

## Løsningsforslag på eksamen i skatte- og avgiftsrett/Skatterett revisoreksamen, 15 studiepoeng, våren 2014.

### Del 1.

#### Del 1-I

#### Oppgave a: Hva blir Ole Olsens alminnelige inntekt for 20X1?

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetaket Olsen Engros jf sktl § 5-30(1)		863 000
Renteinntekter privat jf sktl § 5-20(1)b		8 000
Rentekostnader privat jf sktl § 6-40(1)		- 65 000
Lønnsinntekt jf sktl § 5-10.a	150 000	
Minstefradrag jf sktl §§ 6-30 til 6-32: 46 % av lønn: (Skattevedtaket § 6-1: Min 31 800, max kr 106 750)	- 69 000	<u>81 000</u>
Alminnelig inntekt Ole Olsen for 20X1:		<u>887 000</u>

#### Oppgave b: Hva blir Ole Olsens personinntekt for 20X1?

Det skal beregnes personinntekt for eier av enkeltpersonforetak, jf sktl § 12-10 (Foretaksmodellen). Ved beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak tas det utgangspunkt i alminnelig inntekt i virksomheten, jf sktl § 12-11(1). Deretter foretas visse justeringer for kapitalkostnader og kapitaltap, samt for kapitalinntekter og kapitalgevinster, jf sktl § 12-11(2) og (3). Skjermingsfradrag skal trekkes fra, jf sktl § 12-11(3)c. Skjermingsfradraget beregnes etter reglene i sktl § 12-12, og består av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente.

De fleste av virksomhetens eiendeler skal tilordnes skjermingsgrunnlaget, jf sktl § 12-12(2)a. Firmahytta skal imidlertid ikke tilordnes, jf sktl § 12-12(2)b. Til fradrag kommer gjeld til finansinstitusjoner, leverandørgjeld og forskudd fra kunder, jf sktl § 12-12(2)c og d. Skjermingsgrunnlaget skal fastsettes til middelverdien av inngående og utgående verdier. Skattemessig verdi legges som hovedregel til grunn for verdsettelsen, jf sktl § 12-12(2)e.

Skjermingsgrunnlaget blir dermed:

	<b>01.01.20X1</b>	<b>31.12.20X1</b>
Forretningsbygg, saldogruppe i	2 120 000	2 077 600
Tekniske installasjoner, saldogruppe j	450 000	405 000
Tomt forretningsbygg	200 000	200 000
Driftsløsøre, saldogruppe d	860 000	688 000
Varebil, saldogruppe c	120 000	96 000
Varelager	820 000	760 000
Kundefordringer	610 000	690 000
Leverandørgjeld	-510 000	-600 000
Forskudd fra kunder	-150 000	-200 000
<b>Sum før bankgjeld</b>	<b>4 520 000</b>	<b>4 116 600</b>
Langsiktig banklån	-1 600 000	-1 400 000
Kassekreditt bank	-850 000	-760 000
<b>Sum</b>	<b>2 070 000</b>	<b>1 956 600</b>

Skjermingsgrunnlaget er gjennomsnitt av IB og UB:  $(2\,070\,000 + 1\,956\,600) / 2 = \underline{2\,013\,300}$

**Beregning av samlet personinntekt:**

Alminnelig inntekt fra virksomheten	863 000
Rentekostnader bankgjeld og kassekreditt jf sktl § 12-11(2)a	0
Renteinntekter bankinnskudd	- 10 000
Inntektsføring gevinst og tapskonto jf sktl § 12-11(3)	0
Skjermingsfradrag: $2\,013\,300 \times 1,5\% =$	<u>- 30 200</u>
Beregnet personinntekt Foretaksmodellen jf sktl § 12-2(1)f	822 800
Lønn Høgskolen jf sktl § 12-2(1)a jf sktl § 5-10(1)a	<u>150 000</u>
Samlet personinntekt for Ole Olsen for 20X1	<u>972 800</u>

**Oppgave c: Hva blir samlet inntektsskatt (skatt på personinntekt og skatt på alminnelig inntekt) for Ole Olsen for 20X1?****Skatt på alminnelig inntekt:**

