktet

avgjørende om tjenesten helt ut er til bruk i utlandet. Men dersom en tjeneste kan fjernleveres skal det ikke beregnes merverdiavgift når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen eller offentlig virksomhet i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen (les mer i avsnittet Kjøp fra utlandet (innførsel) om fjernlevering av tjenester).

- Varer og tjenester til bruk i offshore petroleumsvirksomhet
Fritaket omfatter ved siden av omsetning til rettighetselskaper, boreselskaper mv. også omsetning av varer og tjenester til spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs. Omfanget av fritaket er regulert i forskrift.
- Varer og tjenester til bruk for utenlandske skip
Avgiftsfritaket gjelder bare for leveranser til bruk for skipet, det vil si at leveranser til mannskapet om bord ikke omfattes. Les mer om reglene i forskrift.
- Varer og tjenester til bruk for skip i utenriksfart
Fritaket omfatter varer og tjenester til bruk for norske skip på minst 15 meter når de i utenriks fart frakter last, eller mot vederlag befordrer passasjerer. Som skip i utenriks fart anses skip som regelmessig går mellom utenlandske havner, eller mellom norsk havn og havn i utlandet.
- Varer og tjenester til bruk for fly i utenriksfart
Bestemmelsen gir kun fritak for omsetning til norske og utenlandske fly i utenriks fart, og gjelder ikke for omsetning av varer og tjenester til bruk for utenlandske fly 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. Det er fastsatt forskrifter om vilkår, omfang og dokumentasjon.
- Private eiendeler eller varer som er kjøpt inn til formål som ikke har gitt rett til fradrag for inngående avgift
Bestemmelsen tar i første rekke sikte på salg av private gjenstander som møbler og annet innbo. Fritaket omfatter også salg av driftsutstyr mv. fra virksomheten dersom utstyret ble innkjøpt til formål som ikke ga rett til fradrag.
- Overdragelse av virksomhet
Fritaket omfatter omsetning 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 utkomme regelmessig og med minst ett nummer i uken for å være omfattet av fritaket.
- Bøker og visse tidsskrifter
Fritaket for bøker gjelder bare i siste omsetningsledd og omfatter også parallellutgaver utgitt som lydbøker. Fritaket for tidsskrifter gjelder når omsetningen 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. Avgrensningen er regulert i forskrifter.
- Taxfree salg ved ankomst på flyplass fra utland
- Fritaket gjelder for alkoholholdige drikkevarer, tobakksvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymen, kosmetikk og toalettpreparater.
- Elektrisk kraft og energi fra alternative energikilder til husholdninger i fylkene Finnmark, Troms og Nordland
Fritaket er avgrenset i forskrift.
- Formidling av persontransporttjenester når transporten skal skje i utlandet eller direkte til eller fra utlandet.
Nærmere regler er fastsatt i forskrifter.

- Formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv., serveringstjenester og bilutleie når formidlingen gjelder tjenester som leveres i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.
- 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
- Tjenester for regning av utenlandsk oppdragsgiver
Finansdepartementet har i forskrifter fastsatt regler om fritak fra avgiftsplikten på to områder. Det ene gjelder levering av reklametjenester til utenlandske næringsdrivende. Det andre området gjelder garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver.
- Tjenester vedrørende offentlig vei
Avgiftsfritaket omfatter tjenester i siste omsetningsledd med planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig vei og visse baneanlegg. Videre er det fritak for fremstilling av bruer og deler av bruer til slik vei eller bane, når fremstillingen skjer på verksted. Bare tjenestene er fritatt for avgift. Det skal beregnes utgående avgift av alle varer som leveres. Fritaket reguleres av forskrifter.
- Omsetning av visse skip, fly og plattformer
Fritaket gjelder blant annet passasjer- og lasteskip på over 15 meter. For omsetning av skoleskip, marinefartøy og skip til bruk for forskning og værvarsling gjelder ikke grensen på 15 meter. For fiskefartøyer er det adgang til avgiftsfri omsetning av fartøyer på minst 20 fot.
- Fritaket for omsetning av fly gjelder fly til yrkesmessig luftfartsvirksomhet. Fritaket er avhengig av at kjøperen har konsesjon eller driftstillatelse for slik virksomhet. Fritak gjelder også for driftsutstyr som leveres sammen med skip, fly eller plattformer når disse er fritatt fra avgiftsplikt. Fritaket gjelder ikke for fiskeredskaper som leveres sammen med fiskefartøy.
- Nybygging, reparasjon mv. av visse skip, fly og plattformer
Avgiftsfritaket gjelder kun i siste ledd og omfatter tjenester i forbindelse med reparasjon, vedlikehold, nybygging eller ombygging av skip, fly og plattformer som nevnt ovenfor. Fritaket gjelder også for varer som leveres sammen med slike tjenester og for arbeid som utføres på fast driftsutstyr.
- Utleie av visse skip, fly og plattformer
Fritaket for utleie av skip gjelder for skip på minst 15 meter største lengde til bruk i utenriksfart og i innenriksfart når skipet brukes til å frakte personer mot vederlag. Fritaket gjelder også for spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet. Utleie av andre skip er avgiftspliktig vareutleie.
- Berging av visse skip, fly og plattformer
Avgiftsfritaket gjelder for tjenester fra bergings- eller redningsfartøyer i forbindelse med berging av visse skip, fly og plattformer.

