

5355

15.5.13

**Løsningsforslag på eksamensoppgave i skatterett revisoreksamen, våren 2013.****Oppgave 1 (Anslått tidsforbruk: 35 %).****Spm. 1 Varige driftsmidler.****Kostnadsføring.**

Kostnaden for ny skanner, kr. 10 000, kan kostnadsføres i kjøpsåret, ut fra at kostprisen er lavere enn kr. 15 000 og dermed ikke kreves ført inn på saldogruppe, jf sktl § 14-40.1.

**Avskrivninger.****Avskrivningsgruppe a.**

Ny edbserver er kjøp av et varig driftsmiddel som skal brukes i administrasjonen. Det vil si at den ansees å være kontormaskin, jf sktl § 14-41.1.a. Vilåårene for å føre edbserveren inn på saldo (3 års brukstid og minst kr. 15 000 i kostpris) er oppfylt, og den må derfor føres inn på saldogruppe a, jf sktl § 14-40.1. Kostnader til klargjøring og igangsetting er en del av anskaffelseskostnaden og må også føres inn på saldogruppa.

|   | <b>Tekst:</b>                       | <b>Lovhenviisn.</b>      | <b>Beløp</b> |
|---|-------------------------------------|--------------------------|--------------|
|   | Saldo 01.01.X12.                    | sktl § 14-42.2.          | 653 500      |
| + | Kjøp i året X12.                    | sktl § 14-40 og 14-42.2. | 100 000      |
| - | Salgssum i X12.                     | sktl § 14-44.2.          | 0            |
| = | Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12. |                          | 753 500      |
| - | Skattemessig avskrivning, 30 %      | sktl § 14-43.1.a.        | 226 050      |
| = | Utgående saldo 31.12.X12.           | sktl § 14-42.2.          | 527 450      |

**Avskrivningsgruppe c.**

Ny varebil må føres inn på saldogruppe c, jf sktl § 14-40.1 og § 14-41.1.c. Gammel varebil blir tatt ut av aksjonæren. Markedsverdien på uttakstidspunktet er en skattepliktig inntekt for selskapet, jf sktl § 5-2.1. Det er imidlertid skattemessig mest gunstig å føre markedsverdien på gammel varebil til fradrag på avskrivningsgrunnlaget fordi selskapet ønsker lavest mulig alminnelig inntekt, jf sktl § 14-44.5.

|   | <b>Tekst:</b>                            | <b>Lovhenviisn.</b>      | <b>Beløp</b> |
|---|------------------------------------------|--------------------------|--------------|
|   | Saldo 01.01.X12.                         | sktl § 14-42.2.          | 834 780      |
| + | Kjøp i året X12.                         | sktl § 14-40 og 14-42.2. | 400 000      |
| - | Salgssum i X12                           | sktl § 14-44.2.          | -260 000     |
| = | Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12.      |                          | 974 780      |
| - | Skattemessig avskrivning, 20 %           | sktl § 14-46.            | 194 956      |
| = | Utgående saldo; negativ saldo 31.12.X12. | sktl § 14-42.2.          | 779 824      |

**Avskrivningsgruppe d.**

Kjøpt utstillingsreol må føres inn på saldogruppe, jf sktl § 14-40.1.a. Den er inventar og må føres inn på saldogruppe d, jf § 14-41.1.d. Solgt utstillingsreol føres til fradrag på saldoen, fordi den ble ført inn på saldogruppen når den ble kjøpt (vilkåårene for å måtte føre den på saldogruppe var oppfylt) og fordi selskapet ønsker lavest mulig alminnelig inntekt, jf sktl § 14-44.2.

|   | <b>Tekst:</b>                       | <b>Lovhenviisn.</b>      | <b>Beløp</b> |
|---|-------------------------------------|--------------------------|--------------|
|   | Saldo 01.01.X12.                    | sktl § 14-42.2.          | 1 390 200    |
| + | Kjøp i året X12.                    | sktl § 14-40 og 14-42.2. | 100 000      |
| - | Salgssum i X12                      | sktl § 14-44.2.          | -10 000      |
| = | Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12. |                          | 1 480 200    |
| - | Skattemessig avskrivning, 20 %      | sktl § 14-43.1.d.        | 296 040      |
| = | Utgående saldo 31.12.X12.           | sktl § 14-42.2.          | 1 184 160    |

**Avskrivningsgruppe i, Olsens gate 20, selve bygget.**

Ny inngangsdør i bygget og tjenestene med montering av døra er påkostning og må føres inn på avskrivningssaldoen til bygget, jf sktl § 14-40.3.

|   | <b>Tekst:</b>                           | <b>Lovhenvise.</b> | <b>Beløp</b> |
|---|-----------------------------------------|--------------------|--------------|
| + | Saldo 01.01.X12.                        | sktl § 14-42.2.    | 8 253 400    |
| + | Påkostninger i X12. Ny dør + montering. | sktl § 14-42.2.    | 30 000       |
| = | Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12.     |                    | 8 283 400    |
| - | Skattemessig avskrivning, 2 %           | sktl § 14-43.1.i.  | 165 668      |
| = | Utgående saldo 31.12.X12.               | sktl § 14-42.2.    | 8 117 732    |

**Avskrivningsgruppe j, Olsens gate 20, fast teknisk installasjon.**

Nytt lys og elektrisk tjenester vedrørende ny inngangsdør, er påkostning og er fast teknisk installasjon som må føres inn på avskrivningssaldoen selv om anskaffelseskostnaden er lavere enn kr. 15 000, jf sktl § 14-40.3.

