

5355 000

Revisoreksamen i skatterett våren 2009 – Korrigert løsningsforslag

Det var dessverre kommet inn noen feil i løsningsforslaget som ble sendt ut på eksamensdagen. Disse feil er nå rettet opp.

Opgave 1

Spm. 1 Skattemessig tap på fordringer i X8 og skattemessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X8.

Det er oppgitt at aksjonærene ønsker lavest mulig alminnelig inntekt. Dette tilsier at man foretar maksimal skattemessig avsetning for usikre fordringer pr. 31.12.X8, jfr. skatteloven (heretter kalt sktl.) § 14-5.4.

Årets skattemessige tap på fordringer beregnes ved å ta utgangspunkt i konstaterte tap, jfr. sktl. § 6-2.2, tillegge skattemessig avsetning tap på usikre fordringer pr. 31.12.X8 og redusere for skattemessig tap på usikre fordringer pr. 31.12.X7, jfr. sktl. § 14-5.4 og Finansdepartementets forskrift til skatteloven (heretter kalt FSFIN) § 14-5-20.

Pålydende kundefordringer pr. 31.12.X8:
Kr. 2 400 000 + kr. 220 000 = kr. 2 620 000.

Skattemessig avsetning pr. 31.12.X8:

$\frac{\text{Kr. 205 000} + \text{kr. 250 000}}{\text{Kr. 37 600 000} + \text{kr. 39 400 000}} * 4 * \text{kr. 2 620 000} = \text{kr. 61 927}$.

Skattemessig tap på kundefordringer i X8:

	Tekst:	Lovhenvsn.	Kr.
	Sum konstaterte tap i X8	Sktl. § 6-2.2.	250 000
+	Skattemessig avsetning pr. 31.12.X8	Sktl. § 14-5.4.c.	61 927
-	Skattemessig avsetning pr. 31.12.X7.	Sktl. § 14-5.4.e.	55 466
=	Skattemessig tap på kundefordringer i X8		256 461

Skattemessig verdi kundefordringer pr. 31.12.X8:

	Tekst:	Lovhenvsn.	Kr.
	Pålydende kundefordringer pr. 31.12.X8	Sktl. § 14-5.4.	2 620 000
-	Skattemessig avsetning pr. 31.12.X8	Sktl. § 14-5.4.	61 927
=	Skattemessig verdi kundefordringer pr. 31.12.X8		2 558 073

Spm. 2 Skattemessige avskrivninger og resultatføring av gevinst- og tapskonto.

Ut fra ønsket om lavest mulig alminnelig inntekt, velges

- maksimale avskrivningssatser ved beregning av skattemessige avskrivninger, jfr. sktl. § 14-43.
- å føre salgssummer til fradrag på saldo ved realisasjon av varige driftsmidler, jfr. avskrivningsgruppe A og C, jfr. sktl. § 14-44.2 og
- å inntektsføre 20 % av gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto, jfr. sktl. § 14-45.4.

Avskrivninger

Kontormaskiner, avskrivningsgruppe a, jfr. sktl. § 14-41.1.a.

Det er solgt en kopimaskin for kr. 5 000. Siden den kopimaskinen ble tilført avskrivningssaldoen når den ble kjøpt, må salgssummen føres til fradrag når samme maskinen selges, jfr. sktl. § 14-44.2.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X8.	Sktl. § 14-42.2.	245 000
+	Kjøp i X8	Sktl. § 14-42.2.	25 000
-	Realisasjon i X8: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44.2.	5 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X8.	Sktl. § 14-42	265 000
-	Avskrivning, 30 %	Sktl. § 14-43	79 500
=	Saldo pr. 31.12.X8.		185 500

Varebiler, avskrivningsgruppe c, jfr. sktl § 14-41.1.c.

Realisasjonsvederlag føres til fradrag på avskrivningssaldoen, jfr sktl. § 14-44.2.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X8.	Sktl. § 14-42.2.	70 000
+	Kjøp i X8	Sktl. § 14-42.2.	0
-	Realisasjon i X8: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44.2.	100 000
=	Negativ saldo pr. 31. 12.X8.	Sktl. § 14-42	-30 000
+	Inntektsføring, 20 %	Sktl. § 14-46	+6 000
=	Negativ saldo pr. 31.12.X8.		-24 000

Personbiler, maskiner og inventar, avskrivningsgruppe d jfr. sktl § 14-41.1.d.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X8.	Sktl. § 14-42.2.	1 950 000
+	Kjøp i X8	Sktl. § 14-42.2.	0
-	Realisasjon i X8: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44.2.	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X8.	Sktl. § 14-42.	1 950 000
-	Avskrivning, 20 %	Sktl. § 14-43	390 000
=	Saldo pr. 31.12.X8.		1 560 000

Produksjons-, lager- og administrasjonsbygg, Hjorteveien 20.

Det er opplyst at ulike deler av bygget anvendes til forskjellig formål noe som gjør at det faller inn under forskjellige avskrivningsgrupper, jfr. sktl. 14-43. Siden bygget ikke er seksjonert, er det et kombinert bygg, jfr. sktl. § 14-41.2. Leieverdiene vedrørende de delene av bygget som faller inn under avskrivningsgruppe h er høyere enn leieverdien som faller inn under avskrivningsgruppe i. Dette gjør at hele bygget skal avskrives i avskrivningsgruppe h, jfr sktl. §§ 14-41.2 og 14-43.1.h.

