

Løsningsforslag til kapittel 9

Skatterett for økonomistudenter – oppgavesamling

Med mindre annet er opplyst, er det anvendt regler, satser og beløpsgrenser for inntektsåret 2023. Stortingets skattevedtak er forkortet til SSV.

Oppgave 9-1

- a) Når en kjøper er villig til å betale et vederlag for virksomheten som overstiger markedsverdien av eiendelene i virksomheten, er det overskytende vederlaget vederlag for goodwill i virksomheten. Goodwill defineres negativt og kan ikke fastsettes før en har fastsatt verdien av alle materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler i virksomheten. Goodwill er således den restverdien som fremkommer når en fra foretakets samlede verdi, trekker ut markedsverdien av alle identifiserbare eiendeler, herunder immaterielle eiendeler. I skatteloven benyttes begrepet forretningsverdi. Dette er det samme som goodwill.

At virksomheten har en merverdi som en kjøper er villig til å betale for, kan for eksempel skyldes at virksomheten er innarbeidet i markedet, har en god og stabil kundekrets, gode interne rutiner og flinke ansatte.

- b) Salget av virksomheten er en skattepliktig realisasjon for Lise, jf. § 9-2. Lise kan velge å inntektsføre hele eller deler av vederlaget i realisasjonsåret, jf. § 14-44 første ledd, eller hun kan nedskrive vederlaget på saldo for de realiserte driftsmidlene, jf. § 14-44 andre ledd. Ved realisasjon av egenutviklet goodwill skal vederlaget så langt det ikke er inntektsført nedskrives på saldogruppe b, jf. § 14-44 andre ledd siste punkt. Negativ saldo på saldogruppe b skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd, jf. § 14-45.

Etter salget av virksomheten skal Lise fortsette å føre inntekter fra gevinst- og tapskontoen og negative saldoer etter § 14-46, mens hun skal fortsette å fradragsføre avskrivninger på tomme positive saldoer.

Gevinst etter salg av virksomhet beskattes både som alminnelig inntekt, jf. § 5-30, og som personinntekt, jf. § 12-10 andre ledd andre punktum.

Oppgave 9-2

- a) Per kan føre realisasjonsvederlaget til inntekt i realisasjonsåret, jf. § 14-44 første ledd, men han kan også velge å føre vederlaget inn på saldo, jf. § 14-44 andre ledd. Vi legger til grunn at Per velger å føre realisasjonsvederlaget på saldo. Dette gir følgende behandling av saldogruppe d:

Inngående saldo	700 000
Salgsvederlag	(500 000)

Avskrivningsgrunnlag	200 000
Avskrivning - 20 %, jf. § 14-41 første ledd bokstav d	40 000
Utgående saldo	160 000

Etter at vederlaget er nedskrevet på saldo, er saldoen fortsatt positiv. Det betyr at Per er påført et tap ved realisasjon av driftsmidlene. Når alle driftsmidlene på saldogruppe d er solgt, betegnes den positive saldoen som en tom positiv saldo. Per må fortsette å avskrive den tomme positive saldoen til den blir 15 000 kroner, og hele beløpet kan fradragsføres, jf. § 14-47 første ledd.

- b) Kjøperen av virksomheten vil ha en inngående saldo i saldogruppe d som tilsvarer driftsmidlenes markedsverdi på tidspunktet for virksomhetsoverdragelsen. Markedsverdien er avtalt vederlag som ved kjøpet av virksomheten er 500 000 kroner. Dette er inngående saldo i saldogruppe d for kjøper av virksomheten.

Oppgave 9-3

- a) Det avtalte vederlaget for virksomheten skal fordeles på de ulike eiendelene i virksomheten etter eiendelenes markedsverdi på realisasjonstidspunktet, 01.01.20X1. Jan er villig til å betale 2 000 000 kroner for virksomheten. Han skal overta alle eiendelene i virksomheten med unntak av kassebeholdning og bankinnskudd. Jan er villig til å betale et vederlag som overstiger markedsverdien av eiendelene i virksomheten. Det overskytende vederlaget er vederlag for goodwill. Det gir følgende fordeling av vederlaget:

Kontormaskiner - saldogruppe a	250 000
Inventar - saldogruppe d	100 000
Varebeholdning	350 000
Kundefordringer	50 000
Goodwill	1 250 000
Sum eiendeler	2 000 000

