

**Løsningsforslag til skatterett revisoreksamen 28.11.2012.****Del 1.****Oppgave a. Beregning av alminnelig inntekt.**

Beregninger av skattemessige verdier for å kunne beregne midlertidige forskjeller:

**Varige driftsmidler.****Avskrivningsgruppe a.**

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X12.	sktl § 14-42(2)	270 580
+	Kjøp i året X12.	sktl § 14-40 og 14-42(2)	0
-	Salgssum i X12.	sktl § 14-44(2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12.		270 580
-	Skattemessig avskrivning, 30 %	sktl § 14-43(1)a.	81 174
=	Utgående saldo 31.12.X12.	sktl § 14-42(2)	<u>189 406</u>

**Avskrivningsgruppe c.**

Etter fradragføring av salgssummen på solgt varebil i avskrivningssaldoen, blir avskrivningssaldoen negativ. En må inntektsføre en andel av den negative saldoen tilsvarende avskrivningsprosenten for avskrivningsgruppen, jf sktl § 14-46.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X12.	sktl § 14-42(2)	140 270
-	Salgssum i X12	sktl § 14-44(2)	174 000
=	Negativ saldo pr. 31.12.X12.		33 730
-	Inntektsføring, 24 %	sktl § 14-46.	8 095
=	Utgående saldo; negativ saldo 31.12.X12.	sktl § 14-42(2)	<u>25 635</u>

**Avskrivningsgruppe d.**

Innkjøpt stasjonsvogn må tillegges avskrivningssaldoen, jf sktl § 14-40(1)a.

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
	Saldo 01.01.X12.	sktl § 14-42(2)	652 180
+	Kjøp i året X12.	sktl § 14-40 og 14-42(2)	500 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12.		1 152 180
-	Skattemessig avskrivning, 20 %	sktl § 14-43(1)d.	230 436
=	Utgående saldo 31.12.X12.	sktl § 14-42(2)	<u>921 744</u>

**Avskrivningsgruppe i, Langgata 100, selve bygget.**

Bygget har blitt påbygd i løpet av X12. Dette er en påkostning og skal tillegges avskrivningssaldoen. Det samme gjelder kostnaden til ny dør. Påkostninger skal tillegges avskrivningssaldoen uavhengig av størrelsen på kostnaden, jf sktl § 14-40(3)

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.X12.	sktl § 14-42(2)	6 354 220
+	Påkostninger i X12. Påbygg Ny dør	sktl § 14-42(2)	1 500 000 10 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12.		7 864 220
-	Skattemessig avskrivning, 2 %	sktl § 14-43(1)i.	157 284
=	Utgående saldo 31.12.X12.	sktl § 14-42(2)	<u>7 706 936</u>

**Avskrivningsgruppe j, Langgata 100, fast teknisk installasjon.**

Påkostning, tilbygg, tillegges avskrivningssaldoen, jf sktl § 14-40(3)

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
+	Saldo 01.01.X12.	sktl § 14-42(2)	1 855 652
+	Påkostning i X12.	sktl § 14-44(2)	650 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12.		2 505 652
-	Skattemessig avskrivning, 10 %	sktl § 14-43(1)j.	<u>250 565</u>
=	Utgående saldo 31.12.X12.	sktl § 14-42(2)	<u>2 255 087</u>

**Tomt, Langgata 100.**

Påkostning på tomta Langgata 100, kr 50 000, tillegges skattemessig saldo på tomta og får ingen påvirkning på alminnelig inntekt for X12.

**Tomt, Langgata 102.**

Tomta er solgt i X12. Gevinst, kr 770 000(kr. 2 000 000 – kr 1 230 000), overføres til gevinst- og tapskontoen, jf sktl § 14-53.

**Sum skattemessige verdier:**

	<b>Tekst:</b>	<b>01.01.X12.</b>	<b>31.12.X12.</b>
		<b>Kr.</b>	<b>Kr.</b>
	Saldo, avskrivn. Gruppe a	270 580	189 406
+	Saldo, avskrivn. Gruppe c	140 270	-25 635
+	Saldo, avskrivn. Gruppe d	652 180	921 744
+	Saldo, avskrivn. Gruppe i	6 354 220	7 706 936
+	Saldo, avskrivn. Gruppe j	1 855 652	2 255 087
+	Saldo, tomt, Langgata 100,	1 275 000	1 325 000
+	Saldo, stomt, Langgata 102	<u>1 230 000</u>	<u>0</u>
=	Sum	<u>11 777 902</u>	<u>12 372 538</u>

