

CECILIE AASPRONG DYRNES
OLE GJEMS-ONSTAD
ANDERS B. MIKELSEN

Merverdiavgift

i et nøtteskall

11. UTGAVE



GYLDENDAL

MERVERDIAVGIFT

I ET NØTTESKALL

CECILIE AASPRONG DYRNES, OLE GJEMS-ONSTAD
OG ANDERS B. MIKELSEN

MERVERDIAVGIFT

I ET NØTTESKALL



GYLDENDAL

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2021

1. til 6. utgave 1994-2005 © Dyade Forlag (Ole Gjems-Onstad:

Merverdiavgift. En innføring)

7. utgave 2006 (Ole Gjems-Onstad: *Merverdiavgift. En innføring)*

8. utgave 2009 (Ole Gjems-Onstad: *Merverdiavgift. En innføring)*

9. utgave 2014 (Ole Gjems-Onstad: *Merverdiavgift i et nøtteskall)*

10. utgave 2018 (Ole Gjems-Onstad, Cecile Aasprong Dyrnes og Anders B.

Mikelsen: *Merverdiavgift i et nøtteskall)*

11. utgave, 1. opplag 2021

ISBN 978-82-05-55253-1

Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen

Sats: Type-it AS, Trondheim 2021

Brødtekst: Minion Pro 10,5/15

Papir: 90 g Amber graphic

Trykk: Opolgraf, Polen 2021

Alle henvendelser om boken kan rettes til

Gyldendal Juridisk

Postboks 6730 St. Olavs plass

0130 Oslo

www.gyldendal.no/juridisk

juridisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Alle Gyldendals bøker er produsert i miljøsertifiserte trykkerier.

Se www.gyldendal.no/miljo

Forord

Formålet med denne boken, som nå kommer i 11. utgave, er å gi en grunnleggende introduksjon til merverdiavgiftsreglene. Boken er ment for studenter eller andre som ønsker å sette seg inn i merverdiavgiftsreglene på et grunnleggende nivå.

Sammen med *Lærebok i merverdiavgift* (Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes og Mikelsen) og *MVA-kommentaren* (Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes, Kristensen og Mikelsen) danner denne boken de sentrale generelle fremstillingene av norsk merverdiavgiftsrett. Denne boken er den grunnleggende innføringsboken, mens læreboken går noe dypere og krever mer av leseren. *MVA-kommentaren* går i dybden på de enkelte bestemmelsene i merverdiavgiftsloven mv. og er egnet for praktikere og de studenter som ønsker å være best mulig forberedt på arbeidslivets krav. Uansett nivå kan man ha nytte av å prøve seg på de praktiske problemstillingene i *Merverdiavgift – spørsmål og svar* (Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes og Mikelsen).

Boken er oppdatert per 1. mars 2021. Lav avgiftssats for blant annet persontransport, ferging av kjøretøyer, overnatting

6 FORORD

på hotell, adgang til kino, idrettsarrangementer, museer mv., jf. merverdiavgiftsloven kapittel 5, er for tiden redusert fra 12 til 6 % som et tiltak i forbindelse med koronapandemien. Dette gjelder frem til 30. juni 2021, og det er foreløpig uvisst om det blir forlenget. I denne boken er det lagt til grunn at lav avgiftssats er 12 %.

Oslo, mars 2021

Cecilie Aasprong Dyrnes

Anders B. Mikelsen

Innhold

KAPITTEL 1 INNLEDNING	17
1.1 Lovens virkeområde	17
1.2 Statens største inntektskilde	19
1.3 Hovedregler	20
1.3.1 Innledning	20
1.3.2 Satsers og skille mellom omsetning som er fritatt og unntatt	21
1.3.3 Avgiftspliktige virksomheter – oppkrevere av merverdiavgift på vegne av det offentlige	22
1.3.4 Utgående avgift minus inngående avgift	22
1.3.5 Varer og tjenester	23
1.3.6 Uttak og innførsel	25
1.4 Merverdiavgiftssystemet	28
1.5 Avgiftskumulasjon	31
1.6 Lover, forskrifter, nettsider og litteratur	33
1.7 Merverdiavgiften i EU	34
1.8 WTO-avtalen	38
KAPITTEL 2 HVEM ER AVGIFTSSUBJEKT?	39
2.1 «Næringsdrivende»	39
2.2 Stat, kommune og offentlig eide virksomheter	41
2.2.1 Avgiftssubjekter	41
2.2.2 Konkurransesvridning og vekstmekanisme for offentlig sektor	42
2.2.3 Merverdiavgiftskompensasjon og nettoføring ...	43
2.3 Utenlandske næringsdrivende	44

