

CECILIE AASPRONG DYRNES  
OLE GJEMS-ONSTAD  
ANDERS B. MIKELSEN

# Merverdiavgift

i et nøtteskall

12. UTGAVE



GYLDENDAL

**MERVERDIAVGIFT**

**I ET NØTTESKALL**



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

# MERVERDIAVGIFT

I ET NØTTESKALL

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2024

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 2021
12. utgave, 1. opplag 2024

ISBN 978-82-0560712-5

Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen

Sats: HAVE A BOOK

Brødtekst: Minion Pro 10/14,5

Papir: 90 g Amber Graphic

Trykk: Mediehuset Andvord AS, Norge 2024

Alle henvendelser om boken kan rettes til

Gyldendal Juridisk

Postboks 6730 St. Olavs plass

0130 Oslo

[www.gyldendal.no/juridisk](http://www.gyldendal.no/juridisk)

[juridisk@gyldendal.no](mailto: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](http://www.gyldendal.no/miljo)

# Forord

Formålet med denne boken, som nå kommer i 12. utgave, er å gi en grunnleggende introduksjon til merverdiavgiftsretten. Boken er ment for studenter, revisorer, regnskapsførere, advokater og andre som ønsker å sette seg inn i merverdiavgiftsreglene på et grunnleggende nivå. Vi redegjør for sentrale emner som eksempelvis avgiftspliktens omfang, unntak og fritak fra avgiftsplikten, fradragsretten, registrering for merverdiavgift og reglene ved internasjonal handel med varer og tjenester. Vi omtaler også ordningen med kompensasjon av merverdiavgift for kommuner mv.

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 studentene som ønsker å være best mulig forberedt på arbeidslivets krav.

Boken er oppdatert per utgangen av mai 2024.

Oslo, mai 2024

Cecilie Aasprong Dyrnes

Anders B. Mikelsen



# Innhold

<b>FORKORTELSER</b> .....	15
<b>KAPITTEL 1 INNLEDNING</b> .....	17
1.1 Lovens virkeområde .....	17
1.2 Statens største inntektskilde? .....	19
1.3 Hovedregler .....	20
1.3.1 Lover og forskrifter .....	20
1.3.2 Satser 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 .....	27
1.5 Avgiftskumulasjon .....	31
1.6 Lover, forskrifter, nettsider og litteratur .....	32
1.7 Merverdiavgiften i EU .....	33
1.8 WTO-avtalen .....	37
<b>KAPITTEL 2 HVEM ER AVGIFTSSUBJEKT?</b> .....	38
2.1 «Næringsdrivende» .....	38
2.2 Stat, kommune og offentlig eide virksomheter .....	41



## 8 INNHOLD

2.2.1	Avgiftssubjekter .....	41
2.2.2	Konkurransesvridning og vekstmekanisme for offentlig sektor .....	42
2.2.3	Merverdiavgiftskompensasjon og nettoføring .....	42
2.3	Utenlandske næringsdrivende .....	44
2.3.1	Varer .....	44
2.3.2	Tjenester .....	46
2.4	Flere virksomheter med én eier .....	47
2.4.1	Utgangspunktet: Ikke avgiftsmessig skille ...	47
2.4.2	Særskilt registrering .....	49
2.5	Fellesregistrering .....	49
<b>KAPITTEL 3 KRAVET TIL OMSETNING, UTTAK OG INNFØRSEL</b>		53
3.1	Omstendigheter som utløser merverdiavgift .....	53
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 .....	56
3.2.4	Krav om vederlag .....	58
3.2.5	Noen praktiske problemstillinger knyttet til omsetningsbegrepet .....	60
3.3	Uttak .....	68
3.3.1	Innledning .....	68
3.3.2	Uttak av varer .....	69
3.3.3	Uttak av tjenester .....	71
3.3.4	Avgift som ved uttak – mval. § 3-23 .....	76
<b>KAPITTEL 4 VARER</b> .....		78
4.1	Varer vs. tjenester .....	78
4.2	Fast eiendom .....	79
4.2.1	Omfattes av varebegrepet – unntak fra avgiftsplikt .....	79
4.2.2	Avgiftsplikt knyttet til fast eiendom .....	79
4.2.3	Frivillig registrering ved utleie .....	80
4.3	Kunstverk .....	80
4.4	Frimerker, sedler og mynter som samleobjekter ....	81
4.5	Skip, luftfartøyer og plattformer .....	81

