

Innføring i meirverdiavgift

Helge Svendsen

TITTEL Innføring i meirverdiavgift	NOTATNR. 8/2005	DATO 1.7.2005
PROSJEKTITTEL	TILGJENGE Open	TAL SIDER 30
FORFATTAR Helge Svendsen	PROSJEKTLEIAR/-ANSVARLEG	
OPPDRAKSGJEVAR Intern	EMNEORD Meirverdiavgift, mva, avgiftsplikt, avgiftsfritak	
SAMANDRAG Notatet er utarbeidd i tilknytning til undervisninga i kurset JU630 Skatterett og er ei grunnleggjande innføring i meirverdiavgift. Det er lagt vekt på å få fram eit rammeverk som kan nyttast til å løyse avgiftsrettslige spørsmål i praksis. Teoristoffet er illustrert med døme og det er også teke med oppgåver som er gitt til eksamen ved HSF med tilhøyrande løysingsforslag.		
SUMMARY This paper presents a basic introduction to value added tax in Norway. It emphasizes the development of an understandable framework for solving practical issues within the VAT field. The theory section is followed by practical examples, and includes examples extracted from exams given at Sogn og Fjordane University College.		
PRIS	ISSN 0806-1696	ANSVARLEG SIGNATUR

FORORD

Formålet med dette notatet er å gi ei lettfatteleg innføring i meirverdiavgift for studentar som tek innføringskurs i skatterett.

I det praktiske liv er det uråd å skilje kunnskap i skatterett og kunnskap i meirverdiavgift. Samstundes er meirverdiavgift eit stort fagfelt i seg sjølv og det er difor nødvendig å avgrense kursdelen mykje.

Dei fleste lærebøker og oppslagsverk innanfor meirverdiavgift er omfattande og det er vanskeleg å få oversikt over systematikken i lovstoffet. Eg har difor valt å lage eit notat som inneheld dei delane som eg sjølv hadde mest nytta av i innlæring av emnet.

Det er umogeleg å forstå meirverdiavgift utan å gje døme. Likevel har eg valt å ikkje gje døme i del I. Dette skuldast at eg ynskjer å framstille det som eg meiner er hovudsystematikken så komprimert som mogeleg.

I del I går vi gjennom hovudelementa i mva-stoffet. Vi kallar det rammeverket.

I del II kjem ein del døme som illustrerer det som er gjennomgått i del I.

I del III går eg litt vidare på dei same tema som er presentert i del I.

Del IV inneheld oppgåver med løysingsforslag.

I tillegg til dette notatet har de stor nytte av å lese ”Merverdiavgift – veiledning til næringsdrivende” utgitt av Skattedirektoratet. På *skattetaten.no* finn de dessutan publikasjonen ”Merverdiavgiftshåndboken”. Den er svært omfattande og passar best til oppslag.

Sogndal, 1. juli 2005

INNFØRING I MEIRVERDIAVGIFT

INNHALD

Del I RAMMEVERKET (sjå vedlegg1).....	2
Avgiftsplikt for kven?	2
Frådrag for inngåande meirverdiavgift	3
Førebels oppsummering	3
Omsetning utanfor avgiftsområdet	4
Avgiftsfri omsetning innanfor avgiftsområdet.....	5
Forholdsmessig frådrag for inngåande meirverdiavgift.....	5
Meirverdiavgiftslova.....	6
DEL II – DØME	7
Døme 1 Næringsverksemd eller hobbyverksemd:.....	7
Døme 2 Omsetning eller tilskot	7
Døme 3 Avgiftspliktig omsetning innanfor avgiftsområdet	8
Døme 4 Omsetning innanfor avgiftsområdet, men fritak for å rekne utgåande meirverdiavgift.....	8
Døme 5 Omsetning utanfor og innanfor avgiftsområdet, delvis frådrag for inngåande meirverdiavgift	8
DEL III FORDJUPINGSEMNE.....	9
Avgiftsplikt for kven?	10
Frådrag for inngåande meirverdiavgift	10
Omsetning utanfor avgiftsområdet	12
Avgiftsfri omsetning innanfor avgiftsområdet.....	13
Forholdsmessig frådrag for inngåande meirverdiavgift.....	14
DEL IV OPPGÅVER OG LØYSINGSFORSLAG.....	15
Oppgavesett 1.....	16
Løysingsforslag til oppgavesett 1	19
Eksamen V-2004 Oppgave 2 (spørsmål b og c gjeld meirverdiavgift)	23
Løysingsforslag til Eksamen V-2004 Oppgave 2	24
Eksamen H-2004 oppgave 3 (oppgåva integrerer skatt og avgift)	25
Løysingsforslag til Eksamen H-2004 oppgave 3	25
Eksamen V-2005.....	26
Løysingsforslag oppgave 1 eksamen V-2005	26
Løysingsforslag oppgave 2 eksamen V-2005	27
Referansar	29
Vedlegg 1, rammeverk for avgiftsplikta	30

Del I RAMMEVERKET (sjå vedlegg 1)

Avgiftsplikt for kven?

Stortinget har bestemt at alle som driv næringsverksemd og som omset avgiftspliktige varer og/eller tenester av eit visst omfang, har ansvar for å krevje inn meirverdiavgift på vegne av staten. Målet er til sist at den som forbrukar varer og tenester skal betale avgifta.

Innkrevjinga skal skje i alle omsetningsledd. Ein produsent legg til meirverdiavgift på rekninga til grossisten, grossisten legg meirverdiavgift på rekninga til butikken, som til sist legg til meirverdiavgift på rekninga til forbrukaren.

Kvart omsetningsledd skal deretter foreta eit avgiftsoppgjer. Det betyr at han for ein to månaders periode reknar saman all meirverdiavgift han har kravd inn frå sine kundar. Samstundes trekkjer han i frå all meirverdiavgift han sjølv har betalt til sine leverandørar. Skilnaden betaler han inn til staten.

Kva blir resultatet av dette? Kvart omsetningsledd får ansvar for å betale inn meirverdiavgift på meirverdien av omsetninga som kvart omsetningsledd har hatt.

Eit av dei første spørsmål som møter dei som vil starte opp næringsverksemd er: Blir eg avgiftspliktig? Må eg registrere meg i avgiftsmanntalet?

Her er meirverdiavgiftslova forholdsvis grei. Alle som driv næringsverksemd og samstundes har omsetning som i lova er definert som avgiftspliktig skal registrera seg hjå avgiftsstyresmaktene når dei har passert ei viss omsetning.

Det er normalt ikkje så vanskeleg å fastslå om ein driv næringsverksemd. Det følgjer i stor grad same vilkår som for skatteplikta. Det viktigaste vilkåret er at den næringsdrivande satsar ein sum pengar med det føremål å tene pengane tilbake og litt til.

Vil verksemda ha avgiftspliktig omsetning? Som utgangspunkt er ein avgiftspliktig dersom ein har omsetning av varer og/eller tenester.

Som eit utgangspunkt kan vi halde oss til desse retningslinene:

Omsetning betyr levering mot betaling.

Varer omfattar alt som kan leverast fysisk

Tenester omfattar alt som ikkje vert levert fysisk, men som ein likevel kan ta betaling for.

Det betyr at vi har avgiftspliktig omsetning dersom vi leverer noko mot betaling. Nedre grense for registreringsplikt er at den avgiftspliktige omsetninga utgjer minst kr 50.000,- i løpet av ein 12 månaders periode. For frivillige og allmennyttige organisasjonar er beløpet kr 140.000,-.

Avgifta skal reknast av den summen som vert betalt for vara eller tenesta (vederlaget).

Frådrag for inngåande meirverdiavgift

Å være avgiftspliktig betyr ikkje berre å skulle krevje inn avgift på salet sitt (utgåande meirverdiavgift). Det betyr også at verksemda har rett til å trekkje i frå meirverdiavgift dei har betalt på varer og tenester dei har kjøpt frå andre næringsdrivande (inngåande meirverdiavgift).

Det er to viktige vilkår når det gjeld frådragsretten for inngåande meirverdiavgift.

For det første må verksemda vere avgiftspliktig og avgiftsregistret.

For det andre er det berre frådragsrett for meirverdiavgift på kjøp som har samanheng med den avgiftspliktige omsetninga. Dette følgjer av §21 i meirverdiavgiftslova.

