

DEL 1 – AS HANDEL**Oppgave a - Andersens aksjesalg i X3 Se sktl § 10-10 til § 10-12 og § 10-30 til § 10-36**

Forutsetter at dagens skatteregler (Aksjonærmodellen) gjelder i alle de aktuelle årene. Ved salg av 600 aksjer i X3, er det de 500 først anskaffede (fra mars X2) + 100 av de senere anskaffede aksjene (fra mai X2) som anses solgt, jf. FIFO-prinsippet i sktl. § 10-36.

Inngangsverdi pr. aksje for de 500 første er kr 100 pr. stk. I april X2 mottok Andersen kr 6 pr aksje i utbytte. Dette er mer enn skjermingsfradraget (3% av kostprisen), altså intet fremført skjermingsfradrag til neste år for disse 500 aksjene.

De 300 aksjene som ble kjøpt i mai X2 har Andersen ikke fått utbytte på i X2 (Dette ble utbetalt til den forrige eieren.) Han får da fremført skjermingsfradrag fra X2 til X3 med $\text{kr } 140 \times 0,03 = \text{kr } 4,20$ pr. aksje.

I februar X3, før utbytte blir utbetalt, selges 600 av aksjene for kr 160 pr stk.

Gevinstberegningen blir da slik:

De 500 først anskaffede aksjene: solgt for $500 \times 160 =$	80 000
- meklerprovisjon $240 \times 5/6 =$	- 200
Inngangsverdi, kjøpesummen	<u>50 000</u>
Gevinst på disse 500 aksjene	<u>29 800</u>

De 100 aksjene anskaffet i mai X2 er solgt for $100 \times 160 =$	16 000
- meklerprovisjon $240 \times 1/6 =$	- 40
Inngangsverdi, kjøpesummen $100 \times 140 =$	<u>14 000</u>
Foreløpig gevinst	1 960
- fremført skjerming fra X2: $100 \times 140 \times 3\% =$	- 420
Gevinst på de sist anskaffede aksjene	1 540
Gevinst på de 500 første aksjene	<u>29 800</u>
Samlet gevinst	31 340
Samlet oppjustert skattepliktig gevinst $31\,340 \times 1,44 =$	<u>45 130</u>

Andersen har nå 200 aksjer igjen, med inngangsverdi kr 140 pr. stk (+ eventuelle kjøpsomkostninger, iflg. oppgaveteksten kr 0.) I X3 utbetales kr 10 pr aksje i utbytte (mer enn skjermingsfradraget). Det blir da ikke noe fremført skjerming til neste år. Inngangsverdi og skjermingsgrunnlaget i X3 blir da kr 140 pr aksje, i alt $\text{kr } 140 \times 200 = 28\,000$.

Oppgave b - AS Handel blir innfusjonert i Trading ASA – Inngangsverdi for driftsmidler

Se sktl. § 11-1 til § 11-10. Siden aksjonærene i AS Handel bare får aksjer i overtakende selskap i bytte for sine gamle aksjer, kan transaksjonen gjennomføres som en skattefri fusjon, jf. § 11-1 og § 11-2. Vi skal da ha skattemessig kontinuitet både for aksjonærene og selskapene, se § 11-7 ”rett og plikt til skattemessig kontinuitet”.

Saldo gruppe d i AS Handel =	2 000 000
Saldo gruppe d i Trading ASA =	<u>16 000 000</u>
Avskrivningsgrunnlag i det fusjonerte selskapet	<u>18 000 000</u>

(Se § 11-7(1))

Den regnskapsmessige behandlingen av fusjonen (oppkjøpsmetode eller kontinuitetsmetoden) har ikke betydning for den skattemessige behandlingen.

Oppgave c - Inngangsverdi for fusjonsaksjene

Andersen får to aksjer i Trading ASA pr. aksje i AS Handel. (Se § 11-7(2))

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag pr. aksje blir da $140 : 2 = 70$
(Inngangsverdi for 400 nye aksjer er $70 \cdot 400 =$ inngangsverdien for de 200 ”gamle” aksjene = kr 28 000) Et eventuelt fremført skjermingsfradrag skal behandles på samme måte som inngangsverdien, jf § 10-34(1) d.

