

Løsningsforslag til kapittel 10

Skatterett for økonomistudenter – oppgavesamling, 2. utgave

Med mindre annet er opplyst, er det anvendt regler, satser og beløpsgrenser for inntektsåret 2018. Stortingets skattevedtak er forkortet til SSV.

Oppgave 10-1

- a) Gaveoverføring er ikke realisasjon for giveren, jf. § 9-2 tredje ledd bokstav a. En gaveoverføring utløser dermed ikke realisasjonsbeskatning av giver etter § 5-1 andre ledd, jf. de særlige reglene i kapittel 9.

For gavemottaker er formuesforøkelse ved gave ikke skattepliktig inntekt, jf. § 5-50 tredje ledd. Dersom objektet som mottas som gave senere inngår i en skattepliktig transaksjon, blir det etablert skatteposisjoner når gavemottaker blir eier av objektet, jf. svaret på b) nedenfor. For øvrig har gaveoverføringen ingen skattemessige konsekvenser for partene.

- b) I tilfeller hvor giver kunne ha solgt bolig skattefritt etter reglene i § 9-3 andre eller tredje ledd, eller solgt fritidseiendom skattefritt etter reglene i fjerde ledd, gjelder det et unntak fra kontinuitetsprinsippet ved gaveoverføring, jf. § 9-7 femte ledd. Når giver kunne ha realisert eiendommen uten gevinstbeskatning på gavetidspunktet, jf. § 9-3 andre ledd, skal gavemottakers inngangsverdi fastsettes til salgsverdien på gavetidspunktet. På gavetidspunktet kunne Mona solgt skattefritt, jf. § 9-3. Derfor skal Mortens inngangsverdi for boligen fastsettes til salgsverdien på gavetidspunktet, det vil si 3 300 000 kroner.
- c) Mona kunne også solgt hytta uten gevinstbeskatning, jf. § 9-3 fjerde ledd. Minas inngangsverdi tilsvarer salgsverdien på gavetidspunktet, det vil si 3 000 000 kroner, jf. § 9-7 femte ledd.
- d) En gaveoverføring er ikke en realisasjon etter § 9-2, jf. § 9-2 tredje ledd bokstav a. En gaveoverføring utløser dermed ikke realisasjonsbeskatning av giver etter § 5-1 andre ledd, jf. de særlige reglene i kapittel 9. For gavemottaker er formuesforøkelse ved gave ikke skattepliktig inntekt, jf. § 5-50 tredje ledd.
- e) Hybelhuset blir eid av gavemottakerne i sameie, jf. sameieloven §§ 1 og 2. Ved gaveoverføringer gjelder kontinuitetsprinsippet i § 9-7. Kontinuitetsprinsippet innebærer at gavemottaker skal tre inn i givers inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekt overført ved gave, jf. § 9-7 tredje ledd. I oppgaven er det opplyst at Monas skattemessige verdi på hybelhuset er 5 000 000 kroner. Vi legger til grunn at skattemessig verdi er Monas kostpris eller inngangsverdi for eiendommen. Etter kontinuitetsprinsippet skal Morten overta halvparten av Monas inngangsverdi for eiendommen, det vil si 2 500 000 kroner
- f) Også Minas inngangsverdi blir 2 500 000 kroner.

- g) Reglene om inngangsverdi er de samme i gave- og arvetilfellene, jf. § 9-7. Verdsettingen av inngangsverdi blir som i a) – f) over. For den nye leiligheten var vilkårene for skattefritt salg i § 9-3 ikke oppfylt, og arvingene overtar arvelaters inngangsverdi.

Oppgave 10-2

- a) Per gir bort aksjene sine vederlagsfritt til datteren Line. En vederlagsfri overføring er en gave-disposisjon. En gaveoverføring er ikke en realisasjon, jf. § 9-2. Etter at aksjene er gitt bort til datteren Line, er ikke Per lenger eier av aksjene, men gavedisposisjonen har ingen skattemessige konsekvenser for Per.
- b) For Line vil en gaven være skattefri, jf. § 5-50 tredje ledd. Ved gaveoverføring av aksjer til gavemottaker som omfattes av skatteloven § 10-12 (personlige skattytere), skal gavemottakeren tre inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjerming og øvrige skatteposisjoner tilknyttet aksjene, jf. § 10-33. Line overtar dermed Pers inngangsverdi for aksjene på 1 500 kroner per aksje. Lise overtar også ubenyttet skjerming per aksje på 15 kroner.
- c) Vi forutsetter nå at markedsverdien på aksjene på gavetidspunktet var 900 kroner per aksje. En gave er ikke en realisasjon, jf. § 9-2. Når det ikke foreligger en realisasjon, vil Per heller ikke ha fradragsrett for tap etter § 10-31 andre ledd.