Oppgjør:	
Overtatt gjeld	570 000
Kontantvederlag	1 430 000
Sum vederlag	2 000 000

- b) Robert har realisert eiendelene i virksomheten, jf. § 9-2. Realisasjon av driftsmidler behandles etter reglene i § 14-44. Skattyter kan velge å ta hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret, jf. § 14-44 første ledd. Ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a og d skal vederlaget så langt det ikke er inntektsført, nedskrives på saldoen for driftsmidlet. Nedskrivning på saldo innebærer at saldoene for gruppe a og d blir null etter nedskrivning, fordi vederlaget som er henført til disse eiendelene, er lik skattemessig verdi. Det blir ingen gevinst/tap som har virkning for alminnelig inntekt ved realisasjon av varebeholdning og kundefordringer, fordi markedsverdien er lik skattemessig verdi på realisasjonstidspunktet, jf. § 9-2, § 5-30 og § 14-2.

Ved realisasjon av egenutviklet goodwill skal vederlaget, så langt det ikke er inntektsført i realisasjonsåret, nedskrives på saldogruppe b, jf. § 14-44 andre ledd siste punktum. Negativ saldo

på saldogruppe b skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd. Det gir følgende skattemessige behandling:

Saldogruppe b	
Inngående saldo	0
Salgsvederlag	(1 250 000)
Gevinst	(1 250 000)
Overført gevinst- og tapskonto	1 250 000
Utgående saldo	0

Gevinst- og tapskonto	
Inngående saldo	0
Gevinst realisasjon av goodwill	(1 250 000)
Grunnlag for inntektsføring	(1 250 000)
Inntektsføring 20 %, jf. § 14-45	(250 000)
Utgående saldo (gevinstsaldo)	(1 500 000)

c) Skattemessige konsekvenser for kjøper av virksomheten:

Kjøperen av virksomheten får skattemessige inngangsverdier for eiendelene som tilsvarer det avtalte vederlaget (markedsverdien) for eiendelene på kjøpstidspunktet. For avskrivbare driftsmidler vil inngangsverdien være inngående saldo som gir grunnlag for saldoavskrivninger. Jan får ved overtakelse av virksomheten ervervet goodwill i saldogruppe b på 1 250 000 kroner. Ervervet goodwill kan avskrives med inntil 20 % årlige avskrivninger, jf. § 14-43 første ledd bokstav b. Skattemessige inngangsverdier for Jan:

Kontormaskiner - saldogruppe a	250 000
Inventar - saldogruppe d	100 000
Varebeholdning	350 000
Kundefordringer	50 000
Goodwill	1 250 000
Sum eiendeler	2 000 000

Oppgave 9-4

a) Oversikt over oppgjøret:

Goodwill	4 600 000
Inventar	1 500 000
Varebeholdning	1 900 000
Kundefordringer	275 000
Sum avtalt verdi for eiendelene	8 275 000

Oppgjør:	
Overtatt leverandørgjeld	2 520 000
Kontantvederlag	5 755 000
Sum vederlag	8 275 000

Kjøper av virksomheten skal overta leverandørgjelden, men ikke andre forpliktelser. Kjøperen skal dermed ikke overta skyldig merverdiavgift.

Kontantvederlaget utgjør 5 755 000 kroner.

b) Beregning av gevinst/tap på eiendelene:

	Skattemessig verdi	Vederlag	Gevinst/tap
Goodwill	240 000	4 600 000	4 360 000
Inventar	1 200 000	1 500 000	300 000
Varebeholdning	2 250 000	1 900 000	(350 000)
Kundefordringer	300 000	275 000	(25 000)

Vederlaget for goodwill nedskrives på saldo, jf. § 14-44 andre ledd. Negativ saldo (gevinstsaldo) på saldogrupper b) overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd. Deretter skal 20 % av gevinstsaldoen inntektsføres hvert år, jf. § 14-45 fjerde ledd. Vederlaget for inventar nedskrives på saldo d, jf. § 14-44 andre ledd. Gevinst/tap på varebeholdning og kundefordringer får virkning for alminnelig inntekt fullt ut i realisasjonsåret, jf. § 14-2. Det er ingen gevinst/tap knyttet til overføring av leverandørgjelden. Dette gir følgende virkning på alminnelig inntekt for selger i realisasjonsåret:

Inntektsført fra gevinst- og tapskonto (20 %)	872 000
Inntektsført fra negativ saldo d (20 %)	60 000
Tap på varebeholdning	(350 000)
Tap på kundefordringer	(25 000)
Virkning alminnelig inntekt	557 000

c) Greta må fortsette å inntektsføre gevinst- og tapskonto og negativ saldo.