Oppgave d - Tapssaldo på gevinst- og tapskonto

Skatteposisjoner overføres til det fusjonerte selskapet, jf. § 11-7(1). Tapssaldoen fra AS Handel blir altså slått sammen med Trading ASA’s eventuelle saldo på gevinst- og tapskonto.

Overføring av en slik fradragspost (kr 700 000 i dette tilfellet) kan avskjæres hvis en utnyttning av slike skatteposisjoner fremstår som den vesentligste motivasjonen for fusjonen, jf. sktl. § 14-90. (Slik er det ikke i dette tilfellet.)

Oppgave e - Likvidasjon av selskapet pr. 15.06.X3 Nettoresultat etter skatt for Arne Andersen

Hvis selskapet skal avvikles i X3, vil alle gevinster og tap ved realisasjon av driftsmidler (og omløpsmidler) periodiseres i X3, sktl. § 14-48(2). Selskapet kan forhåndsfastsetting slik at skyldige skatter kan gjøres opp, og vi finner ut hva som står igjen til utdeling til aksjonærene.

Selskapets inntekt i opphørsåret kan enklest beregnes slik:

Skattemessig resultat av driften til 15.06 =	400 000
+ Skattemessig gevinst v/salg av anleggsmidlene, $4\ 800\ 000 - 3\ 500\ 000 =$	1 300 000
- Skattemessig tap v/salg omløpsmidler $5\ 500\ 000 - 5\ 700\ 000 =$	- 200 000
+ Skattemessig gevinst goodwill $1\ 000\ 000 - 0 =$	+ 1 000 000
Fradragsført tapssaldo fra tidligere år =	- <u>700 000</u>
Inntekt til beskatning v/opphør pr. 15.06 =	<u>1 800 000</u>
Skatt herav = $1\ 800\ 000 \cdot 0,22 =$	<u>396 000</u>

Selskapets bankinnskudd før salg av eiendeler	500 000
+Salgsvederlag fra Trading ASA	11 300 000
-Betalt rest skyldig skatt for X2 =	- 126 000
-Oppgjort posten annen gjeld	- 6 018 000
-Betalt skatt av inntekt i X3, beregnet ovenfor =	- <u>396 000</u>
Beregnet beløp som kan utbetales til aksjonærene	<u>5 260 000</u>

(Dette blir da vederlaget for samtlige aksjer i selskapet, se sktl. § 10-37(1).)

Arne Andersen eier 200 av 30 000 aksjer:

Utbetalt til Andersen $\frac{5\,260\,000}{200/30\,000} =$	35 067
- Inngangsverdien for 200 aksjer pr. 01.01.X3: $200 \cdot 140 =$	<u>28 000</u>
Gevinst	7 067
Skattepliktig oppjustert gevinst $7\,067 \cdot 1,44 =$	<u>10 176</u>
Etter skatt sitter han da igjen med $35\,067 - (10\,176 \times 0,22) =$	<u>32 828</u>

Oppgave f - Aksjesalg som alternativ til likvidasjon – nødvendig pris pr. aksje

Beskatningen blir den samme for Andersen enten han selger aksjene til AS Trading eller om selskapet likvideres som ovenfor. (Før RISK-reglene ble avskaffet, var dette annerledes, siden realisasjon av eiendelene gav en RISK-regulering av aksjenes inngangsverdi.)

Andersen må altså få $kr\ 35\,067 : 200 = kr\ 175,34$ pr aksje for å komme ut like godt som ved likvidasjon.

Oppgave g - Mva ved salg av "innmaten"?

Se mval. § 6-14. Ikke mva ved salg av hel virksomhet. Det skal ikke svares mva når hele virksomheten selges under ett til ny eier, som skal drive den videre. Altså 0 utgående mva.

Oppgave h - Utsettelse av avviklingen av selskapet

Hvis man avvikler straks, forfaller også skatten av salgsgevinsten straks. Hvis man heller "holder liv" i selskapet noen år til, vil man kunne nyte godt av rentefri skattekreditt på en stor del av gevinsten. (Jf. reglene om gevinst- og tapskonto og negativ saldo.) Nåverdien av skattebelastningen blir derved betydelig redusert. (Ulempen er selvfølgelig at det koster litt å holde selskapet "i live"). Videre kan det jo være greitt å ha selskapet registrert, så slipper man kostnadene med å etablere et nytt selskap om man likevel skulle få bruk for det.

