

5355

Løsningsforslag på Skatterett revisoreksamen, 20 stp, høsten 2014.

Oppgave 1.

Spm. 1a. Skattemessig varekostnad i X13.

	Tekst:	Lovhenvi­sing	Kr.
	Varebeholdning pr. 01.01.X13, anskaffelseskost.	Sktl § 14-5.2.	3 880 000
+	Sum varekjøp i X13		44 260 000
-	Varebeholdning pr. 31.12.X13, anskaffelseskost.	Sktl § 14-5.2.	3 940 000
=	Skattemessig varekostnad i X13	Sktl § 6-1.1.	44 200 000

Spm. 1b. Regnskapsmessig varekostnad, endring i midlertidig forskjell og skattemessig varekostnad i X13.

Regnskapsmessig varekostnad:

	Tekst:	Lovhenvi­sing	Kr.
	Varebeholdning pr. 01.01.X13, regnskapsmessig verdi: Kr. 3 880 000 – kr. 200 000 =	RI § 5-2.	3 680 000
+	Sum varekjøp i X13		44 260 000
	Varebeholdning pr. 31.12.X13, regnskapsmessig verdi: Kr. 3 940 000 – kr. 180 000 =	RI § 5-2.	3 760 000
=	Regnskapsmessig varekostnad i X13	RI § 4-1.1 nr. 3. RI § 6-1.1 nr. 5.	44 180 000

Endring midlertidig forskjell:

		01.01.X13		31.12.X13		Endring
	Regnskapsmessig verdi	3 680 000		3 760 000		
-	Skattemessig verdi	3 880 000		3 940 000		
=	Midlertidig forskjell	-200 000	-	-180 000	=	-20 000

Skattemessig resultat blir kr. 20 000 lavere enn det regnskapsmessige resultatet. Dette fordi at skattemessig varekostnad blir kr. 20 000 høyere enn regnskapsmessig varekostnad.

Skattemessig varekostnad; Regnskapsmessig varekostnad og endring midlertidig forskjell.

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessig varekostnad i X13	44 180 000
+	Reduksjon i skattereduserende midlertidig forskjell	20 000
=	Skattemessig varekostnad i X13	44 200 000

Spm. 2a. Skattemessig kostnad tap på fordringer i X13.

Ytterligere konstaterte tap i X13.

Kundefordringen på kunden som er forfalt med mer enn 6 måneder og har blitt purret 3 ganger med normale tidsintervaller, oppfyller kravet til å bli bokført som konstatert tapt, jfr sktl § 6-2.2 og F 1158 § 6-2-1.1.b. Kundefordringen på kunden som har gått konkurs og hvor det opplyses at det ikke kan forventes noe konkursdividende, oppfyller også kravet til å bli bokført som konstatert tapt, jfr sktl § 6-2.2 og F 1158 § 6-2-1.1.c.

Sum konstaterte tap i X13:
Kr. 424 000 + 40 000 + kr. 60 000 = kr. 524 000.

Endelig verdi pålydende kundefordringer pr. 31.12.X13:
Kr. 3 280 000 – kr. 40 000 – kr. 60 000 = kr. 3 180 000.

Skattemessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X13:

$\text{Kr. } 530\,000 + \text{kr. } 524\,000 * 4 * \text{kr. } 3\,180\,000 = \text{kr. } 115\,378$
Kr. 57 400 000 + kr. 58 800 000

Skattemessig kostnad tap på fordringer i X13.

	Tekst:	Kr.
	Sum konstaterte tap på fordringer i X13	524 000
+	Skattemessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X13	115 378
-	Skattemessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X12	112 438
=	Skattemessig kostnad tap på fordringer i X13.	526 940

Spm. 2b. *Regnskapsmessig kostnad tap på fordringer i X13, endring i midlertidig forskjell og skattemessig kostnad tap på fordringer i X13.*

Regnskapsmessig kostnad tap på fordringer i X13.

	Tekst:	Kr.
	Sum konstaterte tap på fordringer i X13	524 000
+	Regnskapsmessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X13	556 000
-	Regnskapsmessig avsetning tap på fordringer pr. 31.12.X12	540 000
=	Regnskapsmessig kostnad tap på fordringer i X13.	540 000

Regnskapsmessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X12:
Kr. 3 110 000 – kr. 540 000 = kr. 2 570 000.

Regnskapsmessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X13:
Kr. 3 180 000 – kr. 556 000 = kr. 2 624 000.

Skattemessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X12:
Kr. 3 110 000 – kr. 112 438 = kr. 2 997 562.

Skattemessig verdi på kundefordringer pr. 31.12.X13:
Kr. 3 180 000 – kr. 115 378 = kr. 3 064 622.

Endring midlertidig forskjell:

	Tekst:	01.01.X13		31.12.X13	Endring
	Regnskapsmessig verdi	2 570 000		2 624 000	
-	Skattemessig verdi	2 997 562		3 064 622	
=	Midlertidig forskjell	-427 562	-	-440 622	+13 060

Skattemessig resultat blir kr. 13 060 høyere enn det regnskapsmessige resultatet. Dette fordi at skattemessig kostnad tap på fordringer blir kr. 13 060 lavere enn regnskapsmessig kostnad tap på fordringer.