Oppgave 10-3

Ved overføring av virksomhet ved gave gjelder kontinuitetsprinsippet, jf. 9-7 tredje ledd. Gavemottaker skal tre inn i givers inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekter overført ved gave. Det fremgår videre av bestemmelsen at gavemottaker som overtar givers virksomhet, skal tre inn i de skattemessige posisjoner som er nevnt i andre ledd andre punktum (skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, negativ saldo, tom positiv saldo, positiv- og negativ gevinst- og tapskonto, betinget skattefrie gevinster, skattemessig underskudd og andre skatteposisjoner som er knyttet til virksomhet). Skattemessig underskudd kan likevel bare overtas når gavemottakeren har overtatt ansvaret for givers gjeld i virksomheten. Dette gir følgende skattemessige inngangsverdier for Einar Engbakkan:

Forretningsbygg, saldogruppe i	7 100 000
Fast teknisk installasjon, saldo j	2 250 000
Tomt	1 000 000
Sum	10 350 000

Oppgave 10-4

- a) Ved en overføring av virksomhet som gave, gjelder kontinuitetsprinsippet i § 9-7. I henhold til § 9-7 tredje ledd skal gavemottaker tre inn i givers inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner knyttet til virksomheten.

I og med at gavemottakeren er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 og 2, skal giver ikke uttaksbeskattes etter § 5-2, jf. § 9-7 fjerde ledd.

Silje Dahl overtar Arne Dahls inngangsverdier for de avskrivbare eiendelene i virksomheten:

	Skattemessig inngangsverdi
Ervervet goodwill	450 000
Forretningsbygg	1 750 000
Tekniske installasjoner i bygget	225 000
Maskiner og inventar	275 000

Silje overtar også skattemessig inngangsverdi for tomta, varebeholdningen og kundefordringene.

- b) Arne Dahl velger nå å overføre virksomheten til datteren Silje for 5 000 000 kroner. Vi så over at gaven omfattet et bankinnskudd på 200 000 kroner. Nå når Silje skal overta virksomheten for 5 000 000 kroner, legger vi til grunn at dette er alt, unntatt bankinnskuddet. (Det gir liten mening å kjøpe et bankinnskudd.)

Avtalt vederlag er lavere enn virksomhetens omsetningsverdi, og overføringen er et gavesalg. Gavesalg behandles som realisasjon, jf. § 9-2. Reglene i § 5-2 kommer ikke til anvendelse ved overføringen av virksomheten til datteren Silje, jf. § 9-7 fjerde ledd. Det kan ikke kreves fradrag for tap som består av gaveelement. Et realisert tap kan bare oppstå i gavesalgstilfellene der markedsverdien på gaveobjektet er lavere enn skattemessig verdi.

Ved overdragelse av formuesobjekter i virksomhet mot delvis vederlag (gavesalg) til en som er arveberettiget etter arveloven og hvor vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, kan overdrageren velge å unnlate inntektsoppgjør, jf. § 9-7 sjette ledd. Hvis Arne velger dette alternativet, vil overføringen av virksomheten ikke medføre noen skattemessige konsekvenser for ham. For Silje medfører det at hun trer inn i Arnes inngangsverdier og andre skatteposisjoner knyttet til eiendelene i virksomheten etter § 9-7 tredje ledd.

Vi forutsetter imidlertid at Arne velger å foreta et inntektsoppgjør. Ved gavesalget må derfor avtalt vederlag fordeles på eiendelene i virksomheten. Vederlaget fordeles på eiendelene i virksomheten fordelt i forhold til eiendelenes andel av antatt salgsverdi. Dette gir følgende fordeling av vederlaget.