(Merk at et eventuelt underskudd i selskapet kan fremføres videre, selv om selskapet har solgt hele virksomheten, jf. lovendring i sktl. § 14-6(2) fom 2006.)

Oppgave i - AS Handels skattepliktige inntekt i X3. Ikke opphør.

Gevinster og tap ved salg av eiendelene (se sktl. § 14-40 til § 14-47):

Saldo i gruppe a før salget	500 000
- Vederlag § 14-44(2)	<u>400 000</u>
Tom, positiv saldo etter salget (tap)	100 000
Herav fradragsføres i X3, 30% =	<u>30 000</u>
Tom positiv saldo til X4 =	<u>70 000</u>
Saldogruppe b , egenutviklet goodwill, saldo før salg	0
- Salgsvederlag	<u>1 000 000</u>
Negativ saldo etter salget	- 1 000 000
Overføres gevinst- og tapskonto, § 14-44(3)	+ <u>1 000 000</u>
Restsaldo gruppe b	<u>0</u>

Saldo i gruppe c før salg	1 000 000
- Vederlag	<u>1 200 000</u>
Negativ saldo	- 200 000
24% herav til inntekt i X3, § 14-46	+ <u>48 000</u>
Restsaldo til X4	- <u>152 000</u>

Saldo i gruppe d før salg	2 000 000
-Vederlag	<u>3 200 000</u>
Negativ saldo	- 1 200 000
Herav 20% til inntekt	+ <u>240 000</u>
Saldo til fremføring til X4	- <u>960 000</u>

Saldo gevinst- og tapskonto pr. 01.01. (tapssaldo)	- 700 000
+Gevinst goodwill, tillegges saldo sktl. § 14-45(2) siste punktum	+ <u>1 000 000</u>
Saldo pr. 31.12. (netto gevinstsaldo)	+ 300 000
Herav 20% til inntekt i X3, § 14-45(4)	<u>60 000</u>
Gevinstsaldo fremført til X4	<u>240 000</u>

Tap ved salg av omløpsmidler = 5 500 000 – 5 700 000 = (Periodiseres etter realisasjonsprinsippet, § 14-2)	- <u>200 000</u>
--	------------------

Inntektsberegning X3:

Inntekt 01.01. – 15.06. iflg. balansen =	400 000
(Regnskapsmessig og skattemessig inntekt så langt er like)	
+Skattemessig resultat av driften (renter) 15.06. – 31.12. = 160 000 – 40 000 =	<u>120 000</u>
Resultat før gevinster og tap ved salg av eiendelene	520 000
Fradragsført tom saldo gruppe a	- 30 000
Inntektsført negativ saldo gruppe c	+ 48 000
Inntektsført negativ saldo gruppe d	+ 240 000
+Inntektsført fra gevinst- og tapskonto	+ 60 000
-Tap omløpsmidler	- <u>200 000</u>
Skattepliktig inntekt i X3 =	<u>638 000</u>

Betalbar skatt herav = 638 000 · 0,22 =	<u>140 360</u>
(Må avsettes i årsoppgjøret for X3)	

Utsatt skatt pr. 31.12.X3

Midlertidige forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier: (Bedriften har ingen andre eiendeler enn bankinnskudd pr. 31.12.)

	Regnskapsmessig verdi	Skattemessig verdi	Midlertidig forskjell
Saldogruppe a	0	- (+ 70 000)	- 70 000
Saldogruppe c	0	- (- 152 000)	+ 152 000
Saldogruppe d	0	- (- 960 000)	+ 960 000
Gevinstsaldo, gevinst- og tapskonto	0	- (- 240 000)	+ <u>240 000</u>
Netto midlertidige forskjeller			+ <u>1 282 000</u>
Økning midlertidige forskjeller fra 01.01. = 1 282 000 – 200 000 = 1 082 000.			
Utsatt skatt pr. 31.12.X3 = 1 282 000 · 0,22 = <u>282 040</u>			

(Årets endring i avsetning til utsatt skatt blir altså 282 040– 44 000* (IB) = 238 040.

