

Anders B. Mikelsen  
Cecilie Aasprong Dyrnes  
Ole Gjems-Onstad  
Roy K. Kristensen  
Tor S. Kildal

# Lærebok i merverdiavgift

## LÆREBOK I MERVERDIAVGIFT



ANDERS B. MIKELSEN, CECILIE AASPRONG DYRNES,  
OLE GJEMS-ONSTAD, ROY K. KRISTENSEN OG TOR S. KILDAL

# LÆREBOK I MERVERDIAVGIFT

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2025  
7. utgave, 1. opplag 2025

ISBN 978-82-05-60380-6

Omslagsdesign: Munch Design  
Omslagsfoto: iStock/Shaumiaa Vector  
Sats: Type-it AS, Trondheim 2025  
Brødtekst: Minion 10/14,5 pkt  
Papir: 90 g Amber Graphic  
Trykk: Mediehuset Andvord AS, Norge 2025

Alle henvendelser om boken kan rettes til  
Gyldendal Akademisk  
Postboks 6860 Pilestredet Park  
0176 Oslo

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

Materialet i denne utgivelsen er vernet etter åndsverkloven. Uten uttrykkelig samtykke er eksemplarframstilling bare tillatt når det er hjemlet i lov eller avtale med Kopinor ([www.kopinor.no](http://www.kopinor.no)).  
Bruk av hele eller deler av utgivelsen som input eller som treningskorpus i generative modeller som kan skape tekst, bilder eller annet innhold, er ikke tillatt uten særskilt avtale.

Gyldendal vektlegger bærekraft når vi velger trykktjenester og papir. Ta godt vare på boken, og om du ikke lenger skal ha den, gjenvinn den på riktig måte. Se [www.gyldendal.no](http://www.gyldendal.no)

# Forord

## Forord til 5. utgave

Det er professor Ole Gjems-Onstad (Handelshøyskolen BI) og tidligere førsteamanuensis Tor S. Kildal (Handelshøyskolen BI) som har utviklet denne boken til å bli den sentrale læreboken innen merverdiavgift i Norge. Vi takker dem for tilliten vi har fått til å oppdatere og videreføre boken. Denne utgaven er oppdatert per 1. april 2017 og omtaler forholdet til både den nye skatteforvaltningsloven, det nye systemet for innførselsmerverdiavgift og den nye skattemeldingen for merverdiavgift som ble innført 1. januar 2017.

Denne nyeste utgaven er noe utvidet, men som før fokuserer den på de grunnleggende prinsippene i merverdiavgiftsretten, forklarer sentrale begreper og definisjoner, gjennomgår sentrale bestemmelser i merverdiavgiftsloven samt gir en introduksjon til EUs avgiftsdirektiv. Enkelte sektorer omtales også nærmere, herunder bygg og anlegg, handel over landegrensene og offentlig sektor. En mer omfattende fremstilling av merverdiavgiftslovgivningen finnes i *MVA-kommentaren*, 5. utgave 2016.

Merverdiavgiften vies stadig større oppmerksomhet fra næringsliv og skatteforvaltning. De største revisjons- og advokatfirmaene oppretter og utvider jevnlig sine avgiftsavdelinger. Internasjonalt er merverdiavgift gjenstand for økt rettsteoretisk og skatteøkonomisk oppmerksomhet. EUs felles merverdiavgiftssystem er et omfattende rettsområde med viktige føringer for norsk merverdiavgift.

I forbindelse med undervisning og selvstudier blir læringen mer utbytterik dersom brukeren parallelt løser oppgaver i *Merverdiavgift – Spørsmål og svar*, 7. utgave 2017. Denne oppgavesamlingen er oppdatert med nye oppgaver.

Forfatterne har delt skrivingen mellom seg. Cecilie Aasprong Dyrnes har hatt hovedansvaret for kapitlene 6, 7, 8, 10, 12, 13 og 15, og Anders B. Mikelsen har hatt hovedansvaret for kapitlene 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11 og 14.

Oslo, 15. mai 2017

*Cecilie Aasprong Dyrnes      Anders B. Mikelsen*

## Forord til 6. utgave

Formålet med denne boken, som nå kommer i 6. utgave, er å tilby en grunnleggende lærebok i merverdiavgiftsrett. Det har skjedd en rekke endringer både i merverdiavgiftsloven og forskrift til merverdiavgiftsloven, og det har kommet til ny sentral rettspraksis og avgiftspraksis siden forrige utgave av boken i 2017. Denne utgaven er en oppdatert og omskrevet versjon, som tar sikte på – på best mulig vis – å beskrive og forklare rettstilstanden på merverdiavgiftsrettens område per april 2020.

Tor S. Kildal døde i 2019. Han har gjennom sitt virke satt et solid preg på merverdiavgiftsfaget med undervisning, artikler, foredrag og bøker.

Oslo, 15. mai 2020

*Cecilie Aasprong Dyrnes      Anders B. Mikelsen*

## Forord til 7. utgave

Det har vært flere viktige endringer i merverdiavgiftsretten siden 6. utgave av denne boken. Blant annet er tolloven opphevet og erstattet av vareførselsloven og tollavgiftsloven, og reglene om fjernleverbare tjenester over landegrensene er endret. Denne boken er i hovedsak en oppdatering av forrige utgave. Boken er oppdatert per 1. mai 2025. Siden forrige utgave har Roy K. Kristensen kommet inn som medforfatter.

