

## Fakturering – del II

# Innhold i fakturaer

Bokføringsreglene stiller omfattende og detaljerte krav til hvilke opplysninger en faktura skal inneholde. Disse innholdskravene tar jeg for meg i denne artikkelen. I del I av artikkelserien så jeg på selve faktureringsplikten, mens del III vil ta for seg regler om utstedelse av fakturaer (hvem, når og hvordan).



Statsautorisert revisor og autorisert regnskapsfører  
**Jan Terje Kaaby**  
 Senior Manager, fagavdelingen i BDO  
 Han er forfatter av «Bokføringsloven med kommentarer» [Fagbokforlaget].

### Skal vise de bokførte opplysningenes berettigelse

Før man lar seg drukne i alle detaljene i bokføringsforskriften,<sup>1</sup> er det viktig å ta inn over seg de generelle dokumentasjonskravene i bokføringsloven<sup>2</sup> § 4 nr. 6 og § 10 første ledd. Dokumentasjonen skal alltid være i stand til å vise de bokførte opplysningenes berettigelse både hos selger og kjøper, og av hensyn til både regnskap, skatt og avgift.

Innholdet i fakturaene må sikre at følgende formål oppfylles:<sup>3</sup>

1. Fakturaene må være så omfattende og detaljerte at de forhindrer at kompetente personer gjør utilsiktede feil ved bokføringen av salg og kjøp.
2. Kontrollører skal på grunnlag av fakturaene være i stand til å bedømme berettigelsen av de bokførte opplysningene om salg og kjøp.

### Bruk av underdokumentasjon

Det er ingenting i veien for at en faktura består av flere dokumenter, slik at det benyttes underdokumentasjon for å oppfylle kravet om at fakturaen skal vise de bokførte opplysningenes berettigelse og for å etterleve de detaljerte kravene i bokføringsforskriften.

### Vedlegg eller henvisning

Den enkleste måten å bruke underdokumentasjon, er å legge den ved fakturadokumentet ved utstedelse.

Det tillates også at selger henviser fra fakturaen til underdokumentasjonen, hvis både kjøper og selger allerede besitter underdokumentasjonen eller selger har gjort underdokumentasjonen tilgjengelig for kjøper på en annen måte.<sup>4</sup>

Referansen fra fakturaen til underdokumentasjonen kan ha forskjellige former. Det kreves ikke fortløpende nummerering. Det sentrale er at det ikke skal oppstå tvil om hvilken underdokumentasjon som knytter seg til den aktuelle fakturaen, verken hos selger, kjøper eller kontrollører.

### Oppbevares på samme måte som fakturaen

Underdokumentasjonen er en del av fakturaen. Fakturaen er dermed ikke fullstendig hos verken selger eller kjøper, uten den underdokumentasjonen som selger har valgt å inkludere eller henvise til.

Underdokumentasjonen må oppbevares etter de samme reglene som gjelder for det primære fakturadokumentet, med intakt kontrollspor mot fakturadokumentet i hele oppbevaringstiden.<sup>5</sup>

### Norsk, svensk, dansk eller engelsk språk

Fakturaer skal som hovedregel utstedes på norsk (bokmål, nynorsk eller samisk), svensk, dansk eller engelsk.<sup>6</sup> Fakturaene kan eventuelt utstedes på to språk. Kravet er begrunnet i at bokføring og kontroll ikke skal kreve særskilte språkkunnskaper.

Bokføringspliktige med filialer i utlandet, kan utstede filialens fakturaer på det lokale språket.<sup>7</sup> På forespørsel fra kontrollmyndighetene må fakturaene oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk.<sup>8</sup>

### Bokføringsforskriftens krav til innhold i fakturaer

Bokføringsforskriften stiller omfattende og detaljerte minimumskrav til innholdet i fakturaer:

- a. Fakturanummer
- b. Fakturadato
- c. Selger
- d. Kjøper
- e. Ytelsens art
- f. Ytelsens omfang
- g. Leveringstidspunkt
- h. Leveringssted
- i. Vederlag
- j. Betalingsforfall
- k. Merverdiavgift
- l. Andre avgifter

1 Forskrift 01.12.04 nr. 1558 om bokføring.

2 Lov 19.11.04 nr. 73 om bokføring.

3 Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.1.

4 Jf. bokføringsloven § 10 første ledd tredje punktum.

5 Jf. reglene i bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og norsk bokføringsstandard NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

6 Bokføringsforskriften § 5-1-1 a første punktum, jf. bokføringsloven § 12. Se også Skattedirektoratets prinsipputtalelse 21.06.06 *Kravet til språk – salgsdokumentasjon*.

7 Bokføringsforskriften § 5-1-1 a annet punktum.

8 Bokføringsloven § 14 tredje ledd.

I det videre ser jeg nærmere på hvert enkelt punkt.

### 1. Fakturanummer

Hovedregelen er at fakturaer enten skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter, eller ha maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens.<sup>9</sup> Den første løsningen gjelder ved manuell fakturering på papir, mens den andre løsningen gjelder ved fakturering fra et fakturasystem.

Formålet er å forhindre skatte- og avgiftsunndragelser ved å gjøre det vanskelig å utstede to fakturaer med likt fakturanummer, hvor kun én bokføres, og å gjøre kontrollmyndighetene i stand til å avdekke salgsdokumenter som er utstedt og nummerert, men som ikke er bokført (hull i fakturanummerserien).