Skattemessig kostnad tap på fordringer; Regnskapsmessig tap på fordringer og endring midlertidig forskjell.

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessig tap på fordringer i X13	540 000
-	Økning i skattereduserende midlertidig forskjell	13 060
=	Skattemessig kostnad tap på fordringer i X13	526 940

Spm. 3. Skattemessig behandling av varige driftsmidler i X13.

Avskrivninger og inntektsføringer.

Avskrivbare varige driftsmidler avskrives i henhold til sktl § 14-30 - § 14-47.

Avskrivningsgruppe a.

	Tekst:	Lovhenvvisninger	Beløp
	Saldo 01.01.X13.	sktl § 14-42.2.	322 800
+	Kjøp i året X13.	sktl § 14-40 og 14-42.2.	0
-	Salgssum i X13.	sktl § 14-44.2.	0
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		322 800
-	Skattemessig avskrivning, 30 %	sktl § 14-43.1.a.	96 840
=	Utgående saldo 31.12.X13.	sktl § 14-42.2.	225 960

Avskrivningsgruppe c.

En varebil er solgt. Salgssummen føres til fradrag på skattemessig saldo, jfr sktl § 14-44.2, fordi dette alternativet gir lavest alminnelig inntekt.

	Tekst:	Lovhenvvisninger	Beløp
	Saldo 01.01.X13.	sktl § 14-42.2.	198 600
+	Kjøp i året X13.	sktl § 14-40 og 14-42.2.	0
-	Salgssum solgt varebil i X13	sktl § 14-44.2.	-220 000
=	Gevinst = negativ saldo pr. 31.12.X13.	sktl § 14-46	-21 400
-	Inntektsføring, 20 %	sktl § 14-43.1.c.	+4 280
=	Utgående saldo = negativ saldo 31.12.X13.	sktl § 14-42.2.	-17 120

Avskrivningsgruppe d.

Kjøpt personbil må føres inn på avskrivningsgruppe d, siden personbilen er et varig driftsmiddel, jfr sktl § 14-40.1 og § 14-41.1.d.

Brukt personbil som tas ut av eneaksjonæren, er et skattemessig uttak og føres til fradrag på avskrivningsgruppen, siden det gir lavest alminnelig inntekt, jfr sktl § 5-2 og § 14-44.5. Estimert omsetningsverdi er beløpet som skal fradras på avskrivningsgruppen, jfr sktl § 5-3.

	Tekst:	Lovhenvvisninger	Beløp
	Saldo 01.01.X13.	sktl § 14-42.2.	688 400
+	Kjøp i året X13.	sktl § 14-40 og 14-42.2.	500 000
-	Uttak personbil i X13, omsetningsverdi	sktl § 14-44.5 og 2.	240 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		948 400
-	Skattemessig avskrivning, 20 %	sktl § 14-43.1.d.	189 680
-	Sk m avskrivning på kjøp i året, 10 %	sktl § 14-43.4.	50 000
=	Utgående saldo 31.12.X13.	sktl § 14-42.2.	708 720

Sum skattemessig avskrivninger i avskrivningsgruppe d:
kr. 189 680 + kr. 50 000 = kr. 239 680.

Langgata 20.

Langgata 20 selges i X13. Det er ikke anledning til skattemessig å avskrive varige driftsmidler som realiseres i løpet av inntektsåret, jfr sktl § 14-42.2.

Vitogata 10.

Eiendommen Vitogata 10 kjøpes 1. mars. Forskjellige deler av bygget brukes til forskjellige formål og siden eiendommen ikke er seksjonert, er dette et kombinert bygg. Det må fastslås om eiendommen er avskrivbar, og hvis den er det, hvilken avskrivningsgruppe eiendommen skal avskrives i, jfr sktl § 14-41.2.

Avskrivbar.

Delene av bygget som brukes til avskrivbart formål, er lager og forretningslokaler. Leieverdien pr. måned på disse to delene, kr. 80 000 + kr. 120 000 = kr. 200 000 er høyere enn leieverdien, kr. 50 000, på den delen(leilighetene) som ikke er avskrivbar. Hele bygget er dermed avskrivbart, jfr sktl § 14-41.2. I kjøpsåret skal avskrivbare deler av en eiendom avskrives uten reduksjon på grunn av eie kortere enn ett helt år.

Avskrivningsgruppe.

Bygg skal avskrives på egen saldo, jfr sktl § 14-41.4. Selve bygget skal i sin helhet avskrives i en avskrivningsgruppe og i den avskrivningsgruppen som har høyest leieverdi, jfr sktl § 14-41.2. Leilighetene, som ikke er avskrivbare, medregnes i avskrivningsgruppe i ved bestemmelse av avskrivningsgruppe. Sum leieverdi i avskrivningsgruppe i, kr. 120 000 + kr. 50 000 = kr. 170 000, er høyere enn leieverdien for lagerdelen. Dette medfører at hele bygget avskrives i avskrivningsgruppe i. Fast teknisk installasjon avskrives alltid i avskrivningsgruppe j og på egen saldo for dette bygget, jfr sktl § 14-41.4.

