

Løsningsforslag på Skatterett revisoreksamen, 20 stp, våren 2015.

Oppgave 1.

Spm. 1. 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.	Lovhenvi.	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.	Lovhenvi.	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.	Lovhenvi.	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
-	Skattemessig avskrivning, 10 % på årets anskaffelser.	Sktl § 14-43.5.	40 000
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		477 120

Sum skattemessige avskrivninger: kr. 129 280 + kr. 40 000 = kr. 169 280.

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 fradragberettiget kostnad. Det er videre satt inn nye kundetoaletter i bygget i X14. Dette er påkostning og må legges til de respektive avskrivningssaldiene, jfr sktl § 14-40.3. 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.	-169 280
-	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>525 420</u>

Tomt uten bygg, Tanuveien 20.

Tomta er solgt og gevinst/tapsberegning må foretas, jfr sktl § 14-52. Siden tomte er benyttet i næring, skal gevinsten overføres til gevinst- og tapskonto, jfr sktl § 14-52. Inntektsført salgssum, kr. 2 000 000, må tilbakeføres ved beregning av alminnelig inntekt.

	Tekst.	Lovhenvisn.	Kr.
	Skattemessig kostpris	Sktl § 14-52.	1 400 000
+	Salgssum	Sktl § 14-52.	<u>2 000 000</u>
=	Gevinst		600 000
-	Overføring til gevinst/tapskonto	Sktl § 14-52.	<u>600 000</u>
=	Utg. skattemessig saldo pr. 31.12.X14.		<u>0</u>

Gevinst- og tapskonto.

	Tekst.	Lovhenvisn.	Kr.
	Inng. negativ saldo/tapssaldo pr. 01.01.X14.	Sktl § 14-45.2.	-440 000
+	Gevinst tomt	Sktl § 14-52.	<u>+600 000</u>
=	Positiv saldo/gevinstsaldo.		+160 000
+	Inntektsføring, 20 %	Sktl § 14-45.4.	-32 000
=	Utg. positiv saldo/gevinstsaldo 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 § 14-5.3. 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 tilvirkningskontraktskostnader, 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.

Skjermingsgrunnlag pr. aksje:

Kr. 200 + (kr. 100/10 000 aksjer) = kr. 200,01.

Skjerming pr. aksje for X14:

Kr. 200,01 * 2,00 % = kr. 4,00.

Total Skjerming: kr. 4,00 * 10 000 aksjer = kr. 40 000, går til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt.

Spm. 2. 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.	-525 420
-	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 tilvirkningskontraktkostnader	+ 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
=	Alminnelig inntekt for enkeltpersonforetaket	5 243 830
-	Skjerming på aksjene, går til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt	<u>40 000</u>
	Fastsatt alminnelig inntekt	<u>5 203 830</u>

Oppgave 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 (FSFIN) § 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. FSFIN § 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 ligningsverdi fastsettes etter reglene for ikke-utleid næringsseiendom jf. FSFIN 4-10-3.1 og 2. Formuesverdien fastsettes dermed etter reglene i sktl § 4-10.4 jf. FSFIN §§ 4-10-4 til 4-10-9.

Formuesverdien av næringsseiendom settes etter § 4-10-4.5 til 60 % av eiendommens beregnede utleieverdi for 2014. (Fra 2015 skal benyttes 70 % av den beregnede utleieverdien).

$$\text{Formuesverdi} = \frac{1\,500 \text{ m}^2 \times \text{kr } 1\,450 \times 0,9 \times 60 \%}{7,5 \%} = \underline{\text{kr } 15\,660\,000}$$

Beregnet formuesverdi omfatter bygget, fast teknisk installasjon og tomta.

Goodwill

Goodwill er ikke formue jfr. sktl § 4-1.1 pkt. f.

Driftsløsøre

Formuesverdi på inventar og løsøre (avskrivningsgruppe c og avskrivningsgruppe d) er sum skattemessig saldoeverdier: kr 375 000 + kr 115 000 = kr 490 000, jf sktl § 4-1.1 jf Forskrift om taksering (TA) § 2-1-2.

Aksjer

Formuesverdien på både norske og utenlandske børsnoterte aksjer er børsverdien pr. 01.01 i ligningsåret, jf sktl § 4-12.1. 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 § 4-3.1e.

Pensjonsforpliktelse

Pensjonsforpliktelsen er ikke fradragsberettiget gjeld jf sktl § 4-3.1c.

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 § 4-3.1e.

Avsatt utbytte

Avsatt utbytte er ikke forfalt pr 31.12 og er dermed ikke fradragsberettiget gjeld jf. sktl § 4-3.1d. 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 § 4-3.1d. 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 kr 3 700 000 – kr 100 000 = 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	15 660 000
Goodwill sktl § 4-2.1f	0
Driftsløsøre sktl § 4-1.1 jf TA § 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	<u>700 000</u>
Bruttoformuen	<u>27 350 000</u>
Gjeld	
Utsatt skatt sktl § 4-3.1e	0
Pensjonsforpliktelse sktl § 4-3.1c	0
Langsiktig valutalån 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 § 4-3.1e	0
Avsatt utbytte sktl § 4-3.1d	0
Annen kortsiktig gjeld sktl § 4.1.1 og § 4-3.1.d.	<u>3 600 000</u>
Sum fradragsberettiget gjeld	<u>12 900 000</u>
Netto formue pr. 31.12.X14	<u>14 450 000</u>

Antall aksjer i selskapet er (Aksjekapitalen / Pålydende pr. aksje) kr 5 000 000 / 100 = 50 000 aksjer. Nettoformuen fordeles på antall aksjer jf. FSFIN § 4-12-4: kr 14 450 000 / 50 000 aksjer = kr 289,00 pr aksje som dermed er ligningsverdien pr. aksje pr. 01.01.X15.

b) Etter sktl § 4-12 (2) jf. FSFIN §§ 4-12-2.1 er formuesverdien på ikke børsnoterte norske aksjer aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 01.01. året forut for ligningsåret for personlige skattytere. Dette betyr at

aksjonærene Peder Ås og Ole Olsen skal medta formuesverdien på aksjene pr. 01.01.X15 i sin selvangivelse for inntektsåret X15.

Oppgave 3

Spm. 1. Konsekvenser for giver og mottaker.

Giver - Delta AS.

Når en formuesgjenstand, i dette tilfellet en personbil, gis vekk vederlagsfritt, betyr det at aksjeselskapet gir fra seg et formuesobjekt uten motytelse. Skattemessig blir dette for selskapet å anse som et skattepliktig uttak og i utgangspunktet skal omsetningsverdien (antatt salgsverdi) tillegges alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-2.1. Når uttatt formuesobjekt er et varig driftsmiddel, kan omsetningsverdien alternativt nedskrives på avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-44.5. Dette velges fordi dette gir lengst skattekreditt. Kr. 250 000 føres til fradrag på avskrivningssaldo i saldogruppe d. Dette medfører at saldoen i avskrivningsgruppen reduseres med kr. 250 000. Redusert skattemessig avskrivning (eventuelt økt inntektsføring av negativ saldo) i X14 på grunn av uttaket blir $\text{kr. } 250\,000 * 20\% = \text{kr. } 50\,000$.

Mottaker datteren av aksjonæren.

Personbilen gis vekk til datteren av aksjonæren. Det er datteren som får et formuesobjekt uten å måtte betale for det. Gaven anses skattemessig å komme fra hennes far, Hans Hansen. Gaver er ikke skattepliktig inntekt, jfr sktl § 5-50.3. Det blir således ikke noen direkte skattemessig konsekvens for datteren. Hennes skattemessige inngangsverdi på personbilen blir omsetningsverdien, kr. 250 000, jf. sktl § 9-7.3. Personbilen vil være et formuesobjekt for datteren så lenge hun eier personbilen, jfr sktl § 4-1.1 og forskrift om taksering av 26.11.2014, nr. 1474, § 1-1-3.

Aksjonæren Hans Hansen.

Skattemessig anses uttaket av personbilen som om personbilen blir tatt ut av aksjonæren som deretter gir personbilen videre til datteren. Siden aksjonæren ikke er ansatt eller har noe arbeidsforhold til Delta AS, vil uttaksverdien, kr. 250 000, anses som utbytte, det vil si en vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær, og blir beskattet som utbytte for vedkommende, jfr sktl § 10-11.2 og 1. Om aksjonæren kan fradra eventuell skjerming, er avhengig av om utbytte er lovlig utdelt jf. sktl § 10-12.1, det vil si om gaven er vedtatt utdelt som utbytte etter reglene i aksjelovens § 8-2 eller § 8-2a.

Spm. 2. Konsekvenser for selger og kjøper.

Delta AS.

Salg av varebil med rabatt, er salg av formuesobjekt til underpris. Underprisen, $\text{kr. } 280\,000 - \text{kr. } 150\,000 = \text{kr. } 130\,000$, er for selskapet å anse som et skattepliktig uttak og skal inntektsføres, jfr sktl § 5-2.1. Imidlertid, så lenge formuesobjektet er et avskrivbart driftsmiddel, kan underprisen føres til fradrag på avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-44.5. Underprisen, kr. 130 000, reduserer saldoen på saldogruppe c. Salgssummen, kr. 150 000, føres også til fradrag på saldoen, jfr sktl § 14-44.2. Skattemessig konsekvens for Delta AS på grunn av dette salget blir at saldoen reduseres med $\text{kr. } 130\,000 + \text{kr. } 150\,000 = \text{kr. } 280\,000$. Redusert skattemessig avskrivning (eventuelt økt inntektsføring av negativ saldo) i X14 blir da $\text{kr. } 280\,000 * 20\% = \text{kr. } 56\,000$.