Alminnelig inntekt beregnet i spørsmål 1	887 000
Personfradrag kl 1 - Skattevedtaket § 6-3	<u>- 52 450</u>
Grunnlag for beregning av skatt på alminnelig inntekt	<u>834 550</u>

22 % skatt på alminnelig inntekt, SSV §§ 3-2 og 3-8:

$$834\,550 \times 22\% = \underline{183\,601}$$

**Skatt på personinntekt:**

Personinntekt er grunnlag for bruttobeskatning, det vil si trygdeavgift og trinnskatt. Trygdeavgiften er 11,4 % på beregnet personinntekt fra næring og 8,2 % på lønnsinntekten, jf ftrl § 23-3(2) og vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden §§ 7 og 8. Trinnskatt skal beregnes i henhold til Stortingets skattevedtak § 3-1.

## Trygdeavgift

av beregnet personinntekt fra næring: $822\,800 \times 11,4\%$	93 799
av lønnsinntekt: $150\,000 \times 8,2\%$	12 300

## Trinnskatt

$(972\,800 - 651\,250) \times 0,132 =$	42 445	
$(651\,250 - 260\,100) \times 0,04 =$	15 646	
$(260\,100 - 184\,800) \times 0,017 =$	<u>1 280</u>	
	59 371	<u>59 371</u>

Samlet skatt på personinntekten 165 470

Samlet inntektsskatt for Ole Olsen for 20X1:  $183\,601 + 165\,470 = \underline{349\,071}$

**Del 1-II****Oppgave a - Hva blir Ole Olsens alminnelige inntekt for 20X2?**

Ole Olsen selger alle eiendelene i Olsen Engros 01.01.20X2, og det må beregnes gevinst og tap ved salg av hver enkelt eiendel samt ta stilling til periodiseringen av gevinster og tap med utgangspunkt i Ole Olsens ønske om lavest mulig inntekt i 20X2.

Måten salgssummen blir gjort opp på, har ingen betydning for den skattemessige behandlingen av gevinster og tap ved realisasjonen.

Siden sktl § 14-48 om oppgjør av skatteposisjoner ikke gjelder ved opphør av enkeltpersonforetak så lenge eier er i live, skal Ole Olsen periodisere gevinster og tap ved

salg av driftsmidlene som om virksomheten hadde vært drevet videre av ham, det vil si ved bruk av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo. Gevinster og tap ved salg av varelager og kundefordringer vil følge realisasjonsprinsippet i sktl § 14-2.

### Fast eiendom

For bygg som selges i løpet av inntektsåret, må det beregnes en gevinst- eller tap, jf sktl § 14-44(2) Det skal ikke foretas skattemessige avskrivninger i realisasjonsåret, jf sktl § 14-42(2)

### Avskrivningsgruppe h – firmahytte

Selve bygget: Gevinst ved salg av bygg i saldogruppe h, overføres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-45(2)

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.20X2.	sktl § 14-42(2)	940 800
-	Salgssum	sktl § 14-44(3)	<u>1 300 000</u>
=	Gevinst	sktl § 14-44(3)	-359 200
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	Sktl § 14-44(3)	<u>359 200</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.20X2		<u>0</u>

### Avskrivningsgruppe j – firmahytte

Fast teknisk installasjon:

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.20X2	sktl § 14-42(2)	90 000
-	Salgssum	sktl § 14-44(2)	<u>90 000</u>
=	Gevinst = negativ saldo.	sktl § 14-42(2)	0
+	Inntektsføring, 10 %	Sktl § 14-46.	0
=	Utgående saldo, negativ saldo pr. 31.12.20X2		<u>0</u>

### Tomt - firmahytte

Tomt:

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
+	Skattemessig verdi 01.01.20X2	sktl § 14-53	50 000
-	Salgssum	sktl § 14-53	<u>50 000</u>
=	Gevinst	sktl § 14-53	0
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	Sktl § 14-53	<u>0</u>
=	Skattemessig verdi pr. 31.12.20X2		<u>0</u>

### Avskrivningsgruppe i – forretningsbygg

Selve bygget: Gevinst ved salg av bygg i saldogruppe i, overføres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-44(3)

