

# Løsningsforslag på Skatterett revisoreksamen, 20 stp, våren 2014.

## Oppgave 1.

### Spm. 1 Skattemessige avskrivninger.

Avskrivningsgruppe a.

Det er oppgitt at det kjøpes 3 stk PC'er for kr. 10 000 pr. stk. Kostpris pr. driftsmiddel er lavere enn kr. 15 000 og det er da ikke plikt til å føre disse inn på en avskrivningsgruppe, jf sktl § 14-40.1. De kostnadsføres i X13. Kjøpet av ny kopimaskin må føres inn på avskrivningsgruppe a ut fra forutsetningen om at den har en brukstid på minst 3 år, jf sktl § 14-40.1 og § 14-41.1.a. Det er videre opplyst at en gammel kopimaskin har blitt solgt og at denne, da den ble kjøpt, ble ført inn på avskrivningsgruppe a. Med utgangspunkt i lavest alminnelig inntekt medfører dette at salgssummen må føres til fradrag på avskrivningsgruppe a, jf sktl § 14-44.2.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X13.	Sktl § 14-42.2.	356 450
+	Kjøp i året X13.	Sktl § 14-40 og 14-42.2.	20 000
-	Salgssum i X13	Sktl § 14-44.2.	4 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		372 450
-	Skattemessig avskrivn. 30 %	Sktl § 14-43.1.a.	111 735
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	260 715

Avskrivningsgruppe c.

Det har blitt kjøpt en ny varebil. Den må føres inn på avskrivningsgruppe c, jf sktl § 14-41.1.c.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Negativ saldo 01.01.X13.	Sktl § 14-42.2.	-86 230
+	Kjøp i året X13.	Sktl § 14-40 og 14-42.2.	400 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		313 770
-	Skattemessig avskrivning, 20 %	Sktl § 14-43.1.d.	62 754
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	251 016

Avskrivningsgruppe d.

Salgssum, solgt skrivebord, føres til fradrag på avskrivningsgruppe d fordi skattyter ønsker lavest alminnelig inntekt, jf sktl § 14-44.2, og fordi bordet hadde blitt ført inn på avskrivningsgruppe d da det ble kjøpt.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X13.	Sktl § 14-42.2.	655 480
+	Kjøp i året X13.	Sktl § 14-40 og 14-42.2.	0
-	Salgssum i X13	Sktl § 14-44.2.	5 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		650 480
-	Skattemessig avskrivn. 20 %	Sktl § 14-43.1.d.	130 096
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	520 384

Maisveien 2 – solgt bygg.

Når et driftsmiddel selges i løpet av inntektsåret, skal det ikke beregnes skattemessige avskrivninger i salgsåret, jf sktl § 14-42.2. Dette gjelder både for selve bygget og byggets fast teknisk installasjon.

Hausgate 10 – kjøpt kombinert bygg.

Varige driftsmidler som kjøpes i løpet av inntektsåret, og som kan avskrives, jf sktl § 14-41.1, avskrives med høyeste tillatte avskrivningsprosent, jf sktl § 14-43.1. Hausgate 10 er et kombinert bygg, med en del forretningslokale og en del lagerlokale. Selve bygget, som ikke er seksjonert, og som brukes til avskrivbare formål, skal avskrives kun i en avskrivningsgruppe ut fra hvilken bruk som har størst leieverdi, jf sktl 14-41.4. I dette tilfellet er det størst leieverdi på forretningsdelen, noe som medfører at hele, selve bygget, skal avskrives i avskrivningsgruppe i. Når det er fastslått at bygget er avskrivbart, skal byggets fast teknisk installasjon alltid avskrives i avskrivningsgruppe j.

Hausgate 10 - Selve bygget

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Kjøpesum inkludert kjøpsomkostninger.	Sktl § 14-40 og 14-42.2.	<u>7 200 000</u>
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		<u>7 200 000</u>
-	Skattemessig avskrivn. 2 %	Sktl § 14-43.1.i.	<u>144 000</u>
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	<u>7 056 000</u>

Hausgate 10 – fast teknisk installasjon.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
+	Kjøpesum inkludert kjøpsomkostninger.	Sktl § 14-40 og 14-42.2.	<u>3 600 000</u>
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		<u>3 600 000</u>
-	Skattem. avskrivn. 10 %	Sktl § 14-43.1.j.	<u>360 000</u>
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	<u>3 240 000</u>

Hausgate 10 – tomta.

Tomt er ikke avskrivbar fordi tomter ikke inngår noen avskrivningsgruppe nevnt i sktl § 14-41.1. Skattemessig kostpris beholdes uendret.

