

# Oppgavesett 17 Løsning (R. h.2005) os117.doc à jour v21

## DEL 1

### Oppgave a : Selskapets skattepliktige inntekt.

Ser først på endringen i midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier:

	pr. 01.01.	pr. 31.12.	korreksjon i inntekt
Regnskapsmessige verdier	6 200 000	6 500 000	
Skattemessige verdier	<u>6 150 000</u>	<u>6 590 000</u>	
Differanse / endring	50 000	- 90 000	<u>+ 140 000</u>

Den midlertidige forskjellen er redusert fra + 50 000 til - 90 000, altså med 140 000.  
(forskjellen er **redusert** med 140 000)

Regnskapsmessig resultat før skattekostnad	2 460 000
- gevinst ved aksjesalg, Fritaksmodellen, § 2-38	- 120 000
+ Reduksjon i midlertidige forskjeller	<u>+ 140 000</u>
Selskapets alminnelig inntekt for X5	<u>2 480 000</u>

(For ordens skyld : selskapet får ikke fradrag for avsatt aksjeutbytte.)

### Oppgave b: Betalbar skatt og årets skattekostnad

Betalbar skatt for X5: $2\,480\,000 \times 0,22 =$	545 600
- reduksjon i utsatt skatt $140\,000 \times 0,22 * =$	<u>30 800</u>
Selskapets skattekostnad for X5	<u>514 800</u>

(forutsetter at selskapet kan balanseføre en utsatt skattefordel på  $90\,000 \times 0,22 = 19\,800$ )  
\*Det går fra utsatt skattegjeld  $50\,000 \times 0,22 = 11\,000$  i IB til utsatt skattefordel på  $90\,000 \times 0,22 = 19\,800$  i UB.

### Oppgave c: Endres inntekten om det var 30 000 i RM tap ved salg av løseøredriftsmiddel ?

Et regnskapsmessig tap ved salg av driftsmidler er ikke skattemessig fradragberettiget. Men dette er det allerede tatt hensyn til i beregningen ovenfor, siden dette inngår i forskjellen mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier for eiendelene, så det skal ikke gjøres noen ytterligere korreksjoner. Dette kan i et enkelt eksempel illustreres slik:

Anta at regnskapsmessig og skattemessig verdi av eiendelene pr. 01.01. er 200, derav 100 for den solgte lastebilen, som da er solgt for 70, siden tapet er 30. I regnskapet reduserer vi bokført verdi for eiendelene med 100, siden bilen ikke lenger er blant eiendelene. Skattemessig reduserer vi saldo med salgssummen på 70. Om vi nå (for enkelhets skyld) setter årets regnskapsmessige og skattemessige avskrivninger til 0, får vi:

	pr. 01.01.	pr. 31.12.	inntektsendring
Regnskapsmessig verdi	200	100	
- Skattemessig verdi	<u>200</u>	<u>130</u>	
Forskjell / endring	<u>0</u>	- <u>30</u>	<u>+ 30</u>

Det regnskapsmessige tapet på 30 nøytraliseres altså av den endringen i midlertidige forskjeller som er beregnet ovenfor. Alminnelig inntekt blir da stadig kr 2 480 000.

## DEL 2 Aksjonærmodellen

(Siden inntektsårene er spesifisert som angitt til 2006, 2007 og 2008 i denne oppgaven, er det ikke foretatt oppjusteringer med 44% i løsningsforslaget.)

### Oppgave a: Turids inntekt av aksjene i 2006:

Aksjene er kjøpt i 2005 for	80 000	pr. stk	400
+ provisjon til mekler	400	pr. stk	2
+ RISK regulering 01.01.2006	<u>8 000</u>	pr. stk	<u>40</u>
Inngangsverdi pr. 01.01.2006	<u>88 400</u>	pr. stk	<u>442</u> se § 10-32(2)

Se overgangsregel – RISK-regulert inngangsverdi pr. 01.01. ”lever videre” i det nye systemet.

Mottatt utbytte i mai 2006	kr 30 x 200 =	6 000	pr stk kr 30,00
- skjermingsfradrag § 10-12:	88 400 x 3% =	<u>2 652</u>	<u>pr stk kr 13,26</u>
Skattepliktig utbytte i 2006, sktl §§ 10-11 og 10-12		<u>3 348</u>	<u>pr stk kr 16,74</u>

Turid får høsten 2006 100 friaksjer. Dette er ikke skattepliktig inntekt for aksjonærene. Resultatet av å få friaksjer er at verdien pr. aksje reduseres. Turids samlede skjermingsgrunnlag (og inngangsverdi) forblir uendret kr 88 400, men pr. aksje blir nå beløpet  $88\,400 : 300 = 294,67$ . Merk at hele inngangsverdien inngår i skjermingsgrunnlaget ved beregning av skattepliktig utbytte for det året friaksjene ble utdelt (selv om disse ble delt ut etter at utbyttet var utbetalt.)