**Gevinst- og tapskonto.**

	<b>Tekst:</b>	<b>Lovhenvsn.</b>	<b>Beløp</b>
	Gevinst(positiv) saldo 01.01.X12.	sktl § 14-42(2)	800 630
+	Skattemessige gevinster i X12.	sktl § 14-45(2) og (3)	770 000
-	Skattemessige tap i X12.	sktl § 14-45(2) og (3)	<u>0</u>
=	Positiv saldo/gevinstsaldo før inntektsføring pr. 31.12.X12.		1 570 630
-	Inntektsføring, 20 %	sktl § 14-45(4)	<u>314 126</u>
=	Gevinst(positiv) saldo pr. 31.12.X12.		<u>1 256 504</u>

**Kundefordringer.****Skattemessig avsetning usikre fordringer.**

Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X12 må beregnes og kostnadsføres ved beregning av alminnelig inntekt, jf sktl § 14-5.4 og F 1158, § 14-5-10.

$$\text{Kr } 68\,420 + \text{kr } 80\,400 * 4 * \text{kr } 2\,840\,200 = \text{kr } 28\,493.$$
$$\text{Kr } 28\,482\,522 + \text{kr } 30\,855\,530$$
Skattemessig saldo pr.31.12.X12:  $\text{kr } 2\,840\,200 - \text{kr } 28\,493 = \text{kr } 2\,811\,707.$ **Gjeld i utenlandsk valuta.**

Gjelda i € har ett tilbakebetalingstidspunkt på over ett år fra første balansedag, 31.12.X12. Dette medfører at gjelda i € er en langsiktig gjeld. Urealisert valutagevinst på langsiktige poster er ikke skattepliktig, jf sktl § 14-5(5). Skattemessig verdi på gjelda blir beregnet med utgangspunkt i valutakursen på opptakstidspunktet.

Skattemessig verdi pr. 31.12.X12: € 1 300 000 \* 7,80 = kr 10 140 000.

### Representasjonskostnader.

Representasjonskostnader, kr 9 200, er ikke fradragsberettiget, jf sktl § 6-21 og forskrift av 18.11.11, nr. 1131, § 2-3-5. Disse kostnadene blir en permanent forskjell.

### Aksjer.

Urealiserte verdiendringer på aksjer selskapet eier, har ingen påvirkning på alminnelig inntekt, jf sktl § 14-2. Resultatført regnskapsmessig verdiendring i X12 må derfor korrigeres som en permanent forskjell.

Urealisert verdiøkning: kr 2 000 000 – kr 1 800 000 = kr 200 000.

Midlertidige forskjeller og endring midlertidige forskjeller:

	<b>Tekst:</b>	<b>01.01.X12.</b>	<b>31.12.X12.</b>	<b>Endring</b>
	<b>Varige driftsmidler:</b>			
	Regnskapsmessig verdi	14 462 150	15 302 150	
-	Skattemessig verdi	<u>11 777 902</u>	<u>12 372 538</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>2 684 248</u>	- <u>2 929 612</u>	= -245 364
	<b>Gevinst- og tapskonto:</b>			
	Regnskapsmessig verdi	0	0	
-	Skattemessig verdi	<u>-800 630</u>	<u>-1 256 504</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>800 630</u>	- <u>1 256 504</u>	= -455 874
	<b>Langsiktig gjeld i utenlandsk valuta</b>			
	Regnskapsmessig verdi	0	-9 620 000	
-	Skattemessig verdi	<u>0</u>	<u>-10 140 000</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>0</u>	- <u>520 000</u>	= -520 000
	<b>Varelager:</b>			
	Regnskapsmessig verdi	1 856 420	1 985 230	
-	Skattemessig verdi	<u>1 952 400</u>	<u>2 042 320</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>-95 980</u>	- <u>-57 090</u>	= -38 890
	<b>Kundefordringer:</b>			
	Regnskapsmessig verdi	2 601 000	2 778 000	
-	Skattemessig verdi	<u>2 636 934</u>	<u>2 811 707</u>	
=	Midlertidig forskjell	<u>-35 934</u>	- <u>-33 707</u>	= -2 227
	<b>Sum</b>			<b>-1 262 355</b>

**Beregning av alminnelig inntekt:**

	<b>Tekst:</b>	<b>Kr.</b>
	Regnskapsmessig resultat før skattekostnad	3 562 886
-	Endring i midlertidige forskjeller	-1 262 355
+	Permanente forskjeller:	
	Representasjonskostnader	+9 200
	Aksjer, urealisert verdiøkning	<u>-200 000</u>
=	Alminnelig inntekt	<u>2 109 731</u>

**Del 2.****Oppgave a – Omdanning til virkelige verdier – med beskatning**

En skattepliktig omdannelse innebærer at Ragnar Reinertsen overfører eiendelene til markedspris til sitt heleide aksjeselskap. Aksjekapitalen kan maksimalt settes til virkelig verdi av innskutte verdier med fradrag for overført gjeld. Dette blir også Ragnars inngangsverdi for aksjene. Selskapet får virkelig verdi (markedsverdi) som kostpris og avskrivningsgrunnlag for eiendelene, sktl § 14-42(2).

