

## Løsningsforslag: Revisoreksamen i Skatterett vår 2010

### Del 1

#### Oppgave a Kontantbeløp etter eventuell skatteeffekt ved salg av aksjer.

Ved salg av aksjene, må gevinst eller tap beregnes for hver av aksjonærene. Siden det er både privatpersoner, et selskap med deltakerfastsetting og et aksjeselskap som eier aksjer i selskapet, blir det forskjellig skattemessig behandling. Privatpersoner er skattepliktig for gevinster og har fradragrett for tap ved realisasjon av aksjer, jfr sktl § 10-31 og § 10-32.

Selskaper med deltakerfastsetting er ikke eget skattesubjekt, jfr sktl § 2-2(2)a.

Skattegrunnlaget for selskaper med deltakerfastsetting skal beregnes som om selskapet er et eget skattesubjekt, jfr sktl § 10-41(1) og fordeles på de enkelte deltakerne i henhold til deres eierandel, jfr sktl § 2-2(3). Aksjeselskap er eget skattesubjekt, jfr sktl § 2-2(1)a. Deltakere i selskap med deltakerfastsetting og aksjeselskap er i utgangspunktet fritatt for beskatning av gevinster og har ikke fradragrett for tap ved realisasjon av selskapets aksjer, jfr sktl § 2-38(1) og § 2-38(2) og § 10-41(2).

Kontantbeløp etter skatteeffekt for aksjonærene, jfr sktl § 10-31 og § 10-32:

#### Per Olsen.

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: Kr 2 170 * 2 000 aksjer =	4 340 000
-	Salgskostnader: Kr 0,10 * 2 000 aksjer =	200
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr 1 540 * 2 000 aksjer =	3 080 000
-	Kjøpskostnader: Kr 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Gevinst	1 259 600
	Oppjustert kr 1 259 600 x 1,44 =	<u>1 813 824</u>

Gevinsten inngår i alminnelig inntekt til Per Olsen. Ubenyttet skjerming, kr 24,20 pr. aksje og totalt kr 24,20 \* 2 000 aksjer = kr 48 400, oppjustert kr 48 400 x 1,44 = 69 696, reduserer fastsatt alminnelig inntekt, jfr sktl § 10-31(1).

Skatt på gevinsten: kr 1 813 824 – kr 69 696 = kr 1 744 128 \* 22% = kr 383 708.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr 4 340 000 – kr 200 – kr 383 708 = kr 3 956 092

#### Harald Pettersen.

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: Kr 2 170 * 2 000 aksjer =	4 340 000
-	Salgskostnader: Kr 0,10 * 2 000 aksjer =	200
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr 2 210 * 2 000 aksjer =	4 420 000
-	Kjøpskostnader: Kr 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Tap	80 400
	Oppjustert kr 80 400 x 1,44	<u>115 776</u>

Tapet går til fradrag i alminnelig inntekt, jfr Sktl § 10-31(2). Ubenyttet skjerming kan ikke utnyttes når aksjer selges med tap, jfr Sktl § 10-31(1).

Redusert skatt på grunn av tapet:  $\text{kr } 115\,776 * 22\% = \text{kr } 25\,471$

Kontantbeløp etter skatteeffekt:  $\text{kr } 4\,340\,000 - \text{kr } 200 + \text{kr } 25\,471 = \text{kr } \underline{4\,365\,271}$

#### **Butikkinvest ANS.**

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: $\text{Kr } 2\,170 * 3\,000$ aksjer =	6 510 000
-	Salgskostnader: $\text{Kr } 0,10 * 3\,000$ aksjer =	300
-	Skattemessig inngangsverdi: $\text{kr } 2\,040 * 3\,000$ aksjer =	6 120 000
-	Kjøpskostnader: $\text{kr } 0,10 * 3\,000$ aksjer =	<u>300</u>
=	Gevinst	<u>389 400</u>

Gevinst ved realisasjon av selskapets aksjer gir ingen skatteeffekt for deltakerne i et ansvarlig selskap, sktl § 10-41(2) jf § 2-38(2).

