

# Veiledningsnotat om nettoføringsordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift i statsforvaltningen

27. oktober 2014  
(med oppdateringer, senest 21. april 2015)

1	Om veiledningsnotatet.....	4
2	Er virksomheten din omfattet av nettoføringsordningen? .....	5
3	Betalt merverdiavgift som omfattes av ordningen .....	6
3.1	Merverdiavgift som skal omfattes av ordningen.....	6
3.2	Merverdiavgift som ikke skal omfattes av ordningen.....	8
3.2.1	Merverdiavgift knyttet til merverdiavgiftspliktig aktivitet.....	8
3.2.2	Merverdiavgiften til bygg, anlegg eller annen fast eiendom .....	9
3.2.3	Merverdiavgift på enkelte varer og tjenester .....	10
4	Regnskapsmessig håndtering i nettoføringsordningen.....	11
4.1	Bokføring av betalt merverdiavgift.....	11
4.2	Dokumentasjon og bokføring av fjernleverbare tjenester .....	13
4.3	Behandling og bokføring av viderefakturering .....	14
4.4	Spesifikasjon av merverdiavgift – nettoføringsordning .....	18
4.5	Rapportering til statsregnskapet.....	19
4.6	Krav til funksjonalitet i økonomisystemet .....	19
4.7	Nettoføringsordningen og bruk av belastningsfullmakter.....	20
4.8	Dokumentasjon av utgifter til rutegående transportmidler .....	21

## **Endringslogg (etter første utgave datert 27.10.2014):**

- i. 30.10.2014:**  
Veiledningsnotatet er oppdatert med utvidet omtale i pkt. 3.2.2 av merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg og annen fast eiendom.
- ii. 5.12.2014:**  
Veiledningsnotatet er oppdatert med
  - omtale av ansattes reiseutgifter og av anskaffelser av inventar i pkt. 3.1 om merverdiavgift som omfattes av ordningen
  - presisering av krav til dokumentasjon ved viderefakturering i eksempel 6 i pkt. 4.2
  - utvidet omtale av krav til spesifisering av enkelttransaksjoner i pkt. 4.4 Spesifisering av merverdiavgift – nettoføringsordning
- iii. 19.12.2014:**  
Veiledningsnotatet er oppdatert med
  - omtale av nettoføringsordningen og belastningsfullmakter i nytt pkt. 4.7, med en henvisning på slutten av pkt. 2
  - nærmere omtale av dokumentasjonskrav ved reiser innenlands i pkt. 4.8, jf. særlig bruk av rutegående transportmidler og forholdet til Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands
- iv. 21.4.2015:**  
Veiledningsnotatet er oppdatert med
  - endringer i tekst og henvisninger i samsvar med ny versjon av rundskriv R-116 datert 12.3.2015
  - nye avsnitt når det gjelder belastningsfullmakt (pkt. 4.7)

## 1 Om veiledningsnotatet

Fra 1.1.2015 er det innført en nettoføringsordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift for ordinære statlige forvaltningsorgan. Nettoføringsordningen er en administrativ ordning innenfor statsforvaltningen og ikke en del av merverdiavgiftssystemet.

Finansdepartementet har fastsatt krav til budsjetteringen og regnskapsføringen i rundskriv R-116 av 12.3.2015. Rundskrivet omhandler grunnlaget for ordningen, virkeområde, hvilken merverdiavgift som er omfattet og ikke omfattet, regnskapsføring og rapportering.

Hensikten med dette veiledningsnotatet er å gi ansatte som har ansvar for økonomioppgaver i virksomheten grunnlag for å

- vurdere om egen virksomhet er omfattet av nettoføringsordningen
- utarbeide egne rutiner for registrering/kontering, transaksjonskontroller (attestasjon og budsjettdisponeringsmyndighet) og bokføring av salgsdokument (fakturaer) med merverdiavgift
- vurdere hva som må utvikles i egne systemer, eventuelt i kontakt med tjenesteyter/leverandør av økonomisystemet

Følgende steg kan være hensiktsmessig for virksomheten å gjennomgå ved innføring av nettoføringsordningen.

Vurdere om virksomheten er omfattet av nettoføringsordningen  
Les punkt 2

Virksomheten er omfattet

Vurdere hvilke utgifter og merverdiavgift som er omfattet av nettoføringsordningen  
Les punkt 3

Merverdiavgift knyttet til utgiften inngår i nettoføringsordningen

Hvordan kontere og bokføre utgiften?  
Les punkt 4

Hvordan rapportere til statsregnskapet?  
Les punkt 4.5

I dette veiledningsnotatet er de budsjettmessige sidene ved ordningen ikke omtalt. Ved spørsmål om statsbudsjettet for 2015 og tildelingen av budsjettmidler, må virksomhetene ta kontakt med overordnet departement.

## **2 Er virksomheten din omfattet av nettoføringsordningen?**

Hensikten med dette punktet er å gi virksomheten grunnlag for å vurdere om de er med i ordningen. Virksomheter som er med i ordningen, må vurdere tilpasninger i rutiner og systemer. I punkt 3 i rundskriv R-116 står følgende om virkeområdet for ordningen:

*Rundskrivet gjelder for ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. For å unngå at det kan oppstå nye konkurransevidninger er enkelte virksomheter holdt utenfor ordningen.*

*Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter er ikke inkludert i nettoføringsordningen og ikke underlagt kravene i rundskrivet. Norges vassdrags- og energidirektorat, NVE Anlegg, er likevel inkludert i ordningen.*

*Av Vedlegg 1 fremgår hvilke virksomheter som holdes utenfor ordningen.*

Nettoføringsordningen for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift gjelder som hovedregel for ordinære statlige forvaltningsorganer (bruttobudsjetterte virksomheter), herunder departementer. Disse virksomhetene kjennetegnes ved at de får tildelt budsjettmidler til ordinær drift (lønn, varer og tjenester) på en post 01–22 driftsutgifter, og de rapporterer regnskapstall til bevilgningsregnskapet (ved å sende S-rapport til statsregnskapet). Tildeling av budsjettmidler på kapitler og poster fremgår av tildelingsbrevet fra departementet.

Enkelte virksomheter er utenfor ordningen, og disse omfattes derfor ikke av kravene i rundskrivet R-116. Følgende virksomheter er utenfor ordningen:

- Bruttobudsjetterte virksomheter/forvaltningsorganer som er holdt utenfor ordningen fremgår av vedlegget til rundskriv R-116. Dette er virksomheter som i konkurranse med private aktører må antas å produsere, eller kunne produsere, tjenester som ikke er merverdiavgiftspliktige. Dette gjelder blant annet sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester og kulturelle tjenester. Det kan på et senere tidspunkt bli aktuelt å vurdere om enkelte av disse virksomhetene skal omfattes av ordningen, i så fall vil virksomheten få informasjon om dette fra eget departement.
- Bruttobudsjetterte virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsregisteret og er merverdiavgiftspliktige for hele virksomheten, se også omtale i rundskrivets punkt 4.2.1 og vedlegget til rundskrivet. Dersom virksomheten er registrert som merverdiavgiftspliktig for deler av virksomheten, vil nettoføringsordningen gjelde bare for den delen av virksomheten som ikke er registrert som merverdiavgiftspliktig, se nærmere omtale nedenfor i punkt 3.2.1.
- Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (nettobudsjetterte virksomheter) kjennetegnes at de får tildelt budsjettmidler ved

utbetaling fra eget departement over post 50–59 Overføringer til andre statsregnskap. Virksomhetene rapporterer ikke bevilgningsregnskap ved S-rapport til statsregnskapet. Dette vil eksempelvis være universiteter, høyskoler og forskningsinstitutter. Tildeling av budsjettmidler på kapitler og poster er omtalt i tildelingsbrevet fra departementet.