Fakturaene må nummereres fortløpende etter hvert som de utstedes. Det er imidlertid ikke krav om at nummereringen skal være kronologisk innenfor den enkelte regnskapsperioden.

Det er ikke angitt hvor lange perioder det skal være mulig å etterprøve fullstendig bokføring av fakturerte salg for. Det er vanlig å anse regnskaps- eller inntektsåret<sup>10</sup> som den lengste naturlige kontrollperioden, slik at det kan være anledning til å begynne fakturanummereringen på nytt for hvert år. En slik løsning forutsetter at den totale nummerserien blir så lang at fullstendigheten kan etterprøves.

#### Fakturering på forhåndsnummererte papirblanketter

Hvis selger velger manuell fakturering på forhåndsnummererte trykte blanketter, må blankettene produseres i et slikt omfang at de minst dekker et helt år (jf. ovenfor). Den totale nummerserien må i tillegg bli så lang at fullstendigheten kan etterprøves, uavhengig av antall år som dekkes.<sup>11</sup>

Kravet om forhåndsnummerering innebærer at nummereringen av fakturablankettene skjer *før* fakturaene utstedes, og ikke i samtidig som fakturaene utstedes eller i ettertid.

Det anbefales at selgers navn og organisasjonsnummer trykkes på blankettene, eventuelt etterfulgt av bokstavene «MVA». For AS, ASA og NUF er det også naturlig at ordet «Foretaksregisteret» trykkes. Se nedenfor om angivelse av selger. Bokføringspliktige som fyller ut salgsdokumentene for hånd, bør i tillegg få forhåndstrykt relevante ledetekster som «fakturadato», «leveringsdato», «betalingsforfall» mv.<sup>12</sup>

Som hovedregel forutsettes det at fakturablankettene er trykt opp eksternt for den bokføringspliktige, men det har vært hevdet at virksomheter som har eget trykkeri bør kunne trykke sine egne blanketter.<sup>13</sup> Utskrift av fakturablankettene på en vanlig skriver aksepteres uansett ikke.

Forhåndsnummererte fakturablokker kjøpt i en bokhandel kan bare benyttes hvis selger har et fåtall salgstransaksjoner, slik at det kan brukes én blokk for hele året eller samme blokk kan benyttes over flere år. Særskilt opptrykte fakturablanketter anbefales også i slike tilfeller.

#### Fakturering ved bruk av et fakturasystem

Maskinell nummerering skjer ved bruk av elektroniske systemer som sørger for at hver ny faktura som utstedes, tildeles neste nummer i fakturaserien.

Bruk av et fakturasystem der nummereringen enkelt kan overstyres, aksepteres ikke. Dette gjelder uavhengig av om overstyringsmuligheten faktisk benyttes.<sup>14</sup>

Tekstbehandlings- og regnearkprogrammer kan som hovedregel ikke benyttes

til fakturanummerering. Fakturaer som utarbeides i tekstbehandlings- eller regnearkprogrammer, skal derfor normalt skrives ut på forhåndsnummererte trykte blanketter (jf. ovenfor).<sup>15</sup>

#### Et foretak kan ha flere fakturanummerserier

Bruk av flere nummerserier i et foretak, forutsetter en rasjonell og forretningsmessig begrunnelse.

Et eksempel kan være ulike fakturasystemer for varesalg, leieinntekter og andre inntekter. Andre eksempler kan være bytte av fakturasystem, avdelinger med separat fakturering og egne serier for henholdsvis elektroniske fakturaer og andre fakturaer.

#### Flere foretak kan ikke dele fakturanummerserie

Flere bokføringspliktige kan ikke dele en felles fakturanummerserie.<sup>16</sup>

Dette betyr for eksempel at utenlandske næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, filialer av utenlandske virksomheter, foretak som driver i kontorfellesskap og konserner som benytter det samme faktureringssystemet for alle selskapene, må sørge for at fakturasystemet gir hver enkelt bokføringspliktig sin egen fakturanummerserie.

#### Kan andre løsninger aksepteres?

I tillegg til forhåndsnummerering på trykte blanketter eller bruk av maskinelt tildelte nummer, fremgår det av bokføringsforskriften at fakturaene kan være «merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte».

Alternativet kom inn i forskriften fordi det ikke kan utelukkes at det kan forekomme andre «merkingssystemer» som gir et like godt og enkelt grunnlag for å vurdere fullstendig registrering av det utfakturerte salget som et numerisk siffer i løpende rekkefølge. I praksis har det imidlertid ikke blitt presentert

12 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 30.11.12 *Nummerering av salgsdokument* og norsk bokføringsstandard NBS 6 *Bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer punkt 6*.

13 Se Revisorforeningens fagspørsmål nr. 8 av 24.05.08 og Moen, Reidulf og Tvedt i *Nye bokføringsregler – praktiske konsekvenser* (Revisjon og Regnskap nr. 1 2006).

14 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 11.04.14 *Nummerering av salgsdokumenter*.

15 Se norsk bokføringsstandard NBS 6 *Bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer punkt 6*.

16 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 30.10.06 *Nummerering av salgsdokument – bruk av felles faktureringssystem*.