|   | <b>Tekst:</b>                       | <b>Lovhenvise.</b> | <b>Beløp</b> |
|---|-------------------------------------|--------------------|--------------|
| + | Saldo 01.01.X12.                    | sktl § 14-42.2.    | 2 400 200    |
| + | Påkostning i X12. Lys og montering. | sktl § 14-44.2.    | 5 000        |
| = | Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X12. |                    | 2 405 200    |
| - | Skattemessig avskrivning, 10 %      | sktl § 14-43.1.j.  | 240 520      |
| = | Utgående saldo 31.12.X12.           | sktl § 14-42.2.    | 2 164 680    |

**Ubebyggt tomt, Olsens gate 22.**

Tomter er ikke avskrivbare (man finner ikke avskrivningsgruppe for tomter i sktl § 14-41). Gevinst ved salg av ikke avskrivbart driftsmiddel overføres til gevinst- og tapskonto fordi dette gir lavest alminnelig inntekt, jf sktl § 14-50.

|   | <b>Tekst:</b>                          | <b>Lovhenvise.</b> | <b>Beløp</b> |
|---|----------------------------------------|--------------------|--------------|
| + | Skattemessig verdi 01.01.X12.          | sktl § 14-50.      | 2 800 000    |
| + | Påkostning i X12.                      | sktl § 14-44.2.    | 0            |
| = | Skattemessig verdi på salgstidspunktet |                    | 2 800 000    |
| - | Salgssum, redusert for salgskostnader  | sktl § 14-50.      | 3 700 000    |
| = | Gevinst                                | sktl § 14-42.2.    | 900 000      |
| - | Overført til gevinst- og tapskonto     | Sktl § 14-50.      | 900 000      |
| = | Skattemessig verdi pr. 31.12.X12.      |                    | 0            |

**Gevinst- og tapskonto.**

Det er ikke oppgitt noen opplysninger om gevinst- og tapskonto. Det er rimelig å forutsette at gevinst- og tapskontoen har saldo på kr. 0 pr. 01.01.X12. De kandidater som har med en rimelig begrunnelse forutsatt en annen saldo pr. 01.01.X12, trekkes ikke.

|   | <b>Tekst:</b>                                                | <b>Lovhenvise.</b>    | <b>Beløp</b> |
|---|--------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------|
|   | Saldo 01.01.X12.                                             | sktl § 14-42.2.       | 0            |
| + | Skattemessige gevinster i X12.                               | sktl § 14-45.2. og 3. | 900 000      |
| - | Skattemessige tap i X12.                                     | sktl § 14-45.2. og 3. | 0            |
| = | Positiv saldo/gevinstsaldo før inntektsføring pr. 31.12.X12. |                       | 900 000      |
| - | Inntektsføring, 20 %                                         | sktl § 14-45.4.       | 180 000      |
| = | Gevinst(positiv) saldo pr. 31.12.X12.                        |                       | 720 000      |

#### Oppsummering påvirkning på alminnelig inntekt i X12:

| Tekst:                                | Kostnad       | Inntekt     |
|---------------------------------------|---------------|-------------|
| Kostnadsføring av skanner             | Kr. 10 000    |             |
| Avskrivning, avskrivningsgruppe a     | Kr. 226 050   |             |
| Avskrivning, avskrivningsgruppe c     | Kr. 194 956   |             |
| Avskrivning, avskrivningsgruppe d     | Kr. 296 040   |             |
| Avskrivning, avskrivningsgruppe i     | Kr. 165 668   |             |
| Avskrivning, avskrivningsgruppe j     | Kr. 240 520   |             |
| Inntektsføring, gevinst- og tapskonto |               | Kr. 180 000 |
| Sum påvirkning på alminnelig inntekt  | Kr. 1 133 234 | Kr. 180 000 |

#### Spm. 2 Utbetaling av utbytte og utdeling.

Utbytte som mottas av et aksjeselskap fra et annet aksjeselskap er i utgangspunktet skattefritt, jf sktl § 2-38.1 og 2. Tilsvarende gjelder for mottatt utdeling av opptjent egenkapital fra deltakerlignet selskap fordi dette er kun skattepliktig når det mottas av en personlig skatteyder, jf sktl § 10-42.1.

Når aksjeselskap mottar utbytte må imidlertid 3 % av mottatt utbytte inntektsføres i alminnelig inntekt, jf sktl § 2-38.6.

Tilsvarende regel gjelder for mottatt utdeling av opptjent egenkapital. 3 % av mottatt utdeling skal inntektsføres, men først etter at utdelingen er blitt redusert med skatt på eierandelens andel av alminnelig inntekt for inntektsåret, jf sktl § 2-38.6.a siste punktum. I dette tilfellet er skattemessig resultat for Anka ANS for X12 kr. 0. Dette medfører at det ikke blir noe skattebeløp som reduserer skattepliktig utdeling.

Skattepliktig beløp blir:

|                                                            |           |
|------------------------------------------------------------|-----------|
| 3 % av utbytte: kr. 5 * 20 000 aksjer * 3 % =              | kr. 3 000 |
| + 3 % av utdeling: kr. 100 000 * 3 % =                     | kr. 3 000 |
| - Skatt på eierandelens alminnelig inntekt: kr. 0 * 28 % = | kr. 0     |
| = Sum, økning i alminnelig inntekt                         | kr. 6 000 |

De kandidater som ikke omtaler regelen om reduksjon av skattepliktig del av utdeling, jf sktl § 2-38.6.a siste punktum, bør ikke trekkes fordi regelen ble vedtatt i juni 2012 og trådte i kraft først fra og med inntektsåret 2012.

