

Løsningsforslag på Skatterett revisoreksamen, 20 stp, høsten 2015.

Oppgave 1.

Spm. 1 Skattemessig varekostnad i X14.

For å beregne skattemessig varekostnad, beregnes årets varekjøp først.

Beregning av sum varekjøp i X14:

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessig varekostnad i X14	37 800 000
+	Regnskapsmessig verdi varebeholdning pr. 31.12.X14	3 200 000
-	Regnskapsmessig verdi varebeholdning pr. 01.01.X14	<u>3 100 000</u>
=	Sum varekjøp i X14	<u>37 900 000</u>

Skattemessig varekostnad i X14:

	Tekst:	Kr.
+	Skattemessig verdi varebeholdning pr. 01.01.X14	3 300 000
+	Sum varekjøp i X14	37 900 000
-	Skattemessig verdi varebeholdning pr. 31.12.X14	<u>3 420 000</u>
=	Skattemessig varekostnad i X14	<u>37 780 000</u>

Spm. 2 Sum konstaterte tap i X14 og skattemessig avsetning pr. 31.12.X14.

Sum konstaterte tap i X14.

Kunden som har gått konkurs, og som det er opplyst fra bobestyreren at Wasser ANS ikke vil få noe konkursdividende fra, oppfyller kravene til bokføring som konstaterte tap, jfr sktl § 6-2.2 og F 1158 § 6-2-1.c. Kr. 20 000 kostnadsføres som konstatert tap.

	Tekst:	Kr.
	Foreløpig bokført konstaterte tap	280 000
+	Kunde som har gått konkurs	<u>20 000</u>
=	Sum konstaterte tap i X14	<u>300 000</u>

Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X14.

Skattemessig avsetning usikre fordringer beregnes i henhold til sktl § 14-5.4 og F 1158 § 14-5-10.

Ny saldo på pålydende verdi kundefordringer pr. 31.12.X14:

Kr. 2 340 000 – kr. 20 000 = kr. 2 320 000.

Kr. 286 000 + kr. 300 000 * 4 * kr. 2 320 000 = kr. 50 823

Kr. 52 400 000 + kr. 54 600 000

Spm. 3 Påvirkning på alminnelig inntekt på grunn av varige driftsmidler og gevinst- og tapskonto.

Varige driftsmidler.

Varige driftsmidler som inngår i en avskrivningsgruppe i sktl § 14-41.1, avskrives i henhold til reglene i sktl § 14-42 og § 14-43.

Avskrivningsgruppe a.

Det er ingen kjøp eller salg av driftsmidler tilhørende avskrivningsgruppe a i X14. Inngående saldo blir derfor grunnlaget for avskrivning i X14.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X14	Sktl § 14-42.2.	264 800
+	Kjøp i X14	Sktl § 14-40.1.	0
-	Salgssum(mer) i X14	Sktl § 14-44.2.	0
=	Saldo pr. 31.12.X14 før avskrivninger	Sktl § 14-42.2.	264 800
-	Skattemessig avskrivning, 30 %	Sktl § 14-43.1.a.	79 440
=	Utgående saldo 31.12.X14.		<u>185 360</u>

Avskrivningsgruppe c.

Saldo på avskrivningsgruppe c er negativ pr. 01.01.X14. Det er ikke kjøpt noen driftsmidler i avskrivningsgruppe c men en varebil har blitt solgt. Salgsbeløpet føres til fradrag i saldoen, jfr sktl § 14-42.2. På grunn av salget av varebilen øker negativ saldo i X14. Andel av negativ saldo pr. 31.12.X14 må inntektsføres, jfr sktl § 14-46.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Inngående saldo/negativ saldo pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-42.2.	-60 000
	Kjøp i X14	Sktl § 14-40.1.	0
	Salgssum(mer) i X14	Sktl § 14-44.2.	<u>-30 000</u>
	Negativ Saldo pr. 31.12.X14 før avskrivninger	Sktl § 14-46.	-90 000
	Inntektsføring, 20 %	Sktl § 14-46 og § 14-43.1.c.	<u>+18 000</u>
	Utgående saldo/negativ saldo pr. 31.12.X14.	Sktl § 14-46.	<u>-72 000</u>

Avskrivningsgruppe d.