Avskrivninger av selve bygget.

	Tekst:	Lovhenvisninger	Beløp
	Kjøpspris inkludert andel kjøpsomkostninger	sktl § 14-42.2.	24 000 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		24 000 000
-	Skattemessig avskrivning, 2 %	sktl § 14-43.1.i.	480 000
=	Utgående saldo 31.12.X13.	sktl § 14-42.2.	23 520 000

Fast teknisk installasjon.

	Tekst:	Lovhenvisninger	Beløp
	Kjøpspris inkludert andel kjøpsomkostninger	sktl § 14-42.2.	8 400 000
=	Avskrivningsgrunnlag pr. 31.12.X13.		8 400 000
-	Skattemessig avskrivning, 10 %	sktl § 14-43.1.j.	840 000
=	Utgående saldo 31.12.X13.	sktl § 14-42.2.	7 560 000

Skattemessig behandling av salget av Langgata 20.

Vedlikeholdsarbeid som er gjennomført på solgt bygg, kostnadsføres direkte og har ikke noe med avskrivninger å gjøre. Kr. 200 000 reduserer alminnelig inntekt. Ved salg av bygget må en behandle selve bygget, fast teknisk installasjon og tomte hver for seg.

Selve bygget:

Gevinst beregnes og overføres til gevinst- og tapskontoen, jfr sktl § 14-44.3.

	Tekst:	Lovhenvisninger	Beløp
+	Saldo 01.01.X13.	sktl § 14-42.2.	20 400 000
-	Salgssum, selve bygget	sktl § 14-44.3.	23 000 000
=	Gevinst		-2 600 000
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	sktl § 14-44.3.	+2 600 000
=	Utgående saldo pr. 31.12.X13.		0

Fast teknisk installasjon.

Gevinst som oppstår på fast teknisk installasjon ved salg av bygg, beholdes som negativ saldo på avskrivningssaldoen, jfr sktl § 14-44.2. Den optimale skattemessige behandlingen av fast teknisk installasjon er å inntektsføre den negative saldoen med så lav prosent som mulig (som er maksimal avskrivningsprosent), jfr sktl § 14-46.

	Tekst:	Lovhenvisninger	Beløp
+	Saldo 01.01.X13.	sktl § 14-42.2.	7 140 000
-	Salgssum	sktl § 14-43.1.j.	8 700 000
=	Gevinst = negativ saldo.	sktl § 14-42.2.	-1 560 000
+	Inntektsføring, 10 % i X13.	sktl § 14-46.	+156 000
=	Utgående saldo, negativ saldo pr. 31.12.X13.	sktl § 14-46.	1 404 000

Tomt.

Opparbeidelse av parkeringsplass på tomta, er en påkostning. Påkostningen må tillegges skattemessig kostpris, jfr sktl § 14-40.3. Tap ved salg av tomta, må overføres til gevinst- og tapskonto, jfr sktl § 14-52.

	Tekst:	Lovhenvisninger	Beløp
+	Skattemessig verdi pr. 01.01.X13.		8 600 000
+	Påkostning i X13.	sktl § 14-40.3.	400 000
=	Skattemessig kostpris på salgstidspunktet		9 000 000
-	Salgssum, redusert for salgskostnader	sktl § 14-52.	8 300 000
=	Tap		+700 000
-	Overføres til gevinst- og tapskonto	sktl § 14-52.	-700 000
=	Skattemessig verdi pr. 31.12.X13.		0

Gevinst- og tapskonto.

Gevinst- og tapskonto kan utarbeides etter salget av bygget er behandlet fordi det er ikke noen andre eiendeler som vil påvirke gevinst- og tapskonto i X13.

	Tekst:	Lovhenvisninger	Beløp
	Negativ saldo/Tapssaldo pr. 01.01.X13.	sktl § 14-42.2.	840 000
-	Skattemessig gevinst, salg Langgata 20, selve bygget	sktl § 14-45.2.	2 600 000
+	Skattemessig tap, salg Langgata 20, tomt	sktl § 14-45.3.	700 000
=	Positiv saldo/gevinstsaldo før inntektsf. pr. 31.12.X13.		1 060 000
-	Inntektsføring, 20 % i X13.	sktl § 14-45.4.	212 000
=	Positiv saldo/gevinstsaldo pr. 31.12.X13.		848 000

Sum skattemessige avskrivninger og inntektsføring av negative saldi.

	Tekst:	Kr.
	Avskrivningsgruppe a, avskrivning	96 840
+	Avskrivningsgruppe d, avskrivning	239 680
+	Avskrivningsgruppe i, Vitogata 10, avskrivning	480 000
+	Avskrivningsgruppe j, Vitogata 10, avskrivning	840 000
=	Sum avskrivninger	1 656 520
-	Avskrivningsgruppe c, inntektsføring fra negativ saldo	4 280
-	Avskrivningsgruppe j, Langgata 20, inntektsføring fra negativ saldo	156 000
=	Nettosum avskrivninger etter inntektsføring fra negativ saldo	1 496 240

Netto påvirkning på alminnelig inntekt i X13.

