



Uttalelse om god bokføringskikk GBS 9

Vedtatt 10. oktober 2006. Oppdatert 20. desember 2006, 26. september 2014, 22. april 2015 og 14. desember 2016.

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

Spørsmål

Hvordan skal kjøp, grunnlag for beregning av merverdiavgift og selve avgiften dokumenteres, bokføres og spesifiseres ved innførsel av varer, og hvilke krav stilles til oppbevaring av dokumentasjon, spesifikasjoner mv.? Uttalelsen omfatter ikke 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 spesifisering av merverdiavgift. Det er gitt nærmere bestemmelser om hva spesifiseringen skal inneholde i bokføringsforskriften § 3-1 nr. 8. Bestemmelsen lyder fra 1. januar 2017 slik:

Grunnlaget for utgående merverdiavgift, fradragsberettiget innenlands inngående merverdiavgift og fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift, fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert pr. termin. Spesifiseringen 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. Spesifiseringen skal dessuten vise kjøp med omvendt avgiftsplikt, fordelt på tjenester kjøpt fra utlandet og innenlands kjøp av varer og tjenester. Spesifiseringen skal vise beløp pr. konto og totalt. For utgående merverdiavgift skal avgiftsgrunnlaget også kunne spesifiseres pr. transaksjon. Spesifiseringen skal vise eventuelle forskjeller mellom beregnet grunnlag i henhold til kontospesifiseringen og innberettet avgiftsgrunnlag, spesifisert pr. transaksjon for hver avgiftssats.

I tillegg skal spesifiseringen 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 bokførte opplysninger være dokumentert. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd skal inngående merverdiavgift være legitimert med bilag for å være fradragsberettiget. Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-10 femte ledd, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10, at bilaget som dokumenterer inngående merverdiavgift må være i samsvar med bokføringsforskriftens krav til dokumentasjon av kjøp (se bokføringsforskriften delkapittel 5-5).

Bokføringsforskriften § 5-5-2 stiller krav til dokumentasjon av merverdiavgift, toll og særavgifter ved innførsel av varer. Også denne bestemmelsen ble endret fra 1. januar 2017. Bestemmelsen krever at 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 med innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, jf. tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd første punktum. I tillegg skal det foreligge 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 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 ledd¹. 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 behandlingkoder 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

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

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. 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 hovedregel² 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 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

² Unntak ved gjeninnførsel etter bearbeiding i utlandet og reparasjon dersom denne er gratis, samt ved innførsel av kunstverk, samleobjekter og antikviteter og tanntekniske produkter.

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 tolldeklareringsen dersom varene blir liggende på tollager over lengre perioder.

Disse forholdene kan medføre at fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift ikke kan avstemmes nøyaktig mot kontoene i regnskapet, og at avvik må aksepteres. En slik avstemming vil likevel over tid kunne gi et grunnlag for å vurdere rimeligheten av den fradragsførte merverdiavgiften ved innførsel mot bokførte kjøp fra utlandet. Det er ikke krav om at den bokføringspliktige skal gjennomføre noen særskilt 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 balansekontoer i regnskapet, men ved hjelp av særskilte behandlingskoder eller hjelpekontoer 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 måte³, der kravet til kontrollspor er oppfylt⁴.



³ Jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd og norsk bokføringsstandard NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

⁴ Jf. bokføringsloven § 6 og norsk bokføringsstandard NBS 2 Kontrollsporet.