Det solgt et reolsystem 1. juli for kr. 50 000. Det er rimelig å anta at reolsystemet ble ført inn på saldogruppe d når det ble kjøpt, jfr sktl § 14-40.1. Salgssummen føres derfor til fradrag på saldoen, jfr sktl § 14-44.2.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X14	Sktl § 14-42.2.	422 400
+	Kjøp i X14	Sktl § 14-40.1.	0
-	Salgssum(mer) i X14	Sktl § 14-44.2.	50 000
=	Saldo pr. 31.12.X14 før avskrivninger	Sktl § 14-42.2.	372 400
-	Skattemessig avskrivning, 20 %	Sktl § 14-43.1.d.	74 480
=	Utgående saldo 31.12.X14.		<u>297 920</u>

Kjøp av næringsbygg, Nergata 20.

Bygget er et varig driftsmiddel og må føres inn på saldo. Selve bygget og fast teknisk installasjon er avskrivbare deler, jfr sktl § 14-41.1 h eller i og j. Bygget er avskrivbart fordi det brukes til avskrivbare formål, jfr sktl § 14-41.2 og 1. Siden bygget skal brukes til forskjellige avskrivbare formål og det ikke er seksjonert, må man fastslå hvilken avskrivningsgruppe selve bygget skal avskrives i. Bygg som ikke er seksjonert, skal kun avskrives i en avskrivningsgruppe, jfr sktl § 14-41.2. Riktig avskrivningsgruppe er den avskrivningsgruppen som har høyest leieverdi, jfr sktl § 14-41.2. Summen av årlig leieverdi for produksjonslokalene og lagerlokalene er kr. 700 000, mens leieverdien for salgslokalene er kr. 600 000. Selve bygget avskrives i avskrivningsgruppe h. Tomta er ikke avskrivbar.

Selve bygget – avskrivningsgruppe h.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
+	Kjøpesum i X14	Sktl § 14-40.1.	<u>5 000 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X14 før avskrivninger	Sktl § 14-42.2.	5 000 000
-	Skattemessig avskrivning, 4 %	Sktl § 14-43.1.h.	<u>200 000</u>
=	Utgående saldo 31.12.X14.		<u>4 800 000</u>

Fast teknisk installasjon – avskrivningsgruppe j.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
+	Kjøpesum i X14	Sktl § 14-40.1.	<u>3 000 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X14 før avskrivninger	Sktl § 14-42.2.	3 000 000
-	Skattemessig avskrivning, 10 %	Sktl § 14-43.1.j.	<u>300 000</u>
=	Utgående saldo 31.12.X14.		<u>2 700 000</u>

Gevinst- og tapskonto.

Det er ikke solgt noen driftsmidler som medfører at saldoen på gevinst- og tapskontoen blir endret i X14. 20 % av gevinstsaldoen må inntektsføres i X14, jfr sktl § 14-45.4.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Gevinstsaldo pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-45.2.	<u>2 400 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X14 før inntektsføring.	Sktl § 14-45.2.	2 400 000
-	Skattemessig inntektsføring, 20 %	Sktl § 14-45.4.	<u>480 000</u>
=	Gevinstsaldo 31.12.X14.		<u>1 920 000</u>

Spm. 4 Skattemessig fradragberettigede representasjonskostnader.

Skattemessig fradragberettigede representasjonskostnader er kr. 20 000 fordi de har oppstått i forbindelse med forhandlinger med eksterne personer, det ikke er konsumert noe brennevin og fordi de har en pris pr. deltaker som er under grensen for fradragrett (kr. 431), jfr sktl § 6-21 og F 1160 § 6-21-2 og forskrift om taksering § 2-3-6. Resterende kr. 30 000 i representasjonskostnader oppfyller ikke vilkårene for skattemessig fradragberettiget kostnad.

Spm. 5 Aksjeutbytte.