9 Bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd, jf. § 5-1-1 første ledd nr. 1.

10 Jf. regnskapsloven (17.07.98 nr. 56) § 1-7 og skatteloven (26.03.99 nr. 14) § 14-1.

11 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 24.04.07 *Nummerering av salgsdokument – merking på annen måte*.

akseptable løsninger for «merking» av fakturaer til erstatning for fakturanummerering.<sup>17</sup>

### Felles fakturanummerserie tillates ved formidlingsalg og innbytte

Den som formidler varer og tjenester, kan utferdige salgsdokument for flere leverandører i en felles faktura. Det kan benyttes en felles nummerserie for slike fakturaer.<sup>18</sup> Hver selger har dermed ikke sin egen fakturanummerserie, men inngår i formidlerens samlede nummerserie for formidlede salg.

Ved salg av vare hvor det mottas innbytte (kjøp), kan en av partene i handelen utstede felles faktura. Også i slike tilfeller kan det benyttes en felles fakturanummerserie.<sup>19</sup>

Slike felles fakturaer må for øvrig inneholde alle opplysninger som kreves etter bokføringsforskriften for hver part i transaksjonen, herunder angivelse av hvem som er selger av de ulike leveransene.

### Unntak ved omvendt fakturering

I enkelte tilfeller kan faktura utstedes av kjøper i stedet for selger – såkalt «omvendt fakturering».<sup>20</sup>

Ved omvendt fakturering kan det være problematisk for kjøper å nummerere salgsdokumentene i en fortløpende serie for hver enkelt selger. Kjøper kan derfor erstatte fakturanummereringen med å anføre i fakturaen hvor mye som er avregnet overfor vedkommende selger hittil i året.<sup>21</sup>

En kontrollør kan avdekke om det finnes fakturaer som ikke er bokført gjennom at endringen i totalt avregnet beløp mellom to fakturaer ikke stemmer med beløpet som avregnes på den siste fakturaen. Totalt avregnet beløp i den siste fakturaen kan også avstemmes mot summen av bokførte salg og kjøp hos partene.

Unntaket fra kravet om fakturanummerering ved omvendt fakturering, omfatter i utgangspunktet ikke kjøp fra selgere som ikke er bokføringspliktige.<sup>22</sup> Reelle hensyn tilsier likevel at den samme løsningen bør kunne brukes i slike tilfeller.

### Unntak for konkursbo som ikke er næringsdrivende

Plikten til nummerering av fakturaer gjelder ikke for konkursbo som ikke er næringsdrivende, men som likevel er bokføringspliktige fordi de har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift.<sup>23</sup>

Konkursbo er underlagt særregulering i konkursloven,<sup>24</sup> og regnskapet for et konkursbo har andre formål enn generelle regnskaper. Ved konkursåpningen skal alle eiendelene i boet registreres. Det er derfor tilstrekkelig at fakturaene angir hvilke eiendeler som er realisert (jf. nedenfor om angivelse av ytelsens art og omfang), slik at faktureringen kan kontrolleres mot registreringen av eiendelene i boet.<sup>25</sup>

## 2. Fakturadato

Hovedregelen er at fakturadatoen skal være lik den faktiske datoen for utstedelse av fakturaen.<sup>26</sup> Frem- eller tilbakedatering av fakturaer, tillates kun når det følger av bokføringsforskriften eller en dispensasjon.

Fakturadatoen skal registreres som dokumentasjonsdato i regnskapssystemet når transaksjonen bokføres av selger og kjøper.<sup>27</sup> Regnskaps- og skattemessig periodisering er uten betydning. Fakturadatoen avgjør som hovedregel periodiseringen av merverdiavgift.<sup>28</sup>

### Unntak ved månedlig fakturering

Leveranser som faktureres månedlig, kan faktureres innen 15 virkedager i

måneden etter leveringsmåneden.<sup>29</sup> Slike fakturaer kan angi siste dato i foregående måned som fakturadato, i stedet for faktisk dato for utstedelse av fakturaen.<sup>30</sup>

Formålet med unntaket er å redusere behovet for regnskaps- og skattemessige periodiseringer i de tilfeller hvor månedens salg faktureres tidlig i påfølgende måned.<sup>31</sup> Løsningen skaper imidlertid utfordringer for kjøpere som stenger periodene tidlig, og som dermed ikke får bokført tilbakedaterte inngående fakturaer på korrekt dokumentasjonsdato og med korrekt avgiftsmessig periodisering.

### Unntak ved papirfakturering av husleie

Ved utleie av fast eiendom hvor det på samme tidspunkt utstedes fakturaer på papir for flere perioder, kan fakturadato settes lik forfallsdato for den enkelte fakturaen.<sup>32</sup>

Ved utleie av fast eiendom er det ikke uvanlig å utstede fakturaer for flere perioder samtidig. Hvis fakturadato settes lik faktisk dato for utstedelse, må både selger og kjøper bokføre alle fakturaene på samme dato. Dette kan medføre et likviditetstap for selger, siden eventuell utgående merverdiavgift må innbetales før leietaker betaler fakturaene. Unntaket er ment å redusere denne ulempen, men gjelder altså kun ved papirfakturering.<sup>33</sup>

## 3. Selger

Selger skal angis i fakturaen med både navn og organisasjonsnummer.<sup>34</sup> Selgers navn skal være det fullstendige foretaksnavnet som er knyttet til organisasjonsnummeret.<sup>35</sup> Selgers adresse kreves ikke angitt.