4.6	Kjøretøyer .....	82
4.7	Digitale produkter .....	83
<b>KAPITTEL 5 TJENESTER .....</b>		<b>84</b>
5.1	Hovedregelen – generell avgiftsplikt .....	84
5.2	Avgiftspliktige tjenester – et utvalg .....	85
5.2.1	Innledning .....	85
5.2.2	Rådgivnings- og konsulenttjenester, juridisk bistand mv. ....	85
5.2.3	Entreprenør, bygg og anlegg mv. ....	85
5.2.4	Hotellvirksomhet .....	86
5.2.5	Transporttjenester .....	86
5.2.6	Kino, museer, fornøyelsesparker mv. ....	86
5.2.7	Programvare, IT, IKT mv. ....	86
5.2.8	Frisør og skjønnhetspleie .....	87
5.3	Formidlingstjenester .....	87
5.4	Unntak fra avgiftsplikt .....	87
5.4.1	Innledning .....	87
5.4.2	Helsetjenester mv. ....	88
5.4.3	Undervisningstjenester .....	89
5.4.4	Finansielle tjenester .....	90
5.4.5	Kunst, kultur og underholdning .....	91
5.4.6	Idrett .....	92
5.4.7	Offentlig myndighetsutøvelse og tjenester innen staten .....	93
5.4.8	Fast eiendom .....	93
5.4.9	Ideelle organisasjoner .....	94
5.4.10	Pengespilltjenester .....	95
5.4.11	Medlem av styre mv. ....	95
<b>KAPITTEL 6 FRITAK («NULLSATS») .....</b>		<b>96</b>
6.1	Generelt .....	96
6.2	Fritatt innenlands omsetning – et utvalg .....	97
6.2.1	Nyhets- og aktualitetsmedier mv. ....	97
6.2.2	Aviser .....	97
6.2.3	Pakker («bundling») .....	98
6.2.4	Tidsskrifter og bøker .....	98
6.2.5	Visse kjøretøyer .....	99

## 10 INNHOLD

6.2.6	Skip, luftfartøyer og plattformer .....	100
6.2.7	Overdragelse av virksomhet .....	101
6.3	Utførsel (eksport) mv. ....	102
6.3.1	Destinasjonslandprinsippet .....	102
6.3.2	Utførsel (eksport) av varer .....	102
6.3.3	Tjenester over landegrensene .....	103
6.4	Eksportrelaterte fritak .....	104
6.4.1	Turistsalg og tax free .....	104
6.4.2	Internasjonal transport .....	105
6.4.3	Varer og tjenester til skip, luftfartøyer og petroleumsvirksomheten .....	105
6.4.4	Formidlingstjenester .....	106
<b>KAPITTEL 7 BEREGNINGSGRUNNLAGET .....</b>		<b>107</b>
7.1	Hovedregelen ved omsetning .....	107
7.2	Sammensatte ytelser .....	109
7.3	Rabatter .....	110
7.4	Toll og særavgifter .....	110
7.5	Uttak .....	110
7.6	Innførsel .....	111
<b>KAPITTEL 8 AVGIFTSSATSER .....</b>		<b>112</b>
8.1	Differensierte satser .....	112
8.2	Alminnelig sats (25 %) .....	113
8.3	Næringsmidler (15 %) .....	113
8.4	Lav sats (12 %) .....	115
<b>KAPITTEL 9 FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIavgIFT .....</b>		<b>117</b>
9.1	Innledning .....	117
9.2	Anskaffelser «til bruk i den registrerte virksomheten» .....	119
9.2.1	Innledning .....	119
9.2.2	Transaksjonskostnader ved unntatt omsetning og avgiftsfri anskaffelse .....	121
9.2.3	Kombinert virksomhet .....	124
9.3	Avskåret fradragsrett .....	127
9.3.1	Innledning .....	127
9.3.2	Serveringstjenester .....	128