Når et deltakerlignet selskap, her Wasser ANS, mottar aksjeutbytte, er dette i utgangspunktet skattefritt, jfr sktl § 10-41.2 og § 2-38.2. Imidlertid må 3 % av mottatt aksjeutbytte skattemessig inntektsføres, jfr sktl § 10-41.2 og § 2-38.6. Det blir ikke fradrag for skjerming, siden aksjeutbytte ikke er skattepliktig i henhold til sktl § 10-11.

Skattepliktig utbytte.

Kr. 10 * 10 000 aksjer = kr. 100 000 * 3 % = kr. 3 000.

Spm. 6 Skattemessig behandling av arbeidsgodtgjørelsen.

Arbeidsgodtgjørelsen som Tor Thorsen har mottatt, inngår i personinntekt, jfr sktl § 12-2.1.f og i alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-30. Arbeidsgodtgjørelsen er grunnlag for beregning av eventuell toppskatt og trygdeavgift, jfr sktl § 12-1 og vedtak om skatt § 3-1 og skatt på alminnelig inntekt, jfr vedtak om skatt, kap. 3. Trygdeavgiften skal beregnes med høy sats, 11,4 % jfr folketrygdloven § 23-3.2 nr. 3 og årlig vedtak om arbeidsgiveravgift og folketrygd, § 8. Her er arbeidsgodtgjørelsen så lav at det ikke skal beregnes toppskatt på personinntekten. Hvis vedkommende har annen personinntekt som medfører at bunnfradraget overskrides, skal toppskatt beregnes med 9 % og/eller 12 %, jfr skattevedtaket

§ 3-1. Skatt på alminnelig inntekt beregnes med 27 % for alminnelig inntekt som overskrider personfradraget, jfr skattevedtaket § 3-2, § 3-8 og § 6-3.

Spm. 7 Beregning og beskatning av alminnelig inntekt.

Siden Wasser ANS er regnskapspliktig, må alminnelig inntekt beregnes med utgangspunkt i årsresultatet, deretter hensynta endring midlertidige forskjeller og årets permanente forskjeller. Selskapets alminnelige inntekt skal beregnes som om selskapet er eget skattesubjekt, jfr sktl § 10-41.1. Deltakerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekt, jfr sktl § 2-2.2. Selskapets alminnelig inntekt skal fordeles på deltakerne i henhold til eierandel, jfr sktl § 2-2.3. Arbeidsgodtgjørelsen til Tor Thorsen er skattemessig en andel av årets alminnelig inntekt som fordeles til ham før resterende alminnelig inntekt fordeles på deltakerne i henhold til eierprosent.

Før beregning av endelig årsresultat, endring midlertidige forskjeller og alminnelig inntekt, må det foretas noen beregninger.

Kundefordringer.

Utrekning av balanseverdier:

Skattemessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X13:

Kr. 2 160 000 – kr. 67 529 = kr. 2 092 471.

Skattemessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X14:

Kr. 2 320 000 – kr. 50 823 = kr. 2 269 177.

Regnskapsmessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X13:

Kr. 2 160 000 – kr. 260 000 = kr. 1 900 000.

Regnskapsmessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X14:

Kr. 2 320 000 – kr. 280 000 = kr. 2 040 000.

Varige driftsmidler.

Skattemessig verdi på varige driftsmidler pr. 31.12.X14:

	Tekst:	Kr.
	Saldogruppe a	185 360
+	Saldogruppe c	-72 000
+	Saldogruppe d	297 920
+	Saldogruppe h, Nergata 20	4 800 000
+	Saldogruppe j, Nergata 20	2 700 000
+	Tomt, Nergata 20	<u>2 000 000</u>
=	Sum	<u>9 911 280</u>

Beregning av midlertidige forskjeller og endring midlertidige forskjeller i X14.