- Statens forvaltningsbedrifter og gjelder følgende virksomheter/områder, Statsbygg, Garanti-instituttet for eksportkreditt (GIEK), Statens kartverk, Statens pensjonskasse forvaltningsbedrift og Statens direkte engasjement i petroleum (SDØE).

I rundskriv R-116, punkt 4.3.2, og i rundskriv R-101 om statens kontoplan, punkt 4.1, har Finansdepartementet klargjort at også virksomheter som er utenfor nettoføringsordningen, i visse tilfeller kan postere betalt merverdiavgift på kap. 1633, post 01 når de bruker belastningsfullmakter som de har mottatt. Det vises til nærmere omtale i pkt. 4.7 nedenfor.

### **3 Betalt merverdiavgift som omfattes av ordningen**

Hensikten med dette punktet er å gi virksomheten et grunnlag for å vurdere hvilke av virksomhetens utgifter som er omfattet av nettoføringsordningen og hvilken merverdiavgift som inngår. Punktet inneholder en beskrivelse av:

- merverdiavgift på utgifter som skal omfattes av ordningen
- merverdiavgift på utgifter som ikke skal omfattes av ordningen

#### **3.1 Merverdiavgift som skal omfattes av ordningen**

Hensikten med dette punktet er å beskrive hvilke utgifter på statsbudsjettet som omfattes av ordningen og hvilken betalt merverdiavgift som skal omfattes. I punkt 4.1 i rundskriv R-116 står følgende om merverdiavgift som skal omfattes av nettoføringsordningen:

*Ordningen skal som hovedregel omfatte all betalt merverdiavgift som del av utgifter som rapporteres på postene 01–49 til statsregnskapet. Slik betalt merverdiavgift skal virksomhetene postere i virksomhetsregnskapet og rapportere til statsregnskapet (...).*

*Ordningen omfatter betalt innenlands merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, samt merverdiavgift betalt ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen. Ordningen omfatter også betalt merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, samt merverdiavgift ved kjøp av klimakvoter m.v. jf. merverdiavgiftsloven §§ 11-1 og 11-3<sup>1</sup>.*

Det er noen forhold som virksomhetene må ta hensyn til i vurderingen om utgiften er omfattet av nettoføringsordningen:

- Den betalte merverdiavgiften er del av utgifter på postene 01–49 i statsbudsjettet, dvs. statens egne driftsutgifter og nybygg, anlegg mv. Virksomheten har i tildelingsbrevet

---

<sup>1</sup> Virksomheter som har slike kjøp, er forpliktet til å beregne og innbetale merverdiavgift til Skatteetaten, jf. [merverdiavgiftsloven § 11-1 og § 11-3](#). Deretter kan merverdiavgiften bokføres som betalt i virksomhetsregnskapet, og inngå i rapport over merverdiavgift under nettoføringsordningen.

fra departementet fått oppgitt hvilke kapitler og poster de har fullmakt til å disponere. Det gir virksomheten grunnlag for å beskrive hvilke utgifter som skal følge den regnskapsmessige behandlingen i pkt. 4. Disponerer virksomheten tilskuddsposter (postene 60–85 i statsbudsjettet), er disse utgiftene ikke omfattet av ordningen.

- Den betalte merverdiavgiften gjelder kjøp av varer og tjenester fra virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, dvs. innenlands merverdiavgift. Merverdiavgiften vil som hovedregel være omfattet ved kjøp av varer og tjenester, unntakene er omtalt i pkt. 3.2. Merverdiavgiften skal fremgå av salgsdokumentasjonen (faktura) fra leverandøren, og på salgsdokumentet skal det være oppgitt organisasjonsnummer og bokstavene MVA, se også omtale i pkt. 4.1 om dokumentasjon.
- Merverdiavgift er betalt ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen. Merverdiavgiften skal som hovedregel være omfattet for denne type kjøp, unntakene er omtalt i pkt. 3.2. Merverdiavgiften for denne type varer vil som hovedregel ikke fremgå av salgsdokumentasjon (faktura) fra leverandøren.
- Merverdiavgift er betalt ved fjernleverbare tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen. Merverdiavgiften skal som hovedregel være omfattet for denne type kjøp, unntakene er omtalt i pkt. 3.2. Merverdiavgiften for denne typen tjenester vil som hovedregel ikke fremgå av salgsdokumentasjon (faktura) fra leverandøren, og punkt 4.2 inneholder informasjon om hvordan kjøp av fjernleverbare tjenester skal dokumenteres og regnskapsføres. Med fjernleverbar tjeneste menes en tjeneste “der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted” (merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i)). Eksempler på fjernleverbare tjenester er konsulenttjenester, advokattjenester, reklametjenester, EDB-tjenester og alle tjenester som kan leveres elektronisk. Utleie av arbeidskraft er også eksempel på en tjeneste som er fjernleverbar. Det vises til omtale i [Merverdiavgiftshåndboken](#) der det er referert flere enkeltavgjørelser hvor det er tatt stilling til om en tjeneste er fjernleverbar.

Kommentarer til noen typer varer og tjenester:

- a) Merverdiavgift betalt i forbindelse med ansattes reiseutgifter vil som hovedregel være omfattet av nettoføringsordningen, dersom utgiftene er «til bruk» i virksomheten (se rundskriv R-116 punkt 4.3.3 og omtale i pkt. 3.2 nedenfor). Dette gjelder både når en ansatt har lagt ut for virksomheten og leverer reiseregning/utleggsoppstilling og når faktura for reisen er sendt til virksomheten. Det er noen unntak fra denne hovedregelen, ut fra begrensninger som følger av merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4. Dette innebærer at merverdiavgift på utgifter til bl.a. kost, naturalavlønning og drift og vedlikehold av personbiler ikke er omfattet av nettoføringsordningen. Det vises til nærmere omtale i pkt. 3.2.3 av disse unntakene. For øvrig innebærer unntakene omtalt i pkt. 3.2.3 at utgifter til ansattes reiser mellom hjem og fast arbeidssted normalt ikke er omfattet av nettoføringsordningen, da slike utgifter anses til privat bruk i denne sammenhengen. Det er ikke krav om at fakturaer, kvitteringer mv. som brukes som dokumentasjon for

ansattes utgifter ved reiser, skal være utstedt til den statlige virksomheten (arbeidsgiver) for at merverdiavgift på utgiftene skal komme innenfor nettoføringsordningen.

