

Til høringsinstansene

25. august 2026

Høring – endringer i GBS 9, 10 og 13

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) sender med dette på høring forslag til endringer i GBS 9 *Innførsel av varer*, GBS 10 *Dokumentasjon av medgått tid* og GBS 13 *Forskuddsfakturering*. Høringsutkastene til endrede uttalelser følger vedlagt, både i rene versjoner og endringsmarkert mot gjeldende uttalelser.

Bokføringsstandardstyret fortsetter arbeidet med oppdatering av uttalelser om god bokføringsskikk. Bokføringsstandardstyret vil vurdere om det er behov for å sende flere uttalelser på høring.

Generelt om de foreslåtte endringene

Uttalelsene har fått samme oppbygning og stil som GBS 1 til 8, som ble oppdatert mellom august 2025 og mars 2026.

Strukturen i teksten er beholdt, slik at uttalelsene innledes med de spørsmålene som skal besvares, etterfulgt av omtale av lov og forskrift på området. Til slutt følger Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon, med nummererte punkter for å lette henvisninger til uttalelsene.

Det er ikke foreslått at uttalelsene angir et konkret tidspunkt for ikrafttredelse. Det skal fortsatt være slik at en uttalelse gjelder fra tidspunktet for publisering.

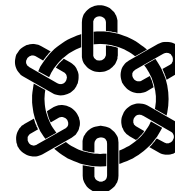
Høringsutkast til GBS 9 *Innførsel av varer*

Generelt

Den gjeldende uttalelsen har tittelen «Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer, samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav». Dette foreslås forkortet og forenklet til «Innførsel av varer». Uttalelsen omtaler fortsatt dokumentasjon og bokføring av kjøp fra utlandet og innførsel av de kjøpte varene til Norge.

Den gjeldende uttalelsen ble skrevet i forbindelse med innføring av ny skatteforvaltningslov, ny ordning for innførselsmerverdiavgift og ny mva-melding fra 1. januar 2017. Den inneholder derfor omfattende omtale av endringene. I høringsutkastet er denne omtalen tatt ut.

Henvisninger til den tidligere tolloven av 2007 med forskrifter er erstatt med henvisninger til vareførselsloven av 2022 med forskrifter.



Spørsmål

Det er gjort tydeligere at uttalelsen besvarer følgende fire spørsmål:

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?

Det er videre gjort tydeligere avgrensninger av innholdet i uttalelsen:

- Uttalelsen omhandler innførsel av varer for bokføringspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som derfor selv skal beregne innførselsmerverdiavgiften.
- Uttalelsen tar utgangspunkt i innførsel av kjøpte varer fra utlandet. Den omtaler ikke andre innførsler, for eksempel midlertidig innførsel eller gjeninnførsel, eksplisitt.
- Uttalelsen omtaler ikke forståelsen av reglene i vareførselsloven og merverdiavgiftsloven om innførsel av varer.
- Uttalelsen omtaler ikke utførsel av varer, herunder gjenutførsel.
- Uttalelsen omtaler ikke innførsel av tjenester.

Lov og forskrift

Den omfattende gjentakelsen av lov- og forskriftstekst i gjeldende uttalelse er erstattet med en kortere omtale med henvisninger til aktuelle bestemmelser. Omtalen er delt opp i emnene «Dokumentasjon» og «Bokføring».

Merverdiavgifts- og vareførselsreglene skal ikke utfylles av god bokføringsskikk og er ikke direkte relevante for de spørsmålene som uttalelsen skal besvare. Disse regelverkene omtales derfor ikke lenger under «Lov og forskrift», men det henvises til enkelte relevante bestemmelser andre steder i uttalelsen.

Punkt 1 Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet dokumenteres?

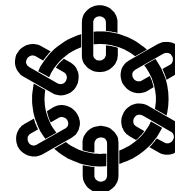
Det er fortsatt slik at bilaget for bokføring av et kjøp fra utlandet skal være det salgsdokumentet selger har utstedt, altså en inngående faktura fra den utenlandske leverandøren. Dette har nå blitt tydeligere gjennom omtalen i et eget punkt 1.1.

Det fremgår klarere at kjøpet fra utlandet og innførselen av varene er to separate transaksjoner som skal dokumenteres hver for seg (jf. også eget punkt 3 om dokumentasjon av grunnlag og merverdiavgift dokumenteres ved innførsel av varer).