Fradrag for inngående merverdiavgift

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

Hvem har fradragsrett?

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

Fradragsretten gjelder videre for næringsdrivende som omsetter varer og tjenester som faller innenfor avgiftsområdet, men som er fritatt for beregning av utgående merverdiavgift, for eksempel eksportsalg.

Hva er fradragsberettiget?

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

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
- arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov. Dette gjelder ikke oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner
- representasjon, herunder serveringsytelser og leie av selskapslokaler
- gaver over en viss verdi, herunder gaver til utdeling i reklameøyemed
- kunst og antikviteter når dette ikke er omsetningsvare i virksomheten
- anskaffelse, vedlikehold, bruk 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 mot vederlag.

Delvis fradragsrett

Enkelte registrerte næringsdrivende driver også virksomhet med omsetning som faller utenfor det avgiftspliktige området. Et eksempel på dette er hotellvirksomhet, hvor serveringsdelen er avgiftspliktig, mens romutleien faller utenfor avgiftsområdet. I slike tilfeller er det bare fradrag for inngående merverdiavgift på de anskaffelser som refererer seg til serveringsvirksomheten, mens merverdiavgift på anskaffelser til romutleien ikke kan føres til fradrag.

Når anskaffelsene ikke er foretatt til noen særskilt del av virksomheten, men skal benyttes dels i den ene delen og dels i den andre (fellesanskaffelser), skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift. Det er antatt bruk på anskaffelsestidspunktet 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. Dersom en transportvirksomhet som driver både varetransport og persontransport også omsetter drivstoff, skal det gjøres fullt fradrag for innkjøpet. Drivstoff til personbefordringen skal avgiftsberegnes når det tas ut, og det er da den alminnelige omsetningsverdien ved salg til andre som skal legges til grunn for beregningen.

Utenlandske næringsdrivende

Utenlandske næringsdrivende som er registrert i avgiftsmanntallet (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 de betaler ved anskaffelse av varer og tjenester i Norge, eller ved innførsel av varer til Norge. Nærmere orientering om refusjonsordningen, søknadsskjemaer mv. kan fås ved henvendelse til Østfold fylkesskattekontor. Se også brosjyren Refunds of Value Added Tax to Foreign Businesses/Refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende www.skatteetaten.no

Tilbakeføring av fradragført inngående merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven har en bestemmelse om tilbakeføring av tidligere fradragført inngående merverdiavgift vedrørende bygg og anlegg. Tilbakeføring skal foretas dersom bygget eller anlegget selges, leies ut eller benyttes til andre formål utenfor merverdiavgiftsloven, før det er fullført eller innen tre år etter fullføringen. Når omdisponeringen skyldes dødsfall, konkurs eller andre forhold som gjør at tilbakeføring vil virke særlig urimelig, kan den unnlates. Samtykke må gis av fylkesskattekontoret.