	Tekst:	01.01.X14		31.1.2X14	Endring
	Varebeholdning:				
	Regnskapsmessig verdi	3 100 000		3 200 000	
-	Skattemessig verdi	<u>3 300 000</u>		<u>3 420 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>-200 000</u>	-	<u>-220 000</u>	+20 000
	Kundefordringer:				
	Regnskapsmessig verdi	1 900 000		2 040 000	
-	Skattemessig verdi	<u>2 092 471</u>		<u>2 269 177</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>-192 471</u>	-	<u>-229 177</u>	+36 706
	Varige driftsmidler:				
	Regnskapsmessig verdi	700 000		10 460 000	
-	Skattemessig verdi	<u>627 200</u>		<u>9 911 280</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>72 800</u>	-	<u>548 720</u>	-475 920
	Gevinst- og tapskonto:				
	Regnskapsmessig verdi	0		0	
-	Skattemessig verdi	<u>-2 400 000</u>		<u>-1 920 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>2 400 000</u>	-	<u>1 920 000</u>	+480 000
	Sum				<u>+60 786</u>

Beregning av alminnelig inntekt:

Konstatert tap på kunde som har gått konkurs må kostnadsføres og reduserer dermed årsresultatet.

Arbeidsgodtgjørelsen til Tor Thorsen er skattemessig en del av årets alminnelige inntekt.

	Tekst:	Kr.
	Foreløpig årsresultat	3 000 000
-	Konstatert tap på konkurskunde	<u>20 000</u>
=	Endelig årsresultat	2 980 000
+	Endring midlertidige forskjeller	60 786
	Permanente forskjeller:	
+	Ikke fradragsberettiget representasjon	30 000
-	Skattefritt utbytte	100 000
+	Skattepliktig utbytte	3 000
=	Alminnelig inntekt etter at arbeidsgodtgjørelsen er kostnadsført	2 973 786
+	Arbeidsgodtgjørelse	<u>500 000</u>
=	Total alminnelig inntekt	<u>3 473 786</u>

Fordeling av alminnelig inntekt:

Arbeidsgodtgjørelsen trekkes ut og tilordnes Tor Thorsen før resterende alminnelig inntekt fordeles på deltakerne etter eierandel, jfr sktl § 2-2.3.

	Tekst:	H Jakobsen (30 %)	P E Invest AS (15 %)	Tor Thorsen (55 %)	Sum
	Arbeidsgodtgjørelse	0	0	500 000	500 000
+	Rest alminnelig inntekt til fordeling: kr. 2 973 786	<u>892 136</u>	<u>446 068</u>	<u>1 635 582</u>	<u>2 973 786</u>
=	Sum	<u>892 136</u>	<u>446 068</u>	<u>2 135 582</u>	<u>3 473 786</u>

Andel av alminnelig inntekt medtas hos den enkelte deltaker i inntektsåret X14, jfr sktl § 14-2.

Oppgave 2.

Spørsmål 1

Fastsett skattepliktig inntekt for Ole Olsen som følge av at han blir aksjonær i år X1.

Fordel ved kjøp av aksjer til underkurs i arbeidsforhold beskattes som fordel vunnet ved arbeid, det vil si både som personinntekt og alminnelig inntekt, sktl §§ 5-10 og 12-1,a.

Fordelen beregnes etter sktl § 5-14:

Markedsverdi 100 x kr 150 =	kr 15 000
- rabatt kr 15 000 x 0,20 = kr 3 000, men max	kr 1 500
- kjøpspris 100 x 100 =	<u>kr 10 000</u>
Økning personinntekt og alminnelig inntekt	<u>kr 3 500</u>

Spørsmål 2

Fastsett skattepliktig inntekt for Ole Olsen som følge av at han er aksjonær i år X2.

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag ved kjøp av aksjer til underkurs i arbeidsforhold settes til markedsverdien på kjøpstidspunktet for å unngå dobbeltbeskatning siden fordelen ble beskattet i år X1.

Aksjonærmodellen gjelder, sktl § 10-11 og § 10-12:

Utbytte	kr 10,00
-Skjerming fra år X1 kr 150 x 0,02=	kr 3,00
- Skjerming fra år X2 kr (150 + 3) x 0,02 =	<u>kr 3,06</u>
Skattepliktig utbytte pr. aksje	<u>kr 3,94</u>

Alminnelig inntekt øker med kr 10 x 100	kr 1 000
Skjerming til fradrag i alminnelig inntekt kr 6,06 x 100	<u>kr 606</u>
Skattepliktig inntekt kr 3,94 x 100 =	<u>kr 394</u>

Spørsmål 3

Redegjør for den skattemessige behandlingen i forbindelse med fondsemisjonen i år X1.

Fondsemisjon med økning av antall aksjer innebærer ingen innbetaling av ny kapital, og inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på de opprinnelige aksjene skal omfordes på alle aksjene etter fondsemisjonen, sktl § 10-34(1)a. Randi Reinertsen får to aksjer pr. opprinnelig aksje, slik at inngangsverdien fordeles på tre aksjer, sktl § 10-32(3).

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag etter emisjonen:

Kr 300 : 3 = kr 100 pr stk for i alt 300 aksjer.

Det deles ikke ut utbytte i år X1 og det blir ubenyttet skjerming til fremføring på hennes aksjer.

Kr $100 \times 0,02 =$ kr 2 pr. aksje, i alt $kr 2 \times 300 =$ kr 600 på alle aksjene.

For selskapet får flyttingen av fri kapital til bunden aksjekapital ingen skattemessig konsekvens.

Spørsmål 4

Fastsett skattepliktig inntekt for Randi Reinertsen som følge av at hun er aksjonær i år X2.

Aksjonærmodellen gjelder, sktl § 10-11 og § 10-12:

Utbytte	kr 10,00
-Skjerming fra år X1 $kr 100 \times 0,02 =$	kr 2,00
- Skjerming fra år X2 $kr (100 + 2) \times 0,02 =$	<u>kr 2,04</u>
Skattepliktig utbytte pr. aksje	<u>kr 5,96</u>

Alminnelig inntekt øker med $kr 10 \times 300 =$	kr 3 000
Skjerming i alminnelig inntekt $kr 4,04 \times 300$	<u>kr 1 212</u>
Skattepliktig inntekt $kr 5,96 \times 300 =$	<u>kr 1 788</u>

Spørsmål 5

Fastsett aksjonærenes skattepliktige inntekt i år X8 som følge av likvidasjonen av aksjeselskapet.

Ved likvidasjon av selskap realiseres eiendelene, og alle skatteposisjoner må gjøres opp, sktl § 14-48. Det foretas forhåndsligning, og gjeld inkludert skatt skal betales. Det som eventuelt blir igjen etter at alle forpliktelser er dekket, utbetales til aksjonærene. Likvidasjon av selskap behandles skattemessig som realisasjon av aksjene, sktl § 10-37, og for personlig aksjonær gjelder Aksjonærmodellen. Det foretas en gevinst/tapsberegning der vederlaget settes til utbetalingen til aksjonæren i forbindelse med at aksjene slettes. Ubenyttet skjerming kan redusere gevinst, men ikke gi eller øke et tap, sktl § 10-31(1).

Alminnelig inntekt for Omega AS i likvidasjonsåret: sktl §§ 5-30, 6-1(1), 14-2, 14-48	
Varelager, tap $kr (100\ 000 - 130\ 000) =$	- kr 30 000
Kundefordringer, tap, $kr (50\ 000 - 60\ 000) =$	- kr 10 000
Kontormaskiner, tap, $kr (0 - 35\ 000) =$	- kr 35 000
Diverse maskiner og inventar, gevinst, $kr (150\ 000 - 50\ 000) =$	kr 100 000
<u>Kostnader i forbindelse med oppløsningen =</u>	<u>- kr 10 000</u>
Skattepliktig inntekt	<u>kr 15 000</u>

Skatt på alminnelig inntekt $kr 15\ 000 \times 0,27 =$ kr 4 050.

Utbetaling til aksjonærer:

Bankinnskudd	kr 20 000
+ vederlag ved realisasjon av eiendelene	
$Kr (100\ 000 + 50\ 000 + 150\ 000) =$	kr 300 000
- kostnader ved oppløsning	kr 10 000
- nedbetaling gjeld	kr 270 000
- betaling utlignet skatt	<u>kr 4 050</u>
Rest til utbetaling aksjonærer	<u>kr 35 950</u>

Utbetaling pr aksje: $kr 35\ 950 : 1\ 000 =$ kr 35,95

Gevinst/tapsberegning for Tor Tønnesen, sktl § 10-32:

Vederlag pr aksje	kr 35,95
- inngangsverdi pr aksje: kr 100 000 : 1 000 =	<u>kr 100,00</u>
Tap pr aksje	<u>- kr 64,05</u>

Ubenyttet skjerming faller bort når det blir tap ved realisasjon av aksjer.

Tap på 500 aksjer: kr 64,05 x 500 = kr 32 025

Tor Tønnesen får redusert alminnelig inntekt med kr 32 025.

For selskapsaksjonær gjelder Fritaksmodellen, sktl § 2-38. Tap i forbindelse med likvidasjon av Omega AS påvirker ikke skattepliktig inntekt for Tønnesen Holding AS.

Oppgave 3.

1

Bil og Bolig AS driver en bensinstasjon og utleie av boliger. Omsetning av drivstoff, verkstedarbeid, reservedeler og kioskvareer er innenfor merverdiavgiftsloven, jf. mval § 3-1 første ledd. Omsetning av drivstoff, verkstedtjenester og bilrekvisita har alminnelig avgiftssats på 25 %, jf. mval § 5-1 og årlig avgiftsvedtak § 1. Kiosken regnes ikke som et serveringssted, og yter derfor ikke serveringstjenester, jf. FMVA § 5-2-5. Salg av næringsmidler i kiosken har redusert avgiftssats på 15 %, jf. mval § 5-2 første ledd og avgiftsvedtaket for merverdiavgift § 3. Salg av aviser er fritatt fra merverdiavgift (omsetning med nullsats) etter mval § 6-1. Salg av bøker er i siste omsetningsledd fritatt for merverdiavgift, jf. mval § 6-3. Utleie av boliger er unntatt fra merverdiavgiftsloven etter mval § 3-11 første ledd. Bil og Bolig AS utøver derfor virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven.

Omsetning innenfor merverdiavgiftsloven:	
Salgsinntekt drivstoff, verksted, kiosk mv.	9 400 000 kroner
Omsetning utenfor merverdiavgiftsloven:	
Utleie av boliger	600 000 kroner
	<u>10 000 000 kroner</u>

$$\frac{\text{Omsetning innenfor mvaloven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{9\,400\,000 \cdot 100\%}{10\,000\,000} = 94\%$$

Merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester til drift og vedlikehold av bensinstasjons- og verkstedsvirksomheten er som hovedregel fradragsberettiget i merverdiavgiftsregnskapet, jf. mval § 8-1. Begrensinger i fradragsretten er inntatt i mval § 8-3 og § 8-4.

Merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester til utleievirksomheten er ikke fradragsberettiget i merverdiavgiftsregnskapet siden utleievirksomheten er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester vedrørende bygget, gir følgende fradragsrett:

- innkjøp kun vedrørende butikkarealet, fullt fradrag i merverdiavgiftsregnskapet, jf. mval § 8-1
- innkjøp kun vedrørende verkstedsarealet, fullt fradrag i merverdiavgiftsregnskapet, jf. mval § 8-1
- innkjøp kun vedrørende utleiearealet, ikke fradrag i merverdiavgiftsregnskapet fordi utleievirksomheten er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. mval § 3-11 første ledd.

Merverdiavgift på fellesanskaffelser, felles drifts- og vedlikeholdskostnader for hele bygget og for arealet brukt til fellesadministrasjon, er delvis fradragsberettiget i merverdiavgiftsregnskapet, jfr mval § 8-2. Hvis fellesanskaffelser, felles drifts- og vedlikeholdskostnadene fordeler seg tilnærmet likt pr. kvadratmeter, gis det forholdsmessig fradrag beregnet ut fra antall kvadratmeter kun brukt innenfor merverdiavgiftsloven i forhold til summen av kvadratmeter bare brukt innenfor og bare brukt utenfor merverdiavgiftsloven, jfr FMVA § 8-2-1. Fradragsprosenten kan også beregnes ut fra oppgitte prosenter. Antall prosent av bygget brukt kun innenfor merverdiavgiftsloven: 40 % + 20 % = 60 %. Antall prosent av bygget brukt kun utenfor merverdiavgiftsloven: 30 %.

Fradragsprosent for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser (påkostninger, drifts- og vedlikeholdskostnader for bygget):

$$\frac{60 \% * 100 \%}{(60 \% + 30 \%)} = 66,67 \%$$

I løsningen videre forutsettes det at fellesanskaffelser, felles drifts- og vedlikeholdskostnader fordeler seg tilnærmet likt pr. kvadratmeter og at beregnet fradragsprosent, 66,67 %, dermed kan brukes.

Merverdiavgift på felles øvrige driftskostnader for hele virksomheten er fradragsberettiget med 94 % av merverdiavgiftsbeløpet, jfr mval § 8-2 og FMVA § 8-2-2.

2

	Avgiftsgrunnlag	Utgående mva.	Bruttobeløp
Drivstoff (diesel)	500,00 kroner	125,00 kroner	625,00 kroner
Avis ¹	20,00 kroner	0 kroner	20,00 kroner
Innbundet bok ¹	300,00 kroner	0 kroner	300,00 kroner
Pølse med brød ²	30,00 kroner	4,50 kroner	34,50 kroner
Vindusspylervæske	150,00 kroner	37,50 kroner	187,50 kroner
	<u>1 000,00 kroner</u>	<u>167,00 kroner</u>	<u>1 167,00 kroner</u>

¹ Fritatt for merverdiavgift (nullsats)
² Næringsmidler med 15 % merverdiavgift

Hvert varesalg behandles individuelt. Avgiftsgrunnlaget er omsetningsverdien av hver enkelt ytelse, jf. mval § 4-1 første ledd. Ved avgiftsberegningen brukes den avgiftssatsen som gjelder for den enkelte ytelse, jf. mval § 5-1.

Privatkunden driver ikke næringsvirksomhet og merverdiavgiften som han betaler Bil og bolig AS, blir en del hans endelige utgift på totalt 1 167 kroner.

3

- Omsetning av aviser er fritatt for merverdiavgift i alle omsetningsledd, jf. mval § 6-1. Ingen avgiftsbehandling verken for selger eller kjøper.
- Omsetning av bøker er kun fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd, jf. mval § 6-3. Forlaget skal derfor beregne merverdiavgift ved salg til detaljist. Cappelen Forlag beregner utgående merverdiavgift med 250 kroner (= 1 000 · 25 %). Regningen gjelder kiosksalg, slik at det gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1.
- Kopimaskinen er en vare. Salg av varer er merverdiavgiftspliktig omsetning, jf. mval § 3-1 første ledd. Epson AS beregner utgående merverdiavgift med 2 500 kroner (= 10 000 · 25 %), jf. mval § 3-1 første ledd. Kopimaskinen er en felleskostnad. Bil og Bolig AS får fradrag med 2 350 kroner (= 2 500 · 94 %) i inngående merverdiavgift,

jf. mval § 8-2 første ledd og FMVA § 8-2-2. Kostprisen for kopimaskinen blir dermed 10 150 kroner (= 12 500 – 2 350).

- d) Reklameskilt er en vare. Salg av varer er merverdiavgiftspliktig omsetning, jfr mval § 3-1.1. Reklameskilt AS beregner utgående merverdiavgift med 3 750 kroner (= 15 000 · 25 %), jf. mval § 3-1 første ledd. Utgiften gjelder drift av bensinstasjonen. Fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1.