Førebels oppsummering

Til no har vi omtala den enklaste forma for avgiftsplikt for ei verksemd. Vi kan gjerne oppsummere dette med eit døme:

Tenk dykk ein butikk som sel klede. I november sel dei for NOK 900.000. I same periode har dei kjøpt inn varer for NOK 500.000,-. I tillegg har dei fått rekning på husleige på NOK 100.000,- og rekning på kommunale avgifter på NOK 10.000,-. Det er meirverdiavgift på alle desse rekningane.

Vi set opp avgiftsrekneskapen for november og desember (6. termin):

	Eks. mva	mva	inkl. mva
Sal	- 900.000	- 225.000	- 1.125.000
Varekjøp	500.000	125.000	625.000
Husleige	100.000	25.000	125.000
Kommunale avgifter	10.000	<u>2.500</u>	12.500
Å betale		<u>- 72.500</u>	

Verksemda har kravd inn totalt NOK 225.000 i meirverdiavgift frå kundane sine. Samstundes har dei betalt meirverdiavgift på rekningar frå andre på til saman NOK 152.500. Netto skal dei difor betale inn NOK 72.500.

Omsetning utanfor avgiftsområdet

Meirverdiavgiftslova §3 definerer *omsetning* som levering av varer og tenester mot vederlag. Saman med §13 ser vi klart at slik omsetning medfører avgiftsplikt. Vi skal no sjå på unntak frå denne hovudregelen.

§5, §5a og §5b inneheld viktige unntak frå avgiftsplikta. Alle desse tre paragrafane representerer typar omsetning som ikkje er avgiftspliktige likevel, trass i hovudregelen.

Det er altså slik at det fins *omsetning av varer og tenester* mot *vederlag* som det likevel ikkje skal betalast utgåande meirverdiavgift av.

Slik omsetning kan vi kalla *Omsetning utanfor avgiftsområdet*. Dette gjeld omsetning som er omfatta av dei særlege unntaka i §§5, 5a og 5b.

Kva er konsekvensen av at ei verksemd har omsetning som er nemnt i §5?

For det første betyr det at ho ikkje skal krevje inn meirverdiavgift når dei sender faktura til sine kundar for denne omsetninga. Fakturaen skal lyde på vederlaget utan tillegg for meirverdiavgift.

For det andre betyr det at ho ikkje får frådrag for meirverdiavgift på kjøp av varer og tenester som gjeld omsetninga utanfor avgiftsområdet.

Vi kan formulere fire reglar:

Det skal aldri leggjast til utgåande meirverdiavgift på omsetning av varer og tenester som fell utanfor avgiftsområdet.

Det er aldri frådrag for inngåande meirverdiavgift på innkjøpte varer og tenester som er til bruk i den delen av verksemda som fell utanfor avgiftsområdet.

Det skal alltid leggjast til utgåande meirverdiavgift på omsetning av varer og tenester som er innanfor avgiftsområdet.

Det er som regel fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift på innkjøpte varer og tenester som er til bruk i den avgiftspliktige delen av verksemda.

Formuleringa ”som regel” betyr at det er unntak. Det finns altså tilfeller der vi likevel ikkje får frådrag for inngåande meirverdiavgift på kjøp av varer og tenester som er til bruk i den avgiftspliktige delen av verksemda. Vi seier då at frådragsretten er avskoren.

Vi skal ikkje gå i detalj på dette no, men nemner følgjande: Innleiingsvis sa vi at det er *forbrukaren* som til sist skal betale avgifta. I enkelte tilfeller seier lova uttrykkeleg at verksemda er *forbrukar* til tross for at dei omset avgiftspliktige varer og tenester. Når verksemda kjøper varer og tenester som han blir definert som *forbrukar* av, blir han samstundes behandla som ein vanleg privatperson og

får ikkje frådrag for inngåande meirverdiavgift på desse kjøpa. Det er §22 jf §14 som tek føre seg slike tilfella.

Dette kjem vi attende til.

Avgiftsfri omsetning innanfor avgiftsområdet

Så langt har vi sett på omsetning innanfor avgiftsområdet og omsetning utanfor avgiftsområdet. Vi går no steget vidare og introduserer uttrykket avgiftsfri omsetning innanfor avgiftsområdet.

Vi snakkar no om omsetning som er omfatta av omsetningsdefinisjonen i §3 jf §13. Vi er heller ikkje inne på unntaka i §5, 5a og §5b. Likevel seier lova at det ikkje skal reknast utgåande meirverdiavgift av visse typar omsetning. Desse er rekna opp i §16 og §17.

Døme på avgiftsfri omsetning er sal til utlandet, sal av bøker i siste omsetningsledd, bruktbilar og aviser.

Vi set opp nokre reglar:

Det skal aldri leggjast til utgåande meirverdiavgift på omsetning av varer og tenester som er avgiftsfrie etter §16 og 17.

Det er som regel fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift på innkjøpte varer og tenester som er til bruk av den avgiftspliktige delen av verksemda sjølv om denne omsetninga er fritaken for meirverdiavgift etter §16- og 17.

Unntaket som ligg i uttrykket ”som regel” har same forklaring som over.

Legg merke til at det er frådrag for inngåande meirverdiavgift sjølv om omsetninga er fritaken for utgåande meirverdiavgift etter §16 og 17. Det er motsett av det vi sa om omsetning som fell utanfor avgiftsområdet etter §5, 5a og §5b. Grunnen er at omsetninga i §16-17 i utgangspunktet er omsetning etter §3 jf §13 og ikkje unnateke i §5, 5a og 5b, men fritaken etter §16 eller §17.

Vi kjem attende til dei ulike typar omsetning som er unnateke i §16-17.

Forholdsmessig frådrag for inngåande meirverdiavgift

Vi har til no sett på plikta til å krevje inn meirverdiavgift på omsetning og retten til frådrag for meirverdiavgift på innkjøpte varer og tenester. Vi skil mellom omsetning innanfor avgiftsområdet og omsetning utanfor avgiftsområdet. Vi skil vidare mellom avgiftspliktig omsetning innanfor avgiftsområdet og avgiftsfri omsetning innanfor avgiftsområdet.

Vidare har vi sett på kva for konsekvens dette får for retten til å trekkje ifrå inngåande avgift. Vi har sett at denne retten er direkte knytt til om kjøpet gjeld den delen av omsetninga som er innanfor avgiftsområdet.

Det oppstår då eit viktig spørsmål: Kva med frådrag for inngåande meirverdiavgift på kjøp av varer og tenester som er til bruk både i den del av verksemda som er innanfor avgiftsområdet og den delen som er utanfor?

Det spørsmålet omhandlar §23 i lova. Kjøp som er *til bruk under eitt* gir rett til *forholdsmessig frådrag* for inngåande meirverdiavgift.

Det er gitt ei forskrift (F. nr. 18) som utdjuar korleis vi skal rekne ut avgiftsfrådrag etter §23.

Hovudregelen etter forskrifta er fordeling etter *antatt bruk*. Det betyr ei konkret vurdering av korleis ein har brukt vara eller tenesta som ligg til grunn.

Vidare gjev forskrifta høve til å nytte *areal* som fordelingsnøkkel dersom det gjeld oppføring og drift av bygningar.

Det vil også driftsutgifter som er til bruk under eitt i verksemda. I det tilfelle opnar forskrifta for fordeling etter *omsetning*.

Meirverdiavgiftslova

Vi har no vore inne på ein del sentrale deler av avgiftsretten og summerer opp slik:

§3 jf §13

Avgiftsplikt for omsetning av varer og tenester mot vederlag.

§5, §5a, §5b

Omsetning som fell utanfor avgiftsområdet. Då er det heller ikkje rett til frådrag for inngåande meirverdiavgift.

§16-§17

Omsetning som er innanfor avgiftsområdet med likevel friteke for avgiftsplikt.

§21

Det er fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift på varer og tenester til bruk i avgiftspliktig verksemd.

§22 jf. §14

I enkelte tilfelle er retten til frådrag for inngåande avgift avskoren sjølv om vara eller tenesta er til bruk i avgiftspliktig verksemd.

§23

Det er delvis frådrag (forholdsmessig) for inngåande meirverdiavgift som er til felles bruk i avgiftspliktig verksemd og utanfor avgiftspliktig verksemd.