Grunnlaget for avgiftsberegningen

Hovedregel

Utgående merverdiavgift beregnes av vederlaget for avgiftspliktig omsetning. Avgiften tas ikke med i beregningsgrunnlaget. I beregningsgrunnlaget skal det tas med

- alle omkostninger ved oppfyllelse av avtalen, herunder omkostninger til emballasje, forsendelse, forsikring og lignende som går inn i vederlaget 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
- betjeningsavgift, serveringstillegg 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 omsetning av brukte varer, kunstgjenstander, samleobjekter og antikviteter. Bestemmelsene innebærer at avgiftspliktige videreforhandlere 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 videreforhandleren. Videreforhandlerne kan i hvert enkelt salgstilfelle velge om de vil benytte de ordinære reglene for beregning av avgiften eller det nye avansesystemet. Ved auksjonssalg skal det beregnes avgift av salæret.

Byttehandel, uttak og interessefellesskap

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

Registrering i avgiftsmanntallet

Alle næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning over en viss størrelse, plikter å sende registreringsmelding til fylkesskattekontoret. Næringsdrivende skal registreres fra og med det tidspunkt avgiftspliktig omsetning eller uttak overstiger 50 000 kroner. Fra samme tidspunkt inntreffer avgiftsplikten, og den registrerte skal da kreve opp og innbetale merverdiavgiften. Hvis det ved oppstart av virksomheten er på det rene at den raskt vil få en omsetning over 50 000 kroner, vil registrering kunne skje umiddelbart, slik at merverdiavgift kan beregnes fra første krone. Beløpsgrensen for registrering i avgiftsmanntallet 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.

Utenlandske næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning her i landet skal også registreres i avgiftsmanntallet, eventuelt ved representant, se avsnittet Utenlandske næringsdrivende.

For veldedige og allmenntilnyttede institusjoner og organisasjoner er det en særskilt beløpsgrense på 140 000 kroner.

Registreringsmelding

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

1. Arbeidsgiverdelen av arbeidsgiver/arbeidstakerregisteret
2. Foretaksregisteret
3. Fylkesmennenes registre over stiftelser
4. Merverdiavgiftsmanntallet
5. Statistisk sentralbyrås bedrifts- og foretaksregister
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 merverdiavgiftsmanntallet

Samordnet registermelding del 2 skal fylles ut når det startes eller overtas næringsvirksomhet med omsetning som kommer inn under merverdiavgiftsloven. Den skal også brukes ved opphør, nedleggelse eller overdragelse av avgiftspliktig næringsvirksomhet. Den skal sendes til fylkesskattekontoret i hjemfylket, til Enhetsregisteret eller et av de andre tilknyttede registre. Del 2 kan sendes inn alene hvis det søkes om registrering i avgiftsmanntallet 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 på www.brreg.no

Fylkesskattekontoret avgjør om betingelsene for registrering i avgiftsmanntallet 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 fylkesskattekontoret, 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 avgiften må være fradragsberettiget. Det stilles videre krav om at det fremstår som overveiende sannsynlig at virksomheten, når normal drift foreligger, vil ha en omsetning som ligger godt over beløpsgrensen for registrering, og at virksomheten vil drive sin aktivitet i næring.

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 sin omsetning fra registreringstidspunktet.

Søknad om forhåndsregistrering sendes til fylkesskattekontoret.

Tilbakegående avgiftsoppgjør

Når en næringsdrivende blir registrert i merverdiavgiftsmanntallet, kan vedkommende etter søknad få tilbakegående avgiftsoppgjør. Dette betyr at inngående merverdiavgift som har påløpt i perioden forut for

registrering, kan føres til fradrag etter at registrering er foretatt. Det er en forutsetning at anskaffelsene har direkte sammenheng med den virksomheten som blir drevet, at investeringsperioden ikke har vært for lang og at den har vært kontinuerlig.

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

Søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør sendes fylkesskattekontoret.

Andre registrerings spørsmål

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 avgiftsmanntallet. Det kan gis adgang til å foreta særskilt registrering av den enkelte virksomheten. Den næringsdrivende 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.

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

Frivillig registrering

Flere tjenester faller utenfor det avgiftspliktige området. For noen av disse kan det søkes om frivillig registrering i avgiftsmanntallet.

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.

