

OPPGAVESETT 10 (R. V-96) LØSNINGSFORSLAG

DEL 1 - ABC RISTORANTE ANS (Satser for 2021 er benyttet)

Oppgave a, Får deltakerne personinntekt fra selskapet? (jf sktl. kap. 12)

Reglene om beregnet personinntekt (Foretaksmodellen) gjelder bare for innehavere av enkeltpersonforetak. Arbeidsvederlag som ytes til deltaker i selskap med deltakerfastsetting (f. eks et ANS) regnes som personinntekt, jf sktl § 12-2 f. Personinntekt fra selskapet blir da:

For Andersen	kr 200 000
For Berntsen	kr 80 000
For Carlsen	kr 60 000

Disse beløpene må vi også ta med ved fordelingen av selskapets alminnelige inntekt mellom deltakerne.

Oppgave b Samlet personinntekt for deltaker Andersen for år X6:

Lønn fra entreprenørselskapet (§ 12-2 a)	500 000
Arbeidsvederlag fra ANS (§ 12-2 f)	<u>200 000</u>
Samlet personinntekt	<u>700 000</u>

Oppgave c Andersens bruttoskatt for X6 (satser for 2021)

Trygdeavgift av lønn, $500\,000 \times 0,082 =$	41 000
Trygdeavgift av arbeidsvederlag $200\,000 \times 0,114 =$	22 800
Trinnskatt:	
$(700\,000 - 651\,250) \times 0,132 =$	6 435
$(651\,250 - 260\,100) \times 0,04 =$	15 646
$(260\,100 - 184\,800) \times 0,017 =$	<u>1 280</u>
Sum trinnskatt:	23 361
Samlet bruttoskatt	<u>87 161</u>

Høy sats for arbeidsvederlag fra ANS, dette er næringsinntekt, jf Ftrl. § 23-3, 2. ledd nr 3. (ANSet betaler ikke arbeidsgiveravgift av arbeidsvederlag til eier av ANS, det er ikke lønn. I **kommandittselskap** kan vederlag til arbeidende kommandittist behandles som lønn.)

Oppgave d – Alminnelig inntekt for Andersen (eierandel 50%)

Vi beregner først Andersens andel av alminnelig inntekt fra selskapet:

Andersens andel av selskapets inntekt etter "eierlønn" $2\,160\,000 : 2 =$	1 080 000
+ Andersens arbeidsvederlag fra selskapet	<u>200 000</u>
Andersens andel av selskapets alminnelige inntekt før tillegg pga utdeling	<u>1 280 000</u>

Andersen har tatt ut "utbytte" med kr 999 000, sktl § 10-42(3); beskatning av "utdeling"

Mottatt overskuddsutdeling (altså i tillegg til arbeidsvederlaget)	999 000
- Beregnet skatt av overskuddsandelen $1\,080\,000 \times 0,22 =$	- 237 600
- Skjermingsfradrag $580\,000 \times 4\% =$	- <u>23 200</u>
Uttaket fører til et tillegg i alminnelig inntekt på	738 200
Oppjustert $738\,200 \times 1,44 =$	<u>1 063 008</u>

Andersens alminnelige inntekt blir da:

Andel alminnelig inntekt fra selskapet (før utdeling)	1 280 000
Lønn	500 000
+ skattepliktig del av uttaket (kapitalinntekt)	1 063 008
Renteinntekter (utenom ANS-et)	<u>19 000</u>
Sum inntekt før fradrag	2 862 008
Minstefradrag i lønn, SSV § 6-1 max	106 750
Renteutgifter boliglån, § 6-40	48 000
Underholdsbidrag til tidligere ektefelle	
<u>Ikke fradrag fra 2020</u>	<u>0</u>
Alminnelig inntekt i X6	<u>2 707 258</u>

Oppgave e Andersens netto formue.

(Fra 2016 skattlegges all formue fra ANS i boligkommunen, sktl § 3-3(9). Det blir ingen fordeling mellom kommuner. All formue skattlegges i Bærum.)

