

Løsningsforslag: Revisoreksamen i Skatterett høst 2016, 15 stp**Del 1.****Oppgave a. Beregning av alminnelig inntekt.****Avskrivninger:****Avskrivningsgruppe a.**

Innkjøpt kopimaskin til bruk i administrasjonen er en kontormaskin og tilhører derfor avskrivningsgruppe a. Den koster over kr. 15 000. Forutsetter her at den har en brukstid på minst 3 år. Den må derfor tas med i avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-40(1). Innkjøpt makuleringsmaskin er en kontormaskin til bruk i administrasjonen og tilhører også avskrivningsgruppe a. Den koster mindre enn kr. 15 000 og kostnadsføres skattemessig i kjøpsåret, jfr sktl § 14.40(1) og (2) og § 6-1(1) fordi selskapet ønsker lavest alminnelig inntekt.

	Tekst:	Lovhenvsn.	Kr.
	Inngående saldo pr. 01.01.X15.	Sktl § 14-42(2)	120 600
+	Kjøp i X15.	Sktl § 14-40(1)	<u>20 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X15 før avskrivninger		140 600
-	Skattemessig avskrivninger, 30 %	Sktl § 14-43(1)a	<u>42 180</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.X15.		<u>98 420</u>

Avskrivningsgruppe d.

Stasjonsvogn som er en personbil, tilhører avskrivningsgruppe d, jfr sktl § 14-41(1)d. Salgssum solgt stasjonsvogn føres til fradrag i avskrivningssaldoen fordi det gir lavest alminnelig inntekt i salgsåret, jfr sktl § 14-44(2) og (1).

	Tekst:	Lovhenvsn.	Kr.
	Inngående saldo pr. 01.01.X15.	Sktl § 14-42(2)	545 400
-	Salgssum i X15.	Sktl § 14-40(1)	<u>200 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X15 før avskrivninger		345 400
-	Skattemessig avskrivninger, 20 %	Sktl § 14-43(1)d	<u>69 080</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.X15.		<u>276 320</u>

Avskrivningsgruppe i, Nordre gate 18.

Glasstak over inngangspartiet er en påkostning. Påkostninger må tillegges avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-40(3).

	Tekst:	Lovhenvsn.	Kr.
	Inngående saldo pr. 01.01.X15.	Sktl § 14-42(2)	8 466 500
+	Påkostning i X15.	Sktl § 14-40(1)	<u>500 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X15 før avskrivninger		8 966 500
-	Skattemessig avskrivninger, 2 %	Sktl § 14-43(1)i	<u>179 330</u>
=	Utgående saldo pr. 31.12.X15.		<u>8 787 170</u>

Avskrivningsgruppe j, Nordre gate 18.

Elektriske utelys på bygget, er fast teknisk installasjon. Det har ikke vært elektriske utelys tidligere og dermed er dette en påkostning som må tillegges avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-40(3).

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Inngående saldo pr. 01.01.X15.	Sktl § 14-42(2)	2 842 800
+	Påkostning i X15.	Sktl § 14-40(1)	100 000
=	Saldo pr. 31.12.X15 før avskrivninger		2 942 800
-	Skattemessig avskrivninger, 10 %	Sktl § 14-43(1)j	294 280
=	Utgående saldo pr. 31.12.X15.		<u>2 648 520</u>

Skattemessig verdi på varige driftsmidler:

	Tekst:	Pr. 31.12.X14.	Pr. 31.12.X15.
	Avskrivningsgruppe a	120 600	98 420
+	Avskrivningsgruppe d	545 400	276 320
+	Avskrivningsgruppe i, Nordre gate 18	8 466 500	8 787 170
+	Avskrivningsgruppe j, Nordre gate 18	2 842 800	2 648 520
+	Tomt, Nordre gate 18	<u>2 000 000</u>	<u>2 000 000</u>
=	Sum	<u>13 975 300</u>	<u>13 810 430</u>

Kundefordringer.

Skattemessig avsetning usikre fordringer pr. 31.12.X15, jfr sktl § 14-5(4), må beregnes og inngå i beregning av midlertidige forskjeller.

Beregning ut fra hovedregel vedrørende konstaterte tap:

$$\frac{\text{Kr } 25\,000 + \text{kr } 29\,000 * 4 * \text{kr } 620\,000}{\text{Kr } 9\,800\,000 + \text{kr } 10\,780\,000} = \text{kr } 6\,507.$$

Beregning ut fra regelen om nyetablert virksomhet:

Selskapet ble etablert i X13. Det tilsier at det alternativt kan beregnes skattemessig avsetning for usikre fordringer med 2 % av kundefordringene pr. 31.12.X14 og pr. 31.12.X15, jfr sktl § 14-5(4)d. Det var ikke hensyntatt i oppgaven 2 % beregning pr. 31.12.X14. De studenter som gir en kommentar og/eller foretar en 2 % beregning pr. 31.12.X14 og bruker dette tallet videre i løsningen, bør bli positivt vurdert ved sensureringen. De studenter som ikke har gitt noen kommentar og/eller foretatt noen beregning, bør ikke trekkes.

