

Høringsutkast til uttalelse om god bokføringsskikk GBS 13

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

Forskuddsfakturering

(Vedtatt 12. september 2007, oppdatert 26. september 2014 og 20. august 2026)

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. Denne uttalelsen omhandler følgende problemstillinger:~~

- ~~• I hvilke tilfeller kan det foretas forskuddsfakturering etter bokføringsforskriften § 5-2-6?~~
- ~~• På hvilket tidspunkt kan forskuddsfaktureringen gjennomføres?~~

Lov og forskrift

~~Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd kan salgsdokument Salgsdokument skal som omhandler avgiftspliktige varer og tjenester hovedregel utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering, jf. bokføringsforskriften § 5-2-2.~~

~~Salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning kan ikke utstedes før ved levering, med mindre annet er bestemt av departementet, jf. femte ledd varen eller tjenesten, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd. Departementet kan i forskrift gjøre unntak fra forbudet mot forskuddsfakturering av merverdiavgiftspliktig omsetning jf. femte ledd annet punktum. Slike unntak gjøres i eller i medhold av bokføringsloven, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10.~~

~~Salgsdokumentasjon for persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende Salgsdokument for følgende typer avgiftspliktige tjenester kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år, jf. jf. bokføringsforskriften § 5-2-6 første ledd. Det samme gjelder salgsdokument som vedrører:~~

- ~~1. Persontransport og servering.~~
- ~~2. Abonnementer, leier, avgifter og lignende.¹~~
- ~~3. Adgang til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre eller.~~
- ~~4. Rett til å overvære idrettsarrangementer.~~

~~Adgangen til forskuddsfakturering av de nevnte tjenestene er begrenset til en periode på ett år. Salgsdokumentet skal ~~da~~ så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted.~~

¹ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 2. mai 2007 om forskuddsfakturering – annonsering.

For andre typer leveranseravgiftspliktig omsetning kan det ikke utstedes salgsdokumentasjon inklusive merverdiavgift-salgsdokument før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert. ~~I annet ledd~~

Bestemmelsene ovenfor er det presisert at bestemmelsen ikke er til hinder for at ikke-avgiftspliktige leveranserevner og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven² forskuddsfaktureres, jf. bokføringsforskriften § 5-2-6 annet ledd. Det samme gjelder varer og tjenester som er fritatt for merverdiavgift, forutsatt at avgiftsfritaket kan dokumenteres på det tidspunktet salgsdokumentet utstedes.³

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 § 5-2-8 annet ledd.⁴ Det kan også gis dispensasjon til forskuddsfakturering for mer enn ett år i de tilfellene som allerede omfattes av bokføringsforskriften § 5-2-6 første ledd.⁵

~~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 fakturering må skje etter bokføringslovens krav, men det er dokumentasjonsdatoen 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 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.~~

~~2 Avgrensninger~~

- ~~1. Ved vurdering av om tjenester kan forskuddsfaktureres, må det tas stilling adgangen til om det dreier seg om en reell forskuddsfaktureringsav~~

² Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 3.

³ Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 6, merverdiavgiftsforskriften kapittel 6 og bokføringsforskriften § 5-2-6 annet ledd.

⁴ Departementets myndighet etter denne bestemmelsen er delegert til Skattedirektoratet. Myndigheten til å treffe enkeltvedtak er delegert videre til skattekontoret.

⁵ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 27. januar 2025 om dispensasjon fra enkelte bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften, punkt 4.

~~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 § 5-2-6. Et finansielt forskudd er en betalingstransaksjon og ingen fakturering av en ytelse. 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 Forskuddsfakturering er tillatt i følgende tilfeller:

- Omsetningen er unntatt fra merverdiavgiftsloven.⁶
- Omsetningen er fritatt for merverdiavgift og avgiftsfritaket kan dokumenteres på tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet.⁷
- Omsetningen gjelder avgiftspliktige tjenester som kan forskuddsfaktureres etter bokføringsforskriften § 5-2-4 kan-6 første ledd.
- Skattekontoret har ved enkeltvedtak tillatt forskuddsfakturering av avgiftspliktig omsetning, jf. bokføringsforskriften § 5-2-8 annet ledd.

Når merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd bestemmer at salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning ikke kan utstedes før ved levering av varen eller tjenesten, forstås dette som et forbud også mot å forskuddsfakturere uten merverdiavgift for deretter å kreditere forskuddsfakturaen og fakturere på nytt med merverdiavgift etter levering av varer eller tjenester.

