



## Uttalelse om god bokføringsskikk GBS 13

Vedtatt 12. september 2007. Oppdatert 26. september 2014.

## Forskuddsfakturerings

### Spørsmål

Avgiftspliktige varer og tjenester skal som hovedregel faktureres etter at varen eller tjenesten er levert. I bokføringsforskriften er det gitt noen unntak fra denne regelen. Unntakene gjelder i hovedsak tjenester. I hvilke tilfeller kan det foretas forskuddsfakturerings etter bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~?

### Lov og forskrift

Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd kan salgsdokument som ~~omhandler~~omhandler avgiftspliktige varer og tjenester ikke utstedes før ved levering, med mindre annet er bestemt av departementet, jf. ~~§ 15-10 fjerde~~femte ledd.

Salgsdokumentasjon for persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år, jf. bokføringsforskriften § 5-2-~~7-6~~ første ledd. Det samme gjelder salgsdokument som vedrører adgang til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre eller rett til å overvære idrettsarrangementer. Salgsdokumentet skal da 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. I annet ledd er det presisert at bestemmelsen ikke er til hinder for at ikke-avgiftspliktige leveranser forskuddsfaktureres.

Departementet (delegert Skattedirektoratet) kan i særlige tilfeller ved enkeltvedtak tillate at det utstedes salgsdokument inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert, jf. bokføringsforskriften § 5-2-~~98~~ annet ledd.

Salgsdokumentet skal som hovedregel utstedes snarest mulig etter levering av vare eller tjeneste. Bakgrunnen for bestemmelsen er tidspunktet for innberetning av merverdiavgift og korrekt regnskapsmessig periodisering. Leveringstidspunktet er sentralt for når fakturerings må skje etter bokføringslovens krav, men det er fakturadato~~endokumentasjonsdatoen~~ som styrer periodisering av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9.

Ved utleie av fast eiendom hvor det utstedes salgsdokumenter på papir for flere perioder på samme tidspunkt, kan dokumentasjonsdato settes lik forfallsdato, jf. § 5-1-3 fjerde

ledd. Dette innebærer at også merverdiavgiften periodiseres basert på disse dokumentasjonsdatoene for både selger og kjøper.

## Vurdering og konklusjon

### 1 Generelt

Etter bokføringsforskriften § 5-1-1 skal leveringstidspunktet fremgå av ~~fakturaen-~~ salgsdokumentet. For salg av varer er det vanligvis enkelt å identifisere leveringstidspunktet. Dette er ikke like enkelt når det gjelder tjenester. Noen tjenester leveres over tid, og det vil være uhensiktsmessig å fakturere slike tjenester etter hvert som tjenesten ytes.

~~I forbindelse med merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001 ble det fra Skattedirektoratet gitt uttrykk for at forskuddsfakturering av løpende abonnementsytelser, som for eksempel telefon, tidsskrifter, strøm og lignende, kunne aksepteres.~~

### 2 Avgrensninger

Ved vurdering av om tjenester kan forskuddsfaktureres, må det tas stilling til om det dreier seg om en reell forskuddsfakturering av tjenester som skal leveres i ettertid, eller om det dreier seg om et finansielt forskudd der fakturering skal skje i ettertid. Et finansielt forskudd må ikke forveksles med forskuddsfakturering etter bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~. Et finansielt forskudd er en betalingstransaksjon og ingen fakturering av en yttelse. Slike forskudd skjer uten beregning av merverdiavgift, og krav til dokumentasjon reguleres i bokføringsforskriften § 5-11 om dokumentasjon av betalingstransaksjoner. Se også Skattedirektoratets uttalelse av 23. mai 2007, hvor det blant annet drøftes krav til dokumentasjon ved oppkreving av finansielle forskudd hvor fakturering skjer på et senere tidspunkt.

