

Løsningsforslag revisoreksamen i skatterett høsten 2007

Del 1.

Oppgave a Beregning av posten utsatt skatt i balansen pr. 01.01. X7:

Regnskapsmessig verdi av anleggsmidlene pr. 01.01.	3 410 000
Skattemessig verdi anleggsmidler, jf oppgavens punkt 8	<u>3 260 000</u>
Positiv midlertidig forskjell anleggsmidler	150 000
Midlertidig forskjell varer pr.01.01.(moment 3) 1 250 000 – 1 500 000*=-	250 000
Positiv gevinst og tapskonto, (moment 9) 0 – (- 300 000) =	<u>300 000</u>
Netto positiv midlertidig forskjell	<u>200 000</u>

* Jf sktl § 14-5(2)a

Utsatt skatt blir da $200\,000 \times 0,22 = 44\,000$ som ikke stemmer med balansen. Utsatt skatt må korrigeres når skattesatsen endres fra 23 til 22 %.

Det er opplyst i oppgaven at regnskapsmessig og skattemessig verdi for kundefordringer er like. Eventuell differanse for aksjebeholdningen påvirker ikke avsetningen til utsatt skatt, jf fritaksmetoden i sktl § 2-38.

Oppgave b Skattemessig avskrivning og restsaldo pr. 31.12. X7 for avskrivbare driftsmidler Sktl § 14-43

Kontormaskin anskaffet for 18 000 inkl mva koster $18\,000 : 1,25 = 14\,400$ ex mva. Den kan altså fradragsføres direkte i anskaffelsesåret slik det er gjort i oppgaven. Sktl § 14-40.

Saldogruppe:	b**	c	d h-bygg A*	i-kontorb.	j-tekn.inst.	sum	
Saldo 1.1.	150 000	200 000	400 000	550 000	600 000	300 000	2 200 000
+ kjøp		1 150 000					1 150 000
- salg		- 70 000					- 70 000
Avskr.gr.lag	150 000	1 280 000	400 000	550 000	600 000	300 000	3 280 000
Avskrivning	30 000	307 200	80 000	22 000	12 000	30 000	481 200
Restsaldo	120 000	972 800	320 000	528 000	588 000	270 000	2 798 800
Avskr.sats	20%	24%	20%	4%	2%	10%	

*Lagerbygg B er solgt, se nedenfor.

** Forutsetter at Goodwill er såkalt ”ervertet forretningsverdi” som bedriften har betalt for i forbindelse med overtakelse av virksomhet mv. Er posten oppstått i forbindelse med en skattefri fusjon, er posten ikke skattemessig avskrivbar.

Samlet skattemessig verdi for avskrivbare driftsmidler pr 31.12.X7 =	2 798 800
Skattemessig verdi for tomtene (30% solgt), rest $600\,000 \times 0,7 =$	<u>420 000</u>
Skattemessig verdi anleggsmidler pr. 31.12.X7	<u>3 218 800</u>

Oppgave c *Gevinst- og tapskontoen i X7: Sktl §§ 14-45, 14-53*

Saldo på gevinst- og tapskontoen pr. 1.1. X7, gevinstsaldo		300 000
30% av tomtene er solgt for	785 000	
Inngangsverdi 600 000 x 0,30 =	<u>180 000</u>	
Gevinst	<u>605 000</u>	inn på gevinst- og tapskonto 605 000
Lagerbygg B er solgt for (ex tomt)	1 200 000	
saldo pr. 01.01.X7	<u>460 000</u>	
Gevinst	<u>740 000</u>	inn på gevinst- og tapskonto 740 000
Gevinstsaldo før årets inntektsføring		1 645 000
Herav 20% til inntekt i X7, 1 645 000 x 0,2 =		<u>329 000</u>
Saldo som overføres til X8		<u>1 316 000</u>

Oppgave d *Regnskapsmessig overskudd i X7 – skattekostnad*

I det foreløpige resultatregnskapet er salgsvederlag for lastebil og lagerbygg inntektsført uten at bokført verdi er kommet til fradrag. Resultatet må derfor reduseres med bokført verdi for disse postene, slik at bare gevinst eller tap ved salget inngår i årets inntekt, samtidig som beløpene trekkes ut fra bokførte verdier i balansen.