Pr. 31.12.X15:

$$\text{Kr } 620\,000 * 2\% = \text{kr } 12\,400.$$

Man velger det høyeste beløp som skattemessig avsetning usikre fordringer, kr 12 400, pr. 31.12.X15.

Skattemessig verdi på kundefordringene:

$$\text{Pr. 31.12.X14: kr } 590\,000 - \text{kr } 5\,847 = \text{kr } 584\,153$$

$$\text{Pr. 31.12.X15: kr } 620\,000 - \text{kr } 12\,400 = \text{kr } 607\,600$$

Regnskapsmessig verdi på kundefordringene:

$$\text{Pr. 31.12.X14: kr } 590\,000 - \text{kr } 15\,000 = \text{kr } 575\,000$$

$$\text{Pr. 31.12.X15: kr } 620\,000 - \text{kr } 18\,000 = \text{kr } 602\,000$$

Varelager.

Skattemessig verdi på varelageret må beregnes og inngå i beregning av midlertidige forskjeller, jfr sktl § 14-5(2):

Pr. 31.12.X14: kr 240 000 + kr 20 000 = kr 260 000
 Pr. 31.12.X15: kr 266 000 + kr 10 000 = kr 276 000.

Representasjonskostnader.

Skattemessig ikke fradragsberettigede representasjonskostnader, jfr sktl § 6-21, kr. 16 000, er en permanent forskjell og hensyntas ved beregning av alminnelig inntekt.

Mottatt aksjeutbytte.

Aksjeutbytte som Cirkus AS mottar, kr 2 * 5 000 aksjer = kr 10 000, er ikke skattepliktig inntekt, jfr sktl § 2-38(2). Imidlertid er 3 % av mottatt utbytte skattepliktig inntekt, jfr sktl § 2-38(6)a.

Skattepliktig del av utbytte: kr 10 000 * 3 % = kr 300.

Forskjellen mellom mottatt aksjeutbytte, kr 10 000, og skattepliktig andel av aksjeutbytte, kr. 300, blir en permanent forskjell ved beregning av alminnelig inntekt.

Aksjeutbytte mottatt av Tore Olsen.

Utbetalt aksjeutbytte til Tore Olsen påvirker ikke beregningen av alminnelig inntekt i Cirkus AS.

Beregning av midlertidige forskjeller og endring midlertidige forskjeller i X15.

Tekst:	Pr. 31.12.X14. Kr		Pr. 31.12.X15. Kr		Endring i X15. Kr
Varige driftsmidler:					
RM verdi	14 020 000		14 160 000		
- SM verdi	<u>13 975 300</u>		<u>13 810 430</u>		
= Midlertidig forskjell	<u>44 700</u>	-	<u>349 570</u>	=	<u>-304 870</u>
Kundefordringer:					
RM verdi	575 000		602 000		
SM verdi	<u>584 153</u>		<u>607 600</u>		
Midlertidig forskjell	<u>-9 153</u>	-	<u>-5 600</u>	=	<u>-3 553</u>
Varelager:					
RM verdi	240 000		266 000		
- SM verdi	<u>260 000</u>		<u>276 000</u>		
= Midlertidig forskjell	<u>-20 000</u>	-	<u>-10 000</u>	=	<u>-10 000</u>
Sum					<u>-318 423</u>

Beregning av alminnelig inntekt for inntektsåret X15:

Tekst:	Kr.
Årsresultat før skattekostnad	2 400 000
- Endring midlertidige forskjeller	318 423
Permanente forskjeller:	
+ Ikke fradragsberettiget representasjon	16 000
- Skattefritt utbytte	10 000
+ Skattepliktig utbytte	300
= Alminnelig inntekt	<u>2 087 877</u>

Oppgave b. Mottatt utbytte fra Cirkus AS.

Tore Olsen er en personlig skattebetaler, jfr sktl § 2-1(1) og Aksjonærmodellen kommer til anvendelse. Mottatt aksjeutbytte er derfor skattepliktig inntekt for ham, jfr sktl § 10-11(1) og (2). Han får imidlertid fradrag for opparbeidet skjerming, jfr sktl § 10-12(1). Det er opplyst at det ikke hadde blitt utbetalt utbytte fra Cirkus AS siden selskapet ble stiftet. Dette betyr at det må beregnes skjerming fra og med inntektsåret X13, jfr sktl § 10-12(1) og (2). Både mottatt utbytte og opparbeidet skjerming skal oppjusteres med 1,44, jfr sktl § 10-11(1). Skattemessige effekt påvirker alminnelig inntekt for Tore Olsen, jfr sktl § 5-20(1).

Skjerming pr. aksje i X13:

$$\text{Kr } 100 * 1 \% = \text{kr } 1.$$

Skjerming pr. aksje i X14:

$$\text{Kr } 101 * 1 \% = \text{kr } 1,01.$$

Skjerming pr. aksje i X15:

$$\text{Kr } 102 * 1 \% = \text{kr } 1,02.$$

$$\text{Sum skjerming pr. 31.12.X15: kr } 1,00 + \text{kr } 1,01 + \text{kr } 1,02 = \text{kr } 3,03$$

Skattemessig behandling av mottatt utbytte pr. aksje:

$$\text{Oppjustert utbytte: kr } 5 * 1,44 = \text{kr } 7,20$$

Sum utbytte inkludert oppjustering som inngår i alminnelig inntekt:

$$\text{Kr } 7,20 * 10\ 000 \text{ aksjer} = \text{kr } 72\ 000$$

Frdrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt:

$$\text{Oppjustert skjerming: kr } 3,03 * 1,44 = \text{kr } 4,36$$

$$\text{Sum skjerming inkludert oppjustering: Kr } 4,36 * 10\ 000 \text{ aksjer} = \text{kr } 43\ 600$$

$$\text{Total effekt på fastsatt alm. inntekt for Tore Olsen i X15 blir kr } 72\ 000 - \text{kr } 43\ 600 = \text{kr } 28\ 400.$$

Alternativt oppsett:

	Tekst:	Lovhenvsn.	Kr
	Mottatt utbytte pr. aksje	Sktl § 10-11(1)	5,00
-	Sum skjerming pr. aksje	Sktl § 10-12(1)	<u>3,03</u>
=	Netto		<u>1,97</u>
	Oppjustert; kr 1,97 * 1,44 =		<u>2,84</u>
	Totalt; kr 2,84 * 10 000		<u>28 400</u>

Oppgave c. Skattepliktige fordeler for Tore Olsen.

Lønn.

Mottatt lønn, kr 500 000, er skattepliktig inntekt og inngår i alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-10(1)a og i personinntekt, jfr sktl § 12-2(2)a.

Privat bruk av arbeidsgivers bil.

Tore Olsen har disponert arbeidsgivers bil i en del av inntektsåret. Dette er en skattepliktig naturalytelse som må beregnes i henhold til reglene i sktl § 5-13 og F. 1158 § 5-13-6(1).

Skattepliktig fordel: kr 280 000 * 30 % * 8/12 år = kr 56 000.

Total skattepliktige fordel, kr 500 000 + kr 56 000 = kr 556 000, inngår i alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-10(1)a og i personinntekt, jfr sktl § 12-2(1)a.

Oppgave d. Alminnelig inntekt for selskapet Bravo ANS.

Bravo ANS, som er et selskap med deltakerfastsetting, er ikke et eget skattesubjekt, jfr sktl § 2-2(2). Alminnelig inntekt (netto skattepliktig inntekt) skal beregnes på selskapets hånd som om det var egen skattyter, jfr sktl § 10-41(1), og deretter fordeles på deltakerne i henhold til eierandel, jfr sktl § 2-2(3).

Det er opplyst at kr 10 000 er en gave til den lokale modellflyklubben. Dette er en skattemessig ikke fradragsberettiget kostnad. Gaven må derfor redusere driftskostnadene for å komme frem til skattemessige driftskostnader. Når en deltaker mottar godtgjørelse for utført arbeid fra selskap med deltakerfastsetting, er ikke godtgjørelsen en skattemessig kostnad, men fordeles forlods av samlet alminnelig inntekt til deltakeren før resterende fordeles i henhold til eierandel.

Skattemessige driftskostnader:

	Tekst:	Lovhenvi	Kr.
	Oppgitte diverse driftskostnader eksklusiv avskrivninger	Sktl § 6-1(1)	8 000 000
-	Arbeidsgodtgjørelsen		300 000
-	Gave til modellflyklubben		<u>10 000</u>
=	Diverse driftskostnader eksklusiv arbeidsgodtgjørelse og gave til modellflyklubben		<u>7 690 000</u>

Beregning av alminnelig inntekt i X15:

	Tekst:	Lovhenvi	Kr.
	Driftsinntekter	Sktl § 5-30 og § 5-1(1)	9 000 000
-	Driftskostnader eksklusiv avskrivninger og arbeidsgodtgjørelse til Tore Olsen	Sktl § 6-1(1)	7 690 000
-	Skattemessige avskrivninger	Sktl § 6-10(1)	350 000
+	Renteinntekter	Sktl § 5-30	20 000
-	Rentekostnader	Sktl § 6-40	<u>150 000</u>
=	Alminnelig inntekt		830 000
-	Arbeidsgodtgjørelsen til Tore Olsen		<u>300 000</u>
=	Resterende til fordeling i henhold til eierandel		<u>530 000</u>

Alminnelig inntekt for Tore Olsen:

Kr 300 000 + (kr 530 000 * 40 %) = kr 512 000.

Alminnelig inntekt for Investo AS:

Kr 530 000 * 60 % = kr 318 000.

Oppgave e. Skattemessig behandling av arbeidsgodtgjørelsen Tore Olsen mottar fra Bravo ANS.

Arbeidsgodtgjørelsen fra Bravo ANS, kr 300 000, inngår i personinntekt, jfr sktl § 12-2(1)f og i alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-30(1) og § 2-2(3).

Oppgave f. Arbeidsgiveravgift.

Lønn og annen godtgjørelse fra aksjeselskap, herunder skattepliktig fordel på grunn av privat bruk av arbeidsgivers bil, er innrapporteringspliktig som skattepliktig inntekt og inngår i grunnlaget for beregning og betaling av arbeidsgiveravgift, jfr folketrygd § 23-2.1.

Arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting er skattepliktig næringsinntekt og inngår ikke i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, jfr folketrygd § 23-2.2.

Arbeidsgiveravgiftsbeløp.

Arbeidsgiveravgift skal beregnes ut fra hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet som er der hvor arbeidsgiver er registret i henhold til enhetsregisteret, jfr årlig stortingsvedtak om avgifter til folketrygden (SAV), § 1(1) og (2).

Cirkus AS har tilhold i Oslo, som ligger i arbeidsgiveravgiftssone 1, jfr årlig vedtak § 2(1). Dette medfører en avgiftssats på 14,1 %, jfr nevnte årlig vedtak § 3(1).

Arbeidsgiveravgiften for X15 vedrørende Tore Olsen:
(Kr 500 000 + kr 56 000) * 14,1 % = kr 78 396.

Del 2.

Oppgave a.

Tilvirkningskontrakt.

Skattemessig foretas inntektsføring av vederlaget etter realisasjonsprinsippet, sktl § 14-2, ved levering i år X2. Avtalt tidspunkt for betaling påvirker ikke dette. Skattemessig behandling av kostnader reguleres av sktl § 14-5(3) jf § 14-5(2)a. Direkte tilvirkningskostnader som materialer og produksjonslønn aktiveres (balanseføres) på prosjekt under tilvirkning, og indirekte kostnader fradragsføres løpende.

X1:

Inntektsføring	kr	0
- Direkte tilvirkningskostnad	kr	0
- Påløpte indirekte tilvirkningskostnader, kr 600 000 x 0,60 =	<u>kr</u>	<u>360 000</u>
= Skattemessig fradragsføring i år X1	<u>kr</u>	<u>360 000</u>

X2:

Inntektsføring	kr	8 000 000
- Direkte tilvirkningskostnad	kr	6 000 000
- Påløpte indirekte tilvirkningskostnader kr 600 000 x 0,40 =	<u>kr</u>	<u>240 000</u>
= Skattemessig inntektsføring i år X2	<u>kr</u>	<u>1 760 000</u>

Oppgave b.

Midlertidig forskjell pr 31.12.X1:

Regnskapsmessig verdi (oppgitt i oppgaven)	kr	0
- Skattemessig balanseført verdi av prosjektet 60% av direkte kostnader, Kr 6 000 000 x 0,60 =	kr	3 600 000
- Forskudd fra kunde (gjeldspost)	- kr	<u>4 800 000</u>
= Positiv (skatteøkende) midlertidig forskjell	<u>kr</u>	<u>1 200 000</u>

Oppgave c.

Skattemessig resultat for år X1 og år X2 påvirkes ikke av at hele betalingen skjer i X1. Det blir samme skattemessig resultat for år X1 og år X2 som i oppgave a, jf realisasjonsprinsippet i sktl § 14-2 og sktl § 14-5(3).

Oppgave d.

År X1:

Kortsiktig gjeld i utenlandsk valuta, gjeldsposten i Engelske pund:

Gjeldsposten i Engelske pund anses som en kortsiktig gjeldspost på grunn av at forfall inntreffer året etter opptaksåret, jf definisjonen av hva som skal anses som langsiktige valutaposter i sktl § 14-5.

Valutakursen har gått ned fra kr 10,50 på opptakstidspunktet til kr 10,00 ved utløpet av år X1. Regnskapsmessig anvendes dagskurs ved beregning av årsresultatet, jf rl § 5-9. Dette medfører en inntektsføring av urealisert gevinst på $\text{kr } (10,50 - 10,00) \times 50\,000 = \text{kr } 25\,000$ regnskapsmessig i år X1.

Ved beregning av alminnelig inntekt legges regnskapsmessig behandling av den kortsiktige gjeldsposten til grunn, jf sktl § 14-4(1) og (2). Dette medfører samme inntektsføring skattemessig som regnskapsmessig. Alminnelig inntekt øker med kr 25 000 i år X1.

Langsiktige valutaposter, gjeldsposten i Euro og fordringen i Amerikanske dollar:

Disse gjeldspostene anses som langsiktige på grunn av at forfall inntreffer senere enn ett år etter utløpet av året de oppstod i, sktl § 14-5(5). Skattemessig anvendes porteføljeprinsippet på langsiktige valutaposter, sktl § 14-5, a nr 3. Det vil si at det vurderes samlet for de langsiktige postene om det er netto gevinst eller tap. Videre gjelder reverseringsprinsippet, sktl § 14-5, a nr 1 og 2 og F-FIN § 14-5-20, som i praksis betyr at netto tap kan fradragsføres. Forrige års urealiserte tap reverseres (inntektsføres) når en har urealisert valutagevinst.

Gjeld i Euro:

Valutakursen har gått ned fra kr 9,00 på opptakstidspunktet til kr 8,50 ved utløpet av år X1. Dette medfører en urealisert gevinst på $\text{kr } (9,00 - 8,50) \times 100\,000 = \text{kr } 50\,000$ i år X1.

Fordring i Amerikanske dollar:

Valutakursen har gått ned fra kr 8,00 på opptakstidspunktet til kr 7,50 ved utløpet av år X1. Dette medfører et urealisert tap på $\text{kr } (8,00 - 7,50) \times 200\,000 = \text{kr } 100\,000$ i år X1.

Netto resultat på langsiktige valutaposter i år X1:

Urealisert gevinst på Euro kr 50 000 – urealisert tap på Amerikanske dollar kr 100 000 gir et netto urealisert valutatap på kr 50 000 som fradragsføres i år X1.

Samlet på alle tre valutapostene fradragsføres netto urealisert valutatap på de langsiktige postene på kr 50 000 og det inntektsføres kr 25 000 i urealisert gevinst på den kortsiktige posten. Alminnelig inntekt reduseres med kr 25 000 i år X1.

Oppgave e

År X2:

Kortsiktig gjeld i utenlandsk valuta, gjeldsposten i Engelske pund:

Valutakursen har gått ytterligere ned fra kr 10,00 ved utløpet av år X1 til kr 9,50 ved innfrielse i år X2. Dette medfører en ytterligere inntektsføring av gevinst på $\text{kr } (10,00 - 9,50) \times 50\,000 = \text{kr } 25\,000$ i år X2. Alminnelig inntekt øker med kr 25 000 i år X2.

Langsiktige valutaposter, gjeldsposten i Euro og fordringen i Amerikanske dollar:

Gjeld i Euro:

Valutakursen har gått ytterligere ned fra kr 9,00 på opptakstidspunktet til kr 8,00 ved utløpet av år X2. Dette medfører en urealisert gevinst på $\text{kr } (9,00 - 8,00) \times 100\,000 = \text{kr } 100\,000$ pr. 31.12.X2.

Fordring i Amerikanske dollar:

Valutakursen har gått ned fra kr 8,00 på opptakstidspunktet til kr 7,80 ved utgangen av år X2. Dette medfører et urealisert tap på kr $(8,00-7,80) \times 200\,000 = \text{kr } 40\,000$ i år X2.

Netto resultat på langsiktige valutaposter i år X2:

Urealisert gevinst på Euro kr 100 000 – urealisert tap på Amerikanske dollar kr 40 000 gir en netto urealisert valutagevinst på kr 60 000 pr. 31.12.X2. Netto urealisert valutatap på kr 50 000 fra år X1 reverseres. Dette medfører økning av alminnelig inntekt på kr 50 000.

Samlet på alle tre valutapostene inntektsføres reversering av urealisert valutatap fra X1 på de langsiktige postene med kr 50 000 og det inntektsføres kr 25 000 i ytterligere gevinst på den kortsiktige posten. Alminnelig inntekt øker med kr 75 000 i år X2.

Oppgave f.

Her er Alfa AS 100% eier av Beta AS og begge selskapene er norske slik at vilkårene for å yte konsernbidrag i sktl § 10-4 er oppfylt. Yter av konsernbidrag får fradrag ved inntektslikningen innenfor sin ellers skattepliktige inntekt. Det vil si at konsernbidrag kan redusere alminnelig inntekt ned til 0 for yterselskapet men ikke gi negativ alminnelig inntekt, sktl § 10-2.

Alminnelig inntekt før konsernbidrag for Beta AS	kr 800 000
- Konsernbidrag	<u>kr 1 000 000</u>
= Skattepliktig inntekt for Beta AS	<u>kr 0</u>

Mottaker av konsernbidrag plikter å inntektsføre samme beløp som yterselskapet har fått fradrag for, her kr 800 000, sktl § 10-3.

Alminnelig inntekt før konsernbidrag for Alfa AS	- kr 500 000
+ Konsernbidrag	<u>kr 800 000</u>
= Skattepliktig inntekt for Alfa AS	<u>kr 300 000</u>

Oppgave g.

Formuesverdi av selskapsandelen pr 01.01.X6, sktl §§ 4-40 og 4-1(1). Løssøre verdsettes til saldoverdi, taks.regl. § 2-1-2 og sktl § 4-40.

Kontormaskiner saldo a	kr 90 000	
+ Goodwill saldo b, sktl. § 4-2(1)f	kr 0	
+ Varebiler, lastebiler saldo c	kr 180 000	
+ Inventar m.v. saldo d	<u>kr 1 120 000</u>	
+ Formuesverdi anleggsmidler	kr 1 390 000	
+ Varebeholdning, § 4-17, skattemessig verdi	kr 1 060 000	
+ Kundefordringer, § 4-15*	kr 500 000	
+ Bankinnskudd, § 4-15	<u>kr 100 000</u>	
= Selskapets bruttoformue	kr 3 050 000	
Fradragsberettiget gjeld, § 4-1(1)**		
- Pantegjeld	kr 406 000	
- Skyldig mva	kr 15 000	
- Skyldige feriepenger	kr 30 000	
- Skyldig arb.g.avg.	kr 14 000	
- Garantiavsetn.	kr 30 000	
- Påløpte uforfalte renter	<u>kr 0</u>	
= Fradragsberettiget gjeld	<u>kr 495 000</u>	<u>kr 495 000</u>
= Selskapets nettoformue		<u>kr 2 555 000</u>

*Det er anledning til å foreta en skjønnsmessig vurdering av kundefordringenes verdi til det de med rimelig sikkerhet vil innbringe, og det er vanlig å vurdere dette til regnskapsmessig verdi som antas å være mest i samsvar med virkelig verdi.

**Påløpte, ikke forfalte renter, kr 5 000, er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 4-3 d.

Garantiafsetning gir fradragsrett ved formuesfastsettelsen etter skattefastsetningspraksis.

Selskapets nettoformue fordeles på eierne etter eierandel, sktl. § 2-2 (2) og (3) og § 4-40. I tillegg må det korrigeres for skjev egenkapital.

Ragna Ruds andel av selskapets nettoformue	
kr 2 555 000 x 0,70 =	kr 1 788 500
+ Skjev egenkapital kr 2 250 000 - (kr 3 000 000 x 0,70) =	<u>kr 150 000</u>
= Formuesverdi Ragna Ruds selskapsandel uten rabatt	<u>kr 1 938 500</u>

Med rabatt, sktl § 4-40: kr 1 938 500 x 0,55 = kr 1 066 175

Oppgave h.

Netto formue for Ragna Rud i inntektsåret X6, sktl § 4-1(1):

Formuen fastsettes til eiendeler med fradrag for gjeld ved utløpet av inntektsåret. Hovedregel for verdsettelse er omsetningsverdi, men skatteloven og takseringsreglene har mange unntaksregler der standardregler for verdsettelse benyttes. Tidspunktet for verdsettelse er ved utløpet av inntektsåret som hovedregel med unntak av ikke-børsnoterte aksjer der verdien pr 01.01. i inntektsåret benyttes, sktl § 4-12(2).

Selskapsandel i Rud og Teige DA, sktl § 4-40 (forutsetter etter rabatt)	kr 1 900 000
Privatbolig, formuesverdi, sktl § 4-10	kr 800 000
Privat innbo, sktl § 4-20(2), T.§ 1-1-6.	
10% av kr 1 000 000 =	kr 100 000
+ 20% av kr 100 000 =	<u>kr 20 000</u>
= Beregnet verdi	kr 120 000
- Fribeholdning	<u>kr 100 000</u>
= Formuesverdi	<u>kr 20 000</u>
Børsnoterte aksjer, verdi pr 31.12.X6: 220 000 x 0,55 =, sktl § 4-12(1)	kr 121 000
Ikke-børsnoterte aksjer, verdi pr 01.01.X6 50 000 x 0,55 =, sktl § 4-12(2)	kr 27 500
Privat bankinnskudd, sktl § 4-15	<u>kr 47 000</u>
= Sum bruttoformue	kr 2 915 500
- Privat gjeld*	<u>kr 684 248</u>
= Nettoformue	<u>kr 2 231 252</u>

* gjeldsreduksjon etter sktl § 4-19:

Brutto formue uten rabatt:

Selskapsandel i Rud og Teige DA, kr 1 900 000/55 x 100	kr 3 454 545
Privatbolig, kr 800 000/25 x 100	kr 3 200 000
Privat innbo, sktl § 4-20(2), T.§ 1-1-6.	
10% av kr 1 000 000 =	kr 100 000
+ 20% av kr 100 000 =	<u>kr 20 000</u>
= Beregnet verdi	kr 120 000
- Fribeholdning	<u>kr 100 000</u>
= Formuesverdi	<u>kr 20 000</u>
Børsnoterte aksjer	kr 220 000
Ikke-børsnoterte aksjer	kr 50 000
Privat bankinnskudd, sktl § 4-15	<u>kr 47 000</u>
= Sum bruttoformue	kr 6 991 545

Gjeld som faller på eiendeler med rabatt som medfører gjeldsreduksjon:
 $\text{Kr } 900\,000 \times (3\,454\,545 + 220\,000 + 50\,000) / 6\,991\,545 = \text{kr } 479\,449$

Denne gjelden reduseres med 45%:
 $\text{Kr } 479\,449 \times 0,45 = \text{kr } 215\,752$

Gjeld til fradrag: $\text{kr } (900\,000 - 215\,752) = 684\,248$

Del 3.

Oppgave a.

1.

Arkitekttjenester regnes som avgiftspliktig tjeneste etter lovens hovedregel, jfr mval § 3-1(1). Merverdiavgift beregnes av vederlaget (verdien) av tjenesten inklusive utgifter som er medgått til å oppfylle avtalen, jf. mval § 4-1(1) og mval § 4-2. Ved omsetning av arkitekttjenester brukes alminnelig avgiftsats på 25 %, jf. mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Merverdiavgift beregnes ved levering, jf. bokføringsforskriften § 5-2-2. Innbetalt forskudd regnes som en finansiell tjeneste og er uten merverdiavgift.

Flyreise (persontransport) er avgiftspliktig med redusert sats på 12 % (6% første halvdel av 2021, coronatiltak) jf. mval § 5-3 og årlig vedtak om merverdiavgift § 4. Prisen for flyreisen inklusive merverdiavgift er 1 680 kroner (= $1\,500 \cdot 1,12$). Flyreisen gjelder avgiftspliktig virksomhet (arkitektvirksomheten), slik at inngående merverdiavgift kan føres til fradrag, jfr mval 8-1.

Servering er avgiftspliktig tjeneste med alminnelig sats, jf. mval § 5-2(1) annet punktum og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Regningen fra spisestedet er på 500 kroner (= $400 \cdot 1,25$). Det gis ikke fradrag for inngående merverdiavgift for utgifter til servering (avskåret fradragsrett), jf. mval § 8-3(1)a.

Arkitekttjeneste	(= 40 timer · 1 000 kroner per time)	40 000 kroner
Flyreise	(= 1 680 kroner – 180 kroner)	1 500 kroner
Servering		500 kroner
		42 000 kroner
	+ 25 % merverdiavgift	10 500 kroner
Sum å betale inklusive merverdiavgift		52 500 kroner
– Betalt forskudd (uten merverdiavgift)		(10 000 kroner)
= Sum å betale for Hansen Bil AS etter at oppdraget er avsluttet		42 500 kroner

2.

Svenska Hus AB er en utenlandsk kunde. Arkitekttjenester kan fjernleveres. Oppdraget kan dermed faktureres uten merverdiavgift, jf. mval § 6-22(2).

3.

a) Reise med tog (persontransport) er avgiftspliktig tjeneste, jfr mval § 3-1(1), med redusert sats på 12 % (6%), jf. mval § 5-3 og årlig vedtak om merverdiavgift § 4. Prisen for togreisen inklusive merverdiavgift er 3 696 kroner (= $3\,000 \cdot 1,12$). Togreisen gjelder avgiftspliktig virksomhet, slik at påløpt merverdiavgift kan føres til fradrag, jfr mval § 8-1. Nettoutgiften blir dermed på 3 000 kroner (= $3\,696 - 696$).

b) Leie av lokaler med servering er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jf. mval. § 3-11(2)b, § 3-1(1), § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Leie av lokaler med servering blir dermed på 2 500 kroner (= $2\,000 \cdot 1,25$). Det gis ikke fradrag for merverdiavgift på utgifter til leie av lokaler med servering (avskåret fradragsrett), jf. § 8-3(1)b. Leie av

hotellrom er avgiftspliktig omsetning, jfr mval § 3-11(2)a. Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats, 12 % (6%), jfr mval § 5-5(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 4. Leie av hotellrom blir dermed på 8 960 kroner (= 8 000 · 1,12). Det gis fradrag for merverdiavgift på leie av hotellrom, jfr mval § 8-1.

c) Foredrag er åndsverk, og er unntatt fra merverdiavgift etter mval § 3-7(2). Holm Dokken skal derfor ikke beregne merverdiavgift av honoraret. Det blir derfor ikke noe merverdiavgift å behandle for Tegne Arkitektkontor AS.

4.

a) Vedlikehold av tak er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jfr mval § 3-1(1), § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Takvedlikehold AS beregner merverdiavgift med 37 500 kroner (= 150 000 · 25 %). Arbeidet gjelder hele forretningsbygget hvor en del av forretningsbygget brukes innenfor merverdiavgiftsloven og en del av forretningsbygget brukes utenfor merverdiavgiftsloven. Vedlikeholdsutgiften blir da en fellesanskaffelse som gjør at det blir fradrag for en andel av merverdiavgiften. Det er opplyst at Tegne Arkitektkontor AS har tilpasset seg merverdiavgiftsloven på best mulig måte. Det betyr at Tegne Arkitektkontor AS har behandlet leieforholdet til RIMA AS som merverdiavgiftspliktig (frivillig registrert), jfr mval § 2-3(3). Det betyr at arealet som leies ut til RIMA AS er omfattet av merverdiavgiftsloven, at husleie som faktureres til RIMA AS tillegges merverdiavgift og at inngående merverdiavgift på kjøp vedrørende dette arealet blir fradragsberettiget, jfr mval § 8-1.

Fradragsberettiget andel av merverdiavgift på fellesanskaffelse beregnes ut fra areal som brukes innenfor merverdiavgiftsloven, jfr mval § 8-2(1) og F 1540 § 8-2-1(2). $(200 \text{ kvm} + 900 \text{ kvm}) \cdot 100 \% / (200 \text{ kvm} + 900 \text{ kvm} + 900 \text{ kvm}) = 55 \%$, 20 625 kroner (= 37 500 · 55 %). Netto utgifter ved vedlikeholdet blir dermed på 166 875 kroner (= 187 500 – 20 625).

b) Rørleggertjenester er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jfr mval § 3-1(1), § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Rørleggermesteren AS skal beregne merverdiavgift med 5 000 kroner (= 20 000 · 25 %) vedrørende reparasjon av vannrør. Vannrørene er i en del av forretningsbygget som er utleid til utøvelse av idrettsaktiviteter, som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jfr mval § 3-8(2). Tegne Arkitektkontor AS får derfor ikke fradrag for den inngående merverdiavgiften.

c) Elektrikertjenester er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jfr mval § 3-1(1), § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Elektrikerhuset AS skal beregne merverdiavgift med 10 000 kroner (= 40 000 · 25 %) vedrørende montering av taklys. Taklysene monteres i den delen av forretningsbygget som brukes til matvaresalg, som er innenfor merverdiavgiftsloven på grunn av den frivillige registreringen, jfr mval § 3-1(1) og § 2-3(3). Tegne Arkitektkontor AS får derfor fradrag for den inngående merverdiavgiften, jfr mval § 8-1.

d) Utstyr AS selger varer, som er avgiftspliktig omsetning, jfr mval § 3-1(1). Det skal beregnes merverdiavgift med alminnelig sats, jfr mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Utstyr AS beregner merverdiavgift med 6 250 kroner (= 25 000 · 25 %) vedrørende kopieringsmaskinen. Kopieringsmaskinen skal brukes til administrative oppgaver for hele Tegne Arkitektkontor AS og blir derfor en fellesanskaffelse. Siden Tegne Arkitektkontor AS har omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven, blir kun en andel av inngående merverdiavgift fradragsberettiget, jfr mval § 8-2(1). Beregning av fradragsberettiget merverdiavgift skjer med utgangspunkt i siste forutgående års merverdiavgiftspliktig omsetning i forhold til siste forutgående års totale omsetning, jfr F 1540 § 8-2-2. Siden utleien til RIMA AS er omfattet av den frivillige registreringen, jfr mval § 2-3 tredje ledd, vil utleieinntekten vedrørende RIMA AS inkluderes i merverdiavgiftspliktig omsetning ved beregning av fradragsberettiget

merverdiavgift. Prosenten for beregning av fradragsberettiget andel av merverdiavgift blir:

$$\frac{8\,000\,000 \text{ kroner} \cdot 100 \%}{10\,000\,000 \text{ kroner}} = 80 \%$$

Fradragsberettiget merverdiavgift blir 5 000 kroner (= 6 250 · 80 %). Netto utgiften blir dermed på 26 250 kroner (= 31 250 – 5 000).

5.

- a) Treningsavgift er uten merverdiavgift, jf. mva. § 3-8(2).
- b) Salg av IT-program, inklusive opplæring, er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jfr mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Opplæringen inngår som en del av vareleveransen, jf. mval § 4-2. IT-support AS beregner utgående merverdiavgift med 2 500 kroner (= 10 000 · 25 %). IT-programmet er til bruk i arkitektvirksomheten som gjør at det blir fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jfr mval § 8-1.
- c) Salg av blomster er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jfr mval § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Blomsterbua AS beregner utgående merverdiavgift med 125 kroner (= 500 · 25 %). Regning inklusive merverdiavgift blir 625 kroner (= 500 · 1,25). Det gis ikke fradrag for inngående merverdiavgift på gaver, jf. mval § 8-3(1)f.
- d) Parkering er avgiftspliktig omsetning med alminnelig sats, jf. mval § 3-11(2)c, § 5-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Byparkering AS beregner utgående merverdiavgift med 100 kroner (= 400 · 25 %). Regningen inklusive merverdiavgift blir 500 kroner (= 400 · 1,25). Utgiften gjelder drift av et personkjøretøy. Avskåret fradragsrett etter mval § 8-4 (1), jf. FMVA § 1-3-1.

6.

Byggearbeid, inklusive materialer, er avgiftspliktig omsetning, jfr mval § 3-1(1) og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Byggteknikk AS beregner utgående merverdiavgift med 2 000 000 kroner (= 8 000 000 · 0,25). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 10 000 000 kroner (= 8 000 000 · 1,25).

Kostpris for tilbygg til bruk utenfor loven.

Treningsstudioet Puls AS driver virksomheten utenfor loven. Det gis dermed ikke fradrag for inngående merverdiavgift på regningen fra Byggteknikk AS. Kostpris blir dermed inkludert merverdiavgift, 5 000 000 (= 4 000 000 kroner · 1,25).

Kostpris for tilbygg til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Matvarebutikken RIMA AS driver virksomhet innenfor loven. Ved å behandle utleid areal som merverdiavgiftspliktig, jfr mval § 2-3(3), får Tegne Arkitektkontor AS fradrag for inngående merverdiavgift på regningen fra Byggteknikk AS. Kostpris blir dermed eksklusiv merverdiavgift, 4 000 000 kroner.

7.

Omsetning av fast eiendom medfører ikke beregning av merverdiavgift fordi omsetning av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jfr mval § 3-11(1). Det foreligger imidlertid en justeringsforpliktelse vedrørende påbygget som ble oppført i X3 (salget skjer mindre enn 10 år etter at påbygget var ferdigstilt), jfr mval § 9-1(2)b og § 9-4(2). Når bygget selges til en næringsvirksomhet som ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret (Puls AS driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, jfr mval § 3-8(2)), kan ikke justeringsforpliktelsen overtas av Puls AS. Tegne Arkitektkontor AS må beregne et justeringsbeløp ut fra inngående merverdiavgift på påbyggingstidspunktet og gjenværende justeringsperiode, jfr mval § 9-5(2).

Justeringsperioden for påbygget er ferdigstillelsesåret, X3 og 9 påfølgende kalenderår, jfr mval § 9-4(2). Det betyr til og med X12. Gjenværende justeringsperiode på salgstidspunktet er dermed 4 år og 9 måneder. Det vil si 4,75 år.

Samlet justeringsbeløp:

$1/10 * (50 \% - 0 \%) * 2\,000\,000 \text{ kroner} * 4,75 \text{ år} = \text{kr } 475\,000.$

Justeringsbeløpet skal medtas som en reduksjon av inngående merverdiavgift, jfr mval § 9-5 (5), og medtas i 2. mvatermin X8, jfr F 1540 § 9-5-1(2).