



Merverdiavgift

Avgiftsgrunnlaget

Innhold

- Omsetning
 - Hovedregel
 - Hva inngår i grunnlaget
 - Byttehandel
 - Interessefellesskap
 - Avanse
 - Heving
 - Tap på krav
- Uttak
- Innførsel



Omsetning

Hovedregelen

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

§ 4-1 (1) Hovedregelen ved omsetning

Avgift beregnes av *vederlaget* for den avgiftspliktige omsetningen.

Partene avtaler hva prisen skal være – i utgangspunktet avgjørende for beregning av mva.

Beregnes av netto pris + mva

Eks: En skjorte selges for kr 520 + 25 % mva kr 130 = kr 650

Eks: Bakeriet selger brød for kr 35 + 15 % mva kr 5,25 = kr 40,25

Eks: Tog Oslo-Bergen koster kr 776 + 12 % mva kr 93 = kr 869

Selve merverdiavgiften regnes ikke med i beregningsgrunnlaget.

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

Rabatter

- til storkunder
- til egne ansatte
- varesalg/sesongsalg
- Forhåndsavtalte, betingede rabatter § 4-2 (2)
 - *Kontantrabatt*: Prisavslag hvis betaler innen en bestemt tid – f. eks. 2 % avslag hvis betaling innen 30 dager
 - *Kjøpeutbytte/prisavslag*: F.eks. samvirke lag utbetaler kunderabatt

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

Konvensjonalbot/dagmulkt – leverandøren må betale hvis ikke klarer å levere til fastsatt tid. Boten reduserer selgers omsetning.

Premie - selger klarer å levere før tiden - øker selgers omsetning.

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

§ 4-1 (2)

Som en del av vederlaget regnes ikke følgende med:

- a) utlegg
- b) inkasso - og purregebyr
- c) forsinkelsesrente

Avgiftsgrunnlaget - Utlegg

Kostnader som selger påtar seg å betale på vegne av kjøper

Eksempler:

- selger legger ut for frakt
- eiendomsmegler legger ut for tinglysingsgebyr

Vilkår:

- det er kjøpers kostnad, ikke selgers
- selger krever bare refundert utlegget, uten påslag
- selger bokfører det som utlegg, og ikke som omsetning

Må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.



Omsetning

Hva inngår i beregningsgrunnlaget?

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

§ 4-2 Hva inngår i beregningsgrunnlaget

(1) Alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, enten de faktureres sammen med varen/tjenesten eller de faktureres særskilt

Smitteregelen

Eksempler:

Frakt, lagerleie (kostnader med 25 % mva)

Flyreise, taxi, hotell (kostnader med redusert sats)

Bøker, aviser, fly t/f utlandet (kostnader fritatt for mva)

Forsikring (kostnader uten mva)

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

Eksempel: Ingeniør fra Oslo har et oppdrag i Bergen.

Ingeniørtjenester: 40 timer á kr 800 = kr 32 000

Omkostninger:

Fly t/r Bergen kr 6 560 - 12 % mva = kr 702 = kr 5 858

Taxi til byggeplassen kr 1 512 - 12 % = kr 162 = kr 1 350

Hotell m/frokost kr 4 400 - 12 % av kr 3 900 = kr 418 = kr 3 982

Middag kr 1200 inkl 25 % mva (kr 240) = kr 1 200

= kr 12 390

Til sammen netto kr 44 390

+ 25 % mva kr 11 097

Ingeniøren fakturerer kr 55 487

Avgiftsgrunnlaget

Omkostning eller utlegg?

A i Tromsø kjøper varer av B i Stavanger. Varene sendes til A.

Leveringssted er kjøpers sted – B er forpliktet til å levere varene i Tromsø.
Frakt og forsikring er selgers kostnader.

Varer kr 150 000 = 150 000

Frakt kr 22 000(-25 % mva kr 4 400) = 17 600

Forsikring kr 14 000 = 14 000

Netto = 181 600

+ 25 % utgående mva = 45 400

A må betale B = kr 227 000

Avgiftsgrunnlaget

Omkostning eller utlegg?

C i Bergen kjøper varer av D i Ålesund. Leveringssted er selgers sted.

D kan legge ut for frakt og forsikring – da er kostnadene ikke en omkostning, men utlegg.