	Tekst:	Kr.
	Nettosum skattemessige avskrivninger og inntektsføring fra negative saldi	1 496 240
+	Kostnadsføring av vedlikehold av taket på Langgata 20	200 000
-	Årets inntektsføring, gevinst- og tapskonto	212 000
=	Netto; kostnadsføring i alminnelig inntekt i X13.	1 484 240

Spm. 4. Endring midlertidige forskjeller for varige driftsmidler i X13.

Sum skattemessig verdi på varige driftsmidler pr. 31.12.X13:

	Tekst:	Kr.
	Avskrivningsgruppe a	225 960
+	Avskrivningsgruppe d	708 720
+	Avskrivningsgruppe i, Vitogata 10	23 520 000
+	Avskrivningsgruppe j, Vitogata 10	7 560 000
+	Tomt, Vitogata 10	9 600 000
=	Sum	41 614 680
-	Avskrivningsgruppe c, negativ saldo	17 120
-	Avskrivningsgruppe j, negativ saldo, Langgata 20	1 404 000
=	Nettosum skattemessig verdi varige driftsmidler	40 193 560

Varige driftsmidler. Endring midlertidig forskjell:

	Tekst:	01.01.X13.	31.12.X13.	Endring
	Regnskapsmessig verdi	38 830 000	41 840 000	
-	Skattemessig verdi	37 349 800	40 193 560	
=	Midlertidig forskjell	1 480 200	- 1 646 440	= -166 240

Gevinst- og tapskonto. Endring midlertidig forskjell:

	Tekst:	01.01.X13.	31.12.X13.	Endring
	Regnskapsmessig verdi	0	0	
-	Skattemessig verdi	+840 000	-848 000	
=	Midlertidig forskjell	-840 000	+848 000	= -1 688 000

Spm. 5. Beregning av alminnelig inntekt i X13.

	Tekst:	Kr.
	Regnskapsmessig årsresultat før skattekostnad	4 530 000
+	Endring i midlertidig forskjell varelager	-20 000
+	Endring i midlertidig forskjell kundefordringer	+13 060
+	Endring i midlertidig forskjell varige driftsmidler	-166 240
+	Endring i midlertidig forskjell gevinst- og tapskonto	-1 688 000
+	Permanent forskjell; Ikke fradragsberettiget representasjon	+50 000
+	Permanent forskjell: skattefritt aksjeutbytte, jfr sktl § 2-38.2.	-30 000
+	Permanent forskjell: skattepliktig andel av mottatt utbytte, jfr sktl § 2-38.6. Kr. 30 000 * 3 % =	+900
=	Alminnelig inntekt for X13.	2 689 720

Oppgave 2.**Spm. 1. Fordeler som inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift.**

Lønn og feriepenger.

Lønn og feriepenger er skattepliktige fordeler som skal innberettes og inngår dermed i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jfr folketrygd § 23-2.1.

Privat bruk av arbeidsgivers bil.

Privat bruk av arbeidsgivers bil er en naturalytelse som det skal foretas forskuddstrekk i, jfr sktbetl § 5-6.1, og inngår dermed i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jfr folketrygd § 23-2.3.

Privat bruk av arbeidsgivers mobiltelefon.

Privat bruk av arbeidsgivers mobiltelefon er en skattepliktig naturalytelse for den ansatte, jfr sktl § 5-12.5, som det skal foretas forskuddstrekk i, jfr sktbetl § 5-6.1, og inngår dermed i arbeidsgivergrunnlaget, jfr folketrygd § 23-2.3.

Lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, hvor aksjeselskapet er arbeidsgiver til långiver. Lån fra personlig skattesubjekt til aksjeselskap, og hvor lånerenten overstiger rentenivået fastsatt av Stortinget, er ikke innberetningspliktig. Skattemessig fordel skal skattemessig behandles i henhold til reglene i sktl § 5-22, og inngår dermed ikke i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget.

Utbytte.

Utbytte er en skattepliktig avkastning på kapital(aksjene) for en personlig skattyter, jfr sktl § 5-20.1 og § 10-11, og er ikke en godtgjørelse for utført arbeid. Utbytte skal således ikke innberettes som lønn, og inngår derfor ikke i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jfr folketrygd § 23-2.1.

Spm. 2. Hva blir arbeidsgiveravgiftkostnaden for ovenforstående poster i X13.

Arbeidsgiveravgift er en skattemessig kostnad, jfr sktl § 6-15, som skal kostnadsføres i samme inntektsår som grunnlaget for arbeidsgiveravgiften kostnadsføres, ut fra at den er ubetinget pådratt, jfr sktl § 14-2.2.