Samlet skattekostnad blir da 248 860 + 146 740 = 395 600

* *Må korrigeres fra 23 til 22 % når det legges til grunn at X3 = 2021*

Oppgave j - Selskapets regnskapsmessige overskudd og skattekostnad

Resultat av driften, før salg av eiendeler, og uten avskrivninger, som foran *	520 000
+Regnskapsmessig gevinst v/salg av anleggsmidler 4 800' – 4 600' =	200 000
+Regnskapsmessig gevinst ved salg av goodwill	1 000 000
+Regnskapsmessig gevinst/tap omløpsmidler (5 500' – 5 500') =	<u>0</u>
Regnskapsmessig årsresultat før skatt	1 720 000
-Skattekostnad, 1 720 000 · 0,22 = (se ovenfor, ingen permanente forskjeller)	<u>378 400</u>
Regnskapsmessig overskudd (økt** egenkapital i året)	<u>1 341 600</u>

*Om vi reduserer resultat av driften med beregnede avskrivninger 01.01. - 15.06., vil gevinstene ved salg av eiendelene øke tilsvarende. Dette har derfor ingen hensikt når vi bare skal finne årsresultatet.

(**Forutsatt 0 utbytteavsetning.)

Jf sammenhengen regnskapsmessig / skattemessig resultat:

Regnskapsmessig resultat før skattekostnad	1 720 000
+ permanente forskjeller, i vårt eksempel	0
- økt midlertidige forskjeller (1 282 000 – 200 000) =	<u>1 082 000</u>
Skattemessig årsresultat, jf. oppgave i	<u>638 000</u>

Oppgave k - Balanse, gitt utbytteavsetning for år X3 kr 1 500 000

Banksaldo pr. 31.12. kan beregnes slik:

Saldo pr. 15.06. iflg. oppgaveteksten	500 000
+ inntekter – kostnader resten av året (160 000 – 40 000) =	120 000
+ salgssum eiendeler	11 300 000
- nedbetalt ”annen gjeld”	- 6 018 000
- betalt rest skyldig skatt for X2	- <u>126 000</u>
= Banksaldo pr. 31.12. X3	<u>5 776 000</u>

Årets overskudd etter skatt (se oppgave j)	1 341 600
- Avsatt til utbytte for X3	<u>1 500 000</u>
Endring egenkapital 01.01. - 31.12.	- 158 400
”Annen egenkapital” pr. 01.01. var *	<u>1 012 000</u>
Annen egenkapital pr 31.12. X3 blir da	<u>853 600</u>

*(1 010 000 + 2000) - Må korrigeres når utsatt skatt korrigeres pga skattesats har gått ned fra 23 til 22 %.

Selskapets balanse pr. 31.12. X3:

Anleggsmidler	0	Aksjekapital	3 000 000
		Annen egenkapital	853 600
		Utsatt skatt	282 040
		Betalbar skatt	140 360
Bankinnskudd	<u>5 776 000</u>	Avsatt utbytte	<u>1 500 000</u>
Sum eiendeler	<u>5 776 000</u>	Sum egenkapital og gjeld	<u>5 776 000</u>

Oppgave l - Andersens aksjesalg i X4

Det utbyttet Andersen får utbetalt den 15.03. X4 blir beskattet etter reglene i aksjonærmodellen. (Utbytte kr 50 pr aksje og null skjermingsfradrag siden Andersen selger aksjene samme år, oppjustert $50 \times 1,44 = 72$.) Utbyttet påvirker ikke aksjenes inngangsverdi.