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.20X2.	sktl § 14-42(2)	2 077 600
-	Salgssum	sktl § 14-44(3)	<u>3 000 000</u>
=	Gevinst	sktl § 14-44(3)	-922 400
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	sktl § 14-44(3)	<u>922 400</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.20X2		<u>0</u>

### Avskrivningsgruppe j – forretningsbygg

Fast teknisk installasjon: Gevinst som oppstår på fast teknisk installasjon ved salg av bygg, beholdes som negativ saldo på avskrivningssaldoen, jf sktl § 14-44(2) jf § 14-42. Negativ saldo må inntektsføres med minimum maksimal avskrivningssats for avskrivningsgruppen, jf sktl § 14-46 og § 14-43(1)j. Da velges maksimal avskrivningssats ut fra at det gir lavest beløp til inntektsføring fra og med salgsåret og påfølgende inntektsår.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.20X2	sktl § 14-42(2)	405 000
-	Salgssum	sktl § 14-44(2)	<u>450 000</u>
=	Gevinst = negativ saldo.	sktl § 14-42(2)	-45 000
+	Inntektsføring, 10 %	sktl § 14-46.	<u>+4 500</u>
=	Utgående saldo, negativ saldo pr. 31.12.20X2		-40 500

### Tomt - forretningsbygg

Tomt: Gevinst på tomt som selges, må overføres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-53.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Skattemessig verdi 01.01.20X2	sktl § 14-53	200 000
-	Salgssum	sktl § 14-53	<u>300 000</u>
=	Gevinst	sktl § 14-53	-100 000
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	sktl § 14-53	<u>100 000</u>
=	Skattemessig verdi pr. 31.12.20X2		<u>0</u>

### Øvrige driftsmidler

#### Avskrivningsgruppe d – driftsløsøre

Tap som oppstår på ved salg av driftsløsøre, må beholdes som tom positiv saldo på avskrivningssaldoen, jf sktl § 14-44(2) jf § 14-42. Tom positiv saldo avskrives med maksimal avskrivningssats for avskrivningsgruppen, jf sktl § 14-43(1)d.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.20X2	sktl § 14-42(2)	688 000
-	Salgssum	sktl § 14-44(2)	<u>600 000</u>
=	Tap = tom positiv saldo	sktl § 14-42(2)	88 000
+	Avskrivning, 20 %	sktl § 14-43(1)d	<u>-17 600</u>
=	Utgående saldo, tom positiv saldo pr. 31.12.20X2		<u>70 400</u>

#### Avskrivningsgruppe c – varebil

Varebilen er tatt ut til privat bruk. Salgsverdien skal inntektsføres etter uttaksbestemmelsen i skattelovens § 5-2, alternativt føres til fradrag (nedskrives) på avskrivningsgruppen jf sktl § 14-44(5) og § 14-44(2). Nedskrivning på avskrivningsgruppen velges, da dette gir lavest alminnelig inntekt. Negativ saldo må inntektsføres med minimum maksimal avskrivningssats for avskrivningsgruppen, jf sktl § 14-46 og § 14-43(1)c.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.20X2	sktl § 14-42(2)	96 000
-	Salgsverdi	sktl § 14-44(5)	<u>150 000</u>
=	Gevinst = negativ saldo	sktl § 14-42(2)	-54 000
+	Inntektsføring, 24 %	sktl § 14-46.	<u>+12 960</u>
=	Utgående saldo, negativ saldo pr. 31.12.20X2		<u>-41 040</u>

#### Avskrivningsgruppe b - goodwill

Gevinst ved salg av goodwill, må overføres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-44(3).

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Skattemessig verdi 01.01.20X2	sktl § 14-42(2)	0
-	Salgssum	sktl § 14-44(2)	<u>500 000</u>
=	Gevinst	sktl § 14-42(2)	-500 000
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	sktl § 14-44(3)	<u>500 000</u>
=	Skattemessig verdi pr. 31.12.20X2		<u>0</u>

### Gevinst- og tapskonto.

Saldo fra forrige inntekstår på gevinst- og tapskonto blir inngående saldo for 20X2.

Gevinster fra salg av bygg og tomt føres inn på gevinst- og tapskontoen, jf sktl § 14-45(2).

20 % av gevinstsaldoen må inntektsføres, jf sktl § 14-45(4).