Etter bokføringsforskriften § 5-2-~~64~~ kan tjenester som leveres etter anbud eller tilsvarende forhåndsavtalt pris, faktureres ~~i henhold til senest en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen med de beløp som følger av~~ avtale mellom partene, med mindre avtalt fakturering avviker vesentlig fra reell fremdrift i perioden. Eksempler på tjenester som kan omfattes av denne bestemmelsen er revisjons- og konsulentoppdrag med forhåndsavtalt pris og oppføring av bygg og lignende etter anbud. Fakturering etter denne bestemmelsen tillater at det kan være et element av forskuddsfakturering dersom det i perioden har skjedd et underforbruk sett i forhold til estimert gjenværende arbeid. Avviket må ikke være vesentlig, jf. ~~NOU 2002: 20~~, punkt 9.5.2.3.

Det som er avgjørende for om bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~ kommer til anvendelse, er om tjenesten anses å være avgiftsmessig levert. I en konkret sak, jf. uttalelse av 18. mai 2006 om forskudd i forbindelse med leasingkontrakter, uttaler Skattedirektoratet at en kontraktsfestet forhøyet førsteleie (startleie) i begynnelsen av en leasingperiode ikke er å anse som et forskudd i egentlig forstand. Ved vurderingen er det lagt vekt på at beløpet er opptjent uavhengig av om leieavtalen opphører før leieperiodens utløp. Det er vist til at beløpet ikke i noe tilfelle kunne kreves tilbake av kunden ved avbrudd av kontrakten før leieperiodens utløp.

Når et slikt beløp ikke anses som et forskudd i avgiftsmessig forstand, er det heller ikke å anse som et forskudd i relasjon til bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~. Startleien anses å være levert avgiftsmessig og kan dermed faktureres etter ~~forskriften~~forskriftens § 5-2-2. Dette gjelder selv om inntektene fra tjenesten regnskapsmessig opptjenes hos selger i løpet av leieperioden.

I enkelte bransjer praktiseres akontofakturerings. Akontofakturerings er delfakturerings og ikke forskuddsfakturerings. Delfakturerings benyttes ved fakturerings av tjenester som er levert i en periode, men som ikke er slutfaktureret fordi leveransen ikke er avsluttet.

### 3 Tjenester som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift

#### 3.1 *Persontransport*

Flyreiser og andre reiser må ofte bestilles og betales lenge før reisen finner sted. Et eksempel på dette er pakketurer. Slike tjenesteleveranser kan forskuddsfaktureres inntil ett år før reisen skal gjennomføres, dog slik at salgsdokumentasjonen så langt mulig skal utstedes innenfor det kalenderåret levering finner sted. Også kjøp av enkeltbilletter, klippekort, ukes- og månedskort på ulike kollektive transportmiddel kan forskuddsfaktureres.

#### 3.2 *Servering*

Det er ikke uvanlig at det ved kjøp av overnattingstjenester, herunder pakketurer, er inkludert servering (mat). Ofte bestilles og betales slike tjenester før reisen gjennomføres, for eksempel ved kjøp via et reisebyrå. Slike tjenester kan forskuddsfaktureres. Tilsvarende gjelder når det kjøpes matkupper i kantiner og ved annen servering som betales på forskudd.

#### 3.3 *Abonnementer*

Abonnementer kan omfatte teletjenester, strøm, aviser, tidsskrift, mv. For at et abonnement skal kunne forskuddsfaktureres, må det være inngått en avtale om levering over en bestemt periode. Skattedirektoratet legger til grunn i uttalelse av 3. mai 2007 at det med abonnementer må forstås det som etter vanlig språkbruk kan karakteriseres som abonnement, eksemplifisert i Skattedirektoratets brev av 29. juni 2001 ved tidsskrift-, telefon- og strømaponnement. Andre former for abonnement eller avgifter kan være ulike former for løpende serviceavtaler, for eksempel IT-support, hvor det betales et fast beløp for retten til å motta service/support. Dette omtales nærmere i punkt 3.4.

