

Løsningsforslag: Revisoreksamen i Skatterett vår 2010

OPPGAVE 1

Spm. 1 Kontantbeløp etter eventuell skatteeffekt ved salg av aksjer.

Ved salg av aksjene, må gevinst eller tap beregnes for hver av aksjonærene. Siden det er både privatpersoner og selskaper som eier aksjer i selskapet, blir det forskjellig skattemessig behandling. Privatpersoner er skattepliktig for gevinster og har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, jfr Sktl § 10-31 og § 10-32. Deltakerlignede selskap og aksjeselskap er i utgangspunktet fritatt for beskatning av gevinster og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, jfr Sktl § 2-38.1 og § 2-38.2. Imidlertid er det skatteplikt for 3 % når det oppstår netto positiv inntekt av summen av gevinster ved realisasjon av aksjer, aksjefond, eierandeler i deltakerlignede selskaper, salg av opsjoner, innløsning av opsjoner og utbytte fra aksjeselskap, fradratt tap ved realisasjon av aksjer, aksjefond, eierandeler i deltakerlignede selskaper, opsjoner, innløsning av opsjoner eierandeler i deltakerlignede selskaper og tap ved salg av aksjer og tap ved salg av opsjoner, jfr Sktl § 2-38.6 og § 2-38.2.

Kontantbeløp etter skatteeffekt for aksjonærene, jfr Sktl § 10-31 og § 10-32:

Per Olsen.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 170 * 2 000 aksjer =	4 340 000
-	Salgskostnader: Kr. 0,10 * 2 000 aksjer =	200
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr. 1 540 * 2 000 aksjer =	3 080 000
-	Kjøpskostnader: Kr. 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Gevinst	<u>1 259 600</u>

Gevinsten inngår i alminnelig inntekt til Per Olsen. Ubenyttet skjerming, kr. 24,20 pr. aksje og totalt kr. 24,20 * 2 000 aksjer = kr. 48 400, reduserer fastsatt alminnelig inntekt, jfr Sktl § 10-31.1.

Skatt på gevinsten: kr. 1 259 600 – kr. 48 400 = kr. 1 211 200 * 28 % = kr. 339 136.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr. 4 340 000 – kr. 200 – kr. 339 136 = kr. 4 000 664.

Harald Pettersen.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 170 * 2 000 aksjer =	4 340 000
-	Salgskostnader: Kr. 0,10 * 2 000 aksjer =	200
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr. 2 210 * 2 000 aksjer =	4 420 000
-	Kjøpskostnader: Kr. 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Tap	<u>80 400</u>

Tapet går til fradrag i alminnelig inntekt, jfr Sktl § 10-31.2. Ubenyttet skjerming kan ikke utnyttes når aksjer selges med tap, jfr Sktl § 10-31.1.

Redusert skatt på grunn av tapet: kr. 80 400 * 28 % = kr. 22 512.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr. 4 340 000 – kr. 200 + kr. 22 512 = kr. 4 362 312

Butikkinvest ANS.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 170 * 3 000 aksjer =	6 510 000
-	Salgskostnader: Kr. 0,10 * 3 000 aksjer =	300
-	Skattemessig inngangsverdi: kr. 2 040 * 3 000 aksjer =	6 120 000
-	Kjøpskostnader: kr. 0,10 * 3 000 aksjer =	<u>300</u>
=	Gevinst	<u>389 400</u>

3 % tillegg: kr. 389 400 * 3 % = kr. 11 682.

Skatteeffekt: kr. 11 682 * 28 % = kr. 3 271.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr. 6 510 000 – kr. 300 – kr. 3 271 = kr. 6 506 429.

Kapitalinvest AS.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 170 * 3 000 aksjer =	6 510 000
-	Salgskostnader: Kr. 0,10 * 3 000 aksjer =	300
-	Skattemessig inngangsverdi: kr. 2 500 * 3 000 aksjer =	7 500 000
-	Kjøpskostnader: kr. 0,10 * 3 000 aksjer =	<u>300</u>
=	Tap	<u>990 600</u>

Når det blir tap, og gitt forutsetning om at selskapet ikke har et netto positivt beløp av inntekter og kostnader som inngår i Sktl § 2-38.6, blir det ingen skatteeffekt, jfr Sktl § 2-38.2.

