

Løsningsforslag: Revisoreksamen i Skatterett vår 2015, 15 stp**Del 1.**

Oppgave a. Beregning av beløp som vil inngå i beregningen alminnelig inntekt for enkeltpersonforetaket.

Varige driftsmidler.

Skattemessige avskrivninger må beregnes, jfr sktl § 14-40 - § 14-43. Avhendelser av varige driftsmidler må behandles.

Avskrivningsgruppe a.

	Tekst.	Lovhenvsn.	Kr.
	Inng. skattemessig saldo pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-42(2)	105 800
+	Kjøp i X14.	Sktl § 14-40(1)	0
-	Salgssum i X14.	Sktl § 14-44(2)	0
=	Skattemessig saldo pr. 31.12.X14 før årets skattemessig avskrivning.	Sktl § 14-42(2)	105 800
-	Skattemessig avskrivning, 30 %	Sktl § 14-43(1)a.	31 740
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		74 060

Avskrivningsgruppe c.

Det er opplyst at en varebil er solgt. Salgssum varebil nedskrives på saldogruppen, jfr sktl § 14-44(2) Salgsbeløpet er medtatt som inntekt i foreløpig alminnelig inntekt.

Salgssummen, kr 160 000, må tilbakeføres ved beregning av endelig alminnelig inntekt.

	Tekst.	Lovhenvsn.	Kr.
	Inng. skattemessig saldo pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-42(2)	148 400
+	Kjøp i X14.	Sktl § 14-40(1)	0
-	Salgssum i X14.	Sktl § 14-44(2)	160 000
=	Negativ saldo pr. 31.12.X14.	Sktl § 14-42(2)	11 600
+	Inntektsføring av restsaldo.	Sktl § 14-47(2)	11 600
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		0

Når negativ saldo ved utgangen av inntektsåret er lavere enn kr 15 000, må restsaldo inntektsføres, jfr sktl § 14-47(2).

Avskrivningsgruppe d.

Det er kjøpt en ny personbil. Det er opplyst at personbilen kun brukes til yrkeskjøring. Dette medfører at personbilen blir et varig driftsmiddel uavhengig hvor mange kilometer den blir kjørt i løpet av inntektsåret. Kostprisen må føres inn på avskrivningsgruppe d. Personbilens kostpris er kostnadsført. Kostprisen, kr 400 000, må tilbakeføres ved beregning av alminnelig inntekt.

	Tekst.	Lovhenvsn.	Kr.
	Inng. skattemessig saldo pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-42(2)	246 400
+	Kjøp i X14.	Sktl § 14-40(1)	400 000
-	Salgssum(mer) i X14.	Sktl § 14-44(2)	0
=	Skattemessig saldo pr. 31.12.X14 før årets skattemessig avskrivning.	Sktl § 14-42(2)	646 400
-	Skattemessig avskrivning, 20 %	Sktl § 14-43(1)d	129 280
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		517 120

Alunveien 10.

Bygget.

Næringsbygg er et varig driftsmiddel, jfr sktl § 14-40(1). Bygget brukes til kun avskrivbare formål, jfr sktl § 14-41(1)h og i. Bygget og fast teknisk installasjon er dermed avskrivbare saldi. Andel av kostpris som vedrører bygget og fast teknisk installasjon må føres på hver sin avskrivningssaldo, jfr sktl § 14-41(4). Tomta er ikke avskrivbar og føres på egen saldo. Bygget er et kombinert bygg siden en del brukes til forretningslokale og en del brukes til lager. Bygget avskrives i den avskrivningsgruppen hvor bruken har høyest leieverdi, jfr sktl § 14-41(2). I dette tilfellet er det avskrivningsgruppe i (forretningsbygg). Fast teknisk installasjon avskrives i avskrivningsgruppe j, jfr sktl § 14-41(1)j.

Det er skiftet ut noen takplater. Dette er opprettholdelse av opprinnelig standard og dermed vedlikehold. Vedlikeholdskostnader er skattemessig fradragsberettiget kostnad. Det er videre satt inn nye kundetoaletter i bygget i X14. Dette er påkostning og må legges til de respektive avskrivningssaldiene, jfr sktl § 14-4(3). Kostnadsført beløp, kr 300 000, må tilbakeføres ved beregning av alminnelig inntekt.