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Gevinstsaldo 01.01.20X2	sktl § 14-45(2)	1 200 000
+	Sk. messig gevinst, salg firmahytte, selve bygget	sktl § 14-45(2)	359 200
+	Sk. messig gevinst, salg firmahytte, tomt	sktl § 14-45(3)	0
+	Sk. messig gevinst, salg forretningsbygg, selve bygget	sktl § 14-45(2)	922 400
+	Skattemessig gevinst, salg forretningsbygg, tomt	sktl § 14-45(3)	100 000
+	Skattemessig gevinst, salg av goodwill	sktl § 14-45(2)	500 000
=	Positiv saldo/gevinstsaldo før inntektsf. pr. 31.12.20X2		3 081 600
-	Inntektsføring, 20 %	sktl § 14-45(4)	616 320
=	Positiv saldo/gevinstsaldo pr. 31.12.20X2		<u>2 465 280</u>

### Omløpsmidler

Gevinster/tap salg av omløpsmidler periodiseres i realisasjonsåret jf sktl § 14-2(1) og (2).

### Kundefordringer

Salgssum:	650 000
-SM verdi 01.01.20X2:	<u>690 000</u>
Tap som periodiseres i realisasjonsåret:	<u>- 40 000</u>

### Varelager

Salgssum:	700 000
-SM verdi 01.01.20X2:	<u>760 000</u>
Tap som periodiseres i realisasjonsåret:	<u>- 60 000</u>

### Beregning av alminnelig inntekt for Ole Olsen for 20X2

Inntektsføring GTK	616 320
Inntektsføring neg. saldo gr. c	12 960
Inntektsføring neg. saldo gr. j firmahytte	0
Inntektsføring neg. saldo gr. j forretningsbygg	4 500
Avskrivning tom pos. saldo gr. d	- 17 600
Tap ved salg av varelager	- 40 000
Tap ved salg av kundefordringer	<u>- 60 000</u>
Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetaket jf sktl § 5-30(1)	516 180
Renteinntekter privat jf sktl § 5-20(1)b	55 000
Lønnsinntekt jf sktl § 5-10.a	180 000
Minstefradrag jf sktl §§ 6-30 til 6-32: 46 % av lønn:	<u>- 82 800</u>
(Skattevedtaket § 6-1: Min 31 800, max kr 106 750)	<u>97 250</u>
Alminnelig inntekt Ole Olsen for 20X2:	<u>668 380</u>

### Oppgave b - Hva blir Ole Olsens personinntekt for 20X2?

Jf sktl § 12-10(2)2 skal det beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i virksomheten, selv om inntekten tidfestes etter at virksomheten har opphørt.

Siden virksomheten ble solgt 1. januar 20X2, vil det ikke gis skjerming i 20X2 jf FSFIN § 12-12-6(4) da skjermingsgrunnlaget reduseres tilsvarende dersom virksomheten bare har

vært drevet en del av inntektsåret, regnet etter antall hele måneder virksomheten har vært drevet. Det er heller ingen poster som skal korrigeres jf sktl § 12-11(2) og (3).

Personinntekten fra foretaksmodellen jf sktl § 12-2(1)f for 20X2 blir dermed lik alminnelig inntekt:	516 180
Lønn Høgskolen jf sktl § 12-2(1)a jf sktl § 5-10(1)a	<u>180 000</u>
Samlet personinntekt for Ole Olsen for 20X2	<u>696 180</u>

### Del 1-III

#### **Oppgave a - Hva ble aksjenes samlede skattemessige inngangsverdi ved den skattefrie omdanningen?**

Reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap finnes i sktl § 11-20 med tilhørende forskrift. Aksjeselskapet videreførte de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, jf sktl § 11-20(2) og FSFIN § 11-20-2. Aksjekapitalen kunne maksimalt settes til netto skattemessige verdier som ble overført jf FSFIN § 11-20-3(4). I dette tilfellet ville ikke sum virkelig verdi på eiendelene begrense størrelsen på aksjekapitalen, siden den var høyere enn skattemessig verdi.

Ole Olsens skattemessige inngangsverdi for aksjene i det nystiftede selskapet Olsen Engros AS tilsvarte sum skattemessig egenkapital som ble overført fra ham til selskapet. Selskapet overtok de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, og videreførte enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto.