8 INNHOLD

2.3.1	Varer	44
2.3.2	Innførsel av fjernleverbare tjenester	46
2.4	Flere virksomheter med én eier	48
2.4.1	Utgangspunktet: Ikke avgiftsmessig skille	48
2.4.2	Særskilt registrering – negativ registrering	50
2.5	Fellesregistrering	50
KAPITTEL 3 KRAVET TIL OMSETNING, UTTAK OG INNFØRSEL		54
3.1	Omstendigheter som utløser merverdiavgift	54
3.2	Hva er omsetning?	55
3.2.1	Innledning	55
3.2.2	Krav om sammenheng («mot»)	56
3.2.3	Ytelse fra en person til en annen	57
3.2.4	Krav om vederlag	59
3.2.5	Noen praktiske problemstillinger knyttet til omsetningsbegrepet	60
	a) Forskning, tilskudd og omsetning	60
	b) Heving og omgjøring	61
	c) Tilbakelevering av gjenstander solgt med salgspant	62
	d) Salg i kommisjon	62
	e) Forhandlere som kjøper varer fra forbrukere – avansemetoden	64
	f) Salg fra konkursbo og dødsbo	66
	g) Overdragelse av virksomhet	66
3.3	Uttak	69
3.3.1	Innledning	69
3.3.2	Uttak av varer	70
3.3.3	Uttak av tjenester	72
	a) Til privat bruk eller formål utenfor virksomheten	72
	b) Kravet til «tas ut»	73
	c) Avgrensning mot privatlivets gjøremål	74
	d) Vennetjenester	75
	e) Pro bono-tjenester	76
	f) Midlertidig bruk av driftsmidler	76
3.3.4	Avgift som ved uttak – mval. § 3-23	77
3.4	Innførsel av varer	79
3.4.1	Innledning	79
3.4.2	Varer fritatt for innførselsmerverdiavgift	79
3.4.3	Innførselsmerverdiavgift er inngående merverdiavgift	81

3.5	Innførsel av tjenester	82
KAPITTEL 4 VARER		83
4.1	Varer vs. tjenester	83
4.2	Fast eiendom	84
4.2.1	Omfattes av varebegrepet – unntak fra avgiftsplikt	84
4.2.2	Avgiftsplikt knyttet til fast eiendom	84
4.2.3	Frivillig registrering ved utleie	85
4.3	Kunstverk	85
4.4	Frimerker, sedler og mynter som samleobjekter	86
4.5	Skip, luftfartøyer og plattformer	86
4.6	Kjøretøyer	86
4.7	Digitale produkter	87
KAPITTEL 5 TJENESTER		88
5.1	Hovedregelen – generell avgiftsplikt	88
5.2	Avgiftspliktige tjenester – et utvalg	89
5.2.1	Innledning	89
5.2.2	Rådgivnings- og konsulenttenester, juridisk bistand mv.	89
5.2.3	Entreprenør, bygg og anlegg mv.	89
5.2.4	Hotellvirksomhet	90
5.2.5	Transporttenester	90
5.2.6	Kino, museer, fornøylesparker mv.	90
5.2.7	Programvare, IT, IKT mv.	91
5.2.8	Frisør og skjønnhetspleie	91
5.3	Formidlingstenester	91
5.4	Unntak fra avgiftsplikt	92
5.4.1	Innledning	92
5.4.2	Helsetjenester mv.	92
5.4.3	Undervisningstenester	93
5.4.4	Finansielle tenester	94
5.4.5	Kunst, kultur og underholdning	95
5.4.6	Idrett	96
5.4.7	Offentlig myndighetsutøvelse og tenester innen staten	97
5.4.8	Fast eiendom	97
5.4.9	Ideelle organisasjoner	98
5.4.10	Lotteritjenester	99
5.4.11	Medlem av styre mv.	99

10 INNHOLD

KAPITTEL 6 FRITAK («NULLSATS»)	100
6.1 Generelt	100
6.2 Fritatt innenlands omsetning – et utvalg	101
6.2.1 Nyhets- og aktualitetsmedier mv.	101
6.2.2 Aviser	101
6.2.3 Elektroniske nyhetstjenester	102
6.2.4 Pakker («bundling»)	102
6.2.5 Tidsskrifter og bøker	103
6.2.6 Visse kjøretøyer	104
6.2.7 Skip, luftfartøyer og plattformer	104
6.2.8 Overdragelse av virksomhet	105
6.3 Utførsel (eksport) mv.	106
6.3.1 Destinasjonslandsprinsippet	106
6.3.2 Utførsel (eksport) av varer	107
6.3.3 Tjenester over landegrensene	108
6.4 Eksportrelaterte fritak	108
6.4.1 Turistsalg og tax free	108
6.4.2 Internasjonal transport	109
6.4.3 Varer og tjenester til skip, luftfartøyer og petroleumsvirksomheten	110
KAPITTEL 7 BEREGNINGSGRUNNLAGET	111
7.1 Hovedregelen ved omsetning	111
7.2 Sammensatte ytelser	113
7.3 Rabatter	113
7.4 Toll og særavgifter	114
7.5 Uttak	114
7.6 Innførsel	115
KAPITTEL 8 AVGIFTSSATSER	116
8.1 Differensierte satser	116
8.2 Alminnelig sats (25 %)	117
8.3 Næringsmidler (15 %)	117
8.4 Lav sats (12 %)	119
KAPITTEL 9 FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT ...	121
9.1 Innledning	121
9.2 Anskaffelser «til bruk i den registrerte virksomheten» ...	123
9.2.1 Innledning	123
9.2.2 Transaksjonskostnader ved unntatt omsetning og avgiftsfri anskaffelse	125