Bygget – avskrivning, avskrivningsgruppe i.

	Tekst.	Lovhenvi.	Kr.
	Kjøpesum	Sktl § 14-42(2)	4 800 000
+	Påkostning	Sktl § 14-40(3)	<u>200 000</u>
=	Skattemessig saldo pr. 31.12.X14 før årets skattemessig avskrivning.	Sktl § 14-42(2)	5 000 000
-	Skattemessig avskrivning, 2 %.	Sktl § 14-43(1)i	<u>100 000</u>
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		<u>4 900 000</u>

Fast teknisk installasjon – avskrivning – avskrivningsgruppe j.

	Tekst.	Lovhenvi.	Kr.
	Kjøpesum	Sktl § 14-42(2)	2 260 000
+	Påkostning	Sktl § 14-40(3)	<u>100 000</u>
=	Skattemessig saldo pr. 31.12.X14 før årets skattemessig avskrivning.	Sktl § 14-42(2)	2 360 000
-	Skattemessig avskrivning, 10 %.	Sktl § 14-43(1)j	<u>236 000</u>
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		<u>2 124 000</u>

Sum skattemessige avskrivninger.

	Tekst:	Kr.
-	Skattemessig avskrivning, avskrivningsgruppe a.	-31 740
+	Inntektsføring, restsaldo, avskrivningsgruppe c.	+11 600
-	Skattemessig avskrivning, avskrivningsgruppe d.	-129 280
-	Alunveien 10; skattemessig avskrivning, avskrivningsgruppe i	-100 000
-	Alunveien 10; skattemessig avskrivning, avskrivningsgruppe j	<u>-236 000</u>
=	Sum avskrivninger, redusert for inntektsføring av rest saldo gr. c.	<u>485 420</u>

Tomt uten bygg, Tanuveien 20.

Tomta er solgt og gevinst/tapsberegning må foretas, jfr sktl § 14-53. Siden tomte er benyttet i næring, skal gevinsten overføres til gevinst- og tapskonto, jfr sktl § 14-53. Inntektsført salgssum, kr 2 000 000, må tilbakeføres ved beregning av alminnelig inntekt.

	Tekst.	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig kostpris	Sktl § 14-53	1 400 000
+	Salgssum	Sktl § 14-53	<u>2 000 000</u>
=	Gevinst		600 000
-	Overføring til gevinst/tapskonto	Sktl § 14-53	<u>600 000</u>
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		0

Gevinst- og tapskonto.

	Tekst.	Lovhenvi.	Kr.
	Inng. saldo med netto tap pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-45(2)	-440 000
+	Gevinst tomt	Sktl § 14-53	+600 000
=	Saldo med netto gevinst.		+160 000
+	Inntektsføring, 20 %	Sktl § 14-45(4)	-32 000
=	Utg. saldo med netto gevinst pr. 31.12.X14.		<u>+128 000</u>

Varelager - varekostnad.

Endring i varelageret må resultatføres. Skattemessig verdi på varelageret er anskaffelseskost, jfr sktl § 14-5(2). Varelageret til kostpris pr. 31.12.X14, kr. 1 960 000, tilbakeføres (reduserer varekostnaden) ved beregning av alminnelig inntekt. Varelageret til kostpris pr. 01.01.X14, kr 1 840 000, fradragsføres (øker varekostnaden) ved beregning av alminnelig inntekt.

Tilvirkningskontrakt.

Skattemessig skal ikke inntekter vedrørende tilvirkningskontrakter inntektsføres før det inntektsåret tilvirkningskontrakten fullføres, jfr sktl § 14-2(1). Inntektsført beløp, kr 500 000, må tilbakeføres ved beregning av alminnelig inntekt. Direkte kostnader (som inngår i tilvirkningsverdien) vedrørende tilvirkningskontrakten, skal ikke kostnadsføres før det inntektsåret tilvirkningskontrakten fullføres, jfr sktl § 14-5(3). Direkte kostnader i kostnadsførte tilvirkningskontraktkostnader, kr 400 000, tilbakeføres ved beregning av alminnelig inntekt. Indirekte kostnader (som ikke inngår i tilvirkningsverdien), kr 40 000, er riktig kostnadsført siden de er ubetinget pådratte kostnader i X14, jfr sktl § 14-2(2).

Kundefordringer - Tap på fordringer.

