

Løsningsforslag, Skatte- og avgiftsrett/Skatterett revisoreksamen, 15.05.2019.

Oppgave 1.

Spm. 1. Skattemessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X18.

Sum konstaterte tap i X18.

I tillegg til allerede konstaterte tap i X18 på kr. 495 000, har selskapet en kundefordring, kr. 86 000, som har forfalt med 7 måneder og hvor det er foretatt 3 purringer med normale purringsintervaller. Denne kundefordringen oppfyller kravet til konstatert tapt, jfr sktl § 6-2.2 og § F 1158 § 6-2-1.1.b.

Sum konstaterte tap for X18:

Kr. 495 000 + kr. 86 000 = kr. 581 000.

Ny pålydende kundefordringer pr. 31.12.X18: kr. 1 420 000 – kr. 86 000 = kr. 1 334 000.

Skattemessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X18:

$(\text{Kr. } 430\,000 + \text{kr. } 581\,000) * 4 * \text{kr. } 1\,334\,000 = \text{kr. } 72\,539$
(kr. 36 490 000 + kr. 37 880 000)

Spm. 2. Skattemessig kostnad tap på fordringer i X18.

	Tekst:	Kr.
	Sum konstaterte tap i X18, jfr sktl § 6-2.2.	581 000
+	Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X18, jfr sktl § 14-5.4.	72 539
-	Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X17, jfr sktl § 14-5.4.	<u>66 431</u>
=	Skattemessig kostnad tap på fordringer i X18.	<u>587 108</u>

Spm. 3. Skattemessig varekostnad i X18.

Ved utregning av skattemessig varekostnad, skal varelagerverdiene settes til anskaffelsesverdi, jfr sktl § 14-5.2.

	Tekst:	Kr.
	Varebeholdning, 01.01.X18	3 320 000
+	Årets varekjøp	18 770 000
-	Varebeholdning, 31.12.X18.	<u>3 528 000</u>
=	Årets skattemessige varekostnad	<u>18 562 000</u>

Spm. 4. Varige driftsmidler og gevinst- og tapskonto.

Beregning av skattemessige avskrivninger gjøres i henhold til sktl § 14-42.2 og § 14-43.

Avskrivningsgruppe a.

Ny kopimaskin, som skal brukes i administrasjonen, er en type kontormaskin som dermed tilhører avskrivningsgruppe a. Siden den har en kostpris på over kr. 15 000 og rimeligvis en forventet brukstid på minst 3 år, må kostprisen tillegges avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-40.1. Salgssum solgt kopimaskin føres til fradrag på avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-44.2.

	Tekst:	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X18	249 200
+	Kjøp av ny kopimaskin	60 000
-	Salg brukt kopimaskin, vederlaget	<u>10 000</u>
=	Saldo før årets avskrivninger	299 200
-	30 % avskrivning	89 760
=	Utgående saldo pr. 31.12.X18.	<u>209 440</u>

Avskrivningsgruppe c.

Salgssum solgt varebil føres til fradrag på saldo, jfr sktl § 14-44.2. Andel av negativ saldo som oppstår, må inntektsføres med minimum maksimal avskrivningssats, jfr sktl § 14-46.

	Tekst:	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X18	184 600
-	Salgssum brukt varebil	<u>235 400</u>
=	Negativ saldo før årets inntektsføring	-50 800
-	24 % inntektsføring	<u>12 192</u>
=	Negativ saldo pr. 31.12.X18.	<u>38 608</u>

Avskrivningsgruppe d.

Kjøpesummen ved kjøp av personbil må føres inn på avskrivningsgruppe d, jfr sktl § 14-40.1 og § 14-41.1.d.

	Tekst:	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X18	444 100
+	Kjøp av personbil	<u>620 000</u>
=	Saldo før årets avskrivninger	1 064 100
-	20 % avskrivning	<u>212 820</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.X18.	<u>851 280</u>

Forretningsbygg Olsens vei 8.

Forretningsbygget selges. Det må da foretas gevinst-/tapsberegninger for bygget, fast teknisk installasjon og tomta, jfr sktl § 14-44.2 og 3.

Bygget.

Gevinsten overføres til gevinst- og tapskonto, jfr sktl § 14-44.3.

	Tekst:	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X18	7 200 000
-	Salgssum bygget	<u>12 400 000</u>
=	Gevinst	5 200 000
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	<u>5 200 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X18.	<u>0</u>

Fast teknisk installasjon.