4

a) Service på verkstedets varebil i avgiftsklasse 2

Varebilen brukes i merverdiavgiftsregistrert virksomhet og regnes ikke som et personkjøretøy, jf. FMVA § 1-3-1. Servicen gjelder arbeid og bruk av vare innenfor merverdiavgiftsregistrert virksomhet. Det skal derfor ikke beregnes uttaksmerverdiavgift for arbeid og uttatte reservedeler i forbindelse med verkstedarbeid på egen varebil i avgiftsklasse 2.

b) Service på firmabilen til daglig leder

En personbil regnes som et personkjøretøy, jf. FMVA § 1-3-1. Ved reparasjon (vedlikehold) av et personkjøretøy, skal det beregnes merverdiavgift av omsetningsverdien av uttatte varer (deler) og tjenester i forbindelse med reparasjon av personbiler, jf. mval § 3-25 og mval § 4-9 første ledd. Utgående merverdiavgift må beregnes med 1 125 kroner (= 4 500 kroner · 25 %) av uttatte deler og 625 kroner (= [500 kroner per time · 5 timer] · 25 %) av utført verkstedarbeid, til sammen 1 750 kroner. Uttaksmerverdiavgiften skal innbetales til staten og blir en økt utgift ved reparasjon av personbilen.

5

Tomt er fast eiendom. Omsetning av tomt er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. mval. § 3-11 første ledd.

Omsetning av byggarbeid, inklusive varer, er avgiftspliktig etter mval § 3-1 første ledd. Byggteknikk AS beregner utgående merverdiavgift på 500 000 kroner (2 000 000 · 25 %). Regningen for byggarbeidet blir på 2 500 000 kroner (= 2 000 000 · 1,25). Møbelsenteret AS beregner utgående merverdiavgift på 62 500 kroner (250 000 · 25 %). Regning for inventar fra Møbelsenteret AS blir på 312 500 kroner (=250 000 · 1,25). En bedriftshytte med inventar regnes som et velferdstiltak for ansatte. Fradrag for inngående merverdiavgift er avskåret etter mval § 8-3 første ledd bokstav g.

6

Mesterhus AS skal beregne utgående merverdiavgift med alminnelig sats av arbeid og varer i forbindelse med vedlikeholdet, jf. mval § 3-1 første ledd. Selgeren beregner utgående merverdiavgift med 75 000 kroner (= 300 000 · 25 %), slik at bruttoutgiften for Bil og Bolig AS, inklusive merverdiavgift, er 375 000 kroner (= 300 000 · 1,25).

For utgiftene til skifte av takstein gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 33 333 kroner (= 200 000 · 25 % · 66,67 %), jf. mval § 8-2 første ledd og FMVA § 8-2-1. For skifte av vinduer i boligdelen gis det ikke fradrag for inngående merverdiavgift.

7

En bygning er en fast eiendom. Salg av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. mval § 3-11 første ledd. Det skal derfor ikke beregnes utgående merverdiavgift ved salg av den faste eiendommen. Den faste eiendommen har vært i bruk i avgiftspliktig virksomhet, og den er en kapitalvare, jfr mval § 9-1 annet ledd b. Når den faste eiendommen selges før det har gått 10 år siden den ble bygget, påhviler det en justeringsforpliktelse på eiendommen, jfr mval § 9-4 annet ledd. Når kjøperen ikke overtar justeringsforpliktelsen (ikke mulig når eiendommen skal brukes til bankvirksomhet som er utenfor merverdiavgiftsloven), jfr mval § 9-3 første ledd, må selger foreta en samlet justering for gjenværende justeringsperiode, jfr mval § 9-2 tredje ledd.

Samlet justeringsperiode blir 4 år og 6 mnd, frem til 31.12.2x10, jf. mval § 9-5 annet ledd.

Inngående merverdiavgift ved oppføring av bygningen ble 2 000 000 kroner
(= 8 000 000 · 25 %).

Samlet justering vedr. mva på opprinnelig byggekostnad i X1:
 $1/10 * (66,67 \% - 0 \%) * \text{kr. } 2\,000\,000 * 4,5 \text{ år} = \text{kr. } 600\,000.$