### Oppgave b: Turids inntekt av aksjene i 2007: § 10-12 – også om fremførbar skjerming

Mottatt aksjeutbytte i mai 2007	kr 6 x 300 =	1 800	pr stk kr 6,00
- skjerming	88 400 x 4% =	<u>3 536</u>	<u>pr stk kr 11,79</u>
Ubenyttet skjerming, overføres til 2008		<u>1 736</u>	<u>pr stk kr 5,79</u>

Siden skjermingen er større enn årets utbytte, blir det ingen skattepliktig inntekt av aksjene i 2007.

### Oppgave c: Turids inntekt av aksjene i 2008

Turid mottar ikke utbytte på aksjene før salget			
Turid selger sine 300 aksjer i jan. 2008:	300 x 300 =	90 000	pr stk kr 300,00
- Inngangsverdi, jf. inngangsverdi pr. 01.01.2006		<u>88 400</u>	<u>pr stk kr 294,67</u>
Foreløpig gevinst		1 600	pr stk kr 5,33
- Fremført ubenyttet skjerming fra 2007		<u>1 736</u>	<u>pr stk kr 5,79</u>
Skattepliktig salgsgevinst, § 10-31(1) 2. punktum		<u>0</u>	<u>pr stk kr 0</u>

Fremført skjermingsfradrag kan redusere gevinsten til 0, men ikke gi et fradragsberettiget tap. Ubenyttet skjerming faller bort. (Kan ikke fradras i utbytte eller gevinst på andre aksjer.)

### DEL 3 – Avskrivninger mv.

#### Oppgave a: Bedriftens skattemessige avskrivninger (og restsaldo) sktl § 14-43

	<u>skattem. avskrivning</u>	<u>restsaldo UB</u>	<u>regnskapsm. verdi UB</u>
Saldogruppe a	100 000 x 0,30 = 30 000	100' - 30' = 70 000	150' - 30' = 120 000
Saldogruppe b	240 000 x 0,20 = 48 000	240' - 48' = 192 000	400' - 80' = 320 000
Saldogruppe d*	1 150 000 x 0,20 = 230 000	1 150' - 230' = 920 000	1 500' - 210' = 1 290 000
Saldogruppe h	3 000 000 x 0,04 = 120 000	3'' - 120' = 2 880 000	6 400' - 160' = 6 240 000
<u>Saldogruppe j</u>	<u>2 000 000 x 0,10 = 200 000</u>	<u>2'' - 200' = 1 800 000</u>	
Sum	<u>628 000</u>	<u>5 862 000</u>	<u>7 970 000</u>

#### Bedriftens samlede skattemessige avskrivninger i år 1 = 628 000

\* Her er posten personbiler og posten annet inventar slått sammen; alt dette hører hjemme i gruppe d.

#### Oppgave b: Midlertidige forskjeller

Sum regnskapsmessige verdi eiendeler pr. 31.12.	7 970 000
Samlet skattemessig verdi (restsaldo UB)	<u>5 862 000</u>
Skatteøkende midlertidig forskjell pr. 31.12.	<u>2 108 000</u>

Selskapets utsatte skatteforpliktelse pr. 31.12. utgjør altså  $2\,108\,000 \times 0,22 =$  463 760

#### Oppgave c: Endring i utsatt skatt:

Regnskapsmessige verdier pr. 01.01.: $150' + 980' + 6\,400' + 520' + 400' =$	8 450 000
Skattemessige verdier pr. 01.01.: $100' + 750' + 5000' + 400' + 240' =$	<u>6 490 000</u>
Midlertidig forskjell anleggsmidler pr. 01.01. i året	<u>1 960 000</u>

Forskjellen er øket med  $2\,108\,000 - 1\,960\,000 = 148\,000$ .

Posten utsatt skatt er da økt med  $148\,000 \times 0,22 =$  32 560 fra 01.01. til 31.12.