Kostnader vedrørende utvidelsen er påkostning og må føres inn på saldo, jfr sktl. § 14-40.3. Utskifting av vinduer, har regnskapsmessig blitt behandlet som vedlikehold. Det er derfor rimelig å forutsette at de nye vinduene ikke har høyere nivå på standarden enn tidligere innsatte vinduer. Dette tilsier at det også skattemessig er vedlikehold og kostnaden kostnadsføres i sin helhet i det året kostnaden har oppstått.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X8.	Sktl. § 14-42.2.	16 244 367
+	Kjøp/påkostning i X8	Sktl. § 14-42.2.	2 000 000
-	Realisasjon i X8: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44.2.	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X8.	Sktl. § 14-42.	18 244 367
-	Avskrivning, 4 %	Sktl. § 14-43	729 775
=	Saldo pr. 31.12.X8.		17 514 592

Produksjons-, lager- og administrasjonsbygg, Hjorteveien 20, fast teknisk installasjon. Fra og med inntektsåret 2009 er det innført en egen avskrivningsgruppe j, fast teknisk installasjon, for hver bygning en næringsvirksomhet eier, jfr sktl. § 14-41.1.j. Det skal være en saldo pr. bygg, jfr sktl. § 14-41.4.

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig inng. saldo pr. 01.01.X8.	Sktl. § 14-42.2.	2 260 000
+	Kjøp/påkostning i X8	Sktl. § 14-42.2.	400 000
-	Realisasjon i X8: Realisasjonsvederlag	Sktl. § 14-44.2.	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X8.	Sktl. § 14-42.	2 660 000
-	Avskrivning, 10 %	Sktl. § 14-43	266 000
=	Saldo pr. 31.12.X8.		2 394 000

Gevinst- og tapskonto:

	Tekst:	Lovhenvi.	Kr.
	Skattemessig gevinstsaldo pr. 01.01.X8.	Sktl. § 14-45.1 og 2	1 600 000
+	Gevinster i X8	Sktl. § 14-45.2.	0
-	Tap i X8	Sktl. § 14-45.2.	0
=	Saldo pr. 31.12.X8.	Sktl. § 14-45.	1 600 000
-	Årets inntektsføring, 20 %	Sktl. § 14-45.4.	320 000
=	Saldo pr. 31.12.X8.		1 280 000

Spm. 3 Nødvendige beregninger og utregning av alminnelig inntekt og betalbar skatt

Spørsmålsstillingen er generell og oppgaven kan løses på to forskjellige måter. Utregning av alminnelig inntekt er derfor vist på to måter. Begge måtene bør godtas som fullverdige løsninger selv om kun en av måtene anvendes i praksis.

Beregning av alminnelig inntekt ved bruk av endring midlertidige forskjeller og permanente forskjeller

Denne utregningen tar utgangspunkt i ordinært resultat før skattekostnad, deretter hensyntas endring midlertidige og permanente forskjeller, dvs. samme fremgangsmåte som anvendes i praksis.

Beregninger for å fastslå endring i midlertidige forskjeller og sum permanente forskjeller:

Varelager

Skattemessige verdier på varebeholdningen må legges til grunn ved beregning av alminnelig inntekt, jfr. sktl. § 14-5.2.

Kundefordringer

Ut over beregninger gjort under spm. 1, må en beregne skattemessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X7:

	Tekst:	Lovhenvisn	Kr.
	Pålydende kundefordringer pr. 31.12.X7.	Sktl. § 14-5.4.	2 520 000
-	Skattemessig avsetning på fordringer pr. 31.12.X7.	Sktl. § 14-5.4.	55 466
=	Skattemessig verdi kundefordringer pr. 31.12.X7.		2 464 534

Anleggskontrakt (tilvirkningskontrakt).

Skattemessig skal man ikke ta til inntekt noen del av fortjenesten før det inntektsår anleggskontrakten er avsluttet, jfr. sktl. § 14-5.3. Skattemessige kostnad vedr. anleggskontrakter er vareforbruk og lønnskostnader, jfr sktl § 14-5.3 jfr. 2. ledd. Det betyr at skattemessig fortjeneste som er resultatført i X8, må tilbakeføres.

Skattemessig fortjeneste er kr. 5 400 000 – kr. 4 780 000 = kr. 620 000.

Skattemessig verdi på anleggskontrakten pr. 31.12.X8 er kr. 4 780 000.

Varige driftsmidler.

Ut over de beregninger gjort under spm. 2, må en beregne følgende:

Regnskapsmessig verdi, varige driftsmidler pr. 31.12.X8:

	Tekst:	Kr.
	Tomter og bygninger	24 646 701
+	Biler, inventar og maskiner	1 920 000
+	Kontormaskiner	259 167
=	Sum	26 825 868

Skattemessig verdi, varige driftsmidler, inkl. tomter, pr. 31.12.X8:

	Tekst:	Kr.
	Kontormaskiner	185 500
+	Varebiler	-24 000
+	Personbiler, maskiner, inventar og utstyr	1 560 000
+	Produksjons-, lager- og administrasjonsbygg, Hjørteveien 20	17 514 592
+	Produksjons- og lager- og admbygg, Hjørteveien 20, fast teknisk installasjon	2 394 000
+	Tomt, produksjons-, lager- og administrasjonsbygg, Hjørteveien 20	1 850 000
=	Sum	23 480 092

Garanti solgte produkter.

Garantiaavsetning vedrørende solgte produkter, er en skjønsmessig avsetning for en forventet fremtidig utbetaling i form av garantiarbeid, bruk av reservedeler osv. Dette er en avsetning i henhold til god regnskapsskikk. Skattemessig er det ikke fradragsrett for slike kostnader før de er ubetinget pådratt, jfr. sktl. § 14-2.2. Kostnaden er dermed ikke skattemessig fradragsberettiget i X8.