	Skattemessig inngangsverdi	Antatt salgsverdi	% av total	Fordeling
Goodwill (ervervet)	450 000	700 000	6,8 %	337 512
Tomt	1 000 000	3 000 000	28,9 %	1 446 480
Forretningsbygg	1 750 000	5 000 000	48,2 %	2 410 800
Tekniske installasjoner i bygget	225 000	300 000	2,9 %	144 648
Maskiner og inventar	275 000	120 000	1,2 %	57 859
Varebeholdning	920 000	850 000	8,2 %	409 836
Kundefordringer	370 000	400 000	3,9 %	192 864
Sum	4 990 000	10 370 000	100,0 %	5 000 000

Ved fordelingen av det avtalte vederlaget fremkommer det en skattepliktig gevinst for Arne ved overføringen av tomta og forretningsbygget. Beregnede tap på overførte eiendeler kommer kun til fradrag i den utstrekning tapet er reelt. At tapet er reelt, betyr at markedsverdien på overførte eiendeler var lavere enn inngangsverdien på overføringstidspunktet. Et tap som skyldes lavere vederlag på grunn gavesalget, er ikke fradragsberettiget. Det beregnes derfor tap kun for de

eiendelene der antatt salgsverdi er lavere enn skattemessig inngangsverdi. Tapet beregnes som differansen mellom skattemessig inngangsverdi og antatt salgsverdi.

Beregning av skattepliktige gevinster og tap for Arne:

	Fordelt vederlag	Antatt salgsverdi	Skattemessig inngangsverdi	Skattepliktig gevinst/tap
Goodwill (ervert)	337 512	700 000	450 000	
Tomt	1 446 480	3 000 000	1 000 000	446 480
Forretningsbygg	2 410 800	5 000 000	1 750 000	660 800
Tekniske installasjoner i bygget	144 648	300 000	225 000	
Maskiner og inventar	57 859	120 000	275 000	(155 000)
Varebeholdning	409 836	850 000	920 000	(70 000)
Kundefordringer	192 864	400 000	370 000	
Sum	5 000 000	10 370 000	4 990 000	882 281

Gevinstene er skattepliktig inntekt for Arne etter hovedregelen i § 5-30. Arne kan velge å føre gevinstene for eiendommen på gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45, se § 14-44 tredje ledd og § 14-53. Tapet på maskiner og inventar på 155 000 kroner representerer en tom positiv saldo, som fortsatt kan avskrives. Tapet ved overføringen av varebeholdningen fradragsføres i realisasjonsåret, jf. § 14-2.

Fra gevinst- og tapskonto	221 456
Avskrivning gruppe d	(31 000)
Tap på salg av varebeholdning	(70 000)
Alminnelig inntekt i 20X1 fra virksomhetsoverføringen	120 456

Beløpet på 120 456 kroner skal også beskattes i 20X1 som personinntekt fra virksomhet, jf. § 12-10 andre ledd.

- c) Skattepliktig gevinst som følge av gavesalget skal legges til inngangsverdien som Silje trer inn i. Fradragsberettiget tap på givers hånd skal trekkes fra inngangsverdien, jf. § 9-7 sjette ledd andre og tredje punktum. Dette gir følgende inngangsverdier for Silje Dahl:

	Kontinuitetsverdi	Justering med selgers gevinst/tap	Siljes inngangsverdi
Goodwill (ervert)	450 000	0	450 000
Tomt	1 000 000	446 480	1 446 480
Forretningsbygg	1 750 000	660 800	2 410 800
Tekniske installasjoner i bygget	225 000	0	225 000
Maskiner og inventar	275 000	(155 000)	120 000
Varebeholdning	920 000	(70 000)	850 000
Kundefordringer	370 000	0	370 000
Sum	4 990 000	882 281	5 872 281

Oppgave 10-5

- a) Utdelt utbytte på til sammen 600 000 kroner fordeles med en halvpart på de opprinnelige aksjonærene i selskapet, Bjørn og Mari. Utbytteutbetalingen får ingen virkninger for andre aksjonærer enn Bjørn og Mari. 300 000 kroner av utbyttet tilordnes Bjørn og 300 000 kroner tilordnes Mari. Det vil si at utbyttet per aksje utgjør 600 kroner.

31.12.20X2 eier Bjørn 500 aksjer. Skjerming per aksje blir $0,02 \times 1\,000 = 20$ kroner. Ved beregningen av skattepliktig beløp av mottatt utbytte skal Bjørn trekke fra skjerming og deretter justere opp med oppjusteringsfaktor, jf. §§ 10-11 og 10-12. Med oppjusteringsfaktor 1,33 blir skattepliktig beløp $500 \times (600 - 20) \times 1,33 = 385\,700$ kroner.