Endringen i midlertidige forskjeller fra IB til UB tilsvarer forskjell i avskrivninger:

Sum regnskapsmessige avskrivninger, $30' + 100' + 160' + 110' + 80' =$	480 000
Skattemessige avskrivninger	<u>628 000</u>
Midlertidige forskjeller er økt med	<u>148 000</u>

#### Oppgave d: Formuesverdien av aksjene i AS Høyfjellshotellet, sktl § 4-12(2) og (7)

Formuesverdi av hotellbygningen med tomt =	2 600 000
Formuesverdi goodwill, se sktl § 4-2(1) f	0
Saldogruppe a (kontormaskiner) se takseringsreglene § 2-1-2	70 000
Saldogruppe d	<u>920 000</u>
Sum eiendeler (det er forutsatt at det ikke finnes andre eiendeler)	3 590 000
- Samlet gjeld iflg. oppgaveteksten § 4-1(1)	<u>1 000 000</u>
Selskapets nettoformue pr. 01.01. år 2	<u>2 590 000</u>

Formue pr. aksje  $2\,590\,000 : 2\,000$  aksjer = kr 1 295 pr. Aksje

Med rabatt:  $1\,295 \times 0,55 =$  kr 712,25 pr. aksje

Denne verdien benyttes i år 3 ved skattefastsettelsen av aksjonærene for år 2.

**Oppgave e: Merverdiavgift på nyanskaffet personbil.**

Se mval § 4-2(1)a. Engangsavgiften på ny bil holdes utenfor beregningsgrunnlaget for mva. MVA- grunnlaget kan da fort bli ca 100 000 mindre enn utsalgspris ex mva. MVA-grunnlaget for den aktuelle bilen er  $61\ 000 : 0,25 = 244\ 000$ .

Engangsavgiften er da  $350\ 000 - 244\ 000 = 106\ 000$ .

**Oppgave f: Fradrag for driftskostnader inkl. avskrivninger for biler i år 2.**

Saldogruppe d, inventar og personbiler, saldo pr. 31.12. år 1	920 000
- salgssum for den ene hotellbilen	- 200 000
+ kjøpesum inkl. mva for ny bil (mval § 8-4(1))*	<u>411 000</u>
Avskrivningsgrunnlag år 2	1 131 000
<u>Årets saldoavskrivning gruppe d, 20% herav, fradragsberettiget for selskapet</u>	<u>226 200</u>
Saldo til neste år	<u>904 800</u>

\*Ikke fradrag for mva for personbil som ikke nyttes som salgsvare, utleiekjøretøy eller til yrkesmessig persontransport.

Selskapet får videre fradrag for alle de angitte driftskostnadene, kr 140 000.

Fordelsbeskatningen pga direktørens privatbruk skjer på direktørens hånd, ikke ved redusert fradrag for kostnader på selskapets hånd. (Reglene i § 6-12 gjelder altså bare for personlig næringsdrivende, ikke for aksjeselskaper.)

Om vi opererer med en tenkt egen saldo for personbiler, kan avskrivningene beregnes slik:

Saldo pr. 01.01. år 1	400 000
- saldoavskrivning i år 1, 20%	<u>80 000</u>
Saldo pr. 01.01. år 2	320 000
+ kjøpt ny bil (inkl. mva)	411 000
- solgt brukt bil	- <u>200 000</u>
Avskrivningsgrunnlag år 2	531 000
<u>Årets skattemessige avskrivning, 20% herav</u>	<u>106 200</u>
Ny saldo for personbiler	<u>424 800</u>

Selskapet får altså fradrag for 106 200 i avskrivninger og kr 140 000 i andre driftskostnader for sine biler.

**Oppgave g: Smådalens fordel av firmabil, sktl § 5-13**

Bilen er under tre år gammel pr. 01.01. i inntektsåret.

Det tas ikke hensyn til at den ansatte selv dekker en del av bilkostnadene, jf. lovteksten.

Fordelen blir\*  $325\ 400 \times 30\% + (400\ 000 - 325\ 400) \times 20\% = \underline{112\ 540}$

\*Satser for 2021 er benyttet.

## DEL 4 Arv og generasjonsskifte

### *Oppgave a: Helenes maksimale skattemessige avskrivninger første året.*

Se ny sktl § 9-7. For inngangsverdi og dermed avskrivningsgrunnlag er det kontinuitet fra 2014. Helene overtar farens skattemessige verdier.