2. Generelt om tidspunktet for forskuddsfakturering

Salgsdokumentet skal som hovedregel utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted. Utstedelse av salgsdokumentet innenfor det kalenderår levering finner sted, er imidlertid ikke mulig i alle tilfeller og er derfor ikke et absolutt krav. Utstedelse av salgsdokumentet kan ikke skje før årsskiftet hvis det faktisk er mulig å utstede det innenfor leveringsåret. Eksempler kan være:

- Et busselskap ønsker å forskuddsfakturere persontransport i forbindelse med at en kjøper ønsker å leie en hel buss med sjåfør. Reisen skal foretas i mai. Forskuddsfakturering kan dermed skje tidligst 1. januar i leveringsåret. Det kan vanskelig argumenteres for at det ikke er mulig å forskuddsfakturere innenfor det kalenderår levering finner sted.
- Et alpinanlegg selger blant annet enkeltbilletter, dagskort og sesongkort. For sesongkort skjer leveringen normalt løpende gjennom vintersesongen, som ofte strekker seg over et årsskifte. En del av leveringen finner dermed sted før årsskiftet, og en del etter. For at et sesongkort skal kunne faktureres før sesongen starter, må salgsdokumentet utstedes i kalenderåret før deler av

⁶ Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 3 og merverdiavgiftsforskriften kapittel 3.

⁷ Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 6, merverdiavgiftsforskriften kapittel 6 og bokføringsforskriften § 5-2-6 annet ledd.

leveringen finner sted. Det aksepteres i et slikt tilfelle.

3. Avgrensninger

3.1 Avgrensning mot finansielle forskudd

Et finansielt forskudd innebærer en ren forskuddsbetaling, der kjøper betaler hele eller deler av vederlaget før levering av varen eller tjenesten. Selger kan inngå avtale med kjøper om innkreving av et finansielt forskudd også i de tilfellene det ikke er adgang til forskuddsfakturering av omsetningen.

Finansielle forskudd kan ikke innkreves gjennom å utstede salgsdokumenter (fakturere).

Selgers anmodning om et finansielt forskudd må ikke fremstå som eller kunne forveksles med et salgsdokument. Det er uheldig å benytte formularer eller dokumenter som kan oppfattes som salgsdokument, men det avgjørende er at det kommer klart frem at det dreier seg om et finansielt forskudd. Begreper som «faktura», «fakturanummer» og «fakturadato» bør unngås.

Anmodninger om finansielle forskudd kan ikke inneholde angivelse av leverte varer/tjenester eller merverdiavgiftsbeløp.⁸ Anmodninger om finansielle forskudd kan heller ikke nummeres i samme fortløpende nummerserie som selgers reelle salgsdokumenter.⁹

3.2 Avgrensning mot løpende fakturering og akontofakturering

Tjenester som leveres etter anbud eller tilsvarende forhåndsavtalt pris, løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminens skatteleggingsperiode for merverdiavgift (mva-termin), med mindre leveransen er ubetydelig, jf. bokføringsforskriften § 5-2-4.

Anbudsarbeider og lignende kan i slike tilfeller faktureres 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, (jf. også bokføringsforskriften § 8-1-2a). Fakturering etter denne bestemmelsen tillater at det kan være et element av forskuddsfakturering dersom hvis det i perioden har skjedd et underforbruk sett i forhold til estimert gjenværende arbeid. Avviket må imidlertid ikke være vesentlig, jf. NOU 2002: 20 punkt 9.5.2.3.¹⁰

Det som er avgjørende for om bokføringsforskriften § 5-2-6 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

⁸ Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 22. mai 2007 om finansielle forskudd eller forskuddsfakturering.

⁹ Det vil medføre hull i den fortløpende nummerserien for salgsdokumentene, i strid med bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd.

¹⁰ Jf. NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 9.5.2.3.

