

Oppgavesett 11 (R. H-97) – LØSNING**DEL 1 - AS Industri****Oppgave a- formuesverdien av selskapets aksjer**

Formuesverdi av eiendelene, oppgitt til	15 000 000
- Fradragsberettiget gjeld:	
Annen gjeld	<u>8 000 000</u>
Selskapets netto formue pr. 01.01.X1	<u>7 000 000</u>

(Postene uforfalte pantegjeldsrenter, betalbar skatt og utsatt skatt samt beløp avsatt til utbytte for siste år, er ikke fradragsberettiget ved formuesfastsettelsen, se sktl § 4-3.)

Formue pr. aksje = 7 000 000 : 20 000 aksjer = kr 350.

Formuesverdien settes til 55% av dette: $350 \times 0,55 = \underline{\text{kr 192,50}}$, jf. sktl § 4-12(2) og (7).

Denne verdien skal benyttes ved fastsetting i X2 (for inntektsåret X1), ved beregningen av aksjonærenes formue pr. 31.12. X1. (Jf. ett års tidsforskyvning)

Oppgave b – Opsjon på 1 000 aksjer til kr 200 pr. stk. til direktøren

Opsjon i arbeidsforhold, sktl. § 5-14(3) m/ forskrift.

Olsen får opsjonen i år X1. Beskatning av eventuell fordel skjer imidlertid først når opsjonen utøves eller selges. Dette skjer ikke i X1, altså ingen fordelsberegning eller arbeidsgiveravgift i X1. Olsen skal imidlertid ta med verdien av opsjonene i sin formue pr. 31.12.X1. (Ikke hvis opsjonen faller bort om Olsen slutter i selskapet, betinget rettighet, se sktl. § 4-2(1)a.)

Hvordan i all verden skal vi fastsette formuesverdien av opsjonen? Er den overhodet omsettelig? (I tidligere tider, tom 1999 var fordelene av opsjon skattepliktig i ervervsåret. Fordelen kunne beregnes ut fra 100% av aksjens andel av selskapets fulle formue – derfor spørsmålet om formuesverdi foran.)

Oppgave c - Aksjonærer tegner nye aksjer (for kr 300 pr. aksje, markedsverdi 450)

At nye aksjer tegnes til en kurs som er lavere enn markedsverdien, er helt vanlig. (Om tegningskursen ble satt *høyere* enn kursen for de «gamle» aksjene, ville jo «ingen» tegne seg for nye aksjer.) Resultatet blir at aksjekapitalen «vannes ut», dvs. etter nytegningen vil verdien pr. aksje være lavere enn før. Aksjonærene blir altså ikke ”rikere” av å gjennomføre en emisjon til underkurs, de får bare fordelt formuen sin på flere aksjer.

En slik differanse mellom kurs før eller etter nytegning og tegningskurs er ikke skattepliktig inntekt for aksjonærene. Altså ingen skatt eller avgift, heller ikke for aksjonærer som arbeider i selskapet. (De får tegne aksjene i kraft av at de er aksjonærer, ikke fordi de er ansatte!)

Oppgave d - Utøvelse av opsjonen i år X3

Oppgaven angir at markedsverdien nå er 450 pr. aksje. Vi benytter dette tallet i beregningene nedenfor. (Men med en så stor aksjeutvidelse til kr 300 pr. aksje ville det ikke være unaturlig å beregne en **ny og lavere verdi etter utvidelsen**. Med like mange nye som gamle aksjer, kan

forventet verdi etter kapitalutvidelsen settes til $(300 + 450) : 2 = 375$). Tolker opplysningene som om det er markedsverdien **etter** kapitalutvidelsen som er 450 kr pr. aksje.)

Om markedsverdi ikke er kjent, se F-FIN § 5-14-1. Vi kan benytte 100% av formuesverdien pr. 01.01. i tegningsåret.

Verdi 1 000 aksjer i år X3 iflg. oppgaveteksten =	450 000
Olsen skal betale for disse	<u>200 000</u>
Realisert fordel ved opsjonen (§ 5-14(3)a nr. 1)	250 000
- eventuell beskattet fordel i ervervsåret (1996-99), § 19-2(5)	0
Betalt opsjonspremie	<u>5 000</u>
Gevinst ved innløsningen = lønn til Olsen	<u>245 000</u>

Dette regnes som personinntekt, brutto- og nettoskatt samt at det er grunnlag for arbeidsgiveravgift.

Etter § 5-14(3) b med forskrift kan imidlertid beløpet fordeles likt (kr 81 667) på årene X1, X2 og X3 hvis dette gir lavere samlet skattebelastning for Olsen enn beskatning av hele beløpet i X3.

Se F-FIN § 5-14-11. Beregning av skatt på opsjoner i arbeidsforhold

(1) Skatt på fordel ved opsjon i arbeidsforhold kan for innløsnings- eller salgsåret fastsettes til det beløp som skatten ville ha utgjort dersom opsjonsfordelen var blitt tidfestet med et like stort beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret. Dette gjelder likevel bare når skatten blir lavere ved slik beregning enn ved ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret.

(2) Krav om beregning etter første ledd må settes fram av skattyteren innen fristen for levering av skattemeldingen.

Oppgave e, overkurs ved kapitalutvidelse

Overkurs ved emisjon av aksjer er ikke skattepliktig på selskapets hånd. Den representerer ingen «inntekt» etter skattelovens regler. Overkursen tillegges selskapets overkurs.

Oppgave f, friaksjer til aksjonærene ved fondsemisjon

Ole Olsen får nå friaksjer i kraft av at han er aksjonær, ikke som ansatt. En friaksje (fondsaksje) representerer ingen inntekt for aksjonærene. Utstedelsen av friaksjer betyr bare at den verdien han hadde i aksjer i selskapet, nå er fordelt på flere aksjer enn tidligere. Ingen beskatning på Ole Olsen (eller de andre aksjonærene).

Oppgave g - Skattemessig inngangsverdi Olsens aksjer, pr. 01.12.X3

Når Ole i februar X3 utøver opsjonen, får han en inngangsverdi lik markedsverdien på innløsnings tidspunktet, se F-FIN § 5-14-10(2), eller se sktl. § 9-10(6). Den verdien som legges til grunn ved beregning av fordel ved opsjonen, blir rimeligvis Olsens «anskaffelseskost», altså kr 450 pr. aksje. (Om anskaffelseskost ble satt til kjøpesummen, ville jo underprisen bli skattlagt to ganger, først ved ervervet så ved salget av aksjene.)

Når det så i august X3 gjennomføres en fondsemisjon, må kostprisen for de anskaffede aksjene fordeles på det nye antall aksjer, se sktl. § 10-32(3). En friaksje pr. stamaksje.

Olsens inngangsverdi pr. aksje pr. 01.12.X3 = $450 : 2 = 225$

Oppgave h - Hansen selger 3 000 aksjer i desember X3

Inngangsverdi pr. aksje etter:	<u>Kostpris pr. 01.01.95</u>
4 000 opprinnelige aksjer pr. stk.	300
+RISK frem til og med 01.01.X3	<u>120</u>
Oppregulert verdi pr. 01.01.X3	<u>420</u>
Etter fondsemissjon, en friaksje pr. gml. aksje (sktl. § 10-32(3)) Ny inngangsverdi	<u>210</u>

FIFU-prinsippet, jf. sktl. § 10-36. Det er 3 000 av disse 4 000 aksjene som skal anses solgt. (Ikke de aksjene Hansen kjøpte i februar X3 eller de han fikk i august X3.)

Solgt 3 000 aksjer for	$3\ 000 \cdot 290 =$	870 000
Inngangsverdi	$3\ 000 \cdot 210 =$	<u>630 000</u>
Gevinst		240 000
Oppjustert	$240\ 000 \cdot 1,44 =$	<u>345 600</u>

Skattepliktig gevinst blir altså 345 600.

Oppgave i - Hansen selger 8 000 aksjer à 290

Hansen hadde før salget følgende aksjer:

- 4 000 «opprinnelige», inngangsverdi etter fondsemissjonen 210 pr. stk. (jf. foran). (ervervstidspunkt 1995)
- 4 000 stk. kjøpt i februar (X3) for 300 pr. stk. Etter fondsemissjonen i august er inngangsverdien for disse redusert til 150 pr. stk.
- 4 000 fondsaksjer som er «avleggere» etter de 4 000 opprinnelige. Inngangsverdi alternativt 210 pr. stk. som foran (lik a ovenfor).
- 4 000 fondsaksjer som er «avleggere» etter de aksjene han kjøpte i februar. Inngangsverdi 150 pr. stk. (lik b ovenfor).