ANSets formue: (Se sktl § 4-40 om fastsettelse av selskapets formue på deltakerne)

Inventar og utstyr, Takseringsreglene § 2-1-2, saldo verdi	5 500 000
Goodwill, sktl § 4-2 (1) f	0
Varebeholdning § 4-17	100 000
Fordringer § 4-15, antatt virkelig verdi	300 000
Bankinnskudd § 4-15	<u>40 000</u>
Brutto formue på selskapets hånd	5 940 000
- Skyldig mva og skattetrekk § 4-1	294 000
- Annen gjeld ($4\,956\,000 - 100\,000$) § 4-3,d)	<u>4 856 000</u>
Netto formue hos selskapet	<u>790 000</u>

Andersen eier 50% av selskapet $790\,000 \times 0,50 = 395\,000$

Rabatt etter sktl § 4-40: $395\,000 \times 0,55 =$	217 250
+ Skjev egenkapital ($((620\,000 - 1\,190\,000 \times 0,5)) \times 0,55^* =$	<u>13 750</u>
Formuesverdi selskapsandel	231 000
Formuesverdi enebolig § 4-10	1 200 000
Bankinnskudd pr. 31.12. § 4-15	<u>460 000</u>
Sum bruttoformue	<u>1 891 000</u>

*Rabatt på skjev egenkapital.

Reduksjon av gjeldsfradrag etter sktl § 4-19:
Samlet egen gjeld, pantelån bolig § 4-1, 400 000

Bruttoformue uten rabatt:

Selskapsandel	395 000
+ Skjev andel	<u>25 000</u>
Sum selskapsandel	420 000
Enebolig 1 200 000 x 100/25=	4 800 000
Bankinnskudd	<u>460 000</u>
Sum	5 680 000

Andel av gjeld som faller på selskapsandelen, sktl § 4-19(3):

$$400\,000 \times (420\,000 / 5\,680\,000) = 29\,578$$

Reduksjon av gjeldsfradraget, sktl § 4-19(2):

$$29\,578 \times 0,45 = 13\,310$$

$$\begin{aligned} \text{Redusert gjeld: } 400\,000 - 13\,310 &= 386\,690 \\ \text{Netto formue: } 1\,891\,000 - 386\,690 &= \underline{1\,504\,310} \end{aligned}$$

Fribeløp formue = kr 1 500 000 både til kommune- og stat, SSV § 2-1 og § 2-3 slik at skatten blir kr $(1\,504\,310 - 1\,500\,000) \times 0,0085 = \underline{\text{kr } 37}$

Oppgave f Gevinst ved salg av selskapsandel, sktl § 10-44

C mottar netto vederlag fra A	2 500 000
-Cs inngangsverdi for selskapsandelen pr. 01.01.X6 er oppgitt til	<u>300 000</u>
Cs gevinst ved salget, skattepliktig i salgsåret, § 10-44(4)	2 200 000
Oppjustert $2\,200\,000 \times 1,44 =$	<u>3 168 000</u>

Merk at Cs **inngangsverdi** for selskapsandelen ikke øker med andel av tilbakeholdt overskudd. (Men egenkapitalposten "opptjent kapital" for andelen øker med tilbakeholdt overskudd.) Det er heller ikke angitt at han har skutt inn ny egenkapital i selskapet i løpet av året. Cs uttak i X6 var større enn skatt av inntektsandelen + skjerming (jf. beregningen for A foran). C har derfor ikke noen økt inngangsverdi eller fremført skjermingsfradrag fra X6, og forutsetningsvis heller ikke fra tidligere år.

Beregningen foran forutsetter, som rimeligst er, at den skjeve egenkapitalen (C skylder 25 000 til A) ikke skal gjøres opp særskilt, utenom salget av andelen.

Kjøperen av andelen overtar Cs skattemessige egenkapital, som altså gir et fradrag på 25 000 i formuesverdi før gjeldsreduksjon. (Jf tillegget for A foran.)

Salgssummen for 1/4 av selskapet virker umiddelbart svært høy - sammenliknet med verdiene for eiendelene. Sammenlikner vi derimot salgssummen med overskuddet av virksomheten, vel 500 000 på en 25%-andel, er beløpet neppe urimelig, ca. fem ganger ett års overskudd. Størstedelen av betalingen er altså betaling for forretningsverdi (goodwill), men kan likevel ikke avskrives som goodwill, men inngår i kjøperens inngangsverdi for selskapsandelen.

As inngangsverdi etter oppkjøpet § 10-44(3):

A hadde inngangsverdi for sin 50%-eierandel pr. 01.01.X6	580 000
Denne er ikke forandret pr.01.01.X7	
Han betaler så for oppkjøpt 25%-andel fra C	<u>2 500 000</u>
Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for 75% eierandel pr. 01.01.X7	<u>3 080 000</u>

NB merk at vi ikke har noe FIFO-system for andeler i ANS, slik som for aksjer (sktl § 10-36).