29 Bokføringsforskriften § 5-2-3.

30 Bokføringsforskriften § 5-1-3 tredje ledd, jf. § 5-1-1 annet ledd.

31 Se omtale i Bokføringsstandardstyrets gjennomgang av bokføringsreglene, delrapport III punkt 5 (24.04.09).

32 Bokføringsforskriften § 5-1-3 fjerde ledd, jf. § 5-1-1 annet ledd.

33 Se omtale i Bokføringsstandardstyrets gjennomgang av bokføringsreglene, delrapport III punkt 5 (24.04.09).

34 Bokføringsforskriften § 5-1-2 annet ledd første punkt, jf. § 5-1-1 første ledd nr. 2. Se også enhetsregisterloven (03.06.94 nr. 15) § 23 og foretaksregisterloven (21.06.85 nr. 78) § 10-2 første ledd.

35 Jf. enhetsregisterloven § 5, jf. foretaksnavneloven (21.06.85 nr. 79) § 1-1 annet ledd. Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 02.03.10 *Krav til angivelse av partene i salgsdokumentet*.

17 Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 24.04.07 *Nummerering av salgsdokument – merking på annen måte*.

18 Bokføringsforskriften § 5-1-6.

19 Bokføringsforskriften § 5-2-1 annet ledd.

20 Bokføringsforskriften § 5-2-1 tredje ledd.

21 Bokføringsforskriften § 5-1-3 annet ledd.

22 Jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 første ledd annet punktum.

23 Bokføringsforskriften § 5-1-3 femte ledd, jf. § 1-1.

24 Lov 08.06.84 nr. 58.

25 Se omtale i Bokføringsstandardstyrets gjennomgang av bokføringsreglene, delrapport II punkt 4 (31.10.08).

26 Bokføringsforskriften § 5-1-1 annet ledd, jf. første ledd nr. 1.

27 Bokføringsloven § 7 første ledd, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 1 til 7.

28 Merverdiavgiftsloven (19.06.09 nr. 58) § 15-9 første ledd første punktum.

Regelverket er ikke til hinder for at selger *i tillegg* også angir eventuelle bedriftsnavn, noe som kan være hensiktsmessig hvis selger har flere virksomhetsområder.

Det kreves ikke at den norske landkoden «NO» skal stå foran organisasjonsnummeret, men det kan være hensiktsmessig ved fakturering til utlandet.

#### Hva hvis selger ikke har organisasjonsnummer?

Ikke alle bokføringspliktige har et organisasjonsnummer. Dette gjelder særlig enkeltpersonforetak som ikke har ansatte og som ikke er registrert i Foretaksregisteret eller Merverdiavgiftsregisteret.<sup>36</sup>

Skatteetaten har i enkeltsaker uttalt at det kan benyttes fødselsnummer ved faktureringen i de tilfeller hvor en bokføringspliktig selger ikke har organisasjonsnummer.

#### Merverdiavgiftspliktig selger

Hvis selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal organisasjonsnummeret etterfølges av bokstavene «MVA».<sup>37</sup> Formålet er å dokumentere at selger har anledning til å innkreve merverdiavgift.<sup>38</sup>

Bokstavene «MVA» skal alltid angis på norsk og med store bokstaver. Angivelse på to språk aksepteres, typisk «MVA (VAT)» hvis fakturaen utstedes på engelsk.<sup>39</sup>

Hvis selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, skal representantens navn og adresse fremgå av fakturaen i tillegg til angivelsen av selger.<sup>40</sup>

#### Tilleggskrav for AS, ASA og NUF

Hvis selger er aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller filial av utenlandsk sel-

skap, skal i tillegg følgende informasjon fremgå av fakturaen:<sup>41</sup>

1. Ordet «Foretaksregisteret», på norsk og uforkortet. Ordet kan plasseres hvor som helst i fakturaen, men angis vanligvis i tilknytning til organisasjonsnummeret. En oversettelse kan eventuelt tilføyes, for eksempel «Foretaksregisteret (The Register of Business Enterprises)».<sup>42</sup>
2. Hovedkontorets adresse. For AS og ASA antas det normalt å være tilstrekkelig å opplyse om foretakadressen. For NUF antas det at hovedforetakets adresse i utlandet må oppgis.

Hvis en selger som er AS, ASA eller NUF er under utvikling, skal også dette fremgå av fakturaen.<sup>43</sup>

#### 4. Kjøper

Kjøper skal angis med navn, samt enten adresse eller organisasjonsnummer.<sup>44</sup> Det er ikke nødvendig å opplyse om både adresse og organisasjonsnummer.

Ved salg til næringsdrivende er det kjøpers fullstendige foretaksnavn, samt den adresse eller det organisasjonsnummer som er registrert i Enhetsregisteret, som skal fremgå av fakturaen.<sup>45</sup> Adressen kan være enten gate- eller postadresse så lenge den adressen som benyttes, er registrert i Enhetsregisteret.

#### Kort- eller kontonummer er ikke tilstrekkelig

Kjøpers navn og adresse eller organisasjonsnummer kan ikke erstattes med angivelse av kjøpers betalingskort- eller bankkontonummer.<sup>46</sup>

#### GLN-nummer kan erstatte organisasjonsnummer

GLN (Global Location Number) er et lokasjonsnummer som brukes til å entydig identifisere handelspartnere.<sup>47</sup>

Skattedirektoratet har kommet til at foretaksnavn sammen med GLN-nummer og adresse for fakturamottak kan benyttes som angivelse av kjøper. Organisasjonsnummeret fremgår da ikke av fakturaen, men kan spores ved oppslag i den offentlig tilgjengelige GLN-databasen.<sup>48</sup>

#### Tillegg ved omvendt avgiftsplikt

Merverdiavgiftsloven har egne regler om omvendt avgiftsplikt ved omsetning av klimavoter eller gull med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler til næringsdrivende eller offentlig virksomhet.<sup>49</sup> Omvendt avgiftsplikt innebærer at kjøper beregner og betaler utgående merverdiavgift i stedet for selger.