Nettoverdi av innskuddet i selskapet:

Tomt	1 000 000
Forretningsbygg	2 000 000
Tekniske installasjoner i bygget	800 000
Egenutviklet forretningsverdi	500 000
Maskiner	600 000
Varebeholdning	300 000
Kundefordringer	200 000
-Gjeld	<u>1 400 000</u>
Aksjenes inngangsverdi	<u>4 000 000</u>

**Oppgave b – Avskrivninger i år X10 ved skattepliktig omdannelse.**

Selskapet får virkelig verdi (markedsverdi) som kostpris og avskrivningsgrunnlag for eiendelene.

Forretningsbygg (saldo i):

Kostpris, sktl § 14-42(2)	2 000 000
Avskrivning, 2% av grunnlaget, § 14-43	40 000

Tekniske installasjoner (saldo j):

Kostpris, sktl § 14-42(2)	800 000
Avskrivning, 10% av grunnlaget, § 14-43	80 000

Goodwill (saldo b):

Kostpris (ervert goodwill som kan avskrives), sktl 14-42(2)	500 000
Avskrivning, 20% av grunnlaget, § 14-43	100 000

Maskiner (saldo d):

Kostpris, sktl § 14-42(2)	600 000
Avskrivning, 20% av grunnlaget, § 14-43	120 000

Tomt avskrives ikke, da den ikke anses å være gjenstand for verdiforringelse på grunn av slit eller elde, sktl § 6-10.

Sum avskrivninger:	
Forretningsbygg	40 000
Tekniske installasjoner	80 000
Forretningsverdi	100 000
Maskiner	<u>120 000</u>
Sum avskrivninger for aksjeselskapet i år X10	<u>340 000</u>

### **Oppgave c - enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto ved en skattepliktig omdannelse.**

Gevinst- og tapskonto er ikke en eiendel som kan selges ved en skattepliktig omdannelse, og overføres der for ikke til aksjeselskapet. Ragnar Reinertsen beholder den personlig og kan føre den videre etter at næringen har opphørt, sktl § 14-48. I forbindelse med den skattepliktige omdannelsen har Ragnar solgt eiendelene i enkeltpersonforetaket til et annet skattesubjekt, og blir beskattet for dette på vanlig måte. Gevinst ved realisasjon av forretningsbygg, tomt og forretningsverdi føres via gevinst og tapskonto, sktl § 14-45(2) og § 14-53. Han har samtidig opphørt med sin egen næringsvirksomhet (nå er det selskapet som driver denne videre). Det skal likevel beregnes personinntekt av de gevinstene han må inntektsføre i årene som kommer, inkludert inntektsføring fra gevinst- og tapskonto, se sktl § 12-10(2). (Også beløp som periodiseres etter opphør av næring medregnes i personinntekten.)

Salgsvederlag for forretningsbygg	2 000 000
-inngangsverdi, saldo i	<u>900 000</u>
Gevinst, inn på gevinst og tapskonto, jf. sktl § 14-45(2)	<u>1 100 000</u>
Vederlag for tomt	1 000 000
-inngangsverdi	<u>300 000</u>
Gevinst, inn på gevinst og tapskonto, jf. sktl § 14-53	<u>700 000</u>
Vederlag for forretningsverdi (saldogruppe b)	500 000
-inngangsverdi (saldo b=0)	<u>0</u>
Negativ saldo b, inn på gevinst og tapskonto jf. sktl § 14-45(2)	<u>500 000</u>

(Gevinst og tap ved realisasjon av tekniske installasjoner, maskiner, varer og kundefordringer føres ikke via gevinst- og tapskonto.)

IB	1 400 000
+ gevinst forretningsbygg	1 100 000
+ gevinst tomt	700 000
+ gevinst forretningsverdi	<u>500 000</u>
Grunnlag for årets inntektsføring	<u>3 700 000</u>
Minimum 20% må inntektsføres av Ragnar Reinertsen i X10	<u>740 000</u>
Beløpet inngår i alminnelig inntekt og beregnet personinntekt.	

(Restbeløpet kr 2 960 000 videreføres til X11, og inntektsføring gjennomføres med minimum 20% årlig til restbeløpet blir mindre enn kr 15 000, og restbeløpet i sin helhet kan tas til inntekt, sktl § 14-47.)