Permanente forskjeller:

Lønn og arbeidsgiverforeningskontingent.

Det er oppgitt at det er kostnadsført kr. 15 000 i arbeidsgiverforeningskontingent for X8. Skattemessig fradragsberettiget beløp er maksimalt 2 promille (0,2 %) av samlet brutto lønn,

jfr. sktl. § 6-19.1. Man skal beregne beløpet ut fra brutto lønnsutbetaling fra året før inntektsåret.

Skattemessig fradragsberettiget beløp:

Kr. 6 500 000 * 0,2 % = kr. 13 000.

Skattemessig ikke-fradragsberettiget beløp, som blir permanent forskjell:

	Tekst:	Kr.
	Kostnadsført beløp i regnskapet	15 000
-	Skattemessig fradragsberettiget beløp	13 000
=	Permanent forskjell: Ikke fradragsberettiget beløp	2 000

Gave.

Det er opplyst at det er ytet en gave til det lokale historielaget på kr. 50 000. Rene gaver er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Siden gaven er til et lokalt historielag, vil den heller ikke være fradragsberettiget etter sktl. § 6-50.

Representasjonskostnader.

Representasjonskostnader, hvor det er servert vin, kr. 25 000, er ikke skattemessig fradragsberettigede, jfr. sktl. § 6-21 og Skattedirektoratets forskrift til skatteloven (heretter kalt FSSD) § 6-21-2.1. Denne kostnaden blir dermed en permanent forskjell.

Representasjonskostnader, enkel bevertning uten alkohol i selskapets lokaler, kr. 200 pr. person, totalt kr. 15 000, er skattemessig fradragsberettiget, jfr. sktl. § 6-21 og FSSD § 6-21-2 og forskrift om taksering § 2-3-6. Denne kostnaden medfører dermed ingen permanent forskjell.

Utbytte og tap ved realisasjon av aksjer.

Utbytte og tap ved realisasjon av aksjer medfører ikke noen skattemessige effekt, jfr. sktl. § 2-38.1 og 2. Utbyttet, kr. 40 000 er skattefri inntekt. Skattemessig tap ved realisasjon av aksjer er et ikke-fradragsberettiget tap. Det er ikke gitt opplysninger som gjør det mulig å beregne skattemessig tap eksakt, men det er rimelig å legge til grunn at det har oppstått et skattemessig tap som gjør at utbytte redusert med skattemessig tap blir negativt.

Ny regel om 3 % inntektsføring av netto skattefrie inntekter kommer da ikke til anvendelse fordi tapet ved realisasjonen av aksjer er høyere enn utbytte, jfr sktl. § 2-38.6. Den sjablongmessige inntektsføringen regnes av netto skattefrie inntekter som kommer inn under fritaksmetoden, se FIN i brev av 10. november 2008.

Sum permanente forskjeller:

	Tekst:	Kr.
+	Gave, ikke fradragsberettiget	50 000
+	Representasjonskostnader, ikke fradragsberettiget	25 000
+	Kontingent, ikke fradragsberettiget	2 000
-	Utbytte	40 000
+	Tap ved realisasjon av aksjer, ikke fradragsberettiget	800 000
=	Sum permanente forskjeller, tillegg i alminnelig inntekt	837 000

I oppgaven er utsatt skatt i balansen pr. 01.01.X8 oppgitt til å være kr. 1 135 425. Divideres dette beløpet på 28 %, får man kr. 4 055 089, dvs kr. 25 001 lavere enn om man beregner

netto midlertidige forskjeller spesifikt, jfr kolonnen 01.01.X8 under her. Uavhengig av hvilket utgangspunkt kandidaten har valgt, må det gis full uttelling. Ved å ta utgangspunkt i utsatt skatt pr. 01.01.X8 vil påvirkning på alminnelig inntekt blir minus kr. 25 001 og betalbar skatt blir kr. 7 000 lavere enn hva som er oppgitt nedenfor her.

Beregning av midlertidige forskjeller og endring av midlertidige forskjeller:

	Tekst:	01.01.X8.		31.12.X8.		Endring
	Varelager:					
	Regnskapsmessig verdi	1 760 000		1 800 000		
-	Skattemessig verdi	1 805 000		1 825 000		
=	Midlertidig forskjell	-45 000	-	-25 000	=	-20 000
	Kundefordringer:					
	Regnskapsmessig verdi	2 340 000		2 400 000		
-	Skattemessig verdi	2 464 534		2 558 073		
=	Midlertidig forskjell	-124 534	-	-158 073	=	+33 539
	Anleggskontrakt (tilvirkningskontrakt):					
	Regnskapsmessig verdi	0		5 400 000		
-	Skattemessig verdi	0		4 780 000		
=	Midlertidig forskjell	0	-	+620 000	=	-620 000
	Varige driftsmidler:					
	Regnskapsmessig verdi	25 508 991		26 825 868		
-	Skattemessig verdi	22 619 367		23 480 092		
=	Midlertidig forskjell	2 889 624	-	3 345 776	=	-456 152
	Gevinst- og tapskonto:					
	Regnskapsmessig verdi	0		0		
-	Skattemessig verdi	-1 600 000		-1 280 000		
=	Midlertidig forskjell	+1 600 000	-	+1 280 000	=	+320 000
	Garantiavsetning solgte produkter:					
	Regnskapsmessig verdi	-240 000		-300 000		
-	Skattemessig verdi	0		0		
=	Midlertidig forskjell	-240 000	-	-300 000	=	+60 000
	Sum	4 080 090		4 762 703		-682 613

Beregning av alminnelig inntekt:

	Tekst:	Kr.
	Ordinært resultat før skattekostnad	1 676 877
+/-	Endring i midlertidige forskjeller	-682 613
+	Permanente forskjeller:	837 000
=	Alminnelig inntekt	1 831 264
	Betalbar skatt, 28 % av kr. 1 831 264	512 754

Beregning av alminnelig inntekt ved direkte utregning.