Kontantbeløp for det ansvarlige selskapet:

$\text{kr } 6\,510\,000 - \text{kr } 300 = \text{kr } \underline{6\,509\,700}$ .

#### **Kapitalinvest AS.**

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: $\text{Kr } 2\,170 * 3\,000$ aksjer =	6 510 000
-	Salgskostnader: $\text{Kr } 0,10 * 3\,000$ aksjer =	300
-	Skattemessig inngangsverdi: $\text{kr } 2\,500 * 3\,000$ aksjer =	7 500 000
-	Kjøpskostnader: $\text{kr } 0,10 * 3\,000$ aksjer =	<u>300</u>
=	Tap	<u>990 600</u>

Tap ved realisasjon av aksjer gir ingen skatteeffekt for et aksjeselskap, jfr sktl § 2-38(2).

Kontantbeløp for aksjeselskapet:  $\text{kr } 6\,510\,000 - \text{kr } 300 = \text{kr } \underline{6\,509\,700}$ .

#### **Oppgave b Kontantbeløp etter eventuell skatteeffekt ved salg av eiendeler og driften av selskapet og deretter oppløsning av selskapet.**

Ved oppløsning av aksjeselskapet må det foretas forhåndsfastsetting. Dette innebærer beregning av alminnelig inntekt og beregning av betalbar skatt for X5.

Når næringsvirksomheten opphører og selskapet oppløses før 31.12 i inntektsåret, kan det ikke beregnes skattemessige avskrivninger, jfr sktl § 14-42. Det må beregnes gevinst/tap for solgte eiendeler, som må medtas ved beregning av alminnelig inntekt. Kjøpt truck og påkostning på bygget tillegges skattemessig saldo før beregning av gevinster, jfr sktl § 14-42. Alle skatteposisjoner må inntekts- eller kostnadsføres i forbindelse med oppløsning av selskapet, jfr sktl § 14-48(2). Oppløsning av aksjeselskapet med utbetaling av gjenværende kontantbeløp etter at alle eiendeler er solgt, salgssummer er mottatt og all gjeld er betalt, regnes skattemessig som realisasjon, jfr sktl § 10-37(1).

#### **Beregning av alminnelig inntekt:**

Skattepliktige inntekter, jfr sktl § 5-30 og § 5-1(1).	kr 22 450 000
+ Utbytte, skatteplikt, jfr sktl § 2-38(2) og § 2-38(6) $\text{kr. } 40\,000 * 3\% =$	kr 1 200
- Skattemessige fradragsberettigede kostnader, jfr sktl § 6-1(1).	kr 18 566 000
- Avviklings- og oppløsningskostnader, jfr sktl § 6-1(1).	kr 85 000
Avskrivningsgruppe A: Inntektsføring av negativ saldo, jfr sktl § 14-46	

+ kr 276 500 – kr 245 000 =	kr 31 500
- Avskrivningsgruppe C: Kostnadsføring av tom positiv saldo, jfr sktl § 14-42	kr 42 300
Avskrivningsgruppe D: Kostnadsføring av tom positiv saldo, jfr sktl § 14-42	
- (kr 349 650 + 96 000) - kr 400 000 =	kr 45 650
Selve bygget Gardeveien 100: Inntektsføring av gevinst: jfr sktl § 14-45	
+ Kr 21 190 000 – (kr 4 146 000 + kr 120 000) =	kr 16 924 000
Fast teknisk installasjon, Gardeveien 100: Inntektsføring av gevinst, jfr	
+ sktl § 14-45: kr 4 500 000 – (kr 1 312 600 + kr 30 000) =	kr 3 157 400
Tomt, Gardeveien 100: Inntektsføring av gevinst, jfr sktl § 14-53.	
+ Kr 4 800 000 – kr 956 000 =	kr 3 844 000
Kundefordringer: Tap ved salg av kundefordringene:	
- kr 435 000 - kr 420 000 =	kr 15 000
+ Tilbakeføring av skattemessig avsetning, kundefordringer pr. 31.12.X4.	kr 8 600
Varebeholdning: Gevinst ved salg av varebeholdningen; jfr sktl § 5-1(1).	
+ Kr 460 000 – kr 432 000 =	kr 28 000
Aksjer: Skattepliktig gevinst, jfr sktl § 2-38(2)	kr 0
+ Ervervet forretningsverdi(goodwill): Salgssum = gevinst, jfr sktl § 14-42.	kr 330 000
+ Gevinst- og tapskonto: Inntektsføring av gevinstsaldoen, jfr sktl § 14-45	<u>kr 845 000</u>
Alminnelig inntekt for X5, forhåndsfastsettes.	<u>kr 28 865 750</u>