Gloa AS driver virksomhet i Oslo kommune. Arbeidsgiveravgiften kan være geografisk differensiert, jfr folketrygd § 23-2.12.1, og skal beregnes med utgangspunkt i hvor arbeidsgiver driver sin virksomhet og er registrert etter enhetsregisterloven, jfr årlig vedtak om fastsetting av avgifter mm til folketrygden for 2014, § 1.1. og 2. I vedtaket om avgifter til folketrygden for 2014, er arbeidsgiveravgift differensiert i 5 soner. Oslo kommune ligger i sone 1, jfr årlig vedtak om fastsetting av avgifter mm til folketrygden for 2014, § 2.1. I 2014 er arbeidsgiveravgiftssatsen 14,1 % i sone 1, jfr årlig vedtak om fastsetting av avgifter til folketrygden for 2014, § 3.1.

Arbeidsgiveravgiftkostnad for X13:

Lønn.

Lønnen kostnadsføres i X13.

Arbeidsgiveravgiftkostnaden blir $kr. 800\ 000 * 14,1\ \% = kr. 112\ 800$.

Feriepenger utbetalt i X13.

Det blir ingen arbeidsgiveravgiftkostnad på feriepenger utbetalt i X13. Feriepenger opptjenes i året før(opptjeningsåret) det året de utbetales(ferieåret). Arbeidsgiveravgiften på disse utbetalte feriepengene ble derfor ubetinget pådratt og kostnadsført i X12, jfr sktl § 14-2.2.

Opptjente feriepenger i X13 for utbetaling i X14.

Opptjente feriepenger i X13, for utbetaling i X14, pådras og kostnadsføres i X13(opptjeningsåret), jfr sktl § 14-2. Dette medfører at arbeidsgiveravgift på disse feriepengene kostnadsføres i X13.

Arbeidsgiveravgiftkostnaden blir $kr. 93\ 600 * 14,1\ \% = kr. 13\ 197,60$.

Privat bruk av arbeidsgivers bil.

Skattepliktig fordel på privat bruk av arbeidsgivers bil innberettes i X13 fordi det er da den ansatte har fordelen av den private bruken. Arbeidsgiveravgift kostnadsføres i samme år. Arbeidsgiveravgiften blir $kr. 140\ 000 * 14,1\ \% = kr. 19\ 740$.

Privat bruk av arbeidsgivers mobiltelefon.

Skattepliktig fordel for privat bruk av arbeidsgivers telefon innberettes i X13 fordi det er da den ansatte har fordelen. Når den ansatte har tjenstlig bruk for telefonen utenom arbeidstiden, er skattepliktig fordel $kr. 4\ 392$, jfr forskrift av 19.11.1999, nr. 1158, § 5-12-21.1. Samme år som

skattepliktig fordel foreligger, skal arbeidsgiveravgiften kostnadsføres, jfr sktl § 14-2.2, og innberettes.

Arbeidsgiveravgift blir $kr. 4\,392 \cdot 14,1\% = kr. 619,27$.

Oppgave 3.

Spørsmål 1

Fastsett skattepliktig inntekt for Kari Karlsen, Mari Moen og Larsen Invest AS for år X1 som følge av selskapsdeltakelsen.

Deltakerlignet selskap er ikke eget skattesubjekt selv om det skal beregnes alminnelig inntekt på selskapsnivå. Det er deltakerne som tilordnes inntekten og skattlegges, sktl § 10-41 og § 2-2.2. Alminnelig inntekt fordeles etter eierandel, sktl § 2-2.3. Sktl § 10-41(3) angir fordeling ved eierskifte i løpet av inntektsåret. Opptak av ny deltaker med innskudd i selskapet regnes ikke som realisasjon selv om de to tidligere eierne får redusert sin eierandel. Ny eier får kostprisen som inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Siden det ikke foretas utdelinger fra selskapet og det ikke foreligger avtaler om arbeidsgodtgjørelse, blir det kun andel av alminnelig inntekt som skattlegges på eierne i år X1:

Kari Karlsen og Larsen Invest AS: $kr (900\,000 \times 0,50 \times 6/12) + kr (900\,000 \times 1/3 \times 6/12) = kr 375\,000$, alminnelig inntekt øker med $kr 375\,000$ på hver av disse to deltakerne.

Mari Moen: $kr 900\,000 \times 1/3 \times 6/12 = kr 150\,000$, alminnelig inntekt øker med $kr 150\,000$.

Siden det ikke foretas utdelinger, blir det et uegentlig innskudd for de personlige deltakerne tilsvarende skatt på andel av alminnelig inntekt som øker skjermingsgrunnlaget pr. 01.01.X2, sktl § 10-42(7). Videre blir det også ubenyttet skjerming til fremføring fra år X1, sktl § 10-42(9).

Spørsmål 2

Fastsett skattepliktig inntekt for Kari Karlsen, Mari Moen og Larsen Invest AS for år X2 som følge av selskapsdeltakelsen.

Fastsett skattepliktig inntekt for Kari Karlsen, Mari Moen og Larsen Invest AS for år X2 som følge av selskapsdeltakelsen.