31.12.20X2 eier Mari 400 aksjer. Hun har mottatt utbytte på 500 aksjer. Skjerming per aksje blir $0,02 \times 1\,000 = 20$ kroner. Ved beregningen av skattepliktig beløp av mottatt utbytte skal Mari trekke fra skjerming på de 400 aksjene som hun fortsatt eier per 31.12.20X2. Deretter skal det skattepliktige nettobeløpet justeres opp med oppjusteringsfaktor, jf. §§ 10-11 og 10-12. Med oppjusteringsfaktor 1,33 kan skattepliktig beløp beregnes slik:

$$(400 \times (600 - 20) + 100 \times 600) \times 1,33 = 388\,360 \text{ kroner.}$$

- b) 31.12.20X2 eier Martin 100 aksjer. Ved gaveoverføringen har Martin overtatt Maris inngangsverdi og skjermingsgrunnlag knyttet til de overførte aksjene, jf. § 10-33 første ledd. Martin får derfor 20 kroner i skjerming per aksje per 31.12.20X2. Skjermingen kan fremføres, jf. § 10-12. De øvrige aksjonærene har ingen ubenyttet skjerming.
- c) I 20X3 selger Mari 100 aksjer til sønnen Martin for 200 000 kroner. Fordi avtalt vederlag er lavere enn aksjenes markedsverdi, er dette et gavesalg. Et gavesalg er realisasjon etter § 9-2 første ledd bokstav a. Maris inngangsverdi per aksje var 1 000 kroner. Hun selger aksjene for 2 000 kroner per aksje. Mari har dermed en skattepliktig gevinst på 1 000 kroner per aksje. Hun har ingen fremførbar skjerming som kan redusere gevinsten. Gevinsten skal oppjusteres med oppjusteringsfaktor, jf. §§ 10-31 og 10-32.

$$\text{Skattepliktig beløp blir } 100 \times (2\,000 - 1\,000) \times 1,33 = 133\,000 \text{ kroner.}$$

- d) Utbytteutdelingen i 20X3 skjer før aksjesalget fra Mari til Martin. Utbytte per aksje blir 3 000 kroner. Mari mottar $400 \times 3\,000 = 1\,200\,000$ kroner i utbytte. Martin mottar $100 \times 3\,000 = 300\,000$ kroner i utbytte. Bjørn mottar $500 \times 3\,000 = 1\,500\,000$ kroner i utbytte.

31.12.20X3 eier Bjørn 500 aksjer. Han kan beregne skjerming som kan gå til reduksjon av utbyttet. Han har ingen fremførbar skjerming fra tidligere. Skattepliktig beløp for Bjørn blir $(500 \times (3\,000 - 1000 \times 0,02)) \times 1,33 = 1\,981\,700$ kroner.

31.12.20X3 eier Mari 300 aksjer. Hun kan derfor beregne skjerming som kan gå til reduksjon av utbyttet på disse aksjene. Hun har ingen fremførbar skjerming fra tidligere. Skattepliktig beløp for Mari blir $(300 \times (3\,000 - 1000 \times 0,02) + 100 \times 3000) \times 1,33 = 1\,588\,020$ kroner.

31.12.20X3 eier Martin 200 aksjer. Han kan beregne skjerming på aksjene, og han kan anvende skjermingen til å redusere skattepliktig utbytte. Det er bare skjermingen på aksjene som han eide på utbyttetidspunktet, som kan anvendes i 20X3. Han kan også anvende ubenyttet skjerming fra

20X2. Skjermingen på aksjene som ble anskaffet etter utbytteutdelingene, må fremføres. Skattepliktig beløp for Martin blir $(100 \times (3\,000 - (1\,000 + 20)) \times 0,02 - 20) \times 1,33 = 393\,627$ kroner.

- e) Det er kun Martin som har ubenyttet skjerming per 31.12.20X3. Skjermingen utgjør 20 kroner per aksjen og tilordnes de 100 nyanskaffede aksjene i 20X3. Han har ingen ubenyttet skjerming på aksjene som ble anskaffet i 20X2.
- f) I 20X4 kjøper Martin de resterende 300 aksjene fra Mari for 4 200 000 kroner. Etter utdeling av utbytte i 20X4 er det opplyst at aksjene har en markedsverdi på 14 000 000, dvs. 14 000 per aksje. Overføringen av aksjene fra Mari til Martin skjer altså til markedsverdi og skal behandles som et skattepliktig aksjesalg etter § 10-31. Etter anvendelse av oppjusteringsfaktor på 1,33 får Mari en skattepliktig gevinst på 5 187 000 kroner.
- g) Vi har benyttet en oppjusteringsfaktor på 1,33. Skattepliktig beløp for Bjørn blir 3 311 700 kroner. Tilsvarende for Mari blir 1 995 000 kroner, og 1 318 668 kroner for Martin.