Kontanter etter at salg av eiendelene er gjennomført, salgssummer er mottatt og all gjeld er betalt:

Bankinnskudd før salget	kr 937 000
- Avviklings- og oppløsningskostnader	kr 85 000
+ Salgssum for eiendelene	kr 33 576 500
- Skatt på alminnelig inntekt for X5: kr 28 865 750 * 22% =	kr 6 350 465
- Betaling av langsiktig gjeld	kr 2 590 000
- Betaling av leverandørgjeld	kr 386 000
- Betaling av skyldig mva, arbeidsgiveravgift og skattetrekk	<u>kr 863 400</u>
= Netto	<u>kr 24 238 635</u>

Nettobeløpet blir fordelt pr. aksje og utbetalt til aksjonærene ved oppløsning av selskapet. Utbetalt beløp pr. aksje anses skattemessig som realisasjonsvederlag, jfr sktl § 10-37(1).

Antall aksjer i Steinbutikken AS: 2 000 stk + 2 000 stk + 3 000 stk + 3 000 stk = 10 000 stk.

Utbetalt beløp pr. aksje:

Kr 24 238 635/10 000 aksjer = kr 2 423,86

Kontantbeløp etter skatteeffekt for aksjonærene, jfr sktl § 10-31 og § 10-32:

#### Per Olsen.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr 2 423,86 * 2 000 aksjer =	4 847 720
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr 1 540 * 2 000 aksjer =	3 080 000
-	Kjøpskostnader: Kr 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Gevinst	1 767 520
	Oppjustert kr 1 767 520 x 1,44	<u>2 545 229</u>

Gevinsten inngår i alminnelig inntekt til Per Olsen. Ubenyttet skjerming, kr 24,20 pr. aksje og totalt  $kr\ 24,20 * 2\ 000\ aksjer = kr\ 48\ 400$ , oppjustert  $kr\ 48\ 400 * 1,44 = kr\ 69\ 696$ , reduserer fastsatt alminnelig inntekt, jfr sktl § 10-31(1).

Skatt på gevinsten:  $kr\ 2\ 545\ 229 - kr\ 69\ 696 = kr\ 2\ 475\ 533 * 22\% = kr\ 544\ 617$ .

Kontantbeløp etter skatteeffekt:  $kr\ 4\ 847\ 720 - kr\ 544\ 617 = \underline{kr\ 4\ 303\ 103}$ .

#### Harald Pettersen.

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: $Kr\ 2\ 423,86 * 2\ 000\ aksjer =$	4 847 720
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: $Kr\ 2\ 210 * 2\ 000\ aksjer =$	4 420 000
-	Kjøpskostnader: $Kr\ 0,10 * 2\ 000\ aksjer =$	<u>200</u>
=	Gevinst	427 520
	Oppjustert $kr\ 427\ 520 * 1,44$	<u>615 629</u>

Gevinsten inngår i alminnelig inntekt, jfr sktl § 10-31(1). Ubenyttet skjerming, kr 12,70 pr. aksje og totalt  $kr\ 12,70 * 2\ 000\ aksjer = kr\ 25\ 400$ , oppjustert  $kr\ 25\ 400 * 1,44 = kr\ 36\ 576$ , reduserer fastsatt alminnelig inntekt, jfr sktl § 10-31(1).

Skatt på gevinsten:  $kr\ 615\ 629 - kr\ 36\ 576 = kr\ 579\ 053 * 22\% = kr\ 127\ 392$ .

Kontantbeløp etter skatteeffekt:  $kr\ 4\ 847\ 720 - kr\ 127\ 392 = \underline{kr\ 4\ 720\ 328}$ .

