



Høringsutkast til uttalelse om god bokføringsskikk GBS 9

Innførsel av varer

(Vedtatt 10. oktober 2006, oppdatert 20. desember 2006, 26. september 2014, 22. april 2015 og 14. desember 2016, og 20. august 2026)

~~Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer, samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav~~

Spørsmål

Denne uttalelsen omhandler følgende problemstillinger:

1. Hvordan skal kjøp, grunnlag for beregning av merverdiavgift og selve avgiften varer fra utlandet dokumenteres?
2. Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet bokføres og spesifiseres?
3. Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift dokumenteres ved innførsel av varer?
4. Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift bokføres ved innførsel?

Denne uttalelsen omhandler innførsel av varer for bokføringspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og hvilke krav stilles til oppbevaring av dokumentasjon, spesifikasjoner mv. som derfor selv skal beregne innførselsmerverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd første punktum.

Uttalelsen omfatter utgangspunkt i innførsel av kjøpte varer fra utlandet. Den omtaler ikke andre innførsler, for eksempel midlertidig innførsel eller gjeninnførsel, eksplisitt. Når slike andre innførsler ikke knytter seg til kjøp av varer fra utlandet er punkt 1 og 2 ikke relevante, mens punkt 3 og 4 kan benyttes så langt det passer.

Uttalelsen omtaler ikke

- forståelsen av reglene i vareførselsloven og merverdiavgiftsloven om innførsel av varer
- utførsel av varer, herunder gjenutførsel
- innførsel av tjenester

Lov og forskrift

~~Fra 1. januar 2017 ble forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift overført fra Tolletaten til Skatteetaten. Med virkning fra samme tidspunkt ble merverdiavgiftsloven endret ved at det stilles krav til at avgiftssubjektet selv både skal beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd.~~

~~Etter bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 1 skal det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering kunne utarbeides spesifikasjon av merverdiavgift. Det er gitt nærmere bestemmelser om hva spesifikasjonen skal inneholde i bokføringsforskriften § 3-1 nr. 8. Bestemmelsen lyder fra 1. januar 2017 slik:~~

~~Grunnlaget for utgående merverdiavgift, fradragberettiget innenlands inngående merverdiavgift og fradragberettiget innførselsmerverdiavgift, fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert pr. termin. Spesifikasjonen skal også vise innenlands omsetning og uttak fritatt for merverdiavgift, utførsel av varer og tjenester fritatt for merverdiavgift, innenlands omsetning med omvendt avgiftsplikt, samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 3. Spesifikasjonen skal dessuten vise kjøp med omvendt avgiftsplikt, fordelt på tjenester kjøpt fra utlandet og innenlands kjøp av varer og tjenester. Spesifikasjonen skal vise beløp pr. konto og totalt. For utgående merverdiavgift skal avgiftsgrunnlaget også kunne spesifiseres pr. transaksjon. Spesifikasjonen skal vise eventuelle forskjeller mellom beregnet grunnlag i henhold til kontospesifikasjonen og innberettet avgiftsgrunnlag, spesifisert pr. transaksjon for hver avgiftssats.~~

~~I tillegg skal spesifikasjonen vise grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer fordelt på de forskjellige avgiftssatsene, samt grunnlag knyttet til innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av.~~

~~Endringene i bestemmelsen fra 1. januar 2017 har sammenheng med nye poster i skattemeldingen for merverdiavgift fra dette tidspunktet, blant annet som følge av at avgiftssubjektet selv skal beregne utgående merverdiavgift ved innførsel.~~

~~Etter bokføringsloven § 10 skal **Dokumentasjon**~~

~~Bokførte opplysninger skal være dokumentert, jf. bokføringsloven § 10 første ledd. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd Hvis dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal inngående merverdiavgift ~~det~~ være legitimert med bilag for å være fradragberettiget. Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-10 femte ledd, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10, at bilaget som dokumenterer inngående merverdiavgift må være i samsvar med bokføringsforskriftens referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter. Nærmere krav til dokumentasjon av kjøp (se finnes i bokføringsforskriften delkapittel § 5-5)-1. Dokumentasjon av merverdiavgift, tollavgift og særavgifter ved innførsel av varer, reguleres i bokføringsforskriften § 5-5-2.~~

~~Bokføringsforskriften § 5-5-2 stiller krav til Dokumentasjonen skal oppbevares ordnet og betryggende sikret etter reglene om oppbevaring av dokumentasjon av bokførte opplysninger~~

(bilag) i bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften § 7-1 til § 7-5 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

Bokføring

Bokføringen av kjøp, avgiftsgrunnlag og merverdiavgift, ~~toll og særavgifter~~ ved innførsel av varer. Også denne bestemmelsen ble endret fra 1. januar 2017. Bestemmelsen krever at skal skje på en slik måte at regnskapssystemet kan utarbeide følgende, jf. bokføringsloven § 7 første ledd:

- Pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1. Skattemeldingen for merverdiavgift (mva-meldingen) er av særlig betydning i denne sammenhengen, jf. skatteforvaltningsloven § 8-3.
- Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 5 og bokføringsforskriften § 3-1. Både kjøp, avgiftsgrunnlag og merverdiavgift ved innførsel av varer skal bokføres slik at de fremgår av bokførings- og kontospesifikasjonen. Kjøp fra utlandet skal også fremgå av leverandørspesifikasjonen. I tillegg skal varekjøp fra utlandet og grunnlag ved innførsel av varer bokføres slik at de kan gjengis i spesifikasjonen av merverdiavgift (mva-spesifikasjonen).

Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner, skal oppbevares ordnet og betryggende sikret etter reglene i bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften § 7-1 til § 7-6 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale. I tillegg skal bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, som hovedregel være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt og kunne gjengis i standardisert form (SAF-T Regnskap), jf. bokføringsloven § 13 b, bokføringsforskriften § 7-7 og § 7-8 og NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år.

Vurdering og konklusjon

1. Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet dokumenteres?

1.1 Salgsdokument utstedt av selger

Kjøpsdokumentet skal ifølge bokføringsforskriften § 5-5-1 første ledd være salgsdokumentet selger har utstedt, og skal inneholde de opplysningene som fremgår av delkapittel 5-1 og § 5-3-12.¹ Dette innebærer at bilaget for bokføring av kjøp fra utlandet skal være en inngående faktura fra selger.

¹ Bokføringsforskriften § 5-3-12 gjelder ved kontantsalg og har noen særskilte krav til salgsdokumentets innhold, herunder noen unntak fra kravene i delkapittel 5-1. Bestemmelsen antas i liten grad å være relevant ved kjøp av varer fra utlandet.

1.2 Feil eller mangler i mottatt salgsdokument fra en utenlandsk selger

Utenlandske selgere er ikke underlagt reglene i bokføringsforskriften om innhold i og utstedelse av salgsdokumenter. Det er i mange tilfeller forskjeller mellom kravene i utenlandsk og norsk rett. Det forventes ikke at en norsk kjøper skal kunne vurdere om et salgsdokument fra utlandet oppfyller regelverket i det aktuelle landet.

Den norske kjøperen må i utgangspunktet benytte det mottatte salgsdokumentet fra den utenlandske selgeren slik det er, med begrensede muligheter for å kreve nytt salgsdokument hvis det mottatte salgsdokumentet er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstillende bokføringsforskriftens krav til innhold, jf. bokføringsforskriften § 5-5-1 femte ledd første punktum.¹

Hvis det mottatte salgsdokumentet fra den utenlandske selgeren er uriktig eller ikke har det innholdet som kreves etter bokføringsforskriften, og det ikke lar seg gjøre å kreve et nytt og korrekt salgsdokument fra selger, må kjøper selv kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet, jf. bokføringsforskriften § 5-5-1 femte ledd annet punktum. Slik sannsynliggjøring kan skje ved at

1. kjøper legger ved ytterligere dokumentasjon som inneholder den informasjonen som er feil eller mangler i salgsdokumentet, for eksempel avtale/ordre, pakkseddel eller korrespondanse (eventuelt henviser fra primærbilaget til slik underdokumentasjon som oppbevares særskilt)
2. kjøper legger ved egne beskrivelser og forklaringer knyttet til kjøpstransaksjonen hvis det ikke finnes ytterligere dokumentasjon som nevnt i nr. 1.

2. Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet bokføres?

2.1 Bokførings-, konto- og leverandørspeifikasjon

Kjøpet bokføres i utgangspunktet på samme måte som et innenlands kjøp. Kjøpsutgiften bokføres vanligvis til debet slik at den fremgår som en eiendel eller kostnad i bokførings- og kontospeifikasjonen, mens motposten til kredit normalt er leverandørgjeld.

Kjøpet må som hovedregel også bokføres slik at det fremgår på den utenlandske leverandørens konto i leverandørspeifikasjonen, jf. bokføringsloven § 5 første ledd nr. 4 og bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 4.²

Bilaget for bokføringen skal være det salgsdokumentet som selger har utstedt, jf. punkt 1. Kjøpet bokføres på dokumentasjonsdatoen (fakturadatoen), jf. bokføringsloven § 7 første ledd, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 1, 2 og 4.

¹ Jf. også NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.8.1.

² Tilfeldige kjøp kan spesifiseres på felles leverandørkonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas, jf. bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd siste punktum.

2.2 Mva-spesifikasjon og bruk av mva-koder

I mva-spesifikasjonen skal grunnlaget for fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift spesifiseres etter kontoene i regnskapssystemet, fordelt på de forskjellige avgiftssatsene, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 8 bokstav a. Dette innebærer et krav om å knytte fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift til bokføringen av de underliggende kjøpstransaksjonene.

Varekjøp fra utlandet må etter dette bokføres enten på egne kontoer for hver avgiftssats (rene kontoer) eller med bruk av særskilte koder i regnskapssystemet. Bokføringen skal skje uten at det beregnes merverdiavgift. Eventuell innførselsmerverdiavgift på kjøpet bokføres som en separat transaksjon, se punkt 4.

Det anbefalte, som også er mest vanlig i praksis, er å benytte mva-koder i bokføringen. Dette kan være egendefinerte koder i kjøpers regnskapssystem. Ved gjengivelse av de bokførte opplysningene i standardformatet SAF-T Regnskap, jf. bokføringsforskriften § 7-8, benyttes følgende merverdiavgiftskoder (mva-koder) for varekjøp fra utlandet:¹

- 20 Kostnad ved innførsel av varer, ingen merverdiavgiftsbehandling (ikke obligatorisk).
- 21 Kostnad ved innførsel av varer, ordinær sats.
- 22 Kostnad ved innførsel av varer, redusert sats.

3. Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift dokumenteres ved innførsel?

3.1 Bokføringsforskriftens todelte dokumentasjonskrav

Det mottatte salgsdokumentet fra selgeren i utlandet, jf. punkt 1.1, utgjør ikke dokumentasjonen for beregningen og bokføringen av grunnlag og eventuell merverdiavgift ved innførsel av varer.

Etter bokføringsforskriften § 5-5-2 skal grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer ~~og eventuelle toll og særavgifter, samt~~, grunnlaget for ~~innførsel av~~ varer ~~som~~ det ikke skal beregnes merverdiavgift av, ~~skal tollavgift og særavgifter~~ dokumenteres med ~~innførselsdeklarasjonen~~

- innførselsdeklarasjon og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, ~~jf. tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd første punktum. I tillegg skal det foreligge og~~
- særskilt dokumentasjon som viser hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og selve avgiften.

Dokumentasjonsdato skal fremgå av bokføringen, jf. bokføringsloven § 7 første ledd og bokføringsforskriften § 3-1. For å sikre at både selger og kjøper innberetter merverdiavgift i samme periode, styrer dokumentasjonsdato (salgsdokumentets dato) periodisering av avgiften ved innenlandsk kjøp og salg, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9. Inngående og utgående

¹ Se «Norwegian SAF-T Standard VAT/Tax codes Documentation – Dokumentasjon», SAF-T Working group, V1.14 – 14.04.21, på Skatteetatens nettsider.

~~merverdiavgift skal periodiseres etter dokumentasjonsdato selv om datoen faller i en annen periode enn leveringsdato. Ved innførsel er det datoen i innførselsdeklarasjonen som danner grunnlag for periodisering av merverdiavgift.~~

~~Spesifikasjon av merverdiavgift eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide spesifikasjon av merverdiavgift, samt dokumentasjon av de bokførte opplysningene, er oppbevaringspliktig i fem år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 2 og 3.~~

~~Tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd inneholder særlige bestemmelser om oppbevaring av tolldeklarasjonen og grunnlagsdokumentene til denne, herunder krav til oppbevaringstid. Med grunnlagsdokumenter menes alle dokumenter som er utstedt i forbindelse med innførsel av varen, jf. tollforskriften § 4-20-2. Dette kan være faktura, fraktbrev, særskilte tillatelser mv. For deklarasjoner og grunnlagsdokumenter knyttet til slike deklarasjoner, er oppbevaringstiden som hovedregel ti år fra utgangen av det året deklarasjonen ble mottatt av tollmyndighetene. Tollforskriften krever dermed at slike tolldeklarasjoner mv. skal oppbevares lengre enn det som følger av det generelle kravet til oppbevaringstid i bokføringsloven.~~

~~Hvordan oppbevaringen skal skje er regulert i tollforskriften § 4-12-1 fjerde ledd. Materialet skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Uvedkommende skal ikke ha adgang til materialet. Materialet skal kunne legges frem for tollmyndighetene i en form som muliggjør kontroll i hele oppbevaringstiden. Materialet skal være tilgjengelig i lesbar form, og tollmyndighetene kan kreve at materialet blir fremlagt vederlagsfritt på papir. Tollforskriftens krav til sikring av materialet går på ett punkt lenger enn tilsvarende bestemmelser i bokføringsreglene. I tillegg til sikring mot urettmessig ødeleggelse, tap og endring, kreves det sikring mot urettmessig tilgang til materialet (sikring av konfidensialitet).~~

Vurdering

Generelt

~~Fra 1. januar 2017 er ikke beregningsgrunnlaget for merverdiavgift og selve merverdiavgiftsbeløpet lenger oppgitt i innførselsdeklarasjonen når et registrert avgiftssubjekt innfører varer. Den bokføringspliktige beregner selv både grunnlaget for merverdiavgift og selve merverdiavgiften, samt verdien av innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av. Beløpene tas med i skattemelding for merverdiavgift.~~

~~Tolletaten tilbyr en månedlig tolldeklarasjonsoversikt som en tjeneste i Altinn. Virksomheter som er registrert i Enhetsregisteret får dermed en månedlig oversikt over alle tolldeklarasjoner tilhørende egen virksomhet.~~

~~For bokføringspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret viser tolldeklarasjonen merverdiavgiftsbeløpene. Den videre omtalen nedenfor gjelder kun bokføringspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.~~

Dokumentasjon av grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel mv.
~~Grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og eventuelle toll og særavgifter, samt grunnlaget for innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av,~~

skal dokumenteres. Hovedregelen er at beregningsgrunnlaget utgjør tollverdi med tillegg av toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen, jf. merverdiavgiftsloven § 4-11 første ledd⁵. Disse beløpene fremgår hver for seg i innførselsdeklarasjonen. Innførselsdeklarasjonen er derfor en del av dokumentasjonen for merverdiavgift ved innførsel av varer. I tillegg skal det foreligge særskilt dokumentasjon som viser hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregningen av merverdiavgift, jf. bokføringsforskriften § 5-5-2. Denne dokumentasjon må vise tollverdi med tillegg av eventuelle toll og avgifter. Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgiften skal imidlertid ikke resultat- eller balanseføres i regnskapet, men må posteres ved bruk av egne behandlingskoder eller hjelpekontoer, slik at grunnlaget kommer med i spesifikasjonen av merverdiavgift, jf. nedenfor.

Beregningsgrunnlaget må dokumenteres pr. transaksjon (innførsel). Spørsmålet er om bokføringen må skje pr. transaksjon eller om det er tilstrekkelig at bokføringen skjer for en lengre periode, for eksempel pr. måned eller pr. avgiftstermin.

Før 1. januar 2017 var det tollkassereren som beregnet og innkrevde merverdiavgift ved innførsel av varer. Det ble da ansett for å være i samsvar med bokføringsreglene at de månedlige kontoutdragene fra tollkassereren ble benyttet som bokføringsgrunnlag under nærmere angitte betingelser. Innførselsmerverdiavgiften skulle likevel føres til fradrag i den termin varene var deklart, ved at den siste dato i den måneden deklarasjonene var datert kunne benyttes som dokumentasjonsdato.

Det legges til grunn at tilnærmet samme praksis kan benyttes etter 1. januar 2017, likevel slik at den bokføringspliktige selv må beregne grunnlagene ut fra opplysninger i innførselsdeklarasjonene. Dette innebærer at den særskilte dokumentasjonen (oppstillingen) som utarbeides må spesifisere hver enkelt innførsel med angivelse av beløpene som inngår i beregningsgrunnlaget og kan benyttes som bokføringsgrunnlag. Det må være kontrollspor til innførselsdeklarasjonenes dato og ekspedisjons-/løpenummer. Dokumentasjonen må skille mellom beregningsgrunnlag med ulike satser for merverdiavgift. Merverdiavgiftsbeløpet knyttet til hver sats skal også fremgå. Det er ikke krav om at merverdiavgiftsbeløpet angis per transaksjon (innførsel). Merverdiavgiften kan beregnes ut fra sum innførsel i perioden, med ett beløp pr. sats. Dokumentasjonen må være utferdiget senest innen ajourholdsfristene i bokføringsloven § 7 annet ledd. For en virksomhet med tomånedlig periode for pliktig regnskapsrapportering (skattemelding for merverdiavgift) kan bokføringen da omfatte all innførsel i denne perioden med ett beløp for grunnlag og ett beløp for merverdiavgift pr. sats. Innførselsdeklarasjonene vil imidlertid fortsatt være en del av primærdokumentasjonen for bokføringen. En god praksis vil da være som følger:

Varekjøpet fra utlandet bokføres på grunnlag av salgsdokumentet fra selger, jf. bokføringsforskriften § 5-5-1. Salgsdokumentet oppbevares på vanlig måte som dokumentasjon av de bokførte opplysningene (bilag). Kopi av salgsdokumentet oppbevares sammen med deklarasjonen, sortert på dato. Eventuelt må det finnes et kontrollspor fra deklarasjonen til det opprinnelige salgsdokumentet. Utgående innførselsmerverdiavgift og grunnlaget for beregningen, samt fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift, bokføres på grunnlag av særskilt oppstilling.

⁵ Mva1 § 4-11 (1) Ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter tollloven kapittel 7 om grunnlag for beregning av toll. Toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget.

Ved bokføringen kan den siste dato i den måneden deklarasjonene er datert benyttes som dokumentasjonsdato. Oppstillingen kan da kontrolleres mot deklarasjonene og kopiene av salgsdokumentene som oppbevares samlet, eventuelt med kopi av oppstillingen som arkiveres foran de aktuelle deklarasjonene, eller et kontrollspor fra oppstillingen til deklarasjonene og de underliggende salgsdokumenter om disse oppbevares adskilt.

Også grunnlaget for innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, må dokumenteres. Dette kan inngå i samme oppstilling som innførsel det skal beregnes merverdiavgift av, jf. foran, eller dokumenteres særskilt ved tolldeklarasjon og grunnlagsdokumenter knyttet til slik dokumentasjon.

Bruk av tolldeklarasjonsoversikten i Altinn som dokumentasjon for innførselsmerverdiavgift
Den bokføringspliktige kan få tilgang til en tolldeklarasjonsoversikt som viser alle tolldeklarasjoner tilhørende egen virksomhet hver måned (ordinær innførsel, gjeninnførsel, eksport etc.). Denne oversikten har en henvisning til tolldeklarasjonens dato (ekspedisjonsdato), ekspedisjonsnummer og løpenummer, deklarant samt statistisk verdi og avgift (toll, særavgift, mv.) Oversikten viser også sum statistisk verdi og sum avgift innenfor hver hovedgruppe (sum ordinær innførsel mv.) for perioden. Merverdiavgiftsgrunnlaget vil som hovedregel⁶ tilsvare statistisk verdi pluss avgifter. For en bokføringspliktig som kun har ordinær innførsel av varer med én avgiftssats i perioden, vil tolldeklarasjonsoversikten kunne benyttes som grunnlag for beregning av merverdiavgiftsgrunnlaget og avgiftsbeløpene. Den bokføringspliktige må legge sammen verdiene av sum statistisk verdi og sum avgift for ordinær innførsel, og beregne merverdiavgiften av dette grunnlaget. Disse beløpene må fremgå av dokumentasjonen.

Dersom den bokføringspliktige importerer varer med ulike avgiftssats må den bokføringspliktige beregne merverdiavgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsbeløp for hver avgiftssats. Tolldeklarasjonsoversikten vil ikke skille ut statistisk verdi mv. for varer som skal avgiftsberegnes med de ulike satsene. Disse beløpene må hentes fra innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumenter knyttet til deklarasjonen. Hvorvidt det i slike tilfeller er hensiktsmessig å benytte tolldeklarasjonsoversikten som dokumentasjon for beregningsgrunnlaget og selve merverdiavgiften, eller om det bør lages en egen oppstilling, vil avhenge av omfanget og type innførsler i perioden. Uavhengig av hvilken løsning som velges, må det fremgå av dokumentasjonen hvilke deklarasjoner som inngår med hvilke beløp i de ulike grunnlagene.

Spesifikasjon av merverdiavgift

Grunnlaget for fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift, fordelt på de forskjellige avgiftssatsene skal spesifiseres etter kontoene i regnskapssystemet. Dette innebærer et krav om å knytte fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift til bokføringen av kjøpstransaksjonene som avgiften knytter seg til på kontonivå, f.eks. konto for varekjøp eller inventar.

Dokumentasjonsdato (salgsdokumentets dato) er grunnlaget for periodisering av merverdiavgift ved innenlands kjøp fra bokføringspliktige selgere. Ved innførsel mottar kjøper salgsdokument knyttet til vareleveransen fra utenlandsk leverandør uten merverdiavgift. Når varene kommer til Norge, skal de enten tolldeklarerer eller legges på tollager. All fortolling bygger på

⁶ Unntak ved gjeninnførsel etter bearbeiding i utlandet og reparasjon dersom denne er gratis, samt ved innførsel av kunstverk, samleobjekter og antikviteter og tanntekniske produkter.

selvdeklarerer, og deklaratanten er ansvarlig for at det gis riktige og fullstendige opplysninger. Innførselsdeklarasjonen påføres dato når den blir tildelt det unike ekspedisjons-/løpenummeret. Varen er da fortollet, og Tollvesenets krav på toll og Skatteetatens krav på særavgifter og merverdiavgift oppstår. Innførselsdeklarasjonens dato vil derfor normalt være en annen dato enn salgsdokumentets dato. Innførselsdeklarasjon er sentral dokumentasjon for beregning og bokføring av innførselsmerverdiavgift, jf. foran, og datoen for deklarasjonen styrer hvilken periode den bokføringspliktige skal innberette innførselsmerverdiavgiften.

Kravet om spesifisering av grunnlaget for fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift pr. konto kan medføre praktiske problemer. Innførselsmerverdiavgiften bokføres ikke på grunnlag av salgsdokumentet fra leverandøren i utlandet, men på grunnlag av særskilt oppstilling over beregningsgrunnlaget. Det er derfor ikke en direkte forbindelse mellom bokføring av fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift og bokføring av de kjøpstransaksjonene som avgiften knytter seg til. Dette kan delvis løses ved å kode alt innkjøp fra utlandet med en egen MVA-kode som defineres som kjøp fra utlandet. Denne koden beregner ikke merverdiavgift, men danner grunnlag for at kjøp fra utlandet i en periode kan spesifiseres og avstemmes mot fradragsført innførselsmerverdiavgift i samme periode. Alternativt kan innkjøp fra utlandet bokføres på egne kontoer.

Innførselsmerverdiavgiften må bokføres med egne behandlingskoder eller på egne kontoer, en kode/konto for hver avgiftssats, atskilt fra annen inngående merverdiavgift, jf. også at dette skal inn som særskilte poster i skattemelding for merverdiavgift. En slik løsning vil kunne gi kontrollmyndighetene et grunnlag for å foreta en rimelighetsberegning av fradragsført innførselsmerverdiavgift mot kjøp fra utlandet.

Beregningen vil ikke stemme nøyaktig fordi det kan være brukt forskjellige valutakurser, og fordi tollverdien fastsettes etter satser som kan avvike fra de priser som er benyttet i leverandørens salgsdokument. Tollvesenet har egne omregningskurser for valuta, som kan gi avvik i forhold til bokført utenlandsk varekjøp i virksomheten. Videre kan merverdiavgiftsgrunnlaget bestå av andre elementer enn bare varekjøpet, for eksempel transport og forsikringskostnader.

I praksis kan det også være slik at kjøp fra utlandet ikke blir bokført i samme termin som innførselsmerverdiavgiften knyttet til samme innkjøp blir bokført. Det er ikke uvanlig at salgsdokumentet fra leverandøren i utlandet er datert i en periode, for eksempel i februar, mens varene ankommer Norge og blir fortollet først i mars, og da med innførselsdeklarasjonen datert i mars. Dette medfører at innførselsmerverdiavgiften vil bli bokført i 2. termin, mens kjøpet fra utlandet blir bokført 1. termin. Det kan også bli stor tidsforskjell mellom varekjøpet og tolldeklarererens dersom varene blir liggende på tollager over lengre perioder.

Begge deler anses som bilag for bokføring av innførselen. I det videre omtales disse kravene til dokumentasjon nærmere.

3.2 Innførselsdeklarasjon og grunnlagsdokumenter

3.2.1 Innførselsdeklarasjon

Den enkelte innførselsdeklarasjonen (tolldeklarasjon ved innførsel) skal benyttes som dokumentasjon (bilag). Innførselsdeklarasjonen er et dokument eller en elektronisk melding som kreves av tollmyndighetene når varer importeres til Norge, jf. reglene i vareførselsloven kapittel 3 og vareførselsforskriften kapittel 3. Innførselsdeklarasjonen inneholder informasjon om varen og dokumenterer at den er lovlig innført og tollbehandlet i Norge.

Innførselsdeklarasjonen gir nødvendig informasjon for beregning av innførselsmerverdiavgift. Den inneholder imidlertid ikke selve avgiftsbeløpet når mottakeren er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og dermed selv skal beregne innførselsmerverdiavgiften.

3.2.2 Grunnlagsdokumenter

Også grunnlagsdokumentene knyttet til den enkelte innførselsdeklarasjonen skal være en del av dokumentasjonen (bilaget).

Bokføringsforskriften § 5-5-2 henviser til vareførselsforskriften § 7-5-1, hvor det fremgår at med grunnlagsdokumenter menes dokumenter tilknyttet innførselsdeklarasjonen, herunder følgende:⁷

- Faktura som er utstedt i forbindelse med kjøp av varen.⁸
- Konnossement, fraktbrev og lignende fraktdokumenter som er utstedt i forbindelse med transport av varen.
- Eventuelle tillatelser som kreves fra andre myndigheter ved innførsel av varen.
- Opprinnelsesbevis som bekrefter i hvilket land varen er produsert og/eller har fått sin nåværende form, der det er aktuelt.
- Andre dokumenter som tollmyndighetene finner nødvendig blant annet for å kunne bestemme varens opprinnelse, klassifisering, vekt, mengde og verdi.

3.3 Særskilt dokumentasjon av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift

Med basis i innførselsdeklarasjon og grunnlagsdokumenter som nevnt i punkt 3.2, skal den bokføringspliktige selv beregne eventuell innførselsmerverdiavgift. Det kreves i den forbindelse særskilt dokumentasjon som viser følgende:

- Hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer, jf. reglene i merverdiavgiftsloven § 4-11 første ledd.
- Den beregnede innførselsmerverdiavgiften ($\text{grunnlag} \times \text{avgiftssats} = \text{innførselsmerverdiavgift}$).

⁷ Se også vareførselsforskriften § 4-1-2 første ledd.

⁸ Eventuelt proforma faktura.

For bokføringspliktige som har innførsel av varer med ulike merverdiavgiftssatser, må dokumentasjonen vise hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregning av merverdiavgift og den beregnede innførselsmerverdiavgiften for hver sats.

Denne dokumentasjonen kan utarbeides av den bokføringspliktige selv eller for eksempel den speditøren som har forestått innførselen til Norge.

Dokumentasjonen av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift skal som hovedregel utarbeides per innførselsdeklarasjon. Det er imidlertid anledning til å utarbeide samlet periodisk dokumentasjon av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift, men ikke sjeldnere enn for hver ajourholdsperiode, jf. bokføringsloven § 7 annet ledd. Beregningsgrunnlaget må dokumenteres per innførsel, med henvisning (kontrollspor) til innførselsdeklarasjonenes dato og ekspedisjons-/løpenummer, mens beregningen av innførselsmerverdiavgiften kan skje samlet for perioden.

Den særskilte dokumentasjonen av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift som den bokføringspliktige utarbeider, utgjør, sammen med innførselsdeklarasjon og grunnlagsdokumenter som nevnt i punkt 3.2, bilaget for bokføringen.

Grunnlaget for bokføring av innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, kan inngå i den samme dokumentasjonen som innførsler det skal beregnes merverdiavgift av. Eventuelt kan grunnlaget for innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, dokumenteres ved bruk av innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumentene alene, jf. punkt 3.2.

3.4 Bruk av deklarasjonsoversikten i Altinn

Deklarasjonsoversikten er en oversikt over alle godkjente deklarasjoner som en virksomhet har registrert i fortollingssystemet TVINN den siste måneden. Tolletaten gjør deklarasjonsoversikten tilgjengelig i Altinn i begynnelsen av hver måned, med oversikt over alle deklarasjoner som har ekspedisjonsdato i foregående måned.⁹

Deklarasjonsoversikten viser blant annet ekspedisjonsdato, ekspedisjonsnummer, løpenummer, akkumulert statistisk verdi, samt sum toll og avgifter for hver enkelt innførselsdeklarasjon. I tillegg vises sum statistisk verdi og sum avgifter¹⁰ for ordinære innførsler i den aktuelle måneden. Statistisk verdi og avgifter summeres imidlertid ikke per avgiftssats. Ved innførsler med ulike merverdiavgiftssatser må den bokføringspliktige selv gjøre summeringen per sats, basert på informasjonen i innførselsdeklarasjonene.