Alminnelig inntekt fordeles på de tre deltakerne for skattlegging, sktl § 10-41. Når to av deltakerne har avtale om arbeidsgodtgjørelse, skal arbeidsgodtgjørelsen trekkes ut fra alminnelig inntekt før resten fordeles etter eierandel. Deretter legges arbeidsgodtgjørelsen til igjen på de som har avtale om arbeidsgodtgjørelse. I tillegg er arbeidsgodtgjørelse personinntekt i næringsvirksomhet, sktl § 12-2,f og ftrl § 23-3(3).

Kari Karlsen:

Kr $(1\,600\,000 - (400\,000 + 300\,000)) \times 1/3 =$	kr 300 000
+ arbeidsgodtgjørelse	<u>kr 400 000</u>
Alminnelig inntekt	<u>kr 700 000</u>

Ved utdeling fra opptjent egenkapital får hun et tillegg i alminnelig inntekt etter sktl § 10-42:

Utdeling	kr 200 000
- Skatt på andel av alminnelig inntekt (ex. arbeidsgodtgjørelse) $Kr\ 300\ 000 \times 0,27 =$	kr 81 000
- Ubenyttet skjerming fra år X1 $Kr\ 100\ 000 \times 0,02 =$	kr 2 000
- Skjerming år X2 $Kr\ 203\ 250^* \times 0,02$	<u>kr 4 065</u>
Tillegg i alminnelig inntekt	<u>kr 112 935</u>

* Skjermingsgrunnlag for Kari Karlsen pr 01.01.X2:

$$Kr\ 100\ 000 + kr(375\ 000 \times 0,27) + kr(100\ 000 \times 0,02) = kr\ 203\ 250$$

Sum alminnelig inntekt $kr\ (700\ 000 + 112\ 935) =$	<u>kr 812 935</u>
Personinntekt i næring	<u>kr 400 000</u>

Mari Moen:

$Kr\ (1\ 600\ 000 - (400\ 000 + 300\ 000)) \times 1/3 =$	kr 300 000
+ arbeidsgodtgjørelse	<u>kr 300 000</u>
Alminnelig inntekt	<u>kr 600 000</u>

Utdeling fra opptjent egenkapital:

Utdeling	kr 200 000
- Skatt på andel av alminnelig inntekt (ex. arbeidsgodtgjørelse) $Kr\ 300\ 000 \times 0,27 =$	kr 81 000
- Ubenyttet skjerming fra år X1 $Kr\ 150\ 000 \times 0,02 =$	kr 3 000
- Skjermingsfradrag år X2 $Kr\ 193\ 500^{**} \times 0,02$	<u>kr 3 870</u>
Tillegg i alminnelig inntekt	<u>kr 112 130</u>

** Skjermingsgrunnlag for Mari Moen pr 01.01.X2:

$$Kr\ 150\ 000 + kr(150\ 000 \times 0,27) + kr(150\ 000 \times 0,02) = kr\ 193\ 500$$

Sum alminnelig inntekt $kr\ (600\ 000 + 112\ 130) =$	<u>kr 712 130</u>
Personinntekt i næring	<u>kr 300 000</u>

Larsen Invest AS:

$$Alminnelig\ inntekt\ kr\ (1\ 600\ 000 - 700\ 000) \times 1/3 = kr\ 300\ 000$$

Fritaksmodellen gjelder ved utdeling fra ANS til et AS, sktl § 2-38:

$$Kr\ (200\ 000 - kr\ (300\ 000 \times 0,27)) \times 0,03 = kr\ 3\ 570$$
$$Sum\ alminnelig\ inntekt\ kr\ (300\ 000 + 3\ 570) = kr\ 303\ 570$$

Spørsmål 3

Redegjør for hvordan dette behandles skattemessig for Epsilon AS og Vidar Vang.

Vidar Vang har en kostpris på kr 1 000 000: 1 000 = kr 1 000 pr aksje. Innbetalt kapital pr aksje er kr 400, og pålydende er kr 600.

I år X1 mottar han ikke utbytte. Det blir ubenyttet skjerming til fremføring på aksjene, sktl § 10-12. Skjermingsgrunnlaget settes til kostpris, sktl § 10-12(2), jf § 10-32(2).

Skjerming for år X1: $\text{kr } 1\,000 \times 0,02 = \underline{\text{kr } 20 \text{ pr aksje.}}$

I år X2 settes aksjekapitalen ned med kr 400 pr aksje som utbetales til Vidar Vang. I henhold til sktl § 10-11(2) anses enhver vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær som utbytte. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt kapital. Det er ikke anledning til å velge at kapitalnedsettelsen skal gjelde bare tidligere innbetalt kapital. Sktl § 10-11(5) gir anvisning på at kapitalnedsettelse først skal avregnes mot forhøyelse av kapital uten nyttegning. Her blir utdeling av kr 200 pr aksje som stammer fra fondsemisjon å anse som utbytte og de siste kr 200 å regne som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital som ikke medfører skatlegging av aksjonæren. Tilbakebetaling av innbetalt kapital reduserer inngangsverdien på aksjen og dermed skjermingsgrunnlaget.