#### Butikkinvest ANS.

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: $Kr\ 2\ 423,86 * 3\ 000\ aksjer =$	7 271 580
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: $kr\ 2\ 040 * 3\ 000\ aksjer =$	6 120 000
-	Kjøpskostnader: $kr\ 0,10 * 3\ 000\ aksjer =$	<u>300</u>
=	Gevinst	<u>1 151 280</u>

Gevinst ved realisasjon av selskapets aksjer gir ingen skatteeffekt for deltakerne i et ansvarlig selskap, sktl § 10-41(2) jf § 2-38(2).

Kontantbeløp for det ansvarlige selskapet:  
Kr 7 271 580.

#### Kapitalinvest AS.

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Salgssum: $Kr\ 2\ 423,86 * 3\ 000\ aksjer =$	7 271 580
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: $kr\ 2\ 500 * 3\ 000\ aksjer =$	7 500 000
-	Kjøpskostnader: $kr\ 0,10 * 3\ 000\ aksjer =$	<u>300</u>
=	Tap	<u>228 720</u>

Tap ved realisasjon av aksjer gir ingen skatteeffekt for et aksjeselskap, jfr Sktl § 2-38(2).

Kontantbeløp for aksjeselskapet: kr 7 271 580

**Oppsummering, kontantbeløp etter skatteeffekt:**

	<b>Salg av aksjer</b>	<b>Salg av eiendeler, drift og deretter oppløsn.</b>
Per Olsen	3 956 092	4 303 103
Harald Pettersen	4 365 271	4 720 328
Butikkinvest ANS	6 509 700	7 271 580
Kapitalinvest AS:	6 509 700	7 271 580

Ved å sammenligne alternativene salg av aksjer og salg av eiendelene og driften, ser en at for alle aksjonærene lønner det seg å selge eiendelene og driften og deretter oppløse selskapet. Alternativet med salg av eiendelene og driften og deretter oppløsning av selskapet bør derfor velges.

**Oppgave c Mer optimal økonomisk fremgangsmåte ved salg av eiendeler og driften av selskapet etter eventuell skatteeffekt.**

Hvis aksjonærene lar være å oppløse selskapet, og utnytter skattekreditter, det vil si en lar gevinster bli utsatt så lenge som mulig for inntektsføring ved bruk av gevinst- og tapskonto og negativ saldo, jfr sktl § 14-45 og § 14-46, vil en utsette størstedelen av betaling av skatt på gevinster til senere inntektsår. Kontantene som skal brukes til betaling av skatt på alminnelig inntekt vil en kunne plassere på bankkonto og oppnå renteinntekter eller alternativt helt eller delvis investere disse på annen måte som kan gi en god avkastning frem til midlene må anvendes til å betale skatt i de kommende årene. Det vil oppstå en positiv alminnelig inntekt i hvert inntektsår fra og med X6 på grunn av inntektsføring av andel av gevinst- og tapskonto og negativ saldo.

Ulempene med denne fremgangsmåten vil være at

- selskapet ikke kan oppløses så lenge selskapet har skatteposisjoner som ikke skattemessig er inntekts- eller kostnadsført. Selskapets tomme positive saldoer kan ikke kostnadsføres direkte, men er fortsatt avskrivningsgrunnlag og avskrives videre frem til selskapet oppløses eller at den enkelte avskrivningssaldo blir lavere enn kr 15 000, jfr sktl § 14-42 og § 14-47.
- det påløper noen driftskostnader for hvert år så lenge selskapet ikke er oppløst (evt. regnskapsføring og revisjonshonorar).
- noe kapital vil måtte bli stående i selskapet i årene fremover for at egenkapitalkrav i aksje- og regnskapslovgivningen skal være oppfylt.

**Del 2**

**Ansvarlig selskap, sktl. § 10-40 til § 10-45 og sktl. § 2-2(2) og (3).**

**Oppgave a**

**Personinntekt og alminnelig inntekt for hver av deltakerne som følge av selskapsdeltakelsen.**

Her får Mona Madsen og Siri Skogen arbeidsvederlaget som personinntekt som følge av selskapsdeltakelsen, sktl § 12-2,f.