Angående arbeidsgiveravgift.

Noen kandidater kan ta med temaet arbeidsgiveravgift i løsningen. Ut fra hvordan oppgaven er skrevet, forventes det ikke at kandidatene skal behandle dette. De kandidater som omtaler dette bør honoreres noe, mens de som ikke omtaler dette, ikke bør trekkes.

Arbeidsgiveravgift skal beregnes på underprisen, jfr folketrygd § 23-2, fordi den er en skattepliktig naturalytelse, jfr sktl § 5-12.1. Arbeidsgiveravgiften blir en skattemessig fradragsberettiget kostnad for Delta AS.

Ansatt Petter Pettersen.

I dette tilfellet har den ansatte oppnådd en naturalytelse i arbeidsforholdet, ved å ha fått kjøpe en formuesgjenstand til lavere pris enn omsetningsverdien fra sin arbeidsgiver. Underprisen, kr. 130 000, blir en skattepliktig naturalytelse for den ansatte, jfr sktl § 5-12, som øker hans personinntekt, jfr sktl § 12-2.1a og hans alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-10.1.a. Dette medfører økt inntektsskatt i X14. Varebilen vil være et formuesobjekt for Petter Pettersen så lenge han eier varebilen, jfr sktl § 4-1.1 og forskrift om taksering av 26.11.2014, nr. 1474, § 1-1-3.

Oppgave 4

1

Kost Malerservice AS driver både med malearbeid, varesalg og utleie av fast eiendom. Både malearbeid og varesalg er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1 første ledd. Ved salget brukes alminnelig avgiftsats på 25 %, jf. mval § 5-1 første ledd 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 første ledd. 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
	<hr/>
	10 000 000 kroner

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

2

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

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
		<hr/>
	+ 25 % merverdiavgift	2 091,00 kroner
Sum å betale inklusive merverdiavgift å betale for kunden		<hr/> 10 455,00 kroner

3

- a) Teleselskapet beregner utgående merverdiavgift med 400 kroner (= 1 600 · 0,25) etter mval § 3-1 første ledd 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).
- b) Verkstedet beregner utgående merverdiavgift med 875 kroner (= 3 500 · 0,25) etter mval § 3-1 første ledd jf. § 5-1 og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 4 375 kroner (= 3 500 · 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.
- c) Transport av kjøretøy på ferje er en merverdiavgiftspliktig tjeneste, jf. mval § 3-1 første ledd. Ferjeselskapet skal beregne utgående merverdiavgift med redusert avgiftssats på 8 %, jf. mval 5-4 og årlig avgiftsvedtak § 4. Utgående merverdiavgift blir 16 kroner (= 200 · 8 %). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 216 kroner (= 200 · 1,08). Utgiften er til bruk i malevirksomheten. Fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-1 siden dette er kostnad på varebil klasse 2.
- d) Omsetning av matvarer er merverdiavgiftspliktig omsetning, jf. mval § 3-1 første ledd. 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 · 15 %). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 2 300 kroner (= 2 000 · 1,15). Utgiften er til kost og avlønning for ansatte. Avskåret fradrag etter mval § 8-3 første ledd bokstav d.
- e) Maling Engros AS driver varesalg som er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1 første ledd. Ved salget brukes alminnelig avgiftssats på 25%, jf. mval § 5-1 første ledd og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Maling Engros AS beregner utgående merverdiavgift med kr. 5 000(=(20 000 + 5 000) · 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.
- f) PC Utsalg AS driver varesalg som er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1 første ledd. Ved salget brukes alminnelig avgiftssats på 25%, jf. mval § 5-1 første ledd og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. PC Utsalg AS beregner utgående merverdiavgift med kr. 2 500

(=10 000 • 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 kr. 2 500 • 90 % = kr. 2 250.

- g) Takreparatøren AS utfører håndverkertjenester og selger varer som er avgiftspliktig omsetning etter mval § 3-1 første ledd. Takreparatøren AS beregner utgående merverdiavgift med alminnelig avgiftssats 25% jf. mval § 5-1 første ledd og årlig vedtak om merverdiavgift § 2 med kr. 12 500 (=kr. 50 000 • 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 kr. 12 500 • 80 % = kr. 10 000.

4

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

Ved uttak av varer fra varelageret og ved bruk av egne ansatte til å utføre arbeid som tilsvarende 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>

5

Malevirksomheten er innenfor loven, slik at det gis fradrag for inngående merverdiavgift på regningen fra Totalbygg AS. 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 punkt 4.

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