#### Skattemessige verdier 01.01.20X2:

Skattemessig verdi eiendeler overført til aksjeselskapet	6 507 400
Gjeld overført til aksjeselskapet	-3 940 000
Gevinst- og tapskonto med gevinstsaldo overført aksjeselskapet	<u>-1 200 000</u>
Aksjenes samlede skattemessige inngangsverdi	<u>1 367 400</u>

#### **Oppgave b - Hva ble aksjeselskapets avskrivningsgrunnlag på driftsmidlene for 20X2 forutsatt at aksjeselskapet ikke kjøpte eller solgte driftsmidler i 20X2?**

Aksjeselskapet videreførte enkeltpersonforetakets avskrivningsgrunnlag for eiendelene (skattemessig kontinuitet), sktl § 11-20(2). Avskrivningsgrunnlaget for aksjeselskapet for 20X2 ble dermed, siden det ikke var foretatt kjøp eller salg av driftsmidler i 20X2:

Firmahytta, saldogruppe h	940 800
Faste tekniske installasjoner, firmahytta, saldogruppe j	90 000
Forretningsbygg, saldogruppe i	2 077 600
Faste tekniske installasjoner, forretningsbygget, saldogruppe j	405 000
Driftsløsøre, saldogruppe d	688 000
Varebil, saldogruppe c	96 000

#### **Oppgave c - Hva skjedde med enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto i 20X2 etter den skattefrie omdanningen?**

Enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto ble videreført i aksjeselskapet jf sktl § 11-20(2) og FSFIN § 11-20-6(2). Siden aksjeselskapet ikke solgte driftsmidler i 20X2, måtte aksjeselskapet i 20X2 inntektsføre 20 % av overtatt gevinstsaldo jf sktl § 14-45(4).

Overtatt gevinst- og tapskonto – gevinstsaldo – ved omdanningen	1 200 000
Gvinster/tap overført gevinst- og tapskonto i 20X2	<u>0</u>
Saldo 31.12.20X2 før inntektsføring	1 200 000
Inntektsførte 20 % i 20X2 jf sktl § 14-45(4)	<u>240 000</u>
Rest gevinstsaldo overført til 20X3	<u>960 000</u>

## Del 2.

### Oppgave a Skattemessig avsetning på usikre fordringer.

Før en kan beregne skattemessig avsetning på usikre fordringer pr. 31.12.X13, må en beregne sum konstaterte tap i X13. Fordring på kunde som har gått konkurs, oppfyller kravene til konstaterte tap, jf sktl § 6-2(2) og F 1558, § 6-2-1,c. Kundefordring som har forfalt for mer enn 6 måneder siden og har blitt purret 3 ganger med normale purringsintervaller, oppfyller også kravene til konstatert tap, jf sktl § 6-2(2) og F 1558 § 6-2(1)b.

Sum konstaterte tap i X13: kr 182 400 + kr 20 000 + kr 15 000 = kr 217 400.

Endelig pålydende saldo kundefordringer pr. 31.12.X13 etter tapsføring:  
 Kr 4 586 810 – (kr 20 000 + kr 15 000) = kr 4 551 810.

Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X13, jf sktl § 14-5(4)b og F1158 § 14-5-10:

Kr 245 400 + kr 217 400 \* 4 \* kr 4 551 810 = kr 66 187.  
 kr 62 450 200 + kr 64 860 600

### Oppgave b Endring i midlertidig forskjell vedrørende kundefordringer i X13.

Regnskapsmessig balanseverdi pr. 31.12.X12:  
 Kr 4 320 000 – kr 200 000 = kr 4 120 000.

Skattemessig balanseverdi pr. 31.12.X12:  
 Kr 4 320 000 – kr 64 520 = kr 4 255 480.

Regnskapsmessig balanseverdi pr. 31.12.X13:  
 Kr 4 551 810 – kr 190 000 = kr 4 361 810.

Skattemessig balanseverdi pr. 31.12.X13:  
 Kr 4 551 810 – kr 66 187 = kr 4 485 623.

