

Uttalelse om god bokførings-skikk GBS 1

Kreditnota – innhold, utstedelse, bokføring og oppbevaring

(Vedtatt 24. januar 2006. ~~Oppdatert,~~ oppdatert 12. mars 2007 ~~og,~~ 1. desember 2014. og 22. januar 2026)

~~Utstedelse av kreditnota~~

Spørsmål

Denne uttalelsen omhandler følgende problemstillinger:

1. Når ~~et~~ kan og skal det utstedes en kreditnota?
2. Hva skal en kreditnota inneholde?
3. Hvem skal utstede en kreditnota?
4. På hvilket tidspunkt skal en kreditnota utstedes?
5. Må en kreditnota oversendes til kjøper?
6. Hvordan skal selger og kjøper bokføre en kreditnota?
- 1.7. Må selger og kjøper oppbevare både opprinnelig salgsdokument ~~inneholder en feil, for eksempel feil pris eller antall, er spørsmålet om det er tilstrekkelig å korrigere dette i et senere, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument, eller om det må utstedes en kreditnota.?~~

Denne uttalelsen omhandler ikke korreksjoner mv. knyttet til kontantsalg som definert i bokføringsforskriften § 5-3-1 bokstav a, med unntak for kontantsalg som kan dokumenteres med bruk av kontantfaktura. Se reglene om dokumentasjon av kontantsalg i bokføringsloven § 10 a og bokføringsforskriften delkapittel 5-3 og 5-4.

Lov og forskrift

Etter bokføringsloven § 10 første ledd skal dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag) utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse.- Dokumentasjonen skal ikke endres etter utstedelse. Dersom innholdet i et salgsdokument er feil, for eksempel på grunn dokumentasjonen består av feilfakturert pris, antall eller produkt, må dette korrigeres. Etter bokføringsforskriften § 5-2-7 flere dokumenter, skal det utstedes en kreditnota som reverserer opprinnelig salgsdokument være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter.

Bokføringsforskriften delkapittel 5-1 fastsetter nærmere regler for innholdet i dokumentasjon av salg av varer og tjenester.

Bestemmelser om hvem som skal utstede salgsdokumentet og når det skal utstedes, følger av bokføringsforskriften delkapittel 5-2. Hovedreglene er at det er selger som skal utstede salgsdokumentet og at salgsdokumentet skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering av varene og tjenestene, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 og § 5-2-2. Når det utstedes nytt salgsdokument til erstatning for allerede avsendt salgsdokument, skal det også utstedes en kreditnota som reverserer opprinnelig salgsdokument, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7.

På kjøpers side skal kjøpsdokumentet være salgsdokumentet selger har utstedt, og skal inneholde de opplysningene som fremgår av bokføringsforskriften delkapittel 5-1, jf. § 5-5-1 første ledd. Dersom mottatt salgsdokument er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstiller kravene i bokføringsforskriften delkapittel 5-1, må kjøper kreve nytt salgsdokument, jf. § 5-5-1 sjette ledd.

I hver ajourholdsperiode skal selger og kjøper bokføre alle reelle transaksjoner på en nøyaktig måte i regnskapssystemet, jf. bokføringsloven § 7. Bokføringen skal skje slik at det etableres et enkelt toveis kontrollspor mellom dokumentasjonen (bilagene) og bokføringen, jf. bokføringsloven § 6. Bokførte opplysninger skal ikke endres eller slettes etter at ajourholdsfristene er utløpt, jf. bokføringsloven § 9. Etter at disse fristene er utløpt, skal retting skje ved at den opprinnelige posteringen i sin helhet reverseres og det gjennomføres en ny, dokumentert postering. Bilagene og bokføringen skal som hovedregel oppbevares ordnet og trykksikkert sikret i Norge i fem år etter regnskapsåret slutt, jf. bokføringsloven § 13. Se også de grunnleggende bokføringsprinsippene i bokføringsloven § 4.

Vurdering og konklusjon

1. Når kan og skal det utstedes en kreditnota?

1.1 Generelt om bruk av kreditnota

Felles for alle tilfeller der det kan eller skal utstedes en kreditnota er at ett eller flere tidligere fakturerte salg skal korrigeres. Korreksjonene kan gjelde beløp eller annen informasjon i det opprinnelige salgsdokumentet, herunder merverdiavgiftsbeløp, angivelse av kjøper eller angivelse av ytelsens art og omfang.

Bokføring av en kreditnota medfører alltid en reduksjon av inntektene hos selger og en tilsvarende reduksjon av utgiftene hos kjøper.

I bokføringsforskriften benyttes begrepet «kreditnota». I praksis benytter også andre begreper, for eksempel «kreditfaktura». Denne uttalelsen gjelder uavhengig av hva dokumentet kalles.