Mona Madsens personinntekt: kr 300 000

Siri Skogens personinntekt: kr 200 000

Selskapets alminnelige inntekt skjevdeles når det er avtalt arbeidsvederlag til deltakerne. Avtalt arbeidsvederlag trekkes ut før resterende alminnelig inntekt fordeles etter eierandel. Deretter legges arbeidsvederlaget til igjen på hver deltaker i henhold til avtalt beløp.

Alminnelig inntekt for selskapet	kr 1 500 000
- samlet arbeidsvederlag: (300 000 + 200 000)=	kr <u>500 000</u>
Til fordeling etter eierandeler	kr <u>1 000 000</u>

	<u>Madsen(50%)</u>	<u>Skogen(50%)</u>
Restoverskudd fordelt etter eierandeler	kr 500 000	kr 500 000
+ arbeidsvederlag	<u>kr 300 000</u>	<u>kr 200 000</u>
Fordelt alminnelig inntekt	<u>kr 800 000</u>	<u>kr 700 000</u>

I tillegg til fordeling av selskapets alminnelige inntekt vil utdeling fra overskuddet i selskapet gi økning i deltakernes alminnelige inntekt i den grad utdelingen overstiger skatt på andel av alminnelig inntekt (ex. arbeidsvederlag) og skjermingsfradrag, sktl § 10-42.

Deltakerne kan selv velge om en utdeling skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som utdeling fra selskapets overskudd. Tilbakebetaling av innbetalt kapital utløser ikke beskatning, men reduserer selskapsandelens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, jf sktl.§ 10-44(3) og § 10-42(6). Skjermingsgrunnlaget fastsettes ut fra innskudd ved utløpet av året fra 2015.

Mona Madsen har tatt ut kr 100 000 av innbetalt kapital pr 01.03. og dette reduserer hennes skjermingsgrunnlag for år X1.

Kr (1 900 000 – 100 000) = kr 1 800 000, i tillegg kommer ubenyttet skjerming fra tidligere år, kr 25 000, samlet kr 1 825 000.

Siri Skogen har ikke tatt ut innbetalt kapital i løpet av året og hennes skjermingsgrunnlag blir lik oppgitt inngangsverdi pr 01.01., kr 2 100 000 med tillegg av ubenyttet skjerming kr 33 000 fra tidligere år. Utbetaling av arbeidsvederlag anses ikke som vederlagsfri utdeling som utløser beskatning etter § 10-42.

	<u>Madsen</u>	<u>Skogen</u>
Utdeling fra overskudd	kr 300 000	kr 300 000
- skatt av overskuddsandel fra selskapet		
Kr 500 000 x 0,22 =	kr <u>110 000</u>	kr <u>110 000</u>
Differanse	kr 190 000	kr 190 000
Skjerming Madsen, § 10-42(3), 1 825' x 3%=	kr- 54 750	
Skjerming Skogen 2 133' x 3%=		kr -63 990
Ubenyttet skjerming fra tidligere år	kr <u>-25 000</u>	kr <u>-33 000</u>
Utdeling før oppjustering	kr <u>110 250</u>	kr <u>93 010</u>
Oppjustert (x 1,44)	kr 158 760	kr 133 934
+ andel av alminnelig inntekt	kr <u>800 000</u>	kr <u>700 000</u>
Samlet alminnelig inntekt	kr <u>958 760</u>	kr <u>833 934</u>

## Oppgave b Netto formue pr.01.01.X2

Formuesverdi av selskapsandelen, sktl § 4-40.

Løsøre verdsettes til saldoverdi, taks.regl. § 2-1-2.