Kontantbeløp uten skatteeffekt: kr. 6 510 000 – kr 300 = kr. 6 509 700.

Legger man til grunn at selskapet har et netto positivt beløp av inntekter og kostnader som inngår i Sktl § 2-38.2, og som er minst like stort som tapet på kr. 990 600, blir skatteeffekten, det vil si redusert skatt: kr. 990 600 * 3 % * 28 % = kr. 8 321.

Kontantbeløp med skatteeffekt: kr. 6 510 000 – kr. 300 + kr. 8 321 = kr. 6 518 021.

Spm. 2 Kontantbeløp etter eventuell skatteeffekt ved salg av eiendeler og driften av selskapet og deretter oppløsning av selskapet.

Ved oppløsning av aksjeselskapet må det foretas forhåndsligning, jfr Lignl § 4-7 nr. 8. Dette innebærer beregning av alminnelig inntekt og beregning av betalbar skatt for X5.

Når næringsvirksomheten opphører og selskapet oppløses før 31.12 i inntektsåret, kan det ikke regnes skattemessige avskrivninger, jfr Sktl § 14-42. Det må regnes gevinst/tap for solgte eiendeler, som må medtas ved beregning av alminnelig inntekt. Kjøpt truck og påkostning på bygget tillegges skattemessig saldo før beregning av gevinster, jfr Sktl § 14-42. Alle skatteposisjoner må inntekts- eller kostnadsføres i forbindelse med oppløsning av selskapet, jfr Sktl § 14-48.2. Oppløsning av aksjeselskapet med utbetaling av gjenværende kontantbeløp etter at alle eiendeler er solgt, salgssummer er mottatt og all gjeld er betalt, regnes skattemessig som realisasjon, jfr Sktl § 10-37.1.

Beregning av alminnelig inntekt:

Skattepliktige inntekter, jfr Sktl § 5-30 og § 5-1.1.	kr. 22 450 000
+ Utbytte, skatteplikt, jfr Sktl § 2-38.2 og § 2-38.6. $\text{kr. } 40\,000 * 3\% =$	kr. 1 200
- Skattemessige fradragberettigede kostnader, jfr Sktl § 6-1.1.	kr. 18 566 000
- Avviklings- og oppløsningskostnader, jfr Sktl § 6-1.1.	kr. 85 000
Avskrivningsgruppe A: Inntektsføring av negativ saldo, jfr Sktl § 14-46	
+ $\text{kr. } 276\,500 - \text{kr. } 245\,000 =$	kr. 31 500
- Avskrivningsgruppe C: Kostnadsføring av tom positiv saldo, jfr Sktl § 14-42	kr. 42 300
Avskrivningsgruppe D: Kostnadsføring av tom positiv saldo, jfr Sktl § 14-42	
- $(\text{kr. } 349\,650 + 96\,000) - \text{kr. } 400\,000 =$	kr. 45 650
Selve bygget Gardeveien 100: Inntektsføring av gevinst: jfr Sktl § 14-45	
+ $\text{Kr. } 21\,190\,000 - (\text{kr. } 4\,146\,000 + \text{kr. } 120\,000) =$	kr. 16 924 000
Fast teknisk installasjon, Gardeveien 100: Inntektsføring av gevinst, jfr	
+ Sktl § 14-45: $\text{kr. } 4\,500\,000 - (\text{kr. } 1\,312\,600 + \text{kr. } 30\,000) =$	kr. 3 157 400
Tomt, Gardeveien 100: Inntektsføring av gevinst, jfr Sktl § 14-52.	
+ $\text{Kr. } 4\,800\,000 - \text{kr. } 956\,000 =$	kr. 3 844 000
Kundefordringer: Tap ved salg av kundefordringene:	
- $\text{kr. } 435\,000 - \text{kr. } 420\,000 =$	kr. 15 000
+ Tilbakeføring av skattemessig avsetning, kundefordringer pr. 31.12.X4.	kr. 8 600
Varebeholdning: Gevinst ved salg av varebeholdningen; jfr Sktl § 5-1.1.	
+ $\text{Kr. } 460\,000 - \text{kr. } 432\,000 =$	kr. 28 000
Aksjer: Skattepliktig gevinst, jfr Sktl § 2-38.2 og § 2-38.6:	
+ $(\text{kr. } 1\,200\,000 - \text{kr. } 1\,103\,000) * 3\% =$	kr. 2 910
+ Ervervet forretningsverdi(goodwill): Salgssum = gevinst, jfr Sktl § 14-42.	kr. 330 000
+ Gevinst- og tapskonto: Inntektsføring av gevinstsaldoen, jfr Sktl § 14-45	<u>kr. 845 000</u>
Alminnelig inntekt for X5, forhåndslignes.	<u>kr. 28 868 660</u>