De virksomheter som det er adgang til å registrere frivillig er

- bortforpaktere av landbrukseiendom
- utbygger av vann- og kloakkanlegg
- utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven

Frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg

Man kan søke om frivillig registrering i avgiftsmanntallet for utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Ordningen omfatter ved siden av oppføringskostnader også kostnader som refererer seg til eksempelvis reparasjon, vedlikehold og drift av det utleide lokalet. Hvis det foretas frivillig registrering skal det beregnes utgående merverdiavgift av leievederlaget til leietakere som bruker det leide areal i sin registrerte virksomhet.

Oppgave- og betalingsplikt

Innsending av omsetningsoppgave

Registrerte næringsdrivende har plikt til å sende inn omsetningsoppgave. Næringsdrivende får tilsendt oppgaven i god tid før utløpet av terminen. Oppgaven er forhåndsutfyllt med navn, adresse og organisasjonsnummer. Det må ikke brukes oppgave for andre terminer.

- all omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester i terminen som det skal beregnes avgift av
- all omsetning av varer og tjenester innenfor merverdiavgiftsloven, men hvor omsetningen er fritatt fra avgiftsplikt (såkalt nullsats)
- alle uttak av avgiftspliktige varer og tjenester til privat bruk eller til den delen av virksomheten som faller utenfor merverdiavgiftsloven. 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.

Post 4 (Utgående merverdiavgift, standardsats (høy sats) – 25 prosent)

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

Post 5 (Utgående merverdiavgift redusert (middels) sats – 14 prosent)

I grunnlagsfeltet føres grunnlag for utgående merverdiavgift med redusert sats 14 prosent, det vil si omsetning av næringsmidler (mat- og drikkevarer). I avgiftsfeltet føres beregnet utgående merverdiavgift, 14 prosent av grunnlaget.

Post 6 (utgående merverdiavgift redusert (lav) sats –8 prosent)

I grunnlagsfeltet føres grunnlag for utgående merverdiavgift redusert sats 8 prosent, det vil si omsetning og formidling av persontransporttjenester, transport av kjøretøy på ferge eller annet innenlands veisamband og tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger. NRK bruker feltet til lisensavgiften. 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 beregnet avgift 25 prosent.

Post 8 (Inngående merverdiavgift, standardsats (høy sats) – 25 prosent)

Her føres fradragsberettiget inngående merverdiavgift, standardsats 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 (middels) sats – 14 prosent)

Her føres fradragsberettiget avgift redusert sats 11 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 (lav) sats – 8 prosent)

Her føres fradragsberettiget avgift redusert sats 8 prosent, det vil si fradragsberettiget avgift på kjøp av persontransporttjenester mv. 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. Kryss av dersom du har merverdiavgift til gode.

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 send inn omsetningsoppgaven så snart den er klar, selv om avgiftsbeløpet først blir betalt nærmere fristen.

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

Omsetningsoppgaven skal skrives under av den avgiftspliktige eller den som har fått fullmakt.

To-måneders termin

Omsetningsoppgavene skal sendes inn 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

Opgaven må være kommet frem til fylkesskattekontoret innen en måned og ti dager etter utløpet av hver termin, bortsett fra oppgaven for 3. termin hvor fristen er satt til 20. august. Dersom oppgaven sendes med post, må den være poststempelt innen utløpet av denne fristen.

Fylkesskattekontoret 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)

Næringsdrivende 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 fylkesskattekontoret/Enhetsregisteret.

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

Ved endring til to-måneders termin, må søknad være kommet frem til fylkesskattekontoret 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)

Næringsdrivende 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. Næringsdrivende med årsoppgave kan etter søknad innvilges kortere terminer.

Næringsdrivende 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 avgiftsmanntallet og som kjøper tjenester fra utlandet skal sende inn omsetningsoppgaver kvartalsvis (3 måneder). Se avsnittet om 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 20. august. For næringsdrivende 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. Betalingen skal skje til skattefogden i fylket. 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 den næringsdrivende 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 den avgiftspliktige har oppgitt til fylkesskattekontoret. Fylkesskattekontoret må varsles ved endring av konto.

Tilgodebeløp på under 50 kroner blir ikke betalt tilbake. Beløp under denne grensen skal ikke avregnes i oppgaven for senere terminer.