Beregning av alminnelig inntekt ved oppstilling av skattemessige inntekter, jfr. sktl. kap. 5, redusert med skattemessige kostnader, jfr. sktl. kap. 6 og tidfesting etter sktl. § 14-2.

Skattepliktige salgsinntekter

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessige salgsinntekter	39 600 000
-	Anleggskontrakt, salgsinntekt	5 400 000
=	Skattemessige salgsinntekter	34 200 000

Skattemessig varekostnad

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessig vareforbruk	21 000 000
+	Regnskapsmessig varebeholdning pr. 31.12.X8	1 800 000
-	Regnskapsmessig varebeholdning pr. 31.12.X7	1 760 000
=	Varekjøp	21 040 000
+	Skattemessig varebeholdning pr. 31.12.X7	1 805 000
-	Skattemessig varebeholdning pr. 31.12.X8	1 825 000
=	Skattemessig vareforbruk før korreksjon for anleggskontraktskostnader	21 020 000
-	Anleggskontrakt, varekostnad	4 580 000
=	Skattemessig vareforbruk etter korreksjon for anleggskontraktskostnader	16 440 000

Skattemessige lønnskostnader

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessige lønnskostnader	9 800 000
-	Anleggskontrakt, lønnskostnader	200 000
-	Ikke fradragsberettiget arbeidsgiverforeningskontingent	2 000
=	Skattemessige lønnskostnader	9 598 000

Skattemessige avskrivninger

	Tekst:	Kr.
	Kontormaskiner	79 500
+	Personbiler, maskiner, inventar og utstyr	390 000
+	Produksjons-, lager- og administrasjonsbygg, Hjorteveien 20	729 775
+	Produksjons-, lager- og admbygg, Hjorteveien 20, fast teknisk installasjon	266 000
=	Sum	1 465 275

Skattemessig fradragsberettigede andre driftskostnader

	Tekst:	Kr.
	Andre driftskostnader fra resultatregnskapet	4 600 000
-	Ikke fradragsberettiget gave	50 000
-	Ikke fradragsberettiget representasjon	25 000
-	Økning i garantiavsetning solgte produkter	60 000
-	Økning i regnskapsmessig avsetning tap på fordringer: Kr. 220 000 – kr. 180 000 =	40 000
+	Økning i skattemessig avsetning tap på fordringer: Kr. 61 927 – kr. 55 466 =	6 461
=	Skattemessige andre driftskostnader	4 431 461

Utregning av alminnelig inntekt

	Tekst:	Kr.
	Skattemessige salgsinntekter	34 200 000
+	Inntektsføring fra gevinst- og tapskonto	320 000
+	Inntektsføring av negativ saldo, gr. C	6 000
=	Skattemessige driftsinntekter	34 526 000
-	Skattemessige varekostnader	16 440 000
-	Skattemessige lønnskostnader	9 598 000
-	Skattemessige avskrivninger	1 465 275
-	Skattemessige andre driftskostnader	4 431 461
=	Skattemessig driftsresultat	2 591 264
+	Renteinntekter	220 000
-	Rentekostnader	980 000
=	Alminnelig inntekt	1 831 264
	Betalbar skatt, 28 % av kr. 1 831 264	512 754

Oppgave 2**Spm. 1 Arveavgift****Generelt**

Jan Jansen vil være arveavgiftspliktig for arven etter moren, jf. arveavgiftsloven (heretter kalt aal.) § 2. De avgiftspliktige midlene verdsettes som hovedregel til omsetningsverdien, jf. aal. § 11. Det gis fradrag for overtatt gjeld, jf. aal. § 15. Den latente skatten på gevinst- og tapskontoen må anses å være en fradragsberettiget gjeldsforpliktelse. Det gis et generelt fradrag for begravellesutgifter mv. på 35 128 kroner, dersom ikke høyere kostnader legitimeres, se aal. § 15 (2), jf. arveavgiftsvedtaket § 2.

Ang. aksjer**Skattemessig inngangsverdi**

Jan trer inn i morens inngangsverdi på aksjene og evt. utbenyttet skjerming etter reglene i sktl. § 10-33 (begrensningsreglene i sktl. § 9-7 kommer ikke til anvendelse her fordi morens inngangsverdier på aksjene er lavere enn markedsverdien på dødstidspunktet).

Arveavgiftsgrunnlag

Aksjenes arveavgiftsgrunnlag er markedsverdien, jfr. aal. § 11, redusert med et beløp som tilsvarer 20 % av latent gevinst ved realisasjon av aksjen, jfr. aal § 14 (5). Ved beregning av latent gevinst må en inkludere ubenyttet skjerming i skattemessig inngangsverdi.

En må derfor først regne ut hvorvidt Jan har overtatt fremførbar skjerming fra sin mor.

Skjerming fra x7

For x7 fikk Jenny Jansen skjerming etter sktl. § 10-12 på 205 kroner x 4,6 % = 9,43 kroner pr aksje for sine 600 aksjer kjøpt x7. Beløpet brukes ikke og kan fremføres etter § 10-12 første ledd fjerde punktum.