Tillatt nedskrivning på kundefordringer pr. 31.12. X7 etter sktl § 14-5(4) skal også benyttes som regnskapsmessig nedskrivning. Brutto fordringer før nedskrivning utgjør 2 250 000 + 40 000 (tidligere innarbeidet nedskrivning) = 2 290 000. Samlet kredittsalg de to siste år = 24 000 000 + 27 000 000 = 51 000 000.

Maks nedskrivning i UB: [(250 000 + 175 000) x 4 x 2 290 000] : 51 000 000 =	76 300
- Allerede nedskrevet fra forrige år	<u>40 000</u>
Ytterligere fradragsberettiget som tap på krav i X7	<u>36 300</u>
(Samlet tap på krav blir da 175 000 + 36 300 = 211 300.)	

Resultat i foreløpig resultatregnskap		3 327 000
- bokført verdi solgte driftsmidler:		
Lagerbygning B	440 000	
Tomt til lagerbygg	180 000	
Lastebil	<u>100 000</u>	- 720 000
- Økt nedskrivning på kundefordringene		- <u>36 300</u>
Regnskapsmessig årsoverskudd før skatt blir da		<u>2 570 700</u>

Skattekostnaden beregnes nå av overskudd før skatt korrigert for permanente forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige inntekter / kostnader.

Korrigert regnskapsmessig overskudd før skatt	2 570 700
- Inntektsført verdistigning aksjer (ikke skattepliktig § 14-42 og § 2-38)	- 10 000
- Inntektsført mottatt utbytte på norske aksjer, Fritaksmodellen (§ 2-38)	- 5 000
+ 3% av utbytte på aksjer 5 000 x 0,03 =	+ 150
Urealisert agiovinning på kortsiktig gjeld er skattepliktig (§ 14-4(2)), ingen korreksjon. (se moment 12 i oppgaveteksten)	
Kontingent til arbeidsgiverforening er innenfor rammen i sktl § 6-19, ok	
+ Ikke fradrag for kontingent til lokal handelsstandsforening § 6-18	<u>+ 4 000</u>
Grunnlag for beregning av årets skattekostnad ("skattbart RM overskudd")	<u>2 559 850</u>

Årets skattekostnad blir da $2\,559\,850 \times 0,22 = 563\,167$

Regnskapsmessig overskudd etter skatt = $2\,570\,700 - 563\,167 = \underline{2\,007\,533}$

Oppgave e Regnskapsmessig verdi av anleggsmidlene i balansen pr. 31.12. X7

Sum anleggsmidler pr. 31.12. i foreløpig balanse	4 255 000
- herav solgte tomter $600\,000 \times 0,3 =$	- 180 000
- verdi solgt lastebil	- 100 000
- verdi solgt lagerbygg B	- <u>440 000</u>
Regnskapsmessig verdi anleggsmidler 31.12. X7	<u>3 535 000</u>

Oppgave f Midlertidige forskjeller pr. 31.12. X7 (RM verdi – SM verdi)

Korrigert regnskapsmessig verdi anleggsmidler 31.12. jf ovenfor	3 535 000
Skattemessig verdi anleggsmidler, se oppg. b	<u>3 218 800</u>
Positiv midlertidig forskjell for anleggsmidler	316 200
Varebeholdning, jf sktl § 14-5(2), nedskrivning i UB er 600 000 (bokført verdi er 600 000 lavere enn skattemessig verdi, kr 3 100 000)	- 600 000
Gevinst- og tapskonto, se oppg.c , forskjell $0 - (- 1\,316\,000) =$	+ <u>1 316 000</u>
Netto positiv midlertidig forskjell pr 31.12. X7 =	<u>1 032 200</u>

(Forskjellen er økt fra 200 000 i IB til 1 032 200 i UB. Utsatt skatt er da øket fra $200\,000 \times 0,22 = 44\,000$ til $1\,032\,200 \times 0,22 = 227\,084$ fra 01.01. til 31.12. X7, dvs en økning på 183 084).