	Grunnlag 01.01.20X2	Inntekt 20X2
Gevinst og tapskonto	3 488 000	697 600
Negativ saldo – d	240 000	48 000
Sum inntektsføring		745 600

Selv om Greta ikke lenger driver virksomhet, skal denne inntekten anses både som alminnelig inntekt etter § 5-30 og som beregnet personinntekt fra virksomhet, jf. § 12-10 andre ledd andre punktum.

d) Bob får vederlaget som han har betalt for virksomheten som sin inngangsverdi. Fordelingen blir slik den er avtalt med selger.

Goodwill	4 600 000
Inventar	1 500 000
Varebeholdning	1 900 000
Kundefordringer	275 000
Sum eiendeler	8 275 000
Egenkapital	5 755 000

Leverandørgjeld	2 520 000
Sum egenkapital og gjeld	8 275 000

Oppgave 9-5

a) Oversikt over oppgjøret:

Goodwill	588 000
Forretningsbygg	5 940 000
Inventar	15 000
Varebeholdning	4 425 000
Kundefordringer	216 000
Sum avtalt verdi for eiendelene	11 184 000
Oppgjør:	
*Overtatt gjeld (2 145 000 + 2 115 000 + 225 000)	4 485 000
Kontantvederlag	6 699 000
Sum vederlag	11 184 000

Kontantvederlaget utgjør 6 699 000 kroner.

*Det fremgår av oppgaveteksten at kjøper skal overta all gjeld knyttet til virksomheten.

b) Beregning av gevinst/tap på eiendelene:

	Skattemessig verdi	Vederlag	Gevinst/tap
Goodwill	240 000	588 000	348 000
Forretningsbygg	3 900 000	5 940 000	2 040 000
Inventar	120 000	15 000	(105 000)
Varebeholdning	2 250 000	4 425 000	2 175 000
Kundefordringer	300 000	216 000	(84 000)

Vederlaget for goodwill nedskrives på saldo, jf. § 14-44 andre ledd. Negativ saldo (gevinstsaldo) på saldogruppe b) overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd.

Vi forutsetter at det ikke er noen skattemessig saldo for tekniske installasjoner i bygget, og at ikke noe av vederlaget skal henføres til tekniske installasjoner. Gevinsten på bygget overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd og § 14-53, jf. § 14-45.

Deretter skal gevinstsaldo inntektsføres med 20 % av saldoen hvert år, jf. § 14-45 fjerde ledd. Vederlaget for inventar nedskrives på saldo d, jf. § 14-44 andre ledd. Gevinst/tap på varebeholdning og kundefordringer får virkning for alminnelig inntekt fullt ut i realisasjonsåret, jf. § 14-2. Det er ingen gevinst/tap knyttet til overføring av leverandørgjelden. Dette gir følgende virkning på alminnelig inntekt for selger i realisasjonsåret:

Inntektsført fra gevinst- og tapskonto	477 600
Inntektsført fra negativ saldo d	(21 000)
Gevinst på varebeholdning	2 175 000
Tap på kundefordringer	(84 000)

Virkning alminnelig inntekt**2 547 600**

Selv om Caroline ikke lenger driver virksomhet, skal denne inntekten anses både som alminnelig inntekt etter § 5-30 og som beregnet personinntekt fra virksomhet, jf. § 12-10 andre ledd andre punktum.

- c) Kjøperen får vederlaget som hun har betalt for virksomheten som sin inngangsverdi. Fordelingen blir slik den er avtalt med selger.

Goodwill	588 000
Forretningsbygg	5 940 000
Inventar	15 000
Varebeholdning	4 425 000
Kundefordringer	216 000
Sum eiendeler	11 184 000
Egenkapital	6 699 000
Gjeld	4 485 000
Sum egenkapital og gjeld	11 184 000

Oppgave 9-6

- a) Skattemessige avskrivninger og gevinst- og tapskonto per 31.12.20X2:

Saldogruppe b – goodwill, jf. § 14-41 første ledd bokstav b

Avskrivningsgrunnlag (er lik inngående saldo)	308 700
Avskrivning - 20 %, jf. § 14-43 første ledd bokstav b	(61 740)
Utgående saldo	246 960