- b) Anskaffelser av inventar regnes som utgifter til varer og tjenester og vil som hovedregel være omfattet av nettoføringsordningen. Eksempler på inventar er i denne sammenheng kontormøbler (som pulter, møtebord, stoler og skap), elektronisk utstyr (som tv, storskjermer, prosjektorer og PCer), skjermvegger som ikke er fastmontert og kjøkkeninnredning til spiserom. Anskaffelser av slikt inventar regnes altså ikke som anskaffelse til bygg, anlegg eller annen fast eiendom (disse er omtalt i pkt. 3.2.2). Imidlertid må virksomheten vurdere om enkelte av varene faller inn under unntakene omtalt i pkt. 3.2.3. Et par eksempler er kaffemaskiner og vannkjølere, der utgiften regnes som kost.

### **3.2 Merverdiavgift som ikke skal omfattes av ordningen**

Hensikten med dette punktet er å beskrive hvilken merverdiavgift som ikke skal omfattes av ordningen. Hovedregelen er omtalt i punkt 4.2 i rundskriv R-116:

*For at nettoføringsordningen skal virke etter hensikten, er det nødvendig at enkelte deler av den betalte merverdiavgiften ikke omfattes. Begrensningene i fradragsretten for merverdiavgiftspliktige virksomheter gjelder også for nettoordningen. Disse begrensningene følger av merverdiavgiftsloven kap. 8. Det vil blant annet si at anskaffelsen av varen eller tjenesten må være «til bruk» i det ordinære statlige forvaltningsorganets virksomhet<sup>2</sup> for å omfattes av nettoføringsordningen.*

Begrensningene for hvilken merverdiavgift som ikke skal omfattes av nettoføringsordningen, følger de samme prinsipper for begrensningene i fradragsretten som gjelder for merverdiavgiftspliktige virksomheter. Hvilke varer og tjenester dette gjelder er nærmere omtalt i pkt. 3.2.3. I tillegg til disse begrensningene, gjelder det også krav for:

- merverdiavgift knyttet til merverdiavgiftspliktig aktivitet, se pkt. 3.2.1
- merverdiavgift til bygg, anlegg eller annen fast eiendom, se pkt. 3.2.2

#### **3.2.1 Merverdiavgift knyttet til merverdiavgiftspliktig aktivitet**

Hensikten med dette punktet er å beskrive hva virksomheter som har merverdiavgiftspliktig aktivitet, skal ta hensyn til. I punkt 4.2.1 i rundskriv R-116 fremgår det:

*Enkelte virksomheter er registrert som merverdiavgiftspliktige for hele eller deler av virksomheten. Slik merverdiavgift omfattes ikke av ordningen, og skal ikke følge reglene for bokføring og rapportering som er angitt i pkt 5. For disse virksomhetene skal inngående merverdiavgift på varer og tjenester som knyttes til virksomhetens avgiftspliktige omsetning fortsatt fradragsføres og gjøres opp med Skatteetaten på vanlig måte innenfor merverdiavgiftslovens regler.*

---

<sup>2</sup> <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58?q=merverdiavgiftsloven>



Virksomheter registrert som merverdiavgiftspliktige for hele virksomheten, er holdt utenfor nettoføringsordningen. Kravene i rundskrivet R-116 gjelder derfor ikke for disse virksomhetene.

Virksomheter registrert som merverdiavgiftspliktig for kun deler av virksomheten, er omfattet av nettoføringsordningen bare for den delen av virksomheten som ikke er registrert som merverdiavgiftspliktig. Virksomheten må vurdere hvilke konsekvenser nettoføringsordningen har for dagens rutiner om forholdet mellom avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet, og hvilken betydning det har for systemene (eksempelvis om hvordan kjøp av varer og tjenester skal attesteres, konteres/registreres og bokføres i systemet). For disse virksomhetene skal

- inngående merverdiavgift på varer og tjenester som knyttes til virksomhetens avgiftspliktige omsetning, fortsatt fradragsføres og gjøres opp med Skatteetaten på vanlig måte innenfor merverdiavgiftslovens regler
- merverdiavgift på varer og tjenester som ikke gjelder virksomhetens avgiftspliktige omsetning, følge kravene til nettoføringsordningen for regnskapsføring og rapportering.

### **3.2.2 Merverdiavgiften til bygg, anlegg eller annen fast eiendom**

Hensikten med dette punktet er å beskrive hva virksomheter som har merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom, skal ta hensyn til. Av punkt 4.2.2 i rundskriv R-116 fremgår det:

*Merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom omfattes ikke av nettoføringsordningen<sup>3</sup>. Merverdiavgift på driftsutgifter er likevel omfattet av ordningen så fremt utgiftene knytter seg til bygg, anlegg eller annen fast eiendom som ikke er for salg eller utleie. Slike utgifter relatert til driften av bygget eller anlegget vil for eksempel være strøm, renholdstjenester, vakt- og vaktmestertjenester.*

Hovedregelen er at merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom ikke omfattes av nettoføringsordningen. Dette gjelder både når virksomheten leier av andre og når virksomheten selv eier. Etter hovedregelen skilles det ikke på om anskaffelsene gjelder oppføring, vedlikehold eller drift av bygg mm.

Det er et unntak fra denne hovedregelen, jf. andre og tredje setning i sitatet fra rundskriv R-116. Dette er knyttet til driftsutgifter til bygg, anlegg eller annen fast eiendom. Unntaket gjelder både når virksomheten leier av andre og eier. Unntaket innebærer at utgifter til varer og tjenester til driften av bygget, anlegget eller annen fast eiendom vil være omfattet av nettoføringsordningen. I rundskrivet er det gitt noen eksempler på varer og tjenester som dette kan gjelde, som strøm, renholdstjenester og vakt- og vaktmestertjenester. Andre eksempler er renovasjon, vann, avløp og reparasjon og løpende vedlikehold av bygg og anlegg. Slike utgifter skal bokføres, spesifiseres og rapporteres til statsregnskapet etter kravene som er omtalt i pkt. 4 i dette veiledningsnotatet (for utgifter som faller innenfor ordningen).

---

<sup>3</sup> Kystverkets utgifter til investering og drift i fiskerihavner, farleier og navigasjonsinnretninger er likevel omfattet av nettoføringsordningen. Hvis Kystverkets bygg, anlegg eller annen fast eiendom er beregnet for salg eller utleie, gjelder begrensningene også for Kystverket.

Anskaffelser som må anses å være påkostninger, dvs. at de gir en varig forbedring eller økt funksjonalitet av bygget eller anlegget, faller ikke innenfor begrepet driftsutgifter. Det vil si at slike anskaffelser ikke vil være omfattet av nettoføringsordningen (i tråd med hovedregelen), og at de skal bokføres inklusive merverdiavgift, se eksempel 3 i punkt 4.1.