Oppgave g Utsatt skatt pr. 31.12. X7

Utsatt skatt pr. 31.12. X7 = $1\,032\,200 \times 0,22 = \underline{227\,084}$ (Dette er en økning fra 01.01. på 183 084.)

Merk sammenhengen:

betalbar skatt (22% av alminnelig inntekt)
+ økt utsatt skatt
= skattekostnad

Vi har foran beregnet skattekostnaden til kr 563 167. Betalbar skatt bør da bli $563\,167 - 183\,084 = 380\,083$ (Dette gjelder når det ikke er noen saldo på konto for betalbar skatt fra forrige år, altså når fastsatt skatt for foregående år stemmer 100% med skatteavsetningen.)

Oppgave h Alminnelig inntekt for X7 og betalbar skatt for X7

Korrigert regnskapsmessig årsresultat for X7, se oppg.d:	2 570 700
- skattefrie aksjeinntekter (10 000 + 5 000)	- 15 000
+ skattepliktig aksjeinntekt, Fritaksmodellen $5\,000 \times 0,03 =$	+150
+ ikke fradragsberettiget kontingent, se oppg.d	+ 4 000
- økt midlertidige forskjeller (RM – SM) - verdier	- <u>832 200</u>
Alminnelig inntekt for X7	<u>1 727 650</u>

Foreslått utbytteavsetning 15% av 800 000 = 120 000 påvirker ikke selskapets alminnelige inntekt.

Betalbar skatt av årets inntekt, $1\,727\,650 \times 0,22 =$ 380 083
Dette stemmer med beregningen under oppgave g foran.

Alternativ beregning av alminnelig inntekt, skattemessig resultatkonto:

Salgsinntekter § 5-30	27 000 000	
Agiovinning	40 000	
Renteinntekter	25 000	
Aksjeutbytte, sktl § 2-38, 3% inntektsføres $5\,000 \times 0,03 =$	150	
Inntektsført fra gevinst- og tapskonto, oppg.c	<u>329 000</u>	
Sum skattepliktige brutto inntekter	27 394 150	
Varekostnad, skattemessig $(20\,000\,000 - (600' - 250')) =$	19 650 000	
Lønn mv, ingen endring	2 700 000	
Sosiale kostnader, ingen endring	810 000	
Salg og adm –kostnader mv (- 4 000 kontingent)	1 401 000	
Driftskostnad person- og lastebiler, uforandret	183 000	
Skattemessige avskrivninger driftsmidler, oppg.b	481 200	
Tap på kunder $175\,000 + 36\,300$, se oppg.d	211 300	
Renteutgifter	<u>230 000</u>	<u>25 666 500</u>
Alminnelig inntekt X7		<u>1 727 650</u>

Oppgave i Formuesverdien av aksjene i AS Engroshandel

Ved skattefastsettelsen for aksjonærene for inntektsåret X7 skal ikke-børsnoterte aksjer verdsettes ut fra selskapets formue pr. 01.01.X7, jf sktl § 4-12(2) (ett års tidsforskyvning) med tilhørende forskrift. Aksjeverdien skal settes til 55% selskapets nettoformue pr. aksje.

Beregning av AS Engroshandels formue pr. 01.01.X7:

Goodwill, jf sktl 4-2(1) f	0	
Tomter, formuesverdi pr. 01.01.X7 oppgitt	400 000	
Kontorbygning, oppgitt formuesverdi	800 000	
Lagerbygning A, oppgitt formuesverdi	400 000	
Lagerbygg B, oppgitt formuesverdi	300 000	
<u>Løsøredriftsmidler, takseringsreglene § 2-1-2:</u>		
Lastebiler (saldogr. c) saldo pr. 01.01.	200 000	
Personbiler, maskiner og inventar, saldogr. d	400 000	
Bankinnskudd og kontanter, pålydende	165 000	
Børsnoterte aksjer, 100% av børsverdi 01.01., § 4-12(7)	50 000	
Kundefordringer, sktl § 4-15, antatt verdi	1 855 000	
Varebeholdning, sktl § 4-17, jf § 14-5(2)	<u>1 500 000</u>	(1 250 000 + 250 000)
Sum bruttoformue	6 070 000	
Fradragsberettiget gjeld, § 4-1:		
Utsatt skatt, sktl § 4-3(1) e	0	
Pantegjeld	- 2 500 000	
Leverandørgjeld	- 1 400 000	
Påløpte feriepenger	- 260 000	
Betalbar skatt, sktl § 4-3(1) e	0	
Påløpte, ikke forfalte renter, sktl § 4-3(1) d	0	
Avsatt aksjeutbytte for X6, sktl § 4-3(1) d	0	
Annen kortsiktig gjeld, anta alt fradragsberettiget	<u>- 565 000</u>	
Selskapets netto formue pr. 01.01.X7	<u>1 345 000</u>	

(NB merk at gevinst- og tapskonto ikke inngår i beregningen, sktl § 4-3(1)e)

Formue (full formuesverdi) pr aksje = $1\,345\,000 : 400 = 3\,362,50$ pr aksje

Med rabatt: $3\,362,50 \times 0,55 = \underline{1\,849,38}$ per aksje

**Oppgave j Beskatning av utbytte utbetalt i X7 (Utbytte avsatt i X6)
Sktl § 10-11 og § 10-12.**

Mottatt utbytte pr. aksje $40\,000 : 200 =$ kr 200.

Jensen har 100 aksjer med inngangsverdi kr 6 000 pr stk. (0 fremført skjerming for disse.)
Skjerming pr aksje blir da for X7: $6\,000 \times 0,032 =$ kr 192. Utbytte etter skjerming $kr (200 - 192) = 8$ pr aksje. For disse 100 aksjene blir samlet skattepliktig utbytte kr $800 \times 1,44 = 1\,152$ (oppjustert).

(Beregning under ett for alle 100 aksjene: $utbytte\ 20\,000 - (100 \times 6\,000 \times 0,032) = 800$ Oppjustert $800 \times 1,44 = 1\,152$)

Videre har Jensen 100 aksjer med inngangsverdi kr 11 000 pr stk. For disse har han også fremført skjerming med kr 31 pr. aksje. Årets skjerming for disse blir da $(11\,000 + 31) \times 0,032 =$ kr 352,99 pr aksje, mens utbyttet er kr 200 pr aksje. Her blir det fremført skjerming fra X7 med kr 152,99 pr. aksje. (Vi kan ikke motregne noe av årets ubenyttede skjerming for disse aksjene mot skattepliktig utbytte for aksjene med lavere inngangsverdi.)

Oppsummering:

Skattepliktig utbytte kr 1 064 (fra de billigste aksjene)

og fremført skjerming (for de dyreste aksjene) med $(31 + 152,99) \times 100 = \underline{kr\ 18\,399}$

Del 2 Merverdiavgift

Oppgave a:

En bokhandel driver virksomhet innenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Salg av bøker i siste ledd er fritatt for utgående avgift etter § 6-3 (0-sats). Salg av kontorrekvisita, filmer og spill er avgiftspliktig omsetning etter § 3-1(1). Ordinær avgiftsats på 25 %, jf. mval § 5-1 og avgiftsvedtaket § 2. Salg av bøker, kontorrekvisita og filmer er virksomhet innenfor loven. Bok og Data AS har derfor som hovedregel fullt fradrag for inngående avgift etter § 8-1 ved kjøp av varer og tjenester til bruk i denne del av virksomheten.

Utleie av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt etter § 3-11. Bok og Data AS er frivillig registrert etter mval § 2-3. En forutsetning for registrering er at bygningen brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Utleier skal beregne utgående avgift av leiebeløpene for de arealer som er omfattet av registreringen, § 11-1. Videre vil utleier ha rett til fradrag for inngående avgift på kjøp av varer og tjenester til bruk i virksomheten § 8-1. Forsikringsvirksomhet er utenfor loven (§ 3-6,a), mens et regnskapskontor utøver ordinær avgiftspliktig virksomhet etter § 3-1(1). Husleien til Regnskapskontoret AS skal derfor være med merverdiavgift på 25 %, mens husleien til AS Forsikring er uten merverdiavgift (utenfor lovens virkeområde).