Det er tatt inn et nytt punkt 1.2 om feil eller mangler i mottatt salgsdokument fra en utenlandsk selger, med føringer for hvordan kjøper kan håndtere uriktig eller mangelfull kjøpsdokumentasjon.

Punkt 2 Hvordan skal kjøp av varer fra utlandet bokføres?

Den gjeldende uttalelsen har ingen særskilt omtale av hvordan varekjøp fra utlandet skal bokføres og fremgå av spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering. Slik omtale er nå tatt inn i punkt 2.1 om bokførings-, konto- og leverandørspesifikasjon og punkt 2.2 om mva-spesifikasjon og bruk av mva-koder.



Denne omtalen bidrar blant annet til å tydeliggjøre at kjøpet fra utlandet og innførselen av varene er to separate transaksjoner som skal bokføres og spesifiseres hver for seg (jf. også eget punkt 4 om bokføring av grunnlag og merverdiavgift ved innførsel av varer fra utlandet). Det fremgår også klart at kjøp fra utlandet skal bokføres slik at de kan spesifiseres adskilt fra innenlandske kjøp.

Det gis praktisk veiledning om kontering og bruk av mva-koder, herunder av hensyn til muligheten for gjengivelse av de bokførte opplysningene om varekjøpene i standardformatet SAF-T Regnskap.

Punkt 3 Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift dokumenteres ved innførsel?

Uttalelsen angir nå særskilt at det mottatte salgsdokumentet fra selgeren i utlandet ikke utgjør dokumentasjonen for beregningen og bokføringen av grunnlag og eventuell merverdiavgift ved innførsel av varer. Dette fremhever igjen at kjøpet fra utlandet og innførselen av varene er to separate transaksjoner som skal dokumenteres hver for seg (jf. også eget punkt 1 om dokumentasjon av kjøp av varer fra utlandet).

Bokføringsforskriftens todelte dokumentasjonskrav ved innførsel av varer gjengis og utdypes. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer, grunnlaget for varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av, tollavgift og særavgifter, skal etter dette dokumenteres med både

- innførselsdeklarasjon og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon (se punkt 3.2, som blant annet utdyper hva som er å anse som «grunnlagsdokumenter»), og
- særskilt dokumentasjon som viser hvilke beløp som inngår i grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og selve avgiften (se punkt 3.3, hvor de materielle føringene fra den gjeldende uttalelsen er videreført).

Uttalelsen presiserer eksplisitt at begge deler anses som bilag for bokføring av innførselen.

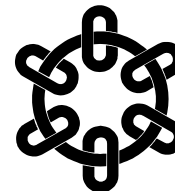
Punkt 3.4 viderefører adgangen til å legge deklarasjonsoversikten i Altinn til grunn for beregning av innførselsmerverdiavgift for den aktuelle måneden. Omtalen av deklarasjonsoversikten, herunder hva den inneholder, er noe utvidet. Viktigheten av å avstemme deklarasjonsoversikten mot de underliggende innførselsdeklarasjonene og få rettet eventuelle feil og mangler, påpekes.

Punkt 4 Hvordan skal grunnlag og merverdiavgift bokføres ved innførsel?

Igjen bidrar separat omtale blant annet til å tydeliggjøre at kjøpet fra utlandet og innførselen av varene er to separate transaksjoner som skal bokføres og spesifiseres hver for seg (jf. også eget punkt 2 om kjøp av varer fra utlandet).

Omtalen er delt opp i punkt 4.1 om bokførings-, konto- og leverandørspesifikasjon og punkt 4.2 om mva-meldingen, mva-spesifikasjonen og bruk av mva-koder.

Det materielle innholdet er i stor grad videreført fra den gjeldende uttalelsen. Det gis imidlertid mer praktisk veiledning om kontering og bruk av mva-koder, herunder av hensyn



til muligheten for gjengivelse av de bokførte opplysningene om innførslene i standardformatet SAF-T Regnskap. Det presiseres at innførsler ikke skal fremgå av leverandørspesifikasjonen.

Omtalen av samlet periodisk bokføring av innførsler er noe utvidet. Det presiseres blant annet at slik bokføring ikke anses som bruk av en underspesifikasjon. Den samlede periodiske dokumentasjonen av grunnlag og beregnet innførselsmerverdiavgift som omtalt i punkt 3.3, anses i slike tilfeller som ett enkeltstående bilag i bokføringen.