Kontanter etter at salg av eiendelene er gjennomført, salgssummer er mottatt og all gjeld er betalt:

Bankinnskudd før salget	kr. 937 000
- Avviklings- og oppløsningskostnader	kr. 85 000
+ Salgssum for eiendelene	kr. 33 576 500
- Skatt på alminnelig inntekt for X5: $\text{kr. } 28\,868\,660 * 28\% =$	kr. 8 083 225
- Betaling av langsiktig gjeld	kr. 2 590 000
- Betaling av leverandørgjeld	kr. 386 000
- Betaling av skyldig mva, arbeidsgiveravgift og skattetrekk	<u>kr. 863 400</u>
= Netto	<u>kr. 22 505 875</u>

Nettobeløpet blir fordelt pr. aksje og utbetalt til aksjonærene ved oppløsning av selskapet.
Utbetalt beløp pr. aksje anses skattemessig som realisasjonsvederlag, jfr Sktl § 10-37.1.

Antall aksjer i Steinbutikken AS: $2\,000 \text{ stk} + 2\,000 \text{ stk} + 3\,000 \text{ stk} + 3\,000 \text{ stk} = 10\,000 \text{ stk}$.

Utbetalt beløp pr. aksje:

$\text{Kr. } 22\,505\,875 / 10\,000 \text{ aksjer} = \text{kr. } 2\,250,59$

Kontantbeløp etter skatteeffekt for aksjonærene, jfr Sktl § 10-31 og § 10-32.:

Per Olsen.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 250,59 * 2 000 aksjer =	4 501 180
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr. 1 540 * 2 000 aksjer =	3 080 000
-	Kjøpskostnader: Kr. 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Gevinst	<u>1 420 980</u>

Gevinsten inngår i alminnelig inntekt til Per Olsen. Ubenyttet skjerming, kr. 24,20 pr. aksje og totalt kr. 24,20 * 2 000 aksjer = kr. 48 400, reduserer fastsatt alminnelig inntekt, jfr Sktl § 10-31.1.

Skatt på gevinsten: kr. 1 420 980 – kr. 48 400 = kr. 1 372 580 * 28 % = kr. 384 322.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr. 4 501 180 – kr. 384 322 = kr. 4 116 858.

Harald Pettersen.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 250,59 * 2 000 aksjer =	4 501 180
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: Kr. 2 210 * 2 000 aksjer =	4 420 000
-	Kjøpskostnader: Kr. 0,10 * 2 000 aksjer =	<u>200</u>
=	Gevinst	<u>80 980</u>

Gevinsten inngår i alminnelig inntekt, jfr Sktl § 10-31.1. Ubenyttet skjerming, kr. 12,70 pr. aksje og totalt kr. 12,70 * 2 000 aksjer = kr. 25 400, reduserer fastsatt alminnelig inntekt, jfr Sktl § 10-31.1.

Skatt på gevinsten: kr. 80 980 – kr. 25 400 = kr. 55 580 * 28 % = kr. 15 562.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr. 4 501 180 – kr. 15 562 = kr. 4 485 618.

Butikkinvest ANS.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 250,59 * 3 000 aksjer =	6 751 770
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: kr. 2 040 * 3 000 aksjer =	6 120 000
-	Kjøpskostnader: kr. 0,10 * 3 000 aksjer =	<u>300</u>
=	Gevinst	<u>631 470</u>

3 % tillegg: kr. 631 470 * 3 % = kr. 18 944.

Skatteeffekt: kr. 18 944 * 28 % = kr. 5 304.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: kr. 6 751 770 – kr. 5 304 = kr. 6 746 466.

Kapitalinvest AS.