Konstaterte tap.

Konstaterte tap er skattemessig fradragsberettigede kostnader, jfr sktl § 6-2(2) Kundefordringen som har forfalt til betaling for 7 måneder siden og har blitt purret 4 ganger oppfylder vilkår for konstatert tapt, jfr sktl § 6-2(2) og F 1158, § 6-2-1.b. Konstatert tap, kr 60 000, kostnadsføres ved beregning av alminnelig inntekt.

Sum konstaterte tap i X14: kr 216 000 + kr 60 000 = kr 276 000.

Ny saldo pålydende kundefordringer pr. 31.12.X14: kr 960 000 – kr 60 000 = kr 900 000.

Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X14.

Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X14 må beregnes. Beregning gjøres i henhold til sktl § 14-5(4) og F 1158, § 14-5-10.

Kr 240 000 + kr 276 000 * 4 * kr 900 000 = kr 49 312.

Kr 18 460 000 + kr 19 210 000

Skattemessig avsetning pr. 31.12.X14, kr 49 312 fradragsføres (øker kostnaden tap på fordringer) ved beregning av alminnelig inntekt, jfr sktl § 14-5(4)b. Skattemessig avsetning

pr. 31.12.X13, kr 46 562, tilbakeføres (reduserer kostnaden tap på fordringer) ved beregning av alminnelig inntekt.

Aksjer.

Utbytte er skattepliktig inntekt, jfr sktl § 10-11 og § 5-30. Utbytte er således korrekt inntektsført, Ola Olsen, som er et personlig skattesubjektet, har krav på å fradragføre skjerming i fastsatt alminnelig inntekt som er opparbeidet på aksjene i X14, jfr sktl § 10-12. Netto utbytte oppjusteres med 44%.

Tillegg i alminnelig inntekt for oppjustering av utbytte:

Kr $(5 \times 10\,000) \times 0,44 = \text{kr } 22\,000$

Skjermingsgrunnlag pr. aksje:

Kr $200 + (\text{kr. } 100/10\,000 \text{ aksjer}) = \text{kr } 200,01$.

Skjerming pr. aksje for X14:

Kr $200,01 \times 2,00\% = \text{kr } 4,00$.

Total skjerming: kr. $4,00 \times 10\,000 \text{ aksjer} = \text{kr. } 40\,000$,

oppjustert kr $40\,000 \times 1,44 = \text{kr } 57\,600$ går til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt.

Oppgave b. Beregning av alminnelig inntekt for enkeltpersonforetaket.

Beregning av alminnelig inntekt.

	Tekst:	Kr
	Foreløpig alminnelig inntekt	+7 240 000
-	Tilbakeføring av salgssum solgt varebil	-160 000
+	Tilbakeføring av kostpris kjøpt personbil	+400 000
+	Tilbakeføring av kostnadsføring av installasjon av nye toaletter.	+300 000
-	Sum skattemessige avskrivninger og inntektsføring saldo c	-485 420
-	Tilbakeføring av inntektsført salgssum solgt tomt, Tanuveien 20	-2 000 000
+	Gevinst- og tapskonto, inntektsføring	+32 000
+	Varelager pr. 31.12.X14.	+1 960 000
-	Varelager pr. 01.01.X14.	-1 840 000
-	Tilbakeføring av tilvirkningskontraktinntekter	-500 000
+	Tilbakeføring av andel av tilvirkningskontraktskostnader	+ 400 000
-	Tap på fordringer, konstatert tap	-60 000
-	Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X14.	-49 312
+	Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X13.	+46 562
+	Oppjustering av aksjeutbyttet	+22 000
=	Alminnelig inntekt for enkeltpersonforetaket	5 305 830
-	Skjerming på aksjene, går til fradrag i alminnelig inntekt	57 600
	Alminnelig inntekt etter skjermingsfradrag	5 248 230

Del 2

a) Beregningen av formuesverdien på aksjene i Ås og Olsen AS

Ved beregning av formuesverdi pr. aksje i Ås og Olsen AS for X14, skal aksjeselskapets nettoformue fastsettes etter skattelovens regler om fastsetting av brutto formue og gjeld jf. F nr. 1158 (F-FIN) § 4-12-2(2). Nettoformuen deles så på aksjene i selskapet etter pålydende

(pr. aksje siden alle aksjene i norske aksje- og allmennaksjeselskaper har samme pålydende) jf. F-FIN § 4-12-4(1).