I punkt 4.3 videreføres omtalen fra den gjeldende uttalelsen knyttet til avvik mellom bokførte varekjøp og bokførte innførsler. Det kreves fortsatt ikke at den bokføringspliktige selv gjennomfører en avstemming eller analyse av eventuelle differanser.

Høringsutkast til GBS 10 Dokumentasjon av medgått tid

Generelt

Det materielle innholdet i den gjeldende uttalelsen er i hovedsak videreført i høringsutkastet. Det er imidlertid gjort utdypinger og tilføyelser, herunder knyttet til nye uttalelser fra Skattedirektoratet og nye spørsmål fra praksis etter forrige oppdatering i 2015.

Spørsmål

Uttalelsen omhandler fortsatt de samme to spørsmålene som før:

1. Hvilke bokføringspliktige har plikt til å dokumentere medgått tid, jf. bokføringsforskriften § 5-14?
2. Hvilke krav stilles til dokumentasjonens form og innhold?

Avgrensningen av uttalelsen er gjort tydeligere gjennom å presisere at den ikke omhandler krav om dokumentasjon av utført arbeid for ansatte som helt eller delvis godtgjøres basert på antall arbeidede timer (jf. bokføringsforskriften § 5-6 femte ledd), krav om dokumentasjon av timebestillinger (jf. bokføringsforskriften § 5-15) eller eventuelle krav om tidsregistrering som følger av andre regelverk.

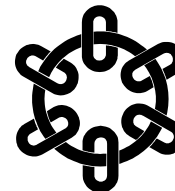
Lov og forskrift

Bokføringsforskriften § 5-14 gjengis ikke lenger i sin helhet, men det gis en kort oppsummering av kjernen i reglene.

Punkt 1 Hvilke bokføringspliktige har plikt til å dokumentere medgått tid?

Innholdet i punktet er noe omstrukturert, herunder slik at innholdet i underpunktene er tydeligere definert og avgrenset.

I punkt 1.1 er det gitt en generell henvisning til at den videre omtalen blant annet bygger på føringene i NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov*, punkt 13.2.1.2, samt delrapport II av Bokføringsstandardstyrets gjennomgang av bokføringsreglene for Finansdepartementet (31.10.08), punkt 18. Disse henvisningene gjentas ikke i resten av uttalelsen.



Punkt 1.2 om avgrensning mot timebestillinger og punkt 1.3 om sammenhengen mellom medgått tid og vederlag viderefører det materielle innholdet i den gjeldende uttalelsen punkt 2 og punkt 3.1.

Punkt 1.4 gir generelle eksempler på tjenester som normalt omfattes av kravet om dokumentasjon av medgått tid. Begrepet «liberale yrker» benyttes ikke lenger, men det materielle innholdet er i stor grad videreført fra den gjeldende uttalelsen punkt 3.2. Det er tatt inn at virksomheter som selger reklametjenester i mange tilfeller omfattes av kravet, forutsatt at vederlaget for tjenesten er basert på medgått tid (jf. punkt 3.5 i den gjeldende uttalelsen). Omtalen av tidligere regelverk er tatt ut. Det er tilføyd veiledning knyttet til bokføringspliktige som har avtaler av kort varighet med sine kunder, for eksempel møter.

I punkt 1.6 om resultatbaserte vederlag er omsetningsbasert royalty til forfattere og artister tatt inn som nytt eksempel (tilsvarer punkt 3.4 om provisjonsbaserte tjenester, royalty mv. i gjeldende uttalelse). Det samme gjelder resultatbaserte vederlag for reklametjenester, jf. punkt 3.5 i den gjeldende uttalelsen.

I punkt 1.7 om forretningsføreroppdrag mv. (punkt 3.6 i den gjeldende uttalelsen) er omtalen av boligbyggelag forkortet.

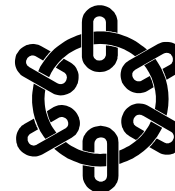
Punkt 1.8 om bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri (punkt 3.7 i den gjeldende uttalelsen) presiserer nå at det særskilte kravet til dokumentasjon av medgått tid gjelder uavhengig av eventuelt krav om prosjektrekskap.

Uttalelsen har fått et nytt punkt 1.9 med avgrensninger mot produksjon etter ordre, utleie av løsøre og fast eiendom, finanstjenester mv., der det ikke er krav om dokumentasjon av medgått tid.