Salgssum for 200 aksjer i X4 =	28 000
Kjøpesum pr. aksje i mai X2 var	140,00
Andersen har ikke fremført skjermingsfradrag, utbyttet i X3 var større enn skjermingsfradraget. Inngangsverdi for 200 aksjer er da	<u>28 000</u>
Andersens gevinst, skattepliktig (sktl. §§ 10-31 og 10-32)	<u>0</u>

Oppgave m - Berntsens aksjesalg i X4

(Beregning pr. aksje)	
Inngangsverdi pr. 1998	120,00
Sum RISK-regulering tom 01.01.X2 =	<u>25,00</u>
Oppregulert inngangsverdi	<u>145,00</u>

Salgssum for 600 aksjer, mai X4 = $600 \cdot 140 =$	84 000
- Inngangsverdi med senere RISK-regulering, jf sktl § 19-2 : $600 \times 145 =$	<u>87 000</u>
Tap for Berntsen	3 000
Fradragsberettiget oppjustert tap sktl § 10-31 (2) : $3 000 \times 1,44 =$	<u>4 320</u>

DEL 2

1. Omsetning av bil er avgiftspliktig etter mval § 3-1(1), og det påløper merverdiavgift på $110 000 \cdot 0,25 = 27 500$ ved salget fra hovedforhandleren til bilforretningen. Automobil AS driver virksomhet med omsetning av biler, og har derfor fradragsrett for inngående avgift etter mval § 8-1. Bilen utgjør en vare beregnet på videresalg, og bestemmelsen i mval § 8-4 om fradragsnektelse for mva på personbiler gjelder følgelig ikke denne anskaffelsen, se § 8-4(1)a.
2. Omsetning av bil og av tilleggsutstyr er avgiftspliktig etter mval § 3-1(1). Betalt årsavgift kan ses på som utlegg for kunden, og rammes derfor ikke av smittebestemmelsen i mval § 4-2(1). Den kan holdes utenfor avgiftsgrunnlaget. (Holdes også utenfor ved faktureringen.) Det er heller ikke merverdiavgift på årsavgift.

Innbyttebilen påvirker ikke avgiftsberegningen, og det påløper ikke inngående merverdiavgift på innbyttebilen, både fordi personen bilen tas i innbytte fra, ikke er avgiftspliktig næringsdrivende etter mval § 11-1, og fordi omsetning av brukte biler er fritatt med null-sats etter mval § 6-7(3). (Ved fastsettelse av pris for ny bil og innbyttebil gir F.(forskriften) § 4-3-2 nærmere regler for å forhindre omgåelser. Nybilpris skal etter forskriften utgjøre listepriis og frakt med fradrag for alminnelige dokumenterbare rabatter.) Utgående merverdiavgift blir:

Ny bil ex engangsavgifter (210' – 80')	=	130 000
+ Utstyr		<u>15 000</u>
Mva- grunnlag		145 000
+ mva av 145 000		36 250
+ engangsavgifter på bilen		<u>80 000</u>
Sum		261 250
+Utlegg årsavgift *		1 500
- Innbyttebil		<u>80 000</u>
Sum å betale for kjøper		<u>182 750</u>

** (Årsavgift har skiftet navn til trafikksikringsavgift, som kreves inn sammen med forsikringen, slik at denne problemstillingen ikke er aktuell lenger)*

3. Innkjøp av deler og utstyr gir fradragrett for inngående merverdiavgift etter mval § 8-1 første ledd. Avgiften blir:

For motordelene	$5\ 000 \cdot 0,25 =$	1 250
For lydanlegget:	$1\ 800 \cdot 0,25 =$	<u>450</u>
Sum		<u>1 700</u>

Omsetning av brukte biler er avgiftsfritt med null-sats, jf. mval § 6-7(3). Fritaket omfatter også nødvendige reparasjoner, inklusive deler etter F. § 6-7-3. Motordelene monteres derfor inn uten avgiftsmessige konsekvenser. Lydanlegget må anses å ligge utenfor bilens standard spesifikasjoner, og det må beregnes utgående merverdiavgift av dette når bilen selges. Det dreier seg altså om vanlig utgående avgift, ikke uttaksavgift. Se neste moment for tallbehandling.