Negativ saldo beholdes på saldo, jfr sktl § 14-44.2. Andel av negativ saldo må inntektsføres med minimum maksimal avskrivningssats for avskrivningsgruppa, jfr sktl § 14-46.

	Tekst:	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X18	2 420 000
-	Salgssum fast teknisk installasjon	<u>4 600 000</u>
=	Negativ saldo før inntektsføring	-2 180 000
-	10 % inntektsføring	<u>218 000</u>
=	Negativ saldo pr. 31.12.X18.	<u>-1 962 000</u>

Tomt.

Gevinst overføres til gevinst- og tapskonto, jfr sktl § 14-53.

	Tekst:	Kr.
	Inngående saldo 01.01.X18	2 000 000
-	Salgssum tomta	<u>3 000 000</u>
=	Gevinst	1 000 000
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	<u>1 000 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X18.	<u>0</u>

Næringsbygget Oppveien 6.

Kjøpt næringsbygg, Oppveien 6, er et ikke seksjonert næringsbygg hvor forskjellige deler av bygget brukes til forskjellige formål. Det betyr at næringsbygget er et kombinert bygg, jfr sktl § 14-41.2. All bruk av næringsbygget er til formål som er avskrivbare (forretningsdel og lagerdel). En må derfor fastslå hvilken avskrivningsgruppe næringsbygget skal avskrives i, jfr sktl § 14-41.2. Årlig leieverdi vedrørende lagerdelen er høyere enn årlig leieverdi for forretningsdelen. Dette gjør at næringsbygget skal avskrives i avskrivningsgruppe h.

Bygget:

Etter at næringsbygget ble kjøpt, ble det satt inn flere vinduer i næringsbygget.

Vinduskostnaden og arbeidskostnaden er en påkostning som må tillegges anskaffelseskost, jfr sktl § 14-40.3.

Sum påkostning: kr. 100 000 + kr. 60 000 = kr. 160 000.

	Tekst:	Kr.
	Kjøpesum	14 200 000
+	Påkostning, vinduer.	<u>160 000</u>
=	Saldo før årets avskrivninger	14 360 000
-	4 % avskrivning	<u>574 400</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.X18.	<u>13 785 600</u>

Fast teknisk installasjon.

	Tekst:	Kr.
	Kjøpesum	<u>5 800 000</u>
=	Saldo før årets avskrivninger	5 800 000
-	10 % avskrivning	<u>580 000</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.X18.	<u>5 220 000</u>

Gevinst- og tapskonto.

Gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto må inntektsføres med minimum 20 %, jfr sktl § 14-45.4.

	Tekst:	Kr.
	Tapssaldo pr. 01.01.X18.	-860 000
+	Gevinst, salg bygg, Olsens vei 8	5 200 000
+	Gevinst, salg tomt, Olsens vei 8	<u>1 000 000</u>
=	Gevinstsaldo før årets inntektsføring	5 340 000
-	20 % inntektsføring	<u>1 068 000</u>
=	Gevinstsaldo pr. 31.12.X18.	<u>4 272 000</u>

Påvirkning på alminnelig inntekt:

	Tekst:	Kr.
	Avskrivning, avskrivningsgruppe a.	89 760
-	Inntektsføring, avskrivningsgruppe c.	12 192
+	Avskrivning, avskrivningsgruppe d.	212 820
-	Inntektsføring, avskrivningsgruppe j, Olsens vei 8	218 000
+	Avskrivning, avskrivningsgruppe h, Oppveien 6	574 400
+	Avskrivning, avskrivningsgruppe, j, Oppveien 6	580 000
=	Netto kostnad før gevinst- og tapskonto	1 226 788
-	Inntektsføring, gevinst- og tapskonto	1 068 000
=	Netto kostnad	158 788

Spm. 5. Langsiktig lån i utenlandsk valuta.

Valutaendringer som vedrører langsiktige poster i utenlandsk valuta, vil kunne få påvirkning på alminnelig inntekt, jfr sktl § 14-5.5.