	Tekst:	Kr.
	Salgssum: Kr. 2 250,59 * 3 000 aksjer =	6 751 770
-	Salgskostnader:	0
-	Skattemessig inngangsverdi: kr. 2 500 * 3 000 aksjer =	7 500 000
-	Kjøpskostnader: kr. 0,10 * 3 000 aksjer =	300
=	Tap	748 530

Når det blir tap, blir det ingen skatteeffekt under forutsetning av at selskapet ikke har et netto positivt beløp av inntekter, gevinster og tap nevnt i Sktl § 2-38.2.

Kontantbeløp uten skatteeffekt: kr. 6 751 770.

Legger man til grunn at selskapet har et netto positivt beløp av inntekter, gevinster og tap nevnt i Sktl § 2-38.2, som minst tilsvarer tapet på kr. 748 530, blir skatteeffekten, det vil si spart skatt, $\text{kr. } 748\,530 * 3 \% * 28 \% = \text{kr. } 6\,288$.

Kontantbeløp etter skatteeffekt: $\text{kr. } 6\,751\,770 + \text{kr. } 6\,288 = 6\,758\,058$.

Oppsummering, kontantbeløp etter skatteeffekt:

	Salg av aksjer	Salg av eiendeler, drift og deretter oppløsn.
Per Olsen	4 000 664	4 116 858
Harald Pettersen	4 362 312	4 485 618
Butikkinvest ANS	6 506 429	6 746 466
Kapitalinvest AS: uten skatteeffekt	6 509 700	6 751 770
med skatteeffekt	6 518 021	6 758 058

Ved å sammenligne alternativene salg av aksjer og salg av eiendelene og driften, ser en at for alle aksjonærene lønner det seg å selge eiendelene og driften og deretter oppløse selskapet. Alternativet med salg av eiendelene og driften og deretter oppløsning av selskapet bør derfor velges.

Spm. 3 Mer optimal økonomisk fremgangsmåte ved salg av eiendeler og driften av selskapet etter eventuell skatteeffekt.

Hvis aksjonærene lar være å oppløse selskapet, og utnytter skattekreditter, det vil si en lar gevinster bli utsatt så lenge som mulig for inntektsføring ved bruk av gevinst- og tapskonto og negativ saldo, jfr Sktl § 14-45 og § 14-46, vil en utsette størstedelen av betaling av skatt på gevinster til senere inntektsår. Kontantene som skal brukes til betaling av skatt på alminnelig inntekt vil en kunne plassere på bankkonto og oppnå betydelige renteinntekter eller alternativt helt eller delvis investere disse på annen måte som kan gi en god avkastning frem til midlene må anvendes til å betale skatt i de kommende årene. Det vil oppstå en positiv alminnelig inntekt i hvert inntektsår fra og med X6 på grunn av inntektsføring av andel av gevinst- og tapskonto og negativ saldo.

Ulempene med denne fremgangsmåten vil være at

- selskapet ikke kan oppløses så lenge selskapet har skatteposisjoner som ikke skattemessig er inntekts- eller kostnadsført. Selskapets tomme positive saldoer kan ikke kostnadsføres direkte, men er fortsatt avskrivningsgrunnlag og avskrives videre frem til selskapet oppløses eller at den enkelte avskrivningssaldo blir lavere enn kr. 15 000, jfr Sktl § 14-42 og § 14-47.
- det påløper noen driftskostnader for hvert år så lenge selskapet ikke er oppløst (blant annet regnskapsføring, revisjonshonorar).
- noe kapital vil måtte bli stående i selskapet i årene fremover for at egenkapitalkrav i aksje- og regnskapslovgivningen skal være oppfylt.

OPPGAVE 2

Ansvarlig selskap, sktl. § 10-40 til § 10-45 og sktl. § 2-2 annet og tredje ledd.

Spørsmål 1

Personinntekt og alminnelig inntekt for hver av deltakerne som følge av selskapsdeltakelsen.

Her får Mona Madsen og Siri Skogen arbeidsvederlaget som personinntekt som følge av selskapsdeltakelsen, sktl § 12-2,f.

Mona Madsens personinntekt: kr 300 000

Siri Skogens personinntekt: kr 200 000

Selskapets alminnelige inntekt skjevdeles når det er avtalt arbeidsvederlag til deltakerne. Avtalt arbeidsvederlag trekkes ut før resterende alminnelig inntekt fordeles etter eierandel. Deretter legges arbeidsvederlaget til igjen på hver deltaker i henhold til avtalt beløp.