Det er et unntak fra unntaket omtalt i avsnittet over (dvs. at hovedregelen likevel gjelder). Det fremgår avslutningsvis i andre setning i sitatet fra rundskriv R-116, at bygget eller anlegget ikke skal være gjenstand for salg eller utleie. Dette innebærer at dersom virksomheten skal selge eller leier ut (herunder fremleie) bygget, anlegget eller annen fast eiendom, vil driftsutgiftene ikke være omfattet av nettoføringsordningen. I noen tilfeller har virksomheten også fremleie av deler av sine lokaler. Driftsutgifter til de delene som er fremleiet, vil heller ikke være omfattet av nettoføringsordningen. I slike tilfeller kan beregning av driftsutgifter for de aktuelle delene baseres på skjønn.

Anskaffelser av inventar i form av bl.a. kontormøbler og elektronisk utstyr regnes ikke som anskaffelse til bygg, anlegg eller annen fast eiendom, selv om inventaret plasseres i virksomhetens lokaler. Inventar regnes følgelig heller ikke som driftsutgifter til bygg, anlegg eller annen fast eiendom. Det vises til omtale av anskaffelser av inventar i pkt. 3.1.

### **3.2.3 Merverdiavgift på enkelte varer og tjenester**

Hensikten med dette punktet er å gi virksomheten oversikt over merverdiavgift på enkelte varer og tjenester som ikke er omfattet av nettoføringsordningen. Av punkt 4.2.3 i rundskriv R-116 fremgår det:

*I merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4 er det gitt begrensninger i fradragsretten, og disse begrensningene gjelder tilsvarende for nettoføringsordningen.*

*Vær oppmerksom på at merverdiavgift på anskaffelse, drift og vedlikehold av personkjøretøy, dvs. i hovedsak motorvogner registrert som personbil (se merverdiavgiftsforskriften § 1-3-1) ikke er omfattet av ordningen. Dette gjelder også merverdiavgift på leie eller leasingvederlag av personkjøretøy.*

*Utgiftene for disse varene og tjenestene skal bokføres brutto inklusive merverdiavgift på de respektive utgiftskonti i virksomhetsregnskapet, og rapporteres til statsregnskapet på en statskonto for utgifter.*

Begrensningene i merverdiavgiftsloven §8-3 omfatter merverdiavgift på følgende varer og tjenester:

- a) servering
- b) kostnader vedrørende leie av selskapslokaler i forbindelse med servering
- c) kunst og antikviteter, med mindre kjøperen omsetter varer av samme slag i sin virksomhet eller varene er til bruk i virksomhet som nevnt i § 5-9
- d) kost til og naturalavlønning av virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister
- e) representasjon
- f) gaver og varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed når verdien ikke er bagatellmessig, likevel slik at det er fradragsrett for varer dersom de utføres til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

- g) oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer. Det er likevel fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner, herunder løst inventar til bedriftskantiner.

Kommentarer til enkelte av begrensningene i § 8-3:

- Utgifter til mat til møter kan ikke belastes nettoføringsordningen for merverdiavgift. Det gjelder uavhengig av om det er eksterne deltakere på møtene eller ikke (jf. bokstav a og d).
- Merverdiavgift på gaver er ikke omfattet av nettoføringsordningen (jf. bokstav f). Det gjelder både for gaver til ansatte og til andre. Blomster til ansatte regnes her som gaver uansett i hvilken anledning blomstene gis. Unntatt fra disse begrensningene er gaver av bagatellmessig verdi (regnet som 100 kroner eller mindre) og gaver til utlandet.

Virksomheten finner mer informasjon om hva de ulike punktene innebærer i [merverdiavgiftshåndbokens kapittel 8-3](#).

Fradragsretten er som utgangspunkt etter merverdiavgiftsloven § 8-4 første ledd første punktum avskåret for inngående merverdiavgift på anskaffelse, vedlikehold, bruk (herunder leie/leasing) og drift av personkjøretøy, herunder varebil klasse 1 og campingtilhenger, selv om anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det foreligger tre unntak fra denne hovedregelen, nemlig for personkjøretøy anskaffet som salgsvare, til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller som middel i personbefordring mot vederlag. Se nærmere omtale i [merverdiavgiftshåndboken kapittel 8-4](#).

Dersom virksomheten har kjøp av varer og tjenester som faller innenfor begrensningene omtalt over, skal de ikke omfattes av nettoføringsordningen, og kjøpet skal bokføres inklusive merverdiavgift, se eksempel 3 i punkt 4.1.

## **4 Regnskapsmessig håndtering i nettoføringsordningen**

Hensikten med dette punktet er å gi virksomheten grunnlag for å vurdere hvordan systemer og rutiner må innrettes for å registrere, bokføre, spesifisere og rapportere merverdiavgiften på utgifter som omfattes av nettoføringsordningen. Det er også gitt noen eksempler.

### **4.1 Bokføring av betalt merverdiavgift**

Hensikten med dette punktet er å gi informasjon om hvordan merverdiavgift som omfattes av nettoføringsordningen skal bokføres. Det er også vist noen eksempler på bokføring. I punkt 5.1 i rundskriv R-116 står det:

*Virksomheter som kjøper varer og tjenester med beregnet merverdiavgift som omfattes av nettoføringsordningen, skal fra 1. januar 2015 bokføre betalt merverdiavgift på artskonto 1987 Nettoføringsordning for mva.*

*Grunnlaget for merverdiavgiften skal være dokumentert og etterprøvbart.*

Virksomheten skal kun bokføre merverdiavgift som er omfattet av nettoføringsordningen på artskontoen 1987 Nettoføringsordning for mva.

Virksomheten må i sine rutiner beskrive hvilke kontroller som skal gjøres ved kontering, for å vurdere om merverdiavgiften for utgiften er omfattet eller ikke omfattet av nettoføringsordningen, se punkt 3. Virksomheten bør i sine rutiner beskrive forhold som er særskilt for egen virksomhet og som bør ha særlig oppmerksomhet, eksempelvis dersom det er mye reiseaktivitet eller flere personkjøretøy.

Salgsdokumentet (faktura) fra leverandøren vil være dokumentasjonen for grunnlaget for merverdiavgiften som bokføres (se punkt 3.1), og gir grunnlag for å etterprøve regnskapet. Salgsdokumentet inneholder blant annet vederlaget, merverdiavgift og beløpet som skal betales til leverandør. I tillegg vil det være angitt hvilken merverdiavgiftssats som er benyttet. Hvilke krav som stilles til innholdet i et salgsdokument, er omtalt i [bokføringsforskriftens § 5](#).

Virksomheten må legge opp sine rutiner og systemer slik at tilsatte konterer (registrerer) merverdiavgiften og utgiften på riktige konto, for å sikre korrekt og nøyaktig bokføring og spesifisering. Basert på funksjonalitet i systemet kan virksomheten i sine rutiner beskrive hvordan merverdiavgiften på utgiftene skal konteres i de ulike systemer (fakturabehandlingssystemer, regnskapssystemet og ev. lønssystemer). Systemene må legges opp slik at virksomheten i ettertid kan spesifisere merverdiavgiften (se punkt 4.4) og rapportere til statsregnskapet (se punkt 4.5). I punkt 4.6 er krav til funksjonalitet i økonomisystemet omtalt.