Det forskriftsbestemte unntaket for interne administrative tjenester i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger, har fått utvidet omtalte i nytt punkt 1.11. Det presiseres at konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3 skal legges til grunn. Begrepet «administrative enheter» defineres slik at det, i tillegg til selvstendige foretak, også omfatter avdelinger, team og andre organisatorisk avgrensede enheter innenfor et foretak. En administrativ enhet kan etter dette være en del av et foretak som i tillegg omsetter andre varer eller tjenester. Det fremgår videre at unntaket gjelder uavhengig av om foretaket som den administrative enheten er en del av, har plikt til å dokumentere medgått tid knyttet til levering av andre tjenester.

Unntaket for ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt, avgrenses i punkt 1.11 til tilfeller som omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-13 annet ledd om unntak fra merverdiavgiftsloven for omsetning av tjenester fra ideelle organisasjoner og foreninger til ledd innenfor samme organisasjon. Forutsetningene for unntaket utdypes.

Bokføringspliktige som er unntatt fra kravet om dokumentasjon av medgått tid skal i stedet dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte. I punkt 1.11 er det tilføyd at i tilfeller der annet regelverk stiller krav om dokumentasjon av internprising i konsern, kan slik dokumentasjon være dekkende også for dette formålet.



I punkt 1.12 om kombinert virksomhet (punkt 4.3.3 i den gjeldende uttalelsen) er det tatt inn omtale av tilfeller der det gis fast pris på en total leveranse, som omfatter både varer og tjenester. I slike tilfeller må vare- og tjenesteleveransene sees hver for seg når plikten til å dokumentere medgått tid vurderes. Det foreligger to ytelser, hvor det må vurderes om medgått tid er den vesentligste innsatsfaktoren i tjenesteleveransen.

Punkt 2 Hvilke krav stilles til dokumentasjonens form og innhold?

Også i dette punktet er innholdet omstrukturert, herunder med tydelig definerte og avgrensede underpunkter.

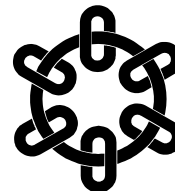
Hvis dokumentasjonen av medgått tid foreligger både på papir og i elektronisk form, er det i utgangspunktet tilstrekkelig at en av disse oppbevares. Dette presiseres nå i punkt 2.1 om dokumentasjonens form. Det henvises i tillegg til de særlige reglene i bokføringsforskriften § 8-1-5 om oppbevaring av opprinnelige timelister på papir innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.

Reglene om frist for ferdig utarbeidelse av dokumentasjonen av medgått tid omtales i punkt 2.1. Det er tatt inn ny omtale av hvor ofte timene må registreres av de ansatte innenfor den enkelte måneden. Det fremgår at registreringshyppigheten kan variere fra bransje til bransje og være avhengig av hva slags registreringssystem som benyttes. I mange tilfeller vil timene måtte registreres daglig, mens det i andre tilfeller kan være tilstrekkelig med sjeldnere registrering. Hvis timene ikke registreres hver dag i det systemet virksomheten har valgt for dokumentasjon av medgått tid, må virksomheten og den enkelte ansatte ha et betryggende system for å holde oversikt over medgått tid inntil timene blir endelig dokumentert.

I punkt 2.2 om dokumentasjonens innhold er det tatt inn at kunden må identifiseres med (foretaks)navn, og adresse eller organisasjonsnummer. Det presiseres at det er faktisk arbeidet tid som skal dokumenteres, ikke hva som er en standardtid/normaltid eller bestemt for eksempel i en arbeidsavtale. Det fremgår også at det er ikke av betydning hvor arbeidet utføres, for eksempel ved bruk av hjemmekontor. I eksemplene på hva som menes med «intern tid» er det noe gammeldagse eksemplet «sentralbord» tatt ut (omfattes uansett av begrepet «kontorfunksjoner»), mens «deltakelse på kurs» er tatt inn som nytt eksempel.

Punkt 2.2 har også fått nye føringer knyttet til tid som medgår til å utarbeide kalkyler, levere tilbud/anbud og lignende, som er oppstått før oppdraget for kunden er påbegynt. Slik tid anses som intern tid. Personer som utelukkende deltar i slike tilbuds- og anbudsprosesser, kan dermed unnlate å dokumentere medgått tid. Personer som både utarbeider tilbud/anbud og som også utfører arbeid på oppdraget etter at det er påbegynt, må dokumentere medgått tid. Tid som er påløpt før kontrakten ble skrevet, men som likevel kan faktureres kunden, skal enten spesifiseres som intern tid eller som tid på oppdraget.