Forfatterne har delt skrivingen mellom seg. Cecilie Aasprong Dyrnes har hatt hovedansvaret for kapitlene 6, 7, 10, 12 og 15, Anders B. Mikelsen har hatt hovedansvaret for kapitlene 1, 2, 3, 4, 9, 11 og 14, og Roy K. Kristensen har hatt ansvaret for kapitlene 5, 8 og 13.

Oslo, 1. mai 2025

*Cecilie Aasprong Dyrnes      Anders B. Mikelsen      Roy K. Kristensen*

# Innholdsoversikt

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| KAPITTEL 1                                                             |     |
| GRUNNPRINSIPPER OG HOVEDREGLER .....                                   | 23  |
| KAPITTEL 2                                                             |     |
| MERVERDIAVGIFT OG INNTEKTSSKATT – FORSKJELLER OG LIKHETER .....        | 68  |
| KAPITTEL 3                                                             |     |
| TRANSAKSJONSKRAVET: OMSETNING OG UTTAK .....                           | 85  |
| KAPITTEL 4                                                             |     |
| MERVERDIAVGIFT I EU – EN INNFØRING .....                               | 121 |
| KAPITTEL 5                                                             |     |
| AVGIFTSSUBJEKTET .....                                                 | 134 |
| KAPITTEL 6                                                             |     |
| UNNTAK FOR MERVERDIAVGIFT .....                                        | 174 |
| KAPITTEL 7                                                             |     |
| FRITAK FOR MERVERDIAVGIFT (NULLSATS) .....                             | 214 |
| KAPITTEL 8                                                             |     |
| UTGÅENDE MERVERDIAVGIFT – BEREGNINGSGRUNNLAG OG<br>AVGIFTSSATSER ..... | 226 |
| KAPITTEL 9                                                             |     |
| FRADRAK FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT .....                             | 237 |

KAPITTEL 10  
VARER OG TJENESTER OVER LANDEGRENSENE ..... 276

KAPITTEL 11  
BYGG, ANLEGG OG FAST EIENDOM ..... 301

KAPITTEL 12  
OFFENTLIG VIRKSOMHET – STAT, KOMMUNE OG  
OFFENTLIGE FORETAK ..... 317

KAPITTEL 13  
SKATTEMELDING FOR MERVERDIAVGIFT, BOKFØRING,  
PERIODISERING OG DOKUMENTASJON ..... 333

KAPITTEL 14  
AVGIFTSFORVALTNINGSRETT ..... 344

KAPITTEL 15  
OMGÅELSE OG MERVERDIAVGIFT ..... 357

LITTERATUR ..... 375

STIKKORD ..... 377

# Innhold

|                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>FORKORTELSER</b> .....                                                              | 21 |
| <b>KAPITTEL 1</b>                                                                      |    |
| <b>GRUNNPRINSIPPER OG HOVEDREGLER</b> .....                                            | 23 |
| 1.1 Teknisk revidert merverdiavgiftslov 2009 .....                                     | 23 |
| 1.2 Lovens materielle og geografiske virkeområde .....                                 | 24 |
| 1.3 Merverdiavgiftssystemet .....                                                      | 25 |
| 1.3.1 Selgerens plikt til å beregne betale merverdiavgift .....                        | 25 |
| 1.3.2 Utgående og inngående merverdiavgift .....                                       | 26 |
| 1.3.3 En flerleddet omsetningsavgift .....                                             | 30 |
| 1.3.4 Kaskadeavgifter .....                                                            | 31 |
| 1.3.5 Den indirekte subtraksjonsmetoden .....                                          | 32 |
| 1.3.6 Incidens, overveltning og etterspørselsselastisitet .....                        | 33 |
| 1.4 Statlig pengemaskin .....                                                          | 36 |
| 1.5 Hovedregler .....                                                                  | 38 |
| 1.5.1 Innledning .....                                                                 | 38 |
| 1.5.2 Omsetningsmerverdiavgift .....                                                   | 40 |
| 1.5.3 Innførselsmerverdiavgift .....                                                   | 42 |
| 1.5.4 Uttaksmerverdiavgift .....                                                       | 42 |
| 1.5.5 Merverdiavgift og offentlig virksomhet .....                                     | 43 |
| 1.6 Hovedprinsipper .....                                                              | 45 |
| 1.6.1 Innledning .....                                                                 | 45 |
| 1.6.2 Merverdiprinsippet .....                                                         | 45 |
| 1.6.3 Gjensidighetsprinsippet .....                                                    | 46 |
| 1.6.4 Selvtendighetsprinsippet .....                                                   | 49 |
| a Hvert rettssubjekt .....                                                             | 49 |
| b Utgangspunkt: Selgeren skal ikke vurdere kjøperens situasjon eller bruk ..           | 51 |
| c Nærmere om sammenhengen mellom kjøperens fradragsrett og selgerens innbetaling ..... | 52 |
| d Betydningen av kjøperens betaling .....                                              | 54 |