Saldogruppe c, jf. § 14-41 første ledd bokstav c

Inngående saldo	2 400 000
Salg av lastebil, jf. § 14-44 andre ledd	(386 000)
Avskrivningsgrunnlag	2 014 000
Avskrivning - 24 %, jf. § 14-43 første ledd c	483 360
Utgående saldo	1 530 640

Saldogruppe d, jf. § 14-41 første ledd d

Avskrivningsgrunnlag (er lik inngående saldo)	1 810 000
Avskrivning – 20 %, jf. § 14-43 første ledd bokstav d	(362 000)
Utgående saldo	1 448 000

Forretningsbygg A – saldo i, jf. § 14-41 første ledd bokstav i og fjerde ledd andre punktum

Avskrivningsgrunnlag (er lik inngående saldo)	6 250 600
---	-----------

Avskrivning – 2 %, jf. § 14-43 første ledd bokstav i	(125 012)
Utgående saldo	6 125 588

Tekniske installasjon – bygg A – saldo j, jf. § 14-41 første ledd bokstav j og fjerde ledd siste punktum.

Avskrivningsgrunnlag (er lik inngående saldo)	4 879 000
Avskrivning – 10 %, jf. § 14-43 første ledd bokstav j	(487 900)
Utgående saldo	4 391 100

Lagerbygg B tilhører saldo h, jf. § 14-41 bokstav h og fjerde ledd andre punktum. Bygget er solgt. Av samlet salgssum skal 1 886 000 kroner tilordnes bygget. Saldoverdien på salgstidspunktet var 3 360 000 kroner. Det oppstår derfor et tap på 1 474 000 kroner, som skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd. Tapet på tomta skal også overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-53. Tapet utgjør 350 000 kroner (900 000 – 1 250 000).

Tekniske installasjoner – bygg B – saldo j, jf. § 14-41 første ledd bokstav j og fjerde ledd siste punktum, og § 14-44 andre ledd.

Inngående saldo	480 000
Salgsvederlag	(494 000)
Gevinst (negativ saldo)	(14 000)
Inntektsføres, jf. § 14-46	14 000
Utgående saldo	0

Gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45

Inngående saldo (gevinstsaldo)	180 000
Tap realisasjon av lagerbygg b (1 886 000 – 3 360 000)	(1 474 000)
Tap realisasjon av tomt	(350 000)
Grunnlag fradragsføring, jf. § 14-45 fjerde ledd	(1 644 000)
Fradragsføring 20 %	328 800
Utgående saldo (tapssaldo)	(1 315 200)

Oppsummering: Sum avskrivninger blir 1 520 012 kroner. Negativ saldo (gevinst) oppstått ved realisasjon av tekniske installasjoner inntektsføres i sin helhet med 14 000 kroner. Fra gevinst- og tapskontoen kan selskapet fradragsføre tap med 328 800 kroner. Samlet skattemessig verdi per 31.12.20X2 for avskrivbare driftsmidler blir 13 742 288 kroner. I tillegg har selskapet tomt A i behold, som har skattemessig verdi på 850 000 kroner.

b) Permanente forskjeller:

I balansen har selskapet ført opp børsnoterte aksjer til markedsverdi per 31.12. Etter realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 skal ikke aksjegevinster tas til inntekt før aksjene er realisert, og bare i den utstrekning gevinst er skattepliktig, se § 2-38. Resultatført verdistigning på

aksjer på 120 000 kroner må tilbakeføres. Vi forutsetter at eventuell gevinst på aksjene ville vært omfattet av fritaksmetoden, slik at tilbakeføringen kan behandles som en permanent forskjell.

Det er bokført en aksjegevinst på 1 000 000 kroner. Vi forutsetter at gevinsten er skattefri etter reglene i § 2-38. Den må derfor tilbakeføres.

Selskapet har mottatt utbytte på 100 000 kroner. Vi forutsetter at dette utbyttet er omfattet av fritaksmetoden, men at 3 % av det mottatte beløpet er skattepliktig, jf. § 2-38 sjette ledd. 97 000 kroner må tilbakeføres.

Representasjon er ikke fradragsberettiget, jf. § 6-21. Se også FSSKD § 6-21. Pådratte kostnader i forbindelse med restaurantbesøk med kunder er ikke fradragsberettigede representasjonskostnader, jf. FSSKD § 6-21-1 andre ledd. Pådratte kostnader oppfyller ikke vilkårene for fradragsrett i § 6-21-2. Fradragsført kostnad på 27 600 kroner må tilbakeføres ved beregning av selskapets alminnelige inntekt.