Sum skattemessige avskrivninger for X13 blir:

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Avskrivningsgruppe a	111 735
+	Avskrivningsgruppe c	62 754
+	Avskrivningsgruppe d	130 096
+	Avskrivningsgruppe i, Hausgate 10	144 000
+	Avskrivningsgruppe j, Hausgate 10	<u>360 000</u>
=	Sum	<u>808 585</u>

## **Spm. 2 Skattemessig behandling av solgt forretningsbygg – Maisveien 2.**

Det er opplyst at selskapet ønsker å velge det alternativet som gir lavest mulig alminnelig inntekt. Ved salg av driftsmiddel i gruppe i, kan salgssummen føres til fradrag på skattemessig saldo og gevinst eller tap skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-44.3 og § 14-45.2. Det har blitt satt inn en ekstra dør i Maisveien 2 før salget fant sted. Dette er en påkostning og må legges til skattemessig saldo uavhengig størrelsen på kostnaden, jf sktl § 14-40.3. Det forutsettes at ingen del av kostnaden med døra gjelder fast teknisk installasjon.

Avskrivningsgruppe i, Maisveien 2. Selve bygget.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X13.	Sktl § 14-42.2.	4 567 560
+	Påkostning i året X13.	Sktl § 14-40 og 14-42.2.	8 000
-	Salgssum i X13.	Sktl § 14-44.3.	<u>5 800 000</u>
=	Skattemessig gevinst, overføres til gevinst- og tapskonto.	Sktl § 14-44.3.	-1 224 440
+	Overført til gevinst- og tapskonto	Sktl § 14-45.	<u>1 224 440</u>
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	<u>0</u>

Fast teknisk installasjon:

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.X13.	Sktl § 14-42.2.	1 850 240
-	Salgssum i X13	Sktl § 14-44.2.	<u>2 200 000</u>
=	Skattemessig gevinst, som blir en negativ saldo.	Sktl § 14-44.3.	-349 760
-	Inntektsføring av en andel negativ saldo, 10 %	Sktl § 14-46.	<u>34 976</u>
=	Utgående saldo; negativ saldo pr. 31.12.X13.	Sktl § 14-46 og § 14-42.2.	<u>-314 784</u>

Tomt:

Ved realisasjon av et ikke avskrivbart driftsmiddel, for eksempel tomt, må gevinst eller tap beregnes og deretter overføres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-52.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X13.	Sktl § 14-42.2.	1 400 000
-	Salgssum i X13	Sktl § 14-52.	<u>1 800 000</u>
=	Skattemessig gevinst, overføres til gevinst- og tapskonto.	Sktl § 14-52.	-400 000
-	Overført til gevinst- og tapskonto	Sktl § 14-45.	<u>400 000</u>
=	Utgående saldo 31.12.X13.	Sktl § 14-42.2.	<u>0</u>

Gevinst- og tapskonto.

Selskapet har ingen saldo på gevinst- og tapskonto pr. 01.01.X2.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvi.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X13.	Sktl § 14-42.2.	0
+	Gevinst ved salg av forretningsbygg	Sktl § 14-44.3.2.	1 224 440
+	Gevinst ved salg av tomt	Sktl § 14-52.	<u>400 000</u>
=	Positiv saldo/gevinstsaldo før inntektsføring pr. 31.12.X13.		1 624 440
-	Inntektsføring, 20 %	Sktl § 14-45.4.	<u>324 888</u>
=	Gevinstsaldo/positiv saldo pr. 31.12.X13.		<u>1 299 552</u>

Sum påvirkning på alminnelig inntekt i X13:

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Inntektsføring fra gevinst- og tapskonto.	324 888
+	Inntektsføring, negativ saldo, avskrivn gruppe j, Maisveien 2.	<u>34 976</u>
=	Sum økning i alminnelig inntekt i X13 på grunn av salget.	<u>359 864</u>

### Spm. 3 Endring i midlertidige forskjeller på varige driftsmidler i X13.

Skattemessig verdi på driftsmidlene pr. 31.12.X13:

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Avskrivningsgruppe a	260 715
+	Avskrivningsgruppe c	251 016
+	Avskrivningsgruppe d	520 384
-	Avskrivningsgruppe j, Maisveien 2	-314 784
+	Avskrivningsgruppe i, Hausgate 10	7 056 000
+	Avskrivningsgruppe j, Hausgate 10	3 240 000
+	Tomt, Hausgate 10	<u>3 200 000</u>
=	Sum	<u>14 213 331</u>

Beregning av endring i midlertidige forskjeller vedrørende varige driftsmidler i X13:

Siden spørsmålet er endring i midlertidig forskjell på varige driftsmidler, kan det være at noen tar med gevinst- og tapskonto og andre ikke. Det bør ikke vektlegges ved sensuren. Det som bør vektlegges ved sensuren, er studentens evne til å beregne en endring i midlertidig forskjell, og ikke bare beregne en midlertidig forskjell på et gitt tidspunkt.