En kreditnota reverserer ikke alltid et salgsdokument i sin helhet. Ved korreksjoner knyttet til enkelte fakturalinjer i et salgsdokument, er det tilstrekkelig å kreditere de aktuelle fakturalinjene og eventuelt fakturere disse på nytt. Det kan også utstedes en kreditnota som helt eller delvis korrigerer flere utstedte salgsdokumenter.

Det er kun i tilfeller der det faktisk utstedes et nytt salgsdokument til erstatning for et allerede utstedt salgsdokument, at det alltid er krav om å også utstede en kreditnota, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. I andre tilfeller kan korreksjoner av utstedte salgsdokumenter skje

- ved å utstede en tilleggsfaktura hvis det er fakturert for lavt vederlag (for lite omfang av varer og tjenester eller for lave priser)
- ved å innta korreksjonene på en senere faktura til den samme kjøperen, for eksempel ved at feilaktige fakturalinjer i et tidligere salgsdokument krediteres med negativt fortegn og det eventuelt påføres nye og korrekte fakturalinjer for de samme leveransene

Kravene til innhold i kreditnotaer, herunder henvisning til opprinnelige fakturaer som korrigeres, gjelder på samme måte ved tilleggsfakturering eller korreksjon på en senere faktura, se punkt 2.

I punkt 1.2 til 1.4 omtales tilfeller der det kan eller skal utstedes en kreditnota. Punkt 1.5 omhandler tilfeller hvor det ikke anses som god bokførings-skikk å anvende kreditnotaer.

1.2 Feil eller mangler i salgsdokumentet

Formålet med å utstede en kreditnota er i mange tilfeller å korrigere feil eller mangler i ett eller flere tidligere utstedte salgsdokumenter. Feil innebærer at informasjonen som gis i salgsdokumentet ikke er korrekt. Eksempler er angivelse av feil kjøper¹, feil tidspunkt eller sted for levering av varer og tjenester, uriktige opplysninger om ytelsens art og omfang, feil priser på varer og tjenester eller feil beregning av merverdiavgift. Mangler innebærer at salgsdokumentet ikke inneholder all informasjon som kreves etter bokføringsforskriften delkapittel 5-1.

En bokføringspliktig kjøper har en selvstendig plikt til å kreve retting hvis et mottatt salgsdokument er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstillende i bokføringsforskriften delkapittel 5-1, jf. § 5-5-1 sjette ledd.

Hvis feilen i salgsdokumentet innebærer at det er fakturert for mye, herunder tilfeller der det ikke skulle vært utstedt et salgsdokument i det hele tatt, kan en kreditnota være det eneste korrigerende dokumentet som utstedes. Dette kan være aktuelt hvis det er fakturert for varer eller tjenester som ikke er levert, eller hvis det er fakturert med for høye priser.

Hvis det ikke er fakturert for mye, men utstedes en kreditnota grunnet andre feil eller mangler i salgsdokumentet, utstedes det i tillegg til kreditnotaen også et nytt og korrekt salgsdokument til erstatning for det feilaktige eller mangelfulle salgsdokumentet som ble kreditert.

1.3 Returer, reklamasjoner, rabatter, bonuser mv.

En kreditnota kan benyttes hvis det opprinnelige salgsdokumentet ikke var feil eller mangelfullt, men det fakturerte vederlaget likevel skal endres.

De vanligste eksemplene på slike tilfeller er at det fakturerte vederlaget skal reduseres grunnet

- retur av varer
- reklamasjoner på leverte varer eller tjenester

¹ Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 23.05.23 *Angivelse av kjøper i salgsdokumentet*.

- heving av kjøp
- etterfølgende beregning av rabatter og bonuser på allerede fakturerte salg, herunder i form av mengderabatt hvor kunden ved kjøp av en viss mengde varer mottar ytterligere varer uten å betale særskilt for varene

Det er ikke krav om utstedelse av kreditnota for forhåndsavtalte, betingede rabatter gitt direkte i forbindelse med salget, og som kommer til fradrag i beregningsgrunnlaget i den utstrekning de er blitt effektive, jf. merverdiavgiftsloven § 4-2 annet ledd. Dette gjelder typisk for såkalte «kontantrabatter». Rabatten kan beregnes og bokføres når betalingen skjer, uten at selger utsteder en kreditnota, så lenge salgsdokumentet tydelig angir rabatten og betingelsene for den.

Bokføringspliktige som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri kan velge å utstede salgsdokumenter i samsvar med fremdriften i arbeidet. Hvis selger benytter denne retten til fortløpende fakturering, men kjøper ikke betaler kravet, kan selger utstede kreditnota. Det er i slike tilfeller ikke et vilkår at beløpet er omtvistet. Hvis det ikke mottas delbetalinger underveis i arbeidet, skal selger utstede salgsdokumentet (sluttfaktura) innen en måned etter utløpet av den alminnelige skattleggingsperioden for merverdiavgift der arbeidet ble fullført. Se bokføringsforskriften § 8-1-2a.