Etter Finansdepartementets uttalelse skal friaksjer anses ervervet det året selskapet gjør vedtak om fondsemissjonen, ikke i det året stamaksjene ble ervervet (Utv. 1994 s. 549).

«Ervervsrekkefølgen» for de fire «delpor porteføljene» blir da som angitt ovenfor. (Aksjene i gruppe c) + d) anses ervervet samtidig.) Det vil da være aksjene i gruppe a) + b) ovenfor som anses solgt etter FIFU-prinsippet, mens aksjene i gruppe c) + d) er de 8 000 gjenværende aksjene.

Salgssum 4 000 aksjer i gr. a =	$4\ 000 \cdot 290 =$	1 160 000
Max inngangsverdi =	$4\ 000 \cdot 210 =$	<u>840 000</u>
Gevinst		320 000
Oppjustert gevinst	$320\ 000 \cdot 1,44 =$	<u>460 800</u>

Salgssum 4 000 aksjer i gr. b =	$4\ 000 \cdot 290 =$	1 160 000
---------------------------------	----------------------	-----------

Inngangsverdi gr. b =	$4\,000 \cdot 150 =$	<u>600 000</u>
Gevinst		<u>560 000</u>
Oppjustert gevinst	$560\,000 \cdot 1,44 =$	<u>806 400</u>

Samlet skattepliktig gevinst ved salg av 8 000 aksjer = $460\,800 + 806\,400 = 1\,267\,200$

Inngangsverdi for de 8 000 gjenværende aksjene:

4 000 aksjer, gruppe d foran =	$4\,000 \cdot 150 =$	<u>600 000</u>
+ 4 000 aksjer, gruppe c foran:	$4\,000 \cdot 210 =$	<u>840 000</u>

(Disse verdiene må vi nå ta vare på "til evig tid" – så lenge eieren lever – også hos arving! jf. kontinuitetsprinsippet for arvede aksjer fom 2006, sktl § 10-33)

(Løsningen hadde her vært enklere (og mer fornuftig) om vi hadde benyttet en gjennomsnittsmetode i stedet for FIFO-metoden, men regelverket foreskriver FIFO-metoden.)

Oppgave j - Dir. Ole Olsen selger aksjer i januar år X4

Ole Olsen selger i januar X4 500 aksjer for	$300 \cdot 500 =$	150 000
-Inngangsverdi, sktl § 10-32(3)	$(450 : 2) \cdot 500 =$	<u>112 500</u>
Foreløpig skattepliktig gevinst		37 500
- Fremført skjerming fra X3	$(225 \cdot 0,03) \cdot 500 =$	<u>3 375</u>
Gevinst		34 125
Skattepliktig oppjustert gevinst	$34\,125 \cdot 1,44 =$	<u>49 140</u>

Om Ole Olsen får utbetalt aksjeutbyttet for foregående år, vil skjermingen fra X3 gå til fradrag i utbyttet slik at det ikke blir ubrukt skjerming igjen til å redusere gevinsten. (Det hadde en annen betydning for salg som skjedde i 2005 og tidligere, da inngangsverdien kunne økes med ikke-utbetalt utbyttebeløp som hadde redusert RISK-reguleringen på selgers hånd.)

Oppgave k - Firmabil og rentefritt lån, § 5-13 og § 5-12(4).

Fordel firmabil, listepriis 410 000.

Fordel : $(0,30 \times 325\,400) + (0,20 \times (410\,000 - 325\,400)) = \underline{114\,540}$ (satser for 2021)

Fordel rentefritt lån: For de første 2 mndr i 2021 er satsen 1,50%. Benytter her oppgitt rentesats i oppgaven.

Fordelen blir da $400\,000 \times 0,0275 = \underline{11\,000}$

(satsene finnes på www.skatteetaten.no)

Når dette kommer oppå en årslønn på minst 1 021 550 blir skatteberegningen for 2021 slik:

Skatt av frynsegodene: $(114\,540 \cdot 0,464) + (11\,000 \cdot 0,244) = 53\,147 + 2\,684 = \underline{55\,831}$

NB: Bare bruttoskatt (8,2% + 16,2% = 24,4%) på rentefordelen, siden også beregnet rentefordel er fradragberettiget i alminnelig inntekt. Både brutto- og nettoskatt på fordel bil (8,2% + 16,2% + 22% = 46,4%). Eventuelt fradrag for reiseutgifter ligger vel utenfor oppgaven.

DEL 2 – merverdiavgift.

Bygget AS driver avgiftspliktig virksomhet. Både levering av byggetjenester og byggevarer er avgiftspliktig omsetning, jf. mval § 3-1(1). Dette medfører at selskapet etter mval § 2-1(1) er pliktig til å registrere seg i avgiftsregisteret når omsetningen har oversteg kr 50 000 i en periode på 12 måneder. Fra dette tidspunkt har bedriften rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

1. Dette er et ordinært kjøp av varer for videresalg. Bedriften har fradragsrett for inngående mva etter mval § 8-1. Dette utgjør for de 10 dørene $30\,000 \cdot 0,25 = 7\,500$.
2. Når døren tas ut fra butikk/salgslager og settes inn i bedriftens eget bygg, skjer det en omdisponering fra salgsvare til driftsmiddel. Døren er ikke tatt ut av den avgiftspliktige virksomheten, altså ingen mva-behandling, verken av dørens kostpris eller av verdien av eget vedlikeholdsarbeide. (Ikke uttaks-mva)
3. Både reparasjon av harddisk og oppdatering av standard EDB-software er avgiftspliktige leveranser av varer og tjenester etter mval § 3-1(1). Bygget AS har etter § 8-1 rett til fradrag for inngående mva som utgjør $7\,000 \cdot 0,25 = 1\,750$.
4. Undervisning og kursing er utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, jf. mval § 3-5(1). Det skal derfor ikke beregnes utgående mva på kursavgiften. Til gjengjeld: ikke fradrag for mva på anskaffelser mv. som bare angår kursvirksomheten.
5. Garasjen skal benyttes i den avgiftspliktige virksomheten til Bygget AS. Det vil derfor være fradragsrett for mva på de anskaffelser som er gjort til bruk ved bygging av garasjen. Ingen uttaksavgift av materialer eller arbeid så lenge garasjen brukes i den avgiftspliktige virksomheten. Selskapet må imidlertid balanseføre kostprisen på den nyoppførte garasjen og avskrive den etter saldoreglene (gruppe bygg og anlegg). Avskrivningsgrunnlaget blir da:

Materialer, innkjøpspris ex mva	=	30 000
Arbeid, f. eks.* kr 250 · 120 timer	=	<u>30 000</u>
Balanseført verdi / avskrivningsgrunnlag	=	<u>60 000</u>

I tilvirkningskost inngår direkte og indirekte tilvirkningskostnader, men ikke fortjenesteelementet som er inkludert i * timeprisen for snekkerne. Antar vi at dette er 20% av kostnadene, står vi igjen med kr 250 pr. time. Kostpris som skal aktiveres regnskapsmessig, blir da 60 000, se RL. kap. 5. (Antar samme løsning skattemessig.) (Men mange vil mene at vanlig fortjeneste skal inngå i kostprisen, og dermed må inntektsføres som fortjeneste ved produksjonen av garasjen)

6. Her oppstår en tilsvarende problemstilling som i punkt 5. Utleie av fast eiendom er imidlertid utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, jf. mval § 3-11. Siden det er snakk om utleie til boligformål, er det heller ikke aktuelt med frivillig registrering etter § 2-3(1).

Dette utløser derfor uttaksbeskatning etter mval § 3-21 og § 3-22. (Se også § 11-1.) Både varene og tjenestene som tas ut, er av en art som omsettes i virksomheten.

Avgiftsgrunnlaget skal da etter mval § 4-9(1) settes til den alminnelige omsetningsverdi. Avgiftsgrunnlaget blir da:

Materialer	kr	300 000 · 1,20	=	360 000
Arbeid	kr	300 · 800	=	<u>240 000</u>
Avgiftsgrunnlag			=	<u>600 000</u>
Merverdiavgift på uttaket (25 % av kr 600 000)			=	<u>150 000</u>

Uttaksavgiften inngår i kostpris på bygningen. I og med at dette er en boligeiendom, er den ikke avskrivbar.

7. Innbetalingen på kr 100 000 er et rent forskudd fra kunden. Dette utløser ingen avgiftsplikt. Det har ikke skjedd noen omsetning ennå. Avgiftsberegning skal etter mval § 15-9 skje når beløp bokføres som omsetning etter regnskapsreglene. Jf. her også kap. 5 i forskrifter til bokføringsloven.

(Beløpet blir balanseført som gjeld til kunden inntil bygging er kommet i gang og avregning skjer ved ordinær fakturering.)

8. Eieren av personbilen er ikke registrert næringsdrivende og har ingen mulighet til å få fradrag for inngående mva på fakturaen fra verkstedet. Selv om han hadde vært næringsdrivende, ville fradragsrett for inngående mva vært avskåret etter mval § 8-4 da kostnaden gjelder reparasjon av personkjøretøy. Fakturaen er utstedt til eieren av bilen, noe som medfører at Bygget AS ikke kan kreve fradrag for inngående mva med denne som grunnlag. Etter kap. 5 i bokføringsforskriften, se § 5-1-2, skal navn og adresse til den næringsdrivende som mottar varen eller tjenesten, fremgå av salgsdokumentet og det er kun denne som kan kreve fradrag for inngående mva. I angjeldende sak er det eieren av bilen som står som mottaker. Bygget må derfor betale kr 8 000 + 25 % mva til eieren av personbilen uten mulighet for fradragsrett for avgiftsbeløpet.

- 8a. I stedet for denne fremgangsmåten skulle Bygget AS avtalt at faktura fra verkstedet skulle sendes direkte til dem. På denne måten ville de fått fradrag for inngående mva (selv om det er en personbil som er reparert). Dette er en kostnad som er knyttet til den avgiftspliktige virksomheten og derved gir fradragsrett for inngående mva etter mval § 8-1. Her ville det nok være naturlig å nekte fradrag for inng. mva med henvisning til § 8-4. Det selskapet ikke har fradragsrett for etter § 8-4, er mva av varer og tjenester som **brukes til personbefordring** (herunder reparasjon av personkjøretøy.) Denne reparasjonen har **for AS Bygget** intet med personbefordring å gjøre. Mva-refusjonen for skadevolder må bli den samme enten han har kjørt på et gjerde, et forretningsbygg, et bolighus eller en personbil og så har betalt for reparasjon av skaden.

(Dette er kanskje et litt for spesielt moment, annen løsning må nok også aksepteres, men det er sikker praksis for den beskrevne fremgangsmåten.)

9. Dersom selgeren etter at kjøpsavtale er inngått, innrømmer kjøperen et prisavslag, f.eks. fordi varen leveres for sent, er av mindre god kvalitet enn opprinnelig forutsatt e.l., så er det den reduserte pris som danner grunnlaget for beregningen av avgiften, se

mval § 4-1 og § 4-2. I dette tilfellet er allerede den utgående mva beregnet. Denne føres tilbake gjennom utstedelse av kreditnota og reduserer grunnlaget for utgående mva i omsetningsoppgaven til skattekontoret. Omsetningen blir da redusert med kr 100 000, noe som gir en reduksjon i utgående mva på kr 25 000. (Se mval § 4-1.)

Advokatvirksomhet er avgiftspliktig salg av tjenester, $kr\ 8\ 000 \cdot 0,25 = 2\ 000$ i fradragberettiget inng. mva for Bygget AS, § 8-1.

10. Omsetning av nye biler er omsetning av varer og er avgiftspliktig etter mval § 3-1(1). Faktura fra bilforhandleren inneholder derfor inngående mva. I henhold til mval § 8-4, er det ikke fradragrett for inngående mva ved anskaffelse av personkjøretøy. (Unntatt når bilen skal brukes i persontransportvirksomhet mv - altså persontransport mot vederlag)

I forskrift til mval § 1-3-1 er det gitt en nærmere definisjon av begrepet personkjøretøy. I utgangspunktet er ikke en varebil (unntatt varebil klasse 1, relativt små varebiler) å anse som personkjøretøy. Oppgaven angir at den aktuelle bilen er varebil klasse 1.

(Krav til klasse 2, stor bil: Lasterommet skal da kunne ta inn en kasse som er 105 cm høy, 90 cm bred og 140 cm lang, se forskriften om engangsavgiften på biler.) Siden bilen kommer inn under klasse 1, er det ikke rett til fradrag for inng.mva, § 8-4.

Om det dreiet seg om en ”stor” varebil (altså klasse 2), så ville inng. mva være fradragberettiget siden bilen brukes i den avgiftspliktige virksomheten. (NB Merk at denne løsningen er den motsatte av hva den var i 1997 da dette var eksamensoppgave. Etter den tid er det innført mva på persontransport med vanlig fradragrett for persontransport i avgiftspliktig virksomhet. Så nå vil mva på denne varebilen (i kl 2) være fradragberettiget selv om den ikke spesielt benyttes til varetransport.)