Nedenfor er gitt noen eksempler på bokføring av merverdiavgift og grunnlaget. I eksemplene har vi også tatt med føring av utbetaling til bank.

### Eksempel 1

Virksomheten A har anskaffet tjenester til løpende drift av IKT fra firma X. Tjenesten koster hver måned kr. 125.000,- inkl. mva. (høy sats). Merverdiavgiften og grunnlaget skal bokføres slik:

	Forklaring	Føring	Konto	Kontonavn	Beløp
1	Faktura fra firma x	debet	672	Kjøp av tjenester til løpende driftsoppgaver, IKT	100 000
1	Faktura fra firma x	debet	1987	Nettoføringsordning for mva.	25 000
1	Faktura fra firma x	kredit	240	Leverandørgjeld	-125 000
2	Betaler faktura	debet	240	Leverandørgjeld	125 000
2	Betaler faktura	kredit	194	Bankinnskudd – ut	-125 000

## Eksempel 2

En ansatt i virksomheten A har vært ute på reise med fly. Flyreisen kostet kr. 7.020,- inkl. merverdiavgift (lav sats). Merverdiavgiften og grunnlaget skal bokføres slik:

	Forklaring	Føring	Konto	Kontonavn	Beløp
1	Faktura fra firma x	Debet	713	Reisekostnad	6 500
1	Faktura fra firma x	Debet	1987	Nettoføringsordning for mva.	520
1	Faktura fra firma x	Kredit	240	Leverandørgjeld	-7 020
2	Betaler faktura	Debet	240	Leverandørgjeld	7 020
2	Betaler faktura	Kredit	194	Bankinnskudd – ut	-7 020

## Eksempel 3

Virksomheten A har hatt utgifter til representasjon på kr. 5000,- inkl. merverdiavgift. Det ble kjøpt mat og drikke, og leid lokaler. Representasjon og leie av lokaler til servering inngår ikke i nettoføringsordningen, og utgiften inkl. merverdiavgift skal derfor bokføres på artskonto for representasjon:

	Forklaring	Føring	Konto	Kontonavn	Beløp
1	Faktura fra firma x	Debet	735	Representasjon	5 000
1	Faktura fra firma x	Kredit	240	Leverandørgjeld	-5 000
2	Betaler faktura	Debet	240	Leverandørgjeld	5 000
2	Betaler faktura	Kredit	194	Bankinnskudd – ut	-5 000

## 4.2 Dokumentasjon og bokføring av fjernleverbare tjenester

Hensikten med dette punktet er å gi informasjon om hvordan merverdiavgift som betales for fjernleverbare tjenester, skal bokføres under nettoføringsordningen. Nettoføringsordningen omfatter også fjernleverbare tjenester, men virksomheten må imidlertid først undersøke om kjøpet av tjenesten faller innenfor ordningen, jf. omtale i punkt 3 over.

Dersom tjenesten faller innenfor nettoføringsordningen fremgår det av rundskriv R-116, punkt 4.1 fotnote 2, at:

*Virksomheter som har slike kjøp, er forpliktet til å beregne og innbetale merverdiavgift til Skatteetaten, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 og § 11-3. Deretter kan merverdiavgiften bokføres som betalt i virksomhetsregnskapet, og inngå i rapport over merverdiavgift under nettoføringsordningen.*

Virksomheten skal betale fakturaen fra leverandøren som leverer den fjernleverbare tjenesten, og deretter beregne merverdiavgiften, betale og rapportere denne til Skatteetaten. Informasjon om rapportering av merverdiavgiften til Skatteetaten finnes på deres hjemmeside (se [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no)). Merverdiavgiften skal bokføres på konto 1987 Nettoføringsordning for mva i samme periode som fakturaen bokføres. Ved rapportering til statsregnskapet skal merverdiavgiften rapporteres som utgift i samme periode som den fjernleverbare tjenesten rapporteres. Motposten til konto 1987 Nettoføringsordning for mva er konto 270 Utgående merverdiavgift. Konto 270 Utgående merverdiavgift rapporteres som mellomværende med

statskassen (se pkt. 0). Avgiften betales til Skatteetaten i samme periode som rapporteringen til Skatteetaten. Merverdiavgiften må også kunne spesifiseres, se omtale i pkt. 4.4.

#### Eksempel 4

Virksomheten A har kjøpt programvare som anses som tjeneste fra en utenlandsk leverandør firma Z, programvaren er omfattet av nettoføringsordningen. Programvaren koster kr. 50.000,- eks. mva. Etter merverdiavgiftsloven skal virksomheten selv beregne, betale og rapportere merverdiavgiften til Skatteetaten.

	Forklaring	Føring	Konto	Kontonavn	Beløp
1	Faktura fra Firma Z	debet	652	Programvare (anskaffelse)	50 000
1	Faktura fra Firma Z	kredit	240	Leverandørgjeld	-50 000
1	Beregnet merverdiavgift for fjernleverbare tjenester	debet	1987	Nettoføringsordning for mva.	12 500
1	Beregnet merverdiavgift for fjernleverbare tjenester	kredit	270	Utgående merverdiavgift	-12 500
2	Betale faktura til Firma Z	debet	240	Leverandørgjeld	50 000
2	Betale faktura til Firma Z	kredit	194	Bankinnskudd – ut	-50 000
3	Avgiftsoppgjør	debet	270	Utgående merverdiavgift	12 500
3	Avgiftsoppgjør	kredit	274	Oppgjørskonto merverdiavgift	-12 500
4	Betale mva til Skatteetaten	debet	274	Oppgjørskonto merverdiavgift	12 500
4	Betale mva til Skatteetaten	kredit	240	Leverandørgjeld	-12 500
4	Betale mva til Skatteetaten	debet	240	Leverandørgjeld	12 500
4	Betale mva til Skatteetaten	kredit	194	Bankinnskudd – ut	-12 500

### 4.3 Behandling og bokføring av viderefakturering

Hensikten med dette punktet er å gi informasjon om hvordan merverdiavgift som omfattes av nettoføringsordningen skal bokføres ved viderefakturering. Det er også vist noen eksempler på bokføring. I punkt 4.3.1 i rundskriv R-116 står det:

*Viderefakturering fra en virksomhet til en annen kan benyttes når betaling for en vare eller tjeneste skal deles mellom virksomhetene, eller en virksomhet forskutterer en utbetaling på vegne av en annen.*

*Hovedregelen er at virksomhet A (som mottar fakturaen i første hånd) bokfører og rapporterer hele merverdiavgiftsbeløpet i samsvar med punkt 5 i dette rundskrivet. Merverdiavgiftsbeløpet skal ikke inngå i viderefakturereringen til virksomhet B dersom virksomhet B er omfattet av nettoføringsordningen. Virksomhet B skal ikke nettoføre merverdiavgift av det viderefakturerte beløpet, fordi merverdiavgiften på den opprinnelige fakturaen allerede er nettoført av virksomhet A.*