I slike tilfeller skal kjøpers organisasjonsnummer alltid angis i fakturaen, etterfulgt av bokstavene «MVA» hvis kjøper er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>50</sup>

#### Foreslåtte endringer fra 2024

I arbeidet med en ny opplysningsplikt om salgs- og kjøpstransaksjoner, er det foreslått at kjøper som hovedregel skal angis i fakturaen med navn og organisasjonsnummer. Hvis kjøper ikke er registrert i Enhetsregisteret skal fakturaen i stedet inneholde kjøpers navn og adresse.<sup>51</sup>

Det tas sikte på at endringene trer i kraft i 2024.

#### 5. Ytelsens art

Fakturaen skal inneholde en angivelse av ytelsens art, altså hvilke varer eller tjenester som er levert.<sup>52</sup>

36 Se enhetsregisterloven § 5 om organisasjonsnummer, jf. § 4 om registreringsenheter.

37 Se også enhetsregisterloven § 23 og foretaksregisterloven § 10-2 første ledd.

38 Jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd.

39 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 25.09.06 *Salgsdokumentets innhold – merverdiavgift*.

40 Bokføringsforskriften § 5-1-2 annet ledd annet og tredje punktum, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd.

41 Bokføringsforskriften § 5-1-2 annet ledd fjerde til sjette punktum. Se også foretaksregisterloven § 10-2 annet og tredje ledd.

42 Se *Skatteinfo – nyhetsbrev til regnskapsførere og revisorer* nr. 1 2013.

43 Jf. tilsvarende krav i aksjeloven (13.06.97 nr. 44) § 16-5 første ledd, allmennaksjeloven (13.06.97 nr. 45) § 16-5 første ledd og foretaksregisterloven § 10-2 annet og tredje ledd.

44 Bokføringsforskriften § 5-1-2 første ledd første punktum, jf. § 5-1-1 første ledd nr. 2.

45 Jf. foretaksnavneloven § 1-1 annet ledd og enhetsregisterloven § 5. Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 02.03.10 *Krav til angivelse av partene i salgsdokumentet*.

46 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 04.07.08 *Oppbevaring av kredittkortinformasjon*.

47 Se nærmere om dette på nettsiden til GS1 Norway (<https://gs1.no/gln/>).

48 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 19.01.15 *Krav til angivelse av kjøper i salgsdokumentet – bruk av GLN-nummer*.

49 Se merverdiavgiftsloven § 11-1 annet og tredje ledd.

50 Bokføringsforskriften § 5-1-2 første ledd første, annet og tredje punktum.

51 *Høringsnotat – Opplysningsplikt om salgs- og kjøpstransaksjoner* (Skatteetaten, 26.08.21).

52 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 3.

Ved salg av varer er dette stort sett uproblematisk. De konkrete varene kan listes opp i fakturaen eller et vedlegg til denne (jf. ovenfor om bruk av underdokumentasjon).

### Særlig aktuelt ved salg av tjenester

Angivelse av ytelsens art er særlig en aktuell problemstilling ved tjenestesalg.

En helt generell betegnelse kan benyttes i fakturaen når tjenesten i utgangspunktet er definert og avgrenset.<sup>53</sup> For eksempel anses lovbestemt revisjon å ha et slikt klart definert og avgrenset innhold.

Tjenester som rådgivning, attestasjon, taksering eller advokatbistand er på den annen side ikke entydige nok, og må derfor beskrives nærmere.<sup>54</sup>

### Husk hensynet til både selger, kjøper og kontrollører

Innholdet i fakturaene er av stor betydning både for bokføring og etterkontroll. At partene selv er godt kjent med hva som skal leveres, er derfor ikke av betydning for kravet til spesifisering av ytelsen.<sup>55</sup>

Kravene til dokumentasjon av salg kan heller ikke ses isolert fra kravene til dokumentasjon av kjøp.<sup>56</sup> Selger av en vare eller tjeneste må derfor spesifisere ytelsens art slik at både kjøperen selv og de som kontrollerer kjøpers regnskaper, har mulighet til å forstå hva som er levert.

### Salg av beltemotorsykkel eller firehjuls terrenggående motorsykkel

Det er som hovedregel ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse, drift og vedlikehold av personkjøretøy.<sup>57</sup> Det finnes imidlertid særregler om avgiftssubjekters adgang til å eie beltemotorsyklar eller firehjuls terrenggående motorsyklar uten at disse blir å anse som personkjøretøy.<sup>58</sup>

Som en følge av disse reglene, skal kjennermerke (registreringsnummer) angis i fakturaen ved salg av beltemotorsykkel eller firehjuls terrenggående motorsykkel.<sup>59</sup> Det samme gjelder ved salg av tjenester til vedlikehold, reparasjon, påkostning og ombygging av slike kjøretøy, samt omsetning av varer i forbindelse med utføring av slike tjenester.

### 6. Ytelsens omfang

Fakturaen skal inneholde en angivelse av ytelsens omfang, altså hvor mye som er levert av de ulike typene varer og tjenester.<sup>60</sup>

For varer er dette i utgangspunktet enkelt. Ytelsens omfang kan angis som antall, vekt, lengde, volum, areal mv. Det må opplyses om hvilken måleenhet som er benyttet.