	<b>Tekst:</b>	<b>01.01.X13</b>	<b>31.12.X13</b>	<b>Endr</b>
	Varige driftsmidler:			
	Regnskapsmessig verdi	9 540 000	15 640 000	
-	Skattemessig verdi	<u>8 743 500</u>	<u>14 213 331</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>796 500</u>	- <u>1 426 669</u>	-630 169
	Gevinst- og tapskonto:			
	Regnskapsmessig verdi	<u>0</u>	<u>0</u>	
-	Skattemessig verdi	<u>0</u>	<u>-1 299 552</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>0</u>	- <u>1 299 552</u>	-1 299 552
	Sum			-1 929 721

### Oppgave 2 (Anslått tidsforbruk: 35 %).

#### Del 1

#### Spørsmål 1: 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: 43 % av lønn: (Skattevedtaket 2014 § 6-1: Min 31 800, max kr 84 150)	<u>- 64 500</u> 85 500
Alminnelig inntekt Ole Olsen for 20X1:	<u>891 500</u>

#### Spørsmål 2: 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>

#### **Spørsmål 3: 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	891 500
Personfradrag kl 1 - Skattevedtaket 2014 § 6-3: kr 48 800 i klasse 1	<u>- 48 800</u>
Grunnlag for beregning av skatt på alminnelig inntekt	<u>842 700</u>

27 % skatt på alminnelig inntekt jf. Statsskattevedtaket for 2014

§§ 3-2 og 3-8:  $842\,700 \times 27\% =$  227 529

### Skatt på personinntekt:

Personinntekt er grunnlag for bruttobeskatning, det vil si trygdeavgift og toppskatt.

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. Toppskatt skal beregnes til 9 % av personinntekt over 527 400 kroner og 12 % av personinntekt over kr 857 300, jf Stortingets skattevedtak for 2014 § 3-1.

#### Trygdeavgift

av beregnet personinntekt fra næring: 822 800 x 11,4 %		93 799
av lønnsinntekt: 150 000 x 8,2 %		12 300
Toppskatt (857 300 - 527 400) x 9 %	29 691	
(972 800 - 857 300) x 12 %	13 860	43 551
Samlet skatt på personinntekten		<u>149 650</u>
Samlet inntektsskatt for Ole Olsen for 20X1: 227 529 + 149 650 =		<u>377 179</u>

## Del 2

### **Spørsmål 1 - Hva blir 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 viderefører de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, jf sktl § 11-20.2 og FSFIN § 11-20-2. Aksjekapitalen kan maksimalt settes til netto skattemessige verdier som overføres jf FSFIN § 11-20-3.4. I dette tilfellet vil ikke sum virkelig verdi på eiendelene begrense størrelsen på aksjekapitalen, siden den er høyere enn skattemessig verdi.

Ole Olsens skattemessige inngangsverdi for aksjene i det nystiftede selskapet Olsen Engros AS vil da tilsvare sum skattemessig egenkapital som blir overført fra ham til selskapet. Selskapet overtar de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, og viderefører 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>

### **Spørsmål 2 - Hva blir aksjeselskapets avskrivningsgrunnlag på driftsmidlene for 20X2 forutsatt at aksjeselskapet ikke kjøper eller selger driftsmidler i 20X2?**

Aksjeselskapet viderefører enkeltpersonforetakets avskrivningsgrunnlag for eiendelene (skattemessig kontinuitet), sktl § 11-20.2. Avskrivningsgrunnlaget for aksjeselskapet for 20X2 blir dermed, siden det ikke er 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

### **Spørsmål 3 - Hva skjer med enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto i 20X2 etter den skattefrie omdanningen?**

Enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto videreføres i aksjeselskapet jf sktl § 11-20.2 og FSFIN § 11-20-6.2. Siden aksjeselskapet ikke har solgt driftsmidler i 20X2, vil 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
Inntektsfører 20 % i 20X2 jf sktl § 14-46.4	<u>240 000</u>
Rest gevinstsaldo overføres til 20X3	<u>960 000</u>

Restbeløpet videreføres til 20X3, og inntektsføring gjennomføres med minimum 20 % årlig til restbeløpet blir mindre enn kr 15 000, og restbeløpet i sin helhet skaltas til inntekt, jf sktl § 14-47.

### **Spørsmål 4 - Hva blir skattepliktig utbytte og hva blir skattepliktig gevinst eller tap ved salg av aksjene for Ole Olsen for 20X4?**

Det skal beregnes skjerming for årene 20X2 og 20X3 etter reglene i sktl § 10-12.1 og 2. Siden det ikke er utbetalt utbytte i 20X2 og 20X3, vil ubenyttet skjerming framføres til 20X4.