*Dersom virksomhet B ikke inngår i den statlige nettoføringsordningen, skal det viderefakturerte beløpet også inkludere virksomhet B sin andel av merverdiavgiften. Virksomhet A må kunne dokumentere den merverdiavgiften som er viderefakturert.*

*Det følger av dette at dersom virksomhet A ikke inngår i den statlige nettoføringsordningen, må det viderefakturerte beløpet inkludere merverdiavgift. Virksomhet B skal i dette tilfellet bokføre og rapportere sin del av merverdiavgiftsbeløpet slik det fremgår av pkt. 5.*

Viderefakturerer fra en virksomhet til en annen virksomhet kan benyttes når betaling for en vare eller tjeneste skal deles mellom virksomhetene, eller en virksomhet forskutterer en utbetaling på vegne av en annen. Betaling mellom statlige virksomheter kan benyttes som et alternativ til belastningsfullmakter, jf. omtale i Finansdepartementets rundskriv R-111 Bruk av belastningsfullmakter og betalinger mellom statlige virksomheter, punkt 4. Avgivende virksomhet (B) kan betale det aktuelle beløpet til mottakende virksomhets (A) bankkonto.

Hvordan virksomhetene skal dokumentere, bokføre og rapportere merverdiavgiften vil avhenge av:

- om begge virksomhetene er med i nettoføringsordningen (hovedregel)
- om kun den ene virksomheten er med i nettoføringsordningen (unntakene)

Det er virksomhet (A) som mottar fakturaen i første hånd, som må avklare med den andre virksomheten (B) om denne inngår i nettoføringsordningen eller ikke. Slik avklaring må gjøres før merverdiavgiften bokføres.

Eksempel 5 og 6 viser hvordan merverdiavgiften skal bokføres, og som avhenger av om virksomhet B er med i nettoføringsordningen.

### Eksempel 5

Viderefakturerer mellom to virksomheter som er omfattet av nettoføringsordningen. A og B kjøper en IKT-tjeneste fra Firma X på til sammen kr. 187.500,- inkl. mva. As andel er på kr. 162.500,- inkl. mva. og Bs andel er på kr. 25.000,- inkl. mva. A og B er enige om at A skal motta fakturaen fra firma X. Begge virksomheter er innenfor nettoføringsordningen og A skal bokføre merverdiavgiften for hele kjøpet på konto 1987 Nettoføringsordning for mva i sitt regnskap. A viderefakturerer deretter B for dens andel uten merverdiavgift, dvs. kr. 20.000,-.

<b>A sitt regnskap</b>					
	<b>Forklaring</b>	<b>Føring</b>	<b>Konto</b>	<b>Kontonavn</b>	<b>Beløp</b>
1	Faktura fra firma x	debet	672	Kjøp av tjenester til løpende driftsoppgaver, IKT	130 000
1	Faktura fra firma x	debet	430	Forbruk av innkjøpte varer og tjenester	20 000
1	Faktura fra firma x	debet	1987	Nettoføringsordning for mva.	37 500
1	Faktura fra firma x	kredit	240	Leverandørgjeld	-187 500
2	Betaler faktura	debet	240	Leverandørgjeld	187 500
2	Betaler faktura	kredit	194	Bankinnskudd – ut	-187 500
3	Faktura til virksomhet B	debet	150	Kundefordringer	20 000
3	Faktura til virksomhet B	kredit	367	Annen driftsrelatert inntekt	-20 000
4	Innbetaling av faktura	debet	193	Bankinnskudd – inn	20 000
4	Innbetaling av faktura	kredit	150	Kundefordringer	-20 000
<b>B sitt regnskap</b>					
	<b>Forklaring</b>	<b>Føring</b>	<b>Konto</b>	<b>Kontonavn</b>	<b>Beløp</b>
1	Faktura fra A	debet	672	Kjøp av tjenester til løpende driftsoppgaver, IKT	20 000
1	Faktura fra A	kredit	240	Leverandørgjeld	-20 000
2	Betaling av faktura	debet	240	Leverandørgjeld	20 000
2	Betaling av faktura	kredit	194	Bankinnskudd –ut	-20 000

### Eksempel 6

Viderefakturerer mellom virksomhetene A og B. A er omfattet av nettoføringsordningen og B er ikke omfattet av ordningen.

A og B kjøper en IKT-tjeneste sammen på kr. 187.500,- inkl. mva. As andel er på kr. 162.500,- inkl. mva. og Bs andel er på kr. 25.000,- inkl. mva. A og B er enige om at A skal motta fakturaen fra firma X. A er innenfor nettoføringsordningen og skal bokføre merverdiavgiften for sin andel på konto 1987 Nettoføringsordning for mva i regnskapet. A viderefakturerer B for dens andel med merverdiavgift, dvs. kr. 25.000,-.



<b>A sitt regnskap</b>					
	<b>Forklaring</b>	<b>Føring</b>	<b>Konto</b>	<b>Kontonavn</b>	<b>Beløp</b>
1	Faktura fra firma x	debet	672	Kjøp av tjenester til løpende driftsoppgaver, IKT	130 000
1	Faktura fra firma x	debet	430	Forbruk av innkjøpte varer og tjenester	25 000
1	Faktura fra firma x	debet	1987	Nettoføringsordning for mva	32 500
1	Faktura fra firma x	kredit	240	Leverandørgjeld	-187 500
2	Betaler faktura	debet	240	Leverandørgjeld	187 500
2	Betaler faktura	kredit	194	Bankinnskudd – ut	-187 500
3	Faktura til virksomhet B	debet	150	Kundefordringer	25 000
3	Faktura til virksomhet B	kredit	367	Annen driftsrelatert inntekt	-25 000
4	Innbetaling av faktura fra B	debet	193	Bankinnskudd – inn	25 000
4	Innbetaling av faktura fra B	kredit	150	Kundefordringer	-25 000
<b>B sitt regnskap</b>					
	<b>Forklaring</b>	<b>Føring</b>	<b>Konto</b>	<b>Kontonavn</b>	<b>Beløp</b>
1	Faktura fra A	debet	672	Kjøp av tjenester til løpende driftsoppgaver, IKT	25 000
1	Faktura fra A	kredit	240	Leverandørgjeld	-25 000
2	Betaling av faktura	debet	240	Leverandørgjeld	25 000
2	Betaling av faktura	kredit	194	Bankinnskudd – ut	-25 000

Dersom virksomhet B har fradragsrett for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven, må den bokføre og betale og rapportere merverdiavgift til skatteetaten etter de regler som følger av loven (dette er ikke vist i eksempelet). Virksomhet B må ha dokumentasjon for fradraget (jf. merverdiavgiftsloven §15-10). Dokumentasjon over fordelingen av anskaffelser som skal deles, kan gjøres slik:

- Virksomhet A splitter opp fakturaen (fra leverandøren) på de enkelte virksomhetene med fordeling av grunnlaget (nettobeløp) og merverdiavgiften.
- Virksomhet A utsteder en faktura til virksomhet B (Bs andel uten å spesifisere merverdiavgiften). Kopi av originalfakturaen og en liste som viser fordelingen mellom virksomhetene vedlegges fakturaen fra A.