### Omfanget av tjenesteleveranser

Tjenesteleveranser kan deles i tre kategorier:<sup>61</sup>

Ved salg eller utleie av ressurser eller kompetanse der prisingen fullt ut er basert på tidsforbruk, må ytelsens omfang spesifiseres med antallet timeverk, dagsverk eller annen tidsenhet i fakturaen.

3. For tjenester der prisingen helt eller delvis er basert på medgått tid, for eksempel konsulent- og rådgivningsoppdrag hvor leveransen består i rapporter, vurderinger, anbefalinger eller lignende, vil ytelsens art ikke kunne defineres som timeverk, dagsverk eller annen tidsenhet. Det er derfor heller ikke nødvendig at tidsforbruket fremgår av fakturaen.
4. For tjenester der prisen er avtalt i forkant av levering og uavhengig av tidsforbruket, for eksempel rådgivningsoppdrag med fast honorar, vil angivelse av tidsforbruket i fakturaen oftest være uten betydning for bokføring og kontroll. Slik angivelse kreves derfor ikke.

### 7. Leveringstidspunkt

Fakturaen skal som hovedregel angi tidspunktet (datoen) for levering av ytelsen.<sup>62</sup>

Levering av varer anses normalt å ha skjedd når det vesentligste av risiko og kontroll er overført fra selger til kjøper, typisk når varen er overlevert til kjøper eller en som representerer kjøper.

Tjenester kan leveres i tidsrom fra noen få minutter til flere år. Det eksakte tidspunktet for levering er i mange tilfeller vanskelig å identifisere. For kjøperen av tjenestene er det imidlertid sentralt at fakturaen angir hvilken periode tjenestene er levert i.<sup>63</sup> Tidspunkt for levering av tjenester kan for eksempel angis som en dato, et ukenummer, en måned, et kvartal eller et år.

### Unntak når papirfaktura følger varer som sendes per post mv.

Plikten til å angi leveringstidspunkt gjelder ikke for varer som ekspederes gjennom speditor, ved postordre og lignende og der fakturaen følger forsendelsen.<sup>64</sup> I slike tilfeller vet ikke selger når varen vil komme frem til kjøper.

Det antas at selger kan dokumentere leveringstidspunktet ved hjelp av informasjon om utleveringstidspunkt fra speditor eller Posten.

### 8. Leveringssted

Fakturaen skal som hovedregel angi stedet for levering av varene eller tjenestene.<sup>65</sup>

Ved salg av varer skal leveringsstedet alltid angis i fakturaen. Det holder ikke å angi kjøpers forretningsadresse hvis det ikke er der varene fysisk overleveres fra selger til kjøper.

Ved salg av tjenester er tjenestetypen avgjørende for hvordan kravet til angivelse av leveringssted skal forstås.<sup>66</sup> Ved levering av for eksempel håndverkstjenester er angivelse av leveringsstedet i de fleste tilfeller helt sentralt, ikke minst

53 Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.4.1.1.

54 Se også Moen, Reidullf og Tvedt i *Nye bokføringsregler – praktiske konsekvenser* (Revisjon og Regnskap nr. 1 2006).

55 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 01.11.07 *Angivelse av art i salgsdokumentet med videre*.

56 Jf. bokføringsforskriften § 5-5-1.

57 Jf. merverdiavgiftsloven § 8-4.

58 Se merverdiavgiftsforskriften (15.12.09 nr. 1540) § 1-3-1 annet og tredje ledd.

59 Bokføringsforskriften § 5-1-7.

60 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 3.

61 Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.4.1.2.

62 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 4.

63 Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.4.1.3.

64 Bokføringsforskriften § 5-1-4.

65 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 4.

66 Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.4.1.4.

ved kontroll. Ved levering av andre typer tjenester, for eksempel utredninger og juridisk bistand, er stedet der tjenesten ble utført ofte uten betydning og dessuten vanskelig å identifisere. Når stedet for levering ikke har betydning for å kunne vurdere transaksjonen, kan stedsangivelsen utelates.

### 9. Vederlag

Fakturaen skal selvsagt angi det vederlaget som selger gjennom fakturaen krever inn fra kjøper.<sup>67</sup>

Fakturaen skal angi det reelle vederlaget for levering av varer eller tjenester, og kan ikke gi inntrykk av at vederlaget er høyere eller lavere enn det reelt sett er.

### Spesifisering etter avgiftsbehandling

Avgiftspliktig salg, avgiftsfritt salg, salg med omvendt avgiftsplikt og salg som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, skal fremgå hver for seg og summeres særskilt i fakturaen. Avgiftspliktig salg med forskjellige satser skal i tillegg spesifiseres per sats.<sup>68</sup> Dette skal danne grunnlag for beregning, bokføring og kontroll av merverdiavgift.

Det er skissert tre ulike løsninger som anses å tilfredsstillende kravet til angivelse av merverdiavgift.<sup>69</sup>

Angivelse av merverdiavgiftssats og -beløp både per varelinje og oppsummert per sats.

Alle varelinjer knyttet til en bestemt avgiftssats spesifiseres sammen. Vederlaget knyttet til disse varelinjene presenteres deretter oppsummert med angivelse av samlet merverdiavgiftsbeløp.

For hver varelinje angis det en merverdiavgiftskode. Vederlaget for hver merverdiavgiftskode presenteres deretter oppsummert, med angivelse av merverdiavgiftsbeløpet. Hvis det benyttes andre koder enn selve merverdiavgiftssatsen, må kodene forklares tydelig i fakturaen.