Endring i midlertidig forskjell vedrørende kundefordringer i X13:

Tekst:	01.01.X13		31.12.X13	Endr
Kundefordringer				
Regnskapsmessig verdi	4 120 000		4 361 810	
- Skattemessig verdi	<u>4 255 480</u>		<u>4 485 623</u>	
= Midlertidig forskjell	<u>-135 480</u>	-	<u>-123 813</u>	-11 667

### Oppgave c Utbytte og utdeling.

### Utbytte fra norsk børsnotert aksjeselskap.

Utbytte som mottas av et aksjeselskap, jf sktl § 2-38(1), er i utgangspunktet skattefritt, jf sktl § 2-38(2). Imidlertid må 3 % av mottatt utbytte tillegges alminnelig inntekt, jf sktl § 2-38(6).

Skattefritt utbytte: Kr 5 \* 10 000 aksjer = kr 50 000

Skattepliktig tillegg på grunn av mottatt utbytte: kr 50 000 \* 3 % = kr 1 500.

### Utbytte fra norsk ikke børsnotert aksjeselskap, som omfattes av regler om skattemessig konsern.

Når aksjeselskapene inngår i samme skattemessig konsern, jf sktl § 10-4(1) blir det ikke noe tillegg i alminnelig inntekt på 3 %, jf sktl § 2-38(6)a og c. Dette medfører at utbytte er helt skattefritt.

Skattefritt utbytte; kr 4 \* 5 000 aksjer = kr 20 000.

### Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting.

Mottatt utdeling av opptjent egenkapital, kr. 200 000, er skattefri, fordi det er kun personlig deltakere som skal beskattes for utdeling av opptjent egenkapital, jf sktl § 10-42(1).

Imidlertid skal 3 % av mottatt utdeling inntektsføres, jf sktl § 2-38(6), men kun hvis mottatt utdeling overstiger deltakerens skatt på deltakerens andel av alminnelig inntekt fra selskapet, jf sktl § 2-38(6)a og § 10-42(3)a.

Mottatt utdeling	kr 200 000
- Skatt på alminnelig inntekt: kr 500 000 * 22 % =	<u>kr 110 000</u>
= Netto	<u>kr 90 000</u>
3 % av nettobeløpet er skattepliktig tillegg	<u>kr 2 700</u>

### Del 3.

#### Oppgave a:

En tomt regnes som fast eiendom. Salg av tomt er unntatt fra loven etter mval § 3-11(1). Omsetning av materialer og håndverkerarbeid er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval § 3-1(1). Byggteknikk AS skal derfor beregne merverdiavgift av materialer og arbeid i forbindelse med oppføringen av bygningen. Alminnelig avgiftssats.

Kjøp av tomt		3 000 000 kr
Oppføring av bygget inklusive materialer	(= 800 kvm · 10 000 kr per kvm)	8 000 000 kr
+ 25 % merverdiavgift av oppføringen	(= 8 000 000 · 0,25)	<u>2 000 000 kr</u>
= Kostpris eiendom inklusive MVA		13 000 000 kr

#### Oppgave b:

Sentrum Eiendom AS driver med salg og utleie av forretningseiendommer. Utleie av en forretningseiendom (fast eiendom) er unntatt fra loven, jf. mval § 3-11(1). Utleier av fast eiendom kan søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval § 2-3(1). Forutsetning for registreringen er at eiendommen leies til en registrert leietaker som skal bruke eiendommen i virksomhet innenfor loven.

En frivillig registrert har samme rettigheter og plikter som andre som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Virkningen av den frivillige registreringen er at utleieren har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til oppføring og drift av eiendommen som er til bruk i registrert virksomhet, jf. mval. § 8-1. Videre skal det beregnes utgående merverdiavgift av husleie for den delen av bygningen som brukes



i registrert virksomhet, jf. mval. § 3-1(1) og mval. § 3-11(2)f. Bygningen skal leies ut til følgende leietakere:

- Lavpris AS skal leie 40 % av lokalene (320 kvm). Salg av trykte bøker i siste omsetningsledd er fritatt for merverdiavgift etter mval. § 6-3, men er innenfor loven. Lavpris AS driver derfor virksomhet innenfor loven.
- Næringsbanken skal leie 10 % av lokalene (80 kvm). Bankvirksomhet er unntatt fra loven, jf. mval § 3-6.
- Gode Råd AS skal leie 50 % av lokalene (400 kvm). Selskapet driver markedsføring, rådgivning og kursvirksomhet. Kursvirksomhet (undervisning) er omfattet av unntaket fra loven for undervisningstjenester, jf. mval § 3-5(1). Selskapet utøver derfor delt virksomhet. Av omsetningen er 24 millioner kroner (80 %) innenfor loven (markedsføring og rådgivning), mens 6 million kroner (20 %) er unntatt fra loven (kursvirksomhet).