Vurdering og verdsettelse av formues- og gjeldsposter i Ås og Olsen AS pr. 31.12.X14:

Lagerbygg/tomt Loveien 2

Dette er et bygg som delvis er benyttet til egen bruk og delvis er utleid. Siden mindre enn 50 % av arealet er utleid, skal eiendommens formuesverdi fastsettes etter reglene for ikke-utleid næringseiendom jf. F-FIN 4-10-3(1) og (2). Formuesverdien fastsettes dermed etter reglene i sktl § 4-10(4) jf. F-FIN §§ 4-10-4 til 4-10-9.

Formuesverdien av næringseiendom fastsettes ut fra en beregnet utleieverdi uten rabatt, sktl § 4-12(7).

$$\text{Formuesverdi} = \frac{1\,500 \text{ m}^2 \times \text{kr } 1\,450 \times 0,9}{7,5\%} = \text{kr } 26\,100\,000$$

Beregnet formuesverdi omfatter bygget, fast teknisk installasjon og tomta.

Goodwill

Goodwill er ikke formue jfr. sktl § 4-1(1)f.

Driftsløsøre

Formuesverdi på inventar og løsøre (avskrivningsgruppe c og avskrivningsgruppe d) er sum skattemessig saldoverdi: kr 375 000 + kr 115 000 = kr 490 000, jf sktl § 4-1(1) jf Forskrift om taksering (T) § 2-1-2.

Aksjer

Formuesverdien på både norske og utenlandske børsnoterte aksjer er børsverdien pr. 01.01 i skattefastsettingsåret, jf sktl § 4-12(1) og (7). Samlet formuesverdi på de børsnoterte aksjene blir dermed kr 1 850 000 + kr 3 050 000 = kr 4 900 000.

Kundefordringer

Formuesverdien på kundefordringer settes til det beløpet som selskapet mest sannsynlig vil få innbetalt, jf sktl § 4-15. En slik vurdering gjøres ved fastsettelse av regnskapsmessig verdi, som derfor benyttes som formuesverdi = kr 3 200 000.

Varelager

Formuesverdien på varelageret av handelsvarer verdsettes til anskaffelseskost, jf sktl § 4-17 og § 14-5(2). Den regnskapsmessige verdien i balansen på kr 2 100 000 er anskaffelseskost med fradrag for ukurans. Anskaffelseskost og dermed formuesverdi blir kr 2 100 000 + kr 300 000 = kr 2 400 000.

Bankinnskudd

Formuesverdien på bankinnskudd settes til pålydende kr 700 000, jf sktl § 4-15.

Utsatt skatt

Utsatt skatt er ikke fradragsberettiget gjeld jf sktl § 4-3(1)e.

Pensjonsforpliktelse

Pensjonsforpliktelsen er ikke fradragsberettiget gjeld jf sktl § 4-3(1)c.

Valutalån

Langsiktige lån fradras i bruttoformuen med pålydende beløp jf. § 4-1(1). Gjeld i utenlandsk valuta skal ved formuesberegningen vurderes i norsk verdi til valutakursen på formuesverdsettelsestidspunktet, her 31.12.X14. Dette tilsvarer regnskapsmessig vurdering på samme tidspunkt, jf. rl § 5-9. Fradragsberettiget gjeld er dermed kr 6 800 000.

Forskudd fra kunder.

Gjeldsposten fradras i bruttoformuen med pålydende beløp, jf § 4-1(1). Fradragsberettiget gjeld er dermed kr 700 000.

Leverandørgjeld

Gjeldsposten fradras i bruttoformuen med pålydende beløp, jf § 4-1(1). Fradragsberettiget gjeld er dermed kr 1 800 000.

Betalbar skatt

Betalbar skatt er ikke fradragsberettiget gjeld jf sktl § 4-3(1)e.

Avsatt utbytte

Avsatt utbytte er ikke forfalt pr 31.12 og er dermed ikke fradragsberettiget gjeld jf. sktl § 4-3(1)d. Avsatt utbytte for regnskapsåret forfaller ikke før utbyttet vedtas i generalforsamling i X15.