#### Spm. 3 Vareforbruket for X12.

Varebeholdningen skal skattemessig verdsettes til anskaffelseskost, jf sktl § 14-5.2. Dette betyr at man ikke hensyntar ukurans i varebeholdningen ved beregning av skattemessig vareforbruk.

| Tekst:                            | Lovhenvising   | Kr.        |
|-----------------------------------|----------------|------------|
| Varebeholdning pr. 01.01.X12      | Sktl § 14-5.2. | 1 520 000  |
| + Varekjøp i X12                  |                | 18 560 000 |
| - Varebeholdning pr. 31.12.X12.   | Sktl § 14-5.2. | 1 720 000  |
| = Skattemessig vareforbruk i X12. | Sktl § 6-1.1.  | 18 360 000 |

Alminnelig inntekt reduseres med kr. 18 360 000.

#### Spm. 4 Tap på kundefordringer.

Konstaterte tap i X12.

Omfanget av konstaterte tap fastsettes i henhold til sktl § 6-2.2 og F 1158, § 6-2-1. Det forutsettes at disse vilkårene er oppfylt for allerede konstaterte tap, kr. 58 000. Kunden som har gått konkurs i desember og som en ikke vil få noe konkursdividende på, oppfylder også kravene til konstatert tap, jf F 1158, § 6-2-1 bokstav c. Sum konstaterte tap i X12 blir da kr. 58 000 + kr. 30 000 = kr. 88 000.

Ny pålydende verdi kundefordringer pr. 31.12.X12:  
 Kr. 1 020 000 – kr. 30 000 = kr. 990 000

Skattemessig avsetning usikre kundefordringer pr. 31.12.X12, jf sktl § 14-5.4 og F1158, § 14-5-10:

$\text{Kr. } 72\,000 + \text{kr. } 88\,000 * 4 * \text{kr. } 990\,000 = \text{kr. } 10\,913$   
 kr. 28 625 000 + kr. 29 432 000

Påvirkning på alminnelig inntekt:

|   | <b>Tekst:</b>                                | <b>Lovhenvisning</b> | <b>Kr.</b> |
|---|----------------------------------------------|----------------------|------------|
|   | Konstaterte tap i X12                        | Skti § 6-2.2.        | 88 000     |
| + | Skattemessig avsetning pr. 31.12.X12.        | Skti § 14-5.4        | 10 913     |
| - | Skattemessig avsetning pr. 31.12.X11.        | Skti § 15-5.4.       | 9 780      |
| = | Sum kostnad som reduserer alminnelig inntekt |                      | 89 133     |

#### **Spm. 5 Utleie av deler av forretningsbygget.**

##### **Engangsbeløp.**

Leiekontrakten er uoppsigelig. Engangsbeløpet blir dermed i sin helhet ubetinget opptjent ved starten av leieperioden. Skattemessig inntektsføres kr. 500 000 i X12. De kandidater som har drøftet periodiseringen av engangsbeløpet og kommet frem til feil periodisering og dermed ett annet svar, honoreres likevel noe.

##### **Husleieinntekter.**

Opptjent husleie i X12, må inntektsføres, jf sktl § 5-1.1 og § 14-2.1.

$\text{Kr. } 400\,000 + \text{kr. } 400\,000 * 1 \text{ måned} / 6 \text{ måneder} = \text{kr. } 466\,667.$

Overskytende innbetalt husleie blir periodisert som en kortsiktig gjeld pr. 31.12.X12.

Alminnelig inntekt økes med kr. 966 667.

#### **Spm. 6 Langsiktige lån i utenlandsk valuta.**

Urealiserte tap vedrørende langsiktige lån i utenlandsk valuta er fradragsberettiget, jf sktl § 14-5.5. Redusert urealisert valutatap sammenlignet med sist inntektsår, må inntektsføres, jf sktl § 14-5.5. Når en har flere enn ett langsiktig lån, må urealisert valutagevinst motregnes urealisert valutatap. Man kan man unnlate å inntektsføre netto urealisert valutagevinst, jf sktl § 14-5.5 og F 1158 § 14-5-20.

Beregning av påvirkning av alminnelig inntekt:

Skattemessig urealisert tap pr. 31.12.X12:

Lån i £: Urealisert gevinst:  $\text{£ } 1\,000\,000 * \text{kr. } 9,70 - \text{kr. } 10,00 = \text{kr. } 300\,000$   
 - Lån i €: Urealisert tap:  $\text{€ } 1\,400\,000 * \text{kr. } 9,50 - \text{kr. } 9,00 = \text{kr. } 700\,000$   
 = Netto urealisert tap: kr. 400 000

Skattemessig urealisert gevinst pr. 31.12.X11:

Lån i €: Urealisert gevinst:  $\text{€ } 1\,400\,000 * \text{kr. } 9,00 - \text{kr. } 8,00 = \text{kr. } 1\,400\,000$   
 - Lån i £: Urealisert tap:  $\text{£ } 1\,000\,000 * \text{kr. } 10,50 - \text{kr. } 10,00 = \text{kr. } 500\,000$   
 = Netto urealisert gevinst: kr. 900 000  
 = Saldo, settes til kr. 0  
 Endring i saldo fra X11 til X12: økning urealisert tap kr. 400 000

Siden det ble netto urealisert gevinst pr. 31.12.X11, er det rimelig å forutsette at saldoen da ble satt til kr. 0 ut fra ønsket om å få lavest alminnelig inntekt, jf F 1158 § 14-5-20 bokstav b. Alminnelig inntekt reduseres med kr. 400 000 i X12.

## Oppgave 2 (Anslått tidsforbruk: 40 %).

### Spm. 1

Det er skatteplikt for utbytte, jf sktl § 10-31.