Vi vil også nemne meirverdiavgiftssatsane: I utgangspunktet 25%, med følgjande unntak:

Persontransport	7%
Kringkastingsavgift	7%
Kinoverksemd	7%
Næringsmidlar	11%

DEL II – DØME

Nedanfor kjem ein del døme som viser korleis vi kan løyse praktiske meirverdiavgiftsspørsmål ut frå rammeverket vi presenterte i del I.

Døme 1 Næringsverksemd eller hobbyverksemd:

Ole Johnsen likar å drive med frukt og har ein del epletre i hagen. Det han ikkje et sjølv gir han vanlegvis bort til slekt og vener, men no har den nye matvarekjeda i bygda teke kontakt og spurt om han kan levere nokre kassar av ein spesiell sort som dei ikkje klarar å skaffe gjennom fruktlageret. Ole leverer eple for til saman kr 5.000,-.

Løysing: Ole driv ikkje med epledyrking for å tene pengar. Omfanget av epledyrkinga er heller ikkje stort nok til å vere egna til å gje overskot. Epledyrkinga kan kallast hobbyverksemd. Ole er difor ikkje registreringspliktig. Eit anna poeng er at Ole i alle tilfelle ikkje vil være registreringspliktig før avgiftspliktig omsetning overstig kr 50.000,-.

Heimel: §10 jf §27 og §28.

Døme 2 Omsetning eller tilskot

Ole Johnsen sin eplehage vert omregulert til offentleg areal. Ole held fram med fruktdyrkinga, men er no meir utsett for skadeverk og tjuveri enn tidlegare. Han får eit tilskot frå kommunen på kr 100.000,- som skal kompensere for ulempene han har fått.

Løysing: Vilåret for avgiftsplikt er at det vert ”omsett” varer eller tenester, §13. Tilskot i dette tilfellet er ikkje vederlag for vare eller teneste og difor ikkje ”omsetning”. Ein kan på den andre side ikkje kamuflere ein transaksjon ved å kalle motytinga ”tilskot”. Det avgjerande er om det skjer levering mot vederlag i pengeverdi. Ole blir ikkje avgiftspliktig sjølv om han får inntekter som overstig kr 50.000,-.

Døme 3 Avgiftspliktig omsetning innanfor avgiftsområdet

Johan Olesen har lenge arbeidd i eit datafirma som driv med utvikling av heimesider på internett. Han er lei av å verte styrt av andre og har difor bestemt seg for å starte eiga verksemd og tilby ulike IT-tenester. Han tek kontakt med deg og ber om ei vurdering av korleis ”det blir med moms og slikt”, som han uttrykker det.

Løysing: Sal av IT-tenester er avgiftspliktig teneste etter §§13. Han må difor registra seg i avgiftsmanntalet etter §27 når han har passert kr 50.000,- i omsetning over ein 12-månaders periode (§28). Samstundes vil han få fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift han betaler på varer og tenester til bruk i verksemda.

Døme 4 Omsetning innanfor avgiftsområdet, men fritak for å rekne utgåande meirverdiavgift.

Johan Olesen har ein kamerat som er fiskebåtreiar. Johan får i oppgåve å levere IT-system til ein av dei store havgåande trålarane hans (30 meter lang). Kontrakten er på kr 300.000,- eks.mva. Johan må i samband med leveringa kjøpe inn diverse utstyr på til saman kr 200.000,- med tillegg av kr 50.000,- i meirverdiavgift. Korleis blir meirverdiavgiftsbehandlinga på omsetninga og på innkjøpt utstyr.

Løysing: Levering av IT-system er omsetning vare og teneste etter hovudregelen i §13. Omsetninga er difor innanfor avgiftsområdet. Samstundes er omsetning av varer og tenester til bruk på skip over 15 meter friteke for meirverdiavgift etter §16 nr. 2. Johan skal difor ikkje leggje til meirverdiavgift på rekninga han sender på leveringa. Han får likevel refundert kr 50.000,- i meirverdiavgift han ha lagt ut ved innkjøp av utstyr etter §21.

Merk deg at så lenge fritaket for utgåande meirverdiavgift er grunna i §16 og §17 er det alltid fullt frådrag for meirverdiavgift etter §21.

Døme 5 Omsetning utanfor og innanfor avgiftsområdet, delvis frådrag for inngåande meirverdiavgift

Johan Olesen har i tillegg til sal av IT-tenester teke på seg å undervise i faget Databasesystemer på den lokale høgskulen. For dette får han kr 150.000,- i årleg honorar. Sal av IT-tenester gir kr 1.500.000,- i omsetning. Olesen har i løpet av året kr 10.000,- + meirverdiavgift i utgifter som gjeld undervisninga, kr 700.000,- + mva i utgifter som gjeld øvrig IT-verksemd. Dessutan har han kr 100.000,- +

mva i utgifter som er felles for heile verksemda. Korleis ser det totale mva-rekneskapan til Olesen ut.

Løysing:

Tekst	Beløp inkl.		Merknad
	Mva	Mva (25%)	
IT-tenester	- 1.875.000	- 375.000	Avgiftspliktig teneste, §13
Undervisning	- 150.000	0	Unnateke etter §5b nr.3
Utgifter IT	875.000	175.000	Frådrag etter §21
Utgifter underv.	12.500	0	Ikkje frådrag, §21 jf §5b. nr. 3
Fellesutgifter	125.000	22.500*	Forholdsm. frådrag etter §23 10% utan frådrag, 90% med.
Netto mva å betale		- <u>177.500</u>	

Johan Olesen krev altså inn kr 375.000,- i mva frå sine kundar for omsetning av IT-tenester. På undervisningstenestene er det ikkje mva. Det er unnateke etter §5b nr. 3.

Olesen får fullt frådrag for mva han har betalt på kjøp av varer og tenester som gjeld IT verksemda. Han får ikkje frådrag for mva han har betalt på varer og tenester som gjeld undervisninga fordi vilkåret for frådrag er at utgifta gjeld avgiftspliktig omsetning.

Han får forholdsmessig frådrag etter §22 for mva han har betalt på varer og tenester som er felles for heile verksemda.

Olesen sitt avgiftsoppgjer består av kr 375.000,- i meirverdiavgift som han har kravd inn frå kundane sine, minus meirverdiavgift han får frådrag for. Netto skal han betale kr 177.700,-.

$$* 125.000 : 1,25 \times 0,25 \times 0,90 = \underline{22.500}$$

DEL III FORDJUPINGSEMNE

I Del I og II har vi sett på dei viktigaste grunnelementa innanfor meirverdiavgift. Vi kan kalla det for rammeverket. Det betyr at same kva slags mva-spørsmål vi skal sjå på, må dette rammeverket vere utgangspunkt for løysinga.

Vi skal no gå litt djupare i stoffet, men presiserer at du må forstå Del I og del II før det er noko vits å gå vidare på del III.

Avgiftsplikt for kven?

I del II sa vi at næringsdrivande kan bli avgiftspliktige. Det dekkar dei fleste tilfelle. Vi må likevel få med at også konkursbu, dødsbu, kommisjonærar og auksjonsforretningar kan bli avgiftspliktige dersom dei har avgiftspliktig omsetning. Dette går fram av §10. Det same gjeld utanlandske næringsdrivande som har avgiftspliktig omsetning i Norge. Vi bør også nemne at statlege og kommunale verksemder kan bli avgiftspliktige etter §11.

I del II sa vi at omsetning utløyser avgiftsplikt. I tillegg skal vi nemne to andre hendingar som også utløyser avgiftsplikt. Det eine er uttak, det andre er innførsel (import).

Uttak betyr at nokon gjer seg nytte av varer eller tenester som var meint for avgiftspliktig omsetning utan å betale vederlag.

Innførsel er varer som kjem frå utlandet.

I del II sa vi at det er næringsdrivande med avgiftspliktig omsetning som skal registrerast i avgiftsmanntalet. I tillegg finns det høve for visse næringsdrivande å registrere seg frivillig sjølv om dei i utgangspunktet har omsetning som ikkje medfører registreringsplikt.

Døme på slik frivillig registrering er: *Utleigar av bygg, skipsreiarar og flyselskap som fraktar passasjerar i utanriksfart, bortforpaking av landbrukseigedom, skogsvegforeiningar.*

Grunnlaget for frivillig registrering er å finne i §10, medan nærare reglar finns i eigne forskrifter. Den mest aktuelle er Forskrift 117 om frivillig registrering for utleigar av bygg eller anlegg.