Kostnader til julebord for ansatte er en fradragsberettiget sosial kostnad, jf. § 6-1 og FSSKD § 6-21-3.

Oppsummering:

Tilbakeført verdiregulering på aksjer	(120 000)
Tilbakeført aksjegevinst	(1 000 000)
Skattefri del av mottatt utbytte	(97 000)
Ikke fradragsberettiget representasjon	27 600
Netto permanente forskjeller (fradrag)	(1 189 400)

- c) Før vi kan beregne alminnelig inntekt for 20X2, må vi beregne fradragsberettiget tap på kundefordringer og fradragsberettiget varekostnad, samt skattemessig verdi på kundefordringene og varelageret. Kredittsalget i 20X1 er ikke opplyst i oppgaven. Det var 35 000 000 kroner.

Per 31.12.20X2 kan kundefordringene nedskrives i samsvar med reglene i § 14-5 fjerde ledd. Beregning av skattemessig nedskrivningsbeløp:

$$\frac{87\,000 + 99\,000}{34\,800\,000 + 35\,000\,000} \times 4 \times 4\,074\,000 = 43\,425 \text{ kroner}$$

For å finne årets endring i skattemessig avsetning for tap, må vi kjenne til nedskrivningsbeløpet per 01.01.20X2. Med de opplysningene som er gitt, kan vi beregne det slik:

Pålydende – skattemessig verdi = Regnskapsmessig verdi + regnskapsmessig avsetning – skattemessig verdi = skattemessig avsetning, det vil si
 $3\,687\,000 + 75\,000 - 3\,650\,000 = 112\,000$ kroner.

Årets fradragsberettigede tap blir lik konstatert tap + endring i avsetning. Konstaterte tap er allerede ført i regnskapet. Den skattemessige avsetningen reduseres. Det innebærer at $112\,000 - 43\,425 = 68\,575$ kroner må inntektsføres ved beregning av alminnelig inntekt. Ved utgangen av året er skattemessig verdi på kundefordringene

3 999 000 + 75 000 – 43 425 = 4 030 575 kroner.

Fordi at det ikke har skjedd noen endring i ukuransnedskrivningen i løpet av året, blir det regnskapsførte vareforbruket lik skattemessig fradragsberettiget vareforbruk, jf. § 14-5.

Beregning av alminnelig inntekt (direkte):

Foreløpig resultat før avskrivninger	8 437 000
Permanente forskjeller i.h.t. spesifikasjon over	(1 189 400)
Redusert skattemessig avsetning for tap	68 575
Skattemessige avskrivninger	(1 520 012)
Inntektsført fra negativ saldo	14 000
Fradragsført tap fra gevinst- og tapskonto	(328 800)
Tilbakeført regnskapsført salgssum for lagerbygg	(3 280 000)
Tilbakeført regnskapsført gevinst på lastebil	(86 000)
Alminnelig inntekt for 20X2	2 115 363

Ved bruk av utsatt-skatt-modellen, må vi først beregne endring i midlertidige forskjeller.

	01.01.	31.12.	Endring
Kundefordringer			
Regnskapsmessig verdi	3 687 000	3 999 000	
Skattemessig verdi	3 650 000	4 030 575	
Midlertidig forskjell	37 000	-31 575	68 575
Varige driftsmidler			
Regnskapsmessig verdi	22 630 000	22 330 000	
Skattemessig verdi	21 588 300	14 592 288	
Midlertidig forskjell	1 041 700	7 737 712	-6 696 012
Varebeholdning			
Regnskapsmessig verdi	1 330 000	1 410 000	
Skattemessig verdi	1 530 000	1 610 000	
Midlertidig forskjell	-200 000	-200 000	0
Gevinst- og tapskonto			
Regnskapsmessig verdi	0	0	
Skattemessig verdi	-180 000	1 315 200	
Midlertidig forskjell	180 000	-1 315 200	1 495 200
Sum	1 058 700	6 190 937	-5 132 237

Beregning av alminnelig inntekt:

Foreløpig regnskapsmessig resultat	8 437 000
Permanente forskjeller	(1 189 400)
Endring i midlertidige forskjeller	(5 132 237)
Alminnelig inntekt	2 115 363

Spørsmål d) og e) har ingen løsning her. Diskuter din løsning med medstudenter.