Pr. 31.12.X17 er valutakursen i € høyere enn valutakursen på opptakstidspunktet for det langsiktige lånet. Det betyr at i X17 er det kostnadsført et urealisert valutatap med skattemessig fradrag på:

$$€ 100\ 000 * (\text{kr. } 9,20 - \text{kr. } 9,70) = \text{kr. } 50\ 000.$$

Pr. 31.12.X18 er valutakursen i € lavere enn valutakursen på opptakstidspunktet. Pr. 31.12.X18 er det derfor en urealisert valutagevinst.

$$€ 100\ 000 * (\text{kr. } 9,20 - \text{kr. } 8,80) = \text{kr. } 60\ 000.$$

Urealisert valutagevinst på langsiktig valutapost er man ikke forpliktet til å inntektsføre, jfr sktl § 14-5.5. En må imidlertid tilbakeføre (reversere) kostnadsført urealisert valutatap fra X17. Det gjør at kr. 50 000 inntektsføres i X18.

Spm. 6. Alminnelig inntekt.

Midlertidige forskjeller - balanseverdier.

Før utregning av alminnelig inntekt må enkelte balanseverdier beregnes.

Kundefordringer.

Skattemessig verdi pr. 31.12.X17: kr. 1 260 000 – kr. 66 431 = kr. 1 193 569.

Skattemessig verdi pr. 31.12.X18: kr. 1 420 000 – kr. 86 000 – kr. 72 539 = kr. 1 261 461.

Varige driftsmidler.

Skattemessig verdi pr. 31.12.X18:

	Tekst:	Kr.
	Avskrivningsgruppe a	209 440
-	Avskrivningsgruppe c	-38 608
+	Avskrivningsgruppe d	851 280
-	Avskrivningsgruppe j, Olsens vei 8	-1 962 000
+	Avskrivningsgruppe h, Oppveien 6	13 785 600
+	Avskrivningsgruppe j, Oppveien 6	5 220 000
+	Tomt, Oppveien 6	4 600 000
=	Sum	22 665 712

Langsiktig gjeld i utenlandsk valuta.

Skattemessige verdier (gjeld vurderes til den høyeste av valutakursene på årsoppgjørstidspunktet og ervervstidspunktet), jfr sktl § 14-5.5.a.2.

Pr. 31.12.X17: € 100 000 * kr. 9,70 = kr. 970 000.

Pr. 31.12.X18: € 100 000 * kr. 9,20 = kr. 920 000.

Permanente forskjeller.

Representasjonskostnader.

Representasjonskostnader, hvor pris pr. deltaker overstiger kr. 474, er ikke fradragsberettigede kostnader, jfr sktl § 6-21, F 1160 § 6-21-2.1 og forskrift om taksering § 2-3-5. Dette betyr at kr. 11 000 av representasjonskostnadene er ikke fradragsberettigede kostnader og er en permanent forskjell.

Gave til sykehjemmet.

Gave til sykehjemmet er ikke en kostnad til inntektens ervervelse og er ikke skattemessig fradragsberettiget kostnad, jfr sktl § 6-1.1. Gaven, kr. 10 000, er en permanent forskjell.

Beregning av midlertidige forskjeller og endring midlertidige forskjeller.

	Tekst:	Pr. 31.12.X17. Kr.		Pr. 31.12.X18. Kr.		Endring i X18. Kr.
	Kundefordringer:					
	RM verdi	1 150 000		1 200 000		
-	SM verdi	<u>1 193 569</u>		<u>1 261 461</u>		
=	Midlertidig forskjell	<u>-43 569</u>	-	<u>-61 461</u>	=	+17 892
	Varelager:					
	RM verdi	3 165 000		3 410 000		
-	SM verdi	<u>3 320 000</u>		<u>3 528 000</u>		
=	Midlertidig forskjell	<u>-155 000</u>	-	<u>-118 000</u>	=	-37 000
	Varige driftsmidler:					
	RM verdi	12 650 000		25 100 000		
-	SM verdi	<u>12 497 900</u>		<u>22 665 712</u>		
=	Midlertidig forskjell	<u>152 100</u>	-	<u>2 434 288</u>	=	-2 282 188
	Gevinst- og tapskonto:	<u>-860 000</u>	-	<u>4 272 000</u>		-5 132 000
	Langsiktig valutapost:					
	RM verdi	-970 000		-880 000		
-	SM verdi	<u>-970 000</u>		- 920 000		
=	Midlertidig forskjell	<u>0</u>	-	<u>40 000</u>		-40 000
	Sum					<u>-7 473 296</u>

Beregning av alminnelig inntekt for inntektsåret X18:

	Tekst:	Kr.
	Årsresultat før skattekostnad	12 454 000
-	Endring midlertidige forskjeller	-7 473 296
+	Årets permanent forskjeller:	
	Representasjon	11 000
	Gave til sykehjemmet	<u>10 000</u>
=	Alminnelig inntekt	<u>5 001 704</u>

Oppgave 2.