Om Andersen nå selger eksempelvis 30% av sin selskapsandel ($0,30 \times 75\% = 22,5\%$ av selskapet), så er inngangsverdien for det solgte $0,3 \times 3\,080\,000 = 924\,000$.

Oppgave g – Gevinst om Andersen straks solgte halvparten av sin eierandel

Salgsvederlag for halve selskapsandelen	3 800 000
Inngangsverdi, jf. ovenfor $3\,080\,000 \times 0,50 =$	<u>1 540 000</u>
Gevinst	2 260 000
Oppjustert $2\,260\,000 \times 1,44 =$	<u>3 254 400</u>

Oppgave h - Deltaker B dør og datter arver 25% av selskapet den 18.01.X7

Deltaker Bs inngangsverdi for selskapsandelen = kr 280 000

Deltaker B har ikke skjevt egenkapital. ($1\,190\,000 \times 0,25 = 297\,500$ som er likt med hans skattemessige egenkapital)

Forutsetter ingen uttak eller innskudd i selskapet mellom 31.12.X6 og dødsdagen.

Inngangsverdi for selskapsandelen overtas fra arvelateren slik at her blir den kr 280 000 ifølge kontinuitetsprinsippet, sktl § 10-46 og jf § 10-33.

(I et selskap der en stor del av verdien skyldes egenutviklet forretningsverdi (goodwill), vil en arvings inngangsverdi bli uforholdsmessig lav! Om Birgitte noen gang selger selskapsandelen, blir det en meget betydelig gevinst.)

DEL 2 - BYGGENGROS AS, AVGIFTSBEHANDLING

Byggengros driver varehandel og er derfor mva-pliktig etter mval. § 11-1, jf. § 3-1(1), og har generell fradragrett for inng. mva etter § 8-1.

Moment 1: Kjøpt sag m/kontantrabatt (til bruk i virksomheten)

Behandling av fakturaen (mval § 8-1)

Frdrag for inng. mva	$20\,000 \cdot 0,25 =$	<u>5 000</u>
----------------------	------------------------	--------------

Praksis er imidlertid at verdien av maskinen skal behandles som delvis vederlag fra kunden i den første transaksjonen, slik at tilbakeføring av mva bare skjer for den delen av salgssummen som ikke ble betalt.

Opprinnelig krav $40\,000 \cdot 1,25 =$	50 000
Vederlag, verdi av tilbakelevert maskin	<u>20 000</u>
Tappt fordring inkl. mva	30 000
Herav merverdiavgift $30\,000 \cdot 25/125 = 30\,000 \cdot 1/5 =$	<u>6 000</u>
Dette beløpet refunderes i mva-oppgjøret	
Fradragsføres som tap på krav (ex avgift)	<u>24 000</u>

Ved nytt salg av maskinen for 20 000 beregnes 25% = kr 5 000 som ny utgående mva. Netto tap på fordringer blir nå kr 4 000 større for Byggengros enn i det første alternativet. Netto mva tilbake blir nå $6\,000 - 5\,000 = \underline{1\,000}$ i stedet for 5 000 som ovenfor.

Denne sist viste fremgangsmåten er altså den "rette", men kandidatene må få positiv uttelling også om de har valgt den første varianten.
Se Kommentartutgaven Gjems-Onstad/Kildal 2005 s. 38.

(Når en skal vurdere rimeligheten av de to alternative fremgangsmåtene, bør en kanskje også ta i betraktning at gartneriet har fått fradrag i sitt avgiftsoppgjør for mva med 10 000 selv om kjøpesummen aldri ble betalt!)

Moment 3: Purregebyr og morarenter

Etter mval. § 4-2(1) skal det i mva-grunnlaget inkluderes "alle omkostninger ved oppfyllelse av avtalen". Forsinkelsesrenter som betales fordi kunden betaler senere enn avtalt, kan ikke ses på som en slik kostnad. Ikke mva på purregebyr og rentetillegg, mval. § 4-1(2) b og c. (Se Gjems-Onstad/Kildal 2005 s. 330.)

Moment 4: Bestilte varer, forskuddsbetaling

Det har ikke skjedd noen omsetning ennå, følgelig skal det verken bokføres noe salg eller beregnes utg. mva., se mval. § 15-9 og bokføringsloven med forskrift (01.12.04 nr 1558) § 5-2-2, jf. § 5-2-7 om forskuddsfakturering. Normalt ikke lov å forskuddsfakturere.