|                                                                        |                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.6.5                                                                  | Nøytralitetsprinsippet .....                                                       | 55 |
| a                                                                      | Innledning .....                                                                   | 55 |
| b                                                                      | Samme avgiftsbehandling for alle selgere .....                                     | 57 |
| c                                                                      | Like ytelser vurderes likt uavhengig av andre ytelser som er levert samtidig ..... | 57 |
| d                                                                      | Nøytralitetshensyn versus legalitetsprinsipp .....                                 | 61 |
| 1.6.6                                                                  | Transaksjonsskatt .....                                                            | 61 |
| 1.7                                                                    | Kilder .....                                                                       | 62 |
| 1.7.1                                                                  | Lov, forskrift og årlig avgiftsvedtak .....                                        | 62 |
| 1.7.2                                                                  | Presumsjon om uendret rett .....                                                   | 63 |
| 1.7.3                                                                  | Rettspraksis .....                                                                 | 64 |
| 1.7.4                                                                  | Avgiftsmyndighetenes praksis .....                                                 | 64 |
| 1.7.5                                                                  | Juridisk litteratur og offentlige utredninger .....                                | 66 |
| <b>KAPITTEL 2</b>                                                      |                                                                                    |    |
| <b>MERVERDIAVGIFT OG INNTEKTSSKATT – FORSKJELLER OG LIKHETER</b> ..... |                                                                                    | 68 |
| 2.1                                                                    | Lite utforsket .....                                                               | 68 |
| 2.2                                                                    | Terminologi .....                                                                  | 69 |
| 2.3                                                                    | Formål .....                                                                       | 70 |
| 2.4                                                                    | Transaksjonsskatt .....                                                            | 71 |
| 2.4.1                                                                  | Harmonisert merverdiavgift, men ikke inntektsskatt .....                           | 71 |
| 2.4.2                                                                  | Finansielle tjenester – finansskatt .....                                          | 71 |
| 2.4.3                                                                  | Omorganisering .....                                                               | 72 |
| 2.4.4                                                                  | Forbudet i Grunnloven § 97 mot tilbakevirkende lover .....                         | 74 |
| 2.5                                                                    | Skattesubjekt versus avgiftssubjekt .....                                          | 74 |
| 2.5.1                                                                  | Ikke eksakte definisjoner .....                                                    | 74 |
| 2.5.2                                                                  | Begrepene næring og virksomhet .....                                               | 74 |
| 2.5.3                                                                  | Offentlig virksomhet .....                                                         | 75 |
| 2.5.4                                                                  | Underskuddsvirksomhet .....                                                        | 76 |
| 2.5.5                                                                  | Skattekonsern og fellesregistrering .....                                          | 76 |
| 2.5.6                                                                  | Administrasjons- og etterlevelseskostnader .....                                   | 77 |
| 2.6                                                                    | Internasjonale aspekter – innledning .....                                         | 77 |
| 2.6.1                                                                  | Etterlevelse versus skattetilpasning .....                                         | 77 |
| 2.6.2                                                                  | Tapping av skattefundamentet .....                                                 | 78 |
| 2.6.3                                                                  | Fast driftssted – rettslig versus økonomisk tilnærming .....                       | 80 |
| 2.6.4                                                                  | Dobbeltbeskatningsavtaler .....                                                    | 82 |
| 2.6.5                                                                  | Internprising – TP .....                                                           | 83 |
| <b>KAPITTEL 3</b>                                                      |                                                                                    |    |
| <b>TRANSAKSJONSKRAVET: OMSETNING OG UTTAK</b> .....                    |                                                                                    | 85 |
| 3.1                                                                    | Det sentrale transaksjonskravet: omsetning .....                                   | 85 |
| 3.2                                                                    | Ytelse mot vederlag .....                                                          | 86 |
| 3.2.1                                                                  | Kravet til sammenheng .....                                                        | 86 |
| 3.2.2                                                                  | Levering fra ett omsetningsledd til et annet .....                                 | 90 |
| 3.2.3                                                                  | Krav til vederlaget .....                                                          | 90 |
| 3.2.4                                                                  | Krav til levering .....                                                            | 94 |

|                                                 |                                                                                         |     |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3                                             | Utlegg eller videreomsetning .....                                                      | 94  |
| 3.3.1                                           | Utgangspunkter .....                                                                    | 94  |
| 3.3.2                                           | Utlegg eller videreomsetning i konsern .....                                            | 96  |
| 3.4                                             | Uttak .....                                                                             | 99  |
| 3.4.1                                           | Uttaksmerverdiavgift – innledning .....                                                 | 99  |
| 3.4.2                                           | Uttak av varer .....                                                                    | 101 |
|                                                 | <i>a Innledning</i> .....                                                               | 101 |
|                                                 | <i>b Delvis uttak</i> .....                                                             | 101 |
|                                                 | <i>c Fradragsrett ved anskaffelsen</i> .....                                            | 102 |
|                                                 | <i>d Beregningsgrunnlag for uttaksmerverdiavgift</i> .....                              | 103 |
|                                                 | <i>e Uttak fra aksjeselskap</i> .....                                                   | 104 |
|                                                 | <i>f Nærmere om gaver til ansatte mv.</i> .....                                         | 104 |
|                                                 | <i>g Forholdet mellom uttaks- og justeringsregler</i> .....                             | 105 |
| 3.4.3                                           | Uttak av tjenester .....                                                                | 107 |
|                                                 | <i>a Noen utgangspunkter</i> .....                                                      | 107 |
|                                                 | <i>b Avgiftsplikt for egne byggetjenester</i> .....                                     | 109 |
| 3.4.4                                           | Uttak av personkjøretøy og tjenester som gjelder egne personkjøretøy .....              | 111 |
| 3.4.5                                           | Tjenester som ledd i hverdagsomsorg .....                                               | 113 |
| 3.4.6                                           | Særtilfelle: uttak av forbruksliknende varer og tjenester til bruk innenfor loven ..... | 115 |
| 3.4.7                                           | Fritak for uttak .....                                                                  | 116 |
| 3.4.8                                           | Ansatte .....                                                                           | 117 |
| 3.4.9                                           | Differensiert prising, veldedige ytelser og pro bono-tjenester .....                    | 117 |
| 3.4.10                                          | Kombinert virksomhet .....                                                              | 118 |
| 3.5                                             | Uttaksregler for offentlige institusjoner .....                                         | 119 |
| <br><b>KAPITTEL 4</b>                           |                                                                                         |     |
| <b>MERVERDIAVGIFT I EU – EN INNFØRING</b> ..... |                                                                                         | 121 |
| 4.1                                             | Utgangspunkt – det norske ståstedet .....                                               | 121 |
| 4.1.1                                           | Ikke en del av EØS-avtalen .....                                                        | 121 |
| 4.1.2                                           | Åpne grenser – ingen merverdiavgift ved grensepassering mellom EU-land .....            | 122 |
| 4.1.3                                           | Overnasjonal lovgivning versus merverdiavgiftslovgivning i 27 medlemsstater .....       | 123 |
| 4.2                                             | Avgiftspliktige hendelser .....                                                         | 125 |
| 4.2.1                                           | Varer versus tjenester .....                                                            | 125 |
| 4.2.2                                           | Innførsel av varer fra tredjeland til medlemsland .....                                 | 127 |
| 4.2.3                                           | Omsetning innen det enkelte medlemsland .....                                           | 127 |
| 4.2.4                                           | Uttak – deemed supplies .....                                                           | 127 |
| 4.2.5                                           | Fellesskapsinterne erverv – bare varer .....                                            | 128 |
| 4.3                                             | Stedet for den avgiftspliktige transaksjonen .....                                      | 129 |
| 4.3.1                                           | Varer .....                                                                             | 129 |
| 4.3.2                                           | Tjenester .....                                                                         | 130 |

|     |                                       |     |
|-----|---------------------------------------|-----|
| 4.4 | Taxable person – avgiftssubjekt ..... | 132 |
| 4.5 | Fradragsrett .....                    | 132 |
| 4.6 | Andre regler .....                    | 133 |

## KAPITTEL 5

|                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>AVGIFTSSUBJEKTET</b> .....                                      | 134 |
| 5.1 Innledning .....                                               | 134 |
| 5.2 Næringsdrivende .....                                          | 136 |
| 5.2.1 Innledning .....                                             | 136 |
| 5.2.2 Arbeidstakere og oppdragstakere .....                        | 138 |
| 5.2.3 Hjelpfunksjoner – utgiftsutlikning og refusjoner .....       | 139 |
| 5.2.4 Enkeltstående transaksjoner .....                            | 140 |
| 5.2.5 Passiv kapitalavkastning .....                               | 141 |
| 5.2.6 Hobby og forbruk .....                                       | 141 |
| 5.2.7 Underskuddsbedrifter .....                                   | 142 |
| 5.2.8 Allmennyttig aktivitet .....                                 | 143 |
| 5.2.9 Bygge- og anleggsvirksomhet .....                            | 144 |
| 5.2.10 Ekstraarbeid og deltidsarbeid .....                         | 145 |
| 5.2.11 Frisørers stolleie .....                                    | 145 |
| 5.3 Konkurs- og dødsbo .....                                       | 145 |
| 5.4 Kommisjon, fullmektig og formidlere .....                      | 146 |
| 5.5 Auksjon .....                                                  | 148 |
| 5.6 Utenlandske næringsdrivende – representantregistrering .....   | 148 |
| 5.6.1 Innledning .....                                             | 148 |
| 5.6.2 Omfanget av plikten til representantregistrering .....       | 149 |
| 5.6.3 Solidaransvar .....                                          | 151 |
| 5.7 Offentlig virksomhet .....                                     | 152 |
| 5.8 Enhetsregistrering .....                                       | 153 |
| 5.9 Særskilt registrering av avdeling .....                        | 155 |
| 5.10 Fellesregistrering – konsernregistrering .....                | 156 |
| 5.10.1 Innledning .....                                            | 156 |
| 5.10.2 Krav til ekstern omsetning .....                            | 158 |
| 5.10.3 Samarbeidende selskaper .....                               | 159 |
| 5.10.4 Minst 85 % eierandel .....                                  | 160 |
| 5.10.5 Konsern med utenlandske selskaper .....                     | 161 |
| 5.10.6 Kort om virkningene av fellesregistrering .....             | 161 |
| 5.10.7 Bortfall og solidaransvar .....                             | 163 |
| 5.11 Registrering .....                                            | 163 |
| 5.11.1 Den alminnelige grensen på kr 50 000 .....                  | 163 |
| 5.11.2 Veldedige og allmennyttige institusjoner – kr 140 000 ..... | 165 |
| 5.11.3 Forenklet registrering .....                                | 166 |
| 5.11.4 Idrettsarrangementer .....                                  | 167 |
| 5.11.5 Forhåndsregistrering .....                                  | 168 |

|        |                                                       |     |
|--------|-------------------------------------------------------|-----|
| a      | Forhåndsregistrering av praktiske grunner             | 168 |
| b      | Forhåndsregistrering grunnet betydelige anskaffelser  | 169 |
| c      | Forutsetningen for forhåndsregistrering slår ikke til | 169 |
| 5.11.6 | Tilbakegående avgiftsoppgjør                          | 170 |
| 5.11.7 | Opphør av registrering                                | 172 |
| 5.12   | Frivillig registrering                                | 172 |

## KAPITTEL 6

|                                  |                                                                                            |     |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>UNNTAK FOR MERVERDIAVGIFT</b> |                                                                                            | 174 |
| 6.1                              | Unntak versus fritak                                                                       | 174 |
| 6.2                              | Begrunnelsen for unntak fra loven                                                          | 175 |
| 6.3                              | Administrative enkeltvedtak                                                                | 176 |
| 6.4                              | Helse- og omsorgstjenester                                                                 | 177 |
| 6.4.1                            | Helsetjenester og sosiale tjenester                                                        | 177 |
| 6.4.2                            | Helsetjenester                                                                             | 177 |
| 6.5                              | Sosiale tjenester                                                                          | 181 |
| 6.6                              | Undervisningstjenester                                                                     | 181 |
| 6.7                              | Finansielle tjenester                                                                      | 183 |
| 6.7.1                            | Vanskelig å avgiftsbelegge                                                                 | 183 |
| 6.7.2                            | Kompleks avgrensning                                                                       | 185 |
| 6.7.3                            | Unntakets omfang                                                                           | 186 |
| 6.7.4                            | Underleverandører                                                                          | 187 |
| 6.7.5                            | Formidling av finansielle tjenester                                                        | 188 |
| 6.8                              | Kunst, kultur og underholdning                                                             | 188 |
| 6.8.1                            | Innledning                                                                                 | 188 |
| 6.8.2                            | Kulturomsutvalget – NOU 2008: 7                                                            | 189 |
| 6.8.3                            | Mval. § 3-7 første ledd – unntak for scenekunst mv.                                        | 189 |
| 6.8.4                            | Mval. § 3-7 annet ledd – unntak for tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk | 191 |
| 6.8.5                            | Mval. § 3-7 tredje ledd – omvisningstjenester                                              | 192 |
| 6.8.6                            | Mval. § 3-7 fjerde ledd – kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk | 192 |
| a                                | Kort om åndsverkloven                                                                      | 192 |
| b                                | Unntakets omfang                                                                           | 193 |
| c                                | Omsetning av egne kunstverk                                                                | 194 |
| d                                | Omsetning av opphavsretten til egne litterære eller kunstneriske verk                      | 195 |
| 6.8.7                            | Mval. § 3-7 femte ledd – formidling av kunstverk                                           | 196 |
| 6.8.8                            | Mval. § 3-7 sjette ledd – Bytte av kunstverk                                               | 196 |
| 6.8.9                            | Kompensasjon for merverdiavgift                                                            | 197 |
| 6.9                              | Mval. § 3-8 – idrett                                                                       | 197 |
| a                                | Idrettsarrangementer                                                                       | 197 |
| b                                | Retten til å utøve idrettsaktiviteter                                                      | 198 |
| 6.10                             | Mval. § 3-9 – offentlig myndighetsutøvelse                                                 | 198 |
| 6.11                             | Mval. § 3-10 – tjenester innen staten                                                      | 199 |

|        |                                                                                  |     |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.12   | Mval. § 3-11 – fast eiendom                                                      | 199 |
| 6.12.1 | Generelt                                                                         | 199 |
| 6.12.2 | Avgrensning mot løsøre                                                           | 200 |
| 6.12.3 | Eie eller leie av næringseiendom                                                 | 201 |
| 6.12.4 | Rettigheter til fast eiendom                                                     | 201 |
| 6.12.5 | Tilleggsytelser                                                                  | 201 |
| 6.12.6 | Betydningen av justeringsreglene                                                 | 202 |
| 6.12.7 | Mval. § 3-11 annet ledd – avgiftsplikt                                           | 202 |
|        | <i>Bokstav a – romutleie i hotellvirksomhet mv.</i>                              | 202 |
|        | <i>Bokstav b – utleie av selskapslokaler</i>                                     | 203 |
|        | <i>Bokstav c – utleie av parkeringsplasser</i>                                   | 203 |
|        | <i>Bokstav h – rett til jakt og fiske</i>                                        | 204 |
|        | <i>Bokstav i og j – lufthavn, jernbane og kommunale havner</i>                   | 204 |
| 6.12.8 | Frivillig registrering ved utleie av bygg eller anlegg                           | 205 |
| 6.13   | Ideelle, veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner                        | 205 |
| 6.13.1 | Ideelle versus veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner                  | 205 |
| 6.13.2 | Ideelle organisasjoner og foreninger (mval. § 3-13)                              | 206 |
| 6.13.3 | Veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoner (mval. § 3-12) | 207 |
| 6.13.4 | Interne transaksjoner innad i samme forening/organisasjon                        | 209 |
| 6.14   | Pengespilltjenester                                                              | 210 |
| 6.15   | Seremonielle tjenester                                                           | 210 |
| 6.16   | Tjenester som medlem av styre mv.                                                | 211 |
| 6.17   | Frimerker, sedler og mynter som samleobjekt                                      | 211 |
| 6.18   | Varer brukt privat mv.                                                           | 212 |
| 6.19   | Klimakvoter                                                                      | 213 |

## KAPITTEL 7

|                                                                  |     |
|------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>FRITAK FOR MERVERDIAVGIFT (NULLSATS)</b>                      | 214 |
| 7.1 Innledning – begrunnelse for fritak                          | 214 |
| 7.2 Lovens oppbygning                                            | 216 |
| 7.3 Fritak ved innenlandsk omsetning                             | 216 |
| 7.3.1 Fritak for visse publikasjoner                             | 216 |
| a Aviser (mval. § 6-1)                                           | 216 |
| b Tidsskrifter, herunder elektroniske tidsskrifter (mval. § 6-3) | 217 |
| c Bøker, herunder elektroniske bøker (mval. § 6-4)               | 218 |
| 7.3.2 Fritak for visse kjøretøy                                  | 219 |
| a Bruktbiler (mval. § 6-7)                                       | 219 |
| b Elbiler (mval. § 6-8)                                          | 220 |
| 7.3.3 Fritak for fartøy, luftfartøy og plattformer               | 220 |
| a Fartøy (mval. § 6-9)                                           | 220 |
| b Luftfartøy (mval. § 6-10)                                      | 221 |
| c Plattformer og rørledninger (mval. § 6-11)                     | 221 |
| 7.3.4 Overdragelse av virksomhet (mval. § 6-14)                  | 222 |

|       |                                                                         |     |
|-------|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7.4   | Fritak ved uttak .....                                                  | 223 |
| 7.5   | Fritaket for utførsel av varer og tjenester .....                       | 223 |
| 7.5.1 | Varer .....                                                             | 223 |
| 7.5.2 | Tjenester .....                                                         | 224 |
| 7.6   | Varer og tjenester til fartøy, luftfartøy og petroleumsvirksomhet ..... | 224 |
| a     | Varer og tjenester til fartøy (mval. § 6-30) .....                      | 224 |
| b     | Varer og tjenester til luftfartøy (mval. § 6-31) .....                  | 225 |
| c     | Varer og tjenester til petroleumsvirksomheten (mval. § 6-32) .....      | 225 |

## KAPITTEL 8

### UTGÅENDE MERVERDIAVGIFT – BEREGNINGSGRUNNLAG OG AVGIFTSSATSER .. 226

|       |                                                     |     |
|-------|-----------------------------------------------------|-----|
| 8.1   | Beregningsgrunnlag .....                            | 226 |
| 8.1.1 | Hovedregelen .....                                  | 226 |
| 8.1.2 | Rabatter .....                                      | 228 |
| 8.1.3 | Differensierte avgiftssatser .....                  | 229 |
| a     | Satsstruktur – oversikt .....                       | 229 |
| b     | Næringsmidler mv. ....                              | 230 |
| c     | Lav avgiftssats .....                               | 232 |
| 8.2   | Omsetning av brukte varer mv. – avansemetoden ..... | 233 |
| 8.2.1 | Formål og virkemåte .....                           | 233 |
| 8.2.2 | Vilkår for bruk av avansemetoden .....              | 234 |
| 8.2.3 | Beregningsgrunnlag og avgiftsoppgjør .....          | 235 |

## KAPITTEL 9

### FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT .....

|       |                                                             |     |
|-------|-------------------------------------------------------------|-----|
| 9.1   | Innledning .....                                            | 237 |
| 9.1.1 | Subjektive og objektive betingelser. Formelle krav .....    | 237 |
| 9.1.2 | Avgiftspliktig virksomhet .....                             | 237 |
| 9.1.3 | Uten registrering – ingen fradragsrett .....                | 238 |
| 9.1.4 | Dokumentasjonskrav – aktsomhetsplikt .....                  | 239 |
| 9.2   | Til bruk i virksomheten .....                               | 240 |
| 9.2.1 | Innledning .....                                            | 240 |
| 9.2.2 | Anskaffelser til egen virksomhet (tilordningskravet) .....  | 241 |
| 9.2.3 | Tilknytningskravets kjerne .....                            | 243 |
| 9.2.4 | Tilknytningskravets yttergrense .....                       | 247 |
| a     | Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina) – settefisk .....               | 247 |
| b     | Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors) – småbåthavn ..... | 248 |
| c     | Noen typetilfeller .....                                    | 248 |
| i     | Merverdiavgift på advokatsalær mv. ....                     | 248 |
| ii    | Finansiell rådgivning .....                                 | 249 |
| iii   | Drift av telemuseum .....                                   | 250 |
| 9.2.5 | Anskaffelser til delt og utenforliggende formål .....       | 250 |
| a     | Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) .....                           | 250 |
| b     | Rt. 2005 s. 951 (Porthuset) – hotellrom .....               | 252 |

|        |                                                                |     |
|--------|----------------------------------------------------------------|-----|
|        | <i>c Rt. 2008 s. 932 (Bowling)</i> .....                       | 253 |
|        | <i>d Rt. 2011 s. 1260 (Halliburton)</i> .....                  | 255 |
| 9.3    | Fordeling ved fellesanskaffelser .....                         | 255 |
| 9.3.1  | Innledning .....                                               | 255 |
| 9.3.2  | Hjelperegler i forskrift .....                                 | 256 |
| 9.3.3  | Omsetningsbegrepet og betydningen av støtte .....              | 257 |
| 9.3.4  | Ubetydelighetsgrense på 5 % .....                              | 257 |
| 9.4    | Avskjæring av fradragsrett .....                               | 258 |
| 9.4.1  | Avskjærer inngående merverdiavgift ved bruk i virksomhet ..... | 258 |
| 9.4.2  | Serveringstjenester .....                                      | 258 |
| 9.4.3  | Kunst og antikviteter .....                                    | 259 |
| 9.4.4  | Kost og naturalavlønning (velferdsgoder) .....                 | 259 |
| 9.4.5  | Arbeid på og drift av fast eiendom for boligbehov mv. ....     | 260 |
| 9.4.6  | Representasjon .....                                           | 261 |
| 9.4.7  | Gaver, vareprøver og utdeling i reklameøyemed .....            | 261 |
| 9.4.8  | Personkjøretøy .....                                           | 262 |
| 9.4.9  | Fradragsplikt for varer og tjenester som omsettes .....        | 263 |
| 9.4.10 | Betaling med kontanter over kr 10 000 .....                    | 265 |
| 9.5    | Bruksendring og justering for kapitalvarer .....               | 265 |
| 9.5.1  | Justering av inngående merverdiavgift .....                    | 265 |
| 9.5.2  | Kapitalvarer – definisjoner .....                              | 269 |
| 9.5.3  | Justering ved bruksendring .....                               | 270 |
| 9.5.4  | Justering ved omsetning/overdragelse .....                     | 272 |
|        | <i>a Maskiner versus fast eiendom</i> .....                    | 272 |
|        | <i>b Salg</i> .....                                            | 272 |
|        | <i>c Uttak</i> .....                                           | 273 |
|        | <i>d Overdragelse av virksomhet</i> .....                      | 274 |
|        | <i>e Opphør av virksomhet</i> .....                            | 274 |
| 9.5.5  | Fast eiendom .....                                             | 274 |

## KAPITTEL 10

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>VARER OG TJENESTER OVER LANDEGRENSENE</b> .....                     | 276 |
| 10.1 Oversikt .....                                                    | 276 |
| 10.1.1 Økt internasjonal handel .....                                  | 276 |
| 10.1.2 Varer, tjenester og andre sentrale begreper .....               | 276 |
| 10.1.3 Ny toll- og vareførselslovgivning 1. januar 2023 .....          | 277 |
| 10.1.4 Merverdiavgiftslovens geografiske virkeområde .....             | 279 |
| 10.1.5 Destinasjonsprinsippet .....                                    | 279 |
| 10.1.6 Forholdet mellom merverdiavgiftsloven og tolllovgivningen ..... | 279 |
| 10.1.7 Ansvarsfordelingen mellom skatteetaten og tolletaten .....      | 280 |
| 10.1.8 Omsetning i eller til merverdiavgiftsområdet .....              | 281 |
| 10.2 Innførsel (import) av varer .....                                 | 283 |
| 10.2.1 Grensepassering – innførselsmerverdiavgift .....                | 283 |
| 10.2.2 Toll og særavgifter .....                                       | 284 |

|                                     |                                                                            |     |
|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 10.2.3                              | Merverdiavgiftsregistrerte importører                                      | 284 |
| 10.2.4                              | Importører som ikke er merverdiavgiftsregistrert                           | 285 |
| 10.2.5                              | Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift                          | 285 |
| 10.2.6                              | Varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel               | 287 |
| 10.2.7                              | Varer med lav verdi                                                        | 288 |
| 10.3                                | Utførsel (eksport) av varer                                                | 290 |
| 10.3.1                              | Fritak                                                                     | 290 |
| 10.3.2                              | Eksportrelaterte fritak                                                    | 291 |
| 10.4                                | Kjøp av tjenester fra utlandet                                             | 291 |
| 10.4.1                              | Hvem er kjøperen? B2B versus B2C                                           | 291 |
| 10.4.2                              | Omvendt avgiftsplikt (reverse charge) ved kjøp av fjernleverbare tjenester | 292 |
|                                     | <i>Begrepet «fjernleverbare tjenester»</i>                                 | 293 |
|                                     | <i>Beregning, rapportering og fradragsføring</i>                           | 294 |
|                                     | <i>Omgåelsesregel</i>                                                      | 294 |
| 10.4.3                              | Forbrukeres kjøp av fjernleverbare tjenester                               | 295 |
| 10.4.4                              | Kjøp av stedbundne tjenester                                               | 295 |
| 10.4.5                              | Elektroniske kommunikasjonstjenester                                       | 296 |
| 10.5                                | Fritak fra avgiftsplikt                                                    | 296 |
| 10.5.1                              | Mval. § 6-22 – tjenester til mottakere utenfor merverdiavgiftsområdet      | 296 |
| 10.5.2                              | Transporttjenester                                                         | 298 |
| 10.5.3                              | Tjenester til fartøy, luftfartøy og petroleumsvirksomhet                   | 298 |
| 10.6                                | Refusjon av merverdiavgift til en utenlandsk næringsdrivende               | 298 |
| 10.6.1                              | Risiko for ingen fradragsrett                                              | 298 |
| 10.6.2                              | Vilkår for refusjon                                                        | 300 |
| <br><b>KAPITTEL 11</b>              |                                                                            |     |
| <b>BYGG, ANLEGG OG FAST EIENDOM</b> |                                                                            | 301 |
| 11.1                                | Innledning                                                                 | 301 |
| 11.2                                | Unntak for omsetning og utleie av fast eiendom                             | 302 |
| 11.3                                | Frivillig registrering av utleier av bygg                                  | 303 |
| 11.3.1                              | Særskilt registrering                                                      | 303 |
| 11.3.2                              | Merverdiavgift på husleien – fradragsrett for inngående merverdiavgift     | 305 |
| 11.3.3                              | Myldreareal, fellesareal og tomme lokaler                                  | 305 |
| 11.4                                | Oppføring av bygg i egenregi                                               | 307 |
| 11.4.1                              | Egenregi og uttaksmerverdiavgift                                           | 307 |
| 11.4.2                              | Særskilt registreringsplikt                                                | 309 |
| 11.4.3                              | Avgrensningsspørsmål egenregi – fremmedregi                                | 310 |
| 11.4.4                              | Avgiftsmessig helhetsvurdering                                             | 311 |
| 11.5                                | Nærmere om justeringsreglene for fast eiendom etter mval. kapittel 9       | 312 |
| 11.5.1                              | Gjennomsnittlig bruk av fast eiendom                                       | 312 |
| 11.5.2                              | Overdragelse av fast eiendom – fullt oppgjør                               | 313 |

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| 11.5.3 Overføring av rett og plikt til å justere .....                  | 314 |
| 11.5.4 Oppføring av bygg – tilbakegående oppgjør eller justering? ..... | 316 |

## KAPITTEL 12

|                                                                         |            |
|-------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>OFFENTLIG VIRKSOMHET – STAT, KOMMUNE OG OFFENTLIGE FORETAK .....</b> | <b>317</b> |
| 12.1 Det offentlige .....                                               | 317        |
| 12.1.1 Staten i snever og vid forstand .....                            | 318        |
| 12.1.2 Kommunal sektor .....                                            | 318        |
| 12.2 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret .....                     | 318        |
| 12.2.1 Generelt .....                                                   | 318        |
| 12.2.2 Statlige virksomheter .....                                      | 319        |
| 12.2.3 Kommuner og fylkeskommuner .....                                 | 319        |
| 12.3 Kompensasjonsloven .....                                           | 321        |
| 12.3.1 Bakgrunn og formål .....                                         | 321        |
| 12.3.2 Hvem ordningen gjelder for .....                                 | 321        |
| 12.3.3 Særlig om private enheter .....                                  | 322        |
| 12.3.4 Begrensninger i kompensasjonsretten .....                        | 324        |
| 12.3.5 Særlig om fast eiendom .....                                     | 325        |
| 12.3.6 Særlig om forholdet til EØS-avtalen .....                        | 326        |
| 12.3.7 Beløpsgrenser, frister mv. ....                                  | 330        |
| 12.3.8 Kompensasjonslovens justeringsregler .....                       | 330        |
| 12.4 Særskilte regler for offentlig sektor .....                        | 331        |
| 12.5 Nettoføringsordningen i statlig sektor .....                       | 331        |
| 12.6 Nøytral merverdiavgift for statlige helseforetak mfl. ....         | 332        |

## KAPITTEL 13

### SKATTEMELDING FOR MERVERDIAVGIFT, BOKFØRING, PERIODISERING OG

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>DOKUMENTASJON .....</b>                                        | <b>333</b> |
| 13.1 Skattemelding for merverdiavgift .....                       | 333        |
| 13.2 Postene i skattemelding for merverdiavgift .....             | 335        |
| 13.3 Bokføringsplikt – spesifikasjon av merverdiavgift .....      | 337        |
| 13.4 Periodisering av merverdiavgift .....                        | 339        |
| 13.5 Dokumentasjon av salg og anskaffelser .....                  | 340        |
| 13.6 Spesielle bokføringskrav .....                               | 342        |
| 13.6.1 Uttak av eiendeler og tjenester til veldedige formål ..... | 342        |
| 13.6.2 Uttak av eiendeler og tjenester til eiere og ledere .....  | 342        |
| 13.6.3 Bygge- og anleggsvirksomhet .....                          | 343        |
| 13.6.4 Andre bransjer .....                                       | 343        |

## KAPITTEL 14

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>AVGIFTSFORVALTNINGSRETT .....</b>                              | <b>344</b> |
| 14.1 Innledning .....                                             | 344        |
| 14.2 Skattemyndigheter på merverdiavgiftens område .....          | 345        |
| 14.3 Skattemeldingen og de skattepliktiges opplysningsplikt ..... | 345        |

|                                                       |     |
|-------------------------------------------------------|-----|
| 14.4 Endring av skattepliktiges egenfastsetting ..... | 348 |
| 14.5 Klage- og søksmålsadgang .....                   | 351 |
| 14.6 Bindende forhåndsuttalelser (BFU) .....          | 352 |
| 14.7 Administrative reaksjoner og straff .....        | 353 |

## KAPITTEL 15

|                                                                                             |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>OMGÅELSE OG MERVERDIAVGIFT .....</b>                                                     | <b>357</b> |
| 15.1 Hva er omgåelse? .....                                                                 | 357        |
| 15.2 Lovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift .....                                      | 357        |
| 15.3 Den tidligere ulovfestede omgåelsesregelen .....                                       | 361        |
| 15.4 Praksis fra EU .....                                                                   | 364        |
| 15.5 Avgrensning mot pro forma og gjennomskjæring til fordel for<br>avgiftssubjektet .....  | 366        |
| 15.5.1 Pro forma .....                                                                      | 366        |
| 15.6 Lovtolkning versus omgåelse – typetilfeller .....                                      | 367        |
| 15.6.1 Fradragsrett for inngående merverdiavgift .....                                      | 367        |
| 15.6.2 Avgiftsgrunnlaget – selgerens finansieringsutgifter .....                            | 369        |
| 15.6.3 Finansielle tjenester .....                                                          | 370        |
| 15.6.4 Uttak av hverdagstjenester .....                                                     | 371        |
| 15.7 Regelutforming .....                                                                   | 371        |
| 15.7.1 Begrense tilpasningsmuligheter og terskeffekter .....                                | 371        |
| 15.7.2 Tilpasning til firkantede regler – uttak av tjenester innenfor<br>virksomheten ..... | 372        |
| 15.7.3 Endret bruk – justeringsreglene .....                                                | 372        |
| 15.7.4 Salg brukte varer – avansesystemet .....                                             | 373        |
| 15.7.5 Servering versus salg av matvarer – tilstøtende lokaler .....                        | 373        |
| 15.7.6 Elektroniske tjenester .....                                                         | 374        |

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| <b>LITTERATUR .....</b> | <b>375</b> |
|-------------------------|------------|

|                       |            |
|-----------------------|------------|
| <b>STIKKORD .....</b> | <b>377</b> |
|-----------------------|------------|