Det viktigaste å forstå når det gjeld frivillig registrering er at den næringsdrivande på denne måten fører seg sjølv inn under avgiftsområdet. Det viktigaste motivet for frivillig registrering er å oppnå frådragsrett for inngåande meirverdiavgift på kjøpte varer og tenester som ein ikkje ville fått frådrag for utan å registrere seg.

Vi ser nærare på frivillig registrering i eit seinare avsnitt.

Frådrag for inngåande meirverdiavgift

I del I sa vi at det er frådrag for inngåande meirverdiavgift som ein registreringspliktig næringsdrivande har betalt på varer og tenester når desse har samanheng med avgiftspliktig omsetning. Vi var også kort inne på at denne hovudregelen ikkje gjeld når den næringsdrivande opptrer som forbrukar. Det er dette vi no skal sjå nærare på.

Det er Mval. §22 som tek føre seg unntaket frå hovudregelen i §21.

§22 kan vere litt vanskeleg å få taket på så vi skal ta det steg for steg. §22 har tre nummerpunkt (1,2 og 3). Dei to første er sjølvstendige, medan det tredje viser til §14. Vi må difor sjå §22 (3) og §14 i samanheng.

1. ledd) Det er ikkje frådrag for mva på serveringstenester (til dømes restaurantrekning), og heller ikkje på leige av lokale dersom dette vert leigd i samband med servering.

2. ledd) Det er ikkje frådrag for mva ved kjøp av kunst og antikvitetar (til dømes ved utsmykking av forretningslokale eller kontor).

3. ledd) Det er ikkje frådrag for mva ved kjøp av andre varer og tenester når desse er til slik bruk som er nemnt i §14 andre og tredje ledd. Kva er så det?

Legg merke til at formuleringa i §14 har ei anna meining enn det vi no er ute etter. §14 er i utgangspunktet ein uttaksregel, men når vi startar i §22 og skal sjå på referansen til §14 har den ikkje denne tolkinga. Då er vi berre ute etter kva slags bruk som er nemnt der. Vi skal sjå etter bruk i 4 underpunkt i §14, 2. ledd og vidare etter bruk i 3 ledd.

§14 (1)

Nr.1) Det er ikkje frådrag for mva på kost og naturalavlønning til leiing og tilsette i verksemda. I praksis dekkar dette kjøp av mat, restauranttenester og andre sosiale tiltak.

Nr.2) Arbeid på eigedom som skal dekke velferdsbehov. I praksis trimrom, bedriftshytte og båt.

Nr.3) Representasjon, i praksis restauranttenester.

Nr.4) Reklamegåver

§14 (2)

Personkøyretøy

Varer og tenester til vedlikehald, bruk og drift av personkøyretøy

Det er altså ikkje frådrag for meirverdiavgift ved kjøp av personkøyretøy og heller ikkje alle utgifter som gjeld personkøyretøyet (drivstoff, vedlikehald, tilleggsutstyr).

Det er likevel frådrag for meirverdiavgift på personkøyretøy og tilhøyrande varer og tenester dersom køyretøyet vert nytta til:

Utleigeverksemd (Avis, Hertz, Budget)

Persontransport mot vederlag (buss, taxi)

Omsetning utanfor avgiftsområdet

Vi har tidlegare sagt at omsetning som går inn under definisjonen i §3 er avgiftspliktig etter §10. Likevel er omsetning som nemnt §5, §5a og §5b unnateke avgiftsplikt. Vi seier at denne type omsetning er utanfor avgiftsområdet.

Omsetning og utleige av fast eigedom er døme på slik omsetning som fell utanfor avgiftsområdet. Sjå §5a (1).

Ein utleigar av fast eigedom er difor i utgangspunktet utanfor avgiftsområdet. Han har likevel høve til å registrere seg frivillig for denne omsetninga etter Forskrift nr. 117.

Dersom ein leiger ut eit forretningsbygg til leigetakarar som sjølv har avgiftspliktig omsetning, kan utleigar altså registrere seg frivillig etter F. 117. Det medfører at utleigar tek til å leggje til utgåande meirverdiavgift på husleigerekninga til leigetakar.

For leigetakar, som sjølv er avgiftspliktig, spelar det ingen rolle når han har fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift etter §21.

For utleigar betyr det at han samstundes får frådrag for inngåande meirverdiavgift på utgifter som han skal dekke. I praksis gjeld dette ofte kommunale avgifter, bygningsmessig vedlikehald, administrative kostnader (telefon, rekvisita, IT-utstyr) i eigarselskapet.

Merk at det ikkje er høve til å registrere seg frivillig for areal som ikkje vert nytta i avgiftspliktig verksemd (omsetning utanfor avgiftsområdet). I så fall skal ein ikkje leggje til utgåande meirverdiavgift på husleigefakturaen til desse leigetakarane.

Problemet oppstår dersom leigetakar har omsetning både utanfor og innanfor avgiftsområdet. Då vil leigetakar ha forholdsmessig frådrag for meirverdiavgift på husleiga etter §23 jf F. 18. Han får dermed ikkje fullt frådrag for avgifta, og kjem økonomisk dårleg ut av at leigetakar registrerer seg frivillig.

Vi har med dette illustrert eit døme på ei teneste som først er definert som omsetning etter §3, og dermed avgiftspliktig etter §10, for så å bli unnateke etter §5a og til slutt avgiftspliktig igjen dersom ein registrerer seg frivillig etter F. 117.

Vi nemner også nokre av dei andre unntaka i §5, 5a og 5b:

Medlemskontingentar for ideelle organisasjonar og foreiningar

Omsetning av frimerke, setlar og myntar som samlarobjekt

Helsetenester (Sjå forskrift 119)

Sosiale tenester (Sjå forskrift 118)

Undervisningstenester

Finansielle tenester (forsikring, betalingsformidling osv.)

Billetter til teater, opera, ballett, kino, sirkus, konsert, idrettsarrangement, galleri, museum, opplevingsparkar og senter.

Formidling av hotellrom

Guidetenester

Rett til å drive idrettsaktivitet

Servering frå elev- og studentkantiner

Avgiftsfri omsetning innanfor avgiftsområdet

Meirverdiavgiftslova har i §16 og §17 reglar om unntak frå plikt til å betale avgift av visse bestemte former for omsetning av varer og tenester.

Vi nemner berre eit utval av desse:

§16, Omsetning av:

Nr. 1. Varer og tenester til utlandet. (Sjå også Forskrift nr. 24)

Det er avgjerande for fritaket at varene er *til bruk* i utlandet og vert *utekspedert gjennom tollvesenet*.

For tenester er kravet at tenesta er *til bruk* i utlandet og at oppdragsgivar er *buset i utlandet*. Dersom tenesta kan fjernleverast (elektronisk levering), er det eit tilleggskrav at mottakar er *heimehøyrande* i utlandet.

Dersom tenesta gjeld arbeid på vare er det krav om at vara er utekspedert gjennom tollvesenet.

Nr. 5. Vare frå den som eig ho til bruk privat eller andre føremål som ikkje har gitt rett til frådrag.

Dersom ei verksemd har kjøpt ei vare som ikkje gav frådragsrett for inngåande avgift skal verksemda ikkje berekne utgåande avgift dersom vara vert selt.

Døme: Ei verksemd kjøper ein båt som skal brukast i samband med representasjon. Det er ikkje frådrag for inngåande meirverdiavgift ved kjøp av båten etter §22 jf §14 (2) nr. 3. Dersom bilen så vert selt skal det heller ikkje reknast utgåande avgift.

Nr. 6. Varer og tenester som ledd i overdraging av verksemd til ny eigar

Dersom heile verksemda vert selt samla (eller deler av ho) skal det ikkje reknast utgåande avgift av dei einskilde eigedelane, sjølv om desse ville vore avgiftspliktige ved separat sal.

Ei verksemd som sel varelager og maskiner og deretter avviklar verksemda si kan overdra desse eigedelane samla utan å rekne utgåande meirverdiavgift av dei.

Nr. 8. Bøker og visse tidsskrifter i siste omsetningsledd

Fritaket for bøker gjeld i hovudsak sal frå bokhandlarar og bokklubbar. Problemet er ofte å skilje mellom kva som er bøker, og kva som er andre trykksaker som fell utanfor fritaket. Forskrift nr. 19, §2 reknar opp døme på kva som ikkje er bøker. Forskrift nr. 16 §2 reknar opp kva som ikkje kjem under avgiftsfritaket for tidsskrift.