4. Kunden skal betale, jf. redegjørelsen i moment 3:

En stk. bil, avgiftsfritt (110 000 - 3 400 CD-spiller, se nedenfor)		106 600
CD-spiller, lydanlegg, ex mva	2 600	
Montering $2 \cdot 400 =$	<u>800</u>	
Sum, ex mva	3 400	
25% mva av 3 400	<u>850</u>	4 250
Takstativ og skiboks, ex mva	3 000	
25% mva	<u>750</u>	<u>3 750</u>
Sum å betale		<u>114 600</u>

Herav totalt beregnet utgående merverdiavgift $850 + 750 =$ 1 600

5. Uttak av personbil rammes av mval § 3-21, og det skal derfor beregnes uttaksmerverdiavgift. Se mval § 3-24. Avgiftsgrunnlaget er omsetningsverdi (ex engangsavgift), jf. mval § 4-9(1) og § 4-2(1)a. Uttaksavgift skal, dersom det ikke kan

påberopes noen rabatter, betales med $(210\ 000 - 65\ 000) \cdot 0,25 = \underline{36\ 250}$. Fradrag for inngående avgift $110\ 000 \cdot 0,25 = 27\ 500$.

6. Vederlaget er grunnlag for avgiftsberegningen, mval § 4-1, og det aksepteres at ansatte får «rimelige» rabatter, mval § 4-2(2). I dette tilfelle dekkes innkjøpspris og enkelte kostnader, slik at det sannsynligvis ikke er grunn til å tillegge noe gaveelement etter mval § 3-23,d. På grunn av beløpenes størrelse, bør det også vurderes hvor hyppig bilene skiftes ut. Utgående merverdiavgift blir $(180\ 000 - 65\ 000) \cdot 0,25 = \underline{28\ 750}$. Den ansatte betaler da inkl mva 208 750.
Fordelen ved kjøp til underpris er ikke lenger skattefri for den ansatte, jf. sktl. § 5-15(2) med forskrift F-FIN § 5-15-3. Fordelen utgjør $(210\ 000 - 180\ 000) \cdot 1,25 = \underline{37\ 500}$ som overstiger årlig skattefritt beløp på kr 8 000. Kr 29 500 blir skattepliktig.
7. Det skal ved anskaffelse av utleiebiler gjøres fradrag for inngående merverdiavgift etter § 8-4(1)b.
Fradragsberettiget inngående avgift $110\ 000 \cdot 0,25 = \underline{27\ 500}$
Autobil AS må svare engangsavgift med kr 65 000 ved registrering av utleiebilen.
8. Utleie av varer er avgiftspliktig etter mval § § 3-1(1), tjeneste. Utgående merverdiavgift på faktura til kunde blir: $4\ 000 \cdot 0,25 = 1\ 000$.
9. Fradragsført inngående merverdiavgift skal i visse tilfelle tilbakeføres når utleiebil selges (innen 4 år). Mval § 9-6 gir nærmere regler. Tilbakeføringsbeløpet skal reduseres med 1/30 pr. måned bilen er brukt som utleiebil det første året og 1/60 pr mnd for de tre neste.

Beregningen blir:

Fradragsført mva ved anskaffelsen	27 500
Reduksjon for 7 måneder bruk i utleie $27\ 500 \cdot 7/30$	- <u>6 417</u>
Netto å tilbakeføre (tilbakebetale) =	<u>21 083</u>

Loven angir enkelte unntaksgrunner, men oppgaven gir ikke noen opplysninger om slikt. (NB: Det beregnes ikke utgående mva ved salget; kjøper må svare omregistreringsavgift. Mval. § 6-7(3).)

10. Reparasjon av egne biler er innenfor merverdiavgiftlovens virkeområde, slik at det etter hovedregelen i mval § 3-22 ikke skal beregnes uttaksavgift. Men spesialbestemmelsen i mval § 3-25 krever uttaksavgift for service på **personbilen**. Avgiftsgrunnlaget er omsetningsverdi, jf. mval § 4-9. Avgift å betale for service på personbilen blir:

Materialer, utsalgspris ex mva	1 500
Arbeid $4 \cdot 400 =$	<u>1 600</u>
Sum, salgsverdi ex avgift	<u>3 100</u>
Merverdiavgift 25% av 3 100 =	<u>775</u>

Service på **varebilen**: **Forutsetter: Varebil klasse 2 (angitt i oppgaven)**. Ingen uttaksmva her, bilen benyttes bare i den avgiftspliktige virksomheten som jo gir

fradragrett for inngående mva. Hvis varebil klasse 1: samme behandling som for personbilen, jf. F. § 1-3-1(1)b.