Inngangsverdien for de aksjene Martin ervervet ved gave i X3 skal fastsettes etter § 10-33 tredje ledd. Oppjustert gevinst på givers hånd ved gavesalget skal legges til den inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget som mottaker trer inn i etter kontinuitetsprinsippet. Mari hadde en oppjustert gevinst ved gavesalget på 133 000 kroner, det vil si en gevinst per aksje på 1 330 kroner. Martins inngangsverdi/skjemingsgrunnlag for disse aksjene blir dermed $(1\,000 + 1\,330) = 2\,330$ kroner.

Beregningen av skattepliktig utbytte for Martin fremkommer slik:

Mottatt utbytte (5 000 x 200)	1 000 000
Skjerming aksjer ervervet ved gave i X2 (1 000 x 2 %) x 100	2 000
Skjerming aksjer mottatt ved gavesalg i X3	
Inngangsverdi (1 000 + 1 330), se § 10-33 tredje ledd	
Skjemingsgrunnlag (2 330 + ubenyttet skjerming 20) 2350 x 2 % x 100	4 700
Ubenyttet skjerming 31.12.X3 (20 x 100)	2 000
Skattepliktig utbytte før oppjustering	991 300
Etter oppjustering med faktor 1,33	1 318 429

- h) Bjørn har ikke ubenyttet skjerming for sine aksjer per 31.12.20X4. Martin har ubenyttet skjerming for de 300 aksjene han kjøpte fra Mari i 20X4. Skjerming per aksje blir $14\,000 \times 0,02 = 280$ kroner.

Oppgave 10-6

- a) Gaveoverføring er ikke realisasjon, jf. § 9-2. Av § 9-7 tredje ledd fremgår det at gavemottaker skal tre inn i givers inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekter overført ved gave. Ved gaveoverføring av virksomhet til en gavemottaker som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 og 2, skal det ikke foretas uttaksbeskatning av giver etter § 5-2, jf. § 9-7 fjerde ledd. Etter gaveoverføringen skal Kåre videreføre Willys skatteposisjoner knyttet til eiendelene i virksomheten. Samlet utgjør eiendelenes inngangsverdi 7 725 500 kroner. Vi har forutsatt at Kåre ikke skal overta gjeld.

- b) Det samlede vederlaget består av 20 000 000 kroner med tillegg av gjeld på 30 675 000 kroner, som til sammen blir 50 675 000 kroner. På bakgrunn av opplysningene i oppgaven om eiendommens markedsverdi, vil det avtalte vederlaget for virksomheten være lavere enn markedsverdien. Det foreligger altså et gavesalg. Hermine er ikke berettiget til arv etter Willy. Overføring av virksomhet ved et gavesalg vil derfor medføre uttaksbeskatning for Willy etter § 5-2.

Vederlaget skal fordeles på de enkelte eiendelene. Vi har ikke informasjon om hvordan markedsverdien av bygget er fordelt på tomt, bygg og tekniske installasjoner. Vi legger derfor til grunn at den forholdsmessig fordeling etter utgående skattemessig verdi er en akseptabel tilnærming til fordeling etter markedsverdi. Fordeling mellom eiendom og kundefordringer:

	Markedsverdi	Fordeling	Fordeling av vederlag
Eiendom	75 000 000	98,88 %	50 107 119
Kundefordringer	850 000	1,12 %	567 881
Sum	75 850 000	100,00 %	50 675 000

Fordeling av vederlaget for eiendommen:

	Utgående skattemessig verdi	Fordeling	Fordeling av vederlag
Tomt	1 000 000	14,54 %	7 287 778
Bygg	3 145 800	45,75 %	22 925 893
Tekniske installasjoner	2 729 700	39,70 %	19 893 448
Sum	6 875 500	100,00 %	50 107 119

Willy driver virksomhet i et enkeltpersonforetak. Et vilkår for uttaksbeskatning etter § 5-2 er at kostprisen er kommet helt eller delvis til fradrag tidligere eller i samme år ved beregning av Willys alminnelige inntekt. Kostprisen for tomta er ikke tidligere kommet til fradrag, fordi tomt ikke er avskrivbar. Det foreligger derfor ikke hjemmel for uttaksbeskatning av realisasjonen av tomta. Willy får beregnet gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler for øvrig etter reglene i kapittel 14.