Nr. 11. Bruktbilar

Unntaket gjeld registreringspliktige køyretøy. Tanken er at når det er betalt omregistreringsavgift, skal det ikkje betalast meirverdiavgift. Det ville vore dobbel avgiftsbelastning.

Påkosting av køyretøyet før sal er likevel avgiftspliktig dersom det er nødvendig etter køyretøyforskrifter (reparasjon av bremsar, skifte utslitne dekk). Anna utstyr og påkosting (lettmetallfelgar, lakkering) er avgiftspliktig.

Importerte bruktbilar fell utanfor fritaket. Her skal det betalast meirverdiavgift ved innførsel.

MVAL §17 har avgiftsfritak for omsetning av skip over 15 meter (lengdekravet gjeld ikkje fiskefartøy) som vert brukt til persontransport, samt fly. Fritaket gjeld også utstyr, reparasjon og vedlikehald som gjeld skip og fly.

Forholdsmessig frådrag for inngåande meirverdiavgift

For å illustrere korleis reglane for forholdsmessig fordeling av inngåande avgift (§23) verkar, skal vi nytte hotell som døme.

Eit hotell leiger ut rom til overnatting. Dette er ei teneste som er unnateke avgiftsplikt etter §5 a og det skal difor ikkje reknast utgåande avgift av leiga.

Hotellet driv også servering av mat i restauranten. Dette er avgiftspliktig omsetning etter §13.

Hotellet driv altså omsetning som dels fell utanfor avgiftsområdet og dels innanfor. Dette medfører at rekninga til hotellgjesten inneheld beløp utan avgift (romleige) og beløp med avgift (servering, sal frå minibar, vask og reins av klede).

Når hotellet kjøper inn varer og tenester til hotellverksemda må det ta stilling til kvar i verksemda vara eller tenesta skal nyttast.

Varer og tenester som gjeld hotelldelen gjev ikkje rett til frådrag for inngåande avgift (inventar og utstyr til hotellrom osv).

Varer og tenester som gjeld serveringsdelen gir rett til fullt frådrag for inngåande avgift (dekketøy, restaurantinventar, mat, kjøkkenutstyr).

Varer og tenester som er skaffa til felles bruk i verksemda gir rett til forholdsmessig fordeling etter §23 jf forskrift nr. 18.

.

Etter Forskrift nr. 18 skal fordelingsnøkkelen i utgangspunktet vera faktisk bruk, men ein kan etter visse reglar nytte arealfordeling eller fordeling etter omsetning.

DEL IV OPPGÅVER OG LØYSINGSFORSLAG

Denne delen inneheld oppgåver med løysingsforslag som er nytta ved Høgskulen i Sogn og Fjordane.

Oppgåvesett I.

Eksamen V-2004 HSF (oppgåve 2 b og c)

Eksamen H-2004 HSF (oppgåve 3 integrert skatt og avgift)

Eksamen V-2005 HSF (oppgåve 1 c, oppgåve 2 c og d)

For alle oppgåvene gjeld at ein skal vise til aktuell paragraf og eventuelt forskrift ut frå meirverdiavgiftslova. Prøv å innarbeide ein måte å beskrive rettstilstanden på. Bruk gjerne formuleringar som til dømes:

Sal av x er omsetning av vare etter §13. Verksemda har difor omsetning innanfor avgiftsområdet, men er likevel fritteke for avgiftsplikt etter §16 nr. y. Verksemda får fullt frådrag for meirverdiavgift på kjøp av z etter §21 fordi z er til bruk i den avgiftspliktige verksemda.

Oppgåvesett 1

OPPGÅVE 1

Hotell Utbygda Inn er eit fullservicehotell med 100 rom, restaurant og bar. I tillegg har hotellet eit lite konferansesenter og kan dessutan tilby gjestene innandørs badebasseng. Romma er av god standard og inneheld minibar, tilkopling for internett, samt betal TV.

Utdrag frå resultatrekneskapen viser:

Rominntekter	3.000.000
Utleige konferanserom	1.000.000
Inntekter frå restaurant/bar	3.700.000
Inntekter symjebasseng	50.000
Sal minibar	100.000
Inntekter betal TV	100.000
Utleige av internett	50.000
Sum inntekter	8.000.000

a) Korleis vil du beskrive den avgiftsmessige situasjonen for Hotell Utbygda Inn?

Prislista til hotellet:

Døgnpris standard rom m/frukost	1.100
Døgnpris halvpensjon	1.300
Døgnpris heilpensjon	1.600
Konferansepakke pr person	1.500 (omfattar lokalleige og enkel servering)

b) Korleis skal desse prisane behandlast avgiftsmessig i rekneskapen til Hotell Utbygda Inn. (Hint: forskrift nr 74)

For å auke inntektene vurderer hotellet å utvide bruken av konferanselokala sine til også å omfatte utleige i samband med konfirmasjonar og bryllaup.

c) Korleis skal inntekter frå utleige og servering i samband med konfirmasjonar og bryllaup behandlast avgiftsmessig.

Etter at Høgskulen hadde hatt julebord på Hotell Utbygda Inn var det svært mykje ribbe og pinnekjøtt igjen. Det vart bestemt at dei tilsette skulle få ein utvida lunsj dagen etter.

d) Vil dette får avgiftsmessige konsekvensar for hotellet?

Kjøkkensjefen er gourmet-kokk frå Frankrike og bur mellombels på eit av romma på hotellet og et alle måltidene der. For dette vert han trekt kr 2.000,- i månaden for rommet, samt kr 65,- pr dag for kost etter satsane i Takseringsreglane §1-2-17.

e) Avgiftsmessige konsekvensar?

Hotellet har nettopp renoverert hotellet for til saman 1 mill. Dette fordeler seg med kr 300.000,- på restaurant/kjøkken, 500.000,- på oppussing av rom, kr 50.000,- på kjøp av nye fjernsyn til rom. Vidare vart det kjøpt nye sitjegrupper i resepsjonen for kr 40.000,- og det vart laga ein ny badestove i samband med symjebassenget for kr 110.000,-. Alle tal er eksklusiv mva.

f) I kva grad frå hotellet frådrag for inngåande mva på kjøp av varer og tenester i samband med oppussinga av hotellet. (hint: Forskrift nr 18)

Hotellet har noko ledig areal og vurderer å leige ut 100 kvadratmeter til ein frisør og ein suvenirbutikk.

g) Korleis bør hotellet innrette seg avgiftsmessig for å få mest mogeleg økonomisk resultat av leigeforholdet. (Hint: forskrift nr 117)

OPPGÅVE 2

Innbygda Transport AS driv transport av frosen fisk til Italia. Vogntoga blir lasta i Innbygda og lossa i Milano.

a) Skal Innbygda Transport AS berekne utgåande meirverdiavgift på fakturaen for transportoppdraget.

Konkurransen i transportbransjen er hard og Innbygda Transport AS prøver så langt som råd er å få returlast på turane til Italia. Denne turen skal selskapet ta med seg eit parti med hjortekjøtt frå Tsjekkia på turen tilbake. Partiet skal leverast i Oslo. Prisen er avtalt til NOK 4.000,- eks mva.

b) Korleis vert avgiftsbehandlinga for dette transportoppdraget.

Vogntoget nyttar høve til å fylle opp alle dieseltankane i Tsjekkia til ein svært fordelaktig pris. Sjøføren betaler 500 tsjekkiske Korona. Dette inkluderer 70 Korona i VAT (meirverdiavgift).

c) Korleis skal dieselrekninga behandlast i rekneskapen til Innbygda Transport AS.

Når vogntoget kjem til Oslo og har lossa hjortekjøttet, får sjåføren ein telefon om at han kan ta med seg eit parti tomflasker tilbake til Innbygda. Prisen er avtalt til kr 2.000,- + mva.

d) Korleis skal fakturaen for partiet med tomflasker sjå ut og kvifor.

Innbygda Transport AS har også ein bil som er leigd inn av Statens vegvesen for brøyteoppdrag om vinteren. Oppdraget har ein fast pris for sesongen på kr 250.000,- eksklusiv meirverdiavgift. I tillegg til kontrakten med Statens vegvesen har selskapet også avtale med det lokale kjøpesenter om brøyting av parkeringsplassen utanfor kjøpesenteret. For dette fakturerer selskapet kr 50.000,-.

e) Korleis blir avgiftsbehandlinga for desse oppdraga.