Skjerming fra x8

<u>Aksjer kjøpt i x7</u>	<u>(kroner)</u>
Utbytte	15,00
Skjerming for x7:	9,43
Skjerming for x8: (205 + 9,43) x 5,2 %	<u>11,15</u>
Skjerming til fremføring pr. aksje	<u>5,58</u>

<u>Aksjer kjøpt i x8</u>	<u>(kroner)</u>
Utbytte	15,00
Skjerming for x8: (192,5) x 5,2 %	<u>10,01</u>
Skattepliktig utbytte pr. aksje	<u>4,99</u>

Beregning av aksjens arveavgiftsgrunnlag:

Latent gevinst: 300 000 kroner – ((205 kroner + 5,58 kroner x 600 stk) + (192,50 kroner x 400 stk)) = 96 652 kroner.

Fradrag i arveavgiftsgrunnlaget, jfr. aal. § 14.5:

96 652 kroner x 20 % = 19 330 kroner.

Aksjenes netto arveavgiftsgrunnlag:

300 000 kroner – 19 330 kroner = 280 670 kroner.

Arveavgiftsgrunnlaget blir:

<u>Private eiendeler</u>	<u>(kroner)</u>	<u>(kroner)</u>
Bolig	2 500 000	
Bankinnskudd, privat	<u>500 000</u>	
Sum	3 000 000	3 000 000
<u>Enkeltmannsforetaket</u>		
Næringstomt	400 000	
Driftsbygning	2 500 000	
Maskiner og inventar	500 000	
Varebeholdning	700 000	
Kundefordringer	600 000	
Aksjer	280 670	
Bankinnskudd	<u>200 000</u>	
Sum eiendeler i enkeltmannsforetaket	<u>5 180 670</u>	5 180 670

<u>Gjeld</u>		
Div. kortsiktig gjeld	530 872	
Latent skatt på gevinst- og tapskonto 50 000 x 28 %	14 000	
Begravelsesutgifter	<u>35 128</u>	
Sum gjeld og andre fradragposter	<u>580 000</u>	<u>580 000</u>
Arveavgiftsgrunnlag		<u>7 600 670</u>
Arveavgiftsgrunnlaget, avrundet ned til nærmeste kr. 1 000		<u>7 600 000</u>

Arveavgiften blir (jf. avgiftsvedtaket § 4):		(kroner)
Første 470 000		0
Neste 330 000 x 6 %.		19 800
Overskytende beløp (7 600 000 – 470 000 – 330 000) x 10 %		<u>680 000</u>
Arveavgift		<u>699 800</u>

Spm. 2 Inngangsverdien på de arvede eiendelene

Inngangsverdien på eiendelene vil være arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7. For aksjene vil inngangsverdien bli lik morens inngangsverdi, på 200 000 kroner, jf. sktl. § 10-33.

Spm. 3 Gevinst/tap ved salg av aksjene

Aksjene som selges er 600 aksjer kjøpt i X7 og 200 aksjer kjøpt i X8, jf. sktl. § 10-36.

Beregning av gevinst/tap ved realisasjon

<u>600 aksjer kjøpt i x7</u>	(kroner)
Salgssum 290 x 600	174 000
Inngangsverdi 205 x 600	123 000
Ubenyttet skjerming 5,58 x 600	<u>3 348</u>
Gevinst	<u>47 652</u>

<u>200 aksjer kjøpt i x8</u>	(kroner)
Salgssum 290 x 200	58 000
Inngangsverdi 192,50 x 200	<u>38 500</u>
Gevinst	<u>19 500</u>

Samlet gevinst for Jan blir 47 652 kroner + 19 500 kroner = 67 152 kroner

Spm. 4 Selskapets inngangsverdi på de gjenværende arvede eiendelene, gjeld og gevinst- og tapskonto

Ved omdannelse etter sktl. § 11-20 med tilhørende forskriftsbestemmelser i FSFIN § 11-20-1 flg., skal selskapet overta enkeltpersonforetakets skattemessige inngangsverdier og andre skatteposisjoner, se sktl. § 11-20 (2). Selskapet stiftes 1.4.x9. Selskapet skal da fra og med 1. januar x9 lignede på de vilkår som fremgår av FSFIN § 11-20-4.

Hvilke eiendeler som kan/skal overføres ved en omdannelse fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap fremgår av FSFIN § 11-20-5. Gjeld og eiendeler knyttet til virksomheten kan overføres, jf. FSFIN § 11-20-5 (1). Boligen kan imidlertid ikke overføres jf. 11-20-5 (5). Finansaktiva kan fritt overføres etter FSFIN § 11-20-5 (4), slik at det private bankinnskuddet kan overføres.

	(kroner)
Næringstomten	400 000
Driftsbygningen	2 500 000
Maskiner og inventar	500 000
Varebeholdning	700 000
Kundefordringer	600 000
Aksjer (200 stk. x 192,50 kroner)	38 500
Bankinnskudd (200 000 kroner + 500 000 kroner)	700 000
- Diverse kortsiktig gjeld	530 872
- Gevinst- og tapskonto	<u>50 000</u>
Netto skattemessig verdi	<u>4 857 628</u>

Spm. 5 Inngangsverdien på Jan Jansens aksjer i det nystiftede selskapet
Samlet inngangsverdi på aksjene blir 4 857 628 kroner, jf. FSFIN § 11-20 (4).