Oppgave 9-7

- a) Regnskap for 20X1: Flere tallstørrelser er avhengig av hvilke konkrete forutsetninger som tas. Nedenfor har vi forutsatt kontant oppgjør av alle gjennomførte transaksjoner. Stiftelseskostnadene er regnskapsført som driftskostnad. Omkostningene ved kjøp av eiendommen er både for regnskapsmessige og skattemessige formål fordelt forholdsmessig på bygg, tekniske installasjoner og tomt:

	Eiendomspris	Omkostninger	Inngangsverdi
Bygg	18 500 000	470 148	18 970 148
Tekniske installasjoner	16 000 000	406 614	16 406 614
Tomt	14 000 000	355 788	14 355 788
Sum	48 500 000	1 232 550	49 732 550

Regnskapsmessig har vi valgt å avskrive tekniske installasjoner og bygg under ett. Avskrivningsgrunnlaget utgjør i utgangspunktet $18\,970\,148 + 16\,406\,614 = 35\,376\,762$ kroner. I tillegg må vi aktivere påkostningen på 130 000 kroner. Avskrivningsgrunnlaget blir derfor 35 506 762 kroner. Påkostningen ble gjennomført rett etter anskaffelsen. Regnskapsmessig avskrives bygget, herunder gjennomført påkostning, i 3 måneder i 20X1. Regnskapsmessig avskrivning blir $35\,506\,762 \times 3 / (30 \times 12) = 295\,890$ kroner. Bygget oppføres i balansen 31.12.20X1 med $35\,506\,762 - 294\,806 = 35\,210\,873$ kroner.

Vi kan nå beregne regnskapsmessig resultat for 20X1:

Leieinntekt	1 125 000
Betalbare driftskostnader	(160 000)
Avskrivninger	(295 890)
Rentekostnader	(437 000)
Resultat	532 110

Balansen per 31.12.20X1, før vi har beregnet skatt:

Bygning	35 210 873
Tomt	14 355 788
Bankinnskudd	5 665 450
Sum eiendeler	55 232 110
Aksjekapital	900 000
Overkurs	5 100 000
Annen egenkapital	232 110
Sum egenkapital	6 232 110
Lån	49 000 000
Sum egenkapital og gjeld	55 232 110

- b) Skattemessige avskrivninger av bygg og tekniske installasjoner er fradragberettigede ved beregning av alminnelig inntekt, jf. § 6-10 og § 14-40, og beregnes i samsvar med reglene i § 14-41 flg. Forretningseiendom kan saldoavskrives med inntil 2 % av avskrivningsgrunnlaget, mens tekniske installasjoner i bygget kan saldoavskrives med inntil 10 % av avskrivningsgrunnlaget, jf. § 14-41 og § 14-43.

	I	J	Sum
Anskaffelse	18 970 148	16 406 614	35 376 762
Påkostning	130 000		130 000
Avskrivningsgrunnlag	19 100 148	16 406 614	35 506 762
Saldoavskrivning	(382 003)	(1 640 661)	(2 022 664)
Utgående saldo 31.12.20X1	18 718 145	14 765 953	33 484 098

Frdrag for saldoavskrivningene utgjør til sammen 2 022 664 kroner.

- c) Skattemessig verdi for bygget 31.12.20X1 inkludert tekniske installasjoner utgjør totalt 33 484 098 kroner, jf. svaret på b) over. I tillegg kommer kostprisen for tomta på 14 355 788 kroner. Total skattemessig verdi blir 47 839 886 kroner.
- d) Selskapet får et skattemessig underskudd: 232 110 + 295 890 – 2 022 664 = - 1 494 664 kroner.
- e) Eiendommen ble solgt for 52 000 000 kroner. Det ikke opplyst hvordan salgsvederlaget er fordelt mellom selve bygget, fast teknisk installasjon og tomt, derfor må vederlaget fordeles skjønnsmessig. Vi legger til grunn at den forholdsmessige fordelingen på anskaffelsestidspunktet kan representere et forsvarlig skjønn. Fordeling av netto salgsvederlag (52 000 000 – 380 000):

	Anskaffelse	Fordeling	Nto. vederlag
Bygg	18 500 000	38,1 %	19 690 103
Tekniske installasjoner	16 000 000	33,0 %	17 029 278
Tomt	14 000 000	28,9 %	14 900 619
Sum	48 500 000		51 620 000

