

Løsningsforslag, revisoreksamen i skatterett – fredag 27. mai 2011

DEL 1

Oppgave 1

1. Still opp skatteregnskapet mv:

- Salgsinntekter: 14 450 000
- 400 000
= 14 050 000

Sktl. § 5-30 (1) – det skal gis fradrag for forskuddsbetaling (kr 400 000) som ikke skal tidfestes før ved oppfyllelse av tilvirkningskontrakt i 20x3, jf. sktl. § 14-2 (1).

- Inntekter fra vedlikeholdstjenester: kr 2 320 000 – sktl. § 5-30 (1)

- SUM INNTEKTER: kr 16 370 000

- Varekostnader: Kostnadene er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 (1), tidfesting § 14-2 (2). Kostnadene må reduseres for aktiveringspliktige kostnader knyttet til tilvirkningskontrakt, jf. § 14-5 (3) og (2) bokstav a:

Aktiveringspliktig er 5 pst av produksjonslønn (470 000 x 5 + 6 000 x 5)	119 000
Arbeidsgiveravgift av produksjonslønn (119 000 x 14,1 pst)	16 779
+ 5 pst av årets varekjøp*	<u>241.750</u>
= SUM AKTIVERINGSPLIKTIG	377 529

*Varekostnad	6.390.000
- Varelagerreduksjon (9.845.000- 8 290 000)	<u>(9.845.000- 8 290 000)</u>
= Varekjøp	4.835.000

Fradragsberettiget varekostnad blir:	6 390 000
- 810 000 (korr. for RM nedskrivning)	
- <u>377 529</u> (aktiveringskostnader)	
= <u>5 202 471</u>	

Det er ikke mulig å finne varekjøp av kun tekniske komponenter, derfor er hele varekjøpet tatt med.

- Telekommunikasjonskostnader: kr 81 000 – sktl. § 6-1 (1). Sktl. § 6-14 tilsier reduksjon med privat bruk, jf. sktl. § 5-12 (5). Hele beløpet er imidlertid fradragsberettiget siden det ikke skjer privat bruk i selskapets interesse – derimot må arbeidstakerne private bruk regnes som lønn for dem. Derfor må reduksjonsbeløpet

beregnes slik at det kan inngå i arbeidsgiveravgifts-grunnlaget som lønn, og innberettes som skattepliktig lønnsinntekt for arbeidstakerne.

- Lønnskostnader: kr 3 965 000 – sktl. § 6-1 (1), tidfesting § 14-2 (2)
- Arbeidsgiveravgift 14,1 pst (sone I): kr 565 551 – sktl. § 6-1 (1):

Lønnsutgifter:	3 965 000
+ fordel privat bruk telekomm. kr 6 000 x 7: *	42 000
+ fordel privat bruk telekomm. kr 4000 x 1: *	4 000
= Arbeidsgiveravgiftsgrunnlag	4 011 000

SUM arbeidsgiveravgift: kr 4 011 000 x 14,1 % (sone 1) = kr 565 551

- * Fordel privat bruk består av beløp over 1000, og inntil 6 000 for det overskytende, når det er 2 eller flere tjenester, jf. sktl. § 5-12 (5) og FSFIN § 5-12-21) + 4 000 (for den eneste av de ansatte som bare mottok en tjeneste). *Overskytende beløp regnes ikke som fordel og inngår ikke i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget.*

Utbetalingene til de ansatte er skattepliktige som fordel vunnet ved arbeid, jf. sktl. § 5-10 og § 5-12, samt § 5-1 (1). Brutto arbeidsinntekt er grunnlag for skatt på personinntekt, sktl. § 12-2 bokstav a, og grunnlag for beregning av (netto) skattepliktig alminnelig inntekt etter fradrag, herunder minstefradrag, sktl. § 6-31 (1) bokstav a.

- Andre driftskostnader, jf. sktl. § 6-1 (1) og § 6-11: kr 489 000
- Husleie, jf. sktl. § 6-1 (1): kr 1 240 000
- Tap på fordringer:

Endelige konstaterte tap er kr 179 000
sktl. § 6-2 (2) gir fradragsrett for alle endelig konstaterte tap på fordringer, enten det er konkurs eller forgyeves inkasso eller (for kundefordringer) forgyeves purringer i 6 mnd etter forfall – se FSFIN § 6-2-1. Konkurstapet var også knyttet til kundefordring.