Oppgave 3

Spm. 1 Alminnelig inntekt for Janne Jonsen

	(Kroner)	(Kroner)
Salgsinntekter, jf. sktl. § 5-1	8 200 000	
- Varekostnader, jf. sktl. § 6-1 jf. 14-5 (2)	4 100 000	
- Lønn/sosiale kostnader, jf. sktl. § 6-1	3 000 000	
- Avskrivninger, jf. sktl. § 6-10, jf. §§ 14-30 flg.	30 000	
- Andre driftskostnader, jf. sktl. § 6-1	500 000	
- Tap på kundefordringer, jf. sktl. § 6-2, jf. § 14-5 (4)	78 800	
+ Renteinntekter fra bankinnskudd, jf. sktl. § 5-1	35 000	
+ Renteinntekter fra kunder, jf. sktl. § 5-1	10 000	
- Rentekostnader, kassakreditt, jf. sktl. § 6-1	7 500	
- Rentekostnader langsiktig bankgjeld, jf. sktl. § 6-1	<u>51 200</u>	
Inntekt fra enkeltpersonforetaket	<u>477 500</u>	477 500
	(Kroner)	
Styrehonorar, jf. sktl. § 5-10 b	100 000	
Renteinntekter	10 000	
Minstefradrag, jf. sktl. §§ 6-30 – 6-32: 36 % x 100 000	<u>36 000</u>	
Øvrig inntekt	<u>74 000</u>	<u>74 000</u>
Alminnelig inntekt		<u>551 500</u>

Spm. 2 Janne Jonsens personinntekt

Det skal beregnes personinntekt for eieren av enkeltpersonforetak, jfr. sktl § 12-10 (foretaksmodellen). Ved beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak tas det utgangspunkt i alminnelig inntekt i virksomheten, jf. sktl. § 12-11 (1). Deretter foretas visse justeringer for kapitalkostnader og kapitaltap, samt for kapitalinntekter og kapitalgevinster, jf. sktl. § 12-11 (2) og (3). Skjermingsfradrag skal trekkes fra, jf. sktl § 12-11 (3) c. Skjermingsfradraget beregnes etter reglene i § 12-12, og består av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. De fleste av virksomhetens eiendeler skal tilordnes skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 (2) a. Bedriftshytta skal imidlertid ikke tilordnes, jf. sktl. § 12-12 (2) b. Til fradrag kommer gjeld til finansinstitusjoner, leverandørgjeld og forskudd fra kunder, jf. sktl. § 12-12 (2) c og d. Skjermingsgrunnlaget skal fastsettes til

middelverdien av inngående og utgående verdier. Skattemessig verdi legges som hovedregel til grunn for verdsettelsen, jf. sktl. § 12-12 (2) e.

Beregning av skjermingsgrunnlaget (§ 12-12 (2)) (kroner):

	<u>01.01.x9</u>	<u>31.12.x9</u>	<u>Middelverdi</u>
Bedriftshytte	0	0	
Diverse driftsmidler	410 000	350 000	
Varelager	800 000	900 000	
Kundefordringer	300 000	400 000	
Leverandørgjeld	-200 000	-250 000	
Forskudd fra kunder	-100 000	-200 000	
Skjermingsgrunnlag før bankgjeld	<u>1 210 000</u>	<u>1 200 000</u>	

Gjennomsnittlig skjermingsfradrag før bankgjeld (1 210 000 + 1 200 000) =	1 205 000
- Middelverdi kassakreditt (100 000 + 50 000)/2	<u>75 000</u>
Gjennomsnittlig skjermingsfradrag før langsiktig bankgjeld	1 130 000
- Middelverdi, bankgjeld (1 210 000 + 1 350 000)/2 = 1 280 000, maks.	<u>1 130 000</u>
Skjermingsfradrag	<u>0</u>

Gjeld som overstiger skjermingsgrunnlaget er (1 280 000 – 1 130 000 =) 150 000. Renter på denne gjelden må tillegges i beregningen av personinntekt, jfr. sktl. § 12-11.2. For å få lavest mulig personinntekt, kan skattyter velge å redusere skjermingsgrunnlaget med den gjelden som har høyest lånerente inntil skjermingsgrunnlaget blir redusert ned til kr. 0. Rentebeløp som skal tillegges beregningen av personinntekt, blir da rentekostnadene på gjeld med lavest lånerente. Kassakreditten har en gjennomsnittlig rente på $7\,500/75\,000 = 10\%$. Den langsiktige gjelden har gjennomsnittlig rente på $51\,200/1\,280\,000 = 4\%$. For å få minst mulig personinntekt må Janne Jonsen trekke fra hele kassekredittgjelda og deretter en andel av langsiktig bankgjeld. Rente på andel av langsiktig bankgjeld som ikke kan fratrekkes i skjermingsgrunnlaget, tillegges beregningen av personinntekt. Rentekostnad som tillegges blir $150\,000 \text{ kroner} \times 4\% = 6\,000 \text{ kroner}$.

Beregning av personinntekt fra virksomheten (§ 12-11) (kroner):

Alminnelig inntekt fra virksomheten	477 500
+ Rentekostnader	6 000
- Renteinntekter	<u>35 000</u>
= Korrigert næringsinntekt	448 500
- Lønnsfradrag: (3 000 000 x 0,15) =	
450 000, men maks*	<u>28 500</u>
= Beregnet personinntekt	<u>420 000</u>

*Lønnsfradraget gis med 15 % av virksomhetens lønnsutbetalinger, jf. sktl. § 12-13. Det er gitt utfyllende regler om hva som anses som virksomhetens lønnsutbetalinger i FSFIN § 12-13-1. I oppgaven er det ikke gitt nok opplysninger til at det kan tas stilling til det nøyaktige grunnlaget for lønnsfradraget. Det vil da være naturlig å bruke posten "lønn og sosiale kostnader" som beregningsgrunnlag. Hvis en kandidat, ut fra konkret og god begrunnelse, bruker et annet fornuftig beregningsgrunnlag, anses dette for å være like bra. Lønnsfradraget kan ikke redusere personinntekten under et grensebeløp på seks ganger folketrygdens grunnbeløp (G). 6 G er (6 x 70 000 kroner =) 420 000 kroner.