Føringene i den gjeldende uttalelsen punkt 4.3.4 om dokumentasjon av medgått tid ved ett enkeltstående langsiktig oppdrag er ikke videreført. Det fremstår som åpenbart at kravene til dokumentasjon av medgått tid gjelder for slike oppdrag, jf. omtalen i punkt 2.2 av tilfeller der det kan aksepteres at den medgåtte tiden spesifiseres for lengre perioder enn per dag.



Høringsutkast til GBS 13 Forskuddsfakturering

Generelt

Også i GBS 13 er det materielle innholdet i hovedsak videreført fra gjeldende uttalelse, men med noen nye utdypinger, tilføyelser og eksempler.

Strukturen under «Vurdering og konklusjon» er lagt opp etter følgende hovedpunkter:

1. Generelt om adgangen til forskuddsfakturering
2. Generelt om tidspunktet for forskuddsfakturering
3. Avgrensninger
4. Tjenester som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift
5. Forskuddsfakturering av omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven eller fritatt for merverdiavgift
6. Endringer i merverdiavgiftsreglene mellom forskuddsfakturering og levering

Spørsmål

Den gjeldende uttalelsen omhandler kun i hvilke tilfeller det kan foretas forskuddsfakturering. I høringsutkastet omfattes også spørsmålet om hvilket tidspunkt forskuddsfaktureringen kan gjennomføres på.

Lov og forskrift

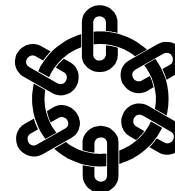
Reglene i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften om forbud mot forskuddsfakturering av avgiftspliktig omsetning og adgangen til å gjøre unntak fra dette forbudet, omtales noe mer utdypende enn tidligere. Selv om merverdiavgiftsreglene ikke skal utfylles av god bokføringsskikk, er det merverdiavgiftslovens bestemmelser som danner grunnlaget for unntakene i bokføringsforskriften. Bokføringsstandardstyret ser det derfor som viktig å gi en dekkende fremstilling også av merverdiavgiftslovens regler om forskuddsfakturering. Samtidig er gjengivelsen av bokføringsforskriften § 5-2-6 erstattet av en punktliste som angir hvilke typer avgiftspliktige tjenester som kan forskuddsfaktureres.

Omtalen av adgangen til forskuddsfakturering av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven eller fritatt for merverdiavgift er oppdatert i samsvar med de endringene som ble gjort i bokføringsloven § 5-2-6 annet ledd ved forskrift 27.06.24 nr. 1325 (i kraft samme dato).

Punkt 1 Generelt om adgangen til forskuddsfakturering

Uttalelsen inneholder nå en punktliste som gir oversikt over de tilfellene der forskuddsfakturering tillates:

- Omsetningen er unntatt fra merverdiavgiftsloven.
- Omsetningen er fritatt for merverdiavgift og avgiftsfritaket kan dokumenteres på tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet.
- Omsetningen gjelder avgiftspliktige tjenester som kan forskuddsfaktureres etter bokføringsforskriften § 5-2-6 første ledd.



- Skattekontoret har ved enkeltvedtak tillatt forskuddsfakturering av avgiftspliktig omsetning, jf. bokføringsforskriften § 5-2-8 annet ledd.

Videre er det presisert at når merverdiavgiftsloven forbyr forskuddsfakturering av avgiftspliktig omsetning, 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.

Punkt 2 Generelt om tidspunktet for forskuddsfakturering

Dette nye punktet utdyper kravet om at salgsdokumentet så vidt mulig skal utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted. Det gis eksempler.

Punkt 3 Avgrensninger

Bruk av finansielle forskudd (rene forskuddsbetalinger) omtales mer utdypende enn tidligere i punkt 3.1. Det fremgår at selger kan inngå avtale med kjøper om innkreving av et finansielt forskudd også i de tilfellene det ikke er adgang til forskuddsfakturering av omsetningen, men at finansielle forskudd ikke kan innkreves gjennom å utstede salgsdokumenter (fakturere). Selgers anmodning om et finansielt forskudd må ikke fremstå som eller kunne forveksles med et salgsdokument. Anmodninger om finansielle forskudd kan ikke inneholde angivelse av leverte varer/tjenester eller merverdiavgiftsbeløp. De kan heller ikke nummeres i samme fortløpende nummerserie som selgers reelle salgsdokumenter.