#### Aksjer ved stiftelsen i 20X1 (100 stk)

Kostpris for aksjene, og dermed skjermingsgrunnlaget, er det som er betalt for aksjene inkl. overkurs, dvs kr (1 000 + 100) = kr 1 100,00 pr. aksje - sktl § 10-32, 2. ledd jf. § 10-12, 2. ledd, 2. pkt.

|                                                                 |                |
|-----------------------------------------------------------------|----------------|
| Utbytte pr. aksje                                               | 65,00          |
| Skjerming sktl § 10-12, 1. og 2. ledd:                          |                |
| Skjerming 20X1 pr. aksje framført: $1\,100,00 \times 2\% =$     | (22,00)        |
| Skjerming 20X2 pr. aksje framført: $(1\,100 + 22) \times 2\% =$ | (22,44)        |
| Skjerming 20X3: $(1\,100 + 22 + 22,44) \times 2\% =$            | <u>(22,89)</u> |
| Framførbar skjerming til 20X4 pr. aksje:                        | <u>( 2,33)</u> |
| Skattepliktig utbytte 20X3 pr. aksje:                           | <u>0,00</u>    |

#### Aksjer kjøpt i 20X2 (50 stk)

Kostpris for aksjene, og dermed skjermingsgrunnlaget, er det som er betalt for aksjene, dvs kr 1 500,00 pr. aksje

|                                                          |                |
|----------------------------------------------------------|----------------|
| Utbytte pr. aksje                                        | 65,00          |
| Skjerming sktl § 10-12, 1. og 2. ledd:                   |                |
| Skjerming 20X2 pr. aksje framført: $1\,500 \times 2\% =$ | (30,00)        |
| Skjerming 20X3 pr. aksje: $(1\,500 + 30) \times 2\% =$   | <u>(30,60)</u> |
| Skattepliktig utbytte 20X3 pr. aksje:                    | <u>4,40</u>    |
| Totalt:                                                  | <u>220,00</u>  |

### Spm. 2

#### Inngangsverdien for Anne Olsen pr. 01.01.20X4

Det er ingen endringer i inngangsverdien for aksjene etter kjøp. Dermed vil inngangsverdien pr. 01.01.20X4 tilsvare den opprinnelige kostprisen:

For aksjene kjøpt i 20X1: kr 1 100 pr. aksje

For aksjene kjøpt i 20X2: kr 1 500 pr. aksje

#### Skjermingsgrunnlaget for Anne Olsen pr. 01.01.20X4

Skjermingsgrunnlaget vil bestå av opprinnelig skjermingsgrunnlag med tillegg av ubenyttet skjerming ved utgangen av 20X3.

| Aksjer anskaffet                             | 20X1            | 20X2            |
|----------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Antall                                       | 100 stk         | 50 stk          |
| Opprinnelig skjermingsgrunnlag pr. aksje     | 1 100,00        | 1 500,00        |
| Ubenyttet skjerming 20X3 pr. aksje           | <u>2,33</u>     | <u>-</u>        |
| <b>Skjermingsgrunnlag 01.01.X4 pr. aksje</b> | <b>1 102,33</b> | <b>1 500,00</b> |

FIFU-prinsippet i sktl. § 10-36 gjelder også i gavetilfellene jf. 1. ledd, 2. pkt. Dette betyr at

når mor Anne gir sønnen Peder 75 aksjer i gave, er det 75 av de 100 aksjene som hun anskaffet ved stiftelsen av selskapet i 20X1, som blir gitt som gave.

Mor har på disse 75 aksjene på gavetidspunktet en inngangsverdi på kr 1 100 samt en ubenyttet skjerming på kr 2,33 pr. aksje jf. over.

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for 75 ikke-børsnoterte aksjer mottatt som gave fastsettes etter reglene i sktl § 10-33, § 10-12, 2. ledd og § 9-7, jf aal § 11A.

Arveavgiftsgrunnlaget for aksjene fastsettes etter reglene i aal § 11A. Gavemottakeren kan velge å benytte enten 100 % eller 60 % av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets nettoformue pr. 01.01 i overtakelsesåret.

Det er oppgitt å være 1 000 aksjer i selskapet. (Anne anskaffet ved stiftelsen 100 av i alt 1 000 aksjer i selskapet). Den enkelte aksjes forholdsmessige andel av selskapets nettoformue pr. 01.01.20X4 er dermed  $\text{kr } 2\,000\,000 / 1\,000 = \text{kr } 2\,000$  pr. aksje.

Peder Olsen kan da velge å sette arveavgiftsgrunnlaget til enten 100 % av formuesverdien = kr 2 000 pr. aksje eller til 60 % = kr 1 200 pr. aksje.

Etter regelen om kontinuitet i sktl § 10-33 skal Peder overta morens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjene, men inngangsverdien kan ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget jf. Sktl § 9-7.

Uansett om Peder velger å benytte 100 % eller 60 % av formuesverdien som arveavgiftsgrunnlag, vil morens inngangsverdi være lavere enn arveavgiftsgrunnlaget. Han overtar derfor inngangsverdi og skjermingsgrunnlag fra mor. Inngangsverdien på de 75 aksjene blir dermed kr 1 100 pr. aksje samt at han overtar ubenyttet skjerming på kr 2,33 pr. aksje. I tillegg overtar Peder også morens anskaffelsestidspunkt som var våren 20X1.

### **Spm. 3**

Siden inngangsverdi og skjermingsgrunnlag blir det samme uansett om Peder velger 100 % eller 60 % av aksjenes andel av nettoformuen pr. 01.01.20X4, velger han det laveste arveavgiftsgrunnlaget siden dette gir lavest samlet arveavgift og skatt.