Beregning av gevinst:	Nto. vederlag	Skattem. verdi	Gevinst
Bygg	19 690 103	18 718 145	971 958
Tekniske installasjoner	17 029 278	14 765 953	2 263 325
Tomt	14 900 619	14 355 788	544 831
Sum	51 620 000	47 839 886	3 780 114

Gevinsten på tomt og bygg må inntektsføres med minst 20 % av saldoen hvert år, via gevinst- og tapkonto, jf. §§ 14-44, 14-53 og 14-45. Gevinsten på tekniske installasjoner må inntektsføres med minst 10 % av saldoen, jf. § 14-44 og § 14-43. I 20X2 gir dette en alminnelig inntekt på **529 690 kroner**, men underskuddet fra 20X1 kan fremføres, slik at skattbar alminnelig inntekt blir 0,-. Underskudd til videre fremføring blir 1 494 644 – 529 690 = 964 974 kroner.

- f) Avvikling av aksjeselskap innebærer at alle eiendelene selges eller tas ut, gjeld betales og det som blir igjen, kan deretter deles ut til aksjonærene. Selskapsrettslig er avvikling av selskapet regulert av regler i aksjeloven. Ved en likvidasjon av aksjeselskapet skal det foretas et oppgjør av selskapets skatteposisjoner, jf. skatteloven § 14-48 andre ledd.

Selskapet har en negativ saldo i saldogruppe j på $(1 - 0,1) \times 2\,263\,325 = 2\,036\,993$ kroner. Det beløpet må inntektsføres. Videre må selskapet inntektsføre resten av gevinstsaldoen på gevinst- og tapskontoen, som utgjør $(1 - 0,2) \times (971\,958 + 544\,831) = 1\,213\,431$ kroner. **Til sammen blir alminnelig inntekt 3 250 424 kroner.** I 20X1 hadde selskapet skattemessig underskudd.

Gjenværende underskudd kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i 20X3, jf. § 6-3 og § 14-6. Etter fremføring blir alminnelig inntekt $3\,250\,424 - 964\,974 = 2\,285\,450$ kroner.

Vi benytter en skattesats på 22 % for selskapet. Selskapets skatt i avviklingsåret vil utgjøre 502 799 kroner. Det er en forpliktelse for selskapet som må betales, før selskapet kan avvikles og slettes fra Foretaksregisteret.

Vi kan nå beregne likvidasjonsutbyttet for aksjonærene. I a) foran kom vi frem til at selskapet hadde et bankinnskudd på 5 665 450 kroner 31.12.20X1. Et skattemessig underskudd i 20X1 gjorde at det ikke skulle betales skatt for 20X1. I 20X2 har selskapet mottatt vederlag for eiendommen og lånet må innfris før selskapet avvikles. Etter dette sitter selskapet igjen med $5\,665\,450 + 51\,620\,000 - 49\,000\,000 - 502\,799 = 7\,782\,651$ kroner.

Dette kan deles ut til aksjonærene. Det var tre personlige aksjonærer i selskapet, som hver hadde skutt inn 2 000 000 kroner ved selskapets stiftelse. Hver aksjonær får en gevinst før fradrag for ubenyttet skjerming og oppjustering, jf. §§ 10-31, § 10-32 og § 10-12, på $7\,782\,651 / 3 = 2\,594\,217$ kroner. Dersom vi legger til grunn at skjermingsrenten for 20X1 og 20X2 var 1 %, kan skattepliktig beløp for hver av aksjonærene beregnes slik:

$$(2\,594\,217 - (2\,000\,000 \times 1,01^2 - 2\,000\,000)) \times 1,72 = 952\,909 \text{ kroner.}$$

Vi har brukt en oppjusteringsfaktor på 1,72 (2023).

Etter skatt sitter hver aksjonær deretter igjen med $7\,782\,651 / 3 - 952\,909 \times 0,22 = 2\,384\,577$ kroner. Det vil si at hver aksjonær har tjent 384 577 kroner etter skatt, på dette prosjektet.