Avgrensningene mot løpende fakturering og akontofakturering er videreført i punkt 3.2.

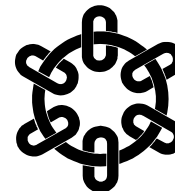
Punkt 4 Tjenester som kan forskuddsfaktureres med merverdiavgift

I den gjeldende uttalelsen punkt 3, defineres de ulike typene avgiftspliktige tjenester som ifølge bokføringsforskriften § 5-2-6 kan forskuddsfaktureres. Dette er i utgangspunktet videreført i forslaget til nytt punkt 4. Det er imidlertid gjort enkelte endringer som omtales i det videre.

Punkt 4.1 knytter nå definisjonen av «persontransport» til begrepet slik det benyttes i merverdiavgiftsloven § 5-3. Etter en kort gjengivelse av definisjonen av persontransport, henvises det til Merverdiavgiftshåndboken for ytterligere omtale.

På samme måte knytter punkt 4.2 definisjonen av «servering» til begrepet «serveringstjenester» slik det benyttes i merverdiavgiftsloven § 5-2. Definisjonen av serveringstjenester i merverdiavgiftsforskriften § 5-2-5, gjengis. Deretter henvises det også her til Merverdiavgiftshåndboken for ytterligere omtale.

Omtalen av abonnementer og serviceavtaler i punkt 4.3 og 4.4 er ikke vesentlig endret sammenlignet med den gjeldende uttalelsen punkt 3.3 og 3.4. Rett til å bruke informasjon på forskjellige medier er gitt som et nytt eksempel på et abonnement, til erstatning for tidligere omtale av tilgang til kunnskapsdatabaser som en serviceavtale. Dette er ikke ment å ha noen materiell betydning. Avgrensningen mot annonsering er inntatt i punkt 4.3 om abonnementer, i stedet for punkt 3.6 om lignende ytelser i den gjeldende uttalelsen.



Heller ikke omtalen av leie i punkt 4.5 er vesentlig endret sammenlignet med den gjeldende uttalelsen punkt 3.5. Utleie av stands på messer og lignende er tatt inn som nytt eksempel, jf. Skattedirektoratets uttalelse 19.06.11.

I punkt 4.5.1 legges det nå til grunn at begrepet «fellesutgifter» omfatter de 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. Det henvises til omtale i Merverdiavgiftshåndboken. Deretter videreføres utgangspunktet om at både husleie og fellesutgifter kan forskuddsfaktureres, forutsatt at fellesutgiftene beregnes og faktureres av samme selger og i samme salgsdokument som husleien.

Bokføringsstandardstyret ber om høringsinstansenes begrunnede syn på om denne begrensede adgangen til forskuddsfakturering av fellesutgifter bør fjernes, fordi fellesutgifter ikke er en leie, eller om adgangen til forskuddsfakturering bør utvides også til tilfeller der fellesutgiftene ikke beregnes og faktureres av samme selger og i samme salgsdokument som husleien.

Uttalelsen har fått et nytt punkt 4.5.2 om startleie, som i stor grad viderefører det materielle innholdet i gjeldende uttalelse punkt 2, tredje og fjerde avsnitt. I tillegg er det tatt inn omtale av startleie på grunn av endringsarbeider og lignende knyttet til utleie av eiendom, jf. Skattedirektoratets uttalelse 27.11.18.

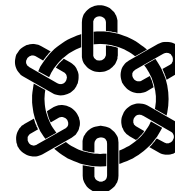
Avgifter har fått utvidet omtale i nytt punkt 4.6. Der videreføres noe av den omtalen som i gjeldende uttalelse følger av punkt 3.5 om serviceavtaler. Det legges videre til grunn at lovpålagte kommunale avgifter som innebærer betaling for løpende tjenester, kan forskuddsfaktureres. Det henvises til Skattedirektoratets uttalelser 29.10.21 og 02.04.24.

Omtalen av «lignende ytelser» i punkt 4.7 er forkortet og gjort mer prinsipiell sammenlignet med den gjeldende uttalelsen punkt 3.6. Dette henger sammen med at de konkrete eksemplene på «lignende ytelser» nå er omtalt i punkt 4.3 til 4.6 om abonnementer, leier og avgifter.