Avskrivning driftsbygning, gruppe h, $3\,000\,000 \times 0,04 =$	120 000
Avskrivning saldo j, $1\,000\,000 \times 0,10 =$	100 000
Avskrivning saldogruppe d, $300\,000 \times 0,20 =$	60 000

### *Oppgave b: Omdanning til aksjeselskap – skattefri omdanning sktl. § 11-20 + forskrift*

Ole Jensens inngangsverdi for aksjene i det nystiftede selskapet blir lik den skattemessige egenkapital han har skutt inn i selskapet, altså skattemessig verdi av eiendeler minus gjeld som er overført til selskapet; dvs skattemessig kontinuitet. (Uavhengig av hva som blir nominell aksjekapital i selskapet.)

Skattemessig verdi hos Ole Jensen for overførte eiendeler	5 700 000
- gjeld som overtas av selskapet	<u>3 000 000</u>
Skattemessig inngangsverdi for Jensens aksjer i nystiftet selskap	<u>2 700 000</u>

Det skal ikke svares merverdiavgift ved overføringen, jf mval § 6-14.

Selskapet overtar de skattemessige verdiene Jensen hadde, jf. skatteloven § 11-20(2) og forskriften § 11-20-2.

### *Oppgave c: Arv av ikke-børsnoterte aksjer*

Etter sktl § 10-33 blir det kontinuitet for inngangsverdien slik at Helene overtar farens inngangsverdi beregnet i oppgave b til kr 2 700 000 for hele selskapet.

### *Oppgave d: Maksimale skattemessige avskrivninger i aksjeselskapet.*

Når aksjeselskapet overtar Oles inngangsverdier, bli avskrivningen første året:

Driftsbygningen $3\,000\,000 \times 0,04 =$	120 000
Saldogruppe j $1\,000\,000 \times 0,10 =$	100 000
Saldogruppe d $300\,000 \times 0,20 =$	60 000

Dette forandres ikke av at Helene arver aksjene. Det er selskapet, AS O. Jensen som eier driftsmidlene, ikke Helene.

## DEL 5 MVA

### Oppgave a:

Revisjon og rådgivning er avgiftspliktig tjeneste etter mval. § 3-1(1). Kursvirksomhet forutsettes å være omfattet av unntaket for undervisning i mval. § 3-5. Omsetning av kursmateriell skjer som et naturlig ledd i kursvirksomheten og ikke som en selvstendig ytelse. Omsetning av kursmateriell er derfor omfattet av fritaket for undervisning, jf. mval. § 3-5(2). Bente Minus driver derfor virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet.

Det gis fradrag for inngående avgift etter mval. § 8-1 ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk innenfor avgiftsområdet (revisjon og rådgivning). Ved anskaffelse av varer og tjenester til kursvirksomheten gis det ikke fradrag for inngående avgift. For innkjøp til felles bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet gis det forholdsmessig fradrag for inngående avgift med 75 % (= 3 mill./4 mill.), jf. mval. § 8-2 og F. § 8-2-2.

### Oppgave b:

1) AS Forretningsbygg driver med utleie av fast eiendom. Det forutsettes at bedriften er frivillig registrert etter mval § 2-3. Bedriften skal beregne utgående merverdiavgift av husleien til Bente Minus Revisjonskontor, jf mval § 11-1. Utgående avgift på husleien blir på 10 000 kroner (= 40 000 x 0,25). Merverdiavgift skal som hovedregel faktureres etter at tjenesten er ytet, jf. mval. § 1-3(1)a. For leieavtaler er det gitt anledning til forskuddsfakturering etter forskrift av 1. desember 2004 nr. 1558 (bokføringsforskriften) § 5-2-7. En husleie kan faktureres på forskudd for inntil ett år. Husleie regnes som en felleskostnad. Bente Minus Revisjonskontor får forholdsmessig fradrag for inngående avgift med 7 500 kroner (= 10 000 x 75 %), jf. F. § 8-2-2.

2) Utleie av arbeidskraft (kontorpersonell) er avgiftspliktig tjeneste etter mval. § 3-1(1). Utgående avgift 5 000 kroner (= 20 000 x 0,25). Forholdsmessig fradrag for inngående avgift med 3 750 kroner (= 5 000 x 75 %). F. § 8-2-2.