Gode Råd AS utøver delt virksomhet. Som hovedregel gis det bare fradrag for inngående merverdiavgift for de delene av lokalene som brukes i virksomhet innenfor loven. Dersom et utleid areal brukes både innenfor og utenfor loven (som her), skal hele arealet være omfattet av den frivillige registreringen. Dette gir følgende behandling av merverdiavgiften ved oppføring av utleiebygningen:

Leietaker		Brutto kostpris	Fradrag for mva.	Netto kostpris
1 Lavpris AS	40 %	4 000 000 kroner	(800 000 kroner)	3 200 000 kroner
2 Gode Råd AS	50 %	5 000 000 kroner	(1 000 000 kroner)	4 000 000 kroner
Innenfor loven	90 %	9 000 000 kroner	(1 800 000 kroner)	7 200 000 kroner
3 Næringsbanken AS	10 %	1 000 000 kroner		1 000 000 kroner
Utenfor loven	10 %	1 000 000 kroner	-	1 000 000 kroner
	100 %	10 000 000 kroner	(1 800 000 kroner)	8 200 000 kroner

Sentrum Eiendom AS har rett til fradrag for inngående merverdiavgift for de arealene som er utleid til registrerte næringsdrivende til bruk i virksomhet innenfor loven. Fradragsberettiget inngående merverdiavgift utgjør 1 800 000 kroner (= 2 000 000 · 90 %). Netto kostpris for eiendommen blir 8 200 000 kroner (= 10 000 000 – 1 800 000).

Inngående merverdiavgift er over grensebeløpet på 100 000 kroner, slik at byggetiltaket (oppføringen) regnes som en kapitalvare, jf. mval § 9-1(2)b. For fast eiendom er justeringsperioden 10 år, jf. mval § 9-4(2).

### Oppgave c:

- 1 Rengjøring er avgiftspliktig etter lovens hovedregel. Utgående merverdiavgift for renholdet er 750 kroner (= 3 000 · 25 %). Regningen fra rengjøringsbyrået er på 3 750 kroner (= 3 000 · 1,25). Gode Råd AS driver delt virksomhet. Rengjøring er en felleskostnad for hele virksomheten. Gode Råd AS får forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-2(1). Omsetning innenfor og utenfor loven kan brukes som hjelpenøkkel ved fordelingen, jf. FMVA § 8-2-2. Fradragsberettiget merverdiavgift utgjør 600 kroner (= 750 · 80 %). Utgiftene til renhold blir dermed 3 150 kroner (= 3 750 – 600).
- 2 Omsetning av materialer og arbeid er avgiftspliktig etter lovens hovedregel. Regningen fra entreprenøren er på 31 250 kroner (= 25 000 · 1,25). Materialer og arbeid gjelder virksomhet utenfor loven. Næringsbanken AS har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1.

- 3 Avgiftspliktig omsetning etter lovens hovedregel. Regningen fra Butikksikkerhet AS er på 37 500 kroner (= 30 000 · 1,25). Alarmsystemet er til bruk i virksomhet innenfor loven. Fullt fradrag for inngående merverdiavgift med 7 500 kroner (= 30 000 · 25 %), jf. mval § 8-1.
- 4 Avgiftspliktig omsetning etter lovens hovedregel. Utgående merverdiavgift av reparasjonen av taket (vedlikeholdet) er 20 000 kroner (= 80 000 · 25 %). Regningen fra Takeksperten AS er 100 000 kroner (= 80 000 · 1,25). Andelen av arealet som leies ut til registrert næringsdrivende kan brukes som hjelpenøkkel ved fordelingen, jf. FMVA § 8-2-1. Fradragsberettiget merverdiavgift utgjør 18 000 kroner (= 20 000 · 90 %). Utgiftene til vedlikehold av taket blir dermed på 82 000 kroner (= 100 000 – 18 000).