Faktura:

Varer	kr 150 000	= kr 150 000
+ 25 % utgående mva		= <u>kr 37 500</u>
		= kr 187 500

Utlegg:

Frakt	kr 22 000	= kr 22 000
Forsikring	kr 14 000	= <u>kr 14 000</u>
		= kr 36 000
A må betale B		= kr 223 500

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

§ 4-2 Hva inngår i beregningsgrunnlaget

(1) Alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, enten de faktureres sammen med varen/tjenesten eller de faktureres særskilt

Smitteregelen

Eksempler:

A selger matkasser, som leveres hos kunden

Utleie av hytte inklusiv renhold

Bokhandel selger bok og leveringssted er hos kjøper

Avgiftsgrunnlaget

Separate ytelser

I utgangspunktet skal hver ytelse faktureres for seg.

Hvis den ene ytelsen ikke er nødvendig for den andre ytelsen, da er det to separate ytelser.

Eksempler:

Kjøper bok og brevpapir

Kjøper synsprøve og briller

Leier hotellrom og kjøper frokost

Avgiftsgrunnlaget

Sammensatte ytelser

Hvis den ene ytelsen er underordnet den andre, da er det en sammensatt ytelse.

Eksempler:

Kjøper dataprogram, må samtidig kjøpe kurs i hvordan bruke programmet.

Inngangspenger til nattklubb med pianobar.
Betaling for konsert som er unntatt mva?

Finansiell tjeneste og/eller rådgivning.

Avgiftsgrunnlaget

Mval. § 4-2 (1) Ingen selvstendig hjemmel for avgiftsplikt. Kun avgift på disse kostnadene hvis hovedytelsen er avgiftspliktig.

a) Toll ved innførsel og andre avgifter

- gjelder ikke engangsavgift på biler

b) Tilknytningsavgift, gebyrer og andre beløp som påløper ved levering av varer og tjenester

c) Auksjonssalær, provisjoner og lignende

Kjøper skal betale salær (helt eller delvis) i tillegg til tilslagsbeløpet. Auksjonarius skal beregne mva også av salæret.

Avgiftsgrunnlaget

§ 4-2-1 Kredittkjøp

Kostnader ved kredittkjøp holdes utenfor avgiftsgrunnlaget.

Vilkår:

- Kredittkostnadene må være særskilt oppgitt i salgsdokumentet
- Kreditten ytes for mer enn 30 dager

Finansieringstillegg ved bruk av kredittkort – ikke mva

§ 4-2-1 Ansvarsforsikring ved leasing av biler

Leasingsselskapet betaler premie for ansvarsforsikring

= ikke inn i avgiftsgrunnlaget



Omsetning

Byttehandel

Avgiftsgrunnlaget - Byttehandel

§ 4-3 (1) Byttehandel

Består vederlaget helt eller delvis av annet enn vanlige betalingsmidler, er beregningsgrunnlaget prisen på den leverte ytelsen.

Eksempel 1:

Bilforhandler A selger ny bil til privatperson B.

Ny bil koster kr 300 000 eksklusiv mva.

B leverer sin gamle bil, som er verdsatt til kr 100 000, som delvis vederlag. I tillegg betaler B kr 200 000 kontant.

A skal beregne mva av kr 300 000 = 25 % mva = kr 75 000.

Avgiftsgrunnlaget - Byttehandel

Mva-forskriften **§ 4-3-2**: *Alminnelige omsetningsverdi av nye biler: Listepriis med tillegg av fraktkostnader fram til forretning, med fradrag for alminnelig rabatt.*

Eksempel 2:

Partene avtaler at B skal betale kr 200 000 pluss levere bruktbilen, som er verdsatt til kr 110 000.

A må beregne mva av kr 310 000, selv om den alminnelige prisen er kr 300 000.

Avgiftsgrunnlaget - Byttehandel

Mval. § 4-3 (1) Dersom prisen i slike tilfeller er lavere enn den alminnelige omsetningsverdi for tilsvarende varer og tjenester som omsettes i virksomheten, er beregningsgrunnlaget den alminnelige omsetningsverdi.

Eksempel 3:

A tilbyr ny bil for kr 270 000 mot at B leverer inn sin gamle bil som er verdsatt til kr 70 000 og betaler kr 200 000.

A skal beregne mva av kr 300 000, som er den alminnelige verdi av den nye bilen.



Omsetning

Interessefellesskap

Avgiftsgrunnlaget - Omsetning

§ 4-4 Interessefellesskap

Hvis interessefellesskap mellom selger og kjøper, kan prisen ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien

Ikke nok å konstatere et interessefellesskap, det må også sannsynliggjøres at interessefellesskapet har påvirket prisen.

Bilforhandler selger bil til en kjøper han har interessefellesskap med - da kan grunnlaget ikke settes lavere enn bilens listepris pluss frakt, minus alminnelige rabatt, som kan dokumenteres gis til andre.

Mva-forskriften § 4-4-1.



Omsetning

Avansemetoden

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Avanse-metoden – selger kan velge å bruke avansen som grunnlag.

Grunnlaget er differansen mellom innkjøpspris og salgspris

Mval. § 4-5 Videresalg av brukte varer, kunstverk, samlereobjekter og antikviteter.

- Vilkår*
- varene er kjøpt inn for å selges videre
 - kjøpt varene fra selgere som ikke skal beregne mva
 - videreforhandler skal ikke angi mva

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Mvaf. § 1-3-2 *Kunstverk* – f.eks. originale malerier, skulpturer,
som anses som kunstverk av kulturinstitusjoner, som ikke har et
nytteformål, ikke er masseprodusert

Mvaf. § 1-3-3 *Samleobjekter* – frimerker, samlinger og samlegjenstander
som er omfattet av tolltariffen

Mvaf. § 1-3-4 *Antikviteter* – som er omfattet av tolltariffen

Mvaf. § 1-3-5 *Brukte varer* – som kan brukes som de er, eller etter
reparasjon, og som ikke er kunstverk, samlerobjekter eller antikviteter

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Eksempel:

Privatperson A kjøper ny båt for kr 50 000 inkl mva.

Båtforhandler B innbetaler kr 10 000 til staten.

Netto omsetning kr 40 000 x 25 % mva = kr 50 000

Fem år senere selger A båten tilbake til B for kr 30 000 (uten mva).

B selger båten videre til C for kr 40 000.

B beregner mva av differansen mellom kr 30 000 og kr 40 000=

kr 10 000 x 20 % = kr 2 000

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Mval. § 4- 6 Samlet kjøp og salg

Når den enkelte vares pris ikke er kjent (eks: dødsbokkjøp)

Beregningsgrunnlag: Differansen mellom samlet innkjøpspris og salgspris for hele terminen.

Kan brukes også der man kjenner den enkelte vares pris, hvis hovedsakelig samlekjøp = 80 %

Eksempel:

Kjøp kr 700 000, salg kr 900 000 = differanse kr 200 000 x 20 %
= kr 40 000

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Trond Isnæs – Borgarting lagmannsretts dom 17.10.2018

Isnæs hadde samlet på klokker siden han var 14 år. Kjøpte og solgte brukte klokker til/fra private. Ikke mva-registrert og førte ikke regnskap.

Skattekontoret etterberegnet mva av omsetningen kr 9,2 mill.

Isnæs hevdet skattekontoret måtte legge avansemetoden til grunn ved skjønnet. Skattekontoret hadde skjønnsmessig beregnet innkjøpspris og salgspris, da skal § 4-5 legges til grunn, subsidiært § 4-6.

- hensyn til nøytralitet og avgiftskumulasjon
- hensyn til likhet: ved skjønn skal det tas hensyn til inngående mva

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Omsetning som grunnlag:

Salg kr 9,2 mill x 20 mva = kr 1 800 000

Avanse som grunnlag:

Salg kr 9,2 mill – kjøp kr 5,4 mill = kr 3,8 mill x 20 % = kr 760 000

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Lagmannsretten:

- avanse er en frivillig ordning, unntak fra hovedregelen
- forutsetningen for mval. § 4-5 at den enkelte vares pris er kjent
- klar forutsetning i lovens ordlyd, forarbeider og forvaltningspraksis om krav til dokumentasjon
- hensyn til nøytralitet og kumulasjon viktig, men ikke plikt til å bruke avansemetoden ved skjønn
- § 4-6 gjelder ved «samlet» kjøp og salg, Isnæs hadde omsatt klokkene enkeltvis.

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Auksjonssalg

Antikk vase selges for privatperson for kr 100 000.

Auksjonarius skal ha 10 % salær av både selger og kjøper.

Vasen selges for	kr 100 000
+ 10 % salær	kr 10 000
Mva av salæret	<u>kr 2 500</u>
Kjøper må betale	kr 112 500

Avgiftsgrunnlaget - Avanse

Selger skal ha	kr 100 000
- 10 % salær	kr 10 000
-Mva av salæret	<u>kr 2 500</u>
Selger får utbetalt	kr 87 500

Auksjonarius har oppkrevd kr 20 000 i salær pluss 25 % mva
= kr 5 000

Mva skal ikke spesifiseres i fakturaen.



Omsetning

Heving

Avgiftsgrunnlaget - Heving

Ved tvist mellom selger og kjøper kan resultatet bli:

- selger får medhold = mva av opprinnelig avtalt pris
 - partene blir ikke enige = mva av opprinnelig avtalt pris
 - selger eller kjøper får delvis medhold = prisavslag
= reduserer avgiftsgrunnlaget, kreditnota
 - heving av kjøpet = ingen avgift, reversering av salget, kreditnota
- mval. § 4- 7 (2)

Prosess- og inkassokostnader reduserer ikke avgiftsgrunnlaget.

Erstatning for tap og omkostninger endrer ikke avgiftsgrunnlaget.



Omsetning

Tap på krav

Avgiftsgrunnlaget - Tap på krav

Mval. § 4-7 (1) Tap på utestående krav

Mva skal beregnes og betales av bokført omsetning.

Selger kan kreve avgiftsrefusjon hvis kravet er endelig tapt.

Vilkår :

- tidligere beregnet utgående mva
- kjøper betaler ikke pga manglende betalingsevne
- endelig konstatert tap, mva-forskriften § 4-7-1

Avgiftsgrunnlaget - Tap på krav

Hva betyr manglende betalingsevne?

- Er fordringen behandlet som en ordinær fordring?
- Står kreditor tilbake for andre kreditorer?
- Kunne kreditor fått betaling hvis forsøkt å inndrive kravet?
- Betaler ikke debitor fordi kravet er ettergitt?

Avgiftsgrunnlaget - Tap på krav

Når anses en fordring som endelig tapt?

Mva-forskriften § 4-7-1

Alternativer:

- a) tvangsinndrevning eller inkasso har vært forgjeves
- b) ikke betalt 6 måneder etter forfall selv etter 3 purringer
- c) offentlig gjeldsmegling, konkurs, likvidasjon- eller avviklingsbehandling i kjøpers bo, viser at det ikke er dekning
- d) samlet vurdering tilsier at kravet er tapt



Uttak

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Uttak av varer og tjenester fra registrert virksomhet =
beregne utgående avgift, mval. § 3-21 og § 3-22

Begrunnelse: Merverdiavgift på forbruk

Mval. § 4-9 Hovedregel

Uttak skal beregnes av den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende varer og tjenester.

Mval. § 4-10 Brukte varer mv.

Ved uttak av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter kan avanse-metoden brukes.

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Mva-forskriften

§ 4-9-1 Bilforhandleres uttak av nye biler

§ 4-9-2 Restauranters uttak av drikkevarer

§ 4-9-3 Restauranters uttak av matvarer

§ 4-9-4 Veldedige organisasjoners uttak av varer til kiosk

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

§ 3-26 Oppføring av bygg eller anlegg for **egen regning**

Det skal beregnes merverdiavgift når næringsdrivende tar i bruk varer og tjenester i virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, og det drives slik virksomhet bare for egen regning.

Hva skal uttaksberegnes? Varer og tjenester

- 1) Gjør arbeidet selv
- 2) Egne ansatte utfører arbeidet
- 3) Kun administrasjon av oppføringen

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Hvordan skal uttaksmoms beregnes?

Mval. § 4-9 Grunnlaget er den alminnelige omsetningsverdien.

Hva er den alminnelige verdi?

- markedsprisen – hva kunne man fakturert en vanlig kunde?
- markedsprisen i det aktuelle markedet i den aktuelle tiden
- konkret vurdering ved hvert enkelt prosjekt

Hvordan beregne mva-grunnlaget for varer og tjenester

- trekke i fra eventuell inngående mva
- beregne påslag (skal dekke indirekte kostnader og fortjeneste)
- ingen sjablonregler

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Uttaksberegning

Uttak av varer fra lager (fradrag+påslag)		kr 100
Andre innkjøpte varer til bygget (fradrag+påslag)		kr 50
Eget og ansattes arbeid (timelønn +påslag)		kr 200
Innkjøpte tjenester (fradrag + påslag)		<u>kr 150</u>
Avgiftsgrunnlaget	=	kr 500
25 % mva		kr 125

Ikke fradrag

Kjøp av andre varer	mva	kr 10
Kjøp av andre tjenester	mva	<u>kr 20</u>
Sum mva (betalt, ikke fradrag)	mva	<u>kr 30</u>
Sum mva på bygget (125+30)	mva	kr 155

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Bygg og Anlegg AS er mva-registrert for byggetjenester (fremmed-regi).

I stille perioder fører de opp egne bygg for salg – må firmaet beregne uttaksavgift av varer og arbeid på egenregi-bygget?

§ 3-22 Tjenester

(2) For tjenester som nevnt i § 3-23 og tjenester som består i oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, skal det beregnes merverdiavgift også når tjenestene tas ut til formål som er unntatt fra loven.

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Kleppehus AS – Gulating lagmannsretts dom 20.11.2017

Bygger boliger både i fremmed- og egenregi.

Egenregi: 17-23 % dekningsgrad

Fremmedregi: 30 % dekningsgrad

Spørsmål om selskapene hadde beregnet for lav uttaksavgift, fordi grunnlaget var lavere enn for fremmedregibbygg.

Skattekontoret:

Naturlig å sammenligne egenregi med fremmedregi-prosjektene.

Prisen på varer og tjenester er beregningsgrunnlaget.

Alle prosjektene gjaldt bygging av boliger i tre.

Selskapene: Prosjektene kan ikke sammenlignes.

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Lagmannsretten: Pris på fremmed-regi er et utgangspunkt.

Må vurderes konkret.

Fremmedregi

- i ferd med å avvikle, færre prosjekter
- priset særlig høyt, tok bare oppdrag de tjente godt på
- eneboliger
- kundene mer krevende, mer arbeid, mindre effektivt,
= dekningsgraden måtte være høy

Egenregi

- eier tomten selv
- leiligheter og rekkehus
- standardiserte løsninger, mer rasjonelt og effektivt, kontroll
= god inntjening selv om dekningsgraden er lav

Avgiftsgrunnlaget - Uttak

Næringsbygg AS – Frostating LR 20.11.2018

Næringsbygg (NB) avtalte med Avanti å bygge to leilighetsbygg, men Avanti fikk problemer, og NB overtok prosjektet. Uttaksavgift på grunnlag av opprinnelig avtale med Avanti. Lavt påslag fordi mindre oppdrag pga. finanskrisen. Leilighetene ble solgt før de var ferdig oppført - inntekten ved salget var allerede fastsatt.

Skattekontoret: Grunnlaget var for lavt - ikke beregnet påslag på reelle kostnader og faktiske medgatte timer.

Lagmannsretten: Vederlaget som var avtalt med Avanti kunne ikke anses som den alminnelig omsetningsverdi. Anbudet ble gitt i økonomiske nedgangstider, og det gikk med mange flere timer enn beregnet.



Innførsel

Avgiftsgrunnlaget - Innførsel

Mval- § 4-11 – Varer

Ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter tollovens kapittel 7 om grunnlag for beregning av toll.

Toll og særavgifter som er deklart ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget.

Når tollverdien ikke er lik statistisk verdi (unntak)

- innførsel av kunstverk, samleobjekter og antikviteter – 20 %
- innførsel av tanntekniske produkter
- gjeninnførsel etter bearbeiding

Avgiftsgrunnlaget - Innførsel

Grunnlaget for beregning av innførselsmerverdiavgift

Eksempel:

Transaksjonsverdi		kr 100 000
Frakt fram til grensen		kr 1 500
Toll		kr 10 000
Sukkeravgift (særagift)		<u>kr 10 000</u>
Grunnlag mva	=	kr 121 500
25 %		<u>kr 30 375</u>
SUM	=	kr 151 875

Grunnlaget føres med 25 %, 15 % eller 0-sats mva i regnskapet.

Avgiftssatsen avhenger av hva som importeres og til hvilket formål.

Avgiftsgrunnlaget - Innførsel

Eksempel: Beregningsgrunnlag for gjeninnførsel av bearbeidet vare

Verdi av utført vare	kr 15 000
Bearbeidingskostnader	kr 3 000
Frakt	kr 1 000
Toll (8% av bearbeidings- kostnader + frakt tur/retur)	<u>kr 320</u>
	kr 19 320
Minus verdi av utført vare	<u>kr 15 000</u>
Beregningsgrunnlag	kr 4 320
Mva (4 320 x 25 %)	kr 1 080

Avgiftsgrunnlaget - Innførsel

§ 4-12 Tjenester

Beregningsgrunnlaget ved fjernleverbare tjenester er vederlaget.

Utenlandsk valuta må regnes om til norske kroner ut i fra omregningskursen på leveringstidspunktet.

Takk for oppmerksomheten!

Kontakt detaljer:

Navn: Hilde Alvsåker

Web: skatt.no

Epost: hilde.alvsaaker@skatt.no

Telefon: 22 97 97 00