3) Overnatting på hotell er avgiftspliktig med 12% (6 % første halvdel av 2021 - coronatiltak) etter § 3-11(2)a, jf § 5-5, og MAV (merverdiavgiftsvedtaket) § 4c,  $8\,000 \times 0,12 = 960$  mens servering er avgiftspliktig tjeneste etter mval. § 3-1(1). Vederlaget for mat regnes som serveringstjeneste, slik at regningen for serveringen skal være med ordinær avgiftssats, jf. mval § 5-2(1)2.setn. Utgående avgift på serveringen utgjør 1 000 kroner (= 4 000 x 0,25). Persontransport er avgiftspliktig tjeneste etter § 3-1(1). Redusert avgiftssats med 12% (6%) mval § 5-3 og MAV § 4a, og avgiften blir 480 kroner (= 4 000 x 12 %). Ikke fradrag for inngående avgift på servering, jf. mval. § 8-3(1)a. Transporten og overnattingen gjelder hele virksomheten. Forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter F. § 8-2-2 med 1 080 kroner ( $1\,440 \times 75\%$ ).

4) Omsetning av datautstyr er avgiftspliktig varesalg etter § 3-1(1). Utgående avgift for Dataeksperten AS per datamaskin er på 1 250 kroner (= 5 000 x 25 %) til sammen 3 750 kroner (= 1 250 x 3). Ved innkjøp til revisjonsvirksomheten gis det fullt fradrag, til kursvirksomheten gis det ikke fradrag, mens det gis forholdsmessig fradrag ved innkjøp til administrasjonen. Fradragsberettiget inngående avgift blir på til sammen 2 188 kroner (= 1 250 +  $1\,250 \times 75\%$ ).

Omsetning av brukt datautstyr er i utgangspunktet avgiftspliktig varesalg etter mval. § 3-1(1). Kursavdelingen er utenfor avgiftsområdet. Ved innkjøp gis det ikke fradrag for inngående avgift. Omsetning av brukt PC fra kursvirksomheten er derfor fritatt for utgående avgift etter mval. § 3-19. Revisjonsvirksomheten er innenfor loven. Uttak av brukt PC fra revisjonsvirksomheten til bruk privat er avgiftspliktig uttak etter mval. § 3-21. Utgående avgift er på 200 kroner (= 800 x 25 %), som Bente som privatperson ikke kan få fradrag for.

5) Omsetning av matvarer er avgiftspliktig varesalg etter mval. § 3-1(1). Matvarer (næringsmidler) har redusert avgiftssats på 15 % etter mval § 5-2 og avgiftsvedtaket § 3. Utgående avgift på matvarene er på 165 kroner (= 1 100 x 15 %). Matvarene skal brukes til kost til ansatte. Ikke fradrag for inngående avgift etter mval. § 8-3(1)d.

Kaffetrakter er en vare. Utgående avgift ved salg er på 150 kroner (= 600 x 25 %). Kaffetrakteren er til bruk i virksomheten. Forholdsmessig fradrag for inngående avgift 113 kroner (= 150 x 75 %), F. § 8-2-2. Fradrag selv om den benyttes på spiserom, jf mval § 8-3(1)g, 2.setn.

6) En datatjeneste (informasjonstjeneste) i Norge er avgiftspliktig etter mval. § 3-1(1). Bente Minus Revisjonskontor kjøper datatjenesten i utlandet. Tjenesten kan fjernleveres. Fjernlevering betyr at utførelsen eller levering ikke kan knyttes til et bestemt leveringssted, jf. mval § 1-3(1)i. Det betyr at Bente Minus selv må innrapportere inngående avgift, jf. mval § 11-3. Grunnlaget for avgiften omregnes til norske kroner etter kursen på leveringstidspunktet, mval § 4-12(2). Inngående avgift er på 10 000 kroner (5 000 x 8 x 25 %). Fradragsberettiget andel er 7 500 kroner (= 10 000 x 75 %). F. § 8-2-2.

7) En revisjonstjeneste anses opptjent løpende i takt med utføring av oppdraget, jf. opptjeningsprinsippet i rskl. § 4-1 første ledd nr. 2. Etter bokføringsforskriften § 5-2-2 skal salgsdokumentet utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering. Det er ikke anledning til – med unntak for ubetydelig leveranser – å utsette faktureringstidspunktet ytterligere, jf. bokføringsforskriften § 5-2-4. Avtalen med kunden med utsettelse av faktureringstidspunktet er derfor i strid med bokføringsloven. Ved utgangen av august er det medgått 20 timer. Utgående avgift av opptjent honorar er på 2 500 kroner (20 x 500 x 0,25). Opptjent honorar per august må faktureres senest i slutten av september.

8) Rådgivningen gjelder for en kunde i utlandet. Tjenesten kan fjernleveres (leveres elektronisk). Bente Minus Revisjonskontor kan dermed fakturere kunden uten merverdiavgift etter mval. § 6-22(2). En forutsetning for fritaket er at mottakeren er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet.