

5355

Løsningsforslag, Skatterett revisoreksamen, avholdt 27. november 2009.

Oppgave 1

Spm. 1 Janne Jansens alminnelige inntekt for X5

	(kroner)
Salgsinntekter, varer	15 000 000
Leieinntekter, forretningsbygg	520 000
Varekostnad 1)	(9 500 000)
Lønn og sosiale kostnader 2)	(1 996 000)
Avskrivninger på driftsmidler 3)	(622 760)
Tap, kundefordringer 4)	(45 000)
Driftskostnader, Ford Focus 5)	(60 000)
Tillegg, Ford Focus 5)	73 068
Frdrag, Toyota Corolla 5)	(1 120)
Kostnader, elektronisk kommunikasjon 6)	(26 000)
Andre driftskostnader 7)	(1 496 000)
Aksjeutbytte 8)	5 760
Renteinntekter 9)	10 000
Rentekostnader 10)	(600 000)
Valutagevinst 11)	<u>760 000</u>
Alminnelig inntekt	<u>2 021 948</u>

1) Varekostnad

Varekostnad er fradragsberettiget ved realisasjon av varen. Det gis ikke fradrag for nedskrivning av varebeholdning, jf. sktl. § 14-5 (2). Årets varekostnad er dermed: Inngående verdi + årets varekjøp – utgående verdi, hvor alle verdier er vurdert til anskaffelseskostnad.

Varekostnaden for X5 blir: kr. 3 000 000 + kr. 10 000 000 – kr. 3 500 000 = kr. 9 500 000.

2) Lønn og sosiale kostnader

Det er oppgitt at det er kostnadsført kr. 5 500 i arbeidsgiveravgiftskontingent for X5. Skattemessig fradragsberettiget beløp er maksimalt 2 promille (0,2 %) av samlet brutto lønn, jf. sktl. § 6-19.1. Man skal beregne beløpet ut fra brutto lønnsutbetaling fra året før inntektsåret.

Skattemessig fradragsberettiget beløp for arbeidsgiverforening blir:
 Kr. 7 500 000 x 0,2 % = kr. 1 500.

Frdrag for lønn og sosiale kostnader for X5 blir:
 kr. 2 000 000 - kr. 5 500 + kr. 1 500 = kr. 1 996 000

3) Avskrivninger § 14-40 flg

Kontormaskiner, avskrivningsgruppe a, jfr. sktl. § 14-41 (1) a.

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X5	Sktl. § 14-42 (2)	130 000
+	Kjøp i X5	Sktl. § 14-42 (2)	30 000
-	Realisasjon i X5: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X5.	Sktl. § 14-42	160 000
-	Avskrivning, 30 %	Sktl. § 14-43	<u>48 000</u>
=	Saldo pr. 31.12.X5.		<u>112 000</u>

Varebiler, avskrivningsgruppe c, jfr. sktl § 14-41(1) c

Etter salget av varebilen er det ingen driftsmidler igjen på saldoen. Saldoene i gruppene a-d og j skal fortsatt avskrives selv om de ikke inneholder driftsmidler (tom positiv saldo).

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X5	Sktl. § 14-42 (2)	200 000
+	Kjøp i X5	Sktl. § 14-42 (2)	0
-	Realisasjon i X5: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	182 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X5.	Sktl. § 14-42	18 000
+	Avskrivning, 20 %	Sktl. § 14-43	3 600
=	Saldo pr. 31.12.X5.		14 400

Personbiler, maskiner og inventar, avskrivningsgruppe d jfr. sktl § 14-41 (1) d

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X5	Sktl. § 14-42 (2)	1 000 000
+	Kjøp i X5	Sktl. § 14-42 (2)	270 000
-	Realisasjon i X5: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X5.	Sktl. § 14-42	1 270 000
-	Avskrivning, 20 %	Sktl. § 14-43	254 000
=	Saldo pr. 31.12.X5.		1 016 000

Driftsmiddel i saldogruppe d og som er ervervet i 2009, kan i ervervsåret, i tillegg til ordinær avskrivning, avskrives med inntil 10 prosent av kostpris, jf. sktl. 14-43 (3). For kandidater som har foretatt avskrivninger etter denne midlertidige regelen, vil avskrivninger i saldogruppe d bli (kr. 254 000 + kr. 27 000 =) kr. 281 000.

Eiendommen i Johnsenstgt. 27

Det er ikke gitt opplysninger om saldo vedrørende bygget pr. 01.01.X5. Det må derfor beregnes avskrivninger for både inntektsåret X4 og inntektsåret X5.

Tomta er ikke avskrivbar idet den ikke utsettes for verdireduksjon pga. slit eller elde, jf. sktl. § 6-10 (1).

Bygget.

Deler av bygget brukes til formål som er avskrivbare, jfr sktl § 14-41.1 (h) og (i), mens andre deler av bygget brukes til formål som ikke er avskrivbare (utleie av leiligheter). Når bygget ikke er seksjonert, er det et kombinert bygg, jfr sktl § 14-42 (2). Bygget er avskrivbart dersom minst 50 % av bygget, målt etter leieverdi, brukes til avskrivbare formål, jf. sktl. § 14-41 (2) og 14-41 (1) h og i. Sum leieverdi for arealer som brukes til avskrivbare formål er over 50 % av total leieverdi. Bygget er dermed avskrivbart.

Kombinerte bygg avskrives under ett i en avskrivningsgruppe. Bygget avskrives i den avskrivningsgruppen leieverdien er størst, jfr sktl § 14-41 (2). Utleide leiligheter regnes sammen med forretningslokalene i saldogruppe (i) fordi boligdelen anses å ha minst like lang levetid som forretningslokaler. Egen boligdel skal holdes utenfor vurderingen. Lagerlokalene har leieverdi på kr. 220 000, og forretningslokalene og de utleide leilighetene har til sammen en leieverdi på kr. 680 000. Bygget avskrives i avskrivningsgruppe (i).

Byggets avskrivningsgrunnlag beregnes ved å multiplisere byggets anskaffelseskost med sum utleieverdier av bygget eksklusiv utleieverdi på egen boligdel dividert på total utleieverdi for hele bygget, jf. sktl. § 14-42 (3). Avskrivningsgrunnlaget blir: kr. 6 500 000 * (kr. 900 000/ kr. 1 000 000) = kr. 5 850 000.

Avskrivninger X4:

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Kostpris	Sktl. § 14-42 (2)	5 850 000
+	Kjøp/påkostning i X4	Sktl. § 14-42 (2)	0
-	Realisasjon i X4: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X4.	Sktl. § 14-42	5 850 000
-	Avskrivning, 2 %	Sktl. § 14-43	117 000
=	Saldo pr. 31.12.X4.		5 733 000

Avskrivninger X5:

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X5	Sktl. § 14-42 (2)	5 733 000
+	Kjøp/påkostning i X5	Sktl. § 14-42 (2)	0
-	Realisasjon i X5: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X5.	Sktl. § 14-42	5 733 000
-	Avskrivning, 2 %	Sktl. § 14-43	114 660
=	Saldo pr. 31.12.X5.		5 618 340

(Noen kandidater vil kanskje bruke overgangsregelen i FSKIN § 14-41-1 (2), som innebærer at for bygning som var skattemessig aktivert til avskrivning før 31. desember 2008, skal 40 prosent av saldoverdien pr. 31. desember 2008 henføres til ny saldo for bygningens faste, tekniske installasjoner. Fordeling av kostpris etter denne reglen må godtas.)

Fast teknisk installasjon

Det er ikke gitt opplysninger om saldo vedrørende fast teknisk installasjon pr. 01.01.X5. Det må derfor foretas avskrivninger for både inntektsåret X4 og inntektsåret X5.

Fast teknisk installasjon avskrives på egen saldo, jf. sktl. § 14-41.1.j. Det skal være en saldo pr. bygg, jf. sktl. § 14-41 (4). Fast teknisk installasjon vedrørende egen boligdel må skilles ut fra avskrivningssaldoen, jf. sktl. § 14-42 (3). Utskilling av fast teknisk installasjon vedr. egen boligdel gjøres på samme måte som for bygget.

Andel av kostpris for fast teknisk installasjon som skal avskrives blir $\text{kr. } 2\,500\,000 * (900 \text{ kvm} / 1\,000 \text{ kvm}) = \text{kr. } 2\,250\,000$.

Avskrivninger X4:

	Tekst:	Lovhenvisn.	Kr.
	Kostpris	Sktl. § 14-42 (2)	2 250 000
+	Kjøp/påkostning i X4	Sktl. § 14-42 (2)	0
-	Realisasjon i X4: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X4.	Sktl. § 14-42	2 250 000
-	Avskrivning, 10 %	Sktl. § 14-43	225 000
=	Saldo pr. 31.12.X4.		2 025 000

Avskrivninger X5

	Tekst:	Lovhenvise.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X5	Sktl. § 14-42 (2)	2 025 000
+	Kjøp/påkostning i X5	Sktl. § 14-42 (2)	0
-	Realisasjon i X5: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44 (2)	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X5.	Sktl. § 14-42	2 025 000
-	Avskrivning, 10 %	Sktl. § 14-43	202 500
=	Saldo pr. 31.12.X5.		<u>1 822 500</u>

Sum saldoavskrivninger for X5

	Tekst:	Kr.
	Saldogruppe a	48 000
+	Saldogruppe c	3 600
+	Saldogruppe d	254 000
+	Saldogruppe i	114 660
+	Saldogruppe j	<u>202 500</u>
=	Sum	<u>622 760</u>

For de kandidater som har foretatt avskrivninger etter den midlertidige regelen i sktl. § 14-43 (3), bli samlede avskrivninger (kr. 622 760 + kr. 27 000) = kr. 649 760.

4) Kundefordringer

Årets skattemessige tap på fordringer beregnes ved å ta utgangspunkt i konstaterte tap, jf. sktl. § 6-2 (2), tillegg skattemessig nedskrivning tap på usikre fordringer pr. 31.12.X5 og redusere for skattemessig nedskrivning på usikre fordringer pr. 31.12.X4, jf. sktl. § 14-5 (4) og FSFIN § 14-5-20.

Nedskrivning etter hovedregelen i § 14-5 (4) b og c blir:

$$\frac{\text{Kr. 13 000} + \text{kr. 40 000}}{\text{Kr. 3 700 000} + \text{kr. 7 500 000}} \cdot 4 \cdot \text{kr. 500 000} = \text{kr. 9 464}$$

Etter sktl. § 14-5 (4) d kan det i ny virksomhet i stedet gis fradrag med to prosent av fordringsmassen ved utløpet av etableringsåret og de to påfølgende årene. Det gir følgende nedskrivning:

$$\text{Kr. 500 000} \times 2 \% = \text{kr. 10 000}$$

Siden nedskrivning etter sktl. § 14-5 (4) d gir det høyeste beløpet, benyttes denne nedskrivningen.

	Tekst:	Lovhenvise.	Kr.
	Sum konstaterte tap i X5	Sktl. § 6-2 (2)	40 000
+	Skattemessig avsetning pr. 31.12.X5	Sktl. § 14-5(4)c.	10 000
-	Skattemessig avsetning pr. 31.12.X4	Sktl. § 14-5 (4)e.	<u>5 000</u>
=	Skattemessig tap på kundefordringer i X5		<u>45 000</u>

5) Privat bruk av næringsbil

Når Forden brukes mer enn 6 000 km i næring anses den å være en yrkesbil og den skal regnskapsføres, jf. Lignings-ABC 2008/09 "Bil — fradrag for bilkostnader" pkt. 2.2.2. Fradragsførte kostnader for Ford Focus må derfor tilbakeføres for privatbruk etter reglene i sktl. § 6-12.

Fradragsføring skal skje med et beløp som blir det laveste av beløp beregnet etter reglene i sktl. § 5-13 og § 6-12.2.

Beløp beregnet i henhold til sktl. § 5-13:

Kr 257 100 x 30 % =	kr 77 130
+ kr. (270 000 – 257 100) x 20 % =	<u>kr 2 580</u>
Sum	<u>kr 79 710</u>

Summen avkortes på grunn av bruk i 11 av årets 12 måneder, jf. FSFIN § 5-13-6: Kr 79 710 x 11/12 = kr. 73 068

Beløp beregnet i henhold til sktl. § 6-12 (2):

Driftskostnader	kr. 60 000
+ 17 % saldoavskrivninger beregnet ut fra listepris som ny	
270 000 x 0,17 x 334 dager / 365 dager =	<u>kr. 42 002</u>
Sum	<u>kr. 102 002</u>

Kr 102 002 x 0,75 = kr. 76 502

Laveste beløp blir i henhold til beregning etter Sktl § 5-13. Dette beløpet tillegges alminnelig inntekt.

Netto effekt på alminnelig inntekt blir en økning på (kr. 60 000 – kr. 73 068 =) kr. 13 068. (Det er effekten før avskrivninger. Medregnet avskrivningene får hun et netto fradrag for kostnader ved personbil.)

I tillegg må en kostnadsføre yrkeskjøring med privatbil (Toyotaen) kr. 3,50 pr. km, jfr takseringsreglene § 1-3-20.

Janne Jansen kostnadsfører (kr. 3,50 x 320 km =) kr. 1120.

6) Elektronisk kommunikasjon

Fradrag for kostnad til elektronisk kommunikasjon, herunder mobiltelefon, skal reduseres med beløp som faller på privat bruk, jf. § 6-12. Reduksjonsbeløpet fastsettes etter sktl. § 5-12 (5) og FSFIN § 5-12-20 flg.

Jf. FSFIN § 5-12-21 settes reduksjonen til kr. 4 000.

Samlet fradragsberettiget kostnad for elektronisk kommunikasjon blir dermed (kr. 30 000 – kr. 4 000 =) kr. 26 000.

7) Andre driftskostnader

Det er opplyst at det er ytet en gave til Den norske kirke på kr. 5 000. Rene gaver er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Men gaver til Den norske kirke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-50 (5). Det er opplyst at det også er betalt kontingent til den lokale handelsstandsforeningen. Foreningskontingenter er i utgangspunktet ikke fradragsberettigede kostnader etter sktl. 6-18. Det er heller ingen andre regler som hjemler fradrag for en lokal handelsstandsforening. Kontingenten til den lokale handelsstandsforeningen er dermed ikke fradragsberettiget.

Andre driftskostnader blir dermed (kr. 1 500 000 – kr. 4 000 =) 1 496 000

8) Aksjeutbytte

Aksjeutbytte er skattepliktig etter sktl. § 10-11. Ved beregningen av skattepliktig utbytte gis det fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12. Skjermingen settes til et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget fastsettes til aksjens inngangsverdi med tillegg av aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, jf. sktl. § 10-12 (2). I tillegg til årets skjermingsfradrag gis det også fradrag for ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år, jf. sktl. § 10-12 (1).

Skattepliktig utbytte blir:

Aksjeutbytte	kr. 20 000
Skjermingsfradrag for X5: $(kr. 200\ 000 + kr. 8\ 000) \times 3\ \% =$	kr. 6 240
Ubenyttet skjermingsfradrag fra X4	<u>kr. 8 000</u>
Skattepliktig utbytte	<u>kr. 5 760</u>

9) Renteinntekter

Renteinntekter er skattepliktig, jf. sktl. §§ 5-1 og 14-2 (1).

10) Rentekostnader

Påløpte rentekostnader er fradragsberettiget, jf. sktl. §§ 6-40 og 14-2 (2). Lånene gjelder Jansens næring, dermed får ikke reglene i sktl. § 14-20 anvendelse.

11) Valutalån

Gjeld i utenlandsk valuta som forfaller mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsåret gjeldsposten er ervervet i (langsiktige valutalån), vurderes etter reglene i sktl § 14-5 (5). Årlig påvirkning på alminnelig inntekt er endring i den samlede verdien i norske kroner i løpet av året. Netto urealisert gevinst skal imidlertid bare inntektsføres dersom det tidligere er fradragsført tilsvarende urealisert tap. For beregning av eventuell påvirkning på alminnelig inntekt utarbeides en omvurderingskonto, jf. FSFIN § 14-5-20.

Omvurderingskonto X4:

	Kr.
31.12.X4:	
Urealisert tap vedr. langsiktig gjeld i €: $(kr. 8.80 - kr. 8.00) * € 800\ 000 =$ (val.kurs på bal.dag – val.kurs på ervervstidspunkt)	640 000
- Ureal. val.tap vedr. langsiktig fordr. i \$: $(kr. 6.20 - kr. 6.00) * \$ 600\ 000 =$ (val.kurs på bal.dag – val.kurs på ervervstidspunkt)	<u>120 000</u>
= Sum urealisert tap pr. 31.12.X4:	760 000
31.12.X3:	
- Ingen urealisert valutatap eller valutavinning.	<u>0</u>
= Endring i X4; urealisert tap	<u>760 000</u>
Resultat: kostnadsført i X4	<u>760 000</u>
Saldoen på omvurderingskontoen pr. 31.12.X4 blir	<u>-760 000</u>

Det ble dermed i X4 kostnadsført et urealisert valutatap på kr. 760 000.

Omvurderingskonto X5:

31.12.X5:	Kr.
Urealisert tap vedr. langsiktig gjeld i €: (kr. 8,20 – kr. 8,00) * € 800 000 = (val.kurs på bal.dag – val.kurs på ervervstidspunkt)	160 000
- Ureal. val.vinning vedr. langsiktig fordr. i \$: (kr. 5,20 – kr. 6,00) * \$ 600 000 = (val.kurs på bal.dag – val.kurs på ervervstidspunkt)	480 000
= Netto urealisert vinning pr. 31.12.X5:	320 000
31.12.X4:	
- Sum urealisert valutatap	760 000
= Total endring i X5; urealisert vinning (tilbakeføring av urealisert tap i X4 og netto urealisert vinning i X5).	1 080 000
Resultat: inntektsføring i X5 (tilbakeføring av urealisert valutatap i X4)	760 000
Saldoen på omvurderingskontoen pr. 31.12.X5 blir	0

Skattyter er ikke pliktig til å inntektsføre en netto urealisert valutavinning på langsiktig gjeld i utenlandsk valuta, jf. FSFIN 1158, § 14-5-20.1.b. Derfor foretas kun en inntektsføring av et beløp tilsvarende urealisert valutatap i X4 på kr. 760 000, jfr F 1158, § 14-5-20.1.c.

Spm. 2

Etter sktbl. § 5-6 skal det foretas forskuddstrekk i lønn. Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiver beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake ved hver lønnsutbetaling (med de unntak som følger av sktbl. § 5-7), for eksempel hver måned unntatt juni måned, jf. sktbl. § 5-10 (1). Hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal arbeidsgiver innbetale forskuddstrekket til skattekreditor, se sktbl. §§ 10-10 (1), jf. 5-11 (1).

Næringsinntekten er ikke gjenstand for forskuddstrekk. Personlige skattytere svarer forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i, jf. sktbl. § 6-1. Janne Jansen skal dermed betale forskuddsskatt på grunnlag av næringsinntekten. Etter sktbl. § 10-20 (1) forfaller forskuddsskatten til betaling i fire like store terminer 15. mars, 5. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret.

Ev. restskatt, dvs. skatt som ikke er dekket av forskuddstrekk eller forskuddsskatt, forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller skattelisten er kunngjort, dog tidligst 20. august, jf. sktbl. § 10-21 (1). Er restskatten 1 000 kroner eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer, hvor den første terminen forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller skattelisten er kunngjort, dog tidligst 20. august, og den andre terminen fem uker senere, jfr sktbl. § 10-21 (1)..

Oppgave 2.**Spm. 1 Beregning av korreksjonsinntekt.****Underdekning.**

Hvis korreksjonsinntekt skal beregnes, må selskapet ha underdekning og det må være avsatt utbytte pr. 31.12.X5. Det må derfor først kontrolleres om selskapet har underdekning pr. 31.12.X5, jf. sktl. § 10-5.1 og 2.

Legger man til grunn et utbytte på kr. 1 000 000, blir resterende årsresultat, kr. 234 400, som overføres til annen egenkapital. Regnskapsmessig egenkapital blir da pr. 31.12.X5:
 Kr. 2 100 000 + kr. 800 000 + kr. 1 165 600 + kr. 234 400 = kr. 4 300 000.

En må videre fastslå netto skatteøkende (positive) midlertidige forskjeller pr. 31.12.X5.

Det kan beregnes ved å ta utgangspunkt i utsatt skatt pr. 31.12.X5:

$$\frac{\text{Kr. 918 400}}{28\%} = \text{kr. 3 280 000}$$

Alternativt kan netto skatteøkende (positive) midlertidige forskjeller pr. 31.12.X5 beregnes ved å summere midlertidige forskjeller oppgitt i oppgaveteksten:

Goodwill: Skatteøkende (positiv) midlertidig forskjell,	+ kr. 180 000
Varige driftsmidler: Skatteøkende (positiv) midlertidig forskjell,	+ kr. 1 530 000
Varer: Skattereduserende (negativ) midlertidig forskjell,	- kr. 60 000
Kundefordringer: Skattereduserende (negativ) midlertidig forskjell,	- kr. 70 000
Langsiktig valutalån i utenlandsk valuta: Skatteøk (positiv) midlertidig forskj.,	+ kr. 500 000
Gevinst- og tapskonto: Gevinstsaldo,	+ kr. 1 200 000
Netto, positiv midlertidige forskjeller	+ kr. 3 280 000

Kontroll om det er underdekning, jf. sktl. § 10-5.2.:

Tekst:	Kr.	Kr.
Regnskapsmessig egenkapital er pr. 31.12.X5:		
Aksjekapital	2 100 000	
+ Overkursfond	800 000	
+ Annen egenkapital(kr. 1 165 600 + kr. 234 400)	1 400 000	
= Sum	4 300 000	4 300 000
Innbetalt aksjekapital, inkludert overkursfond pr. 31.12.X5: (kr. 1 700 000 + kr. 800 000)	2 500 000	
+ Egenkapitalandel av netto positive(sk.økende) midlertidige forskjeller: kr. 3 280 000 * 72 % (100 % - 28 %) =	2 361 600	
= Sum	4 861 600	4 861 600
Underdekning		561 600

Korreksjonsinntektens størrelse.

Når det oppstår underdekning og det avsettes utbytte, må en beregne korreksjonsinntekt, jf. sktl. § 10-5.2. Grunnlaget for beregning av korreksjonsinntekt er det laveste beløpet av underdekningsbeløpet og avsatt utbytte, jf. sktl. § 10-5.3. Siden avsatt utbytte er kr. 1 000 000, blir grunnlaget for beregning av korreksjonsinntekt underdekningsbeløpet, kr. 561 600.

Beregning av korreksjonsinntekt.

Korreksjonsinntektsbeløpet beregnes ved regne ut et bruttobeløp av kr. 561 600, jf. sktl. § 10-5.:

$$\text{Kr. 561 600} / 72\% = \text{kr 780 000.}$$

Korreksjonsinntekten for X5 blir kr. 780 000.

Spm. 2 Endring i regnskapslinjene utsatt skatt og skyldig betalbar skatt og årets skattekostnad.

Endring i regnskapslinjen Skyldig betalbar skatt i balansen.

Korreksjonsinntekten medfører at det oppstår ytterligere betalbar skatt pr. 31.12.X8, jf. sktl. § 10-5.1 og 5:

$$\text{Kr. } 780\,000 * 28 \% = \text{kr. } 218\,400.$$

Endelig skyldig betalbar skatt pr. 31.12.X8 blir $\text{kr. } 487\,200 + \text{kr. } 218\,400 = \text{kr. } 705\,600$.

Endring i regnskapslinjen Utsatt skatt.

Korreksjonsinntekten som oppstår, kr. 780 000, blir en skattereduserende (negativ) midlertidig forskjell pr. 31.12.X5. Den skal ikke hensyntas ved beregning av årets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-5.2 siste punktum. Korreksjonsinntekten må imidlertid hensyntas ved beregning av utsatt skatt i balansen. På grunn av denne skattereduserende (negative) midlertidige forskjellen reduseres utsatt skatt med: $\text{kr. } 780\,000 * 28 \% = \text{kr. } 218\,400$.

Endelig utsatt skatt pr. 31.12.X5 blir $\text{kr. } 918\,400 - \text{kr. } 218\,400 = \text{kr. } 700\,000$.

Regnskapslinjen Skattekostnaden i resultatregnskapet.

Skattekostnaden i resultatregnskapet blir det ikke endring på. Betalbar skatt øker med kr. 218 400. Endring utsatt skatt endres totalt med kr. 218 400, som er fra en økning utsatt skatt på kr. 78 400 til en reduksjon utsatt skatt på kr. 140 000.

Spm. 3 Beregning av formuesverdi.

Formuesverdi beregnet ut fra verdier på eiendeler og gjeld pr. 31.12.X5:

Eiendeler:		
Forskning og utvikling, jf. sktl. § 4-1(*1)		kr. 1 250 000
+ Goodwill, jf. sktl. § 4-2.1.f.		kr. 0
+ Egne tomter, jf. sktl. § 4-10 og forskrift om taksering § 2-1-1.		kr. 2 600 000
+ Bygninger, jf. sktl. § 4-10 og forskrift om taksering § 2-1-1.		kr. 12 560 000
+ Produksjonsutstyr og maskiner, jf. sktl. § 4-10 og forskr om taks § 2-1-2.		kr. 5 100 000
+ Kontormaskiner, jf. sktl. § 4-10 og forskr om taks § 2-1-2.		kr. 415 000
+ Varelager, jf. sktl. § 4-17 og § 14-5.2.		kr. 1 800 000
+ Kundefordringer, jf. sktl. § 4-15.		kr. 1 830 000
+ Fordring på forretningspartner, jf. sktl. § 4-1 og § 4-2.1.d.(*2)		kr. 500 000
+ Bankinnskudd, jf. sktl. § 4-15.		<u>kr. 970 000</u>
= Sum skattepliktig bruttoformue		kr. 27 025 000
Gjeld:		
Pantegjeld, jf. sktl. § 4-1.1.	kr. 14 234 400	
+ Valutalån, jf. sktl. § 4-1.1.	kr. 7 000 000	
+ Leverandørgjeld, jf. sktl. § 4-1.1.	kr. 1 430 000	
+ Skyldig betalbar skatt, jf. sktl. § 4-3.1.e.(*3)	kr. 0	
+ Skyldig offentlige avgifter, jf. sktl. § 4-1.1.	kr. 830 000	
+ Annen kortsiktig gjeld, jf. sktl. § 4-1.1 og § 4-3.1.d.(*4)	kr. 2 720 500	
+ Avsatt utbytte, jf. sktl. § 4-3.1.d.	<u>kr. 0</u>	
= Sum fradragsberettiget gjeld	<u>kr. 26 214 900</u>	<u>kr. 26 214 900</u>
= Netto skattepliktig formue		<u>kr. 810 100</u>

(*1): Driftsmidlet er formuesskattepliktig med omsetningsverdien.

(*2): Opptjente renteinntekter, som ikke er forfalt til betaling, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2.1.d. Skattepliktig formue blir da: Kr. 520 000 – kr. 20 000 = kr. 500 000.

(*3): Det forutsettes at all skyldig betalbar skatt ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-3.1.e.

(*4): Påløpte rentekostnader, ikke forfalt til betaling, er ikke skattemessig fradragsberettiget gjeld, jf. sktl. § 4-3.1.d. Skattemessig gjeld blir da: Kr. 2810 000 – kr. 89 500 = kr. 2 720 500.

Når det har blitt foretatt kapitalforhøyelse i løpet av inntektsåret, må skattepliktig formue pr. aksje beregnes ut fra antall aksjer aksjekapitalen er fordelt på ved utgangen av inntektsåret X5, jf. sktl. § 4-13.2.

Netto skattepliktig formue fordelt pr. aksje:
Kr. 810 100/21 000 aksjer = kr. 38,58.

Spm. 4 Hvem formuesbeskattes i hvilket inntektsår.

Hvem som skal beskattes.

Combi AS er ikke formuesskattepliktig, jfr sktl. § 2-36.1. Aksjenes skattepliktige formuesverdi vil inngå i skattepliktig formue til aksjonærene i Combi AS, jfr sktl. § 4-12.2. 40 % av formuesverdi vil inngå i formuen til Svein Olsen og 60 % vil inngå i formuesberegningen til Combi Invest AS. Combi Invest AS er ikke eget formuesskattesubjekt, jf. sktl. § 2-36.1. Formuen i Combi Invest AS blir derfor fordelt på aksjene i Combi Invest AS og medtas i formuen til aksjonærene i Combi Invest AS, jf. sktl. § 4-12.2.

Riktig inntektsår.

På grunn av aksjekapitalutvidelsen i X5, skal den beregnede formuesverdi pr. aksje pr. 31.12.X5 formuesbeskattes i samme inntektsår for personlige skattesubjekt, det vil si inngå i formuesberegningen pr. 31.12.X5, jf. sktl. § 4-13.2. Dette vil gjelde for Svein Olsens eierandel (40 %). Formuesverdien på eierandelen til Combi Invest AS (60 %), vil inngå i Combi Invest AS' formuesberegning pr. 31.12.X5, og deretter blir medtatt i formuen til Combi Invest AS' aksjonærenes formue pr. 31.12.X6, jf. sktl. § 4-12.2.

Oppgave 3.

Del I

Moment 1: Generelt om avgiftsplikten

Ola Rør er innehaver av et rørleggerfirma og driver både med rørleggerarbeid og varesalg. Både rørleggerarbeid og varesalg er avgiftspliktig omsetning etter § 13 (Mval 2009 § 3-1). Ordinær avgiftssats på 25 %, jf statsskattevedtaket for 2009 § 1. Virksomheten er i sin helhet innenfor loven, slik at det som hovedregel gis fullt fradrag for inngående avgift etter § 21 ved kjøp av varer og tjenester til bruk i virksomheten. I forhold til avgiftsplikten har det ingen betydning at virksomheten har flere avdelinger som drives på ulike steder. Flere virksomheter som drives av samme eier regnes som en avgiftspliktig enhet, jf. § 12 første ledd (mval 2009 § 2-2 første ledd).

Moment 2: Rørleggerarbeid for kunde

Merverdiavgift beregnes av vederlaget (verdien) av utført arbeid og solgte varer, jf. § 18 første ledd (Mval 2009 § 4-1):

Rørleggerarbeid	(= 3 timer · 350 kroner per time)	1 050,00 kroner
Deler	(= 1 500 kroner · 1,40)	2 100,00 kroner
Kjøregodtgjørelse	(= 30 km · 3,50 kroner per km)	105,00 kroner
		3 255,00 kroner
	+ 25 % merverdiavgift	813,75 kroner
Sum å betale inklusive merverdiavgift		4 068,75 kroner

Beregningsgrunnlaget for avgiften skal inkludere alle omkostninger som er nødvendig for å oppfylle avtalen, jf. § 18 annet ledd (Mval 2009 § 4-2).

Moment 3: Kjøp av varer fra utlandet

Den danske leverandøren fakturerer utførsel av varer fra Danmark til Norge uten merverdiavgift. Innførsel av varer til Norge er avgiftspliktig, jf. § 62 første ledd (Mval 2009 § 3-29). Merverdiavgift skal beregnes av tollverdien og betales til Tollvesenet (Mval 2009 § 4-11 første ledd). Tollverdien er varens verdi ved ankomst til Norge, dvs. inklusive frakt (jf. forskrift til tolloven av 3. desember 1980 nr. 4917 § 9 nr. 2a). Grunnlaget for avgiftsberegningen er 53 000 kroner (= 45 000 + 8 000). Fradragsberettiget inngående avgift for Ola Rør etter § 21 (Mval 2009 § 8-1) er 13 250 kroner (= 53 000 · 25 %).

Varetransport fra utlandet (Danmark) og til Norge med det norske rederiet er fritatt for avgift etter § 16 første ledd nr. 4 (Mval § 6-28 første ledd). Varetransport i Norge med den norske transportøren er avgiftspliktig tjeneste etter § 13 (Mval 2009 § 3-1). Ordinær avgiftssats på 25 %. Fradragsberettiget inngående avgift for Ola Rør etter § 21 (Mval 2009 § 8-1) er 1 625 kroner (= 6 500 · 25 %).

Kjennskap til bestemmelsene i tolloven forutsettes å ligge utenfor kravene til eksamen.

Moment 4: Innredning av deler av næringslokalene til trimrom

Det gis ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser som gjelder velferdsformål, jf. § 22 første ledd nr 3 (Mval 2009 § 8-3 første ledd) og § 14 fjerde ledd nr. 4 (Mval 2009 § 3-23). Ola Rør utfører rørleggertjenester. Ved uttak av varer og tjenester fra virksomheten skal det beregnes uttaksmerverdiavgift av omsetningsverdien av hver enkelt ytelse, jf. § 14 (Mval 2009 § 3-21 og § 3-22) og § 19 (Mval 2009 § 4-9). Uttaksmerverdiavgift (utgående avgift) av arbeidet er 262,50 kroner (= 3 timer · 350 kroner per time · 25 %). Uttaksmerverdiavgift av varene er 175 kroner (= 700 · 25 %). Beregnet uttaksmerverdiavgift skal innbetales til avgiftsmyndighetene og øker samtidig utgiftene ved innregning av trimrommet.

Treningssykler, annet trimutstyr og et TV-apparat er varer. Selgerne må beregne utgående avgift på til sammen 13 750 kroner (= 55 000 · 25 %). Inngående merverdiavgift er ikke fradragsberettiget for Ola Rør, slik at brutto utgift ved kjøp av trimutstyr og TV-apparat blir på 68 750 kroner (= 50 000 + 5 000 + 13 750). NRK avgiften er belagt med 8 % merverdiavgift, jf. statsskattevedtaket 2009 § 3. NRK-avgift inklusive merverdiavgift er på 2 160 kroner (= 2 000 · 1,08). Inngående merverdiavgift er ikke fradragsberettiget for Ola Rør etter samme begrunnelse som ovenfor.

Moment 5: Omdanning av virksomhet og stiftelse av nytt aksjeselskap

Deler av dagens enkeltpersonforetak omdannes til et aksjeselskap. Det legges til grunn at virksomheten fortsetter. Ved omdanningen skjer en overdragelse av varer og driftsmidler til et nytt foretak (nystiftet AS) med vederlag i form av aksjer i det nye selskapet. Salg av varer og driftsmidler vil derfor som hovedregel være avgiftspliktig etter bestemmelsen i § 13 (Mval

2009 § 3-1). Avgiften skal beregnes av omsetningsverdien. Overføring av penger (finansiell tjeneste) er unntatt fra avgift etter § 5b nr. 4 (Mval 2009 § 3-6). I dette tilfelle skjer overføring som ledd i overdragelse av virksomhet, slik at varer og driftsmidler kan overføres uten avgift etter § 16 første ledd nr. 6 (Mval 2009 § 6-14).

Juridisk rådgivning er en avgiftspliktig tjeneste etter § 13 (Mval 2009 § 3-1).

Advokathonoraret har tilknytning til virksomheten i det nystiftede selskapet. Inngående avgift på 3 750 kroner ($= 15\,000 \cdot 25\%$) vil derfor være fradragsberettiget for det nystiftede aksjeselskapet (når dette er blitt registrert). Gebyr til Foretaksregisteret i Brønnøysund regnes som en tjeneste utført som ledd i offentlig myndighetsøvelse og er unntatt fra avgift etter § 5b nr. 7 (Mval 2009 § 3-9 første ledd).

Del 2

Moment 1:

Det følger av § 10 første ledd (Mval 2009 § 11-1 og § 2-1 tredje ledd) at ved konkurs er boet avgiftspliktig for omsetning og uttak etter konkursåpningen i den grad konkursskyldneren (debitor) ville ha vært avgiftspliktig om han hadde fortsatt virksomhet. Konkursboet er en egen ansvarlig virksomhet og skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret på et eget registreringsnummer, jf. § 27 annet ledd (Mval 2009 § 14-2). Boet blir avgiftspliktig fra første krone uten hensyn til omsetningsgrensen som gjelder andre avgiftspliktige, jf. § 28 annet ledd (Mval 2009 § 2-1 tredje ledd).

Ved konkurs har debitor fradragsrett for inngående avgift som er påløpt fram til konkursåpningen, jf. § 21 annet ledd (Mval 2009 § 8-7 første ledd). Det er leveringstidspunktet og ikke fakturatidspunktet som er avgjørende for fradragsretten. Varene er levert 25. august 20x1, før konkursåpningen 1. september 20x1, slik at inngående avgift på 5 000 kroner kan føres til fradrag i avgiftsoppgjøret til Mye Rør AS (og ikke i boets avgiftsregnskap).

Moment 2:

Boet skal etter § 13 (Mval 2009 § 3-1) beregne utgående avgift av med 7 500 kroner ($= 30\,000 \cdot 25\%$) ved salg av varer i butikken.

Boet har et konstatert tap 8 750 kroner ($= 31\,250 - 22\,500$) på en fordring. Merverdiavgift på 1 750 kroner ($= 8\,750 / 1,25 \cdot 0,25$) kan føres til fradrag i boets regnskap, jf. Forskrift av 20. august 1969 nr. 1 (F1) om regnskapsplikt og bokføring § 13 (Mval 2009 § 4-7 første ledd).