Utbytte pr aksje i X2		kr 200,00
- ubenyttet skjerming fra år X1	kr 20,00	
- skjerming fra år X2 $\text{Kr } (1\,000 - 200) + \text{kr } 20) \times 0,02 =$	<u>kr 16,40</u>	
= Sum skjerming	<u>kr. 36,40</u>	<u>kr. 36,40</u>
Skattepliktig utbytte pr aksje		<u>kr 163,60</u>

Alminnelig inntekt øker med $\text{kr } 200 \times 1\,000 =$	kr 200 000
Skjerming til fradrag i alminnelig inntekt $\text{kr } 36,40 \times 1\,000 =$	<u>kr 36 400</u>
Skattepliktig utbytte for alle aksjene $\text{kr } 163,60 \times 1\,000 =$	<u>kr 163 600</u>

Det blir ingen skattemessig effekt for Epsilon AS når aksjekapitalen settes ned fra kr. 600 000 til kr. 200 000.

Oppgave 4.

Del I

Spørsmål a.

Merverdiavgift skal som hovedregel beregnes ved levering. Leier kan faktureres på forskudd med merverdiavgift begrenset til en periode på ett år, jf. FMVA § 5-2-6.

Husleie for 3 md	Netto ekskl. mva.	+ 25 % mva.	Brutto
Forsikring AS	¹ 120 000	-	120 000
Rådgivning AS	² 180 000	45 000	225 000

¹ $(= 2\,000 \cdot 240) \cdot 3/12 = 120\,000$ kroner

² $(= 2\,000 \cdot 360) \cdot 3/12 = 180\,000$ kroner

Rådgivning AS utøver blandet virksomhet og har rett til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift. Fradragsberettiget andel er forholdet mellom forrige års merverdiavgiftspliktig omsetning i forhold til forrige års total omsetning, jf. FMVA § 8-2-2. Fradragsberettiget andel er 75 % $(= 30 \text{ mill kr}/40 \text{ mill kr})$, dvs. med 33 750 kroner $(= 45\,000 \cdot 0,75)$. Netto husleie blir dermed 191 250 kroner $(= 225\,000 - 33\,750)$.

Spørsmål b.

1. Takeksperten AS skal i samsvar med lovens hovedregel beregne utgående merverdiavgift med alminnelig sats av varer og tjenester som gjelder oppdraget, jf. mval § 3-1.1. Selger beregner utgående merverdiavgift med 12 500 kroner $(= 50\,000 \cdot 0,25)$. Regningen inklusive merverdiavgift blir 62 500 kroner $(= 50\,000 \cdot 1,25)$. Utgiften gjelder utvendig vedlikehold av bygningen. Fradragsberettiget merverdiavgift skal beregnes ut fra prosentvis bruk av bygget innenfor loven. Arealet brukes som hjelpenøkkel ved fordelingen, jf. FMVA § 8-2-1. Hele arealet (50 %) som brukes av Bok og Kontor AS, bokhandlervirksomheten, brukes innenfor

merverdiavgiftsloven (har all omsetning innenfor merverdiavgiftsloven, noe merverdiavgiftspliktig omsetning og noe merverdiavgiftsfri omsetning). Hele arealet 30 % (50 % * 60 %) som brukes av Rådgivning AS, forutsettes å bli brukt til både til rådgivning (merverdiavgiftspliktig omsetning) og kursvirksomhet (omsetning utenfor merverdiavgiftsloven), fordi det ikke er oppgitt noe annet. Det er opplyst at dette arealet er frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret og inkluderes i prosentandelen for fradragsberettiget andel av inngående merverdiavgift. Arealet 20 % (50 % * 40 %) som brukes av Forsikring AS, til forsikringsvirksomhet, brukes utenfor merverdiavgiftsloven fordi forsikringsvirksomhet er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jfr mval § 3-6. Dette tilsier at 80 % av arealet i bygget brukes innenfor merverdiavgiftsloven. Fradragsberettiget merverdiavgift er 10 000 kroner (= 12 500 · 80 %). Nettoutgiften blir 52 500 kroner (= 62 500 – 10 000).

2. Regningen fra Kontorstyr AS inklusive merverdiavgift blir 7 500 kroner (= 6 000 · 1,25). Utgiften er til bruk i registrert virksomhet. Bok og Kontor AS har rett til fullt fradrag for merverdiavgift, jfr mval § 8-1.
3. Regningen fra Møbelhuset AS inklusive merverdiavgift blir 18 750 kroner (= 15 000 · 1,25). Forsikring AS utøver virksomhet utenfor loven, jfr mval § 3-6.a, og har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift.
4. Regningen for en PC inklusive merverdiavgift er 6 250 kroner (= 5 000 · 1,25). For PC-en til bruk i kursvirksomheten gis det ikke fradrag for merverdiavgift. PC-en til bruk for daglig leder brukes til felles drift av virksomheten. Rådgivning AS har rett til forholdsmessig fradrag for merverdiavgift ut fra forholdet mellom forrige års merverdiavgiftspliktig omsetning og forrige års total omsetning, dvs. 937,50 kroner (= 1 250 · 75 %), jfr mval § 8-2.1 og FMVA § 8-2-2. Nettoutgiften blir 5 312,50 (= 6 250,00 – 937,50).

Spørsmål c.

Hovedregelen er at det skal beregnes merverdiavgift ved uttak av varer fra avgiftspliktig virksomhet, jf. mval § 3-21. Avgiftsgrunnlaget er alminnelig omsetningsverdi, jf. mval § 4-9. Salg av bøker er fritatt for merverdiavgift, jf. mval § 6-3 første ledd. Fritak ved salg gjelder tilsvarende ved uttak, jf. mval § 6-17. Det skal derfor ikke beregnes uttaks-merverdiavgift ved bokgaven til ansatte. Ved uttak av brettspillet skal det beregnes uttaks-merverdiavgift på 100 kroner (= 400 · 25 %) per spill, til sammen 1 000 kroner (= 100 · 10).

Spørsmål d.

1. Flyreise er persontransport med redusert sats på 8 %, jf. mval § 5-3 og årlig avgiftsvedtak, Regningen inklusive merverdiavgift blir 1 620 kroner (= 1 500 · 1,08). Utgiften er til bruk i virksomheten. Fullt fradrag for merverdiavgift med 120 kroner (= 1 500 · 0,08), jfr mval § 8-1.
2. Ved servering på restaurant skal det brukes alminnelig avgiftssats, jf. mval § 5-2 første ledd annet punktum. Regningen inklusive merverdiavgift blir 1 125 kroner (= 900 · 1,25). Det gis ikke fradrag for merverdiavgift på utgifter til servering, jf. mval § 8-3 første ledd nr. a. Tips til servitør regnes ikke som omsetning. Ingen avgiftsbehandling av tips.
3. Utleie av bil (vare) er avgiftspliktig. Regningen inklusive merverdiavgift blir 1 000 kroner (= 800 · 1,25). Utgiften gjelder drift av personkjøretøy. Avskåret fradragsrett etter mval § 8-4, som også omfatter leie og leasing av personkjøretøy.

Spørsmål e.

1. Hvis Bokgrossisten AS selger aksjene i Bok og Kontor AS, er dette salg av en finansiell eiendel. Omsetning av aksjer er unntatt fra loven, jf. mval 3-6 (e).
2. Salg av varer og tjenester som ledd i overdragelse av virksomhet er fritatt for merverdiavgift, jf. mval § 6-14. Vilkåret for fritaket er blant annet at kjøper har intensjon om å drive virksomheten videre.

Del II

Spørsmål a.

Salg av en markedsføringstjeneste er avgiftspliktig med bruk av alminnelig sats, jf. mval § 3-1 første ledd og mval § 5-1 første ledd. Plikt til å beregne merverdiavgift inntreder ved levering, jf. mval § 1-3 første ledd bokstav a. En forskuddsinnbetaling regnes som en finansiell tjeneste, og er unntatt fra loven, jf. mval § 3-6.

For enkelte tjenester, som persontransport, servering og abonnementer, kan salgsdokument med merverdiavgift utstedes før levering har skjedd, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. For ordinære tjenesteleveranser er det ikke anledning til å utstede salgsdokument med merverdiavgift før levering har skjedd, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7 siste punktum. Etter at tjenestene er utført, vil fakturaen kunne se slik ut:

Markedsføring: 50 timer · 600 kroner per time	30 000 kroner
+ 25 % merverdiavgift	7 500 kroner
= Salgssum, inklusive merverdiavgift	37 500 kroner
- Innbetalt forskudd	(10 000 kroner)
= Sum å betale	27 500 kroner

Den avgiftspliktige omsetningen i terminen er 30 000 kroner. Forskuddet regnes ikke som omsetning og vises ikke på omsetningsoppgaven.

Spørsmål b.

Ved et endelig konstatert tap på en kundefordring kan tidligere beregnet merverdiavgift tilbakeføres, jf. mval § 4-7 første ledd. En konkurs tilfredsstiller kriteriene for å kunne tilbakeføre merverdiavgift, jf. FMVA § 4-7-1 første ledd bokstav c. Dette gir følgende beregning:

Bruttofordring, inklusive merverdiavgift	37 500 kroner
- Innbetalt forskudd	(10 000 kroner)
= Bruttotap, inklusive merverdiavgift	27 500 kroner
- Merverdiavgift (25 %) ¹	(5 500 kroner)
= Nettotap som kostnadsføres	22 000 kroner

¹ 27 500 kroner / 1,25 · 0,25 = 5 500 kroner

Nettotapet på 22 000 kroner føres som tap på fordringer i resultatregnskapet. Merverdiavgiften korrigeres på avgiftsoppgaven i den terminen tapet er endelig konstatert. Tilbakeføringen av avgift føres som en korreksjon av posten inngående merverdiavgift i omsetningsoppgaven.