Vi føreset at kjøpesenteret eig parkeringsplassen har inntekter frå den på kr 200.000,- pr år.

f) Korleis blir avgiftsbehandling for parkeringsinntektene (Kjøpesenteret si behandling).

OPPGÅVE 3

Bok og Papir AS sel bøker og rekvisita.

Drøft korleis Bok og Papir AS skal handsame desse transaksjonane avgiftsmessig.

a) Butikken kjøper inn eit parti av ”Skattelovsamling” og læreboka ”Innføring i meirverdiavgift”. For dette kjøpet får Bok og Papir AS ein faktura på kr 4.000,- fordelt på 2.500,- for lovsamlinga og kr 1.500,- for læreboka. Meirverdiavgift er lagt til med kr 1.000,-.

b) Bok og Papir AS sel desse bøkene for kr 350,- for lovsamlinga og kr 300,- for læreboka eksklusiv meirverdiavgift. (hint: forskrift nr 19).

c) Butikken treng meir hyller til å plassere bøker i og kjøper inn reolar for kr 5.000,- eks mva.

d) Bok og Papir AS leiger lokale hjå Eigedom AS og får månadleg faktura for husleige på kr 30.000,- . I tillegg mottok bokhandelen ein kvartalsvis rekning på kr 3.000,- som skal dekke kommunale avgifter som Eigedom AS har lagt ut, men som i følge leigeavtalen skal dekkast av Bok og Papir AS. Eigedom AS er ikkje frivillig registrert etter Forskrift 17.

e) Bok og Papir AS får overtalt Eigedom AS til å registrere seg frivillig i avgiftsmanntalet etter Forskrift 117. Kva konsekvensar får dette for Bok og Papir AS?

f) Bokhandelen har ein del uselde lærebøker som ikkje kan returnerast til forlaget. Dei gir desse som gåve til Høgskulen sitt bibliotek og håpar på denne måten å få ”goodwill” til å selje fleire bøker til studentane. Marknadsverdien av bøkene er kr 5.000,- eks mva.

Løysingsforslag til oppgåvesett 1

OPPGÅVE 1

a)

Hotell Utbygda Inn har omsetning av varer og tenester og er registreringspliktig etter

MVAL §10. Inntekter frå serveringsverksemd er avgiftspliktig omsetning etter §13, medan utleige av rom og konferansesasilitetar er unnateke avgiftsplikt etter §5 a. Inntekter frå sal av billetter til symjebasseng er omsetning av teneste som inngår i unntaket i §5 b nr 12. Inntekter frå Betal-TV er avgiftspliktig omsetning av teneste etter §13.

Hotellet vil ha frådrag for inngåande avgift for anskaffelsar som gjeld omsetning innanfor avgiftsområdet, men ikkje frådrag for avgift for anskaffelser som gjeld rom/konferansedelen. For fellesanskaffelsar vil hotellet ha forholdsmessig frådrag for inngåande avgift etter §23 jf forskrift nr 18.

Omsetning innanfor avgiftsområdet:

Inntekter frå restaurant/bar	3.700.000
Inntekter frå minibar	100.000
Inntekter Betal TV	100.000
Utleige av internett	50.000

Sum innanfor avgiftsområdet 3.950.000 49,4%

Omsetning utanfor avgiftsområdet:

Rominntekter	3.000.000
Utleige av konferanserom	1.000.000
Inntekter symjebasseng	50.000

Sum omsetning utanfor 4.050.000 50,6%

b)

Prisen består av både avgiftspliktig servering etter §13 og vederlag for leige av eigedom som inngår i unntaket i §5 a. Avgifta skal reknast av vederlaget for den avgiftspliktige delen etter §18 (1). Sidan vi ikkje kjenner vederlaget for serveringsdelen kan vi nytte prinsippet i §19 om at det er omsetningsverdien som skal gjelde. Her er det gitt ei forskrift nr 74 som regulerer korleis ein skal kome fram til verdien av serveringsdelen i pensjonsprisar.

Utgangspunktet i forskrifta er at fordelinga skal skje etter kalkyle, men for halv- og heilpensjon kan fast fordelingsnøkkel nyttast dersom ein ynskjer det.

Rom m/frukost: hotellet må setje opp kostnadskalkyle med rimeleg dekningsbidrag

Halvpensjon: kan nytte 30% av 1.300,- som grunnlag for å finne avgiftspliktig del (kr 455,-).

Heilpensjon: kan nytte 45% av 1.600,- som grunnlag for å finne avgiftspliktig del (kr 720,-).

Konferansepakke: her må hotellet setje opp konkret kalkyle.

c)

Når lokala vert nytta til selskapslokale blir omsetninga avgiftspliktig etter unntaket (frå unntaket) i §5a (2) nr 3. Det medfører at heile prisen for arrangementet blir avgiftspliktig uavhengig av om det er gjeld servering eller leige av lokala.

d)

Det kan bli spørsmål om avgiftspliktig uttak etter §14 (2) nr 1 (kost og naturalavlønning). Uttaket skal verdsetjast til omsetningsverdien i følge §19 (1). Har hotellet i utgangspunktet ei fast ordning med trekk på kr 34,- for lunsj til tilsette etter Takseringsreglane, vil det vel neppe bli snakk om å betale meirverdiavgift av beløp utover dette.

e)

Dette blir også uttak av tenester som hotellet elles leverer og skal reknast avgift av i den grad tenesta sjølv er avgiftspliktig. Fri kost blir avgiftspliktig uttak etter §14 (2) nr 1. Avgiftsgrunnlaget er i utgangspunktet omsetningsverdien etter §19 (1), men i praksis vert bruk av kostsatsen i Takseringsreglane §1-2-17 på kr 65,- akseptert som avgiftsgrunnlag.

Når det gjeld bruk av rommet er det teneste som er unnateke avgiftsplikt etter §5a. Det er sikker tolking at det då heller ikkje skal svarast avgift ved uttak.

Begge deler blir sjølv sagt skattepliktig for kjøkensjefen etter uttaksreglane i skattelova §5-2.

f)

Anskaffelsar til bruk i avgiftspliktig verksemd gjev fullt frådrag for mva etter §21. Det medfører at meirverdiavgift av kr 300.000,- vil kunne trekkjast i frå.

Anskaffelsar til bruk i verksemd som er unnateke avgiftsplikt gjev ikkje frådragsrett for mva.

Det medfører at det ikkje kan trekkjast ifrå mva av kr 500.000,- brukt på romma, samt av kr 110.000,- brukt på badestove i samband med symjebassenget.

Anskaffelsar som er til felles bruk mellom avgiftspliktig del av verksemda og den delen som er unnateke gjev forholdsmessig frådragsrett for mva etter §23.

Grunnlaget for fordeling er regulert i forskrift nr 18. I utgangspunktet skal ein fordele etter eit skjønn ut frå faktisk bruk, men ein kan i staden bruke fordeling

etter omsetning (for fellesutgifter) eller etter areal (for oppføring og drift av bygningar). I dette tilfelle vil fordeling etter omsetning vere eit fornuftig anslag på bruk.

$$40.000 \times 49,4\% \times 25\% = 4.940$$

g)

Næringsdrivande som driv utleige kan registrere seg frivillig avgiftsmanntalet etter §28a jf Forskrift nr 117, for utleigd areal der brukaren har frådragsrett for mva. Både frisør og suvenirbutikk driv avgiftspliktig omsetning av varer eller tenester som gjev frådragsrett for mva. Hotellet vil dermed få frådrag for mva på anskaffelsar som gjeld utleigde lokale. Til dømes oppussing og tilrettelegging av lokala for utleige, kommunale avgifter, straum (føreset at det er hotellet som betaler utgiftene og skal få dei refundert frå leigetakar).