Spm. 1. Beregning av alminnelig inntekt for Dondrum ANS i X18 og skattlegging av denne inntekten.

Dondrum ANS er ikke eget skattesubjekt, jfr sktl § 2-2.2. Alminnelig inntekt i et deltakerlignet selskap beregnes som om selskapet er et eget skattesubjekt, jfr sktl § 10-41.1, men må fordeles på eierne i henhold til hver eiers eierandel, jfr sktl § 2-2.3.

Beregning av alminnelig inntekt:

Arbeidsgodtgjørelse til Harald Olsen for utført arbeid, er ikke en skattemessig personalkostnad. Hans arbeidsgodtgjørelse skal tas forlods av selskapets alminnelig inntekt.

Lønnskostnad eksklusiv godtgjørelse til Harald Olsen:
kr. 800 000 – kr. 300 000 = kr. 500 000.

	Tekst:	Kr.
	Driftsinntekter	3 400 000
-	Varekostnad	1 600 000
-	Lønnskostnader (eksklusiv godtgjørelse til Harald Olsen)	500 000
-	Skattemessige avskrivninger	120 000
-	Diverse andre driftskostnader	260 000
+	Finansinntekter	10 000
-	Finanskostnader	80 000
=	Alminnelig inntekt	<u>850 000</u>

Fordeling av alminnelig inntekt:

	Tekst:	Harald Olsen 20 %	Investor AS 80 %	Sum
	Arbeidsgodtgjørelse	300 000	0	300 000
+	Rest alminnelig inntekt til fordeling: kr. 850 000 – kr. 300 000 = kr. 550 000	<u>110 000</u>	<u>440 000</u>	<u>550 000</u>
=	Sum	<u>410 000</u>	<u>440 000</u>	<u>850 000</u>

Harald Olsen får en økning i alminnelig inntekt med kr. 410 000 og Investor AS får en økning i alminnelig inntekt på kr. 440 000. Den alminnelige inntekten skal tidfestes i det året den oppstår, her i dette tilfellet X18, jfr sktl § 14-2.

Spm. 2. Beregning av alminnelig inntekt for Veka AS.

Aksjeselskap er egne skattesubjekter, jfr sktl § 2-2.1. Det medfører at alminnelig inntekt beskattes i aksjeselskapet. Den alminnelige inntekten tidfestes i det året den har oppstått, år X18, jfr sktl § 14-2.

	Tekst:	Kr.
	Driftsinntekter	1 200 000
-	Lønnskostnader (inkl. godtgjørelse til Harald Olsen)	600 000
-	Diverse andre driftskostnader	180 000
+	Finansinntekter	6 000
-	Finanskostnader	<u>200 000</u>
=	Alminnelig inntekt	<u>226 000</u>

Spm. 3. Påvirkning på inntektsskattegrunnlagene av mottatte godtgjørelser. Dondrum ANS.

Arbeidsgodtgjørelsen fra Dondrum ANS.

Arbeidsgodtgjørelsen fra Dondrum ANS, kr. 300 000, inngår både i personinntekt, jfr sktl § 12-2.1.f og i alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-1 og § 5-30.

Lønn fra Veka AS.

Lønn mottatt fra Veka AS, kr. 400 000, inngår både i personinntekt, jfr sktl § 12-2.1.a og alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-10.1.a.

Privat bruk av mobiltelefon.

Privat bruk av mobiltelefon (elektronisk kommunikasjonstjeneste) er en skattepliktig naturalytelse, jfr sktl § 5-12.5. Uavhengig av hvor mye privat bruk faktisk har kostet for inntektsåret (her estimert til kr. 3 000), er den skattepliktige fordelten kr. 4 392, jfr F 1158 § 5-12-21. Denne skattepliktige naturalytelsen inngår både i personinntekt og i alminnelig inntekt, jfr sktl § 12-2.1.a, § 5-10.1.a og § 5-12.5.

Privat bruk av arbeidsgivers bil.

Privat bruk av arbeidsgivers bil, er en skattepliktig naturalytelse, jfr sktl § 5-13.

Skattepliktig fordel:

Personbilen er førstegangsregistrert lengre enn 3 år tilbake. Det gjør at listepreisen reduseres med 25 %, jfr sktl § 5-13.1.

Redusert listepreis: kr. 550 000 * (100 % - 25 %) = kr. 412 500.

Skattepliktig naturalytelse, jfr sktl § 5-13.1 og F 1160 § 5-13-1:

Kr. 308 500 * 30 % + (kr. 412 500 – kr. 308 500) * 20 % = kr. 113 350.

Skattepliktig naturalytelse privat bruk av arbeidsgivers bil, inngår i personinntekt og alminnelig inntekt, jfr sktl § 12-2.1.a, § 5-10.1.a og § 5-13.

Total påvirkning på personinntekt og alminnelig inntekt for Harald Olsen:

Påvirkning på personinntekt.

Personinntekt øker med kr. 300 000 + kr. 400 000 + kr. 4 392 + kr. 113 350 = kr. 817 742.

Påvirkning på alminnelig inntekt.

Når Harald Olsen mottar skattepliktige ytelser fra Veka AS, har han krav på fradrag for minstefradrag, jfr sktl § 6-30 og § 6-31.

Minstefradrag.

Minstefradraget fastsettes ut fra reglene i sktl § 6-32.

Kr. (400 000 + kr. 4 392 + kr. 113 350) * 45 % = kr. 232 984.

Maksimalt minstefradrag er imidlertid kr. 100 800 (for inntektsåret 2019), jfr årlig skattevedtak, § 6-1.

Alminnelig inntekt øker med:

kr. 300 000 + kr. 400 000 + kr. 4 392 + kr. 113 350 – kr. 100 800 = kr. 716 942.

Spm. 4. Arbeidsgiveravgift.

Dondrum ANS.

Arbeidsgodtgjørelse som Harald Olsen mottar fra Dondrum ANS, er en del av det skattemessige resultatet for Dondrum ANS og innrapporteres ikke som lønn. Den er derfor ikke grunnlag for arbeidsgiveravgift, jfr folketrygd § 23-2.1.

Veka AS.

Veka AS må beregne og betale arbeidsgiveravgift med utgangspunkt i lønn og naturalytelser som Harald Olsen har mottatt, jfr folketrygd § 23-2.1. Veka AS (arbeidsgiver) er lokalisert i Oslo, hvor det er en arbeidsgiveravgiftssats på 14,1 %, jfr folketrygd § 23-2.12 og vedtak om folketrygd § 1, § 2 og § 3.

Arbeidsgiveravgift for X18:

$(kr. 400\ 000 + kr. 4\ 392 + kr. 113\ 350) * 14,1\ \% = kr. 73\ 002.$

Oppgave 3.

Spm. a

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 virkelig verdi på eiendelene begrense størrelsen på aksjekapitalen, siden virkelig verdi er høyere enn skattemessig verdi.

Mia Olsen sin skattemessige inngangsverdi for aksjene i det nystiftede aksjeselskapet Olsen AS tilsvarer sum skattemessig egenkapital som blir overført fra henne til aksjeselskapet. Aksjeselskapet overtar de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, og viderefører enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto.

Skattemessige verdier 01.01.20X1 som overføres til aksjeselskapet:

	Kr
Driftsmidler saldogruppe d	840 000
Varebeholdning	1 100 000
Kundefordringer	220 000
Kontanter	20 000
Gjeld	(950 000)
Gevinst- og tapskonto med gevinstsaldo	<u>(150 000)</u>
Aksjenes samlede skattemessige inngangsverdi	<u>1 080 000</u>

Skattemessig inngangsverdi pr. aksje: $1\ 080\ 000 / 100 =$ 10 800

Spm. b

Det er skatteplikt for mottatt utbytte, jf. sktl § 10-31.

Den skattemessige inngangsverdien for aksjene, og dermed skjermingsgrunnlaget, er fastsatt i spm. a til kr 10 800 pr. aksje.

Det skal beregnes skjerming for årene 20X1 og 20X2 etter sktl § 10-12.1 og 2:

20X1

Utbytte:	kr 0,00
Årets skjerming: 10 800 x 1% =	kr (108,00)
Framførbar ubenyttet skjerming til 20X2 pr aksje:	<u>kr (108,00)</u>

SM inngangsverdi:	kr 10 800,00
Framførbar ubenyttet skjerming	kr 108,00
Skjermingsgrunnlag pr. aksje 20X2:	<u>kr 10 908,00</u>

20X2

Utbytte:	kr 0,00
Årets skjerming: 10 908,00 x 1% =	kr (109,08)
Framførbar ubenyttet skjerming fra 20X1:	<u>kr (108,00)</u>
Framførbar ubenyttet skjerming til 20X3 pr aksje:	<u>kr (217,08)</u>

SM inngangsverdi:	kr 10 800,00
Framførbar ubenyttet skjerming	kr 217,08
Skjermingsgrunnlag pr. aksje 20X3:	<u>kr 11 017,08</u>

20X3

Mia Olsen får kun skjerming for 20X3 på de 50 aksjene hun eier ved årets slutt jf. Sktl § 10-12.2.4, men har med seg ubenyttet skjerming fra tidligere år på alle aksjer.

Mia Olsen mottar utbytte i mai 20X3 på de 100 aksjene hun eier på dette tidspunktet.

	Solgt 20X3	Eies 31.12.20X3
	50 aksjer	50 aksjer
	Kr.	Kr.
Utbytte pr. aksje	200,00	200,00
Skjerming pr. aksje 20X3 (kr. 11 017,08 x 1 %)	-	-110,17
Ubenyttet skjerming pr. aksje fra 20X2	-	<u>-217,08</u>
	<u>217,08</u>	
Ubenyttet skjerming pr. aksje	-17,08	-127,25
Totalt skattepliktig utbytte	0	0
Skattemessig inngangsverdi:		10 800,00
Ubenyttet skjerming 20X3:		<u>127,25</u>
Skjermingsgrunnlag 20X4:		<u>10 927,25</u>

Skattepliktig utbytte for Mia Olsen i 20X3 blir dermed kr 0.

Spm. c

Gevinst ved realisasjon av aksjer er skattepliktig inntekt for personlig aksjonær jf. sktl § 10-31.1 og tap er skattemessig fradragsberettiget jf. sktl § 10-31.2.

Gevinst og tap beregnes etter reglene i sktl § 10-32.1. Det er resterende ubenyttet skjerming på de solgte aksjene med kr 17,08 pr. aksje etter fradrett skjerming mot utbytte. Ubenyttet skjerming går til fradrag i gevinst jf. sktl § 10-31.1.2.

Vederlag:	kr 11 000,00
Skattemessig inngangsverdi:	<u>kr 10 800,00</u>
Foreløpig gevinst:	kr 200,00
Rest ubenyttet skjerming fradras gevinst sktl § 10-31.1:	<u>kr (17,08)</u>
Endelig gevinst:	<u>kr 182,92</u>
Oppjustert med 1,44 sktl § 10-31.1:	<u>kr 263,40</u>
 Total skattepliktig gevinst 50 aksjer:	 <u>kr 13 170,00</u>

Oppgave 4.

Oppgave a

Boa AS selger varer og monterings tjenester til kunder og leier ut arealer i eget næringsbygg til Høgskolen. Salg av varer og monterings tjenester er avgiftspliktig etter mval § 3-1.1 med alminnelig avgiftsats på 25 %, jf. mval § 5-1.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Høgskolen driver med undervisningsvirksomhet i utleide arealer. Undervisningsvirksomhet er unntatt fra loven jf. mval § 3-5.1. Utleien av arealer til Høgskolen er dermed unntatt loven jf. mval § 3-11.1. Boa AS kan ikke frivillig registreres for utleie etter mval. § 2-3 siden leietaker driver virksomhet unntatt loven.

Boa AS driver derfor delt virksomhet, både innenfor og utenfor loven.

Omsetning	Innenfor loven	Utenfor loven
Omsetning av varer og monterings tjenester	Kr 13 500 000	
Utleieinntekter Høgskolen		Kr 1 500 000
Totalt	Kr 13 500 000	Kr 1 500 000
Andel	90 %	10 %

For innkjøp av varer og tjenester til bruk kun i den avgiftspliktige delen av virksomheten, gis det som hovedregel fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1. Det er dog begrensninger i fradragretten f.eks. i mval §§ 8-3 og 8-4. Det gis ikke fradrag for merverdiavgift ved innkjøp av varer og tjenester til bruk kun i den delen av virksomheten som gjelder utleie av lokaler til Høgskolen. Omsetning utenfor loven utgjør 10 % av samlet omsetning. Boa AS har derfor rett til 90 % fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser som er til bruk i den samlede virksomheten (felles driftskostnader), jf. mval § 8-2.1 jf. F nr. 1540 § 8-2-2. For fellesanskaffelser til bygget gis det fradrag for inngående merverdiavgift basert på areal jf. mval § 8-2.1 jf. F nr. 1540 § 8-2-1. For slike fellesanskaffelser gis Boa AS derfor fradrag for 70 % av inngående merverdiavgift tilsvarende den delen av arealet som benyttes til avgiftspliktig virksomhet.