Etter aal § 14, 5. ledd skal Peder i arveavgiftsgrunnlaget ha fradrag for et beløp tilsvarende 20 % av latent gevinst på gavetidspunktet.

Ved fastsettelse av den latente gevinsten, skal omsetningsverdien ifølge. Aal § 14, 5. ledd fastsettes til 100 % av verdien etter § 11A.

|                                              |               |                  |
|----------------------------------------------|---------------|------------------|
| Arveavgiftsgrunnlag pr. aksje valgt 60 %:    |               | 1 200,00         |
| Aal § 14, 5. ledd:                           |               |                  |
| Omsetningsverdi                              | 2 000,00      |                  |
| Overtatt inngangsverdi                       | -1 100,00     |                  |
| <b>Foreløpig latent gevinst</b>              | <b>900,00</b> |                  |
| Overtatt ubenyttet skjerming                 | -2,33         |                  |
| <b>Endelig latent gevinst</b>                | <b>897,67</b> |                  |
| 20 % fradrag: 897,67 x 20 % =                |               | -179,53          |
| <b>Endelig arveavgiftsgrunnlag pr. aksje</b> |               | <b>1 020,47</b>  |
|                                              |               |                  |
| <b>Totalt for 75 aksjer</b>                  |               | <b>76 535,25</b> |

#### Spm. 4

Etter FIFU-prinsippet i § 10-36, 1. ledd, 2. pkt. har Anne Olsen gitt 75 av aksjene anskaffet i 20X1 som gave til sin sønn Peder i begynnelsen av februar 20X4. Da hun selger sine siste 75 aksjer i slutten av februar 20X4, er dette derfor 25 aksjer anskaffet i 20X1 og 50 aksjer anskaffet i 20X2. Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for disse aksjene pr. 01.01.20X4 er vist i spm. 2.

Gevinst og tap beregnes etter reglene i sktl § 10-32 og § 10-31, 1. ledd.

| <b>Aksjer anskaffet</b>                                                      | <b>20X1</b>      | <b>20X2</b>      |
|------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|
| <b>Antall</b>                                                                | <b>25 stk</b>    | <b>50 stk</b>    |
|                                                                              |                  |                  |
| Omsetningsverdi pr. aksje                                                    | 2 500,00         | 2 500,00         |
| Inngangsverdi pr. aksje                                                      | -1 100,00        | -1 500,00        |
| <b>Foreløpig gevinst pr. aksje</b>                                           | <b>1 400,00</b>  | <b>1 000,00</b>  |
| Ubenyttet skjerming pr. aksje til fradrag i gevinst jf sktl § 10-31, 1. ledd | -2,33            | -                |
| <b>Endelig gevinst pr. aksje</b>                                             | <b>1 397,67</b>  | <b>1 000,00</b>  |
|                                                                              |                  |                  |
| <b>Total gevinst</b>                                                         | <b>34 941,75</b> | <b>50 000,00</b> |

#### Spm. 5

##### Generelt

Nedsettelse av aksjekapitalen i år 20X5 ved at pålydende for den enkelte aksje reduseres, innebærer tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Dette regnes ikke som vederlagsfri overføring som medfører utbyttebeskatning for aksjonærene jf sktl § 10-11, 2. ledd, 2.pkt. Aksjenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag reduseres med kr 500 pr aksje jf. Sktl. § 10-35 jf. § 10-12, 2. ledd. Inngangsverdien reduseres fra tidspunkt for tilbakebetaling.

##### Aksjeselskapet

Aksjeselskapet beskattes ikke ved kapitalnedsettelsen.

##### Peder Olsen

For Peder Olsen spesielt betyr dette følgende for hans 175 aksjer:

**Inngangsverdien for Peder Olsen pr. 01.01.20X5**

Det er ingen endringer i inngangsverdien for aksjene. Dermed vil inngangsverdien pr. 01.01.20X5 tilsvare:

For aksjene mottatt i gave: kr 1 100 pr. aksje

For aksjene kjøpt i 20X4: kr 2 500 pr. aksje

**Inngangsverdi etter kapitalnedsettelsen:**

|                                                                                     | <b>Gave</b>    | <b>Kjøpt</b>    |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-----------------|
| <b>Aksjer anskaffet</b>                                                             | <b>20X1</b>    | <b>20X4</b>     |
| <b>Antall</b>                                                                       | <b>75 stk</b>  | <b>100 stk</b>  |
| Opprinnelig inngangsverdi pr. aksje = kostpris                                      | 1 100,00       | 2 500,00        |
| Kapitalnedsettelse pr. aksje                                                        | <u>-500,00</u> | <u>-500,00</u>  |
| <b>Ny inngangsverdi pr. aksje fra tidspunkt for tilbakebetaling i oktober 20X5:</b> | <b>600,00</b>  | <b>2 000,00</b> |

**Skjermingsgrunnlaget for Peder Olsen pr. 01.01.20X5**

Skjermingsgrunnlaget vil bestå av opprinnelig skjermingsgrunnlag med tillegg av ubenyttet skjerming ved utgangen av 20X4. I 20X4 mottar ikke Peder Olsen utbytte, slik at all skjerming framføres.

|                                                                               | <b>Gave</b>     | <b>Kjøpt</b>    |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| <b>Aksjer anskaffet</b>                                                       | <b>20X1</b>     | <b>20X4</b>     |
| <b>Antall</b>                                                                 | <b>75 stk</b>   | <b>100 stk</b>  |
| Opprinnelig skjermingsgrunnlag pr. aksje = kostpris                           | 1 100,00        | 2 500,00        |
| Ubenyttet skjerming pr. aksje ved gave                                        | 2,33            |                 |
| Skjerming 20X4 pr. aksje: $(1\,100 + 2,33) \times 2\%$<br>$2\,500 \times 2\%$ | <u>22,05</u>    | <u>50,00</u>    |
| <b>Skjermingsgrunnlag 01.01.X5 pr. aksje</b>                                  | <b>1 124,38</b> | <b>2 550,00</b> |

**Skjermingsgrunnlag etter kapitalnedsettelsen:**

|                                                                                | <b>Gave</b>    | <b>Kjøpt</b>    |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------------|-----------------|
| <b>Aksjer anskaffet</b>                                                        | <b>20X1</b>    | <b>20X4</b>     |
| <b>Antall</b>                                                                  | <b>75 stk</b>  | <b>100 stk</b>  |
| Opprinnelig skjermingsgrunnlag pr. aksje = kostpris                            | 1 100,00       | 2 500,00        |
| Kapitalnedsettelse pr. aksje                                                   | <u>-500,00</u> | <u>-500,00</u>  |
| <b>Korrigert opprinnelig skjermingsgrunnlag pr. aksje</b>                      | <b>600,00</b>  | <b>2 000,00</b> |
| Ubenyttet skjerming 20X4 pr. aksje                                             | <u>24,38</u>   | <u>50,00</u>    |
| <b>Skjermingsgrunnlag 20X5 pr. aksje etter tilbakebetaling i oktober 20X5:</b> | <b>624,38</b>  | <b>2 050,00</b> |

**Spm. 6**

Peder får kun skjerming for 20X5 på de aksjene han eier ved årets slutt jf. Sktl § 10-12, 2. ledd, 4. pkt., men har med seg ubenyttet skjerming fra tidligere år.

Peder mottar utbytte i mai 20X5 på de 175 aksjene han eier på dette tidspunktet. Senere samme år selger han 125 av disse aksjene. De aksjene som er solgt jf. FIFU-prinsippet i sktl § 10-36, er først de 75 aksjene han fikk i gave fra mor som hadde anskaffelsestidspunkt

20X1, deretter har han solgt 50 av de 100 aksjene han selv anskaffet i 20X4.

|                                        | <b>Gave</b>       | <b>Kjøpt 20X4</b> | <b>Kjøpt 20X4</b> |
|----------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|                                        | <b>Ansk 20X1</b>  |                   | <b>I behold</b>   |
|                                        | <b>Solgt 20X5</b> | <b>Solgt 20X5</b> | <b>31.12.20X5</b> |
|                                        | <b>75 aksjer</b>  | <b>50 aksjer</b>  | <b>50 aksjer</b>  |
| Utbytte pr. aksje                      | 75,00             | 75,00             | 75,00             |
| Skjerming pr. aksje 20X5 (2 050 x 2 %) | -                 | -                 | -41,00            |
| Ubenyttet skjerming pr. aksje fra 20X4 | -24,38            | -50,00            | -50,00            |
| <b>Skattepliktig utbytte pr. aksje</b> | <b>50,62</b>      | <b>25,00</b>      |                   |
| <b>Ubenyttet skjerming pr. aksje</b>   |                   |                   | <b>16,00</b>      |
| <b>Totalt skattepliktig utbytte</b>    | <b>3 796,50</b>   | <b>1 250,00</b>   |                   |

### Spm. 7

Peder overtar anskaffelsestidspunktet 20X1 på aksjene som han mottar i gave fra mor. Som vist i spørsmål 6 er det, etter FIFU-prinsippet i sktl § 10-36, de 75 aksjene mottatt i gave fra mor som selges først. Deretter selges 50 av de 100 aksjene han selv anskaffet i 20X4. Ubenyttet skjerming på de solgte aksjene, er avregnet mot utbytte jf. Spm 6. Det er dermed ikke ytterligere ubenyttet skjerming som kan føres mot eventuell gevinst.

|                                    | <b>Gave</b>       | <b>Kjøpt 20X4</b> |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|
|                                    | <b>Ansk 20X1</b>  |                   |
|                                    | <b>Solgt 20X5</b> | <b>Solgt 20X5</b> |
|                                    | <b>75 aksjer</b>  | <b>50 aksjer</b>  |
| Salgssum pr aksje                  | 3 000,00          | 3 000,00          |
| Inngangsverdi pr. aksje            | -600,00           | -2 000,00         |
| <b>Foreløpig gevinst pr. aksje</b> | <b>2 400,00</b>   | <b>1 000,00</b>   |
| Ubenyttet skjerming pr aksje       | -                 | -                 |
| <b>Endelig gevinst pr. aksje</b>   | <b>2 400,00</b>   | <b>1 000,00</b>   |
| <b>Totalt</b>                      | <b>180 000,00</b> | <b>50 000,00</b>  |

### Oppgave 3 (Anslått tidsforbruk: 25 %).

- Økonomiråd AS driver med økonomisk rådgivning og noe kursvirksomhet. Økonomisk rådgivning er avgiftspliktig tjeneste etter mval § 3-1 første ledd. Ved salget brukes alminnelig avgiftsats på 25 %, jf. mval § 5-1 første ledd og årlig vedtak om merverdiavgift § 2. Kursvirksomhet er forutsatt å være omfattet av unntaket fra loven for undervisningstjenester, jf. mval § 3-5. Økonomiråd AS driver derfor delt virksomhet, både innenfor og utenfor loven.