Jfr sktl § 10-12.2 tilsvarer skjermingsgrunnlaget aksjens skattemessige inngangsverdi (som er fastsatt i spørsmål 1 til kr 1 367 400 / 100 aksjer = kr 13 674 pr. aksje).

Skjermingsgrunnlaget tillegges aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år.

Skjermingen beregnes etter dette for 20X2 og 20X3:

Skjerming 20X2 pr. aksje framføres: 13 674,00 x 1,1 % =	150,41
Skjerming 20X3 pr. aksje framføres: (13 674,00 + 150,41) x 1,1 % =	<u>152,07</u>
Ubenyttet skjerming pr. aksje pr. 01.01.20X4:	<u>302,48</u>

Ole Olsen får kun skjerming for 20X4 på de aksjene han eier ved årets slutt jf sktl § 10-12.2.4, men har med seg ubenyttet skjerming fra 20X2 og 20X3 som vist over.

Ole Olsen mottar utbytte i mai 20X4 på de 100 aksjene han eier på dette tidspunktet. Senere samme år selger han 40 av disse aksjene.

	<b>Solgt 20X4</b>	<b>I behold</b>
	<b>40 aksjer</b>	<b>31.12.20X4</b>
		<b>60 aksjer</b>
Utbytte pr. aksje	450,00	450,00
Skjerming pr. aksje 20X4 (13 674 + 302,48 x 1,1 %)	-	-153,74
Ubenyttet skjerming pr. aksje fra 20X2 og 20X3	<u>-302,48</u>	<u>-302,48</u>
<b>Skattepliktig utbytte pr. aksje</b>	<b>147,52</b>	
<b>Ubenyttet skjerming pr. aksje</b>		<b>6,22</b>
<b>Totalt skattepliktig utbytte</b>	<b>5 900,80</b>	

Gevinst og tap ved salg av 40 aksjer beregnes etter reglene i sktl § 10-32 og § 10-31.1.

Pr. aksje:	
Salgssum	15 000
Skattemessig inngangsverdi	<u>-13 674</u>
Foreløpig gevinst	1 326
Ubenyttet skjerming	<u>0</u>
Endelig gevinst	<u>1 326</u>
<b>Total gevinst 40 solgte aksjer</b>	<b><u>53 040</u></b>

Ubenyttet skjerming på de solgte aksjene er i sin helhet avregnet mot utbytte. Det er dermed ikke ytterligere ubenyttet skjerming som kan føres mot gevinst ved salget.

### Oppgave 3 (Anslått tidsforbruk: 25 %).

#### Spørsmål a:

En tomt regnes som fast eiendom. Salg av tomt er unntatt fra loven etter mval § 3-11 første ledd. Omsetning av materialer og håndverkerarbeid er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval § 3-1 første ledd. 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

#### Spørsmål b:

Sentrum Eiendom AS driv er med salg og utleie av forretningseiendommer. Utleie av en forretningseiendom (fast eiendom) er unntatt fra loven, jf. mval § 3-11 første ledd. Utleier av fast eiendom kan søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval § 2-3 første ledd. 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 første ledd og mval. § 3-11 andre ledd bokstav 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 første ledd. 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 annet ledd bokstav b. For fast eiendom er justeringsperioden 10 år, jf. mval § 9-4 annet ledd.

#### Spørsmål c:

- 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 første ledd. 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).
- 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.
- 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.
- 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).

#### Spørsmål d:

- En videoframviser er en vare og er ved salg avgiftspliktig etter lovens hovedregel. Videoframviseren koster 31 250 kroner (= 25 000 · 1,25), inklusive merverdiavgift. Framviseren 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 videoframviser blir dermed 31 250 kroner.

- 2 Utleie av rom (fast eiendom) er i utgangspunktet unntatt fra loven etter mval § 3-11 første ledd. Unntaket gjelder ikke når utleieren driver hotellvirksomhet. Leie av møtelokaler fra et hotell er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval § 3-11 annet ledd bokstav b. Ved utleie skal det brukes redusert (lav) avgiftssats, jf. mval § 5-5 annet ledd. Regningen for leie av lokaler, inklusive merverdiavgift, blir på 2 700 kroner (= 2 000 · 1,08). Utgiften er en felles driftskostnad. Forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 160 kroner (= 2 500 · 8 % · 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 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 første ledd. 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 %).

#### Spørsmål e:

En bygning er en fast eiendom. Salg av en bygning er unntatt fra loven, jf. mval § 3-11 første ledd. 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 tredje ledd. Justeringen skal gjennomføres for resten av justeringsperioden på 4 år, jf. mval § 9-5 annet ledd.

	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
			<u>(1 080 000 kroner)</u>

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