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

Fylkesskattekontoret vil fastsette merverdiavgiften ved skjønn når oppgaven ikke er kommet inn. Skjønnen bygger på opplysninger fylkesskattekontoret 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 finne grunnlag for å anmelde den avgiftspliktige til politiet.

Uriktig oppgave

Skjønnsmessig fastsettelse av avgift kan også foretas dersom fylkesskattekontoret 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 fylkesskattekontoret fastsette avgiften ved skjønn.

Bokettersyn

I tillegg til oppgavekontrollen, foretar fylkesskattekontoret 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 fastsettelse av avgift, for eksempel på grunnlag av bokettersyn, fordi oppgaven er uriktig, eller fordi den ikke er kommet inn.

Den avgiftspliktige har krav på rentegodtgjørelse dersom overskytende inngående merverdiavgift ikke er betalt tilbake innen fristen på tre uker. Den avgiftspliktige 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 lovene om merverdiavgift og investeringsavgift (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 lovene om merverdiavgift og investeringsavgift (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.

Etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv., er det ikke nødvendig for små enkeltpersonforetak (eiendeler til en verdi av 20 mill kr eller mindre og opp til 20 ansatte) og ansvarlige selskap (opp til 5 mill i omsetning og under 5 ansatte) å utarbeide årsregnskap. Men virksomheter i denne gruppen må sette opp et skattemessig årsoppgjør for å fastsette årets skattemessige inntekt og formue.

En ny bokføringslov ble vedtatt 19. november 2004 og trådte, med unntak av visse bestemmelser i loven paragraf 18, i kraft 1. januar 2005. Finansdepartementet fastsatte 1. desember 2004 forskrift nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

Eksempel på utfylling av faktura:

Fjellbekk hotell
Fjellveien 5
1234 Fjeldal

Tlf. kontor
Tlf. privat
Telefaks
E-post

Fjeldal sparebank
Bankgiro

Foretaksregisteret
987 654 321 MVA

Fjeldal 01.04.2005
Betalingsfrist 15.04.2005

Kunde nr.

FAKTURA NR 0123
Vennligst oppgi fakturanr. som referansenr.

Liv Fjellnes
1234 Fjeldal

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

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

Hvilke spesifikasjoner skal føres?

Som minstekrav til regnskapet skal disse spesifikasjonene føres

- 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

Legitimasjon av kostnader og inntekter

Alle posteringer i regnskapet skal legitimeres ved bilag. Som regel skal postene i regnskapsspesifikasjonene være fortløpende nummerert med henvisning til tilsvarende nummerering av bilagene. Kostnadene må være legitimert ved originalbilag fra leverandør. I motsatt fall kan disse ikke føres til fradrag i avgiftsoppgjøret. Det er svært viktig at salget blir tilfredsstillende legitimert. Det skal utstedes salgsdokument (faktura, nota eller regning) ved salg av varer og tjenester.

Salgsdokumentasjonen skal som hovedregel utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering. Bokføringspliktige som leverer årsoppgave eller årsterminoppgave etter merverdiavgiftsloven paragraf 31 eller paragraf 31 a, kan likevel ikke utstede salgsdokumentasjon senere enn det kalenderår levering finner sted.

Tjenester som leveres løpende skal som hovedregel faktureres senest en måned etter utløpet av den ordinære merverdiavgiftsterminen, ifølge merverdiavgiftsloven paragraf 30 første ledd. Utstedelse av salgsdokumentasjon for løpende tjenesteleveranser kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser.

Finansdepartementet har i paragraf 5-2-7 i bokføringsforskriften gitt regler om at salgsdokumentasjon for persontransport, servering, abonnenter, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. 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.

Dokumentasjon av salg av varer og tjenester 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

Opplysningene om kjøper skal minst inneholde 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.

Opplysningene om selger skal minst omfatte selgers navn og organisasjonsnummer. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA.

Hos kjøper vil det være selgers salgsdokumentasjon med kjøpers navn som er dokumentasjon. Ved kontantkjøp fra detaljist kan informasjon om kjøper utelates når vederlaget er lavere enn 1000 kroner inklusive merverdiavgift og varen eller tjenesten ikke er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse. Når kjøper ikke er opplyst, skal den som har foretatt kjøpet påføre formålet eller bruksområdet for varene eller tjenestene. Dokumentasjonen skal dateres og signeres. 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.

Dersom et salgsdokument inneholder både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning samt omsetning som faller utenfor bestemmelsen i merverdiavgiftsloven kap. IV, skal omsetningen framgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes med forskjellige satser. For en avgiftspliktig som har omsetning som omfattes av ordinær sats (25 prosent merverdiavgift) og omsetning som omfattes av redusert sats (14 prosent eller 8 prosent), skal omsetningen avgiftsberegnes med forskjellige satser.

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. Dokumentasjon av kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassaveholdning skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt opptelling av kassabeholdningen. Eventuelle differanser skal forklares.

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 paragraf 32 skal avgiftsbeløpet medtas i den avgiftsterminen de er registrert i regnskapet. Ut i fra kravene til ajourhold nevnt over samt reglene om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet beskrevet i et tidligere avsnitt, betyr dette i praksis at dato for utstedelse av salgsdokumentet legges til grunn ved periodisering av avgiften.

Avslutning av bøkene

Regnskapsåret skal som regel følge kalenderåret. I forbindelse med årets regnskapsavslutning, skal en gjøre en nøyaktig opptelling av varebeholdningen, og sette opp vareopptellingslister. Du kan få mer informasjon om framgangsmåten ved telling og verdsettelse av varebeholdningen, ved å henvende deg til likningskontoret.

Oppbevaring

Det er i bokføringsloven paragraf 13 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 paragraf 5
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 foreligger på papir på leveringstidspunktet
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 dette kravet.

Krav er ikke stilt 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 er overført til elektronisk lagringsmedium.

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 vederlaget er basert på tidsforbruk skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer. Timene skal spesifiseres per. 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.

Det er i forbindelse med dokumentasjon av lønn mv. stilt krav om at det for ansatte som helt eller delvis godgjøres basert på antall timer skal følgende opplysninger være dokumentert på motpart: dato for utført arbeid

antall timer den aktuelle dato

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.

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.

Dagsomsetningen skal beregnes slik som denne oppstillingen

Opptelt kassabeholdning ved dagens slutt		12 561 kr
+ dagens utbetalinger, spesifisert eksempelvis i følgende hovedposter:		
Utbetalinger til leverandører	1 312 kr	
Kontante varekjøp	683 kr	
Lønninger, frakter og andre omkostninger	"	
Avbetaling på lån	"	
Privat uttak	500 kr	2 495 kr
	<hr/>	<hr/>
	15 056 kr	
- Kassabeholdning ved dagens begynnelse		1 000 kr
Innbetalt i alt i løpet av dagen		<hr/>
		14 056 kr
- innbetalinger som ikke skyldes kontantsalg, spesifisert eksempelvis i følgende hovedposter:		
Innbetalinger fra kunder på kredittsalg	207 kr	
Innehaverens innbetalinger og utlegg for forretningen	"	
Innbetalinger av husleie eller annet som ikke angår forretningen	"	207 kr
Dagens kontantomsetning	<hr/>	<hr/>
		13 849 kr

Klage, ettergivelse, søksmål og bindende forhåndsuttalelse

Klage

Avgiftsfastsettelse kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift. Send klagen til fylkesskattekontoret.

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

Ettergivelse

Merverdiavgiftsloven åpner for adgang til å søke om ettergivelse eller nedsettelse av skyldig avgift. Praksis er meget restriktiv og det skal svært mye til før et avgiftskrav blir ettergitt eller satt ned. I første instans er det fylkesskattekontoret som behandler søknader.

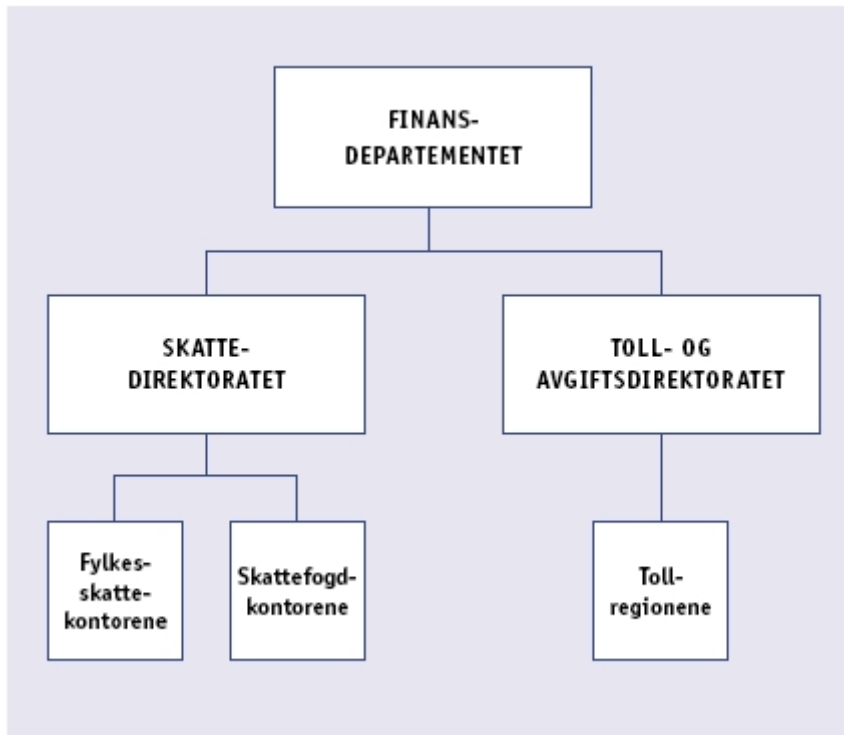
Søksmål

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

Bindende forhåndsuttalelse

Skattedirektoratet kan på forespørsel fra en avgiftspliktig gi en 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 den avgiftspliktige, eller Skattedirektoratet mener spørsmålet har allmenn interesse. Det blir tatt et gebyr for en bindende forhåndsuttalelse.

Hvem gjør hva i avgiftsforvaltningen?



Finansdepartementet

Finansdepartementet er øverste myndighet for skatter og avgifter. Flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven gir departementet adgang til å fastsette forskrifter om merverdiavgift. Dette er gjort i en rekke tilfeller.

Skattedirektoratet

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

De vedtak som treffes av det enkelte fylkesskattekontor, for eksempel i saker om registreringsplikt i avgiftsmanntallet, kan det klages på til Skattedirektoratet som overordnet avgiftsmyndighet. Klager over etterberegning av avgift hører under Klagenemnda for merverdiavgift. Skattedirektoratet er sekretariat for klagenemnda. Klager sendes via fylkesskattekontoret.

Fylkesskattekontorene

Fylkesskattekontoret har ansvaret for administrasjon og kontroll av merverdiavgiften i fylket. Fylkesskattekontorene fører manntall over næringsdrivende som er avgiftspliktige (avgiftsmanntallet). Når det startes ny virksomhet, skal den næringsdrivende sende melding om dette til fylkesskattekontoret.

Næringsdrivende skal sende terminvise avgiftsoppgaver (omsetningsoppgaver) til fylkesskattekontoret. Fylkesskattekontoret gir veiledning om avgiftsreglene og hjelp til å fylle ut skjemaer. Fylkesskattekontoret 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 fylkesskattekontoret myndighet til å fastsette avgift.

Skattefogdkontorene

Betaling av merverdiavgift skal skje til skattefogden i det fylket hvor den næringsdrivende er registrert. Det samme gjelder skyldige avgiftsbeløp etter fastsettelse foretatt av fylkesskattekontoret.

Skattefogdene fører regnskap med den enkelte næringsdrivendes avgiftsavregning og har videre myndighet til å foreta inndrivelse av skyldig avgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet

Tollvesenet 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 gir en omtale av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, med særlig vekt på avgiftsmyndighetenes praksis. Boken er tilgjengelig på www.skatteetaten.no og i bokhandelen.

Fylkesskattekontoret kan svare på spørsmål om avgiftsplikt, registrering i avgiftsmanntallet og utfylling av omsetningsoppgavene, samt spørsmål om Enhetsregisteret.

Skattefogdkontoret kan svare på spørsmål om betaling av merverdiavgift.

Bestemmelsene om merverdiavgift står i lov av 19. juni 1966 nr 66. Særtrykk av lov eller forskrifter får du på www.lovdatab.no

Se også www.skatteetaten.no og [NRK 1 Tekst-TV side 818](#).