#### 3.4 *Serviceavtaler*

En serviceavtale er en avtale mellom selger og kjøper som forplikter selger til å levere bestemte tjenester en periode og gir kjøper rett til å motta tilsvarende ytelser. Avtalen vil i tillegg normalt regulere omfanget av de ytelsene som kan leveres og vederlaget (serviceavgift, vedlikeholdsavgift) som skal betales. Noen avtaler inneholder også bestemmelser om tilleggsvederlag dersom kunden benytter tjenestene utover det omfang avtalen regulerer, og bestemmelser om at avtalen må sies opp innen en viss frist hvis ikke avtalen skal fornyes for neste periode.

Typiske eksempler på serviceavtaler er vedlikeholdsavtaler, IT-support, snømåking, vaktmestertjenester, service på kopimaskin, skadedyrkontroll, alarm- og vakthold, tilgang til kunnskapsdatabaser mv. I praksis har slike avtaler i stor grad vært forskuddsfakturert inklusiv merverdiavgift.

Skattedirektoratet uttaler 3. mai 2007 at andre former for abonnement eller avgifter ifølge bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~ kan være ulike former for løpende serviceavtaler (IT-support mv.) hvor det betales et fast beløp for retten til å motta service/support. Skattedirektoratet vurderer bestemmelsen slik at den gjelder former for regelmessige ytelser som har klare likhetstrekk med abonnement/avgifter, uten at det nødvendigvis er naturlig å karakterisere ytelsene som et abonnement eller en avgift. NRK-lisens og serviceavtaler nevnes som eksempler på dette.

Forutsetningen for at forskuddsfakturerings kan skje for serviceavtaler, er at det er avtalt et fast vederlag som skal betales på forhånd. Kunden har således en rettighet til å benytte seg av visse tjenester i avtaleperioden. Denne rettigheten er kunden bundet til å betale for, uansett om han benytter seg av tjenestene eller ikke.

### 3.5 Leie

Både utleie/leasing av driftsløsøre og fast eiendom kan forskuddsfaktureres. Leiebegrepet inkluderer således for eksempel utleie av kopimaskiner, transportmidler, programvare (lisenser) samt overnattingstjenester (hotellrom og lignende).

#### 3.5.1 Særskilt om fellesutgifter i husleieforhold

Ved inngåelse av husleiekontrakter vil leietaker ofte i tillegg til selve husleien være forpliktet til å betale fellesutgifter. Spørsmålet er om fellesutgifter kan faktureres på forskudd samtidig med husleien.

Husleiebegrepet er ikke entydig. Fellesutgifter vil normalt komme i tillegg til husleie, og kan gjelde tjenester som vask av fellesarealer, snørydding og oppvarming. Da begrepene fellesutgifter og husleie enkelte ganger brukes om hverandre, kan det være vanskelig å vite hva som faktisk dekkes.

Husleie og fellesutgifter har nær sammenheng. Når slike tjenester beregnes og faktureres fra samme leverandør i samme dokument, vil det være lite praktisk å foreta noe skille mellom disse tjenestene hva angår forskuddsfakturerings. I slike tilfeller kan både husleie og fellesutgifter forskuddsfaktureres etter reglene i ~~forskriften~~forskriftens § 5-2-~~76~~.

#### 3.5.2 Tilleggsytelser

I noen tilfeller leveres det andre tjenester som isolert ikke kan forskuddsfaktureres, som en del av avtalen som forskuddsfaktureres. En programvareleverandør fakturerer lisens forskuddsvis for opptil ett år. Dette er i samsvar med bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~. Ved inngåelse av kontrakt med nye kunder kan det inkluderes et gitt antall timer opplæring som en del av kontrakten. Disse timene faktureres på forskudd inkludert merverdiavgift sammen med lisensen. Dette er opplæring som kunden kan ta ut etter avtale, og vil



normalt utgjøre en liten del av det totale vederlaget. For programleverandøren er det lite hensiktsmessig å skille faktureringen av lisensen og opplæringen, ved at lisensen faktureres på forskudd inklusive merverdiavgift, mens opplæringen faktureres etter at denne tjenesten er levert. Opplæringen anses som en del av kontrakten som kundene må betale for, uavhengig av i hvilken grad de benytter seg av opplæringstilbudet.

