

REVISOREKSAMEN I SKATTERETT – HØST 2010

Løsningsforslag

Del 1:

Oppgave 1:

1. *Inntektsskattegrunnlagene*

Fast lønn, sktl. § 5-10 a: 357 000

Bonus, sktl. § 5-10 a: 120 000 – pga tidfestingsregel sktl. § 14-3 (1) kontantprinsipp, utbetalingstidspunkt i 2010 for 10 bonuser 2010, samt for 2 fra 2009.

Firmabil, sktl. § 5-13: listepriis 530 000 – eldre enn 3 år, bare 75 pst legges til grunn = 397 500

- 30 pst av verdi inntil 261 600 sfskd § 5-13-1 = 78 480
- 20 pst av verdi (397 500 – 261 600) = 135 900 x 20 pst = 27 180
- til sammen skattepliktig fordel bil på årsbasis: 105 660
- fordelt pr mnd (7/12) jf fsfin § 5-13-6 (1) = 61 635

Mobiltelefon, sktl. § 5-12 (5): fordel som overstiger arbeidsgivers andel = 4 800 – 1000 = 3 800, fsfin § 5-12-21. Maks fordel 4 000 for en tjeneste.

Skattepliktig fordel elektroniske kommunikasjonstjenester: 3 800

Brutto arbeidsinntekt: 542 435 (utgjør samtidig PERSONINNTÉKT, sktl. § 12-2 a)

Renteinntekter (bankinnskudd), sktl. § 5-20 (1) b: 3 740

Renteinntekter (arv på sperret konto), sktl. § 5-20 (1) b, tidfesting § 14-2 (1) etter realisasjonsprinsippet, barns kapitalinntekter lignedes sammen med foreldre, sktl. § 2-14 (1): 54 600

Utleie egen bolig, sktl. § 7-2 (1) c, overstiger beløpsgrense, hele beløpet skattepliktig: 33 000

Salg egen bolig, sktl. § 9-3 (2), gevinst 600 000, bo- og eiertidskrav oppfylt, dvs. skattefrihet: 0

Utleie hytte, sktl. § 7-2 (2), 8 250 x 85 pst (av den del som overstiger 10 000), skattepliktig fordel: 7 013

Brutto kapitalinntekter: 98 353

SUM: 640 788

Kostnader knyttet til arbeidet, sktl. § 6-1 (1) – valg mellom fradrag for faktiske utgifter kr 14 640 eller minstefradrag, sktl. § 6-30. Forutsettes at skattyter velger det alternativ som gir maks fradrag.

Minstefradrag beregnes av brutto arbeidsinntekt, sktl. § 6-31 (1) a. Beregnes til 36 pst av slik inntekt, sktl. § 6-32 (1) a: $586\,460 \times 36 \text{ pst} = 211\,127$. Maks minstefradrag SSV (2010) § 6-2 (1) = 72 800

Fagforeningskontingent, sktl. § 6-20 (1), maks fradrag 3 660, § 6-20 (4). Omfattes ikke av minstefradrag, sktl. § 6-30 (1) i.f.

Foreldrefradrag sktl. § 6-48 (1), legitimerede kostnader $1700 \times 6 = 10\,200$. Ikke aktuelt å overstige maks fradrag SSV (2010) § 6-2 (25 000).

Renter på gjeld (bolig), sktl. § 6-40 (1): 48 200

Renter på gjeld (hytte), sktl. § 6-40 (1): 4 570

Fradrag til sammen: 139 430

SUM ALMINNELIG INNTEKT: 501 358

NNs datter har arbeidsinntekt som skattlegges separat på henne, sktl. § 2-14 (4), og blir ikke lagt til hans inntekt.