|                                 |                   |
|---------------------------------|-------------------|
| <b>Omsetning innenfor loven</b> |                   |
| Økonomisk rådgivning            | 9 600 000 kroner  |
|                                 | 9 600 000 kroner  |
| <b>Omsetning utenfor loven</b>  |                   |
| Kursvirksomhet (undervisning)   | 400 000 kroner    |
|                                 | 10 000 000 kroner |

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

For innkjøp av varer og tjenester varer til bruk i rådgivningsvirksomheten gis det som hovedregel fullt fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1. Det gis ikke fradrag for merverdiavgift ved innkjøp av varer og tjenester til direkte bruk i kursvirksomheten. Omsetning utenfor loven (kursvirksomheten) utgjør mindre enn 5 % av samlet omsetning. Omsetningen utenfor loven regnes derfor som ubetydelig i forhold til den samlede virksomheten. Økonomiråd AS har derfor rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser som er til bruk for hele virksomheten (felles driftskostnader), jf. mval § 8-2 fjerde ledd.

2.

Foredrag (informasjonsformidling) regnes som avgiftspliktig tjeneste etter lovens hovedregel. Merverdiavgift beregnes av vederlaget (verdien) av tjenesten inklusive utgifter som er medgått til å oppfylle avtalen, jf. mval § 4-1 første ledd og mval § 4-2.

|                                       |                                    |                  |
|---------------------------------------|------------------------------------|------------------|
| Rådgivning                            | (= 17 timer · 800 kroner per time) | 13 600,00 kroner |
| Foredrag                              | (= 3 timer · 800 kroner per time)  | 2 400,00 kroner  |
| Kjøregodtgjørelse                     | (= 60 km · 3,90 kroner per km)     | 234,00 kroner    |
| Servering                             |                                    | 500,00 kroner    |
|                                       |                                    | <hr/>            |
|                                       |                                    | 16 734,00 kroner |
|                                       | + 25 % merverdiavgift              | 4 183,50 kroner  |
| Sum å betale inklusive merverdiavgift |                                    | <hr/>            |
|                                       |                                    | 20 917,50 kroner |

Servering er avgiftspliktig tjeneste med alminnelig sats, jf. mval § 5-2 første ledd annet punktum. Regningen fra spisestedet er på 500 kroner (= 400 · 1,25). Det gis ikke fradrag for inngående merverdiavgift for utgifter til servering (avskåret fradragsrett), jf. mval § 8-3 første ledd bokstav a. I dette tilfellet er virkningen av avskåret fradragsrett at det må betales dobbelt merverdiavgift av serveringen (før det tas hensyn til kjøpers fradragsrett ved kjøp av rådgivning).

Omsetning av biler er virksomhet innenfor loven. Bilsenteret AS vil ha rett til fradrag for merverdiavgift på regningen for rådgivningsoppdraget, jf. mval § 8-1.

3.

Møbler er varer. Hovedregelen er at salg av varer, både nye og gamle, er avgiftspliktig etter lovens hovedregel i mval § 3-1 første ledd. Avgiftsgrunnlaget er avtalt vederlag, omsetningsverdien, jf. mval § 4-1 første ledd.

- Skapet har vært brukt i kursvirksomheten, som er forutsatt å være unntatt fra loven. Bordet har derfor vært brukt til formål som ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Økonomiråd AS kan i samsvar med mval § 3-19 selge bordet til AB-Handel AS uten å beregne merverdiavgift.
- Bordet er kjøpt fra selger som har brukt avansemetoden. Merverdiavgift ved bruk av avansemetoden skal ikke spesifiseres, jf. bokføringsforskriften § 8-4-2. Merverdiavgiften vil dermed ikke være fradragsberettiget for kjøper. Bordet er innkjøpt til formål som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift. I forhold til avgiftsplikten er det ikke avgjørende at merverdiavgift ikke ble ført til fradrag ved kjøpet. Ved salget beregnes utgående merverdiavgift med 1 250 kroner (= 5 000 · 25 %). Salgssum, inklusive merverdiavgift, er 6 250 kroner (= 5 000 · 1,25). Økonomiråd AS kan ikke bruke avansemetoden ved sitt salg. Avansemetoden gjelder når brukte varer, kunstverk, samleobjekter eller antikviteter er kjøpt for videresalg, jf. mval § 4-5.

4.

- Abonnement på nettaviser er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval § 3-1 første ledd. Fritaket i mval § 6-1 gjelder kun papiraviser. Som hovedregel skal merverdiavgift beregnes ved levering. Det er likevel gitt hjemmel for at enkelte ytelser, herunder abonnementer, kan faktureres på forhånd med merverdiavgift, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. Finansnytt beregner utgående merverdiavgift med 75 kroner (= 300 · 25 %).