Annen kortsiktig gjeld

Påløpte ikke forfalte renter er ikke fradragsberettiget gjeld jf. sktl § 4-3(1)d. Det må antas at øvrige poster i Annen kortsiktig gjeld er fradragsberettiget etter sktl § 4-1(1) siden det ikke er gitt andre opplysninger i oppgaven. Fradragsberettiget gjeld utgjør dermed $\text{kr } 3\,700\,000 - \text{kr } 100\,000 = \text{kr } 3\,600\,000$.

Beregning av nettoformuen i Ås og Olsen AS pr. 31.12.X14:

Eiendeler	Kr.
Lagerbygg Loveien 2 sktl § 4-10(4) jf F nr 1150 §§ 4-10-4 til 4-10-9	26 100 000
Goodwill sktl § 4-2(1)f	0
Driftsløsøre sktl § 4-1(1) jf T. § 2-1-2	490 000
Aksjer sktl § 4-12.1	4 900 000
Kundefordringer sktl § 4-15	3 200 000
Varelager sktl § 4-17 jf. § 14-5(2)	2 400 000
Bankinnskudd sktl § 4-15	700 000
Bruttoformuen	<u>37 790 000</u>
Gjeld	
Utsatt skatt sktl § 4-3(1)e	0
Pensjonsforpliktelse sktl § 4-3(1)c	0
Langsiktig valutilån sktl § 4-1(1)	6 800 000
Forskudd fra kunder sktl § 4-1(1)	700 000
Leverandørgjeld sktl § 4-1(1)	1 800 000
Betalbar skatt sktl § 4-3(1)e	0
Avsatt utbytte sktl § 4-3(1)d	0
Annen kortsiktig gjeld sktl § 4-1(1) og § 4-3(1)d	3 600 000
Sum fradragsberettiget gjeld	<u>12 900 000</u>
Netto formue pr. 31.12.X14	<u>24 890 000</u>

Antall aksjer i selskapet er (Aksjekapitalen / Pålydende pr. aksje) $\text{kr } 5\,000\,000 / 100 = 50\,000$ aksjer. Nettoformuen fordeles på antall aksjer jf. F-FIN § 4-12-4: $\text{kr } 24\,890\,000 / 50\,000$ aksjer = kr 497,80 pr aksje som dermed er full formuesverdi pr. aksje pr. 01.01.X15.

Personlige aksjonærer får rabatt, sktl § 4-12(2): kr 497,80 x 0,55 = kr 273,79

b) Etter sktl § 4-12 (2) jf. F-FIN §§ 4-12-2(1) er formuesverdien på ikke børsnoterte norske aksjer 55% av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 01.01. året forut for skattefastsettingsåret for personlige skattytere. Dette betyr at aksjonærene Peder Ås og Ole Olsen skal medta formuesverdien på aksjene pr. 01.01.X15 i sin skattemelding for inntektsåret X15.

Del 3

Oppgave a. Betalbar skatt for X14.

Beregning av alminnelig inntekt:

Endring i midlertidige forskjeller:

	Tekst:	01.01.		31.12.	Endring
	Varige driftsmidler:				
	Regnskapsmessig verdi	15 400 000		15 200 000	
-	Skattemessig verdi	<u>13 600 000</u>		<u>13 360 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>1 800 000</u>	-	<u>1 840 000</u>	- 40 000
	Varer:				
	Regnskapsmessig verdi	2 100 000		2 300 000	
-	Skattemessig verdi	<u>2 200 000</u>		<u>2 360 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>-100 000</u>	-	<u>-60 000</u>	- 40 000
	Kundefordringer:				
	Regnskapsmessig verdi	1 800 000		1 760 000	
-	Skattemessig verdi	<u>1 860 000</u>		<u>1 820 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>-60 000</u>	-	<u>-60 000</u>	0
	Gevinst- og tapskonto:				
	Regnskapsmessig verdi	0		0	
-	Skattemessig verdi	<u>-2 400 000</u>		<u>-1 950 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>2 400 000</u>	-	<u>1 950 000</u>	+ 450 000
	Sum midlertidige forskjeller	4 040 000		3 670 000	+ 370 000

Endring i midlertidige forskjeller i X14 øker alminnelig inntekt.

Permanente forskjeller:

Representasjonskostnader som overstiger kr 500 pr. person er ikke skattemessig fradragberettigede kostnader, verken kostnader vedrørende eksterne deltakere eller egne ansatte, jfr sktl § 6-21 og F.1160, § 6-21-2 og Takseringsreglene, § 2-3-5. Kr 100 000 blir permanent forskjell og tillegges alminnelig inntekt.