2. Beregning av inntektskatter

Skatt av personinntekt

Trygdeavgift ftrl. § 23-3 (2) nr 2, mellomstats Stortingets vedtak om avgifter til folketrygden (2010) § 7, på brutto inntekt av arbeid fastsatt etter sktl. § 12-2 jf § 5-10, personinntekt: $542\,435 \times 7,8 \text{ pst} = 42\,310$

Toppskatt

Toppskatt SSV § 3-1, 9 pst av personinntekt 542 435 som overstiger 456 400, dvs. beregnet av $86\,035 \times 9 \text{ pst} = 7\,743$

Skatt av alminnelig inntekt

Personfradrag klasse 2 (enslig forsørger) sktl. § 15-4 (2) b, SSV (2010) § 6-3 på: 84 420

Skatt av alminnelig inntekt: $(501\,358 - 84\,420) \times 28 \text{ pst} = 416\,938 \times 28 \text{ pst} = 116\,743$

3. Effektiv skatteprosent

alminnelig inntekt = 501 358. Samlet skatt $(42\,310 + 7\,743 + 116\,743) = 166\,796$

effektiv skatt = $166\,796/501\,358 \times 100 = \underline{33,27 \text{ pst}}$

4. Netto formue

Brutto formue

Rekkehus (i NNs eie) pr 1.1. 2011, sktl. § 4-1 (1) og § 4-10 (1), takseringsregler (2009) § 1-1-1 (1), ligningstakst: 418 000

Hytte – regler som ovenfor – ligningstakst: 137 500

Innskudd (bankkonto), sktl. § 4-15, pålydende: 48 000

Innskudd (barns formue), sktl. § 4-15, pålydende (1 557 000), ligned med foreldres formue, sktl. § 2-14 (1), med tillegg av årets renter (54 600, lagt til): 1 611 600

SUM formue: 2 215 100

Gjeld

Frdrag for gjeld, sktl. § 4-1, boliggjeld 1 100 000: 1 100 000

NETTO FORMUE: 1 115 100

5. Formuesskatter

Formuesskatt til staten, SSV (2010) § 2-1 (1), av beløp over grense (1 115 100 – 700 000) x 0,4 pst = 415 100 x 0,4 pst = 1 660

Formuesskatt til kommune, SSV (2010) § 2-3, maks sats forutsettes: 0,7 pst over 700 000, fordeling mellom Drammen og Hol, sktl. § 4-30 (1) og (2) – samlet formuesskattegrunnlag likt som for formueskatt til staten: 415 100.

Gjeldsfradraget 1 110 000 dekkes av formue i Drammen (2 215 100 – 137 500) = 2 077 600, slik at formue i Hol skattlegges brutto.

Hol kommune: 137 500 x 0,7 pst = 963

Drammen kommune: (415 100 – 137 500) x 0,7 = 1 943

SUM formuesskatter: (1 660 + 963 + 1 943) = 4 566

Oppgave 2:

Fast lønn er fradragsberettiget som driftskostnader, sktl. § 6-1 (1): 40 000.

Det skal beregnes arbeidsgiveravgift, ftrl. § 23-2 (1). Satsen er 14,1 pst i følge Stortingsvedtak (2010) om fastsetting av avgifter til folketrygden § 3 første strekpunkt, jf § 2 innledningen (sone I).

Arbeidsgiveravgift av økt lønn: $40\,000 \times 14,1 \text{ pst} = \underline{5\,640}$. Fradragsrett for arbeidsgiveravgift følger av sktl. § 6-15.

Samlet økt kostnad gir følgende fradrag: 45 640.

Kostnadsøkningen reduserer skattepliktig overskudd, og påvirker dermed samlet skatt på foretaket med $(45\,640 \times 28 \text{ pst}) = \underline{12\,779}$ i mindre skatt.

I prosent påvirkes (reduseres) samlet skatt med $12\,779/40\,000 \times 100 \text{ pst} = \underline{31,95 \text{ pst}}$ av lønnsøkningen.

Oppgave 3:

1. fastsettelse av overskudd (alminnelig inntekt) i foretaket

Skattepliktig brutto omsetning varer og tjenester, sktl. § 5-30 (1): 9 451 320

Varekostnader, fradragsberettiget sktl. § 6-1 (1): - 3 793 700

Lønnskostnader, fradragsberettiget sktl. § 6-1 (1): - 1 810 500

Arbeidsgiveravgift, fradragsberettiget sktl. § 6-15: - 255 281 (14,1 pst av lønnskostnadene)

Tap på fordring (konkurs), fradragsberettiget sktl. § 6-2 (2), jf fsfin § 6-2-1, dekket kun 40 pst av fordring, dvs. tap 60 pst av 312 000: - 187 200

Øvrig konstaterte tap på fordringer, fradragsberettiget som ovenfor: - 105 000

Nedskrivningsadgang på utestående kundefordringer, sktl. § 14-5 (4) b og c, beregnet som følger: $\text{Sum tap } (105\,000 + 187\,200) + (98\,000)/\text{sum kredittsalg } (9\,100\,000 + 7\,580\,000) \times 4$ (fsfin § 14-5-10) = $390\,200/16\,680\,000 \times 4 = 0,094$

Fradragsberettiget nedskrivning på utestående kundefordringer: $820\,500 \times 0,094 = \underline{- 77\,127}$
Tilbakeføring av beregnet nedskrivningsfradrag 2009, sktl. § 14-5 (4) e = + 43 000

(Oppgaven burde angitt at merverdiavgift var inkludert i tallene på dette punktet. Dersom noen legger til mva, må det regnes som helt korrekt)

Leiekostnader, fradragsberettiget sktl. § 6-1 (1) og § 6-41: - 920 000

Kontingent, fradragsberettiget sktl. § 6-19 (2), enten maks 2 promille av samlet utbetalt lønn $(1\,810\,500) = 3\,621$, eller med inntil 3 660 – dvs. fradrag for det høyeste beløpet: - 3 660

Generelle driftsomkostninger, forsikring mv, sktl. § 6-1 (1) og § 6-11: - 320 000

Avskrivningsfradrag, sktl. § 6-10, jf §§ 14-30 flg.:

Saldo a – kontormaskiner, inngående saldo 47 000

- tillegg for stasjonær PC: 18 000 (varig og betydelig, sktl. § 14-40 (1) a og b)

- tillegg for programvare: 4 000, og fargeprintere: 9 000 (utgjør en samlet anskaffelse sammen med PC-en, kan evt. godtas at disse 13 000 føres til fradrag direkte)
- Avskrivningsgrunnlag: 78 000
- Årets avskrivninger (78 000 x 30 pst, jf sktl. § 14-43 (1) a) = - 23 400
- Utgående saldo: 54 600

Direkte fradragsføring bærbar PC, sktl. § 6-1 (1): - 12 700

Saldo c – lastebil, inngående saldo 420 000

- Salgssum 483 000 skal gå til nedskrivning på saldo, sktl. § 14-44 (2)
- Negativ saldo: - 63 000
- Inntektsføring sktl. § 14-46 (63 000 x 20 pst, sktl. § 14-44 (1) c) = + 12 600

Saldo d – personbiler

- Inngående saldo (Jeep, anskaffet 318 000 i 2009, forutsettes nedskrevet med 20 pst: dvs. 63 600 til fradrag) = 254 400
- Tillegg for Audi: 490 000
- Avskrivningsgrunnlag: 744 400
- Årets avskrivninger (744 400 x 20 pst, sktl. § 14-44 (1) d) = - 148 880
- Utgående saldo = 595 520

Direkte fradragsføring omkostninger biler, sktl. § 6-1 (1):

- Leasing varebil (3 000 x 12) = - 36 000
- Drift varebil = - 9 300
- Drift Jeep = - 29 000
- Drift Audi = - 13 000
- Til sammen driftskostnader bil = - 87 300

Reduksjon av fradrag for bilhold, sktl. § 6-12 (1):

- Gjelder for AAs egen bruk av næringsbil til private formål, i dette tilfellet 5 mnd bruk av Jeep, resten bruk av Audi
- Reduksjon Jeep: Reduksjonsbeløp sktl. § 5-13 beregnet foran for NN i oppgave 1, fordel beregnet på årsbasis 105 660,
 - bruk del av året (5/12) jf fsfin § 5-13-6 (1) = 44 025, men:
 - øvre grense for reduksjonsbeløp, sktl. § 6-12 (2), 75 pst av sum av
 - driftskostnader Jeep 29 000
 - samt 17 pst årlig avskrivning av listpris som ny (530 000), i 2010 (femte år) = 42 760
 - til sammen (29 000 + 42 760) x 75 pst = 71 760 x 75 pst = 53 820
 - fordelt pr mnd (5/12) = + 22 425 (som utgjør maks reduksjonsbeløp)
- Reduksjon Audi: fordel på årsbasis sktl. § 5-13
 - 30 pst av verdi inntil 261 600 sfskd § 5-13-1 = 78 480
 - 20 pst av verdi (490 000 – 261 600) = 228 400 x 20 pst = 45 680
 - bruk del av året (7/12) av samlet fordel (78 480 + 45 680) = 72 427, men:
 - øvre grense for reduksjonsbeløp, 75 pst av
 - driftskostnader Audi 13 000 (selv om bare gjelder 7 mnd)
 - samt 17 pst avskrivning av 490 000 = 83 300

- til sammen (13 000 + 83 300) x 75 pst = 72 225
- fordelt pr mnd (7/12) = + 42 131 (som utgjør maks reduksjonsbeløp)

saldo h – bygg og anlegg, inngående saldo null,

- anskaffelse bygg (2 320 000/2): 1 160 000
- Årets avskrivning 4 pst, jf sktl. § 14-43 (1) h = - 46 400
- Utgående saldo = 1 113 600

Direkte fradragsføring vedlikeholdskostnader, sktl. § 6-11 = - 200 000

Tomt, anskaffelse 1 160 000. Ekspropriasjon av tomt for 720 000 (kostpris av 50 pst av tomt er 580 000) = 140 000 i gevinst (ekspropriasjon er realisasjon, jf sktl. § 9-2 (1) b). Beløpet legges til gevinst- og tapskonto, sktl. § 14-52, inntektsføring med 20 pst, sktl. § 14 45 (3) og (4) = + 28 000

Saldo j – lagerbygg – inngående saldo null,

- Anskaffelse ventilasjonsanlegg 80 000
- Avskrivninger fast teknisk installasjon, sktl. § 14-43 j, 10 pst = - 8 000
- Utgående saldo = 72 000

Rentekostnader – fradragsberettiget sktl. § 6-40 (1)

- Rente på lån til eiendomskjøp = - 63 000
- Rente på kassekredittgjeld = - 3 600
- Til sammen = - 66 600

SUM overskudd: 1 533 728

2. alminnelig inntekt for øvrig

Styrehonorar, skattepliktig arbeidsinntekt, sktl. § 5-10 b = 25 000

Honorar, kommunalt råd = 5 000

Sum arbeidsinntekter = 30 000

Minstefradrag, sktl. § 6-31 (1) c, 36 pst av 30 000 = 10 800, men sktl. § 6-32 (1) c, jf SSV (2010) § 6-2 minstebeløp = - 31 800. Det kan likevel ikke overstige inntekt det beregnes av = - 30 000

Ingen kapitalinntekter utenom virksomhet; fordel ved å bo i egen bolig skattefri, sktl. § 7-1 (1)

Sum kapitalinntekter = 0

Renter av gjeld på bolig fradragsberettiget, sktl. § 6-40 (1) = - 26 300

Det er oppgitt at ektefellene ligned særskilt, jf sktl. § 2-11. Dette gjelder inntekter og utgifter, men ikke formue.

Overskudd i virksomhet = 1 533 728

Alminnelig inntekt (1 533 728 – 26 300) = 1 507 428

3. Beregn AAs inntektskatter av alminnelig inntekt og personinntekter

Beregning av skatt på alminnelig inntekt, personfradrag i klasse I (særskilt ligning av ektefeller, sktl. § 15-4 (3), jf SSV § 6-3: 42 210.

Skatt på alminnelig inntekt: (1 507 428 – 42 210) x 28 pst = 410 261

AA har personinntekt i form av styrehonorar mv, sktl. § 12-2 a jf § 5-10, vunnet ved arbeid = 30 000

Det skal videre beregnes personinntekt for eier av enkeltpersonforetak, sktl. § 12-10 (1). Personinntektsberegningen gjennomføres i (minst) to trinn: det er praktisk

1. å beregne skjermingsfradraget først, jf sktl. § 12-12,
2. før alminnelig inntekt korrigeres for kapitalinntekter og –utgifter, slik at skjermingsfradraget deretter kan trekkes fra, jf sktl. § 12-11

Skjermingsgrunnlag omfatter, sktl. § 12-12 (2), middelverdi av inngående og utgående verdier, § 12-12 (2) e:

Inngående verdier:

- driftsmidler
 - 47 000 – saldo a
 - 420 000 – saldo c
 - 254 400 – saldo d
- varelager
 - 988 000
- kundefordringer
 - 655 000
- til sammen = 2 364 400
- minus gjeld= - 400 000
- netto inngående verdier = 1 964 000

Utgående verdier:

- driftsmidler
 - 54 600 – saldo a
 - 595 520 – saldo d
 - 1 113 600 – saldo h
 - 72 000 – saldo j
- varelager

- 745 000
- kundefordringer
 - 820 500
- til sammen = 3 401 220
- minus gjeld (1 320 000 + 63 000) = - 1 383 000
- netto utgående verdier = 2 018 220

Skjermingsgrunnlag $(1\,964\,000 + 2\,167\,100)/2 = \underline{1\,991\,110}$.

Skjermingsfradrag $1\,991\,110 \times \text{skjermingsrente } 2010 \text{ (antatt) } 1,8 \text{ pst} = \underline{-35\,840}$

Korrigeringsgrunnlag av alminnelig inntekt, sktl. § 12-11 (1) = 1 533 728

- tillegg for kapitalkostnader, sktl. § 12-11 (2) a
 - unntak for tap på kundefordringer
 - unntak for renter av gjeld til bank mv (gjelden overstiger ikke skjermingsgrunnlag fastsatt foran)
 - tillegg = 0
- fradrag for kapitalinntekter, sktl. § 12-11 (3) a og b
 - ingen kapitalavkastning av verdipapirer, og
 - ingen gevinst på verdipapirer
 - fradrag = 0
- fradrag for skjerming, sktl. § 12-11 (3) c
 - skjermingsfradrag = - 35 840
- SUM = 1 497 888

Beregning av lønnsfradrag, sktl. § 12-13

Lønnsfradrag beregnes med 15 pst av summen av

- samlet utbetalt lønn i virksomheten (1 810 500) og
- arbeidsgiveravgift (255 281)
- og utgjør dermed = -309 867

SUM beregnet personinntekt = 1 188 021

(begrensningsregelen i § 12-13 (2) hindrer reduksjon av beregnet personinntekt under 6 G (G = 75 641) dvs. 453 846 – og er uaktuell her)

Beregning av skatt på personinntekter

Trygdeavgift av personinntekt, mellomomsats, ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 = 30 000, men fritatt, ftrl. § 23-3 (4) for beløp under 39 600.

Trygdeavgift av beregnet personinntekt, høy sats, ftrl. § 23-3 (2) nr 3, jf sktl. § 12-2 g, og Stortingsvedtak (2010) om avgifter til folketrygden § 8: $1\,188\,021 \times 11 \text{ pst} = \underline{130\,682}$

Toppskatt av personinntekter fastsatt etter sktl. kap. 12, SSV § 3-1 – omfatter summen av personinntekt (arbeid) og av beregnet personinntekt: $(30\,000 + 1\,188\,021) = 1\,218\,021$

Det beregnes 0 pst av de første 456 400 = 0

Det beregnes 9 pst av de neste (741 700 – 456 400) = 25 677

Det beregnes 12 pst av det overskytende (1 218 021 – 741 700) = 57 159

SUM skatt på personinntekter = 213 518

Del 2

Oppgave 1:

Moment 1:

Virksomhet med salg av elektriske husholdningsartikler er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval. § 3-1 første ledd. Ved salget brukes alminnelig avgiftssats på 25 %, jf. mval. § 5-1 første ledd og avgiftsvedtaket for merverdiavgift § 2. Elektrosenteret vil derfor som hovedregel ha rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester til bruk i denne del av virksomheten, jf. mval. § 8-1.

Utleie av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt etter mval. § 3-11 første ledd. Bygg B leies ut til Din Lokalbank AS, mens Bygg C leies ut til Sportssenteret AS. Bankvirksomhet er unntatt fra loven etter mval. § 3-6, mens handelsvirksomhet er avgiftspliktig virksomhet innenfor loven. Det framgår av oppgaven at utleievirksomheten er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Frivillig registrering gjelder for de lokalene som brukes i registrert virksomhet, jf. mval. § 2-3 første ledd. Dette vil gjelde for de lokalene som leies ut til Sportssenteret AS. Elektrosenteret AS skal beregne utgående merverdiavgift med alminnelig sats av husleien til Sportssenteret AS, jf. mval. § 3-1 første ledd og mval. § 3-11 annet ledd bokstav k. Som hovedregel gis det derfor rett til fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser for de deler av lokalene som er leid ut til Sportssenteret AS, jf. mval. § 8-1. Husleien til Din Lokalbank AS er uten merverdiavgift (utenfor loven). Det gis derfor ikke fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser som gjelder de lokalene som er utleid til Din Lokalbank AS.

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

Omsetning innenfor loven	
Salg av elektriske artikler	14 000 000 kroner
Husleie til Sportssenteret AS (= 6 000 000 · 50 %)	3 000 000 kroner
	<hr/>
	17 000 000 kroner
Omsetning utenfor loven	
Husleie til Din Lokalbank AS (= 6 000 000 · 50 %)	3 000 000 kroner
	<hr/>
	20 000 000 kroner

$$\frac{\text{Omsetning innenfor loven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{17\,000\,000 \cdot 100\%}{20\,000\,000} = 85\%$$

Moment 2:

En byttehandel vil være både et kjøp og et salg for begge parter. Ved en byttehandel skal hver enkelt transaksjon behandles individuelt og verdsettes til omsetningsverdien, jf. mval. § 4-3 første ledd og mval. § 4-9.

	Omsetningsverdi	+ mva	Verdi inkl. mva
Kjøttvarer	4 000	¹⁾ 560	4 560 kroner
- Elektrisk sag	(3 000)	²⁾ (750)	(3 750 kroner)
= Netto			810 kroner

1) $4\,000 \cdot 14\% = 560$ kroner

2) $3\,000 \cdot 25\% = 750$ kroner.

Kjøttvarer regnes som næringsmidler og skal ha redusert sats på 14 %, jf. mval. § 5-2 første ledd og avgiftsvedtaket § 3. Knut Slakter selger derfor kjøttvarer for 4 560 kroner (= $4\,000 \cdot 1,14$) inklusive 560 kroner i utgående merverdiavgift. Knut Slakter kjøper samtidig en elektrisk sag. Denne er til bruk i registrert virksomhet (handel med kjøttvarer). Knut Slakter har derfor rett til fradrag for inngående merverdiavgift med 750 kroner, jf. mval. § 8-1.

Elektrosenteret selger en sag for 3 750 kroner (= $3\,000 \cdot 1,25$) inklusive utgående merverdiavgift på 750 kroner. Elektrosenteret kjøper samtidig kjøttvarer for 4 560 kroner inklusive merverdiavgift. Kjøttvarene skal gis i julegave til ansatte (naturalytelse til ansatte), slik at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-3 første ledd bokstav d.

Av kontantbetalingen (mellomregningen) på 810 kroner skal det ikke beregnes merverdiavgift, jf. mval. § 3-6.

Moment 3:

Ved innkjøp av varmeovner har Elektrosenteret rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-1 og mval. § 8-5. Ved uttak av varer fra registrert virksomhet til bruk i virksomhet utenfor loven skal det beregnes merverdiavgift av omsetningsverdien av den uttatte varen, jf. mval. § 3-21 og mval. § 4-9 første ledd.

Den første ovnen tas ut fra lageret til bruk i administrasjonen (felleskostnad). Den vil etter uttaket være i bruk både innenfor og utenfor loven. Ved delvis uttak beregnes utgående merverdiavgift forholdsmessig, dvs. med 41,25 kroner (= $1\,100 \cdot 25\% \cdot 15\%$).

Den andre ovnen tas ut fra lageret til bruk som driftsmiddel i handelsvirksomheten. Avgiftsmessig har det her ikke skjedd et uttak. Ovnen er fortsatt til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift ved omdisponering av ovnen.

Den tredje ovnen tas ut fra registrert virksomhet til bruk i virksomhet utenfor loven (Bygg B). Uttaksmerverdiavgift beregnes med 275 kroner (= $1\,100 \cdot 25\%$).

Den fjerde ovnen er fortsatt til bruk i registrert virksomhet (Bygg C). Ved omdisponering av denne ovnen skal det derfor ikke beregnes merverdiavgift.

Moment 4:

Salg av penner er avgiftspliktig varesalg med alminnelig sats, jf. mval. § 3-1 første ledd og mval. § 5-1 første ledd. Salgspris for pennene inklusive merverdiavgift er 9 375 kroner (= $7\,500 \cdot 1,25$).

Pennene skal gis bort i gave til forretningsforbindelser i handelsvirksomheten. Pennene er derfor anskaffet til bruk i registrert virksomhet. Hver penn koster 93,75 kroner (= $9\,375/100$). Kostprisen per penn regnes som bagatellmessig (under 100 kroner inklusive merverdiavgift), jf. FMVA § 1-3-6. Ved innkjøp av varer til gaveformål gis det som

hovedregel ikke fradrag for merverdiavgift. Det gis likevel fradrag dersom prisen på varen er bogatellmessig. Elektrosenderet har derfor rett til fradrag for inngående merverdiavgift med 1 875 kroner ($= 7\,500 \cdot 25\%$) ved innkjøp av pennene, jf. mval. § 8-1 og mval. § 8-3 første ledd bokstav f.

Moment 5:

- a) Utleie av lokaler regnes som utleie av fast eiendom. Utgangspunktet er at utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, jf. mval. § 3-11 første ledd. Unntaket gjelder ikke dersom utleier driver hotellvirksomhet, jf. mval. § 3-11 annet ledd bokstav a. Utleie av møtelokaler fra et hotell skal ha redusert sats med 8 %, jf. mval. § 5-5 annet ledd. Norske Hoteller AS skal beregne utgående merverdiavgift på 240 kroner ($= 3\,000 \cdot 8\%$) ved utleie av møtelokaler. Leie av møtelokaler regnes som en felleskostnad for Elektrosenderet AS. De har derfor rett til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 204 kroner ($= 240 \cdot 85\%$), jf. mval. § 8-2 første ledd.
- b) Godtgjørelse for deltakelse i et styre (styrehonorar) er unntatt fra loven, jf. mval. § 3-17. Av styrehonorar skal det beregnes arbeidsgiveravgift og ikke merverdiavgift. Siv Tall skal derfor ikke beregne merverdiavgift av sitt honorar på 10 000 kroner.

Oppgave 2:

Moment 1:

Arbeid inklusive bruk av materialer ved oppføring av en bygning er avgiftspliktig etter lovens hovedregel. Ved oppføringen av hvert utleiebygg beregnet entreprenøren utgående merverdiavgift med 6 250 000 kroner ($= 25\,000\,000 \cdot 25\%$). Bygg B er til bruk utenfor loven (bankvirksomhet), slik at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføringen. Bygg C er til bruk i virksomhet innenfor loven (handel), slik at inngående merverdiavgift ved oppføringen kan føres til fradrag. Inngående merverdiavgift ved oppføringen av hvert utleiebygg (hvert byggetiltak) er over 100 000 kroner. Oppføring av hvert utleiebygg regnes derfor som en kapitalvare, jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav b. For kapitalvaren fast eiendom er justeringsperioden på 10 år, jf. mval. § 9-4 annet ledd.

Din Lokalbank driver virksomhet utenfor loven, mens Mørk Rådgivningsselskap driver virksomhet innenfor loven. Den 1. juli 20x4 (etter 3,5 år) blir 40 % av lokalene (i Bygg B) leid ut til virksomhet innenfor loven. Ved oppføring ble det ikke gitt fradrag for inngående merverdiavgift. Manglende fradragsført inngående merverdiavgift kan derfor kreves justert, jf. mval. § 9-2 første ledd.

Bygg B	Fradrags- prosent	Fradrag
Anskaffelse 1.1.20x1	0 %	0
Justering 1.7.20x4	40 %	$(= 1/10 \cdot [0 - 0,4] \cdot 6\,250\,000) \cdot 6/12$ (125 000)
		(125 000)

I forbindelse med endring av utleieforholdet i 20x4 kan manglende fradragsført inngående merverdiavgift kreves justert (økt) med 125 000 kroner. Dersom det ikke skjer endringer i utleieforholdet, kan det også kreves justering i resterende delen av justeringsperioden. For Bygg B gjelder dette for årene 20x5 til og med 20x10 (6 år). Justeringsbeløpet for resterende justeringsperiode blir på 250 000 kroner ($= 1/10 \cdot [0 - 0,4] \cdot 6\,250\,000$) per år. Justeringen av inngående merverdiavgift påvirker skattemessig kostpris for bygningen, jf. skatteloven § 14-12.

Moment 2:

I forbindelse med oppussingsarbeidet (vedlikeholdet) må Totalreovering AS beregne utgående merverdiavgift med 150 000 kroner (= 500 000 · 25 %). Arbeidet gjelder registrert virksomhet, slik at inngående merverdiavgift på 150 000 kroner kan føres til fradrag, jf. mval. § 8-1. Oppussingen regnes som vedlikehold (tilbakeføring til opprinnelig standard). Utgifter til vedlikehold regnes ikke som en kapitalvare, og er ikke underlagt justeringsreglene, jf. mval. § 9-2 annet ledd bokstav b (som gjelder oppføring og senere påkostning).

Ved salg av kapitalvaren fast eiendom skal det foretas justering av inngående merverdiavgift, jf. mval. § 9-2 tredje ledd. Ved salget anses bygningen (Bygg C) å bli overført fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig formål. Ved salget gjennomføres justering for resterende del av justeringsperioden på 10 år, jf. mval. § 9-5 annet ledd.

Bygg C	Fradrags- prosent		Fradrag
Anskaffelse 1.1.20x1	100 %		(6 250 000)
Justering 20x6-20x10	0 %	(= 1/10 · [100 - 0] · 6 250 000) · 5	<u>3 125 000</u>
			(3 125 000)

Salg av eiendom er unntatt fra loven etter mval. § 3-11 første ledd. Elektrosenteret AS er derfor fritatt for å beregne utgående merverdiavgift ved salg av Bygg C inklusive tomtearealet. Oppføring av Bygg C regnes som en kapitalvare. Inngående merverdiavgift i forbindelse med salget ved salg av Bygg C må justeres (reduseres) med 3 125 000 kroner. Justeringen av inngående merverdiavgift påvirker skattemessig kostpris for bygningen, og dermed skattemessig gevinst eller tap ved salget.

Justering av inngående merverdiavgift kan unnlates dersom kjøper overtar justeringsforpliktelsen, jf. mval. § 9-3 første ledd.

Tk 11.2010