Oppgave b

1) Salgsdokumentasjon for merverdiavgiftspliktig omsetning kan ikke utstedes før ved levering av varen eller tjenesten jf. mval § 15-10.3 jf. § 3-1.1. Det er i enkelte tilfeller gjort unntak for dette i bokføringsforskriftens § 5-2-6, men ingen av disse unntakene omfatter salg av baderominnredning. Boa AS sender derfor forskuddsfaktura på kr 10 000 uten å tillegge utgående merverdiavgift.

2) Boa AS fakturerte salget av kjøkkeninnredningen med alminnelig sats 25% jf. mval. §§ 3-1.1 og § 5-1.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Fakturaen til kunden var dermed kr 80 000 x 1,25 = kr 100 000, hvorav kr 20 000 i utgående merverdiavgift. Når det konstateres tap på kundefordringer, kan tidligere bokført utgående merverdiavgift tilbakeføres jf. mval. § 4-7.1. Etter F nr. 1540 § 4-7-1.1c, er en fordring endelig konstatert tapt dersom konkursbehandling gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning. Siden det er betalt kr 40 000 av bruttofordringen, er tapet inklusive merverdiavgift

her på kr 100 000 – kr 40 000 = kr 60 000 inklusive merverdiavgift. Merverdiavgiften som tilbakeføres er dermed $kr\ 60\ 000 * 25\% / 125\% = kr\ 12\ 000$.

3) Utleie av rom fra hoteller er merverdiavgiftspliktig omsetning jf. mval § 3-11.2a med redusert sats 12 % jf. mval § 5-5.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 4 bokstav c. Omsetning av serveringstjenester er også merverdiavgiftspliktig omsetning jf. mval § 3-1. Serveringstjenester anses ikke som omsetning av næringsmidler, og er dermed merverdiavgiftspliktig med alminnelig sats 25 % jf. mval § 5-2 og F nr. 1540 § 5-2-5 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2.

Hotellet beregner dermed utgående merverdiavgift på $kr\ 3\ 000 * 12\% + kr\ 1\ 200 * 25\% = kr\ 660$.

Revisjonsvirksomhet er omsetning innenfor loven jf. § 3-1.1 Det foreligger derfor fradragsrett for inngående merverdiavgift på hotellovernatting jf. mval § 8-1. Det foreligger derimot ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til servering, jf. mval § 8-3.1a. Revisor AS får dermed fradrag for inngående merverdiavgift på hotellrom med $kr\ 3\ 000 * 12\% = kr\ 360$.

Salg av tjenester er merverdiavgiftspliktig jf. mval § 3-1 med alminnelig sats 25% jf. § 5-1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Reisekostnader som oppstår i forbindelse med en tjenesteleveranse følger avgiftsberegningen for hovedleveransen, jf. mval § 4-2.1.

Netto reisekostnader etter fradrag for inngående merverdiavgift er ifølge beregninger over:

$(kr\ 3\ 000 * 1,12 + kr\ 1\ 200 * 1,25) - 360\ kroner = kr\ 4\ 500$.

Revisor AS fakturerer dermed:

Honorar:	kr 30 000,00
Utleie:	<u>kr 4 500,00</u>
Sum:	kr 34 500,00
25 % mva:	<u>kr 8 625,00</u>
Sum faktura:	<u>kr 43 125,00</u>

For Boa AS er revisjonshonoraret en felles driftskostnad og Boa AS har derfor rett til 90 % fradrag for inngående merverdiavgift jf. mval § 8-2.1 jf. F nr. 1540 § 8-2-2. Fradragsberettiget inngående merverdiavgift blir da $kr\ 8\ 625,00 * 90\% = kr\ 7\ 762,50$.

4) Puss av vinduer er merverdiavgiftspliktig tjeneste jf. mval § 3-1.1 med alminnelig sats 25 %, jf. mval § 5-1.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Fakturaen fra Vinduspuss AS er dermed på $kr\ 20\ 000 * 1,25 = kr\ 25\ 000$, hvorav kr 5 000 i utgående merverdiavgift.