9.2.3	Kombinert virksomhet	131
9.3	Avskåret fradragrett	134
9.3.1	Innledning	134
9.3.2	Serveringstjenester	135
9.3.3	Kunst og antikviteter	135
9.3.4	Kost- og naturalavlønning (velferdsgoder)	136
9.3.5	Arbeid på og drift av fast eiendom for boligbehov mv.	137
9.3.6	Representasjon	137
9.3.7	Gaver og utdeling i reklameøyemed	138
9.3.8	Personkjøretøy	139
9.3.9	Betaling med kontanter over kr 10 000	140
9.4	Dokumentasjon og kontroll	140
9.5	Refusjon til utenlandske næringsdrivende	142
9.6	Justering og bruksendring for kapitalvarer	143
9.6.1	Kapitalvarer – justeringsregler	143
9.6.2	Justeringshendelser – bruksendringer	144
9.6.3	Justeringshendelser – omsetning/overdragelse ..	147
9.6.4	Tilbakeføring etter mval. §§ 9-6 og 9-7	149
KAPITTEL 10 REGISTRERING FOR MERVERDIAVGIFT		150
10.1	Registreringsplikt	150
10.1.1	Innledning	150
10.1.2	Næringsdrivende og offentlig virksomhet	152
10.1.3	Veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner	152
10.1.4	Ildrettsarrangementer	153
10.1.5	Konkursbo og dødsbo	153
10.1.6	Utenlandske virksomheter	153
10.2	VOEC-registrering	154
10.3	Forhåndsregistrering	155
10.4	Særskilt registrering og fellesregistrering	156
10.5	Frivillig registrering	158
KAPITTEL 11 RAPPORTERING OG INNBETALING AV MERVERDIAVGIFT		161
11.1	Selvdeklarerer	161
11.2	Skattleggingsperioder (avgiftsterminer)	162
11.3	Postene i dagens skattemelding	163
11.4	Tvangsmulkt ved manglende levering	165
11.5	Tilleggsskatt	165
11.6	Innbetaling av merverdiavgift	165

12 INNHOLD

11.7	SAF-T	166
------	-------------	-----

KAPITTEL 12 INTERNASJONAL HANDEL 167

12.1	Generelt	167
12.2	Sentrale begreper	168
12.3	Destinasjonslandsprinsippet	169
12.4	Tolletaten og skatteetaten	169
12.5	Tolloven og merverdiavgiftsloven	170
12.6	Innførsel (import) av varer	170
12.6.1	Hjemmel for innførselsmerverdiavgift	170
12.6.2	Nytt system for innførselsmerverdiavgift	171
12.6.3	Avgiftsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift ..	171
12.6.4	Fritak fra innførselsmerverdiavgift	172
12.6.5	Rapportering av innførselsmerverdiavgift	173
12.6.6	Fortollingsprosessen	173
12.7	Utførsel (eksport) av varer	173
12.7.1	Hjemmel for avgiftsfritak	173
12.7.2	Dokumentasjon	174
12.7.3	Rapportering	174
12.8	Kjøp av fjernleverbare tjenester	174
12.9	Utenlandske aktører med virksomhet i Norge	175
12.10	«VOEC» / e-commerce	175
12.10.1	Generelt	175
12.10.2	Varer med lav verdi	176
12.10.3	Elektroniske tjenester	177
12.10.4	Tilbyderbegrepet	178
12.11	Tjenester til mottakere i utlandet	179
12.11.1	Kompleks bestemmelse	179
12.11.2	Eksempel I	179
12.11.3	Eksempel II	180
12.11.4	Eksempel III	180

KAPITTEL 13 KOMPENSASJON AV MERVERDI AVGIFT FOR KOMMUNER MV. 181

13.1	Kommunal virksomhet	181
13.2	Kompensasjonsloven	182
13.3	Hvem kan kreve kompensasjon?	182
13.3.1	Kommuner, fylkeskommuner og interkommunale sammenslutninger	182
13.3.2	Private virksomheter	183
13.3.3	Barnehager og Kirkelig fellesråd	184
13.3.4	Internatdel ved skoler og voksenopplæring	184

13.3.5	Borettslag og boligsameier	184
13.4	Hva som kompenseres	185
13.5	Begrensninger i kompensasjonsretten	185
13.5.1	Generelt	185
13.5.2	Fast eiendom	186
13.5.3	Boliger med helseformål eller sosiale formål	186
13.5.4	EØS-avtalens forbud mot statsstøtte	186
13.6	Justeringsregler	188
13.7	Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon	188
13.8	Forvaltningsregler	189
13.9	Foreldelse	189
KAPITTEL 14 FORVALTNINGSREGLER		190
14.1	Skatteforvaltningsloven	190
14.2	Fastsetting	190
14.3	Kontroll og endring av fastsetting	191
14.4	Klage og søksmål	191
14.5	Administrative reaksjoner	192
14.6	Bindende forhåndsuttalelser	193
14.7	Lovfestet omgåelsesregel	193
DOMSREGISTER		194
STIKKORDREGISTER		195