Alminnelig inntekt for selskapet	kr 1 500 000
- samlet arbeidsvederlag: (300 000 + 200 000)=	kr <u>500 000</u>
Til fordeling etter eierandeler	kr <u>1 000 000</u>

	Madsen(50%)	Skogen(50%)
Restoverskudd fordelt etter eierandeler	kr 500 000	kr 500 000
+ arbeidsvederlag	kr <u>300 000</u>	<u>kr 200 000</u>
Fordelt alminnelig inntekt	kr <u>800 000</u>	kr <u>700 000</u>

I tillegg til fordeling av selskapets alminnelige inntekt vil utdeling fra overskuddet i selskapet gi økning i deltakernes alminnelige inntekt i den grad utdelingen overstiger skatt på andel av alminnelig inntekt (ex. arbeidsvederlag) og skjermingsfradrag, sktl § 10-42.

Deltakerne kan selv velge om en utdeling skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som utdeling fra selskapets overskudd. Tilbakebetaling av innbetalt kapital utløser ikke beskatning, men reduserer selskapsandelens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, jf sktl. § 10-44(3) og § 10-42(6). Skjermingsgrunnlaget måles kvartalsvis, og det fastsettes et gjennomsnittlig skjermingsgrunnlag for året, jf F-FIN § 10-42-2(1).

Mona Madsen har tatt ut kr 100 000 av innbetalt kapital pr 01.03. og dette reduserer hennes skjermingsgrunnlag pr 01.04. Gjennomsnittlig skjermingsgrunnlag blir
 $Kr (1\,900\,000 + 1\,800\,000 + 1\,800\,000 + 1\,800\,000) : 4 = kr\,1\,825\,000$, i tillegg kommer

ubrukt skjerming fra tidligere år, kr 25 000, samlet kr 1 850 000.

Siri Skogen har ikke tatt ut innbetalt kapital i løpet av året og hennes skjermingsgrunnlag blir lik oppgitt inngangsverdi pr 01.01., kr 2 100 000 med tillegg av ubenyttet skjerming kr 33 000 fra tidligere år. Utbetaling av arbeidsvederlag anses ikke som vederlagsfri utdeling som utløser beskatning etter § 10-42.

	<u>Madsen</u>	<u>Skogen</u>
Utdeling fra overskudd	kr 300 000	kr 300 000
- skatt av overskuddsandel fra selskapet		
Kr 500 000 x 0,28 =	kr <u>140 000</u>	kr <u>140 000</u>
Differanse	kr 160 000	kr 160 000
Skjerming Madsen, § 10-42, 3,1 850' x 3%=	kr - 55 500	
Skjerming Skogen 2 133' x 3%=		kr -63 990
Ubrukt skjerming fra tidligere år	kr <u>-25 000</u>	kr <u>-33 000</u>
Skattepliktig utdeling	kr <u>79 500</u>	kr <u>63 010</u>
 + andel av alminnelig inntekt	 kr <u>800 000</u>	 kr <u>700 000</u>
Samlet alminnelig inntekt	kr <u>879 500</u>	kr <u>763 010</u>

Spørsmål 2 Netto formue pr.01.01.X2

Formuesverdi av selskapsandelen, sktl § 4-40.

Løsøre verdsettes til saldoverdi, taks.regl. § 2-1-2.

Kontormaskiner saldo a		kr 70 000
Goodwill saldo b, sktl. § 4-2, l. ledd f		0
Varebiler, lastebiler saldo c		kr 300 000
Inventar m.v. saldo d		kr <u>1 500 000</u>
Formuesverdi anleggsmidler		kr 1 870 000
Varebeholdning, § 4-17, skattemessig verdi		kr 3 100 000
Kundefordringer, § 4-15*		kr 2 000 000
Bankinnskudd, § 4-15		kr <u>500 000</u>
Selskapets bruttoformue		kr 7 470 000
-Fradragsberettiget gjeld, § 4-1(1)**		
Pantegjeld	kr 1 751 000	
Skyldig mva	kr 30 000	
Skyldige feriepenger	kr 100 000	
Skyldig arb.g.avg.	kr 34 000	
Garantiavsetn.	kr 70 000	
Påløpte uforfalte renter	<u>0</u>	
Fradragsberettiget gjeld	kr <u>1 985 000</u>	kr 1 985 000
Selskapets nettoformue		kr <u>5 485 000</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 på pantelån (kr 15 000), er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 4-3 d. Garantiavsetning gir fradragsrett ved formuesfastsettelsen etter ligningspraksis.