1.4 Endringer i merverdiavgiftsberegningen

Det kan forekomme tilfeller der salgsdokumentet var korrekt på utstedelsestidspunktet og det heller ikke skal gjøres endringer i netto vederlag, men hvor merverdiavgiftsberegningen på det fakturerte salget skal endres i ettertid. Ved slike endringer må det normalt utstedes en kreditnota som reverserer det opprinnelige salgsdokumentet og et nytt salgsdokument med oppdatert merverdiavgiftsberegning. Det er som hovedregel ikke i samsvar med god bokføringsskikk å etterfakturere eller kreditere bare endringen i merverdiavgiftsbeløpet.

Et eksempel er at selger har valgt å forskuddsfakturere en leveranse etter reglene i bokføringsforskriften § 5-2-6. Før levering av varene og tjenestene, skjer det endringer i merverdiavgiftsreglene eller merverdiavgiftssatsen for den aktuelle omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 22-1. Selger må da utstede en kreditnota og nytt salgsdokument.

Utstedelse av kreditnota og nytt salgsdokument kan også forekomme ved registrering av selger i Merverdiavgiftsregisteret. I slike tilfeller kan selger alternativt velge å etterfakturere bare merverdiavgiftsbeløpet, uten å reversere det opprinnelige salgsdokumentet og fakturere vederlaget på nytt.² Det anbefales likevel å utstede kreditnota og nytt salgsdokument også i slike tilfeller.

1.5 Tilfeller der kreditnota ikke kan benyttes

Kreditnotaer kan ikke brukes for andre formål enn korrigerings av vederlag eller andre opplysninger i tidligere utstedte salgsdokumenter.

² Se Skattedirektoratets fellesskriv 12.11.12 *Registrering i Merverdiavgiftsregisteret og fakturering av merverdiavgift*, der det også fremgår at kopi av første faktura bør vedlegges hvis dette alternativet benyttes.

Kreditnotaer kan for eksempel ikke benyttes

1. til å dokumentere betalt eller mottatt salgssøtte, markedsstøtte, hyllestøtte eller lignende, se GBS 5 om utstedelse av salgsdokumentasjon for rabatter, markedsstøtte mv.
2. som salgsdokumenter i de tilfellene der bokføringsforskriften § 5-2-1 tillater at kjøper utsteder salgsdokumentet på vegne av selger (omvendt fakturering / egenfakturering / selvfakturering). Kjøper må i slike tilfeller sette seg i selger sted og utstede et salgsdokument på vegne av selger. Slike salgsdokumenter utstedt av kjøper omtales ofte som *avregninger*
3. til å dokumentere endelig konstaterte tap på kundefordringer
4. til å dokumentere gjeldsettergivelse
5. ved utsatt tidfesting av merverdiavgift og skatt knyttet til omtvistede beløp i kontraktsforhold³
6. som grunnlag for utbetaling av beløp som ikke knytter seg til tidligere fakturerte salg, for eksempel ved utbetaling av erstatninger, gaver eller tilskudd, eller ved tilbakebetaling av depositum

Selv om det i slike tilfeller ikke kan utstedes kreditnotaer fra selger til kjøper, kan det tas utgangspunkt i kreditnotamaler når det skal utarbeides dokumentasjon av transaksjoner og disposisjoner som nevnt i nr. 3 til 6 ovenfor. Dokumentasjon som nevnt i nr. 3 til 5 vil normalt ikke oversendes til kjøper eller annen motpart. Det er viktig at slike andre dokumenter som baserer seg på kreditnotamaler ikke kan misforstås som kreditnotaer av verken utsteder, en eventuell mottaker eller eksterne kontrollører. Dokumentet må på en tydelig måte vise hvilken type transaksjon eller disposisjon det vedrører. Det forutsettes i slike tilfeller at dokumentet *ikke* nummereres i samme nummerserie som reelle kreditnotaer (jf. punkt 2.3).

2 Hva skal en kreditnota inneholde?

2.1 Generelt om innhold i kreditnotaer

Bokføringsforskriften § 5-2-7 inneholder ingen formelle krav til hvilke opplysninger en kreditnota skal inneholde. En kreditnota korrigerer imidlertid opplysninger i ~~et~~ salgsdokument(er) som er utstedt ~~på et tidligere tidspunkt~~. En kreditnota må derfor inneholde de samme opplysninger som et salgsdokument skal inneholde ~~i henhold til, jf.~~ bokføringsforskriftens delkapittel 5-1 (~~§ 5-1-1 til § 5-1-8~~),² så langt det passer. ~~§ 5-1-1 lyder:~~

~~Dokumentasjon av salg av varer og tjenester~~ Kreditnotaer skal ~~minst inneholde:~~

- ~~1. Nummer og dokumentasjonsdato,~~
- ~~2. angivelse av partene,~~
- ~~3. ytelsens art og omfang,~~
- ~~4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,~~
- ~~5. vederlag og betalingsforfall, og~~

~~eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgift skal angis i norske kroner. utstedes på norsk⁴, svensk, dansk eller engelsk, jf.~~

³ Jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 og realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2.

⁴ Bokmål, nynorsk eller samisk.

~~6. Hvis kjøper skal beregne og betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet eller tredje ledd, skal salgsdokumentet merkes: «Omvendt avgiftsplikt – Merverdiavgift ikke beregnet».~~

~~Dokumentasjonsdato er dato for utstedelse av dokumentet med mindre annet følger av denne forskrift.~~

Bestemmelsen i bokføringsforskriften

~~§ 5-2-7 forutsetter at det er utstedt et nytt salgsdokument. I slike tilfeller skal det utstedes en kreditnota som reverserer opprinnelig salgsdokument. Bestemmelsen hindrer ikke muligheten for å utstede tilleggsfaktura, eventuelt kreditnota for en del av den totale transaksjonen. Feilfakturering kan således rettes ved at det 1-1a. Bokføringspliktige med filialer i utlandet kan likevel utstede filialens kreditnotaer på det lokale språket.~~

- ~~• utstedes kreditnota for den delen som er feil,~~
- ~~• utstedes en tilleggsfaktura,~~
- ~~• utstedes et nytt salgsdokument samtidig som det utstedes en kreditnota som reverserer det opprinnelige salgsdokumentet, eller~~
- ~~• foretas en korrigering i senere salgsdokument, med tydelig angivelse av hva som er korrigert.~~

~~**Hensikten med utstedelse av kreditnota kan være å rette ett eller flere tidligere utstedte salgsdokumenter som inneholder feil. Også kjøper har en plikt til å kreve slik retting hvis salgsdokumentet er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstillende kravene i bokføringsforskriften delkapittel 5-1, jf. § 5-5-1 sjette ledd. I de tilfeller det er feil i salgsdokumentet skal kreditnotaen ha en referanse til det eller de salgsdokumenter som inneholder feil.**~~

2.2 Art, omfang og referanse til salgsdokument

~~Et salgsdokument skal inneholde opplysninger om ytelsens art og omfang. En kreditnota må på samme måte angi de ytelser den gjelder og omfanget av disse, for eksempel hvilke og hvor mange varer som er returnert eller hvilken type rabatt som utbetales (hva rabatten vedrører).~~

~~Siden kreditnotaen skal rette feil i tidligere utstedte salgsdokumenter, salgsdokument(er) (er det naturlig at den), må kreditnotaen som hovedregel inneholde en referanse til hvilke salgsdokumenter rettingen eller de salgsdokument(er) korreksjonen vedrører for å oppfylle dette kravet. Det vil alltid være knyttet risiko til utstedelse av kreditnotaer, da siden de reverserer tidligere fakturerte salg og kjøp, og dette kan ha konsekvenser både i forhold til blant annet for rapportert inntekt, skattepliktig inntekt og innrapportering av merverdiavgift. Selv om selger i sitt systemregnskapssystem kan ha en henvisning til salgsdokument(er) som er rettet/korrigert, vil dette ikke være tilfelle/tilfellet for denkjøper som mottar en kreditnota.~~

~~Referanse til det eller de salgsdokumenter som blir rettet/salgsdokument(er) som korrigeres, er nødvendig av hensyn til å kunne etterkontrollere/kontrollere korrigeringen både hos selger og kjøper.~~

~~Som nevnt i punkt 1.1 kan det utstedes en kreditnota som helt eller delvis korrigerer flere utstedte salgsdokumenter samlet. Slike felles kreditnotaer må på samme måte henvise til alle de tidligere utstedte salgsdokumentene som korrigeres. Hvis ikke samtlige salgsdokumenter reverseres i sin helhet, må det i slike tilfeller også henvises til hvilke fakturalinjer i det enkelte salgsdokument som er korrigert.~~

~~Det kan skje at det utstedes en kreditnota uten at det opprinnelige salgsdokumentet kan sies å være feil. Et eksempel på dette er reklamasjoner grunnet feil eller mangler ved varen. Et annet~~

eksempel er utstedelse av kreditnota for rabatter på summen av mange tidligere salg. I var feil eller mangelfullt. I en del slike tilfeller kan det være vanskelig å knytte kreditnotaen til et bestemt salgsdokument, og kravet eller flere bestemte salgsdokumenter. Dette gjelder for eksempel i forbindelse med returer, reklamasjoner, bonuser og rabatter som nevnt i punkt 1.3. Kravet til referanse vil fra kreditnotaen til salgsdokument(er) som korrigeres, gjelder derfor ikke gjelde. I slike tilfeller må kreditnotaen angi art og omfang av de ytelser kreditnotaen vedrører.