### Oppgave d – omdanning til AS uten beskatning

Se sktl § 11-20 med tilhørende forskrift. Aksjeselskapet viderefører de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, jf sktl § 11-20(2) og forskriften § 11-20-2.

Aksjekapitalen kan maksimalt settes til netto skattemessige verdier som overføres, F-FIN § 11-20-3(4). Her vil ikke sum virkelig verdi på eiendelene begrense størrelsen på aksjekapitalen, siden den klart er høyere enn skattemessig verdi. Ragnars skattemessige inngangsverdi for aksjene i det nystiftede selskapet vil da tilsvare sum skattemessig egenkapital som er overført fra ham til selskapet. Selskapet overtar de skattemessige verdiene fra enkeltpersonforetaket, og viderefører enkeltpersonforetakets skatteposisjon og avskrivningsgrunnlag.

#### Skattemessige verdier:

Tomt	300 000
Forretningsbygg (saldo i)	900 000
Tekniske installasjoner i bygget (saldo j)	600 000
Maskiner (saldo d)	700 000
Varebeholdning	350 000
Kundefordringer	250 000
Netto gevinst på gevinst- og tapskonto	-1 400 000
Gjeld	<u>-1 400 000</u>
Aksjenes inngangsverdi	<u>300 000</u>

### Oppgave e – Avskrivninger i år X10 ved skattefri omdannelse.

Aksjeselskapet viderefører enkeltpersonforetakets avskrivningsgrunnlag for eiendelene (kontinuitet), sktl § 11-20(2).

#### Forretningsbygg (saldo i):

Enkeltpersonforetakets IB	900 000
Avskrivning, 2% av grunnlaget, § 14-43	18 000

#### Tekniske installasjoner (saldo j):

Enkeltpersonforetakets IB	600 000
Avskrivning, 10% av grunnlaget, § 14-43	60 000

#### Maskiner (saldo d):

Enkeltpersonforetakets IB	700 000
Avskrivning, 20% av grunnlaget, § 14-43	140 000

Tomt avskrives ikke, da den ikke anses å være gjenstand for verdiforringelse på grunn av slit eller elde, sktl § 6-10. Forretningsverdi kan heller ikke tas inn på saldo og avskrives så lenge det er egenutviklet forretningsverdi som ikke er aktivert i enkeltpersonforetaket.

#### Sum avskrivninger:

Forretningsbygg	18 000
Tekniske installasjoner	60 000
Maskiner	<u>140 000</u>
Sum avskrivninger for aksjeselskapet i år X10	<u>218 000</u>

### Oppgave f - enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto ved en skattefri omdannelse

Enkeltpersonforetakets gevinst- og tapskonto videreføres i aksjeselskapet, sktl § 11-20(2) og F-FIN § 11-20-6(2).

IB	1 400 000
Ingen realisasjon av driftsmidler i løpet av året.	
Grunnlag for årets inntektsføring	1 400 000
Minimum 20% må inntektsføres av aksjeselskapet i X10	280 000
Beløpet inngår i alminnelig inntekt.	

(Restbeløpet kr 1 120 000 videreføres til X11, og inntektsføring gjennomføres med minimum 20% årlig til restbeløpet blir mindre enn kr 15 000, og restbeløpet i sin helhet kan tas til inntekt, sktl § 14-47.)

### Oppgave g – kapitalnedsettelse etter skattefri omdannelse

Aksjekapitalen utgjør kr 300 000 pr 01.01.X10 fordelt på 1 000 aksjer, dvs pålydende pr aksje er kr 300 som også blir Ragnar Reinertsens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag pr aksje når selskapet har dekket stiftelsesomkostningene. Nedsettelse av aksjekapitalen i år X11 ved at pålydende reduseres, innebærer tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Dette regnes ikke som vederlagsfri overføring som medfører utbyttebeskatning for Ragnar Reinertsen, sktl § 10-11(2) 2.setn.

Det blir ingen skattemessig konsekvens i form av utbyttebeskatning for Ragnar Reinertsen, men hans inngangsverdi og skjermingsgrunnlag reduseres med kr 200 000, dvs kr 200 pr aksje.

Ragnar Reinertsens aksjer vil få en inngangsverdi på kr 300 - kr 200 = kr 100 pr aksje etter kapitalnedsettelsen. Siden det ikke ble delt ut utbytte verken i X10 eller X11, vil ubenyttet skjerming bli:

X10: kr 300 x 0,02 =	kr 6,00
X11: (kr 100+kr 6) x 0,02 =	kr <u>2,12</u>
Sum:	kr <u>8,12</u> pr 01.01.X12, sktl § 10-12.