For fellesanskaffelser til næringsbygget Mårveien 2 gis Boa AS fradrag for 70 % av inngående merverdiavgift basert på areal etter mval § 8-2.1 jf. F nr. 1540 § 8-2-1. Boa AS får dermed fradrag for inngående merverdiavgift på $kr\ 5\ 000 * 70\% = kr\ 3\ 500$.

5) Telefontjenester er merverdiavgiftspliktig omsetning jf. mval § 3-1.1 med alminnelig sats 25 %, jf. mval § 5-1.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Fakturaen fra Telenor er dermed $kr\ 7\ 600 * 1,25 = kr\ 9\ 500$, hvorav kr 1 900 i utgående merverdiavgift. Bruk av telefon i avgiftspliktig virksomhet gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1(1), men det gis fradrag bare for den delen som er benyttet i virksomheten, som her er på 60 %. Privatbruk av telefon gir ikke rett til fradrag for merverdiavgift. Siden omsetning utenfor loven utgjør 10 % av samlet omsetning, får Boa AS 90 % fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser som er til bruk i den samlede virksomheten (felles

driftskostnader), jf. mval § 8-2.1 jf. F nr. 1540 § 8-2-2. Fradraget for inngående merverdiavgift utgjør dermed $kr\ 1\ 900 \times 60\ \% \times 90\ \% = kr\ 1\ 026$.

6) Omsetning av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig jf. mval §§ 3-1.1 med alminnelig sats 25 % jf. mval § 5-1.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Fakturaen fra Trimeksperten AS er dermed $kr\ 50\ 000 \times 1,25 = kr\ 62\ 500$, hvorav $kr\ 12\ 500$ i utgående merverdiavgift.

Boa AS vil ikke ha fradrag for inngående merverdiavgift jf. mval § 8-3.1g da dette er kostnader knyttet til drift av fast eiendom som skal dekke velferdsbehov.

Oppgave c

Entreprenørtjenester er merverdiavgiftspliktig omsetning jf. mval §§ 3-1.1 med alminnelig sats 25 % jf. mval § 5-1.1 og årlig vedtak om merverdiavgift for 2019 § 2. Fakturaen fra Byggeren AS var dermed $kr\ 30\ 000\ 000 \times 1,25 = kr\ 37\ 500\ 000$, hvorav $kr\ 7\ 500\ 000$ i utgående merverdiavgift. Salg av tomt er unntatt loven jf. mval § 3-11.1. Fakturaen ved kjøp av tomt var dermed $kr\ 2\ 000\ 000$.

Ved anskaffelsen fikk Boa AS fradrag for inngående merverdiavgift på den delen som skulle benyttes til egen merverdiavgiftspliktig virksomhet basert på areal jf. mval § 8-2.1 jf. F nr. 1540 § 8-2-1, mens det ikke ble gitt fradrag for inngående merverdiavgift på den delen som leies ut til Høgskolen. Fradrag for inngående merverdiavgift ble dermed gitt med $kr\ 7\ 500\ 000 \times 70\ \% = kr\ 5\ 250\ 000$.

Næringsbygget i Mårveien 2 regnes som en kapitalvare, jf. mval § 9-1.2b. For kapitalvaren fast eiendom er det en justeringsperiode på 10 år, jf. mval § 9-4.2. Undervisningsvirksomhet er unntatt loven jf. mval § 3-5.1. Deler av lokalene (15 %) er derfor med virkning fra 1. januar 20X19 omdisponert fra bruk i avgiftspliktig virksomhet til bruk i virksomhet utenfor loven. Tidligere fradragsført inngående merverdiavgift kreves dermed justert jf. mval § 9-2.1.

Justeringsforpliktelsen beregnes som følger jf. mval § 9-5.1:

Fradrag ved anskaffelse av bygget:	-70 %
Nytt fradrag ved endret bruk:	<u>55 %</u>
Justeringsprosent:	<u>-15 %</u>

Total merverdiavgift ved anskaffelsen av bygget: 7 500 000 kroner

Den årlige justeringen (tilbakebetaling av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift) blir da: $Kr\ 7\ 500\ 000 \times (-15\ \%) \times 1/10 = \underline{kr\ 112\ 500}$.

Dersom det ikke skjer nye endringer i utleieforholdet, må denne årlige justeringen skje i resten av justeringsperioden (5 år – årene 20X19 – 20X23).