I punkt 4.8 henvises det nå til at begrepene «museer og gallerier» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-9, mens begrepene «fornøylesparker og opplevelsessentre» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-10. Det gis en kort omtale av begrepene, etterfulgt av en henvisning til Merverdiavgiftshåndboken for mer informasjon.

På samme måte henviser punkt 4.9 nå til at begrepet «idrettsarrangementer» skal forstås på samme måte som i merverdiavgiftsloven § 5-11. Igjen gis en kort omtale, før det henvises videre til Merverdiavgiftshåndboken.

Nytt punkt 4.10 handler om tilleggssytelser generelt. I gjeldende uttalelse er dette omtalt i punkt 3.5.2 knyttet til leie. Med tilleggssytelser menes at det leveres andre tjenester, som isolert ikke kan forskuddsfaktureres, som en del av avtalen om tjenester som forskuddsfaktureres. I det nye punktet legges det til grunn at det i hvert enkelt tilfelle må vurderes om det er adgang til forskuddsfakturering av tilleggssytelsene. For at forskuddsfakturering skal kunne aksepteres, forutsettes det at tilleggssytelsene er en integrert del av avtalen med kjøper, at tilleggssytelsene utgjør en mindre del av den totale leveransen og at kjøper er forpliktet til å betale for tilleggssytelsene uavhengig av om de benyttes. Det tidligere eksemplet knyttet til opplæring som en del av en lisensavtale, videreføres.



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

Denne problemstillingen er ikke omhandlet i den gjeldende uttalelsen. Den nye omtalen er foranlediget av de endringene i bokføringsloven § 5-2-6 annet ledd som skjedde ved forskrift 27.06.24 nr. 1325 (i kraft samme dato). Før endringen var bestemmelsen slik at ikke-avgiftspliktige leveranser kunne forskuddsfaktureres. Etter endringen presiseres det at varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, kan forskuddsfaktureres. Det samme gjelder varer og tjenester som er fritatt for merverdiavgift, men kun hvis avgiftsfritaket kan dokumenteres etter bestemmelsene i merverdiavgiftsforskriften kapittel 6 på det tidspunkt salgsdokumentet utstedes.

Innledningsvis henvises det til at 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.

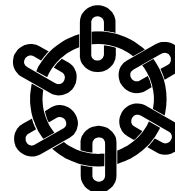
Det fremgår at dette normalt er uproblematisk ved omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det legges til grunn som tilstrekkelig at ytelsens art er fullstendig og nøyaktig angitt i salgsdokumentet. Det må fremgå at salgsdokumentet vedrører for eksempel helsetjenester, 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. Uttalelsen gir eksempler på tilfeller der fritaket for merverdiavgift kan dokumenteres gjennom innholdet i salgsdokumentet, slik at adgangen til forskuddsfakturering ikke begrenses. Uttalelsen gir også eksempler på tilfeller der forskuddsfakturering ikke kan skje før fritaket for merverdiavgift kan dokumenteres etter særskilte regler, og der adgangen til forskuddsfakturering dermed kan være begrenset. Det minnes også om at 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), jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-35-1 annet ledd.

Punkt 6 Endringer i merverdiavgiftsreglene mellom forskuddsfakturering 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 forskuddsfaktureringen, kan dette medføre at merverdiavgiftsberegningen må endres i ettertid.

Denne problemstillingen omtales nå i nytt punkt 6, hvor det fremgår at 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. Det henvises videre til omtale i GBS 1 *Kreditnota – innhold, utstedelse*,



bokføring og oppbevaring (januar 2026), punkt 1.4 om endringer i merverdiavgiftsberegningen.

Høringssvar

Høringssvar ønskes levert per e-post til nrs@regnskapnorge.no. Høringsfristen er **30. november 2026**.

Denne utsendelsen er sendt på e-post til høringsinstansene, og er tilgjengelig på våre nettsider (www.regnskapsstiftelsen.no). Høringer fra NRS er åpne for alle interessenter, ikke bare de definerte høringsinstansene. Det gjelder også denne høringssaken.

Innkomne høringssvar vil bli offentliggjort på vår nettside, www.regnskapsstiftelsen.no.

Med vennlig hilsen
Norsk RegnskapsStiftelse

Jan Terje Kaaby
Leder Bokføringsstandardstyret i NRS