OPPGÅVE 2

a)

Transporttenester er i utgangspunktet avgiftspliktig teneste etter §13, men dersom transporten skjer direkte til eller frå utlandet gjeld fritaket i §16 (1) nr 4 jf Forskrift nr 31. Teneste skal altså fakturerast utan mva. Transporten må skje utan avbrot.

b)

Løysinga vert den same som under a). Transportoppdraget kan fakturerast utan mva.

c)

Det er aldri frådrag for utanlandsk meirverdiavgift i Noreg. Rekninga må bokførast utan frådrag for mva.

d)

Dette vert eit vanleg innanlands transportoppdrag som er avgiftspliktig som omsetning av teneste etter §13.

e)

Brøyting er i utgangspunktet avgiftspliktig tenesteleveranse etter §13, men det er gitt fritak for tenester i siste omsetningsledd som gjeld offentleg veg. Sjå §16 (1) nr 13. Forskrift 55 presiserer kva som er "offentleg veg". Sjølve brøytinga av vegen er klart innanfor fritaket. Meir usikkert er det med brøyting av parkeringsplass. Det går fram av forskrifta at parkeringsplassar er omfatta dersom dei er bygde av omsyn til trafikkavviklinga av vegen. Det kan vere tvilsamt om parkeringsplassen utanfor kjøpesenteret har dette som formål. Spørsmålet må avgjerast etter ei konkret vurdering av trafikkale tilhøve på staden.

OPPGÅVE 3

a)

Bok og Papir AS driv omsetning av bøker og papir og er difor registreringspliktig etter §10. Omsetninga er avgiftspliktig etter §13, men for bøker er det fritak for avgift i siste omsetningsledd etter §16 (1) nr 8.

Faktura frå leverandøren er ikkje "siste omsetningsledd" og avgifta på kr 1.000,- kan trekkjast i frå etter hovudregelen i §21 sidan bøkene skal omsetjast i den avgiftspliktige verksemda til bokhandelen.

b)

Sal av bok og lovsamling er omsetning av varer etter §13, men bøker er friteke etter §16 (1) nr 8. Kva som kan reknast som bøker er presisert i forskrift nr 19. I forskrifta §2 nr 3 går det fram at lover og forskrifter ikkje er omfatta av avgiftsfritaket. Det medfører at dersom lovsamlinga er utan merknader eller redaksjonelt innhald utover lov- og forskriftstekst er den ikkje omfatta av avgiftsfritaket. Det medfører at Bok og Papir AS må leggje til 25% mva på 300,- medan boka til kr 350,- kan seljast avgiftsfritt.

c)

Bok og Papir AS har fullt frådrag for inngåande avgift på anskaffelsar etter §21. Fritaket for avgift på bøker etter §16 (1) nr 8 hindrar ikkje frådragsretten fordi denne omsetninga vert også rekna for å vere innanfor avgiftsområdet og omfatta av kapittel 4 i meirverdiavgiftslova.

d)

Sidan Eigedom AS ikkje er frivillig registert etter §117 driv dei utleige av fast eigedom som er omfatta av unntaket i §5a. Eigedom AS har difor ikkje høve til å krevje inn meirverdiavgift frå Bok og Papir AS. Dette gjeld også utlegg som Bok og Papir AS ville ha hatt frådragsrett for dersom rekninga var stila direkte til dei.

e)

Konsekvensen er at Eigedom AS blir avgiftspliktig for areal der leigetakar sjølv har frådrag for mva. Det medfører at Eigedom AS skal leggje til mva på husleiga til Bok og Papir AS. I tillegg kan dei føre til frådrag meirverdiavgift på rekninga på kommunale avgifter etter §21, men må til gjengjeld leggje til att denne avgifta på rekninga til Bok og Papir AS.

f)

Det kan diskuterast om dette er uttak etter §14, eller om det er ein måte å kvitte seg med varelager som elles måtte destruerast kan diskuterast. Det kan også

hevdast at det er motyting til leveransen gjennom forventingar om meirsal, dermed "omsetning" etter §13.

Uansett vil det ikkje vere aktuelt å betale avgift av uttak sidan omsetninga av bøker i siste omsetningsledd er fritake for avgift etter §16 (1) nr 8. Det står rett nok i §16 at fritaka gjeld "omsetning", men det er sikker tolking at dette også omfattar "uttak".

Eksamen V-2004 Oppgave 2 (spørsmål b og c gjeld meirverdiavgift)

Lars Holm eig og driv eit pensjonat i Lillevik som personleg næringsdrivande. Pensjonatet har 10 rom og ein kafé. Regnskapet for X1 viser desse tala.

RESULTATREGNSKAP X1

Omsetning	2.120.000
Varekostnader	- 600.000
Lønn og sosiale kostnader	- 800.000
Avskrivningar	- 160.000
Driftsresultat	560.000
Finansinntekter	+ 20.000
Finanskostnader	- 280.000
Overskot	300.000

BALANSE	År X1	År X2
<u>Eigendelar</u>		
Bygning (pensjonat)	3.840.000	4.000.000
Kundefordringar	260.000	200.000
Varelager	100.000	100.000
Bankinnskott	300.000	100.000
	<u>4.500.000</u>	<u>4.400.000</u>
<u>Gjeld og eigenkapital</u>		
Pantelån	3.500.000	3.700.000
Leverandørgjeld	200.000	200.000
Eigenkapital	800.000	500.000
	<u>4.500.000</u>	<u>4.400.000</u>

Legg til grunn at tala i rekneskapen tilsvarar skattemessige verdjar. Leverandørgjelda har ei gjennomsnittleg kredittid på 25 dagar.

(a) Rekn ut personinntekta til Lars Holm for inntektsåret X1. Bruk kapitalavkastningsrate på 7 %. Legg til grunn at 6 gonger grunnbeløpet i folketrygda (6G) tilsvarer kr 349.300,-.)

Spørsmål b og c gjelder meirverdiavgift:

Omsetninga til pensjonatet fordeler seg med 60 % på utleie av rom og 40 % på sal av mat i kafeen.

b) Beskriv den avgiftsmessige situasjonen for pensjonatet.

Lars Holm har gjort innkjøp til pensjonatet og mottatt disse fakturaene:

Nye madrasser til romma	kr 3.000,- + mva
Ny brødskjæremaskin til kjøkenet	kr 4.000,- + mva
Nye møbler til resepsjon/vestibyle	kr 8.000,- + mva

c) Korleis blir den avgiftsmessige behandlinga på disse innkjøpa.

Løysingsforslag til Eksamen V-2004 Oppgåve 2

b)

Pensjonatet driv avgiftspliktig omsetning av serveringstenester etter hovudregelen i MVAL §13. Verksemda er derfor pliktig til å registrere seg etter §10 jf §28. I tillegg har pensjonatet inntekter frå utleie av rom som er unntatt avgiftsplikt etter MVAL §5a (1). Vi seier gjerne at omsetninga som gjeld utleie av rom er utanfor avgiftsområdet, det vil seie, ikkje omfatta av reglane i kapittel 4 i meirverdiavgiftslova.

Pensjonatet vil ha fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift på anskaffelsar til bruk i den avgiftspliktige delen av verksemda (serveringsdelen) etter §21 (1). For anskaffelsar som gjelder den delen av verksemda som ligger utanfor avgiftsområdet (romdelen) vil det ikkje vera frådragsrett for inngåande avgift.

For anskaffelsar til bruk under eitt i både den avgiftspliktige delen og i den delen som er utanfor avgiftsområdet vil det være høve til forholdsmessig frådrag for inngåande avgift etter §23. Forskrift nr 18 til MVAL regulerer kva for fordelingsnøkkel som skal nyttast til denne fordelinga. Utgangspunktet er antatt bruk, men i visse tilfeller kan arealfordeling og fordeling etter omsetning nyttast.

c)

Kjøp av nye madrasser til rommene er en anskaffelse som er til bruk i den delen av verksemda som er unntatt avgiftsplikt. Det er difor ikkje frådrag for inngåande avgift på dette kjøpet etter Mval §21.

Kjøp av brødskjæremaskin til kjøkenet gjeld serveringsdelen av verksemda og inngåande avgift på faktura for dette kjøpet kan trekkast ifrå fullt ut etter §21. MVA-beløpet utgjør 25% av kr 4.000,- = kr 1.000,-.

Innkjøp av møblar til resepsjonen er anskaffelse som er til bruk i både den avgiftspliktige verksemda og i den verksemda som er unntatt avgiftsplikt. Det vil

difor vera høve til å fordele inngåande avgift etter MVAL §23 jf Forskrift nr 18 §3 etter omsetningsfordelingen på 60/40. Frådrag gis for 40% av den inngåande avgifta på kjøpet ($8.000 \times 25\% \times 40/100 = 800$).