#### Oppgave d:

- 1 En prosjektor er en vare og er ved salg avgiftspliktig etter lovens hovedregel. Prosjektoren koster 31 250 kroner (= 25 000 · 1,25), inklusive merverdiavgift. Den skal brukes i kursvirksomheten, som er unntatt fra loven. Gode Råd AS vil derfor for denne anskaffelsen ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Utgiften ved kjøp av prosjektor blir dermed 31 250 kroner.
- 2 Utleie av rom (fast eiendom) er i utgangspunktet unntatt fra loven etter mval § 3-11(1). Unntaket gjelder ikke når utleieren driver hotellvirksomhet. Leie av møtelokaler fra et hotell er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval § 3-11(2)b. Ved utleie skal det brukes redusert (lav) avgiftssats, (12%, men 6% første halvdel av 2021, coronatiltak) jf. mval § 5-5(2). Regningen for leie av lokaler, inklusive merverdiavgift, blir på 2 800 kroner (= 2 500 · 1,12). Utgiften er en felles driftskostnad. Forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 240 kroner (= 2 500 · 12 % · 80 %), jf. mval § 8-2.
- 3 Styrehonorar er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. mval § 3-17. Dette gjelder selv om styremedlemmet mottar godtgjørelsen som ledd i avgiftspliktig næringsvirksomhet. I stedet for merverdiavgift skal det beregnes arbeidsgiveravgift av styrehonoraret.
- 4 Salg av møbler er avgiftspliktig varesalg. Utgiften er felles driftskostnad. Ved innkjøp av møblene er det gitt forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift. Gode Råd AS har solgt et brukt møbel til ansatt til underpris.

	Grunnlag	Merverdiavgift
Salg	3 000	750 (= 3 000 · 25 %)
Uttak (gave)	2 000	400 (= 2 000 · 25 % · 80 %)

Ved salg av det brukte møbelet skal Gode Råd AS beregne utgående merverdiavgift av vederlaget, jf. mval § 4-1 (1). Av gaveelementet på 2 000 kroner (= 5 000 – 3 000) skal det i tillegg beregnes uttaksmerverdiavgift, jf. mval § 3-23 bokstav d og § 4-9 Når det er gitt forholdsmessig fradrag ved innkjøp, skal også uttaksmerverdiavgiften beregnes forholdsmessig. Uttaksmerverdiavgift blir dermed 400 kroner (= 2 000 · 25 % · 80 %).

#### Oppgave e:

En bygning er en fast eiendom. Salg av en bygning er unntatt fra loven,

jf. mval § 3-11(1). Det skal derfor ikke beregnes utgående merverdiavgift ved salg av en bygning. Bygningen har vært i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Ved salget endres bruken fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig formål. Ved salg av kapitalvaren fast eiendom skal inngående merverdiavgift justeres, jf. mval § 9-2(3). Justeringen skal gjennomføres for resten av justeringsperioden på 4 år, jf. mval § 9-5(2).

	Fradragsprosent		Fradrag
Anskaffelse 1.1.20x1	90 %	(= 2 000 000 · 90 %)	(1 800 000 kroner)
Justering 20x7 til 20x10	0 %	(= 4/10 · [0,9 – 0] · 2 000 000)	720 000 kroner
			(1 080 000 kroner)

Eiendommen har fram til salget vært i bruk i avgiftspliktig virksomhet i 6 år. Ved salget av bygningen må Sentrum Eiendom AS justere (reducere) inngående merverdiavgift med 720 000 kroner. Bygningen har vært i bruk 90 % til avgiftspliktige formål i 6 år. Fradragført inngående merverdiavgift er dermed 1 080 000 kroner (=  $[2\,000\,000/10 \cdot 6] \cdot 90\%$ ). Justering kan unnlates dersom kjøper overtar justeringsforpliktelsen, jf. mval § 9-3(1). Forutsetningen er at kjøperen er registrert og skal bruke bygningen i avgiftspliktig virksomhet.