### Spesifisering av rabatter krever angivelse av rabattgrunnlaget

Vederlaget er det beløpet kjøper skal betale for en vare eller tjeneste. Dersom det gis rabatter, er det den rabatterte prisen som utgjør vederlaget. Det kreves ikke at rabatter spesifiseres i fakturaen; det er tilstrekkelig at den avtalte prisen etter rabatt angis som vederlag.

Rabattbeløp som likevel spesifiseres i fakturaen, skal angis slik at det fremgår klart hvordan beløpet fordeler seg på de ulike varelinjene. Hvis det gis en samlet rabatt på hele vederlaget, må det fremgå at rabattgrunnlaget gjelder alle varelinjene.<sup>70</sup>

### Øreavrundning tillates som hovedregel ikke

Hvis det avtalte vederlaget inneholder et ørebeløp, skal ørebeløpet fremgå av fakturaen. Det er som hovedregel ikke anledning til å avrunde vederlaget.<sup>71</sup>

Det eneste unntaket fra dette gjelder hvis det er avtalt at fakturaen skal betales med sedler og mynter («i norsk mynt»). Dette kan være aktuelt ved kontantfakturerer.<sup>72</sup> I slike tilfeller skal fakturaen angi både opprinnelig totalvederlag med ørebeløp, øreavrundningen og avrundet totalvederlag.

### Fakturering kan skje i hvilken som helst valuta

Det er ingen særskilte krav til hvilken valuta som kan benyttes i fakturaer.

Ved fakturering i utenlandsk valuta, anbefales det likevel at grunnlaget for merverdiavgift spesifiseres i norske kroner.<sup>73</sup> I bokføringen skal nemlig både selger og kjøper låse avgiftsgrunnlaget i norske kroner på fakturatidspunktet, med henblikk på utfylling av skattemeldingen for merverdiavgift.<sup>74</sup>



Det er ingen særskilte krav til hvilken valuta som kan benyttes i fakturaer.

### Ikke sum per leverandør ved formidlingsalg

Formidlere av varer og tjenester på vegne av andre, kan som tidligere nevnt utstede felles faktura for flere selgere. Det totale vederlaget for den enkelte selger

67 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 5.

68 Bokføringsforskriften § 5-1-5.

69 Skattedirektoratets prinsipputtalelse 09.02.10 *Krav til å spesifisere merverdiavgift i salgsdokument*.

70 Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 17.06.21 *Angivelse av rabatter i salgsdokumentet*.

71 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 13.06.19 *Prinsipputtalelse vedrørende øreavrundning av vederlag i salgsdokumentet*.

72 Se omtale i *Fakturering del I - Faktureringsplikten* (Revisjon og Regnskap nr. 3 2022, side 54-58).

73 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 25.09.06 *Salgsdokumentets innhold – merverdiavgift*.

74 Bokføringsforskriften § 4-2 annet ledd.

kan i slike tilfeller unnlates spesifisert.<sup>75</sup>

Hver enkelt fakturalinje må knyttes til korrekt selger (foretaksnavn og organisasjonsnummer), men det må altså ikke angis en fakturatotal per selger.

## 10. Betalingsforfall

Fakturaen skal angi betalingsforfall.<sup>76</sup>

Dette har blant annet betydning for reglene om puring med purregebyr, renter ved forsinket betaling, foreldelse av krav og fradragrett for tap.<sup>77</sup>

Det antas at betalingsforfall kan angis som en konkret dato eller som antall dager etter faktura- eller mottaksdato.

Angivelse av betalingsforfall er ikke relevant ved kontantfakturering.

## 11. Merverdiavgift

Fakturaen skal angi eventuell merverdiavgift.<sup>78</sup> Merverdiavgiften skal spesifiseres på samme måte som vederlaget, altså per sats.

### Merverdiavgift i norske kroner

Ved fakturering i annen valuta, skal merverdiavgiften angis ferdig omregnet i norske kroner. Det er ikke tilstrekkelig å angi merverdiavgiftsbeløp i utenlandsk valuta sammen med omregningskursen på fakturatidspunktet.<sup>79</sup>

### Merking ved omvendt avgiftsplikt

Merverdiavgiftsloven har som tidligere nevnt egne regler om omvendt avgiftsplikt ved omsetning av klimakvoter eller gull med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler til næringsdrivende eller offentlig virksomhet. I slike tilfeller skal fakturaen merkes med teksten «Omvendt avgiftsplikt – Merverdiavgift ikke beregnet».<sup>80</sup>

## 12. Andre avgifter

Avgifter kan deles i tre kategorier.<sup>81</sup>

Avgift som selger har betalt sin leverandør, og som blir et ordinært priselement både for selger og kjøper. Det er vanligvis ikke krav om å spesifisere slike avgifter.

Avgift som selger er ansvarlig for innkreving og betaling av, men som ikke påvirker kjøper. Selger må dokumentere håndteringen og oppgjøret av avgiften, men det er vanligvis ikke krav om at slike avgifter fremgår av fakturaen.

Avgift som selger er ansvarlig for innkreving og betaling av, og som også kan medføre særskilt behandling hos kjøper. Krav om å spesifisere avgifter i fakturaen begrenses i utgangspunktet til slike avgifter.

Andre avgifter enn merverdiavgift kreves kun spesifisert i fakturaen hvis det følger av lov eller forskrift.<sup>82</sup> Avgifter som ikke kreves spesifisert, kan inkluderes i selgers vederlag.