Fordeling av markedsverdien på eiendommen:

	Fordeling	Fordeling av markedsverdi
Tomt	14,54 %	10 908 298
Bygg	45,75 %	34 315 323
Tekniske installasjoner	39,70 %	29 776 380
Sum	100,00 %	75 000 000

Ved beregning av skattepliktig gevinst/tap for tomt er det ikke markedsverdien som skal anvendes som utgangsverdi, men forholdsmessig andel av faktisk vederlag, det vil si 7 287 778 kroner. For øvrig må Willy beregne gevinst/tap basert på samlet markedsverdi av eiendelene for øvrig, det vil si $75\,850\,000 - 10\,908\,298 = 34\,315\,323 + 29\,776\,380 + 850\,000 = 64\,941\,702$ kroner.

For beregning vises det til talloppstilling under c) nedenfor. En god besvarelse bør også angi hvordan Willy skal tidfeste beregnede gevinster. Det beløp som utgjør alminnelig inntekt for

Willy i realisasjonsåret og etterfølgende år som følge av gavesalget, skal også beskattes som personinntekt fra virksomhet, jf. § 12-10 andre ledd.

c) Beregning av gevinst for Willy og inngangsverdi for Hermine.

Hermine får fastsatt sine inngangsverdier med utgangspunkt i kontinuitetsprinsippet i § 9-7. Kontinuitetsverdiene justeres med gevinster og tap som blir skattlagt hos selger, jf. § 9-7 sjette ledd.

	Willys utgående skattemessige verdi	Vederlag	Utgangsverdi ved uttaksbeskatning av Willy	Skattepliktig gevinst for Willy	Inngangsverdi for Hermine
Tomt	1 000 000	7 287 778		6 287 778	7 287 778
Bygg	3 145 800	22 925 893	34 315 323	31 169 523	34 315 323
Tekniske install.	2 729 700	19 893 448	29 776 380	27 046 680	29 776 380
Kundefordringer	850 000	567 881	850 000	0	850 000
Sum	7 725 500	50 675 000		64 503 981	72 229 481
Overført gjeld		(30 675 000)			(30 675 000)

Grunnen til at Willy ikke får fradrag for tap på kundefordringer, er at tapet ikke er reelt, men har oppstått beregningsmessig her som følge av gave-element i transaksjonen. Det gis ikke fradrag for gave. I gavesalg-tilfeller kan det bare kreves fradrag for tap dersom markedsverdien / virkelig verdi er lavere enn selgers inngangsverdi.

Oppgave 10-7

- a) Herbert og Pernille har 20.02.20X6 gitt 200 aksjer hver i gave til sønnen Per. Det er opplyst at markedsverdien for aksjene var 300 000 per aksje. En gaveoverføring er ingen realisasjon, jf. § 9-2 tredje ledd. Gaveoverføringen har derfor ingen skattemessige konsekvenser for Herbert og Pernille. Mottak av gave medfører ikke skattepliktig inntekt, jf. § 5-50.
- b) Ved en gaveoverføring skal sønnen Per tre inn i givernes inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og ubenyttet skjerming og øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjene, jf. § 10-33 første ledd, det vil si 220 000 kroner per aksje.
- c) Oversikt over mottatt utbytte i 20X6.

Selskapet har vedtatt utdeling av 12 millioner kroner i utbytte. Det er opplyst at ektefellene tidligere eide 80 % av aksjene i Gants Fiskemottak AS. Ektefellenes aksjepost på til sammen 800 aksjer tilsvarte dermed 80 % av totalt antall aksjer i dette selskapet. Antall aksjer i selskapet er dermed 1 000 aksjer. Utdelt utbytte per aksje blir dermed $12\,000\,000/1000 = 12\,000$ kroner per aksje. Aksjonærene har mottatt følgende utbytteutdeling:

Herbert (12 000 x 200) =	2 400 000 kroner
Pernille (12 000 x 200) =	2 400 000 kroner
Per (12 000 x 400) =	4 800 000 kroner

- d) Vi forutsetter her at skjermingsrenten er 1 %.