~~leieperiodens utløp. Det er vist til at beløpet ikke i noe tilfelle kunne kreves tilbake av kunden ved avbrudd av kontrakten for 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 § 5-2-6. Startleien anses å være levert avgiftsmessig og kan dermed faktureres etter forskriftens § 5-2-2. Dette gjelder selv om inntektene fra tjenesten regnskapsmessig opptjenes hos selger i løpet av leieperioden.~~

I enkelte bransjer praktiseres akontofakturering. Akontofakturering er delfakturering og ikke forskuddsfakturering. Delfakturering benyttes ved fakturering av tjenester som er levert i en periode, men som ikke er slutfakturert fordi leveransen ikke er avsluttet. Akontofaktureringer kan ha likhetstrekk med fakturering av anbud og tilsvarende som omtalt i forrige avsnitt. Det forutsettes at akontofaktureringen ikke avviker vesentlig fra reell fremdrift i perioden.

2.4.3 Tjenester som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift

3

4.1 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 matkuponger i kantiner og ved annen servering som betales på forskudd.~~

Begrepet «persontransport» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-3.

Med persontransport menes tjenester som gjelder befordring av personer mot vederlag, og der reisemomentet er det sentrale eller ikke av underordnet betydning.

Se for øvrig omtale i Merverdiavgiftshåndboken.

4.2 Servering

Begrepet «servering» skal forstås på samme måte som begrepet «serveringstjenester» i merverdiavgiftsloven § 5-2.

Serveringstjenester defineres som servering av mat- eller drikkevarer der forholdene ligger til rette for fortæring på stedet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 5-2-5. Forskriftsbestemmelsen inneholder i tillegg enkelte presiseringer av begrepet.

Se for øvrig omtale i Merverdiavgiftshåndboken.

4.3 ~~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~~ Forståelsen ~~av 3. mai 2007 at det med~~ abonnementerbegrepet ~~må forstås det bygge på hva~~ som etter vanlig språkbruk kan karakteriseres som abonnement, ~~eksemplifisert i Skattedirektoratets brev av 29. juni 2001 ved~~ abonnementer, for eksempel ~~tidsskrift-, telefon- og~~ strømabonnement. ~~strømabonnementer (både kraft og nettleie¹¹).~~ Også rett til å bruke informasjon på forskjellige medier omfattes.¹² Andre former for abonnement ~~eller avgifter~~ abonnementer kan være ~~ulike former for~~ løpende serviceavtaler, ~~for eksempel IT-support, hvordan~~ det betales et fast beløp for retten til å motta service, ~~eller support. Dette omtales, se~~ nærmere omtale i punkt 34.4.

~~3.~~

Annonsering kan ikke anses som et 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.¹³

Forskuddsfakturerings av kommunale vann-, avløps- og renovasjonstjenester er omtalt i punkt 4.6 om avgifter.

4.4 Serviceavtaler

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

~~Skattedirektoratet uttaler 3. mai 2007 at andre former for abonnement eller avgifter ifølge bokføringsforskriften § 5-2-6 kan være ulike former for løpende serviceavtaler (IT-support mv.) hvor det betales et fast beløp for retten~~ Det legges til å motta service/support. Skattedirektoratet vurderer bestemmelsen slik at den grunn at adgangen til forskuddsfakturerings av abonnementer og lignende også gjelder for slike former for regelmessige ytelser som har klare likhetstrekk med

¹¹ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 8. februar 2010 om forskuddsfakturerings av strøm.

¹² Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.5.2.1 og Skattedirektoratets uttalelse 2. mai 2007 om forskuddsfakturerings – annonsering.

¹³ Jf. Skattedirektoratets uttalelser 2. mai 2007 om forskuddsfakturerings – annonsering og 3. juli 2007 om forskuddsfakturerings – annonsering – fortolkningsuttalelse.

~~abonnement/avgifter/abbonnementer~~, uten at det nødvendigvis er naturlig å karakterisere ytelsene som et abonnement ~~eller en avgift. NRK-lisens og serviceavtaler nevnes som eksempler på dette.~~¹⁴

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

4.5 Leie

4.5.1 Generelt om leiebegrepet

Både utleie~~Leasing~~ av driftsløsøre og fast eiendom kan forskuddsfaktureres~~;~~ herunder leasing.¹⁵ Leiebegrepet inkluderer ~~således~~ for eksempel utleie av kopimaskiner, transportmidler, programvare (lisenser) ~~og~~ samt, overnattingstjenester (hotellrom og lignende) ~~og~~ stands på messer og lignende.¹⁶

3

4.5.1—Særskilt om 2 Fellesutgifter i husleieforhold

Ved inngåelse av ~~husleiekontrakter~~husleieavtaler vil leietaker ofte i tillegg til selve husleien være forpliktet til å betale fellesutgifter. Spørsmålet er om ~~fellesutgifter~~fellesutgiftene 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~~Siden begrepene fellesutgifter og husleie enkelte ganger brukes om hverandre, kan det være vanskelig å vite hva som faktisk dekkes. Med fellesutgifter menes i denne uttalelsen varer og tjenester som leveres som ledd i utleien, på samme måte som etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd annet punktum. Levering av andre varer og tjenester fra utleier til leietaker omfattes ikke, for eksempel kantine- eller serveringstjenester. Se for øvrig omtale i Merverdiavgiftshåndboken.

Husleie og fellesutgifter har nær sammenheng. Når slike tjenester beregnes og faktureres ~~fra~~av samme ~~leverandør~~selger og i samme ~~dokument~~salgsdokument, 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 ~~forskriftens~~bokføringsforskriften § 5-2-6.

3

4.5.3 Startleie

I forbindelse med utleie av eiendom avtales det ofte en startleie på grunn av endringsarbeider og lignende. Dette omtales gjerne som leietakertilpasninger. Endringsarbeider medfører en varig verdiforhøyelse av utleieobjektet, som vurderes å være tilnærmet konstant gjennom leieperioden. Slike engangsbetalinger anses derfor ikke som vederlag for en selvstendig ytelse levert ved leieforholdets start, og kan derfor heller ikke forskuddsfaktureres med merverdiavgift.¹⁷

¹⁴ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 2. mai 2007 om forskuddsfakturerings – annonsering.

¹⁵ Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.5.2.1.

¹⁶ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 19. juni 2011 om utleie av stands – forskuddsfakturerings.

¹⁷ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 27. november 2018 om merverdiavgift – forskuddsfakturerings av husleie.

Engangsbetalingen må i stedet anses som et finansielt forskudd (jf. punkt 3.1), som avregnes over leieperioden gjennom løpende utstedelse av salgsdokumenter.

Startleie kan også være en forhøyet førsteleie, for eksempel i en leasingavtale. Denne typen startleie er ikke relatert til endringer som utføres på utleieobjektet, men kjennetegnes ved at leiebeløpet i starten av leieforholdet ikke er likt som i resten av leieforholdet. Leiebeløpet er opptjent av selger og kan ikke kreves tilbake av kjøper ved avbrudd av kontrakten. Et typisk eksempel på en slik startleie er «forskuddsleie» i starten av leasingperioden på en bil. Slike tilfeller anses ikke å være forskudd i vanlig forstand, men anses i stedet som omsetning som skal faktureres med merverdiavgift.¹⁸

4.6 Avgifter

Det legges til grunn at avgiftsbegrepet er knyttet til løpende ytelser, på samme måte som abonnementsbegrepet. Avgiftsbegrepet omfatter dermed ikke avtaler om levering av en enkeltstående vare eller tjeneste hvor avtaleforholdet avsluttes etter levering.

Adgangen til forskuddsfakturering av avgifter og lignende gjelder også for andre former for regelmessige ytelser som har klare likhetstrekk med avgifter, uten at det nødvendigvis er naturlig å karakterisere ytelsene som en avgift.¹⁹

Lovpålagte kommunale avgifter som innebærer betaling for løpende tjenester, som vannforsyning, avløp og renovasjon, kan etter dette forskuddsfaktureres, forutsatt at avgiften ikke gjelder betaling for en enkeltstående ytelse. Det samme gjelder tømning av slam fra slamavskillere.²⁰

4.7 Lignende ytelser

Bokføringsforskriften § 5-2-6 angir konkret hvilke tjenester som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift. Bestemmelsen åpner imidlertid for at også «lignende» tjenester kan forskuddsfaktureres. Det legges til grunn at dette skal knyttes opp mot abonnementer, leier og avgifter.²¹ For servering eller persontransport er det etter dette ikke adgang til forskuddsfakturering av «lignende» tjenester.

Hva som kan anses som «lignende» tjenester er drøftet for hver type tjeneste i punkt 4.3 til 4.6.

4.8 Adgang til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre

Begrepene «museer og gallerier» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-9. Begrepene «fornøylesparker og opplevelsessentre» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-10.

¹⁸ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 17. mai 2006 om forskuddsfakturering – leasingkontrakter.

¹⁹ Jf. Skattedirektoratets uttalelse 2. mai 2007 om forskuddsfakturering – annonsering.