- Regningen for nettavisen blir 375 kroner ( $= 300 \cdot 1,25$ ). Abonnementet er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Økonomiråd AS får fullt fradrag for inngående merverdiavgift.
- b. Innbetalingen gjelder en avgiftspliktig fordring som tidligere er tapsført. På grunn av kundens innbetaling må avgiftsgrunnlaget korrigeres på nytt, jf. mval § 4-7 første ledd. Innbetalt beløp anses derfor å inneholde en andel merverdiavgift. Merverdiavgiften av det innbetalte beløpet på 9 000 kroner blir 1 800 kroner ( $= 9\,000/1,25 \cdot 0,25$ ). Beregnet merverdiavgift ved kundens innbetaling regnes som en korreksjon av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift. Korreksjonen medtas i omsetningsoppgaven i den perioden innbetalingen skjer.
  - c. Regningen fra Elektrosenteret AS, inklusive merverdiavgift, er 5 625 kroner ( $= 4\,500 \cdot 1,25$ ). Vannkjølerne er her ikke innkjøpt som driftsmidler til bruk i en bedriftskantine. De er i dette tilfelle plassert ute i kontorlokalene, og regnes som et velferdsgode for ansatte. Avskåret fradragsrett etter mval § 8-3 første ledd bokstav d.
  - d. Regningen fra Sykkelsport AS, inklusive merverdiavgift, er 12 500 kroner ( $= 10\,000 \cdot 1,25$ ). En sykkel regnes som et personkjøretøy, jf. FMVA § 1-3-1 første ledd bokstav h. Avskåret fradragsrett etter mval § 8-4 første ledd.
  - e. Fergeselskapet driver med transport av varer (kjøretøy) og personer. Ved salget brukes redusert avgiftssats på 8 %, jf. mval § 5-3 (persontransport) og mval § 5-4 (transport av kjøretøy på fartøy) og avgiftsvedtaket § 4. Regningen, inklusive merverdiavgift, er 324 kroner ( $= 300 \cdot 1,08$ ). Ved vurdering av fradragsretten for merverdiavgift må utgiftene til transport av person og kjøretøy behandles hver for seg. Det gis ikke fradrag for merverdiavgift for utgifter til drift av personkjøretøy, jf. mval § 8-4 første ledd. Persontransport gir rett til fradrag etter lovens hovedregel. Fradragsberettiget merverdiavgift blir dermed på 4 kroner ( $= 50 \cdot 8\%$ ). Nettoutgiften etter fradrag for merverdiavgift blir 320 kroner ( $= 324 - 4$ ).
  - f. Regningen fra Bildesenteret AS, inklusive merverdiavgift, er 100 000 kroner ( $= 80\,000 \cdot 1,25$ ). Filmfremviseren skal brukes i virksomhet utenfor loven. Økonomiråd AS har dermed ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval § 8-1.

5.

Utleie av plass for reklame er avgiftspliktig etter lovens hovedregel, jf. mval § 3-1 første ledd og mval § 3-11 annet ledd bokstav d. Norske Messer AS beregner utgående merverdiavgift med 625 kroner ( $= 2\,500 \cdot 25\%$ ). Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 3 125 kroner ( $= 2\,500 \cdot 1,25$ ). Økonomiråd AS har etter lovens hovedregel rett til fradrag for inngående merverdiavgift på regningen for leie av messelokaler.

Omsetning av tjenester i form av kunstnerisk framføring av åndsverk er unntatt for merverdiavgift, jf. mval § 3-7 annet ledd. Kurt Nilsen skal derfor ikke beregne merverdiavgift på regningen for underholdningen.

6.

- a. Persontransport er avgiftspliktig med lav sats på 8 %, jf. mval § 5-3 og avgiftsvedtaket for merverdiavgift § 4. Drosjeregningen, inklusive merverdiavgift, blir 432 kroner. Formålet med turen er representasjon. Avskåret fradragsrett, jf. mval § 8-3 første ledd bokstav e.
- b. Inngangsbillett på kunstgalleri er avgiftspliktig med lav sats, jf. mval § 5-9 og avgiftsvedtaket for merverdiavgift § 4. Regningen, inklusive merverdiavgift, blir 648 kroner ( $= 600 \cdot 1,08$ ). Avskåret fradragsrett etter samme hjemmel som under a.
- c. Leie av lokaler med servering er avgiftspliktig med alminnelig sats, jf. mval § 3-11 annet ledd bokstav b og mval § 5-2 første ledd annet punktum. Avskåret fradragsrett, jf. mval § 8-3 annet ledd bokstav a og e.

7.

Ved oppføring av bygningen påløp merverdiavgift med til sammen 1 250 000 kroner ( $= 5\,000\,000 \cdot 25\%$ ). Ved anskaffelsen var bygningen i sin helhet til bruk i avgiftspliktig virksomhet, slik at all merverdiavgift ble ført til fradrag.

Den 1. juli 20x2 (etter 3,5 år) endres bruken av bygningen. Forsikringstjenester er unntatt fra loven, jf. mval § 3-6 bokstav a. I forbindelse med utleie til Norsk Forsikring AS, blir deler av lokalene tatt i bruk i virksomhet utenfor loven. Bygningen regnes som kapitalvaren fast eiendom, jf. mval § 9-1 annet ledd bokstav b. Endring av bruken skjer i justeringsperioden på 10 år, jf. mval § 9-4 annet ledd. Justeringen gjennomføres med 1/10 per år i resten av justeringsperioden i samsvar med mval § 9-5.

|                  | Fradrags-<br>prosent |                                                            | Fradrag            |
|------------------|----------------------|------------------------------------------------------------|--------------------|
| Anskaffelse      | 100                  |                                                            | (1 250 000 kroner) |
| Justering i 20x2 | 80                   | (= $1/10 \cdot [1,0 - 0,8] \cdot 1\,250\,000 \cdot 6/12$ ) | 12 500 kroner      |
|                  |                      |                                                            | (1 237 500 kroner) |

Justering av merverdiavgift for et helt år utgjør 25 000 kroner ( $= 1/10 \cdot 1\,250\,000 [1,0 - 0,8]$ ). I 20x2 gjennomføres justering for et halvt år. Det betyr at inngående merverdiavgift på 12 500 kroner må tilbakeføres. Dersom det ikke skjer endringer i bruken av bygningen må det for resten av justeringsperioden på seks år (20x3-20x8) tilbakeføres merverdiavgift med 25 000 kroner per år, til sammen 150 000 kroner.