Eksamen H-2004 oppgåve 3 (oppgåva integrerer skatt og avgift)

AS Julefred sel juledekorasjonar frå leigde lokale i eit kjøpesenter. Verksemda har fått nokre rekningar i desember som rekneskapssjefen gjerne vil diskutere skatte- og avgiftsmessig behandling av. AS Julefred er avgiftsregistrert og har berre avgiftspliktig omsetning.

PC utstyr til kr 19.375,- (av dette utgjer meirverdiavgift kr 3.875,-)
Forsikringspremie for perioden 1.12.X3 til 1.12.X4 på kr 9.600,-. Rekninga forfell til betaling 1.1.X4.
Utgifter til julebord for dei tilsette kr 25.000 inklusiv mva.

Forklar korleis desse utgiftene skal behandlast skattemessig og avgiftsmessig i AS Julefred. Vis til skattelova og meirverdiavgiftslova.

Løysingsforslag til Eksamen H-2004 oppgåve 3

Oppgåve 3

Oppgåva ser på sentrale skattespørsmål som skilje mellom aktivering og utgiftsføring ved kjøp av PC, periodisering av forskotsbetalt forsikring og spørsmålet om frådrag for julebordkostnader. Samstundes skal kandidaten vurdere avgiftsbehandlinga av desse transaksjonane.

PC: Etter sikker praksis vert PC rekna som varig og betydeleg driftsmiddel etter §14-40. Sidan kostprisen inklusiv mva er over 15.000,- kan ikkje heile beløpet først til frådrag straks, men må aktiverast og avskrivast etter reglane i skattelova kapittel 14. PC utstyr tilhøyrrer saldogruppe d og kan avskrivast med inntil 20% pr år, rekna av saldo.

Sidan verksemda er avgiftsregistrert og driv omsetning av varer har dei fullt frådrag for inngåande mva på kjøp av PC utstyr så lenge utstyret er til bruk i verksemda. Dette følgjer av Mval. §21 jf §13 (nokre viser kanskje også til §10 og §27).

Forsikringspremie: Det er frådrag for utgifter til forsikringspremie som gjeld verksemda etter §6-1 fordi det vert rekna som utgift til inntekts ervervelse. Utgifta kjem til frådrag når ho er pådregen. Det vil seie at av beløpet på kr 9.600,- kjem 1/12 (kr 800,-) til frådrag i 2003 og resten kr 8.800,- til frådrag i 2004.

Forsikringstenester er ikkje avgiftspliktige etter Mval. §5b (1) nr. 4 a. Det er difor ikkje avgift på rekninga på kr 9.600,-. Betalingstidspunktet er ikkje avgjerande for periodiseringa av frådraget.

Utgifter til julebord: Frådragsretten kan drøftast ut frå den generelle frådragsbestemmelsen i §6-1, utgift til inntekts ervervelse. Grensedragning mot privatutgifter i §6-1 (2) er relevant. Det kan også vere aktuelt å sjå på Forskrift nr 1160 §6-21-3. Det er frådrag for utgifter som er ”pådratt av omsyn til de ansattes interesser” og som har ”tilknytning til den skattepliktiges bedrift”. Det kan vere ope kva for konklusjon kandidaten fell ned på. Drøftinga avgjer.

Det er aldri frådrag for meirverdiavgift på serveringstenester til dei tilsette etter Mval §22 (1) jf §14 (2). Betalt meirverdiavgift inngår difor i totalutgiftene som det er skattemessig frådrag for.

Eksamen V-2005

Oppgåve 1 eksamen V-2005 (utdrag)

Oliver Holte er tilsett i halv stilling i Ålesund kommune. Der har han motteke kr 165.000 i løn og feriepengar i 2004. I tillegg har han registrert seg som privat næringsdrivande der han driv med sal av honning frå eigen produksjon. I 2004 viser skatterekneskapen til verksemda ei omsetning på kr 45.000 og eit underskot på kr 10.000. Personinntekta frå verksemda er 0.

Oliver lurar på om han skal betale meirverdiavgift på omsetninga av honning. Kva vil du svare?

Løysingsforslag oppgåve 1 eksamen V-2005

c) Omsetninga er kr 45.000,- i 2004. Kravet til registrering i avgiftsmanntalet er at næringsdrivande har ein omsetning på kr 50.000,- over ein 12 månaders periode, Mval. §27 jf. §28. Sal av honning er utan tvil vareomsetning etter §13 jf. §2.

Oppgåve 2 eksamen V-2005 (utdrag)

Eigedom AS får rekning frå kommunen på kommunale avgifter. Rekninga lyder på kr 16.000 pluss meirverdiavgift på kr 4.000, til saman kr 20.000. Eigedom AS skal etter leigeavtalen ha refundert desse utgiftene frå leigetakar og sender difor eit krav på kr 20.000 til BestOffice AS.

Leigetakar BestOffice AS synest dette vert for dyrt og klagar på at dei taper kr 4.000 på at Eigedom AS ikkje er registrert i meirverdiavgiftsmanntalet.

c) Kvifor får ikkje Eigedom AS frådrag for inngåande meirverdiavgift på kommunale avgifter? Kva kan Eigedom AS gjere med dette? Vis til aktuelle reglar.

BestOffice AS har ei omsetning i 2004 på til saman kr 12.000.000. Av dette utgjer kr 11.200.000 sal av varer, medan kr 800.000 er sal av kurs/opplæring som ikkje er knytt til nokon av produkta dei sel.

d) Gjer greie for den avgiftsmessige situasjonen til BestOffice AS.

Løysingsforslag oppgåve 2 eksamen V-2005

c) Kva kan Eigedom AS gjere med dette:

Problemet oppstår fordi Eigedom AS driv med utleige av fast eigedom som er unnateke avgiftsplikt etter Meirverdiavgiftslova §5a. Dei får difor ikkje frådrag for inngåande meirverdiavgift på kommunale tenester og veltar denne kostnaden over på leigetakar.

Problemet kan løysast ved at Eigedom AS registrerer seg frivillig i avgiftsmanntalen for leigeverksemda etter Forskrift 117. Då må Eigedom AS leggje til utgåande meirverdiavgift på husleigeinntektene til BestOffice AS og samstundes fullt frådrag for inngåande avgift på varer og tenester som er til bruk i utleigeverksemda. Det betyr at Eigedom AS får frådrag for dei 4000 kronene i moms og får deretter refundert kr 16.000,- frå leigetakar.

d) Avgiftsmessig situasjon:

BestOffice AS har både avgiftspliktig omsetning etter §13 og omsetning som er unnateke avgiftsplikt etter §§5b nr.3. Vi seier at denne omsetninga er utanfor avgiftsområdet.

BestOffice AS vil vere registrert i avgiftsmanntalet etter §10 sidan dei har avgiftspliktig omsetning.

Dei krev inn 25% meirverdiavgift på den avgiftspliktige omsetninga (kr 11.200.000). Dei har fullt frådrag for inngåande meirverdiavgift på varer og tenester til bruk i denne delen av verksemda etter §21.

Det skal ikkje leggjast til utgåande avgift på omsetninga (kr 800.000) av undervisningstenester sidan denne er utanfor avgiftsområdet. Dei får heller ikkje frådrag for inngåande avgift på varer og tenester som er til bruk i den delen av verksemda som driv med undervisning.

For varer og tenester som BestOffice AS kjøper, og som er til bruk i begge delane av verksemda vil dei måtte foreta ei forholdsmessig fordeling av frådraget for

meirverdiavgift etter §23. Fordelinga skal skje etter faktisk bruk, men omsetning eller arealfordeling kan i visse tilfelle nyttast som fordelingsnøkkel, jf. Forskrift nr. 18.

Referansar

Refsland, Thor, Lærebok i merverdiavgift, Skattebetalerforeningen 2004.

Gjems-Onstad, Kildal, Merverdiavgift, Spørsmål og svar, Gyldendal Akademisk 2005.

Gjems-Onstad (red), Skattelover og sentrale forskrifter, Gyldendal Akademisk 2005.

Gjems-Onstad, Kildal, MVA-kommentaren, Gyldendal akademisk 2002.

Merverdiavgift, Veiledning for næringsdrivende, Skatteetaten 2004.

Merverdiavgiftshåndboken, Skatteetaten 2005.

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), Merverdiavgiftsreformen 2001.

Vedlegg 1, rammeverk for avgiftsplikta