Dette vil være Bs dokumentasjon og skal oppbevares som regnskapsmateriale, dvs. dokumentasjon av bokførte opplysninger.

I enkelte tilfeller har også en statlig virksomhet avtale om kostnadsdeling med private eller kommuner. Private og kommuner er ikke omfattet av nettoføringsordningen. I slike tilfeller skal virksomheten (A), alltid følge unntaket i andre punkt i rundskrivet (dvs. at det viderefakturerte beløpet skal inkludere den private eller kommunens andel av merverdiavgift). Virksomheten og den andre parten (privat eller kommune) må avtale hvilken dokumentasjon som skal oversendes og hvordan oppgjøret skal foretas. Dette for å sikre at kommunen eller den private kan oppfylle krav i lov og forskrift om blant bokføring og behandling av merverdiavgift.

#### 4.4 Spesifikasjon av merverdiavgift – nettoføringsordning

Hensikten med dette punktet er å gi informasjon om hvordan merverdiavgift som omfattes av nettoføringsordningen, skal kunne spesifiseres. Det er også vist eksempel på hvordan en spesifikasjon kan se ut. I punkt 5.2 i rundskriv R-116 står det:

*Virksomheter som inngår i nettoføringsordningen skal kunne spesifisere grunnlaget for merverdiavgiften. Grunnlaget skal være fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert per periode som er rapportert til statsregnskapet. Spesifikasjonen skal vise beløp per konto og totalt. Avgiften skal kunne spesifiseres per transaksjon.*

Rundskrivets krav til spesifikasjon av merverdiavgiften må ses i sammenheng med omtale i bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 4.4.3 Spesifikasjon av pliktig regnskapsrapportering, første avsnitt. I bestemmelsene er det angitt krav som gjelder alle typer spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Spesifikasjon av merverdiavgift – nettoføringsordningen er også en spesifikasjon av pliktig regnskapsrapportering. I de generelle kravene fremgår det at dato for utarbeidelse skal fremgå av spesifikasjonen og at den skal kunne utarbeides månedlig.

Det er ikke krav til at spesifikasjonen skal utarbeides eksempelvis for hver måned eller årets slutt. Virksomheten skal imidlertid kunne utarbeide spesifikasjonen av merverdiavgiften enten for å gjøre egne kontroller eller på forespørsel fra eksempelvis revisor.

Nedenfor er det vist et eksempel på spesifikasjon av merverdiavgift under nettoføringsordningen, og der det er tatt utgangspunkt i transaksjonene for virksomheten A i eksemplene 1 til 6 i punktene 4.1 til 4.3. Eksempelet tar utgangspunkt i følgende tre satser som benyttes for merverdiavgift i dag:

- høy sats 25% (alminnelig sats)
- middels sats på 15% (reduisert sats)
- lav sats 8% (reduisert sats)

En spesifikasjon av merverdiavgift – nettoføringsordning kan stilles opp slik:

Konto	Kontonavn	Grunnlag merverdiavgift høy sats	Grunnlag merverdiavgift middels sats	Grunnlag merverdiavgift lav sats
430	Forbruk av innkjøpte varer og tjenester	20 000		
652	Programvare	50 000		
672	Kjøp av tjenester til løpende driftsoppgaver, IKT	360 000		
713	Reisekostnad			6 500

Det er også krav til at avgiften skal kunne spesifiseres per transaksjon. Det er avgiften som skal kunne spesifiseres per transaksjon og ikke grunnlaget. Utgangspunktet for kravet er at det skal være mulig å kontrollere merverdiavgiften per transaksjon. Behovet for spesifikasjon av merverdiavgiften på transaksjonsnivå kan derfor ivaretas gjennom rapporteringsspesifikasjonen, se bestemmelser om økonomistyring i staten pkt. 4.4.3 c).

Alternativt kan virksomheten benytte kontospesifikasjonen (og bokføringsspesifikasjonen) for å få denne informasjonen, som grunnlag for kontroller i ettertid, se bestemmelser om økonomistyring i staten pkt. 4.4.3 a) og b).

#### **4.5 Rapportering til statsregnskapet**

Hensikten med punktet er å gi informasjon om hvordan betalt merverdiavgift som omfattes av nettoføringsordningen, skal rapporteres til statsregnskapet. I pkt. 5.3 i rundskriv R-106 står det:

*Virksomheter som omfattes av ordningen har fullmakt til å rapportere betalt merverdiavgift på kap. 1633, post 01, i sin pliktige regnskapsrapportering til statsregnskapet.*

*All betalt merverdiavgift som omfattes av ordningen skal bokføres på konto 1987 Nettoføringsordning for mva og kobles til kap. 1633, post 01 ved rapportering til statsregnskapet.*

*Tilsvarende gjelder for virksomheter som er utenfor ordningen og som rapporterer på kap. 1633, post 01 ved belastningsfullmakt, jf. også punkt 4.3.2. Virksomheten skal i rapporten til statsregnskapet merke utgiftene som belastningsfullmakt.*

Virksomheter som er omfattet av nettoføringsordningen, er gjennom rundskrivet gitt fullmakt til å rapportere betalt merverdiavgift på utgiftskapittel 1633, post 01. Fullmakten innebærer at virksomhetene rapporterer merverdiavgift innenfor nettoføringsordningen til statsregnskapet på kapittel 1633, post 01 og artskonto 1987.

Mer informasjon om rapportering til statsregnskapet er gitt på DFØs hjemmeside på internett, se <http://www.dfo.no/no/Forvaltning/Statsregnskapet/Regnskapsrapportering/>

Rapporteringen av merverdiavgiften på kapittel 1633, post 01 og artskonto 1987 til statsregnskapet skal skje i henhold til kontantprinsippet, dvs. i samme periode som fakturaen til leverandøren er betalt. Dette gjelder også ved kjøp av fjernleverbare tjenester, se omtale i pkt. 4.2.

#### **4.6 Krav til funksjonalitet i økonomisystemet**

I rundskrivets punkt 4.3.1 og 5 er det stilt krav til hvordan virksomheten regnskapsmessig skal behandle merverdiavgiften ved bokføring, spesifisering og rapportering til statsregnskapet. I veiledningsnotatets punkt 4.1 er det gitt en nærmere forklaring av hvordan kravene skal forstås med tilhørende eksempler.

Kravene vil også ha betydning for hvordan systemene skal innrettes. Bestemmelser om økonomistyring i staten kapittel 4 inneholder krav til økonomisystemet.

Virksomheten har et selvstendig ansvar for å tilrettelegge sine rutiner og systemer for å kunne følge opp kravene. I den forbindelse bør virksomheter ha kontakt med sin leverandør av økonomisystemet (lønnssystem, regnskapssystem, fakturabehandlingssystem eller ehandel med tilhørende fakturabehandling) for å få kunnskap om hva leverandøren kan levere av

funksjonalitet i systemet, ev. bistå med. De fleste økonomisystemer vil ha tilrettelagt funksjonalitet for å behandle ordinær merverdiavgift, og slik funksjonalitet kan også benyttes for å ivareta kravene til regnskapsmessig behandling av merverdiavgift i nettoføringsordningen.