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

Mona Madsens andel av selskapets nettoformue = kr 5 485 000 : 2 =	kr 2 742 500
- Skjev egenkapital kr 2 950 000 - (kr 6 000 000 : 2) =	- kr <u>50 000</u>
Formuesverdi av Mona Madsens selskapsandel	<u>kr 2 692 500</u>

Siri Skogens andel av selskapets nettoformue = kr 5 485 000 : 2 =	kr 2 742 500
+ Skjev egenkapital kr 3 050 000 - (kr 6 000 000 : 2) =	kr <u>50 000</u>
Formuesverdi av Siri Skogens selskapsandel	<u>kr 2 792 500</u>

Spørsmål 3 Arv av selskapsandel, arveavgift og inngangsverdi.

Sønnen kan velge om arveavgiften skal beregnes av 100% eller 60% av formuesverdien pr. 01.01 i dødsåret, jf. aal § 11 A. Siden det ikke er aktuelt med videresalg settes grunnlaget til 60% av formuesverdien. Det gis etter praksis rabatt i arveavgiftsgrunnlaget etter aal § 14, 5.ledd, selv om arvingen ikke trer inn i givers inngangsverdi.

Grunnlag kr 2 792 500 x 0,60 =	kr 1 675 500
- rabatt kr (2 792 500 – 1 675 500) x 0,20 =	kr <u>223 400</u>

Arveavgiftsgrunnlag for selskapsandelen	kr <u>1 452 100</u>
---	---------------------

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for selskapsandelen.

Som utgangspunkt er det kontinuitet for inngangsverdien ved arv av selskapsandel, sktl § 10-46 jf § 10-33, men inngangsverdien kan likevel ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (før fradrag for rabatt) sktl § 9-7. Her var Siri Skogens inngangsverdi kr 2 100 000 slik at denne er høyere enn arveavgiftsgrunnlaget før rabatt. Skjermingsgrunnlag og inngangsverdi begrenses derfor etter § 9-7 til kr 1 675 500. (ingen ubenyttet skjerming som overføres).

Beregning av arveavgift, hovedregel aal. § 11 som fastsetter markedsverdi som arveavgiftsgrunnlag, og aal. § 11A for selskapsandelen. Arveavgiftsvedtaket § 4 fastsetter satser for arveavgift:

Selskapsandelen	1 452 100
+bolig, omsetningsverdi	2 700 000
+bankinnskudd	320 000
-fradrag for begravellesomkostninger, arveavgiftsvedtaket § 2	<u>36 441</u>
Arveavgiftsgrunnlag	<u>4 435 659</u>

Grunnlaget avrundes ned til nærmeste hele 1 000 kr, jf. avgiftsvedtaket § 3,	<u>4 435 000</u>
--	------------------

Avgiftsberegning:

Av de første	470 000	0%	0
Av de neste	330 000	6%	19 800
Av de siste	<u>3 635 000</u>	10%	<u>363 500</u>
Sum	<u>4 435 000</u>	Sum	<u>383 300</u>

OPPGAVE 3

Del I

Moment 1: Generelt om avgiftsplikten

Bilsenteret AS driver bensinstasjon, verksted, kiosk og kjøreopplæring. Omsetning av drivstoff, verkstedarbeid, reservedeler og kioskvarer er innenfor loven, jf. § 3-1 første ledd. Omsetning av drivstoff, verkstedtjenester og bilrekvisita har alminnelig avgiftssats på 25 %, jf. § 5-1 og merverdiavgiftsvedtaket for 2010 § 2. Kiosken regnes ikke som et serveringssted, og yter derfor ikke serveringstjenester, jf. MVA § 5-2-5(3). Salg av næringsmidler i kiosken har redusert avgiftssats på 14 %, jf. § 5-2 og merverdiavgiftsvedtaket for 2010 § 3. Salg av aviser er fritatt fra merverdiavgift (omsetning med nullsats) etter § 6-1. Upolitiske tidsskrift og ukeblader som i hovedsak selges i løssalg har alminnelige sats på 25 %, jf. MVA § 6-2. Kjøreskolevirksomhet regnes som undervisning og er unntatt fra loven etter § 3-5. Bilsenteret AS utøver dermed virksomhet innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven.