Dersom leverandørene er forpliktet til å levere et gitt antall timer opplæring i en bestemt periode som en del av lisenskontrakten, og kunden må betale for opplæringen uavhengig av om kunden gjør bruk av tjenestene eller ikke, kan dette anses som en integrert del av avtalen som kan forskuddsfaktureres etter bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~.

Se for øvrig punkt 2 fjerde avsnitt om avgrensning mot startleie.

### 3.6 *Lignende ytelser*

Bokføringsforskriften § 5-2-~~76~~ angir konkret hvilke tjenester som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift. Bestemmelsen åpner imidlertid for at også ”lignende” tjenester kan forskuddsfaktureres. Hva som anses som lignende tjenester, er drøftet under de enkelte punktene over. Skattedirektoratet legger i sin uttalelse av 3. mai 2007 til grunn at ”og lignende” skal knyttes opp til abonnementer, leier og avgifter, og at bestemmelsen gjelder former for regelmessige ytelser som har klare likhetstrekk med abonnementer/avgifter, uten at det er naturlig å karakterisere ytelsene som abonnement eller en avgift. NRK-lisens og serviceavtaler som omtalt i punkt 3.4 er nevnt som eksempler på dette. Dette betyr at ”og lignende” ikke skal knyttes opp mot servering eller persontransport.

I en uttalelse fra Skattedirektoratet av 3. juli 2007 vises det til en fortolkningsuttalelse fra Finansdepartementet om salg av annonser på internett. Her fremgår det at annonsering ikke kan anses som abonnement som kan forskuddsfaktureres, selv om det inngås avtale om at en annonse skal gjentas flere ganger i løpet av en periode eller at det er inngått avtale om nettannonsering i en bestemt periode.

### 3.7 *Adgang til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre*

Det skal det beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning mv. av tjenester i form av adgang til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Med *museer* menes i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander. Med *galleri* forstås utstilling og presentasjon av kunst. Med *fornøyelsesparker* menes faste etablissementer med et mangfold av ulike innretninger for underholdning og atspredelse. Eksempler på det kan være Tusenfryd og Kristiansand Dyrepark. Når det gjelder *opplevelsessentre* er det et vilkår at stedet er beregnet for mer permanent drift. Eksempler på det kan være Holmenkollanlegget og Aukrustsenteret i Alvdal.

Det er kun inngangsbilletter som kan forskuddsfaktureres i medhold av § 5-2-6 annet punktum. Både billetter til en bestemt dag og typiske sesongkort, for eksempel til en fornøyelsespark, kan forskuddsfaktureres.

### 3.8 Rett til å overvære idrettsarrangementer

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning mv. av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Et utgangspunkt for å avgjøre om det foreligger et idrettsarrangement er om det arrangeres en type aktivitet som blir drevet av særforbundene tilsluttet Norges Idrettsforbund eller Norges Olympiske Komité. Rett til å overvære bilsport- og travarrangement omfattes også.

Avgiftsplikten gjelder ikke omsetning av tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangement, jf. merverdiavgiftsloven § 3-8. Det er dessuten fastsatt en særskilt registreringsgrense for tjenester som gjelder rett til å overvære idrettsarrangementer på tre millioner kroner, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 annet ledd. Den særskilte registreringsgrensen gjelder likevel ikke de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn.

Det er kun inngangsbilletter som kan forskuddsfaktureres i medhold av § 5-2-6 annet punktum. Både billetter til et bestemt arrangement og typiske sesongkort kan forskuddsfaktureres.