For felles driftskostnader gis det forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter

§ 8-2. Fordelingen kan beregnes etter forholdet mellom omsetning innenfor og utenfor loven, jf. F.(forskriften) § 8-2-2. Fradragsberettiget andel kan beregnes som:

Omsetning innenfor loven

Salg av bøker, kontorrekvisita, spill og filmer	7 500 000
Husleie til Regnskapskontoret AS (= 2 500 000 · 40 %)	1 000 000
	<u>8 500 000</u>

Omsetning utenfor loven

Husleie til Forsikring AS (= 2 500 000 · 60 %)	1 500 000
	<u>1 500 000</u>

$$\frac{\text{Omsetning innenfor loven}}{\text{Samlet omsetning}} = \frac{8\,500\,000 \cdot 100\%}{10\,000\,000} = 85\%$$

Oppgave b:

1) Bygningen er til bruk innenfor og utenfor loven. For utgifter til *drift og oppføring av bygninger* gis forholdsmessig fradrag etter forholdet mellom gulvflate til bruk innenfor og utenfor loven (§ 8-2 og F.§ 8-2-1). Av hele bygningen er 70 % (= 50 % + 50 % · 40 %) av arealet til bruk innenfor loven. Av utleielokalene er 40 % til bruk innenfor loven.

Montering av luftkjølingsanlegg, både vare og arbeid, er avgiftspliktig omsetning etter § 3-1(1). Utgiften gjelder hele bygningen. Fradragsberettiget inngående avgift for Bok og Data AS er på 175 000 kroner (= 1 000 000 · 25 % · 70 %).

Installering av nytt elektrisk anlegg i spillavdelingen er avgiftspliktig etter § 3-1(1). Anlegget er 100% til bruk innenfor loven. Fullt fradrag for inngående avgift for Bok og Data AS er på 100 000 kroner (= 400 000 · 25 %).

2)

a) Strøm er avgiftspliktig vareleveranse etter § 3-1(1) jf. § 1-3(1)b. Strømregningen gjelder hele bygningen. Fradragsberettiget avgift er 2 125 kroner dersom omsetning brukes som fordelingsnøkkel (= 10 000 · 25 % · 85 %). (Her må det også aksepteres at areal brukes som fordelingsnøkkel, slik at fradrag blir kr 1 750 = (10 000 · 25% · 70%)).

b) Avgiftsfritaket for bøker gjelder kun i siste omsetningsledd. Forlaget skal derfor beregne merverdiavgift ved salg til bokhandel § 3-1(1). Bøkene er til bruk innenfor loven. Fradragsberettiget inngående avgift er 1 750 kroner (= 7 000 · 25 %).

c) Salg av filmer er avgiftspliktig etter § 3-1(1). Fradragsberettiget inngående avgift for Bok og Data AS er 750 kroner (= 3 000 · 25 %).

3) Det skal i prinsippet beregnes merverdiavgift ved uttak av bøker fra eget lager som gis bort som gave til ansatte (§ 3-23,d). Bøker i siste omsetningsledd er fritatt for utgående avgift. Det følger av § 6-17 at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift for varer som er fritatt for utgående avgift. Det skal derfor ikke beregnes uttaksmerverdiavgift ved uttak av bøker fra eget lager som gis bort som gave til ansatte.

De ansatte kan motta denne gaven skattefritt siden verdien er lavere enn beløpsgrensen i F-FIN § 5-15-1(3).

4) Arbeid og varer i forbindelse med opparbeidelse av parkeringsplass er avgiftspliktig etter § 3-1(1). Parkeringsplassene har tilknytning til *drift av butikken* (og ikke hele bygget). Bok og Data AS får fullt fradrag for inngående avgift med 25 000 kroner (= 100 000 · 25 %),

§ 8-1.