I tillegg er styrehonoraret personinntekt, jf. sktl. § 12-2 a jf. § 5-10 b.

Samlet personinntekt blir dermed (420 000 + 100 000 =) 520 000 kroner

Spm. 3 **Bruttoskatt på personinntekten**

Personinntekt er grunnlag for bruttobeskatning, det vil si trygdeavgift og toppskatt. Trygdeavgiften er 11 % på beregnet personinntekt fra næring og 7,8 % på styrehonoraret, jf. ftrl. § 23-3 (2) og vedtak av 27.11.2008 nr. 1291 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2009 § 2. Toppskatt skal beregnes til 9 % av personinntekt over 441 000 kroner, jf. Stortingets skattevedtak § 3-1.

Trygdeavgift

Beregnet personinntekt (420 000 x 11 %)	46 200
Styrehonorar (100 000 x 7,8 %)	7 800

Toppskatt

(520 000 – 441 000) x 9 %	<u>7 110</u>
Samlet skatt på personinntekt	<u>61 110</u>

Oppgave 4

Del 1

Moment 1: Generelt om avgiftsplikten

Ola Sag driver en entreprenørbedrift og påtar seg alle type byggeoppdrag. Byggearbeid inklusive tømrerarbeid er avgiftspliktig omsetning etter § 13. Ordinær avgiftssats på 25 %, jf. statsskattevedtaket for 2009 § 1. Utleie av fast eiendom er utenfor avgiftsområdet (§ 5a første ledd). Forsikring er utenfor loven (§ 5b nr. 4) slik at det ikke er anledning til frivillig registrering av utleievirksomheten. Ola Sag utøver dermed virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven.

Omsetning innenfor loven

Salgsinntekt byggearbeid 9 600 000 kroner

Omsetning utenfor loven

Leieinntekt lokaler 400 000 kroner
10 000 000 kroner

$$\frac{\text{Omsetning innenfor loven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{9\,600\,000 \cdot 100\%}{10\,000\,000} = 96\%$$

Virksomheten utenfor loven er mindre enn 5 % og regnes som ubetydelig etter merverdiavgiftsloven. Ola Sag får dermed fullt fradrag for inngående avgift på felleskostnader (F18 § 4 annet og tredje ledd).

Moment 2: Diverse inngående fakturaer

- a) Reklamemateriell (trykksaker) er varer og er avgiftspliktig varesalg etter § 13, jf § 2. Ordinær avgiftssats på 25 %. Reklamemateriellet gjelder hele virksomheten. Full fradrag for inngående merverdiavgift med 2 500 kroner (= 10 000 · 25 %), jf § 21 og F 18 § 4.

- b) En sag regnes som en vare og er avgiftspliktig varesalg etter § 13, jf § 2. Ordinær avgiftssats på 25 %. Sagen er til bruk i byggevirksomheten. Full fradrag for inngående merverdiavgift etter § 21 med 1 000 kroner ($= 4\,000 \cdot 25\%$).
- c) Salg av en ovn er avgiftspliktig varesalg etter § 13, jf § 2. Ordinær avgiftssats med 25 %. Utgående avgift for selger med 1 500 kroner ($= 6\,000 \cdot 25\%$). Ovnene er til bruk i utleiedelen (utenfor avgiftsområdet), slik at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift. Kostprisen for ovnene blir dermed 7 500 kroner ($= 6\,000 \cdot 1,25$).

Moment 3. Servering og leie av selskapslokaler

Utleie av selskapslokaler i forbindelse med konferanser er avgiftspliktig tjeneste etter § 13, jf. § 5b annet ledd nr. 3. Redusert avgiftssats på 8 %, jf. avgiftsvedtaket for 2009 § 3c. Utgående avgift på 360 kroner ($= 4\,500 \cdot 8\%$) slik at brutto leieutgift blir 4 860 kroner ($= 4\,500 \cdot 1,08$). Inngående merverdiavgift på leie av lokale uten servering, er fradragsberettiget, jfr § 21. første ledd. Ved leie av konferanselokale når servering utføres av andre enn utleier, vil en ut fra tolkning av § 22 første ledd nr. 1 kunne komme frem til at inngående merverdiavgift på leie av konferanselokalet er fradragsberettiget, men også at det ikke er fradragsberettiget, jfr. § 22 første ledd nr. 1. Anses møtet i konferanselokalet somrepresentasjon er det uansett ikke fradragsrett (§ 22 første ledd nr. 3 og § 14 fjerde ledd nr. 3).

Catering AS leverte mat til konferansen, men stod også for servering av maten og dekking og rydding av bordene. Tjenesten regnes derfor for en serveringstjeneste og skal ha ordinær merverdiavgiftssats på 25 % (avgiftsvedtaket 2009 § 1 og F 120 § 7). Utgående avgift på regningen for serveringen blir 2 625 kroner ($= 10\,500 \cdot 25\%$) slik at brutto utgiften for serveringen blir 13 125 kroner ($= 10\,500 \cdot 1,25$). Det gis ikke fradrag for inngående avgift på servering i forbindelse med leie av selskapslokaler (§ 22 første ledd nr. 1).