Hverken Herbert eller Pernille eier aksjer i selskapet per 31.12.20X6. De skal derfor ikke ha fradrag for beregnet skjerming i mottatt utbytte, jf. § 10-12. De har mottatt 2 400 000 kroner hver i utbytte, som er skattepliktig. For å komme fram til skattepliktig beløp, må utbyttet oppjusteres med oppjusteringsfaktor, jf. § 10-11.

Per har mottatt 4 800 000 kroner i utbytte. Han kan trekke fra skjermingsfradrag på 1 % av skjermingsgrunnlaget, som utgjør 220 000 kroner per aksje. Jf. § 10-12. Samlet skjermingsfradrag for aksjene som det er mottatt utbytte på, blir $220\,000 \times 0,01 \times 400 = 880\,000$ kroner. Utbytte etter fradrag for skjerming utgjør 3 920 000 kroner. For å finne skattepliktig beløp, må dette oppjusteres med oppjusteringsfaktor, jf. § 10-11.

Beregnet skjerming 31.12.20X6 for aksjene som er kjøpt høsten 20X6 kan Per fremføre, jf. 10-12 og § 10-31.

Per kjøpte de resterende aksjene fra Herbert og Pernille høsten 20X6 for 50 000 kroner per aksje. Det tilsvarer aksjenes markedsverdi på transaksjonstidspunktet, og blir da Pers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag per aksje, jf. §§ 10-12 og 10-32.

Salget av aksjer høsten 20X6 er en skattepliktig transaksjon, hvor tap er fradragsberettiget for Herbert og Pernille. Hver av dem har solgt 200 aksjer. Tap per aksje utgjør 170 000 kroner. Med bruk av oppjusteringsfaktor på 1,33 (2018), jf. § 10-31, kan samlet fradragsberettiget beløp for hver av dem beregnes slik: $200 \times (50\,000 - 220\,000) \times 1,33 = -45\,220\,000$ kroner.

- e) Salg av hytta på fjellet er i utgangspunktet en skattepliktig realisasjon etter § 5-1 andre ledd, jf. § 9-2. I skatteloven kapittel 9 er det imidlertid særlige regler om skattefritak ved gevinst ved salg av fritidseiendommer når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk, jf. § 9-3 fjerde ledd. Det legges til grunn at disse vilkårene er oppfylt. Gevinsten ved salg av hytta på fjellet er dermed unntatt fra skatteplikt.

Per får kjøpe utleieleiligheten for 1 000 000 kroner. Dette er vesentlig under markedsverdien for eiendommen på 3 300 000 kroner. Det er et gavesalg. Ved et gavesalg skal Per overta givers inngangsverdi etter § 9-7 tredje ledd. Utleieleiligheten ble ervervet for 1 900 000. Ektefellene får ikke fradrag for tapet ved gavesalget, siden tapet skyldes at leiligheten selges billig til Per (gaveelementet i transaksjonen) og ikke at markedsverdien på leiligheten er lavere enn inngangsverdien på tidspunktet for overføring av eiendomsretten til Per.

Salget av hytta ved sjøen er også et gavesalg som i utgangspunktet omfattes av kontinuitetsreglene i § 9-7. Ved gavesalg av fritidsbolig gjelder unntak fra kontinuitet når fritidseiendommen kunne vært realisert av giver uten gevinstbeskatning etter reglene i § 9-3. jf. § 9-7 femte ledd. Det er tilfellet her og Pers inngangsverdi skal derfor fastsettes til salgsværdien av hytta på tidspunktet for overføringen av eiendomsretten, det vil si 6 200 000 kroner.

Pers tap på salg av aksjene er fradragsberettiget etter § 10-31 andre ledd. I og med at aksjene selges med tap, har Per ikke fradrag for ubenyttet skjerming knyttet til aksjene, jf. § 10-31 første ledd. Per har ervervet de solgte aksjene i to omganger, med forskjellig inngangsverdi.

	Aksjene fra februar 20X6	Aksjene fra høsten 20X6	Sum
Vederlag	15 250 000	15 250 000	30 500 000
Inngangsverdi	88 000 000	20 000 000	108 000 000
Tap	(72 750 000)	(4 750 000)	(77 500 000)
Oppjustert tap (1,33)	(96 757 500)	(6 317 500)	(103 075 000)