Korreksjoner av feil i bokførte opplysninger etter utløp av ajourholdsfristene i bokføringsloven § 7 annet ledd, skal skje som angitt i bokføringsloven § 9 ved at opprinnelig postering i sin helhet reverseres. En kreditnota anses ikke som korreksjon i henhold til bokføringsloven § 9. Dersom det er mottatt en tilleggsfaktura, et korrigert salgsdokument eller kreditnota vedrørende en bokført opplysning i en tidligere periode, kan dette bokføres på ordinær måte uten at formkravene om retting i loven § 9 følges. retting av tidligere bokførte opplysninger etter reglene i bokføringsloven § 9, se punkt 6.1. Det er derfor heller ikke et krav om at opprinnelige salgsdokumentersalgsdokument(er) som er rettetkreditnotaen knytter seg til skal påføres en referanse til kreditnotaen i henhold til etter reglene i bokføringsforskriften § 5-12.

2.3 Nummerering og datering

En kreditnota kan ikke ha samme nummer som det opprinnelige salgsdokumentet som korrigeres. Kreditnotaer må enten nummereres fortløpende i samme fakturanummerserie som salgsdokumentene eller nummereres fortløpende i en egen nummerserie for kreditnotaer.

Ved omvendt kreditering, der kjøper utsteder kreditnotaen på vegne av selger, kan kjøper i stedet for fortløpende nummerering for hver enkelt selger, anføre i kreditnotaen hvor mye som er netto avregnet overfor vedkommende selger hittil i regnskapsåret, jf. bokføringsforskriften § 5-12-3 annet ledd. Se for øvrig punkt 3.3 om omvendt kreditering.

Når selger oppdager en feilEn kreditnota kan ikke ha samme dokumentasjonsdato (fakturadato) som det opprinnelige salgsdokumentet som korrigeres, med mindre begge dokumentene faktisk utstedes på samme dato. Hovedregelen er at kreditnotaen skal dateres med faktisk dato for utstedelse, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 annet ledd.

Kreditnotaer som utstedes innen de femten første virkedagene i måneden, kan angi siste dato i foregående måned som dokumentasjonsdato, forutsatt at hendelsen som medførte at det utstedes en kreditnota hadde inntruffet innen utgangen av foregående måned, jf. bokføringsforskriften § 5-1-3 tredje ledd. Hendelsen kan for eksempel være at selger selv oppdager en feil eller mangel i det utstedte salgsdokumentet, at kjøper varsler om feil eller mangler i et salgsdokument, at en vare returneres eller at det skjer en reklamasjon. I andre tilfeller er hendelsen at det gjennomføres en rabatt- eller bonusberegning.

2.4 Angivelse av beløp

Det stilles ikke særskilte krav til bruken av fortegn på beløpene i en kreditnota. Overskriften «kreditnota» innebærer at beløpene er en korreksjon av tidligere fakturerte salg, som medfører en inntektsreduksjon hos selger og en utgiftsreduksjon hos kjøper. Det forutsettes imidlertid at både vederlaget og eventuell merverdiavgift angis med samme fortegn i kreditnotaen.

Angivelse av vederlag, merverdiavgift og eventuelt andre avgifter i kreditnotaen skal skje i samme valuta og med samme beløp som i det opprinnelige salgsdokumentet som korrigeres.

Ved kreditering i utenlandsk valuta er det i utgangspunktet ikke anledning til å gjøre ny omregning av eventuelle merverdiavgiftsbeløp. Merverdiavgiften skal angis i kreditnotaen med det samme beløpet i norske kroner som fremgikk av det eller de opprinnelige salgsdokumentene, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 6.

Ved endringer i enten netto vederlag (grunnlaget for beregning av merverdiavgift) eller merverdiavgiftsbeløpet, må som hovedregel både vederlaget og merverdiavgiftsbeløpet krediteres og faktureres på nytt, jf. punkt 1.4. Det er ikke anledning til å kreditere og fakturere kun merverdiavgiftsbeløpet på nytt, selv om det kun var dette beløpet som var feil.⁵ På samme måte er det ikke anledning til å kreditere og fakturere kun netto vederlag på nytt, selv om det kun var dette beløpet som var feil. Kreditering og ny fakturering kan skje i samme dokument, men må spesifiseres hver for seg.

Hvis merverdiavgiftsreglene eller merverdiavgiftssatsene endres, er det reglene og satsene på leveringstidspunktet for varene og tjenestene som skal benyttes ved utstedelse av både salgsdokumentet og den etterfølgende kreditnotaen, jf. merverdiavgiftsloven § 22-1.

3 Hvem skal utstede en kreditnota?

3.1 Hovedregel – utstedes av selger

Salgsdokumentet skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 første ledd. Dette gjelder på samme måte for kreditnotaer.

I noen tilfeller kan det tenkes at den som skal utbetale bonuser eller rabatter kun indirekte har vært selger av de varene eller tjenestene som bonusene eller rabattene er knyttet til. Et eksempel er en grossist som gir rabatt direkte til sluttkundene, basert på salg gjennomført og fakturert av mellomliggende detaljister. I slike tilfeller kan det aksepteres at den som indirekte er selger av de varene eller tjenestene som bonusen eller rabatten knytter seg til, utsteder kreditnotaene til sluttkundene.⁶

3.2 Formidling

Hvis en formidler utsteder salgsdokumentene på vegne av selger, kan formidleren også utstede kreditnotaer til kjøperne på vegne av selger. Reglene i bokføringsforskriften § 5-1-6 og § 5-2-1a om innhold i og utstedelse av salgsdokument ved formidling, gjelder på samme måte for kreditnotaer.

I noen tilfeller er formidleren ikke involvert i selve salgstransaksjonen, herunder levering og fakturering av varer og tjenester, men formidleren skal likevel avregne rabatter eller bonuser overfor kjøperne på vegne av selger. Slike formidlere kalles *bonusformidlere*. En slik løsning fordrer at bonusformidleren fremforhandler innkjøpsavtaler med tilhørende bonus på vegne av

⁵ Med unntak for etterfakturering av merverdiavgift ved registrering av selger i Merverdiavgiftsregisteret.

⁶ Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 17.01.12 *Utstedelse av kreditnota når bonus utbetales av andre enn selger* og Skattedirektoratets fellesskriv 07.05.14 *Merverdiavgift – behandling av rabatter*.

kjøperne. Basert på omsetningen til kjøperne, utbetaler selger en bonus direkte til bonusformidleren, som så fordeler bonusen videre til kjøperne. Selger kan da utstede en kreditnota til bonusformidleren for den samlede bonusen, mens bonusformidleren utsteder kreditnotaer til kjøperne for deres andel av bonusen. De kreditnotaene som bonusformidleren utsteder til kjøperne må angi hvilken selger de ulike bonusbeløpene gjelder, med angivelse av selgers foretaksnavn og organisasjonsnummer. Selgers organisasjonsnummer skal etterfølges av bokstavene «MVA» hvis selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.⁷

3.3 Omvendt kreditering

I tilfeller der bokføringsforskriften § 5-2-1 tillater at kjøper utsteder salgsdokumentet på vegne av selger (omvendt fakturering / egenfakturering / selvfakturering), tillates det på samme måte at kjøper også utsteder eventuelle kreditnotaer på vegne av selger.

Adgangen til omvendt fakturering gjelder blant annet for kjøpere som alene besitter hele eller deler av materialet for beregning av omfang, vekt, kvalitet eller lignende som grunnlag for utbetaling av provisjon eller annet vederlag til selgeren, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 tredje ledd bokstav e. Den tilsvarende adgangen for kjøper til å utstede kreditnota på vegne av selger, gjelder i to tilfeller:

1. Hvis kjøper har utstedt det opprinnelige salgsdokumentet, kan kjøper også utstede en kreditnota som korrigerer det aktuelle salgsdokumentet. Dette gjelder uavhengig av om kjøper alene besitter hele eller deler av materialet som er nødvendig for å kunne utstede kreditnotaen, eller om selger også besitter dette materialet.
2. Hvis kjøper alene besitter hele eller deler av materialet som er nødvendig for å kunne utstede kreditnotaen, slik at selger ikke har grunnlag for å selv kunne utstede kreditnotaen, kan det avtales at kjøper skal utstede kreditnotaen selv om det var selger som utstedte det opprinnelige salgsdokumentet. Dette kan for eksempel være aktuelt for bonuser og rabatter der selger ikke besitter beregningsgrunnlaget, jf. også GBS 5 om utstedelse av dokumentasjon av rabatter, markedsstøtte mv.

Omvendt fakturering og/eller kreditering etter bokføringsforskriften § 5-2-1 tredje ledd bokstav e, krever en skriftlig, underskrevet avtale mellom selger og kjøper, som oppbevares av begge partene. Det skal fremgå av salgsdokumentet eller kreditnotaen at dokumentet er utstedt av kjøper. Kjøper skal oppbevare annen dokumentasjon som underbygger salgsdokumentets eller kreditnotaens innhold i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Kjøperen skal, ved jevnlig å ta utskrift fra Enhetsregisteret eller lignende, dokumentere om selgeren er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

4 På hvilket tidspunkt skal en kreditnota utstedes?

4.1 Generelt om tidspunkt for utstedelse av kreditnota

Reglene i bokføringsforskriften delkapittel 5-2 om tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentet, gjelder på samme måte ved utstedelse av kreditnota.

⁷ Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 19.02.20 *Bonus for varekjøp utbetalt via et mellomledd.*

Fristen for utstedelse av en kreditnota kan ikke knyttes til tidspunktet for levering av de underliggende varene eller tjenestene eller tidspunktet for utstedelse av det opprinnelige salgsdokumentet. I stedet må fristen for utstedelse av en kreditnota knyttes til den underliggende hendelsen som har medført at det utstedes en kreditnota, jf. omtale i punkt 2.3. Det er ingen frist for hvor lenge etter levering av varene eller tjenestene, eller utstedelse av det opprinnelige salgsdokumentet, det kan utstedes en korrigerende kreditnota.

Føringene i punkt 4.1 til 4.4 gjelder på samme måte ved utstedelse av tilleggsfakturaer eller korrigering på en senere faktura til kunden, jf. punkt 1.1.

4.2 Snarest mulig og senest en måned etter krediteringshendelsen

Utgangspunktet er at kreditnotaen skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter den hendelsen som medførte at det utstedes en kreditnota, jf. bokføringsforskriften § 5-2-2.

Bokføringspliktige som leverer årlig skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsforskriften § 8-3-3 eller § 8-3-7, kan likevel ikke utstede kreditnotaen senere enn det kalenderår hendelsen inntraff, med mindre bestemmelsen i § 5-1-3 tredje ledd om tilbakedatering benyttes. Se omtale av regler om datering av salgsdokument i punkt 2.3.

4.3 Månedlig fakturering og kreditering

Leveranser som faktureres månedlig, kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter leveringsmåneden, jf. bokføringsforskriften § 5-2-3.

Bokføringspliktige som velger slik månedlig fakturering av sine leveranser, kan på samme måte velge å utstede sine kreditnotaer innen femten virkedager i måneden etter hendelsen som medførte kreditering.

4.4 Tjenester som leveres løpende

Tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal ifølge bokføringsforskriften § 5-2-4 faktureres senest en måned etter utløpet av den alminnelige skatleggingsperioden for merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

Tilsvarende kan eventuelle kreditnotaer knyttet til de samme leveransene utstedes senest en måned etter utløpet av den alminnelige skatleggingsperioden for merverdiavgift, der hendelsene som medførte utstedelse av kreditnota oppsto.

5 Må en kreditnota oversendes til kjøper?

5.1 Uoppfordret oversendelse av kreditnota til kjøper

Salgsdokumentet skal uoppfordret oversendes til kjøper med mindre annet fremgår av en skriftlig, undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 fjerde ledd. Dette gjelder på samme måte for kreditnotaer.

Hvis det er inngått en skriftlig, undertegnet avtale mellom partene om at salgsdokumentene ikke skal oversendes til kjøper, gjelder dette også for kreditnotaer knyttet til de samme salgsdokumentene. Slike avtaler kan for eksempel være aktuelle ved salg til privatpersoner som ikke har behov for salgsdokumenter, og ved elektronisk fakturering mellom bokføringspliktige der det er avtalt at kjøper selv laster ned salgsdokumentene.

5.2 Unntak hvis opprinnelig salgsdokument ikke er sendt til kjøper

Hvis selger oppdager en feil eller mangel i salgsdokumentet før det oversendes til kjøper, trenger ikke selger å sende både opprinnelig salgsdokument, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument til kjøper. ~~Det anses som~~Der det er aktuelt, er det tilstrekkelig at selger oversender det nye og korrekte salgsdokumentet til kjøper. ~~Dersom feilen ikke oppdages før etter at opprinnelig salgsdokument er oversendt til kjøper, må selger sende~~

Hvis feilen eller mangelen oppdages etter at opprinnelig salgsdokument er oversendt til kjøper, må selger sende både kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument til kjøper. ~~Før~~

6 Hvordan skal selger og kjøper bokføre en kreditnota?

6.1 Generelt om bokføring av kreditnotaer

En kreditnota anses ikke som retting av tidligere bokførte opplysninger etter reglene i bokføringsloven § 9. En tilleggsfaktura, en kreditnota eller et nytt og korrigert salgsdokument vedrørende en tidligere bokført salgs- eller kjøpstransaksjon kan dermed bokføres på ordinær måte, som en ny og selvstendig transaksjon, uten å følge formkravene om retting.

Kreditnotaen skal bokføres på dokumentasjonsdatoen, jf. omtale av datering av kreditnotaer i punkt 2.3. Kreditnotaen skal bokføres med et eget og unikt bilagsnummer, jf. bokføringsloven § 6 annet ledd og NBS 2 *Kontrollsporet*.

6.2 Selgers bokføring

Selger må alltid bokføre alle utstedte salgsdokumenter og kreditnotaer, uavhengig av om de er sendt til kjøper eller ikke, jf. punkt 5.1 og 5.2. Dette er blant annet nødvendig for å forhindre hull i den fortløpende nummerserien for bokførte salgsdokumenter og kreditnotaer, jf. punkt 2.3.

Som nevnt i punkt 1.5 kan ikke kreditnotaer benyttes ved utsatt tidfesting av merverdiavgift og skatt knyttet til omtvistede beløp i kontraktsforhold.⁸ Selger må utstede et salgsdokument innenfor de fristene som følger av bokføringsforskriften delkapittel 5-2 og bokføre salgsdokumentet på vanlig måte. Selger kan ikke i ettertid tilbakeføre bokføringen av salgsdokumentet ved bruk av en kreditnota, selv om selger ~~uansett~~skal utsette tidfestingen av merverdiavgift og skatt grunnet en tvist med kjøper.

⁸ Jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 og realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2.

6.3 Kjøpers bokføring

En bokføringspliktig kjøper må i utgangspunktet bokføre alle mottatte salgsdokumenter og kreditnotaer. Dette omfatter også tilfeller der kjøper mottar både et opprinnelig salgsdokument med feil eller mangler, en kreditnota som reverserer det opprinnelige salgsdokumentet og et nytt og korrekt salgsdokument.

Hvis et mottatt salgsdokument eller en mottatt kreditnota ikke er et resultat av faktisk inntrufne hendelser (er fiktiv) eller ikke vedrører den bokføringspliktige virksomheten, skal salgsdokumentet eller kreditnotaen likevel ikke bokføres i kjøpers regnskapssystem.

Som nevnt i punkt 1.5 kan ikke kreditnotaer benyttes ved utsatt tidfesting av merverdiavgift og skatt knyttet til omtvistede beløp i kontraktsforhold.⁹ Selger må utstede et salgsdokument til kjøper innenfor de fristene som følger av bokføringsforskriften delkapittel 5-2. Kjøper må bokføre det mottatte salgsdokumentet fra selger på vanlig måte. Selger kan ikke i ettertid utstede en kreditnota til kjøper som grunnlag for kjøpers bokføring knyttet til den utsatte tidfestingen av merverdiavgift og skatt.

6.4 Kunde- og leverandørspesifikasjonene

På samme måte som for salgsdokumenter må selger og kjøper bokføre kreditnotaene, slik at de kan spesifiseres både i bokføringsspesifikasjonen, kontospesifikasjonen («hovedboken») og i henholdsvis kunde- eller leverandørspesifikasjonen («reskontroene»). Det vises til bokføringsloven § 5 første ledd nr. 1 til 4, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 1 til 4 og annet til femte ledd.

Når kreditnotaer for bonuser eller rabatter utstedes av en part som kun indirekte har vært selger av de varene eller tjenestene som bonusene eller rabattene er knyttet til, jf. punkt 3.1, må denne indirekte selgeren bokføre de utstedte kreditnotaene mot kjøper i sin kundespesifikasjon. En bokføringspliktig kjøper må på sin side bokføre de mottatte kreditnotaene mot den indirekte selgeren i sin leverandørspesifikasjon.

6.5 Bokføring ved formidling

Eventuelle formidlere, herunder rene bonusformidlere, skal balanseføre de salgsdokumentene og kreditnotaene som er utstedt på vegne av selger. Formidlere skal dermed ikke bokføre verken resultatposter eller merverdiavgiftsbeløp med basis i utstedte salgsdokumenter og kreditnotaer.

Både selger og kjøper kan i slike tilfeller bokføre salgsdokumentene og kreditnotaene mot formidlerens konto i henholdsvis kunde- og leverandørspesifikasjonen, jf. bokføringsforskriften § 3-1 tredje ledd.

⁹ Jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 og realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2.

7 Må selger og kjøper oppbevare både opprinnelig salgsdokument, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument?

7.1 Selgers oppbevaring

Selger må bokføre alle utstedte salgsdokumenter og kreditnotaer, uavhengig av om de er sendt til kjøper eller ikke, jf. punkt 6.2.

Både opprinnelig salgsdokument, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument blir på denne måten dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag) for selger, og må oppbevares ordnet og betryggende sikret i fem år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13.

7.2 Kjøpers oppbevaring

Kjøper må bokføre alle mottatte salgsdokumenter og kreditnotaer som er resultater av faktisk inntrufne hendelser og som vedrører den bokføringspliktige virksomheten, jf. punkt 6.3.

Alle bokførte salgsdokumenter og kreditnotaer blir dermed dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag) også for kjøper, og må oppbevares ordnet og betryggende sikret i fem år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13.

Kjøper behøver ikke å oppbevare mottatte salgsdokumenter og kreditnotaer som ikke er resultater av faktisk inntrufne hendelser eller som ikke vedrører den bokføringspliktige virksomheten, og som dermed heller ikke er bokført i regnskapssystemet.