²⁰ Jf. Skattedirektoratets uttalelser 29. oktober 2021 om utstedelse av salgsdokument ved tømning av slam og 2. april 2024 om utstedelse av salgsdokument ved tømning av slam (del II).

²¹ Jf. NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 9.5.2.1 og Skattedirektoratets uttalelse 2. mai 2007 om forskuddsfakturering – annonsering.

Innholdet i begrepene avgjøres av den naturlige språklige forståelsen av hva som ligger i dem. Med museer menes i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander, mens gallerier forstås som utstilling og presentasjon av kunst (både med og uten salgsformål). Fornøylesparker og opplevelsessentre kjennetegnes ofte ved at det er gjort investeringer på et geografisk avgrenset område som folk betaler for å få tilgang til. Fornøylesparker omfatter store faste etablissementer med et mangfold av ulike innretninger for underholdning og atspredelse. Opplevelsessentre kjennetegnes ofte ved at virksomheten har etablert bygg, anlegg eller andre former for innretninger som er tilpasset de opplevelser og aktiviteter som publikum tilbys adgang til.

Se for øvrig omtale i Merverdiavgiftshåndboken.

Det er kun inngangsbilletter (tjenester i form av adgang) som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift etter § 5-2-6 første ledd annet punktum. Både billetter til en bestemt dag og typiske sesongkort kan forskuddsfaktureres.

4.9 Rett til å overvære idrettsarrangementer

Begrepet «idrettsarrangementer» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-11.

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 og olympiske og paralympiske komité. Rett til å overvære bilsport- og travarrangement omfattes også.

Se for øvrig omtale i Merverdiavgiftshåndboken.

Det er kun inngangsbilletter (tjenester som gir rett til å overvære idrettsarrangementer) som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift etter § 5-2-6 første ledd annet punktum. Både billetter til et bestemt arrangement og typiske sesongkort kan forskuddsfaktureres.

4.10 Tilleggsytelser

I noen tilfeller leveres det andre tjenester, som isolert ikke kan forskuddsfaktureres, som en del av avtalen om tjenester som forskuddsfaktureres. Det må i hvert enkelt tilfelle vurderes om det er adgang til forskuddsfakturering av tilleggsytelsene. Det forutsettes at

- tilleggsytelsene er en integrert del av avtalen med kjøper,
- tilleggsytelsene utgjør en mindre del av den totale leveransen, og
- kjøper er forpliktet til å betale for tilleggsytelsene uavhengig av om de benyttes.

For eksempel kan en programvareleverandør fakturererfakturere lisens forskuddsvis for opptil ett år. Dette er i samsvar med bokføringsforskriften § 5-2-6. Ved inngåelse av kontraktavtaler med nye kunderkjøpere kan det inkluderes et gitt antall timer opplæring som en del av kontrakten. Disse timene faktureres på forskudd inkludert merverdiavgift sammen med lisensen avtalen. Dette er opplæring som kundenkjøper 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 kjøperne må betale for, uavhengig av i hvilken grad de benytter seg av opplæringstilbudet.

~~Dersom leverandørene~~ Hvis selger er forpliktet til å levere et gitt antall timer opplæring i en bestemt periode som en del av lisenskontrakten, og kunden kjøper må betale for opplæringen uavhengig av om kunden kjøper gjør bruk av tjenestene eller ikke, kan dette anses som en integrert del av avtalen som kan forskuddsfaktureres ~~etter bokføringsforskriften § 5-2-6.~~

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

3.1 — Lignende ytelser

~~Bokføringsforskriften § 5-2-6 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.~~

3.2 — 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.~~

3.3 — 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.~~

5. Forskuddsfakturering av omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven eller fritatt for merverdiavgift

Omsetning av varer og tjenester skal faktureres med utgående merverdiavgift, med mindre det ved regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner, kan godtgjøres at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 annet ledd.

Ved omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven²² er dette normalt uproblematisk. Det er tilstrekkelig at ytelsens art er fullstendig og nøyaktig angitt i salgsdokumentet, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 3. Det må fremgå at salgsdokumentet vedrører for eksempel helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester eller finansielle tjenester. Dette legger ingen begrensninger på adgangen til forskuddsfakturering.

Ved omsetning av varer og tjenester som er fritatt for merverdiavgift, forutsettes det at fritaket kan dokumenteres etter nærmere bestemmelser på tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet.²³ Dette kan i noen tilfeller begrense adgangen til forskuddsfakturering.

I noen tilfeller kan fritaket for merverdiavgift dokumenteres gjennom innholdet i salgsdokumentet, slik at adgangen til forskuddsfakturering ikke begrenses. Eksempler på slike tilfeller kan være:

- Fritak for merverdiavgift ved salg av bøker i siste omsetningsledd²⁴ kan dokumenteres for eksempel ved at kjøper er angitt som en privatperson i salgsdokumentet, jf. bokføringsforskriften § 5-1-2 første ledd, jf. § 5-1-1 første ledd nr. 2.
- Fritak for merverdiavgift ved salg av kjøretøy som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift²⁵ kan dokumenteres ved at salgsdokumentet inneholder informasjon om registreringsnummeret på kjøretøyet som en del av angivelsen av ytelsens art, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 3.
- Fritak for merverdiavgift ved omsetning av tjenester til bruk for utenlandske fartøy skal dokumenteres med at salgsdokumentet inneholder opplysning om hvilket fartøy tjenesten gjelder.²⁶

²² Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 3 og merverdiavgiftsforskriften kapittel 3.

²³ Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 6, merverdiavgiftsforskriften kapittel 6 og bokføringsforskriften § 5-2-6 annet ledd.

²⁴ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-4.

²⁵ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-7.

²⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-30 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 6-30-2 og § 6-30-3 tredje ledd.

I andre tilfeller kan forskuddsfakturerings ikke skje før fritaket for merverdiavgift kan dokumenteres etter særskilte regler. Eksempler på slike tilfeller kan være:

- Fritak for merverdiavgift ved transport av varer direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet skal dokumenteres med skriftlig avtale som gjelder hele strekningen, med opplysninger om avsender, avsendersted, mottaker og mottakersted, samt vederlag.²⁷ Forskuddsfakturerings kan ikke skje før en slik avtale er inngått.
- Fritak for merverdiavgift ved omsetning av varer til bruk for utenlandske fartøy, fordrer at selgeren har en bekreftelse fra kjøperen på at varene er mottatt om bord til bruk på fartøyet.²⁸ Siden bekreftelsen ikke kan avgis før varene er levert, kan det heller ikke forskuddsfaktureres ved slik omsetning.
- Fritak for merverdiavgift ved omsetning av reklamepublikasjoner på fremmed språk og reklamefilmer med utenlandsk tale skal dokumenteres med et eksemplar av den fritatte publikasjonen eller filmen og en skriftlig bestilling fra kjøperen hvor det framgår at publikasjonene eller reklamefilmene er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.²⁹ Fakturerings kan dermed ikke skje før den aktuelle publikasjonen eller filmen foreligger.

Slik særskilt dokumentasjon av fritak for merverdiavgift skal oppbevares sammen med salgsdokumentet eller på annen lett kontrollerbar måte, etter reglene om oppbevaring av dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag).³⁰

6. Endringer i merverdiavgiftsreglene mellom forskuddsfakturerings og levering

Merverdiavgift skal beregnes etter de regler og satser som gjelder på tidspunktet for levering av varen eller tjenesten, jf. merverdiavgiftsloven § 22-1 første ledd. Dette gjelder selv om salgsdokumentet er utstedt på forskudd. Hvis beregningen av merverdiavgift i salgsdokumentet ble gjort etter de regler og satser som gjaldt på tidspunktet for forskuddsfakturerings, kan dette medføre at merverdiavgiftsberegningen må endres i ettertid.

Hvis endringen i merverdiavgiftsberegningen skal belastes kjøper eller komme kjøper til gode, må selger utstede en kreditnota for den opprinnelige forskuddsfakturaen og et nytt salgsdokument hvor merverdiavgiften beregnes etter de regler og satser som gjaldt på tidspunktet for levering av varen eller tjenesten. Se omtale i GBS 1 Kreditnota – innhold, utstedelse, bokføring og oppbevaring, punkt 1.4.

²⁷ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-28 og merverdiavgiftsforskriften § 6-28-3 første ledd.

²⁸ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-30 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 6-30-1 og § 6-30-3 første og annet ledd.

²⁹ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-33 og merverdiavgiftsforskriften § 6-33-1.

³⁰ Jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-35-1 annet ledd.