5)Salg av datamaskiner er avgiftspliktig varesalg etter § 3-1(1). Ordinær avgiftssats. Et foretak kan få fradrag for inngående avgift for PC-er som er plassert hjemme hos de ansatte. Dette gjelder uansett om PC-ene er helt eller delvis finansiert av de ansatte. Fradraget gis etter antatt bruk i virksomhet innenfor loven. Bok og Data AS får forholdsmessig fradrag for inngående avgift med 3 187,50 kroner ($= 50\,000 \cdot 25\% \cdot 30\% \cdot 85\%$).

6)Teletjenester er avgiftspliktig etter § 3-1(1). Ordinær avgiftssats. Bok og Data AS får forholdsmessig fradrag for inngående avgift på fasttelefon og bredbånd med 1062,50 kroner ($= 5\,000 \cdot 25\% \cdot 85\%$). Foretaket får også fradrag for merverdiavgift for bruk av mobiltelefon i den grad bruken gjelder virksomhet innenfor loven. Fradrag gis med 510 kroner ($= 4\,000 \cdot 25\% \cdot 60\% \cdot 85\%$).

7)Salg av møbler er avgiftspliktig varesalg etter § 3-1(1). Utgående avgift fra selger er på 3 750 kroner ($= 15\,000 \cdot 25\%$). Utgiften gjelder løssøre til fast eiendom som skal dekke velferdsbehov. Ikke fradrag for inngående avgift (§ 8-3(1)g).

8)Det skal beregnes avgift på husleien til virksomhet som er omfattet av den frivillige registreringen etter § 2-3, jf. § 11-1. Her vil det bare bli husleien til Regnskap AS som er avgiftspliktig leietaker. Regningen til Regnskap AS inkludert mva vil bli på $kr\ 250\,000 \cdot 1,25 = kr\ 312\,500$. Regnskap AS vil ha fradragrett for inngående avgift med $kr\ 62\,500$. Regningen til Forsikring AS kan ikke belastes med mva siden det arealet som er utleid til forsikringsselskapet, ikke omfattes av den frivillige registreringen.

9)Forsikring AS driver virksomhet utenfor lovens virkeområde, mens Regnskapskontoret AS driver virksomhet innenfor lovens virkeområde. Det betyr at 40 % av utleielokalene vil bli omdisponert fra virksomhet innenfor loven til virksomhet utenfor loven (20% av hele bygget). Tidligere fradragsført inngående merverdiavgift kan derfor kreves justert. Dette gjelder for utgifter ved oppføring og senere påkostninger (nytt luftkjølingsanlegg), mval. § 9-1 flg. Justeringsperioden for fast eiendom er 10 år. Forutsetter at luftkjølingsanlegget anses som en del av den faste eiendommen slik at justeringsperioden er 10 år.

År 1: Fradragsført inngående mva. på bygget: $30\,000\,000 \times 0,25 \times 0,70 = 5\,250\,000$
År 2: Fradragsført inngående mva. på luftkjølingsanlegget: $1\,000\,000 \times 0,25 \times 0,70 = 175\,000$
År 3: Endring av leieforholdet slik at all utleie er utenfor avgiftsområdet (50% av bygget)
Korreksjon av fradragsført mva
 $30\,000\,000 \times 0,25 \times (0,70 - 0,50) \times 0,10 = 150\,000$
 $1\,000\,000 \times 0,25 \times (0,70 - 0,50) \times 0,10 = 5\,000$
Sum tilbakeført fradrag for inng. mva. = 155 000

Forutsatt ingen senere endring av utleieforholdet, blir det samme tilbakeføring av fradragsført inng.mva. i år 4 til 10, $kr\ 155\,000$.

År 11: Justeringsperioden for det opprinnelige bygget er over, men hvis luftkjølingsanlegget ble installert i år X2 vil det være ett år igjen av justeringsperioden for dette.

Korreksjon av fradragsført mva
 $1\,000\,000 \times 0,25 \times (0,70 - 0,50) \times 0,10 = 5\,000$

Korreksjonen av fradragført merverdiavgift vil også øke skattemessig inngangsverdi og grunnlaget for skattemessig avskrivning etter skatteloven § 14-42.