Omsetning innenfor loven

Salgsinntekt drivstoff, verksted, kiosk mv. 9 000 000 kroner

Omsetning utenfor loven

Inntekt kjøreskole 1 000 000 kroner
10 000 000 kroner

$$\frac{\text{Omsetning innenfor loven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{9\,000\,000 \cdot 100\%}{10\,000\,000} = 90\%$$

Bilsenteret AS fradrag for 90 % av inngående merverdiavgift ved innkjøp til bruk i virksomhetens felles drift (felles driftskostnader), jf. § 8-2 første ledd og MVA § 8-2-2.

Dersom kostnadene fordeler seg tilnærmet likt per kvadratmeter gis det fradrag for inngående merverdiavgift etter kvadratmeter gulvflate brukt til ulike formål vedrørende bygget, jf. MVA § 8-2-1. Arealet som brukes til kjøreskolen er 5 %. For fellesarealet kan det fradragsføres $80/85 \cdot 15\% = 14,12\%$. For fellesutgifter til oppføring og drift av bygningen blir fradragsprosenten derfor på $(80 + 14,12) = 94,12\%$.

Moment 2: Salg av diverse varer

	Avgiftsgrunnlag	Utgående MVA	Bruttobeløp
Drivstoff (diesel)	450,00	112,50	562,50
Avis	a) 20,00	0	20,00
Ukebladet Din bil	100,00	25,00	125,00
Pølse med brød	b) 30,00	4,20	34,20
Brus	b) 20,00	2,80	22,80
Flaskepant	c) 1,00	-	1,00
Vindusspylervæske	100,00	25,00	125,00
	721,00	169,50	890,50
a) Fritatt for merverdiavgift: 0 % b) Næringsmidler: 14 % avgift c) Beløpet som gjelder flaskepanten anses ikke omsatt, men utlånt til kjøper. Ingen avgift. Kunden vil få tilbake pantebeløpet ved retur av flasken.			

Moment 3: Strømregning

Elektrisk kraft regnes som en vare, jf. § 1-3 første ledd bokstav b. Utgående avgift for E-verket er på 5 000 kroner ($= 20\,000 \cdot 25\%$). Det gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift med 3 750 kroner ($= 15\,000 \cdot 25\%$) for regningen som gjelder verksted og kiosk, jf. § 8-1. Kjoreskolen er utenfor loven. Hele regningen inklusive avgift, 2 500 kroner ($= 2\,000 \cdot 1,25$), blir en kostnad for bedriften. Administrasjonen brukes i felles drift for hele virksomheten. For denne delen av regningen gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 675 kroner ($= 3\,000 \cdot 25\% \cdot 90\%$). Netto strømregning for bedriften etter fradrag for merverdiavgift blir dermed på 20 575 kroner ($= 25\,000 - 3\,750 - 675$). (Selv om det er mest vanlig å bruke omsetning som fordelingsnøkkel for strømutgifter, så bør fordeling basert på areal aksepteres her).

Moment 4: Service på biler

a) Service på verkstedets varebil i avgiftsklasse 2

Varebilen brukes i registrert virksomhet og regnes ikke som et personkjøretøy, jf. MVAF § 1-3-1. Det skal ikke beregnes merverdiavgift for arbeid og uttatte reservedeler i forbindelse med verkstedarbeid på egen varebil i avgiftsklasse 2. Det tas ikke ut varer eller tjenester fra den registrerte virksomheten, jf. § 3-21 og 3-22.

b) Service på en av personbilene til kjørekolen

Kjøreskolen utøver virksomhet utenfor loven. Bilsenteret må derfor beregne uttaksmerverdiavgift av omsetningsverdien av uttatte deler i forbindelse med verkstedarbeidet, jf. § 3-21 første ledd og § 4-9 første ledd. Kjøreskolebilene er fortsatt til bruk i innenfor den samlede virksomheten. Det skal derfor ikke beregnes uttaksmerverdiavgift av uttatte tjenester, jf. mval § 3-22 første ledd. Utgående merverdiavgift (uttaksmerverdiavgift) av uttatte deler blir på 875 kroner ($= 3\,500 \cdot 25\%$).

Moment 5; Oppussing av lokalene

Husvedlikehold AS skal beregne utgående merverdiavgift etter § 3-1 første ledd av arbeid og varer i forbindelse med oppussingen. Utgående merverdiavgift er 100 000 kroner ($= 400\,000 \cdot 25\%$), slik at bruttoutgift for Bilsenteret AS inklusive merverdiavgift er 500 000 kroner.

	Bruttobeløp	Fradrag for inngående MVA	Nettobeløp
Utvendig maling mv. av bygningen	187 500	(35 295)	152 205
Skifte av veggpanel på kjøreskolen	62 500	-	62 500
Nytt ventilasjonsanlegg i kiosken	250 000	(50 000)	200 000
	500 000	(85 625)	414 705

For nytt ventilasjonsanlegg i kiosken gis det fullt fradrag for inngående merverdiavgift med 50 000 kroner ($= 200\,000 \cdot 25\%$). For skifte av veggpanel i lokalene til kjøreskolen gis det ikke fradrag for inngående merverdiavgift. Arealene til kjøreskolen utgjør 5 % av de samlede arealene. For utgiftene til utvendig maling mv. av bygningen gis det forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift med 35 295 kroner ($= 150\,000 \cdot 25\% \cdot 94,12\%$), jf. MVAF § 8-2-1.

Moment 6: Oppussing av bedriftshytte

Rørleggerarbeid inklusive varer er avgiftspliktig omsetning etter § 3-1 første ledd. Utgående merverdiavgift på rørleggerregningen er 15 000 kroner ($= 60\,000 \cdot 25\%$). En bedriftshytte regnes som et velferdstiltak for ansatte, slik at fradrag for inngående merverdiavgift er

avskåret etter § 8-3 første ledd bokstav g. Bilsenteret driver ikke virksomhet med malerarbeid. Tjenesten med malerarbeid kan derfor ikke tas ut fra virksomheten. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift av malerarbeid utført av ansatte i Bilsenteret AS.

Del II

Moment 1: Forsikringsoppgjør

Regningen for verkstedarbeidet er på til sammen 31 250 kroner ($= 25\,000 \cdot 1,25\%$). Forsikringsvirksomhet er unntatt fra loven etter § 3-6,a. Den skadete bilen er til bruk i registrert virksomhet. Bileieren, Per Snekker, har derfor rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgiftene til å reparere varebilen. Forutsetningen for fradragsføring av merverdiavgift er at regningen fra verkstedet lyder på forsikringstakers navn med spesifisering av merverdiavgiften, jf. § 15-10 første ledd.

- Verkstedet utsteder et salgsdokument i to eksemplarer, ett til forsikringsselskapet og ett til forsikringstaker, med angivelse av reparasjonsbeløpet med spesifisering av merverdiavgift, men med fradrag for forsikringstakers egenandel. Fakturabeløpet vil derfor være på 29 250 kroner ($= 25\,000 + 6\,250 - 2\,000$).
- Verkstedet sender fakturaen for egenandelen på 2 000 kroner direkte til forsikringstaker. Egenandelen er uten merverdiavgift.

Praksis er at forsikringsselskapet betaler regningen fra verkstedet eksklusive merverdiavgift fratrullet forsikringstakers egenandel dvs. 23 000 kroner ($= 25\,000 - 2\,000$).

Forsikringstaker betaler merverdiavgiften og egenandelen dvs. til sammen 8 250 kroner ($= 6\,250 + 2\,000$). Merverdiavgiftsbeløpet på 6 250 kroner bokføres som inngående merverdiavgift, mens egenandelen på 2 000 kroner bokføres som reparasjonsutgift varebil.

Moment 2: Ran av kontanter

Avgiftsplikt for Bilsenteret AS har oppstått i forbindelse med salg av drivstoff. Bilsenteret AS er ansvarlig for å etablere tilstrekkelig intern kontroll i butikken, og må derfor selv bære risikoen ved tap i forbindelse med ran og tyveri (Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2010 side 17). Bilsenteret AS får derfor ikke fradrag for merverdiavgift i forbindelse med ran av kontanter i butikken.