Det er viktig at den bokføringspliktige avstemmer deklarasjonsoversikten mot de underliggende innførselsdeklarasjonene og eventuelt får rettet feil og mangler. Se informasjon på Tolletatens nettsider om hvordan eventuelle feil i deklarasjonsoversikten eller en underliggende innførselsdeklarasjon kan rettes.

⁹ Se Tolletatens nettside «Hva er en deklarasjonsoversikt?» (sist oppdatert 29. mai 2026).

¹⁰ Andre avgifter enn merverdiavgift.

Deklarasjonsoversikten kan benyttes som grunnlag for beregning av innførselsmerverdiavgift for den aktuelle måneden. Den bokføringspliktige må i tillegg vise beregningen av innførselsmerverdiavgiften, enten som en påføring på deklarasjonsoversikten eller i et eget vedlegg. Deklarasjonsoversikten med påført eller vedlagt avgiftsberegning, kan på denne måten oppfylle kravet til særskilt dokumentasjon av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift som nevnt i punkt 3.3.

Deklarasjonsoversikten erstatter ikke innførselsdeklarasjoner og grunnlagsdokumenter som nevnt i punkt 3.2. Innførselsdeklarasjoner og grunnlagsdokumenter er fortsatt en del av bilaget for bokføring av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift.

4. Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift bokføres ved innførsel?

4.1 Bokførings-, konto- og leverandørspefisikasjon

Innførselen av varene til Norge utgjør ikke et kjøp. Bokføringen av selve kjøpet fra utlandet er omhandlet i punkt 2. I tillegg må innførselen bokføres særskilt, av hensyn til spesifikasjon og rapportering av merverdiavgift. Dette innebærer i utgangspunktet følgende:

- Grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og grunnlag knyttet til innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, føres til debet og kredit med samme beløp uten regnskapsmessig effekt. Dette gjøres vanligvis på balansekontoeer («hjelpkontoeer»), for eksempel i kontogruppe 27 *Skyldige offentlig avgifter*.¹¹
- Eventuell innførselsmerverdiavgift som beregnes, bokføres til kredit som utgående innførselsmerverdiavgift (kortsiktig gjeld). Motposten til debet blir enten fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift (kortsiktig fordring) eller en utgift for kjøper (kostnads- eller balanseføres sammen med den anskaffede varen).

Innførselen skal ikke fremgå av leverandørspefisikasjonen som nevnt i bokføringsloven § 5 første ledd nr. 4 og bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 4.

4.2 Mva-meldingen, mva-spesifikasjonen og bruk av mva-koder

Mva-meldingen skal ifølge skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd inneholde opplysninger om den skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift. Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysningene, jf. skatteforvaltningsloven § 8-16 annet ledd. I praksis skal mva-meldingen inneholde følgende informasjon knyttet til innførsel av varer:¹²

- Kjøp av varer fra utlandet med fradragsrett (høy sats).
- Kjøp av varer fra utlandet uten fradragsrett (høy sats).

¹¹ Eksemplet bygger på norsk standard NS 4102: 2023 *Kontoplan* (Standard Norge, november 2023).

¹² Se «Informasjonsmodeller, XSD og kodelister» (sist oppdatert 21. juni 2021) på Skatteetatens Github-nettside om mva-meldingen.

- Kjøp av varer fra utlandet med fradragrett (middels sats).
- Kjøp av varer fra utlandet uten fradragrett (middels sats).
- Kjøp av varer fra utlandet som det ikke skal beregnes merverdiavgift på (nullsats).

Mva-spesifikasjonen skal for hver skattleggingsperiode for merverdiavgift (mva-termin) inneholde følgende opplysninger knyttet til innførsel av varer, per konto og totalt, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 8 bokstav e:

- Grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer fordelt på de forskjellige avgiftssatsene.
- Grunnlag knyttet til innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av.

For at bokføringen skal legge til rette for å kunne utarbeide mva-meldingen og mva-spesifikasjonen, må den bokføringspliktige benytte enten egne kontoer for hver type avgiftshåndtering (rene kontoer) eller koder i bokføring av de ulike typene innførselstransaksjoner.

Det anbefalte, som også er mest vanlig i praksis, er å benytte mva-koder i bokføringen. Dette kan være egendefinerte koder i kjøpers regnskapssystem. Ved gjengivelse av de bokførte opplysningene i standardformatet SAF-T Regnskap, jf. bokføringsforskriften § 7-8, benyttes følgende mva-koder for innførsel av varer:¹³

- 81 Grunnlag innførsel av varer med fradragrett for innførselsmerverdiavgift, ordinær sats
- 82 Grunnlag innførsel av varer uten fradragrett for innførselsmerverdiavgift, ordinær sats
- 83 Grunnlag innførsel av varer med fradragrett for innførselsmerverdiavgift, redusert sats
- 84 Grunnlag innførsel av varer uten fradragrett for innførselsmerverdiavgift, redusert sats
- 85 Grunnlag innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, nullsats

Bokføring av grunnlag og eventuell innførselsmerverdiavgift skal som hovedregel skje for hver enkelt innførsel, dokumentert slik det er omtalt i punkt 3. Dokumentasjonsdatoen skal settes til datoen på innførselsdeklarasjonen (ekspedisjonsdato), jf. bokføringsloven § 7 første ledd, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 1, 2 og 4.