Aksjeselskapet beskattes ikke ved kapitalnedsettelse.

### Oppgave h - skatt som følge av utbytteutdeling og realisasjon av 500 aksjer i X12.

Utbytte kr 30 pr aksje i mai:

For aksjene som selges i september vil det ikke bli beregnet ny skjerming for X12:

Utbytte pr aksje:	kr 30,00
-ubenyttet skjerming fra år X10 og X11:	kr <u>8,12</u>
Utbytte etter skjermingsfradrag	kr <u>21,88</u> pr. aksje

Totalt for 500 aksjer:

kr 21,88 x 500 aksjer = kr 10 940, oppjustert kr 10 940 x 1,44 = kr 15 754

For aksjer i behold ved utløpet av året beregnes det skjerming for X12:

Inngangsverdi etter kapitalnedsettelse	kr 100,00
+ubenyttet skjerming fra tidligere år	kr <u>8,12</u>
Skjermingsgrunnlag år X12	kr <u>108,12</u>
Skjerming for år X12: kr 108,12 x 0,02 =	kr <u>2,16</u>

Utbytte pr aksje:	kr 30,00
-ubenyttet skjerming fra år X10 og X11:	kr 8,12
-skjerming fra år X12	kr <u>2,16</u>
Utbytte etter skjermingsfradrag	kr <u>19,72</u> pr. aksje

Totalt for 500 aksjer:  $\text{kr } 19,72 \times 500 \text{ stk} = \underline{\text{kr } 9\,860}$ , oppjustert  $\text{kr } 9\,860 \times 1,44 = \text{kr } 14\,198$ .

Sum skattepliktig utbytte for alle aksjene  $\text{kr } 15\,754 + \text{kr } 14\,198 = \underline{\text{kr } 29\,952}$

Gevinst ved realisasjon av aksjer

(ingen ubenyttet skjerming), sktl § 10-32

$\text{Kr } 3\,500 - \text{kr } 100 = \text{kr } 3\,400$  pr stk. For 500 stk:  $\text{kr } 3\,400 \times 500 \text{ stk} = \text{kr } 1\,700\,000$

Oppjustert  $\text{kr } 1\,700\,000 \times 1,44 = \text{kr } 2\,448\,000$

Sum skattepliktig inntekt  $\text{kr } 2\,477\,952$

Inngår i alminnelig inntekt, skatt:  $\text{kr } 2\,477\,952 \times 0,22 = \underline{\text{kr } 545\,149}$

### Del 3.

#### **Oppgave a: Hvordan skal den skattemessige behandlingen være for aktuelle skattesubjekter i forbindelse med Strandbygget AS salg av leiligheten til aksjonær?**

##### Skattemessig behandling av selskapet:

Salgssum for leiligheten	$\text{kr } 3\,000\,000$
- Skattemessig inngangsverdi ( $15\% \times \text{kr } 20\,000\,000$ )	<u><math>\text{kr } 3\,000\,000</math></u>
= Foreløpig skattepliktig gevinst, basert på salgssummen	<u><math>\text{kr } 0</math></u>

Strandbygget AS salg av toppleiligheten for  $\text{kr } 3\,000\,000$  når markedsverdien er  $\text{kr } 5\,000\,000$ , betyr at salget har skjedd til en underpris på  $\text{kr } 2\,000\,000$ . Denne fordelten (for kjøper) på  $\text{kr } 2\,000\,000$  er skattepliktig inntekt for selskapet etter uttaksregelen i § 5-2(1), jfr. § 5-2(4) og kommer i tillegg til gevinsten (på  $\text{kr } 0$ ) basert på salgssummen på  $\text{kr } 3\,000\,000$ . Samlet gir dette:

Skattepliktig gevinst, basert på salgssummen (på $\text{kr } 3\,000\,000$ )	$\text{kr } 0$
+ Skattepliktig gevinst etter uttaksregelen ( $\text{kr } 5\,000\,000 - \text{kr } 3\,000\,000$ )	<u><math>\text{kr } 2\,000\,000</math></u>
= Samlet skattepliktig gevinst for Strandbygget AS ved salget	<u><math>\text{kr } 2\,000\,000</math></u>

Leilighetene som var bygget for salg antas skattemessig å skulle klassifiseres som omsetningsgjenstander, ikke som driftsmidler. Gevinsten på  $\text{kr } 2\,000\,000$  kan da ikke gå over gevinst- og tapskonto, jfr. § 14-53, men må tidfestes til salgsåret X12 etter hovedregelen i § 14-2(2).

##### Skattemessig behandling av aksjonæren:

Svein Strand mottar gjennom leilighetskjøpet fordel lik underprisen på  $\text{kr } 2\,000\,000$ .