Moment 5: Betalt forskudd ved utvidelse av lagerbygg

Se bokføringsforskriften § 5-2-2. (og § 5-2-6) Forutsatt at arbeidet er kommet i gang, og entreprenøren har levert en regning for arbeid under utførelse, skal mva inkluderes i regningen/notaen el.l.

I så fall blir løsningen hos Byggengros:

$$\text{Fradrag for inng. mva} = 50\,000 \cdot 0,25 = \underline{12\,500}$$

Dreier det seg om et rent "finansielt forskudd" - nærmest et lån til entreprenøren - eller en sikkerhetsstillelse - før byggearbeidet er påbegynt, skal det ikke beregnes mva på dette stadiet. Når det ikke er beregnet utg. mva hos selger - som har mottatt forskuddet - blir det heller ingen mva-behandling hos kjøper.

Moment 6: Salg til sportsforening (idrettslag). Diverse reklameytelser.

(Idrettslaget er registrert, dvs. avgiftspliktig omsetning over 140 000 pr. år, jf. § 2-1(2) dersom de hører til i de to øverste divisjonene i fotball for menn, ellers over 3 000 000.)

Sportsklubben har betalt netto 5 000 for materialene og levert en motytelse i form av reklame for Byggengros. (Firmamerke påsydd fotballdraktene.) Begge ytelsene må behandles som salg til full pris, jf. mval. § 1-3(1)a og § 4-1, jf. § 4-3. Salgssummen for materialene blir da kr 10 000 + mva.

$$\text{Utg. mva for materialer} = 10\,000 \cdot 0,25 = \underline{2\,500}$$

Byggengros må utstede faktura på dette beløpet (kr 10 000), ikke på netto-beløpet (5 000) etter motregning mot reklameverdien.

Reklamesalg er mva-pliktig, jf. § 3-1(1). Mva på reklametjenester er fradragsberettiget etter § 8-1. Fradrag for inng. mva for draktreklamen = $5\,000 \cdot 0,25 = \underline{1\,250}$.

(Jf. kravet til salgsdokument foran. Se bokføringsforskriften § 5-1-1 osv.)

Leie av reklameplass på stadion § 3-11(2)d	4 000
+Annonse i klubbavis	<u>3 000</u>
Sum ex mva	<u>7 000</u>

$$\text{Fradrag for inng. mva} = 7\,000 \cdot 0,25 = \underline{1\,750} \text{ (begrunnelse som ovenfor).}$$

Kjøp av "Gullballen X6" for kr 2 000 +?

Se mval § 3-12(1)b. Gullballen er opplagt solgt til betydelig overpris. (Dette representerer egentlig en gave til idrettslaget.) Slikt salg ligger utenfor mva-lovens virkeområde. Altså ingen mva på dette beløpet.

(Kjøpesummen på 2 000 må behandles som en ikke fradragsberettiget gave for Byggengros.)

Moment 7: Kjøpt lastebil + service på denne

$$\begin{array}{l} \text{Kjøpet:} \quad \text{Fradrag for inng. mva etter § 8-1} = 300\,000^* \cdot 0,25 = \underline{75\,000} \\ \text{Servicen:} \quad \text{Fradrag} = 4\,000 \cdot 0,25 = \underline{1\,000} \end{array}$$

* Fom 2006 er det innført engangsavgift på små lastebiler. Denne inngår ikke i mva-grunnlaget, jf § 4-2(1)a. Antar ingen engangsavgift inkludert i de 300 000.

Moment 8: Betalt for renhold og vinduspuss

Disse tjenestene er mva-pliktige etter mval. § 3-1(1).

Fradrag for inng. mva $(4\ 500 + 1\ 800) \cdot 25\% = \underline{1\ 575}$, § 8-1

Moment 9: Vedlikehold driftsmidler, eget arbeid + reservedeler

Reservedeler: Fradrag inng. mva $= 18\ 000 \cdot 0,25 = \underline{4\ 500}$, § 8-1.

Eget arbeid (lønn kr 12 000). Slikt arbeid representerer ikke uttak, altså ikke mva etter mval. § 3-22(1).

Moment 10: Byggemesse i Tyskland

Tysk mva, kr 4 500, kan ikke avregnes i det norske mva-regnskapet som fradragsberettiget inng. mva. Derimot kan den norske næringsdrivende få beløpet refundert fra Tyskland.

Bedriften må utgiftsføre som markedsføringskostnader betalt beløp 34 500 minus eventuelt refundert beløp. (Altså ingen egentlig moms-behandling.)

(Det var i sin tid problematisk for norske næringsdrivende å få refundert mva fra Tyskland, men omsider fikk vi i 1996 (28.06.96) ny § 26a og forskrift nr. 106 om refusjon til utlendinger, nå § mval. § 10-1) Tilsvarende regler finnes i andre EU-land.

Moment 11: Tyveri, erstatning og nyanskaffelse

Erstatningen fra forsikringsselskapet anses ikke som salgsvederlag til Byggengros, altså ingen mva av dette beløpet.

Anskaffelsen av ny maskin, på vanlig vis:

Fradrag for inng. mva = $30\ 000 \cdot 0,25 = \underline{7\ 500}$, § 8-1

Beregning av årets avskrivninger på kontormaskiner:

Saldo på gruppe a pr. 01.01. =	160 000
-Erstatning stjålet maskin, se sktl. § 14-44(2)	- 20 000
+Kostpris nytt utstyr, ex mva	<u>30 000</u>
Avskrivningsgrunnlag	<u>170 000</u>
30% saldoavskrivning herav $170\ 000 \cdot 0,3 =$	<u>51 000</u>

Moment 12: Salg av maleri, kjøpt nytt maleri

På kjøpet av nytt maleri: Inng. mva $= 15\ 000 \cdot 0,25 = \underline{3\ 750}$

Ikke fradragsrett, jf. mval. § 8-3(1)c.

Selgeren - som driver profesjonell kunsthandel - hvilket vel betyr at han selger malerier for egen regning, plikter å svare mva etter hovedregelen i mval. § 3-1(1), varesalg. (Salg i opphavsmannens navn er utelukket ettersom han er død, jf. oppgaveteksten.)

På salget av gammelt maleri: Skal det svares utg. mva?

Når Byggengros selger det gamle maleriet, har selskapet utvilsomt solgt en vare, slik at hovedregelen i § 3-1(1) skulle tilsi at det skal svares avgift.

Spørsmålet er om unntaksregelen i § 3-19 kommer til anvendelse. Her gis det unntak fra plikten til å svare avgift når selgeren selv ikke har fått fradrag for inng. mva ved anskaffelsen. Som nevnt foran, får Byggengros ikke fradrag for inng. mva ved anskaffelsen av et maleri, og skulle derfor kunne selge det avgiftsfritt etter § 3-19.

Problemet kompliseres muligens av det forhold at det ikke ble betalt mva ved anskaffelsen av dette bildet - siden det for ti år siden ble anskaffet direkte fra kunstneren, jf. mval. § 3-7(4). (Salg utenfor mva-lovens virkeområde.)

Poenget er imidlertid at bildet er anskaffet til formål som ikke har gitt rett til fradrag for eventuell avgift, ikke om det faktisk var betalt avgift ved anskaffelsen. Salget er derfor fritatt for avgift etter § 3-19, (se Kildal/Gjems-Onstad 2005 s. 293.)

Skattemessig behandling av salgssummen.

Et maleri må behandles som et ikke-avskrivbart driftsmiddel, sktl § 6-10(1). (Continentaldommen: Kunstverk er ikke utsatt for verdiforringelse pga slit og elde og derfor ikke avskrivbare.)

Salgssum i år	47 000
- Balanseført kostpris for ti år siden, ikke avskrevet skattemessig	<u>30 000</u>
Gevinst, inn på gevinst- og tapskonto (§ 14-45, jf § 14-53)	<u>17 000</u>

Hvis saldo på gevinst- og tapskontoen fra før er 0, og det ikke kommer andre gevinster eller tap inn på kontoen i salgsåret og det følgende år, blir periodiseringen av gevinsten slik:

Saldo etter overføring av salgsgevinst	17 000
20% herav til inntekt, § 14-45(4)	<u>3 400</u>
Saldo til neste år	13 600
Dette er under 15 000, restsaldo inntektsføres, jf. § 14-47(2)	<u>13 600</u>
Restsaldo	<u>0</u>

Merk at bestemmelsen i sktl. § 9-3(1)a (om skattefritt salg av innbo og løsøre) ikke er anvendelig i dette tilfellet. Den gjelder bare for personlige skattyteres salg av innbo mv. "i heimen", aldri for et aksjeselskaps salg av eiendeler av noe slag.