#### **4.7 Nettoføringsordningen og bruk av belastningsfullmakter**

Finansdepartementet har i rundskriv R-101 om statens kontoplan datert 5.12.2014 presisert hvordan belastningsfullmakter skal håndteres. (For oversikt over rundskrivene, se <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/rundskriv.html?id=446186>.) Presiseringen er også tatt inn og supplert i rundskriv R-116 punkt 4.3.2:

*Dersom en virksomhet mottar belastningsfullmakt på en budsjettpost (01–49) som inngår i nettoføringsordningen, kan merverdiavgift som betales ved bruk av fullmakten posteres på kap. 1633, post 01. Også bruttobudsjetterte virksomheter (inkludert forvaltningsbedrifter) utenfor nettoføringsordningen som mottar slik belastningsfullmakt, kan postere betalt merverdiavgift ved bruk av belastningsfullmakten på kap 1633, post 01, jf. presisering i rundskriv R-101 pkt. 4.1.*

*Dersom et departement stiller midler til disposisjon på en budsjettpost (01–49) som inngår i nettoføringsordningen for en virksomhet som er utenfor ordningen gjelder tilsvarende.*

*Dersom en virksomhet mottar belastningsfullmakt på en budsjettpost (01–49) som ikke inngår i nettoføringsordningen, kan virksomheten ikke postere betalt merverdiavgift ved bruk av fullmakten på kap. 1633, post 01. Dette gjelder selv om virksomheten som mottar fullmakten er innenfor ordningen.*

Det er her klargjort at også virksomheter som er utenfor nettoføringsordningen ifølge oversikten i vedlegg 1 til rundskriv R-116, kan postere betalt merverdiavgift ved bruk av belastningsfullmakt de mottar, på kap. 1633, post 01. Opplegget innebærer at det ved belastningsfullmakter primært er kapittel/post som «styrer» om betalt merverdiavgift kan belastes det sentrale kapitlet, ikke om virksomheten som mottar fullmakten, er innenfor ordningen.

Departementer og virksomheter som gir belastningsfullmakt til en virksomhet som er utenfor nettoføringsordningen, bør gjøre oppmerksom på adgangen de har etter rundskriv R-101 og R-116 til å belaste kap. 1633, post 01 for betalt merverdiavgift ved bruk av belastningsfullmakten. Dersom den mottakende virksomheten benytter denne adgangen, må den ivareta kravene i pkt. 5 i rundskriv R-116 til bokføring, spesifikasjon og rapportering.

Det fremgår av rundskriv R-116 at dersom belastningsfullmakten som mottas er på en budsjettpost (01–49) som *ikke* inngår i nettoføringsordningen, vil virksomheten ikke kunne belaste kap. 1633 for merverdiavgiften selv om virksomheten som sådan er omfattet av ordningen.

Rundskriv R-111 fra Finansdepartementet om bruk av belastningsfullmakter og betalinger mellom statlige virksomheter åpner for at virksomheter, som et alternativ til bruk av

belastningsfullmakter, kan betale det aktuelle beløpet til mottakende virksomhets bankkonto (jf. pkt. 4 i rundskrivet). Dersom betaling fra en virksomhet skjer på grunnlag av at en annen virksomhet har viderefakturert utgifter som skal belastes den første virksomhetens budsjetter, kan de to virksomhetene følge reglene i rundskriv R-116, pkt. 4.3.1 for håndtering av merverdiavgift ved viderefakturering (se også pkt. 4.3 i dette veiledningsnotatet). Det understrekes at reglene for viderefakturering gjelder bare når betaling for en vare eller tjeneste skal deles mellom virksomhetene eller en virksomhet forskutterer en utbetaling på vegne av en annen (jf. rundskriv R-116). En virksomhet vil ikke kunne belaste kap. 1633, post 01, for merverdiavgift på grunnlag av en «uspesifisert» faktura fra en annen virksomhet, jf. at betalt merverdiavgift må være dokumentert for å komme innenfor nettoføringsordningen.

#### **4.8 Dokumentasjon av utgifter til rutegående transportmidler**

Det fremgår av bestemmelser om økonomistyring i staten pkt. 4.4.5 at bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som gjør etterprøving og kontroll mulig. I bestemmelsene pkt. 2.5 og 5.3 stilles krav til bl.a. kontroller ved attestasjon av utgiftene og til informasjon som grunnlag for bokføringen. Disse kravene gjelder også ved virksomhetens utgifter til reiser.

Ifølge bestemmelsene pkt. 2.5.2.2 b) skal det ved attestasjon av utgifter i virksomheten kontrolleres «at dokumentasjonen for leveransen er i overensstemmelse med lover og regler». Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands er ett av regelsettene det kontrolleres mot. I særavtalen åpnes det for at utgifter som ansatte har hatt til rutegående transportmidler, kan tas med i reiseregningen og refunderes uten at utgiftene må dokumenteres ved kvitteringer (hentet fra avtalen som gjelder fra 1.1.2015):

##### *§ 4 Rutegående transportmidler*

*1. Ved bruk av rutegående transportmidler skal følgende utgifter legitimeres:*

- a) Rutefly.*
- b) Beste klasse tog.*
- c) Beste klasse skip.*

*2. Øvrige utgifter til rutegående transportmidler dekkes uten legitimasjon.*

For slike utgifter som det i særavtalen er gitt åpning for at kan dekkes uten at de legitimeres med kvittering/faktura, er det en etablert praksis at dette er tilstrekkelig dokumentasjon også vurdert ut fra de omtalte kravene i bestemmelser om økonomistyring i staten.

Dette innebærer at statlige virksomheter foreløpig (se neste avsnitt) kan basere seg på at utgifter til rutegående transportmidler faller innenfor nettoføringsordningen for merverdiavgift uavhengig av om den ansatte velger å legge ved kvittering for reisen eller ikke. Virksomheten trenger ikke å skille på om utgiftene til rutegående transportmidler er legitimert av den ansatte ved reiser innenlands.

Virksomhetene skal for utgifter innenfor nettoføringsordningen følge krav til dokumentasjon i regelverket for økonomistyring i staten, jf. omtalen over. Det er foreløpig ikke endelig avklart om det for slike utgifter i tillegg vil gjelde dokumentasjonsregler etter merverdiavgiftsloven

(jf. merverdiavgiftsloven § 15-10). Statlige virksomheter som er omfattet av nettoføringsordningen, kan imidlertid inntil videre se bort fra merverdiavgiftslovens dokumentasjonsregler for disse utgiftene. DFØ vil gi informasjon bl.a. på våre nettsider når spørsmålet om forholdet til merverdiavgiftslovens dokumentasjonsregler er endelig avklart i kontakt med bl.a. Finansdepartementet.