Kontormaskiner saldo a		kr 70 000
Goodwill saldo b, sktl. § 4-2(1)f		0
Varebiler, lastebiler saldo c		kr 300 000
Inventar m.v. saldo d		kr <u>1 500 000</u>
Formuesverdi anleggsmidler		kr 1 870 000
Varebeholdning, § 4-17, skattemessig verdi		kr 3 100 000
Kundefordringer, § 4-15*		kr 2 000 000
Bankinnskudd, § 4-15		kr <u>500 000</u>
Selskapets bruttoformue		kr 7 470 000
-Fradragsberettiget gjeld, § 4-1(1)**		
Pantegjeld	kr 1 751 000	
Skyldig mva	kr 30 000	
Skyldige feriepenger	kr 100 000	
Skyldig arb.g.avg.	kr 34 000	
Garantiavsetn.	kr 70 000	
Påløpte uforfalte renter	<u>0</u>	
Fradragsberettiget gjeld	kr <u>1 985 000</u>	kr 1 985 000
Selskapets nettoformue		kr <u>5 485 000</u>

\*Det er anledning til å foreta en skjønnsmessig vurdering av kundefordringenes verdi til det de med rimelig sikkerhet vil innbringe, og det er vanlig å vurdere dette til regnskapsmessig verdi som antas å være mest i samsvar med virkelig verdi.

\*\*Påløpte, ikke forfalte renter på pantelån (kr 15 000), er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 4-3,d. Garantiavsetning gir fradragsrett ved formuesfastsettelsen etter skattefastsetningspraksis.

Selskapets nettoformue fordeles på eierne etter eierandel, sktl. § 2-2(2) og (3) og § 4-40. I tillegg må det korrigeres for skjev egenkapital.

Mona Madsens andel av selskapets nettoformue =	kr 5 485 000 : 2 =	kr 2 742 500
- Skjev egenkapital	kr 2 950 000 - (kr 6 000 000 : 2) =	- kr <u>50 000</u>
Formuesverdi av Mona Madsens selskapsandel		<u>kr 2 692 500</u>
Med rabatt: 2 692 500 x 0,55 =		kr 1 480 875

Siri Skogens andel av selskapets nettoformue =	kr 5 485 000 : 2 =	kr 2 742 500
+ Skjev egenkapital	kr 3 050 000 - (kr 6 000 000 : 2) =	kr <u>50 000</u>
Formuesverdi av Siri Skogens selskapsandel		<u>kr 2 792 500</u>
Med rabatt: 2 792 500 x 0,55 =		kr 1 535 875

## Oppgave c Arv av selskapsandel og bolig, inngangsverdi.

Det blir kontinuitet for inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for selskapsandelen, sktl § 10-46 jf § 10-33. Siri Skogens inngangsverdi var kr 2 100 000, og dette blir også inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for sønnen.

Inngangsverdien for boligen kan settes til omsetningsverdi, kr 2 700 000, dersom moren har eid boligen og bodd i den så lenge at hun oppfylte vilkårene for skattefritt salg, sktl § 9-7(5).

Hvis ikke blir det kontinuitet for inngangsverdien, kr 450 000, sktl § 9-7(1).

### Del 3

#### Del 3-I

#### Oppgave a: Generelt om avgiftsplikten

Bilsenteret AS driver bensinstasjon, verksted, kiosk og kjøreopplæring. Omsetning av drivstoff, verkstedarbeid, reservedeler og kioskvare er innenfor loven, jf. § 3-1 første ledd. Omsetning av drivstoff, verkstedtjenester og bilrekvisita har alminnelig avgiftssats på 25 %, jf. § 5-1 og merverdiavgiftsvedtaket § 2. Kiosken regnes ikke som et serveringssted, og yter derfor ikke serveringstjenester, jf. MVA § 5-2-5(3). Salg av næringsmidler i kiosken har redusert avgiftssats på 15 %, jf § 5-2 og merverdiavgiftsvedtaket § 3. Salg av aviser er fritatt fra merverdiavgift (omsetning med nullsats) etter § 6-1. Upolitiske tidsskrift og ukeblader som i hovedsak selges i løssalg har alminnelige sats på 25 %, jf MVA § 6-2. Kjøreskolevirksomhet regnes som undervisning og er unntatt fra loven etter § 3-5. Bilsenteret AS utøver dermed virksomhet innenfor og utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde.

#### *Omsetning innenfor loven*

Salgsinntekt drivstoff, verksted, kiosk mv. 9 000 000 kroner

#### *Omsetning utenfor loven*

Inntekt kjøreskole 1 000 000 kroner  
10 000 000 kroner

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

Bilsenteret AS fradrag for 90 % av inngående merverdiavgift ved innkjøp til bruk i virksomhetens felles drift (felles driftskostnader), jf. § 8-2 første ledd og MVA § 8-2-2.

Dersom kostnadene fordeler seg tilnærmet likt per kvadratmeter gis det fradrag for inngående merverdiavgift etter kvadratmeter gulvflate brukt til ulike formål vedrørende bygget, jf. MVA § 8-2-1. Arealet som brukes til kjøreskolen er 5 %. For fellesarealet kan det fradragsføres  $80/85 \cdot 15\% = 14,12\%$ . For fellesutgifter til oppføring og drift av bygningen blir fradragsprosenten derfor på  $(80 + 14,12) = 94,12\%$ .

#### Oppgave b

##### 1) Salg av diverse varer

	Avgiftsgrunnlag	Utgående MVA	Bruttobeløp
Drivstoff (diesel)	450,00	112,50	562,50
Avis	a) 20,00	0	20,00
Ukebladet Din bil	100,00	25,00	125,00
Pølse med brød	b) 30,00	4,50	34,50
Brus	b) 20,00	3,00	23,00
Flaskepant	c) 1,00	-	1,00
Vindusspylervæske	100,00	25,00	125,00
	721,00	170,00	891,00

a) Fritatt for merverdiavgift: 0 %

b) Næringsmidler: 15 % avgift

c) Beløpet som gjelder flaskepanten anses ikke omsatt, men utlånt til kjøper. Ingen avgift. Kunden vil få tilbake pantebeløpet ved retur av flasken.



## 2) Strømregning

Elektrisk kraft regnes som en vare, jf. § 1-3 første ledd bokstav b. Utgående avgift for E-verket er på 5 000 kroner ( $= 20\,000 \cdot 25\%$ ). Det gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift med 3 750 kroner ( $= 15\,000 \cdot 25\%$ ) for regningen som gjelder verksted og kiosk, jf. § 8-1. Kjøreskolen er utenfor loven. Hele regningen inklusive avgift, 2 500 kroner ( $= 2\,000 \cdot 1,25$ ), blir en kostnad for bedriften. Administrasjonen brukes i felles drift for hele virksomheten. For denne delen av regningen gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 675 kroner ( $= 3\,000 \cdot 25\% \cdot 90\%$ ). Netto strømregning for bedriften etter fradrag for merverdiavgift blir dermed på 20 575 kroner ( $= 25\,000 - 3\,750 - 675$ ). (Selv om det er mest vanlig å bruke omsetning som fordelingsnøkkel for strømutfgifter, så bør fordeling basert på areal aksepteres her).

## 3) Service på biler

### a) Service på verkstedets varebil i avgiftsklasse 2

Varebilen brukes i registrert virksomhet og regnes ikke som et personkjøretøy, jf. MVAF § 1-3-1. Det skal ikke beregnes merverdiavgift for arbeid og uttatte reservedeler i forbindelse med verkstedarbeid på egen varebil i avgiftsklasse 2. Det tas ikke ut varer eller tjenester fra den registrerte virksomheten, jf § 3-21 og 3-22.

### b) Service på en av personbilene til kjørekolen

Ved uttak av tjenester er hovedregelen at det ikke skal beregnes merverdiavgift dersom den uttatte tjenesten er til bruk innenfor den samlede virksomheten, jf. mval § 3-22 første ledd. Det følger likevel av mval § 3-25 at det skal beregnes merverdiavgift av omsetningsverdien av uttatte varer (deler) og tjenester i forbindelse med reparasjon av personbiler, jf. mval § 3-25 og § 4-9. Utgående merverdiavgift må beregnes med 875 kroner ( $= 3\,500 \text{ kroner} \cdot 25\%$ ) av uttatte deler og 500 kroner ( $= [400 \text{ kroner per time} \cdot 5 \text{ timer}] \cdot 25\%$ ) av utført verkstedarbeid, til sammen 1 375 kroner i avgift.

## 4) Oppussing av lokalene

Husvedlikehold AS skal beregne utgående merverdiavgift etter § 3-1 første ledd av arbeid og varer i forbindelse med oppussingen. Utgående merverdiavgift er 100 000 kroner ( $= 400\,000 \cdot 25\%$ ), slik at bruttoutgift for Bilsenteret AS inklusive merverdiavgift er 500 000 kroner.

	Bruttobeløp	Fradrag for inngående MVA	Nettobeløp
Utvendig maling mv. av bygningen	187 500	(35 295)	152 205
Skifte av veggpanel på kjøreskolen	62 500	-	62 500
Nytt ventilasjonsanlegg i kiosken	250 000	(50 000)	200 000
	500 000	(85 625)	414 705

For nytt ventilasjonsanlegg i kiosken gis det fullt fradrag for inngående merverdiavgift med 50 000 kroner ( $= 200\,000 \cdot 25\%$ ). For skifte av veggpanel i lokalene til kjøreskolen gis det ikke fradrag for inngående merverdiavgift. Arealene til kjøreskolen utgjør 5 % av de samlede arealene. For utgiftene til utvendig maling mv. av bygningen gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 35 295 kroner ( $= 150\,000 \cdot 25\% \cdot 94,12\%$ ), jf. MVAF § 8-2-1.

## 5) Oppussing av bedriftshytte

Rørleggerarbeid inklusive varer er avgiftspliktig omsetning etter § 3-1 første ledd. Utgående

merverdiavgift på rørleggerregningen er 15 000 kroner ( $= 60\,000 \cdot 25\%$ ). En bedriftshytte regnes som et velferdstiltak for ansatte, slik at fradrag for inngående merverdiavgift er avskåret etter § 8-3 første ledd bokstav g. Bilsenteret driver ikke virksomhet med malerarbeid. Tjenesten med malerarbeid kan derfor ikke tas ut fra virksomheten. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift av malerarbeid utført av ansatte i Bilsenteret AS.

### **Del 3-II**

#### **Oppgave a: Forsikringsoppgjør**

Regningen for verkstedarbeidet er på til sammen 31 250 kroner ( $= 25\,000 \cdot 1,25\%$ ). Forsikringsvirksomhet er unntatt fra loven etter § 3-6,a. Den skadete bilen er til bruk i registrert virksomhet. Bileieren, Per Snekker, har derfor rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgiftene til å reparere varebilen. Forutsetningen for fradragsføring av merverdiavgift er at regningen fra verkstedet lyder på forsikringstakers navn med spesifisering av merverdiavgiften, jf. § 15-10 første ledd.

- Verkstedet utsteder et salgsdokument i to eksemplarer, ett til forsikringsselskapet og ett til forsikringstaker, med angivelse av reparasjonsbeløpet med spesifisering av merverdiavgift, men med fradrag for forsikringstakers egenandel. Fakturabeløpet vil derfor være på 29 250 kroner ( $= 25\,000 + 6\,250 - 2\,000$ ).
- Verkstedet sender fakturaen for egenandelen på 2 000 kroner direkte til forsikringstaker. Egenandelen er uten merverdiavgift.

Praksis er at forsikringsselskapet betaler regningen fra verkstedet eksklusive merverdiavgift fratrukket forsikringstakers egenandel dvs. 23 000 kroner ( $= 25\,000 - 2\,000$ ).

Forsikringstaker betaler merverdiavgiften og egenandelen dvs. til sammen 8 250 kroner ( $= 6\,250 + 2\,000$ ). Merverdiavgiftsbeløpet på 6 250 kroner bokføres som inngående merverdiavgift, mens egenandelen på 2 000 kroner bokføres som reparasjonsutgift varebil.

#### **Oppgave b: Ran av kontanter**

Avgiftsplikt for Bilsenteret AS har oppstått i forbindelse med salg av drivstoff. Bilsenteret AS er ansvarlig for å etablere tilstrekkelig intern kontroll i butikken, og må derfor selv bære risikoen ved tap i forbindelse med ran og tyveri (Merverdiavgiftshåndboken). Bilsenteret AS får derfor ikke fradrag for merverdiavgift i forbindelse med ran av kontanter i butikken.