Moment 4. Uttak av varer og tjenester vederlagsfritt til fordel for et idrettslag

Ola Sag er innehaver av et enkeltpersonforetak som utfører ulike håndverkertjenester. Vederlagsfritt arbeid for andre av tjenester som omsettes i virksomheten regnes som et uttak av tjenester fra foretaket etter § 14. Det skal likevel ikke beregnes utgående avgift av tjenester som ytes personlig og vederlagsfritt på veldedig grunnlag (§ 14 fjerde ledd nr 4 annet punktum og F 100 § 2).

Ved uttak av materialer (varer) gjelder ikke samme fritaket som for tjenester. Ved uttak av materialer skal det beregnes utgående merverdiavgift etter omsetningsverdien (§ 14 først ledd og § 19). Utgående avgift ved uttak av materialer blir 1 800 kroner ($= 7\,200 \cdot 25\%$).

Del 2

Moment 1: Oppføring av bedriftskantine

Utleiedelen av bygningen er ubetydelig (under 5 %) slik at det gis fullt fradrag for inngående avgift for utgifter som både er til bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet (F18 § 4). Det har derfor ingen betydning for fradraget for inngående avgift ved oppføring av bedriftskantinen om kantinen bare er for ansatte i håndverkerfirmaet eller for alle som arbeider i bygningen.

Bedriftskantinen er til bruk i virksomhet innenfor loven. Som hovedregel gis det ikke fradrag for inngående avgift ved arbeid og drift av fast eiendom som skal dekke fritids-, ferie- eller velferdsbehov (§ 22 nr. 3 og § 14 fjerde ledd nr. 2). Avskåret fradragsrett gjelder ikke for oppføring av bedriftskantiner (§ 14 fjerde ledd nr. 2 annet punktum). Ola Sag vil derfor som hovedregel ha full fradragsrett for inngående avgift etter § 21 ved oppføring av kantinen.

Kantinen er til bruk i virksomheten innenfor loven slik at det ikke skal beregnes utgående avgift ved uttak av varer fra eget lager, eller av eget arbeid ved oppføring av kantinen.

Elektrikertjenester og rørleggertjenester er avgiftspliktig etter § 13. Ordinær avgiftssats på 25 %. Utgående avgift på elektrikertjenestene er 4 000 kroner ($= 16\,000 \cdot 25\%$) og utgående avgift på rørleggertjenester er 6 250 kroner ($= 25\,000 \cdot 25\%$). Arkitekttjenester i Norge er avgiftspliktig etter § 13 med ordinær avgiftssats på 25 %. En arkitekttjeneste kan fjernleveres (F 121 § 1). En næringsdrivende skal derfor beregne inngående avgift ved kjøp av arkitekttjenester i utlandet. Avgiftsgrunnlaget omregnes til norske kroner ut fra kursen på leveringstidspunktet (F 121 § 3). Inngående avgift ved kjøp av arkitekttjenester i utlandet er 5 000 kroner ($= 24\,000/1,20 \cdot 25\%$). Ved kjøp av elektriker, rørlegger og arkitekttjenester gis det fullt fradrag for inngående avgift etter § 21 og F 18 § 4. Kostpris for kantinen blir:

Materialer og arbeid (kostpris)	200 000 kroner
Elektrikertjenester	16 000 kroner
Rørleggertjenester	25 000 kroner
Arkitektthonorar	20 000 kroner
	<hr/>
	261 000 kroner

Moment 2: Diverse inngående fakturaer som gjelder drift av bedriftskantinen

- Salg av bord og stoler er avgiftspliktig varesalg med en avgiftssats på 25 %. Det gis fullt fradrag for inngående avgift med 4 500 kroner ($= 18\,000 \cdot 25\%$) ved innkjøp av løst inventar til kantinen – på lik med oppføring av bedriftskantinen – etter § 21, jf. § 14 fjerde ledd nr. 2 annet punktum.
- Mat og drikkevarer er næringsmidler og selges med redusert avgiftssats på 14 % (avgiftsvedtaket § 2 og F 120). Utgående avgift ved salg av næringsmidler er 1 400 kroner ($= 10\,000 \cdot 14\%$) slik at brutto utgift blir 11 400 kroner ($= 10\,000 \cdot 1,14$). Det gis ikke fradrag for inngående avgift ved kjøp av næringsmidler til kost for ansatte (§ 22 første ledd nr. 3 og § 14 fjerde ledd nr. 1).
- Renhold er avgiftspliktig tjeneste etter § 13 med avgiftssats på 25 %. Utgående avgift av renholdstjenesten er 500 kroner ($= 2\,000 \cdot 25\%$) slik at brutto utgift blir 2 500 kroner ($= 2\,000 \cdot 1,25$). Det gis ikke fradrag for inngående avgift til drift av bedriftskantine (§ 22 første ledd nr. 3 og § 14 fjerde ledd nr. 2). Hvis en argumenterer med at renholdet er vedlikehold av kantinen, er det fradrag for inngående merverdiavgift, jfr § 21 første ledd.

Moment 3: Salg av mat i kantinen og fra automat

Salg av mat i kantinen dekker kun kostpris slik at driften av kantinen ikke regnes som næring. Salg av varmretter i kantinen er derfor fritatt for merverdiavgift (utenfor avgiftsområdet). Salg av varer fra automat regnes ikke som servering, men som ordinært varesalg. Sjokolade er et næringsmiddel med redusert avgiftssats på 14 %. Utgående avgift ved salg av sjokoladen blir på 1,40 kroner ($= 10 \cdot 14\%$) slik at salgsprisen for sjokoladen blir 11,40 kroner ($= 10 \cdot 1,14$).