+ nedskrivning for urealisert tap på kundefordringer: kr 112 365
- sktl. § 14-5 (4) b og c:
$$\frac{(228\,000 + (134\,000 + 45\,000)) \times 4 \times 1\,740\,000^*}{(11\,520\,000 + 13\,690\,000)}$$

**En utilsiktet problemstilling er fastsettelsen av pålydende utestående kundefordringer. Nedskrevet beløp var 1 361 000. Det må økes med nedskrivning på 200 000. I tillegg må det økes med skattemessig nedskrivning på 141 000, samt økes med differansen mellom utestående (nedskrevne) regnskapsmessige og skattemessige verdier ved utgangen av 20X2 på 38 000. Til sammen blir det 1 740 000.*

- tilbakeføring av foregående års nedskrivning:	kr 141 000
- sktl. § 14-5 (4) e	
<i>SUM</i>	<u>kr 150 365</u>

- Saldoavskrivninger: sktl. § 6-10 (1), jf. tidfesting sktl. §§ 14-40 til 14-43

▪ Saldo A: IB	kr 150 000
+ anskaffelser	kr 52 000
- realisasjon faksmaskin	kr 0 *
= saldoavskrivningsgrunnlag	kr 202 000
- årets avskrivning (30 pst)	kr <u>60 600</u>
UB	kr 141 400

*det er ikke ytet noe (forsikrings-)vederlag for faksmaskin, og tapet nedskrives ikke på saldo, jf. § 14-44 (2)

▪ Saldo C: IB	kr 470 000
-Årets avskrivning (20 pst)	kr <u>94 000</u>
UB	kr 376 000

▪ Saldo D: IB	kr 2 540 000
-Årets avskrivning (20 pst)	kr <u>508 000</u>
UB	kr 2 032 000

▪ Saldo I: IB	kr 1 520 000 *
-Årets avskrivning (2 pst)	kr <u>30 400</u>
UB	kr 1 489 600

▪ SUM avskrivninger: kr 693 000

- Direkte fradragføring: kr 11 000 – sktl. § 6-1 (1), jf. § 6-10 (1) og § 14-40 (1) om avskrivning kun for betydelige og varige driftsmidler

- SUM driftskostnader = 12 397 387

- Driftsresultat = 3 972 613

- Renteinntekter: kr 69 000 – sktl. § 5-30 (1)

- Aksjeutbytte: kr 1 800 – sktl. § 2-38 (3 pst av i utgangspunkt skattefritt utbytte, sktl. § 2-38 (2) a), er skattepliktig)

- SUM KAPITALINNTEKTER: kr 70 800

- Kapitalforvaltningskostnader, jf. sktl. § 6-24 (1), jf. § 2-38: - kr 1 500

- Valutaposter:

Gevinst på urealisert kortsiktig valutafordring A:	<u>+ kr 100 000</u>
sktl. § 14-4 (2), jf. § 14-5 (5) som definerer valutapost som langsiktig når forfall er mer enn ett år etter stiftelsesåret. Fordring A stiftet 20X2	

(450 000 NOK), kursstigning pr 31.12.20X2 (550 000 NOK), forfall 20X3. Slike fordringer følger regnskapslovens tidfestingsregler.

Tap på portefølje av tap/gevinster på urealiserte langsiktige valutaposter: - kr 230 000
sktl. § 14-5 (5) a nr 3

- fordring B stiftet 20X1 (700 000 NOK), kursfall pr 31.12.20X1 (630 000) gav tap på kr 70 000.
- gjeldspost C stiftet 20X1 (3 mill), kursfall pr 31.12.20X1 (2 700 000) representerte en urealisert gevinst på 300 000, men måtte ikke inntektsføres fordi gjeldsposten skulle verdsettes til høyeste verdi.
- Netto gevinst/tap 20X1 = 230 000 (gevinst), men ingen inntektsføring/ingen tapsfradrag

- Kursstigning pr 31.12.20X2 (770 000) representerer urealisert skattepliktig gevinst inntil verdi på stiftelsestidspunkt (laveste verdi) – dvs for 70 000 NOK (sktl. § 14-5 (5) a nr 1)
- Kursstigning pr 31.12.20X2 (3 300 000 NOK) representerer urealisert fradragberettiget tap på differansen mellom verdien på stiftelsestidspunktet og årsoppgjørstidspunktet – dvs 300 000 NOK (sktl. § 14-5 (5) a nr 2)
- Netto gevinst/tap 20X2 = 230 000 (tap), skattemessig tapsfradrag 300 000, skattemessig gevinstføring 70 000.

- Renter av gjeld, sktl. § 6-40 (1): - kr 282 000
- SUM netto finansposter: - kr 342 700
- Skattepliktig alminnelig inntekt: 3 629 913

Skatt på alminnelig inntekt i AS, jf. Stortingets skattevedtak for 2011 § 3-3 er 28 pst. Dvs betalbar skatt for Qwerty AS er $3\,629\,913 \times 28 \text{ pst} = \underline{1\,016\,376}$

2. Beregn skattekostnad og endringer i utsatt skatt mv

Skattekostnaden i Qwerty AS kan beregnes av årets resultat før skatt, korrigert for permanente forskjeller, multiplisert med 28 pst. Det er det ikke bedt om i oppgaven.

Skattekostnaden kan beregnes som summen av årets betalbare skatt, og endringer i utsatt skatt i forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap.

Utsatt skatt eller utsatt skattefordel beregnes ved å finne de midlertidige differansene mellom poster i skatt- og finansregnskapet som skyldes bruk av ulike tidfestingsregler – og

multiplisere med skattesatsen. Endringen i utsatt skatt eller utsatt skattefordel for det enkelte inntekts-/regnskapsår beregnes ved å finne differansen mellom utgående balanseverdier og inngående balanseverdier. Dersom det foreligger positive skatteøkende midlertidige forskjeller representerer dette utsatt skatt (+), når beløpet er multiplisert med skattesatsen. Negative skattereduserende forskjeller vil gi utsatt skattefordel (-).

Beregningen av endring i utsatt skatt/skattefordel kan foretas under ett for hver enkelt regnskapspost, som følger:

1. Varelager: Skattemessig UB må korrigeres både for regnskapsmessig nedskrivning og pga aktivisering av tilvirkningskontrakt

- a. $UB (8\,290\,000 (RM) - (8\,290\,000 + 810\,000 - 22\,471)(SM))$
- b. $- IB (9\,845\,000 (RM) - 9\,845\,000 (SM))$
- c. $= - \underline{787\,529}$

2. Driftsmidler:

- a. $UB ((1\,463\,000 + 522\,000 + 2\,765\,000 + 180\,000)(RM) - (1\,489\,600 + 376\,000 + 2\,032\,000 + 141\,400)(SM))$
- b. $- IB ((1\,497\,000 + 591\,000 + 3\,105\,000 + 149\,000)(RM) - (1\,520\,000 + 470\,000 + 2\,540\,000 + 150\,000)(SM))$
- c. $= \underline{229\,000}$

IB kontormaskiner er satt til 142 000, fordi dette beløpet – korrigert med anskaffelser i løpet av året på 63 000 – tilsvarer UB 205 000 før avskrivninger på 25 000 (dvs UB etter avskrivninger 180 000). I tillegg må det legges til kr 7 000 som RM verdi på faksmaskin – til sammen 149 000.

3. Kundefordringer: Skattemessig UB må korrigeres både for regnskapsmessig nedskrivning, tillatt skattemessig nedskrivning, og tilbakeføring for tidligere år

- a. $UB (1\,361\,000 (RM) - (1\,361\,000 + 379\,000 - 112\,365)(SM))$
- b. $- IB (1\,288\,000 (RM) - 1\,326\,000 (SM))$
- c. $= - \underline{228\,635}$

4. Valutafordringer:

- a. $UB ((770\,000 - 3\,300\,000)(RM) - (700\,000 - 3\,300\,000)(SM))$
- b. $- IB ((630\,000 - 2\,700\,000)(RM) - (630\,000 - 3\,000\,000)(SM))$
- c. $= - \underline{230\,000}$

Årets endring i utsatt skatt/skattefordel er $(- 787\,529 + 229\,000 - 228\,635 - 230\,000) \times 28 \text{ pst}$
 $= (- 1\,017\,164 \times 28) \text{ pst} =$

Skattekostnaden for Qwerty AS for 2010 er dermed

- $\underline{1\,016\,376}$ (betalbar skatt)
- $- \underline{284\,806}$ (endring i utsatt skatt/skattefordel)
- $= \underline{731\,570}$

Oppgave 2

Spørsmål 1

Kari Lunds inngangsverdi er 10 pst av aksjekapitalen på 4 mill, dvs kr 400 000. Inngangsverdi pr aksje er kr 400.

For inntektsåret 20X1 er inngangsverdien pr aksje kr 400. Utbytte på kr 6 pr aksje er skattepliktig, se sktl. § 10-11 (2). Siden utbyttet forutsetningsvis er lovlig, kan Kari kreve skjermingsfradrag etter sktl. § 10-12 (1).

Skjermingsrenten på 2,2 pst gir et skjermingsfradrag på $(400 \times 2,2 \text{ pst}) = 8,80$ kr. Det gir et ubenyttet skjermingsfradrag på $(6 - 8,80) = -2,80$. Skjermingsfradraget kan fremføres til senere inntektsår, sktl. § 10-12 (1) og legges til aksjens inngangsverdi ved beregning av neste års skjermingsfradrag, § 10-12 (2).

For inntektsåret 20X2 er inngangsverdien pr aksje $(400 + 2,80) = 402,80$ kr. Skjermingsfradrag beregnes til $(402,80 \times 1,8 \text{ pst}) = 7,25$ kr.

Skattepliktig utbytte pr aksje for Kari blir $(10 - 2,80 - 7,25) = 0$ kr.

For inntektsåret 20X3 er Karis inngangsverdi pr aksje kr 400. Hun har kr 0,05 i ubrukt skjerming

Spørsmål 2

Lovlig utbytte fra et aksjeselskap til et annet er i utgangspunktet skattefritt, jf. sktl. § 2-38 (2) a. I følge sktl. § 2-38 (6) skal likevel 3 pst av slikt utbytte regnes som skattepliktig inntekt.

Fritaksbestemmelsen gjelder selskaper som nevnes i sktl. § 2-2 (1) bokstav a til d, dvs. selskaper som er hjemmehørende i riket, samt utenlandske selskaper som tilsvarer norske aksjeselskaper, § 2-38 (1) k. Utdelinger til skattesubjekter som ikke er bosatt eller hjemmehørende i riket – herunder aksjeselskaper hjemmehørende i Storbritannia – er derfor i utgangspunktet fritatt.

Utenlandsk aksjonær skattlegges som hovedregel etter sktl. § 10-13 (1) og § 2-3 (1) bokstav c, jf. Stortinget skattevedtak § 3-5 (3). Men på grunn av fritaket i § 2-38 (1) er utenlandsk aksjonær som er aksjeselskap el fritatt, på betingelse av at selskapet er reelt etablert i EØS-land, se § 2-38 (5). -Slike selskap skal heller ikke betale skatt av 3 pst av utbyttet, fordi § 2-38 (6) bare gjelder selskaper som nevnt i § 2-38 (1) bokstav a til j.

Renter på lån fra Oxo AS til Qwerty AS – kr 80 000 av et lån på kr 3 300 000 – er inntekt for morselskapet. Renter utbetalt til selskaper som ikke er hjemmehørende i riket, omfattes ikke

av oppregningen i sktl. § 2-3 (1) om hvilke inntekter som kan kildebeskattes av den norske stat, selv om de er opptjent her. Beløpet på kr 80 000 er unntatt skatteplikt.

Oppgave 3

Spørsmål 1

Formuesskatt:

Bolig, sktl. § 4-10 (1), takseringsregler § 1-1-1:	kr 172 000
+Bil, sktl. § 4-1 (1), takseringsregler § 1-1-3 (1): (kr 415 000 x 65 pst):	kr 269 750
+Innbo, sktl. § 4-20 (1) b (bunnbeløp kr 100 000), jf. § 4-1 (1), takseringsregler § 1-1-6 (1 200 000 – prosent av forsikringssum)	kr 40 000
+ Bankinnskudd, sktl. § 4-15:	kr 138 400
+Ikke-børsnoterte aksjer:, verdsettes etter sktl. § 4-12 (2):	kr 923 300
-Pantegjeld, sktl. § 4-1 (1) og § 4-15 (pålydende)	kr 672 000
= SUM netto formue for Kari	kr <u>871 450</u>

Børsverdien på aksjene er fastsatt som følger:

Formuesverdi av Qwerty AS skal fastsettes basert på formuesmessige verdier pr 1. januar i året før ligningsåret, dvs. utgående balanseverdier for 20X1 (inngående for 20X2).

Varelager, sktl. § 4-17 (ingen nedskrivningsadgang):	kr 9 845 000
Driftsmidler:	
• Bygg, sktl. § 4-10, takseringsregler § 2-1-1 (ligningstakst):	kr 380 000
• Maskiner og inventar, takseringsregler § 2-1-2 (saldoverdier):	kr 2 540 000
• Varebiler, takseringsregler § 2-1-2:	kr 470 000
• Kontormaskiner, takseringsregler § 2-1-2:	kr 150 000
Bankinnskudd, ikke oppgitt:	kr 0
Aksjer (Lagerbygg AS), sktl. § 4-12 (2):	kr 480 000
Kundefordringer:, sktl. § 4-14 (det er adgang til å legge regnskapsmessig verdi til grunn - dersom noen kandidater har tatt fradrag for MVA, er det helt korrekt – men det kan ikke forventes)	kr 1 288 000
Fordring B: GBP 70 000 ' 9	kr 630 000

Det gis fradrag for gjeld, sktl. § 4-1 (1):

• Pantegjeld, sktl. § 4-15 (pålydende):	kr 3 850 000
• Til morselskap, sktl. § 4-15 (pålydende pr 31.12, i norsk valuta)	kr 2 700 000
• Leverandørgjeld, ikke oppgitt	kr 0
• <u>Forskudd fra kunde, ikke oppgitt</u>	kr 0

SUM skattemessig formuesverdi for Qwerty AS: kr 9 233 000
Verdi pr aksje = 923,30. Verdi for 1000 aksjer = 923 300

Spørsmål 2

Formuesskatt til staten, Stortingets skattevedtak § 2-1, blir på

- $(871\,450 - 700\,000) \times 0,4 \text{ pst} = \underline{686}$

Formuesskatt til Sandnes kommune, Stortinget skattevedtak § 2-3, bli på

- $((871\,450 - 700\,000) \times 0,7 \text{ pst}) = \underline{1200}$

DEL 2

Oppgave 1

1

Virksomhet med konstruksjon og prosjektering innen byggfag er avgiftspliktig tjeneste etter lovens hovedregel med alminnelig sats, jf. mval. § 3-1 første ledd og mval. § 5-1 første ledd og avgiftsvedtaket for merverdiavgift § 2. Bakke Ingeniørfirma AS har rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved innkjøp til bruk i denne delen av virksomheten, jf. mval. § 8-1.

Selskapet driver også noe kursvirksomheten. Kursvirksomheten er forutsatt å være omfattet av unntaket fra loven for undervisning i mval. § 3-5. Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift av kursavgiften. Bakke Ingeniørfirma AS har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved innkjøp til bruk i kursvirksomheten.

For utgifter til felles drift (felles driftskostnader) gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift etter antatt bruk innenfor og utenfor loven, jf. mval. § 8-2 første ledd. For felleskostnader kan omsetning innenfor og utenfor loven brukes som en hjelpenøkkel ved beregning av fradraget for inngående merverdiavgift, jf. FMVA § 8-2-2. Fradragsberettiget andel kan beregnes slik:

Omsetning innenfor loven	
Tjenester med prosjektering mv.	9 000 000 kroner
Omsetning utenfor loven	
Kursvirksomhet	1 000 000 kroner
	<u>10 000 000 kroner</u>

$$\frac{\text{Omsetning innenfor loven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{9\,000\,000 \cdot 100\%}{10\,000\,000} = 90\%$$

2

Verdien av en rådgivningstjeneste anses både skattemessig og regnskapsmessig å bli opptjent løpende i samsvar med utføring av arbeidet¹. Etter bokføringsforskriften § 5-2-2 skal salgsdokumentet utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering. Det er ikke anledning til – med visse unntak - å utstede et salgsdokument med merverdiavgift før levering har skjedd, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. Oppdraget ble startet i april, mens den første fakturaen (nr. 1) er datert i mars. Den gjelder en forskuddsfakturering, og skal være uten merverdiavgift. Verdien av hele oppdraget eksklusive merverdiavgift er 100 000 kroner (= 500 timer · 200 kroner per time). Oppdraget er fullført i mai. Det forutsettes at kunden, Kringstad Handel AS, har betalt forskuddsfakturaen. Faktura nr 2 skal derfor være inklusive merverdiavgift, og kan utformes slik:

Faktura nr. 2	
Prosjektering mv. (500 timer · 200 kroner per time)	100 000 kroner

¹ Opptjeningsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 2 og realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2.

+ 25 % merverdiavgift	25 000 kroner
= Pris, inklusive merverdiavgift	125 000 kroner
- Innbetalt forskudd	(35 000 kroner)
= Sum å betale	90 000 kroner

Kringstad Handel AS driver varehandel. Rådgivningstjenesten er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. De får fradrag for dokumentert inngående merverdiavgift på 25 000 kroner, jf. mval. § 8-1 og § 15-10 første ledd. Fradraget gis i mai måned med grunnlag i faktura nr. 2.

3

Salg av standard IT-programmer er avgiftspliktige varesalg med alminnelig sats på 25 %, jf. mval. § 3-1 første ledd. Ved salg av prosjekteringsprogrammet (program A) skal Datakjeden AS beregne utgående merverdiavgift med 1 500 kroner ($= 6\,000 \cdot 25\%$). Regningen for program A, inklusive 25 % merverdiavgift, er 7 500 kroner ($= 6\,000 \cdot 1,25$). Program A er til bruk i en virksomhet innenfor loven. Berge Ingeniørfirma AS får fradrag for inngående merverdiavgift med 1 500 kroner. Nettoutgiften ved kjøp av prosjekteringsprogrammet blir 6 000 kroner ($= 7\,500 - 1\,500$).

Avtalen med kjøp av det administrative programmet (program B) inkluderer opplæring. Opplæring (kurs) som isolert ytelse er unntatt fra loven. I dette tilfellet regnes opplæringen som en del av omkostningene ved kjøp av IT-programmet, jf. mval. § 4-2 første ledd. Ved salg av program B, inklusive opplæring, skal Datakjeden AS beregne utgående merverdiavgift med 3 000 kroner ($= 12\,000 \cdot 25\%$). Regningen for program B, inklusive opplæring og 25 % merverdiavgift, blir 15 000 kroner ($= 12\,000 \cdot 1,25$). Program B er en felleskostnad for rådgivningsfirmaet. Bakke Ingeniørfirma AS får forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 2 700 kroner ($= 3\,000 \cdot 90\%$), jf. mval. § 8-2. Nettoutgiften ved innkjøp av det administrative programmet blir 12 300 kroner ($= 15\,000 - 2\,700$).

4

Kari Bakke er ansatt i Berge Ingeniørfirma AS. Ved vurdering av merverdiavgift på uttak av tjenester må det skilles mellom tjenester som Kari Bakke yter på vegne av seg selv (som privatperson) eller som hun yter på vegne av sin arbeidsgiver (som er den næringsdrivende). Kai Bakke kan derfor uten problem arbeide gratis for et musikkorps uten at det skal regnes uttaksmerverdiavgift.

Musikkhuset AS skal beregne 6 000 kroner ($= 24\,000 \cdot 25\%$) i utgående merverdiavgift ved salg av musikkinstrumenter. Regningen for musikkinstrumentene, inklusive 25 % merverdiavgift, blir 30 000 kroner ($= 24\,000 \cdot 1,25$). Musikkinstrumentene skal gis i gave. Berge Ingeniørfirma AS får derfor ikke fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-3 første ledd bokstav f.

5

En byttehandel er både et kjøp og et salg for begge parter. Ved en byttehandel skal hver enkelt transaksjon behandles individuelt og verdsettes til omsetningsverdien, jf. mval. § 4-3 første ledd og mval. § 4-9. Den gamle kopieringsmaskinen er brukt i administrasjonen. Ved kjøpet var det gitt forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift. Ved salget skal det likevel beregnes utgående merverdiavgift av hele salgsvederlaget, jf. mval. § 3-1 første ledd.

Bestemmelsen i mval. § 3-19 gjelder kun for varer som helt ut har vært til bruk til formål uten rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Ved salg av den brukte maskinen skal Bakke Ingeniørfirma AS innbetale 250 kroner ($= 1\,000 \cdot 25\%$) i utgående merverdiavgift. Salgsprisen for den brukte kopieringsmaskinen, inklusive 25 % merverdiavgift, blir 1 250 kroner ($= 1\,000 \cdot 1,25$).

Ved salg av den nye maskinen skal Minolta AS beregne utgående merverdiavgift med 3 500 kroner (= 14 000 · 25 %). Prisen for den nye maskinen, inklusive 25 % merverdiavgift, blir 17 500 kroner (= 14 000 · 1,25).