9.3.3	Kunst og antikviteter .....	128
9.3.4	Kost- og naturalavlønning (velferdsgoder) ...	129
9.3.5	Arbeid på og drift av fast eiendom for boligbehov mv. ....	130
9.3.6	Representasjon .....	130
9.3.7	Gaver og utdeling i reklameøyemed .....	131
9.3.8	Personkjøretøy .....	131
9.3.9	Betaling med kontanter over kr 10 000 ....	132
9.4	Dokumentasjon og kontroll .....	133
9.5	Refusjon til utenlandske næringsdrivende .....	135
9.6	Justering og bruksendring for kapitalvarer .....	136
9.6.1	Kapitalvarer – justeringsregler .....	136
9.6.2	Justeringshendelser – bruksendringer .....	137
9.6.3	Justeringshendelser – omsetning/ overdragelse .....	140
9.6.4	Tilbakeføring etter mval. §§ 9-6 og 9-7 ....	142
<b>KAPITTEL 10 REGISTRERING FOR MERVERDIAVGIFT .....</b>		<b>143</b>
10.1	Registreringsplikt .....	143
10.1.1	Innledning .....	143
10.1.2	Næringsdrivende og offentlig virksomhet ..	145
10.1.3	Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner .....	145
10.1.4	Idrettsarrangementer .....	146
10.1.5	Konkursbo og dødsbo .....	146
10.1.6	Utenlandske virksomheter .....	146
10.2	VOEC-registrering .....	147
10.3	Forhåndsregistrering .....	148
10.4	Særskilt registrering og fellesregistrering .....	149
10.5	Frivillig registrering .....	151
<b>KAPITTEL 11 RAPPORTERING OG INNBETALING AV MERVERDIAVGIFT .....</b>		<b>155</b>
11.1	Selvdeklarerering .....	155
11.2	Skattleggingsperioder (avgiftsterminer) .....	156
11.3	Kodene i skattemeldingen .....	157
11.4	Tvangsmulkt ved manglende levering .....	158
11.5	Tilleggsatt .....	158

## 12 INNHOLD

11.6	Innbetaling av merverdiavgift .....	159
11.7	SAF-T .....	159

### **KAPITTEL 12 INTERNASJONAL HANDEL .....**

160

12.1	Generelt .....	160
12.2	Sentrale begreper .....	161
12.3	Destinasjonslandprinsippet .....	162
12.4	Tolletaten og skatteetaten .....	162
12.5	Tollovgivningen og merverdiavgiftsloven .....	162
12.6	Innførsel (import) av varer .....	163
12.6.1	Hjemmel for innførselsmerverdiavgift .....	163
12.6.2	Ansvar for merverdiavgift ved vareinnførsel .....	164
12.6.3	Avgiftsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift .....	165
12.6.4	Fritak fra innførselsmerverdiavgift .....	166
12.6.5	Rapportering av innførselsmerverdiavgift ..	166
12.6.6	Tollprosedyrer .....	166
12.7	Utførsel (eksport) av varer .....	167
12.7.1	Hjemmel for avgiftsfritak .....	167
12.7.2	Dokumentasjon .....	167
12.7.3	Rapportering .....	168
12.8	Kjøp av fjernleverbare tjenester .....	168
12.9	Utenlandske virksomheter .....	169
12.10	«VOEC» / <i>e-commerce</i> .....	170
12.10.1	Generelt .....	170
12.10.2	Varer med lav verdi .....	170
12.10.3	Fjernleverbare tjenester .....	171
12.10.4	Tilbyderbegrepet .....	172
12.11	Tjenester til mottakere i utlandet .....	173
12.11.1	Alle typer tjenester .....	173
12.11.2	Eksempel I .....	174
12.11.3	Eksempel II .....	174

### **KAPITTEL 13 KOMPENSASJON AV MERVERDIAVGIFT FOR KOMMUNER MV. ....**

175

13.1	Kommunal virksomhet .....	175
13.2	Kompensasjonsloven .....	176

13.3	Hvem kan kreve kompensasjon? .....	177
13.3.1	Kommuner, fylkeskommuner og interkommunale sammenslutninger .....	177
13.3.2	Private virksomheter .....	177
13.3.3	Barnehager og Kirkelig fellesråd .....	178
13.3.4	Internatdel ved skoler og voksenopplæring .....	178
13.3.5	Borettslag og boligsameier .....	179
13.4	Hva som kompenseres .....	179
13.5	Begrensninger i kompensasjonsretten .....	179
13.5.1	Generelt .....	179
13.5.2	Fast eiendom .....	180
13.5.3	Boliger med helseformål eller sosiale formål .....	181
13.5.4	EØS-avtalens forbud mot statsstøtte .....	181
13.6	Justeringsregler .....	182
13.7	Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon ..	183
13.8	Forvaltningsregler .....	184
13.9	Foreldelse .....	185
<b>KAPITTEL 14 FORVALTNINGSREGLER .....</b>		<b>186</b>
14.1	Skatteforvaltningsloven .....	186
14.2	Fastsetting .....	187
14.3	Kontroll og endring av fastsetting .....	187
14.4	Klage og søksmål .....	188
14.5	Administrative reaksjoner .....	189
14.6	Bindende forhåndsuttalelser .....	190
14.7	Lovfestet omgåelsesregel .....	191
<b>DOMSREGISTER .....</b>		<b>192</b>
<b>STIKKORDREGISTER .....</b>		<b>193</b>