Ved samlet periodisk utarbeidelse av den særskilte dokumentasjonen som viser hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregning av merverdiavgift og selve avgiften, som omtalt i punkt 3.3 og 3.4, aksepteres det likevel at også bokføringen av grunnlag og eventuell innførselsmerverdiavgift skjer periodisk, som en total. Slik bokføring må skje minimum for hver ajourholdsperiode, jf. bokføringsloven § 7 annet ledd. I slike tilfeller skal dokumentasjonsdatoen settes til siste dato i den perioden innførselsdeklarasjonene er datert. Slik bokføring anses ikke som bruk av en underspesifikasjon, slik at bokføringsforskriften § 3-1 femte ledd og NBS 2 *Kontrollsporet* punkt 4.5 ikke kommer til anvendelse. Den særskilte dokumentasjonen anses som ett enkeltstående bilag i bokføringen.

¹³ Se «Norwegian SAF-T Standard VAT/Tax codes Documentation – Dokumentasjon», SAF-T Working group, V1.14 – 14.04.21, på Skatteetatens nettsider.

4.3 Avvik mellom varekjøp og innførsler

Det oppstår ofte avvik mellom bokførte varekjøp fra utlandet etter punkt 2 og bokførte grunnlag ved innførsel av varer i en ajourholdsperiode. Slike avvik kan skyldes at

- kjøpsvederlaget avviker fra grunnlaget ved innførselen
- det benyttes forskjellige valutakurser ved omregning av beløp i utenlandsk valuta
- varekjøp ikke alltid bokføres i samme periode som grunnlag ved innførsel (ulike dokumentasjonsdatoer)

Disse forholdene kan medføre at grunnlaget for fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift ikke kan avstemmes nøyaktig mot kontoene i regnskapet, og at avvik må aksepteres. En slik de bokførte kjøpene fra utlandet i den samme ajourholdsperioden.

En avstemming ~~vil likevel~~ over tid kunne kan likevel gi et grunnlag for å vurdere rimeligheten av den fradragsførte ~~merverdiavgiften ved innførsel~~innførselsmerverdiavgiften mot bokførte kjøp fra utlandet. Det ~~er~~er ~~kreves~~imidlertid ikke ~~krav om~~ at den bokføringspliktige ~~skal gjennomføre noen særskilt selv gjennomfører en slik~~ avstemming eller analyse av eventuelle differanser.

Grunnlaget for beregningen av merverdiavgift ved innførsel av varer fordelt på de forskjellige avgiftssatsene, samt grunnlag som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, skal inngå som egne poster i skattemeldingen for merverdiavgift. Disse grunnlagene skal også inngå i spesifikasjon av merverdiavgift. Disse grunnlagene hentes ikke fra kostnads- eller balansekontoeer i regnskapet, men ved hjelp av særskilte behandlingskoder eller hjelpekontoeer som er opprettet med det formål å få grunnlagene med i skattemelding for merverdiavgift og i spesifikasjon av merverdiavgift.

Konklusjon

Grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og selve avgiften fordelt på de forskjellige avgiftssatsene kan bokføres oppsummert innen fristene for ajourhold i bokføringsloven § 7 annet ledd.

~~Bokføringen må innrettes slik at det er mulig å spesifisere og avstemme fradragsført innførselsmerverdiavgift pr. avgiftssats mot bokførte kjøp fra utlandet spesifisert pr. konto pr. termin. Kjøp fra utlandet skal bokføres med egne behandlingskoder eller på egne kontoer, og innførselsmerverdiavgiften skal bokføres med egne behandlingskoder eller på egne kontoer pr. avgiftssats atskilt fra annen inngående merverdiavgift.~~

Avvik mellom bokført kjøp fra utlandet og fradragsført innførselsmerverdiavgift må aksepteres på grunn av bruk av forskjellige valutakurser og at tollverdiene kan avvike fra kostpris, samt at innkjøp fra utlandet ikke alltid blir bokført i samme termin som innførselsmerverdiavgiften knyttet til samme innkjøp.

~~Spesifikasjoner eller bokførte opplysninger som grunnlag for spesifikasjoner, og dokumentasjon (salgsdokumenter fra utenlandsk leverandør, innførselsdeklarasjoner med grunnlagsdokumenter og særskilt utarbeidet dokumentasjon over grunnlag for beregning av merverdiavgift ved~~

~~innførsel av varer og selve avgiften) er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Oppbevaring skal skje på en ordnet og betryggende sikret måte¹⁴, der kravet til kontrollspor er oppfylt¹⁵.~~

¹⁴ Jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd og norsk bokføringsstandard NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

¹⁵ Jf. bokføringsloven § 6 og norsk bokføringsstandard NBS 2 Kontrollsporet.