Ny kopieringsmaskin	14 000 kroner
+ 25 % merverdiavgift	3 500 kroner
= Pris, inklusive merverdiavgift	17 500 kroner
– Verdi innbyttmaskin, inklusive 25 % mva.	(1 250 kroner)
= Sum å betale (for Berge Ingeniørfirma AS)	16 250 kroner

Den nye kopieringsmaskinen skal brukes i administrasjonen (felleskostnad) til ingeniørfirmaet. Bakke Ingeniørfirma AS får forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 3 150 kroner (= 3 500 · 90 %). Nettoutgiften ved innkjøp av maskinen blir 14 350 kroner (= 17 500 – 3 150).

Oppgave 2

1

Bygningen skal brukes til utleie. Utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, jf. mval. § 3-11 første ledd. Leietakeren er et forsikringselskap som driver virksomhet som er unntatt fra loven, jf. mval. § 3-6. Utleievirksomheten kan derfor ikke frivillig registreres etter mval. § 2-3. Berge Ingeniørfirma AS får derfor ikke fradrag for inngående merverdiavgift som er påløpt i forbindelse med byggearbeidet.

Byggearbeider, inklusive materialer, er avgiftspliktig med alminnelig sats. Byggteknikk AS skal beregne utgående merverdiavgift med 2,5 millioner kroner (= 10 millioner · 25 %). Regningen fra Byggteknikk AS, inklusive merverdiavgift, blir 12,5 millioner kroner (= 10 · 1,25). Berge Ingeniørfirma AS må beregne utgående merverdiavgift av tjenester som tas ut fra avgiftspliktig virksomhet til oppføring av bygg eller anlegg som er til bruk i virksomhet som er unntatt fra loven, jf. mval. § 3-22 annet ledd. Kostnadene ved eget byggearbeid er 300 000 kroner (= 1 000 timer · 300 kroner per time). Ved uttak av eget byggearbeid skal merverdiavgift beregnes av omsetningsverdien, jf. mval. § 4-9. Utgående merverdiavgift av eget byggearbeid blir 125 000 kroner (= [1 000 timer · 500 kroner per time] · 25 %). Kostprisen for utleiebygningen blir:

Byggearbeider, inklusive 25 % merverdiavgift	12 500 000 kroner
Eget prosjekteringsarbeid til kostpris	300 000 kroner
+ 25 % merverdiavgift av eget arbeid (til omsetningsverdi)	125 000 kroner
= Kostpris, inklusive 25 % merverdiavgift	12 925 000 kroner

Inngående merverdiavgift ved oppføringen av bygningen er over 100 000 kroner, slik at byggetiltaket regnes som en kapitalvare i gruppe b (fast eiendom), jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav b. For kapitalvaren fast eiendom er justeringsperioden 10 år, jf. mval. § 9-4 annet ledd. Ikke fradragsført merverdiavgift i forbindelse med oppføringen – til sammen 2 625 000 kroner (= 2 500 000 + 125 000), regnes som en framtidig justeringsrettighet, jf. mval. § 9-2. Justeringsbeløpet inkluderer merverdiavgift som er beregnet ved uttak av eget byggearbeid.

2

I 20x7 skjer det endringer i utleieforholdet. Revisjon er avgiftspliktig tjeneste etter lovens hovedregel. Bygningen er fra 1. januar 20x7 (etter 6 år) utleid til avgiftspliktig virksomhet. Berge Ingeniørfirma AS har rett til å justere (øke) fradraget for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 9-2 første ledd. Frivillig registrering, konsekvens husleie med mva.

	Fradragsprosent		Fradrag
Anskaffelse 1.1.20x1	0		0
Justering 20x7	100	(= $1/10 \cdot [0 - 1,0] \cdot 2\,625\,000$)	<u>(262 500 kroner)</u>
			(262 500 kroner)

I forbindelse med endringen av utleieforholdet i 20x7 kan manglende fradragført inngående merverdiavgift (inkludert uttaksmerverdiavgift) kreves justert (økt) med 262 500 kroner. Dersom det ikke skjer endringer i utleieforholdet, kan det kreves tilsvarende justering i resterende delen av justeringsperiode på 3 år, dvs. for årene 20x8 til 20x10.

April 2011
Trond Kristoffersen