### Dispensasjonsadgang

Skattekontoret kan i *særlige tilfeller* gi dispensasjon fra kravene til innhold i fakturaer.<sup>83</sup> Skattedirektoratet har ikke offentliggjort noen dispensasjonspraksis på området.<sup>84</sup>

En begrunnet dispensasjonssøknad sendes til Skattekontoret, Divisjon Brukerdialog, Postboks 9200 Grønland, 0134 Oslo. Søknaden kan også sendes elektronisk via Altinn, ved bruk av skjema RF-1306 *Kontaktskjema for bedrifter og organisasjoner*.<sup>85</sup>

### Særlige bransjeregler

I enkelte næringer og bransjer stiller bokføringsforskriften særskilte krav til innhold i fakturaer. I det videre redegjør jeg kort for disse særreglene.

### Petroleumsutvinning og rørledningstransport

Fakturaer fra bokføringspliktige som driver utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster eller rørledningstransport i de områder som er nevnt i petroleums-skatteloven<sup>86</sup> § 1 skal inneholde særskilt informasjon som angitt i bokføringsforskriften § 8-9-3.

### Videreforgjort av brukte varer mv. – avansemetoden

Videreforgjort av brukte varer, kunstverk, samleobjekter eller antikviteter som benytter avansen som beregningsgrunnlag for merverdiavgift, skal utstede særskilt salgsdokument over leveransen.<sup>87</sup>

Gjenstandens nummer<sup>88</sup> skal påføres fakturaen og merverdiavgiftsbeløpet skal ikke spesifiseres. Det skal i tillegg fremgå av fakturaen at merverdiavgift som er inkludert i prisen, ikke er fradragberettiget som inngående merverdiavgift for kjøper.

### Kraftbransjen

Leverandører av nettjenester og elektrisk energi kan utstede felles fakturaer (samfakturere). Det kan benyttes en felles nummerserie for slike felles fakturaer. For øvrig

75 Bokføringsforskriften § 5-1-6.

76 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 5.

77 Jf. inkassoforskriften (14.07.89 nr. 562) § 1-2, forsinkelsesrenteloven (17.12.76 nr. 100) § 2, foreldelsesloven (18.05.79 nr. 18) § 3, FSPIN Forskrift til skatteloven (19.11.99 nr. 1158) § 6-2-1 og merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1.

78 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 6.

79 Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 25.09.06 *Salgsdokumentets innhold – merverdiavgift*.

80 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 7.

81 Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 9.4.

82 Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 6.

83 Bokføringsforskriften § 5-1-8. Finansdepartementets dispensasjonsmyndighet er delegert til Skattedirektoratet, som har delegert den videre til skattekontoret.

84 Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 23.03.17 *Dispensasjon fra enkelte bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften*.

85 Skattedirektoratets kunngjøring 01.06.19 *Søknader om dispensasjon fra bestemmelser i bokføringsloven, bokføringsforskriften og regnskapsloven*.

86 Lov 13.06.75 nr. 35.

87 Bokføringsforskriften § 8-10-4, jf. merverdiavgiftsloven § 4-5 og § 4-6.

88 Jf. bokføringsforskriften § 8-10-2.

gjelder kravene til innhold i fakturaene for hver av partenes omsetning.<sup>89</sup>

### Oppsummering

Det er fort gjort å ikke se skogen for bare trær. De omfattende og detaljerte kravene til innhold i fakturaer kan derfor overskygge det prinsipielle utgangspunktet: Fakturaene skal alltid være i stand til å vise de bokførte opplysningenes berettigelse for både selger, kjøper og kontrollører, og for både regnskaps-, skatte- og avgiftsmessige formål.

I tillegg må alltid de forskriftsbestemte kravene til innhold i fakturaer overholdes. Hovedreglene kan kort oppsummeres med følgende eksempel:

Det finnes både tillegg til og unntak fra disse hovedreglene, samt særlige bransjeregler. Det er viktig å sette seg godt inn i hva som gjelder for det konkrete foretaket og de aktuelle leveransene.

<sup>89</sup> Bokføringsforskriften § 8-15-1.

<p>Angivelse av selger og kjøper</p>		<p>Fakturanummer, fakturadato, betalingsforfall, leveringstidspunkt og leveringssted</p>		
<p><b>Byggevarehuset AS</b> Foretaksregisteret 987 654 321 MVA</p>		<p>Fakturanummer: 2150 Fakturadato: 09.03.22 Forfallsdato: 23.03.22</p>		
<p>Snekkerbua Ola Nordmann Spikerslaget 12 1234 SAGDAL</p>		<p>Leveringsdato: 08.03.22 Leveringssted: Spikerslaget 12 1234 Sagdal</p>		
Beskrivelse	Stk.	Pris eks. mva	Mva 25 %	Pris inkl. mva
Kryssfinerplate A	30	NOK 11 997,00	NOK 2 999,25	NOK 14 996,25
Frakt	1	NOK 799,20	NOK 199,80	NOK 999,00
<b>Totalt</b>		<b>NOK 12 796,20</b>	<b>NOK 3 199,05</b>	<b>NOK 15 995,25</b>
		<p>Ytelsens art, ytelsens omfang, vederlag og merverdiavgift</p>		

Den enkleste måten å bruke underdokumentasjon på, er å legge den ved fakturadokumentet ved utstedelse.



Videreforhandlere av brukte varer, kunstverk, samleobjekter eller antikviteter som benytter avansen som beregningsgrunnlag for merverdiavgift, skal utstede særskilt salgsdokument over leveransen.