Gave til lokal fotoklubb er skattemessig ikke fradragberettiget, sktl § 6-1(1). Denne gaven omfattes ikke av sktl § 6-50. Kr 60 000 blir en permanent forskjell og tillegges alminnelig inntekt.

Mottatt aksjeutbytte, kr 100 000, er skattefri inntekt, jfr sktl § 2-38(2). Mottatt utbytte blir en permanent forskjell og fradras i alminnelig inntekt. 3 % av mottatt aksjeutbytte er skattepliktig, jfr sktl § 2-38(6), og må inntektsføres. Kr 100 000 * 3 % = kr 3 000 tillegges alminnelig inntekt.

Regnskapsmessig nedskrivning på aksjene på grunn av verdiendring, er ikke skattemessig fradragsberettiget kostnad jf. sktl § 14-2(2), da tapet ikke er realisert. Nedskrivningen, kr. 400 000, blir en permanent forskjell og må tillegges alminnelig inntekt siden Fritaksmodellen gjelder, sktl § 2-38.

Beregning av alminnelig inntekt:

	Tekst:	Kr.
	Endelig årsresultat før skattekostnad	3 200 000
+	Endring midlertidige forskjeller:	370 000
	Permanente forskjeller:	
+	Ikke fradragsberettiget representasjonskostnader	100 000
-	Skattefritt utbytte	100 000
+	Skattepliktig utbytte	3 000
+	Ikke fradragsberettiget gave	60 000
+	Regnskapsmessig verdiendring, aksjer i Kontra AS	400 000
=	Alminnelig inntekt i X14	4 033 000

Betalbar skatt, SSV § 3-3:

Kr 4 033 000 * 22 % = kr 887 260

Oppgave b. Selskapets skattekostnad for X14.

Endring utsatt skatt:

	Tekst	Kr.
	Utsatt skatt pr. 31.12.X14: kr 3 670 000 * 22 % =	807 400
-	Utsatt skatt pr. 01.01.X14: kr 4 040 000 * 22 % =	888 800
=	Endring(reduksjon) i X14	81 400

Årets skattekostnad:

	Tekst	Kr.
	Betalbar skatt i X14	887 260
-	Endring (reduksjon) av utsatt skatt i X14	81 400
=	Året skattekostnad	805 860

Oppgave c. Regnskapslinjer vedr. inntektsskatt i balansen pr. 31.12.X14.

Under langsiktig gjeld i balansen vil man ha regnskapslinjen «Utsatt skatt» med beløpet kr 807 400. Under kortsiktig gjeld i balansen vil man ha regnskapslinjen «Betalbar, ikke fastsatt skatt» med beløpet kr 887 260.

Del 4

Oppgave a.

Kost Malerservice AS driver både med malearbeid, varesalg og utleie av fast eiendom. Både malearbeid og varesalg er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1(1). Ved salget brukes alminnelig avgiftsats på 25 %, jf. mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. For utgifter som gjelder salgsvirksomheten gis det som hovedregel fullt fradrag for merverdiavgift, jf mval § 8-1, men med begrensninger i mval § 8-3 og § 8-4.

Utleie av fast eiendom er utenfor loven, jf. mval § 3-11(1). Leietakeren som driver bankvirksomhet, har omsetning utenfor loven, jf. mval § 3-6. På grunn av dette kan heller ikke utleid areal frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret, jfr mval § 2-3. Utleieinntektene skal derfor ikke tillegges utgående merverdiavgift. Merverdiavgift på utgifter som kun gjelder utleid del av forretningseiendommen, er ikke fradragsberettiget i merverdiavgiftsregnskapet.

Siden Kost Maleservice AS driver delt virksomhet (virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven) og forretningseiendommen brukes delvis innenfor og delvis utenfor merverdiavgiftsloven, medfører dette at man får delvis fradrag for inngående merverdiavgift på generelle drifts- og vedlikeholdskostnader på forretningseiendommen, jfr mval § 8-2 og F. 1540 § 8-2-1. Tilsvarende gjelder for merverdiavgift på øvrige felles driftskostnader, jfr mval § 8-2 og F. 1540 § 8-2-2.

Fradragsprosent vedrørende felleskostnader på forretningseiendommen:
Fradragsprosenten beregnes ut fra areal brukt innenfor loven i forhold til totalt areal på forretningseiendommen, jf. mval § 8-2(1) og F 1540 § 8-2-1(2)d. I dette tilfellet vil 80 % av inngående merverdiavgift på felleskostnader vedrørende forretningseiendommen være fradragsberettiget i merverdiavgiftsregnskapet.

Fradragsprosent vedrørende øvrige felleskostnader:
Fradragsprosenten beregnes ut fra siste års omsetning innenfor loven i forhold til total omsetning, jf. mval § 8-2 og F. 1540 § 8-2-2:

Omsetning innenfor loven	
Salgsinntekt malearbeid og varesalg	9 000 000 kroner
Omsetning utenfor loven	
Leieinntekt lokaler	1 000 000 kroner
	10 000 000 kroner

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

Oppgave b

Utfakturerings-sats (omsetningsverdi) eget arbeid er 450 kroner (= 250 · 1,8). Merverdiavgift beregnes av vederlaget (verdien) av utført arbeid og solgte varer, jf. mval § 4-1(1). Beregningsgrunnlaget for avgiften skal inkludere alle omkostninger som er nødvendig for å oppfylle avtalen, jf. mval § 4-2(1).

Malearbeid	(= 12 timer · 450 kroner per time)	5 400,00 kroner
Deler	(= 2 000 kroner · 1,4)	2 800,00 kroner
Kjøregodtgjørelse	(= 40 km · 4,10 kroner per km)	164,00 kroner
		8 364,00 kroner
	+ 25 % merverdiavgift	2 091,00 kroner
Sum å betale inklusive merverdiavgift å betale for kunden		10 455,00 kroner

Oppgave c

- 1) Teleselskapet beregner utgående merverdiavgift med 400 kroner (= 1 600 · 0,25) etter mval § 3-1(1) jf. § 5-1 og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 2 000 kroner (= 1 600 · 1,25). Det gis fradrag for merverdiavgift for telefon brukt i næring. Næringsandel er 80 %, dvs. 1 600 kroner (= 2 000 · 0,8) inkludert 320 kroner (= 1 600 / 1,25 · 0,25) i merverdiavgift. Telefonen er en felleskostnad. Fradragsberettiget andel blir dermed 288 kroner (= 320 · 0,9). Netto næringsutgift blir dermed 1 312 kroner (= 1 600 – 288).

- 2) Verkstedet beregner utgående merverdiavgift med 875 kroner ($= 3\,500 \cdot 0,25$) etter mval § 3-1(1) jf. § 5-1 og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 4 375 kroner ($= 3\,500 \cdot 1,25$). Utgiften er til bruk i malevirksomheten. Fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mva. § 8-1 siden dette er en varebil i klasse 2 (defineres ikke som personkjøretøy etter mval § 1-3(2)a og forskrift.
- 3) Transport av kjøretøy på ferge er en merverdiavgiftspliktig tjeneste, jf. mval § 3-1(1). Ferjeselskapet skal beregne utgående merverdiavgift med redusert avgiftssats på 12 %, (6% første halvdel av 2021, coronatiltak) jf. mval 5-4 og årlig avgiftsvedtak § 4. Utgående merverdiavgift blir 24 kroner ($= 200 \cdot 12\%$). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 224 kroner ($= 200 \cdot 1,12$). Utgiften er til bruk i malevirksomheten. Fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-1 siden dette er kostnad på varebil klasse 2.
- 4) Omsetning av matvarer er merverdiavgiftspliktig omsetning, jf. mval § 3-1(1). Omsetning av næringsmidler skal tillegges utgående merverdiavgift med redusert avgiftssats på 15 %, jf. mval § 5-2 og avgiftsvedtaket § 3. Utgående merverdiavgift blir 300 kroner ($= 2\,000 \cdot 15\%$). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 2 300 kroner ($= 2\,000 \cdot 1,15$). Utgiften er til kost og avlønning for ansatte. Avskåret fradrag etter mval § 8-3(1)d.
- 5) Maling Engros AS driver varesalg som er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1(1). Ved salget brukes alminnelig avgiftssats på 25%, jf. mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Maling Engros AS beregner utgående merverdiavgift med kr. 6 250 ($= (20\,000 + 5\,000) \cdot 0,25$). Utgiften vedrørende maling er til videresalg og utgiften til malerutstyr er til bruk i malevirksomheten. Fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mva. § 8-1.
- 6) PC Utsalg AS driver varesalg som er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1(1). Ved salget brukes alminnelig avgiftssats på 25%, jf. mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. PC Utsalg AS beregner utgående merverdiavgift med kr. 2 500 ($= 10\,000 \cdot 0,25$). PCen skal brukes både i malevirksomheten og i utleievirksomheten, og er dermed en felleskostnad. Det blir derfor forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på PCen med 90%. Fradragsberettiget inngående merverdiavgift blir $\text{kr. } 2\,500 \cdot 90\% = \text{kr. } 2\,250$.
- 7) Takreparatøren AS utfører håndverkertjenester og selger varer som er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1(1). Takreparatøren AS beregner utgående merverdiavgift med alminnelig avgiftssats 25% jf. mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2 med kr. 12 500 ($= \text{kr. } 50\,000 \cdot 0,25$). Reparasjonen på taket er en felleskostnad fordi taket dekker areal som delvis brukes i merverdiavgiftsregistrert virksomhet (malervirksomheten) og delvis i virksomhet utenfor loven (utleievirksomheten). Fradragsberettiget andel av inngående merverdiavgift blir $\text{kr. } 12\,500 \cdot 80\% = \text{kr. } 10\,000$.

Opgave d

Byggearbeid, inklusive materialer, er avgiftspliktig etter lovens hovedregel i mval § 3-1(1) med alminnelig sats 25% jf. mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Totalbygg AS beregner utgående merverdiavgift med 750 000 kroner ($= 3\,000\,000 \cdot 0,25$). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 3 750 000 kroner ($= 3\,000\,000 \cdot 1,25$).

Utleievirksomheten er utenfor merverdiavgiftsloven. Det gis derfor ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføring av garasjebygget.

Av eget arbeid og uttatte varer ved oppføring av garasjebygget skal det beregnes merverdiavgift etter uttaksreglene, jf. mval §§ 3-21, 3-22 og 4-9. Eget byggearbeid har en omsetningsverdi på 450 000 kroner (= 250 000 • 1,8), mens uttatte varer har en omsetningsverdi på 140 000 kroner (= 100 000 • 1,4). Uttaksmerverdiavgift blir dermed 147 500 kroner (= [450 000 + 140 000] • 0,25).

Kostpris på garasjeanlegget:

Ved uttak av varer fra varelageret og ved bruk av egne ansatte til å utføre arbeid som tilsvarer arbeid som tilbys kunder, skal kostprisen tillegges et fortjenesteelement (påslag), jfr sktl § 5-1(1). Forventningsvis er dette et noe krevende punkt i beregningen av kostpris på garasjebygget, så studenter som ikke har lagt til fortjenesteelementet, bør ikke trekkes for mye.

Garasje, til bruk i utleievirksomhet utenfor loven.

Kjøp av byggearbeid inklusive varer og MVA	3 750 000
+ Eget malerarbeid, kostpris + påslag, jfr sktl § 5-1(1)	450 000
+ Uttak av materialer, kostpris + påslag, jfr sktl § 5-1(1)	140 000
+ Uttaksmerverdiavgift av eget arbeid og materialer	<u>147 500</u>
= Kostpris garasjebygg inklusive merverdiavgift	<u>4 487 500</u>

Oppgave e

Malevirksomheten er innenfor loven, slik at det gis fradrag for inngående merverdiavgift på regningen fra Totalbygg AS, mval § 8-1. Under denne forutsetningen skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift av eget arbeid og uttak av materialer. Arbeidet og materialer er her ikke tatt ut, men er fortsatt til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Kostpris på garasjeanlegget:

Vedrørende påslag av fortjenesteelement, se kommentar under oppgave d.

Garasje, til eget bruk i avgiftspliktig virksomhet	
Kjøp av byggearbeid inklusive varer og MVA	3 750 000
Eget malerarbeid, kostpris + påslag, jfr sktl § 5-1(1)	450 000
Uttak av materialer, kostpris + påslag, jfr sktl § 5-1(1)	140 000
– Fradragsberettiget MVA	(750 000)
= Kostpris garasjebygg	3 590 000