I oppgaven er det opplyst at han har fått markedsmessig godtgjørelse som enestyre og daglig leder. Skattemessig må fordelten da klassifiseres som utbytte, jfr. § 10-11(1) og (2) og inngå i alminnelig inntekt for Svein Strand, oppjustert utbytte  $\text{kr } 2\,000\,000 \times 1,44 = \underline{\text{kr } 2\,880\,000}$ .

I oppgaven er det ikke gitt noen informasjon om selskapsrettslig behandling av dette utbyttet. Det mest nærliggende er derfor å anta at dette utbyttet ikke er behandlet som utbytte etter aksjelovens regler. Utbyttet vil da være ulovlig utdelt. Det skal da ikke gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt for Svein Strand vedr. dette utbyttet, jfr. § 10-12(1). Dette har begrenset praktisk betydning pga. at Svein Strand likevel har krav på skjerming for



aksjene også for X12. Denne skjermingen kan enten gå til fradrag i lovlig mottatt utbytte i X12 eller fremføres som ubenyttet skjerming.

Svein Strands skattemessige inngangsverdi for leiligheten blir kr 5 000 000. Dette er summen av kjøpesummen hans på kr 3 000 000 og utbyttet på kr 2 000 000, gitt at han blir skattlagt for dette. Blir han ikke skattlagt for dette utbyttet, vil inngangsverdien bli kr 3 000 000.

### **Oppgave b: Hvordan skal den skattemessige behandlingen være for aktuelle skattesubjekter i forbindelse med Strandbygget AS salg av leiligheten til aksjonærens datter?**

#### Skattemessig behandling av selskapet:

Den samlede skattepliktige gevinsten for selskapet blir den samme som under oppgave a, kr 2 000 000, selv om salgsprisen er øket med kr 1 000 000. Dette fordi skattepliktig gevinst etter uttaksregelen reduseres tilsvarende.

Salgssum for leiligheten	kr 4 000 000
- Skattemessig inngangsverdi (15 % x kr 20 000 000)	<u>kr 3 000 000</u>
= Foreløpig skattepliktig gevinst, basert på salgssummen (kr 4 000 000)	kr 1 000 000
+ Skattepliktig gevinst etter uttaksregelen (kr 5 000 000 – kr 4 000 000)	<u>kr 1 000 000</u>
= Samlet skattepliktig gevinst for Strandbygget AS ved salget	<u>kr 2 000 000</u>

#### Skattemessig behandling av aksjonæren:

Når salgssummen er kr 4 000 000 blir fordelingen lik underprisen kr 1 000 000. Selv om det er aksjonærens datter som mottar fordelingen på kr 1 000 000, er det aksjonæren Svein Strand som skal skattlegges for utbyttet, jfr. § 10-11(2)4.pkt. Kr 1 000 000, oppjustert  $kr\ 1\ 000\ 000 \times 1,44 = kr\ 1\ 440\ 000$ , vil derfor inngå i alminnelig inntekt for Svein Strand.

#### Skattemessig behandling av datteren:

Mottak av gave, her underprisen på kr 1 000 000, er ikke skattepliktig inntekt, jfr. § 5-50(3). Det er kontinuitet på inngangsverdi på gaver, sktl § 9-7. Det vil si at når Svein Strand blir beskattet for underprisen, vil dette kunne overføres til datteren slik at hun får en samlet inngangsverdi på kr 5 000 000.

## **Del 4.**

### **Oppgave a**

Virksomhet med salg av sportsutstyr, jf. mval § 3-1(1). Ved salget brukes alminnelig avgiftssats på 25 %, jf. mval § 5-1(1) og avgiftsvedtaket for merverdiavgift § 2. Lade Sport AS vil derfor som hovedregel ha rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester til bruk i denne del av virksomheten, jf. mval § 8-1.

Utleie av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt etter mval § 3-11(1). Deler av lokalene leies ut til forsikringsvirksomhet og bokhandel. Forsikringsvirksomhet er unntatt fra loven (mval § 3-6). Salg av bøker i siste omsetningsledd er innenfor loven, men fritatt for merverdiavgift ved salg til forbruker (mval § 6-3). Det framgår av oppgaven at utleievirksomheten er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Frivillig registrering gjelder for de deler av lokalene som brukes i registrert virksomhet, jf. mval § 2-3(1). Det vil gjelde for lokaler som leies ut til Boksenteret AS. Lade Sport AS skal beregne utgående merverdiavgift med alminnelig sats av husleien til Boksenteret AS, jf. mval 3-1(1) og mval § 3-11(2)k. Som hovedregel gis det derfor rett til fradrag for inngående merverdiavgift for

anskaffelser for de deler av lokalene som er leid ut til Boksenteret AS, jf. mval § 8-1. Husleien til Forsikring AS er uten merverdiavgift (utenfor loven). Det gis derfor ikke fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser som gjelder de lokalene som er utleid til Forsikring AS.

For utgifter til felles drift (*felles driftskostnader*) gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift etter antatt bruk innenfor og utenfor loven, jf. mval § 8-2(1). For felleskostnader knyttet direkte til drift og vedlikehold av bygget, kan fradrag for inngående merverdiavgift gis forholdsmessig med areal som fordelingsnøkkel, jfr FMVA § 8-2-1. For andre felleskostnader kan omsetning innenfor og utenfor loven brukes som en hjelpenøkkel ved beregning av fradraget for inngående merverdiavgift, jf. FMVA § 8-2-2. Fradragsberettiget andel kan beregnes som:

<b>Omsetning innenfor loven</b>	
Salg av sportsutstyr	24 000 000 kroner
Husleie til Boksenteret AS (= 6 000 000 kroner · 50 %)	3 000 000 kroner
	<u>27 000 000 kroner</u>
<b>Omsetning utenfor loven</b>	
Husleie til Forsikring AS (= 6 000 000 kroner · 50 %)	3 000 000 kroner
	<u>30 000 000 kroner</u>

$$\frac{\text{Omsetning innenfor loven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{27\,000\,000 \cdot 100\%}{30\,000\,000} = 90\%$$

## Oppgave b

1)

- a) Salg av programvare er avgiftspliktig etter lovens hovedregel med alminnelig avgiftssats. Regningen inklusive merverdiavgift lyder på 100 000 kroner (= 80 000 kroner · 1,25). For regnskapsprogrammet gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift. Butikkdatasystemet brukes i handelsvirksomheten, og det gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift.

	Brutto kostpris	Inngå. mva.	Nettopris
Regnskapsprogram	37 500	<sup>1</sup> (6 750)	30 750
Butikkdatasystem	62 500	<sup>2</sup> (12 500)	50 000
	<u>100 000</u>	(19 250)	80 750

<sup>1</sup> 37 500 / 1,25 · 0,25 · 0,9 = 6 750 kroner.

<sup>2</sup> 62 500 / 1,25 · 0,25 = 12 500 kroner.

- b) Innstallering av programvare er en tjeneste med alminnelig sats. Avgiftsgrunnlaget skal inkludere alle utgiftene som er nødvendig for å oppfylle avtalen, jf. mval § 4-2 (1). Regningen inklusive merverdiavgift fra Programvarehuset AS lyder på 12 500 kroner (= 10 000 kroner · 1,25).

	Brutto kostpris	Inngå. mva.	Nettopris
Butikkdatasystem	6 250	<sup>1</sup> (1 250)	5 000
Regnskapsprogram	6 250	<sup>2</sup> (1 125)	5 125
	<u>12 500</u>	(2 375)	10 125

<sup>1</sup> 6 250 / 1,25 · 0,25 = 1 250 kroner

<sup>2</sup> 6 250 / 1,25 · 0,25 · 0,9 = 1 125 kroner

2)

Salg av luftkjølingsanlegg, inklusive montering, er avgiftspliktig etter lovens hovedregel med alminnelig avgiftssats. Regningen fra Bedre Luft AS, inklusive merverdiavgift, lyder på 1 000 000 kroner (= 800 000 kroner · 1,25). Inngående merverdiavgift er 200 000 kroner (= 800 000 kroner · 0,25). Luftkjølingsanlegget brukes i hele bygningen. Fradrag for inngående merverdiavgift gis forholdsmessig etter areal som brukes innenfor og utenfor loven, jf. mval § 8-2 og FMVA § 8-2-1. Av arealet er 80 % (= 60 % + (40 %/2)) til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Fradrag for inngående merverdiavgift gis med 160 000 kroner (= 200 000 kroner · 80 %). Nettoutgiften blir 840 000 kroner (= 1 000 000 kroner – 160 000 kroner).

3)

- a) Tomt og boliger er fast eiendom. Omsetning av fast eiendom er unntatt fra loven etter mval § 3-11(1). Fritidseiendommen inkluderer en fiskerett. Salg av fiskekort i næring er avgiftspliktig etter mval § 3-11(2)h. Rettigheten omsettes her som ledd i overdragelsen av fast eiendom, og er antatt å være omfattet av avgiftsunntaket i mval § 3-11(1). Overføring av penger er en finansiell tjeneste som er unntatt fra loven etter mval § 3-6.
- b) Taksering er avgiftspliktig tjeneste med alminnelig sats. Regningen fra Mørk Rådgivning AS, inklusive merverdiavgift, lyder på 4 375 kroner (= 3 500 kroner · 1,25). Takseringen er pådratt i forbindelse med en transaksjon som er unntatt fra avgift. På dette grunnlaget kan det argumenteres med at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift. På den annen side er salg av fritidseiendommen knyttet til anskaffelse av en tomt som skal brukes i handelsvirksomheten. Utgiften anses relevant<sup>1</sup> for den avgiftspliktige virksomheten. På dette grunnlaget gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift med 875 kroner (= 3 500 kroner · 0,25).

4)

Bygget regnes som en kapitalvare, jf. mval § 9-1(2)b, og har en justeringsforpliktelse i 10 år fra og med 20x1. Installering av nytt luftkjølingsanlegg i 20x4, medfører en justeringsforpliktelse vedrørende dette i 10 år fra og med 20x4.

I 20x6 skjer det endringer i bruken av bygningen. Med virkning fra 1. juli 20x6 er hele eiendommen til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Lade Sport AS har rett til å justere (øke) fradraget for inngående merverdiavgift, jf. mval § 9-2(1). Oppføringen av bygningen er avgiftspliktig etter lovens hovedregel. Ved oppføring av bygningen påløp det inngående merverdiavgift på 100 000 000 kroner (= 400 000 000 kroner · 0,25). Av dette var 80 000 000 kroner (= 100 000 000 kroner · 80 %) fradragsberettiget.

Bygning - kostpris	Fradragsprosent	Fradrag
Anskaffelse 1.1.20x1	80 %	(80 mill. kroner)
Justering 20x6 (1.7 – 31.12)		
▪ Endret bruk	100 %	(= 1/10 · [1,0 – 0,8] · 100 000 000 · 6/12)

Luftkjølingsanlegg	Fradragsprosent	Fradrag
Anskaffelse 1.7.20x4	80 %	(160 000 kroner)
Justering 20x6 (1.7 – 31.12)		
▪ Endret bruk	100 %	(= 1/10 · [1,0 – 0,8] · 200 000 · 6/12)

I forbindelse med endringen av bruken av eiendommen i 20x6 kan manglende fradragsført inngående merverdiavgift kreves justert (økt) med til sammen 1 002 000 kroner (= 1 000 000 kroner + 2 000 kroner). Justeringen i 20x6 gjelder for et halvt år. For et helt år blir justeringsbeløpet på 2 004 000 kroner (= 1 002 000 kroner · 2). Dersom det ikke skjer

<sup>1</sup> Siste dom om relevanskravet er Elkjøp-dommen av 15. mars 2012 – samme case som i denne oppgaven.

endringer i bruken kan det kreves justering med 2 004 000 kroner i resterende delen av justeringsperiode for bygningen på 4 år, dvs. for årene 20x7 til 20x10. For luftkjølingsanlegget kan det kreves justering fram til og med 20x13.

5)

- a) Salg fra konkursbo er avgiftspliktig i den grad debitor var avgiftspliktig, jf. mval § 2-1 (4). NK-Sport AS drev avgiftspliktig handelsvirksomhet. Konkursboet skal beregne utgående merverdiavgift med 150 000 kroner ( $= 600\,000 \text{ kroner} \cdot 0,25$ ). Regningen for varene, inklusive merverdiavgift, blir 750 000 kroner ( $= 600\,000 \text{ kroner} \cdot 1,25$ ). Varene er anskaffet til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Lade Sport AS har rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift.
- b) Det legges til grunn at bestemmelsen om fritak for avgift ved overdragelse av virksomhet ikke er aktuell, jf. mval § 6-14. Det betyr at Sykkelsport AS skal beregne utgående merverdiavgift med 175 000 kroner ( $= 700\,000 \text{ kroner} \cdot 0,25$ ). Regningen for varene inklusive merverdiavgift blir 875 000 kroner ( $= 700\,000 \text{ kroner} \cdot 1,25$ ). Lade Sport AS har rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift.

6)

- a) Emisjon i et aksjeselskap (aksjesalg) er en finansiell transaksjon og er unntatt fra avgift, jf. mval § 3-6 bokstav e.
- b) Juridisk bistand er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, mval § 3-1(1). Advokat Larsen skal beregne utgående merverdiavgift med 1 500 kroner ( $= 6\,000 \text{ kroner} \cdot 0,25$ ). Regningen, inklusive merverdiavgift, lyder på 7 500 kroner ( $= 6\,000 \text{ kroner} \cdot 1,25$ ). Emisjonen skal finansiere avgiftspliktig virksomhet. Lade Sport AS har rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift.