

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, 14. desember 2016 og 20. august 2026)

Spørsmål

Denne uttalelsen omhandler følgende problemstillinger:

1. Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet dokumenteres?
2. Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet bokføres?
3. Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift dokumenteres ved innførsel?
4. Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift bokføres ved innførsel?

Denne uttalelsen omhandler innførsel av varer for bokføringspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som derfor selv skal beregne innførselsmerverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd første punktum.

Uttalelsen tar 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

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. Hvis dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter. Nærmere krav til dokumentasjon av kjøp finnes i bokføringsforskriften § 5-5-1. Dokumentasjon av merverdiavgift, tollavgift og særavgifter ved innførsel av varer, reguleres i bokføringsforskriften § 5-5-2.

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 ved innførsel av varer 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.²

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 leverandørspesifikasjon

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 kontospesifikasjonen, mens motposten til kredit normalt er leverandørgjeld.

Kjøpet må som hovedregel også bokføres slik at det fremgår på den utenlandske leverandørens konto i leverandørspesifikasjonen, jf. bokføringsloven § 5 første ledd nr. 4 og bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 4.³

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.

² Jf. også NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.8.1.

³ 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:⁴

- 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, grunnlaget for varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av, tollavgift og særavgifter dokumenteres med

- innførselsdeklarasjon og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, og
- særskilt dokumentasjon som viser hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og selve avgiften.

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

⁴ Se «Norwegian SAF-T Standard VAT/Tax codes Documentation – Dokumentasjon», SAF-T Working group, V1.14 – 14.04.21, på Skatteetatens nettsider.

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:⁵

- Faktura som er utstedt i forbindelse med kjøp av varen.⁶
- 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 ($\text{grunnlag} \times \text{avgiftssats} = \text{innførselsmerverdiavgift}$).

⁵ Se også vareførselsforskriften § 4-1-2 første ledd.

⁶ 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.⁷

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 avgifter⁸ 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.

⁷ Se Tolletatens nettside «Hva er en deklarasjonsoversikt?» (sist oppdatert 29. mai 2026).

⁸ 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 leverandørspesifikasjon

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 («hjelpkontoer»), for eksempel i kontogruppe 27 *Skyldige offentlig avgifter*.⁹
- 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 leverandørspesifikasjonen 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:¹⁰

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

⁹ Eksemplet bygger på norsk standard NS 4102: 2023 *Kontoplan* (Standard Norge, november 2023).

¹⁰ 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:¹¹

- 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.

¹¹ 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 de bokførte kjøpene fra utlandet i den samme ajourholdsperioden.

En avstemming over tid kan likevel gi et grunnlag for å vurdere rimeligheten av den fradragsførte innførselsmerverdiavgiften mot bokførte kjøp fra utlandet. Det kreves imidlertid ikke at den bokføringspliktige selv gjennomfører en slik avstemming eller analyse av eventuelle differanser.