Oppgave 9-8

- a) Kjøp av lagerbygg omfatter også kjøp av tomt for 800 000 kroner. En tomt er ikke undergitt verdiforringelse ved slit eller elde, og kan derfor ikke avskrives, jf. § 6-10. Kostprisen aktiveres. Kostprisen omfatter også dokumentavgift og tinglysningsgebyr. Dokumentavgift og tinglysningsgebyr gjelder både kjøp av tomt og bygning. Pådratte kostnader til tinglysningsgebyr og dokumentavgift fordeles forholdsmessig slik:

- Tomt $(800\,000 / 1\,470\,000) \times 38\,000 = 20\,680$ kroner.
- Bygg $(640\,000 / 1\,470\,000) \times 38\,000 = 16\,544$ kroner.
- Tekniske installasjoner $(30\,000 / 1\,470\,000) \times 38\,000 = 776$ kroner.

Aktiveringspliktig inngangsverdi for tomta blir 800 000 + 20 680 = 820 680 kroner. Anskaffelsen av tomta påvirker ikke skattegrunnlaget i 20X1.

Kjøp av lagerbygg med fast teknisk installasjon er innkjøp av varige og betydelig driftsmidler som skal avskrives etter saldoreglene, jf. § 6-10 og § 14-40. Lagerbygget føres inn på saldogruppe h, jf. § 14-41 første ledd bokstav h, og avskrives med 4 %, jf. § 14-43 første ledd bokstav h.

Beregning av avskrivninger og utgående saldoer i anskaffelsesåret:

Lagerbygg - saldo h	
Tilgang	656 544
Avskrivningsgrunnlag	656 544
Avskrivning	(26 262)
Utgående saldo	630 282
Lagerbygg – saldo j	
Tilgang	30 776
Avskrivningsgrunnlag	30 776
Avskrivning	(3 078)
Utgående saldo	27 698

Kjøp av brukt Fiat varebil: Det legges til grunn at dette er kjøp av en varebil som skal benyttes i virksomheten. Det er da innkjøp av et betydelig og varig driftsmiddel, jf. § 14-40. Varebilen skal avskrives i saldogruppe c, jf. § 14-41 første ledd bokstav c. I kostprisen for bilen inngår nye dekk og omregistreringsavgift. Samlet kostpris er 101 000 kroner. Vi forutsetter at varebilen ikke skal benyttes av Morten Markussen til privatkjøring og at det er dermed ikke skal foretas en tilbakeføring av bilkostnader etter § 6-12. Avskrivning i anskaffelsesåret blir 24 240 kroner. Utgående saldo blir 76 760 kroner.

Innkjøp av diverse kontorsaker er ikke innkjøp av betydelige eller varige driftsmidler, jf. § 14-40 første ledd. Innkjøpene er pådratt i forbindelse med erverv av skattepliktig inntekt og er fradragsberettiget etter § 6-1. Innkjøpene fradragsføres i 20X1, jf. § 14-2 andre ledd.

Innkjøp av diverse småverktøy, høytrykkspyler og brukt betongblander er alle innkjøp av ikke betydelige driftsmidler, jf. § 14-40 andre ledd. Pådratte kostnader fradragsføres i inntektsåret, jf. § 6-1 og § 14-2 andre ledd.

Innkjøp av ny betongsag er innkjøp av et betydelig og varig driftsmiddel, jf. § 14-40 første ledd. En betongsag avskrives i saldogruppe d, jf. § 14-41 første ledd bokstav d, og avskrives med 20 %, jf. § 14-43 første ledd bokstav d.

Inngående saldo	0
Kjøp av betongsag	22 400
Avskrivningsgrunnlag	22 400
Avskrivning – 20 %	(4 480)
Utgående saldo	17 920

b) $26\,262 + 3\,078 + 24\,240 + 4\,480 = 58\,060$ kroner

c) Øvrige fradrag, jf. § 6-1 og § 14-2 andre ledd.

Bærbar pc	8 000
Nettbrett	2 400
Mobiltelefon	900
Skrivebord	1 900
Papir, permer og div. rekvisita	2 600
Diverse småverktøy	5 700
Høytrykkspylers	3 600
Brukt betongblander	2 000
Sum	27 100

- d) Salg av samtlige eiendeler i virksomheten utløser skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap. Ved en realisasjon av virksomheten må det avtalte vederlaget for virksomheten fordeles på overdratte eiendeler. Fordelingen foretas med utgangspunkt i eiendelenes markedsverdi på realisasjonstidspunktet.

Ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler kan skattyter velge å inntektsføre realisasjonsvederlaget i realisasjonsåret. Skattyter kan alternativt utsette beskatningen ved å føre realisasjonsvederlaget til fradrag på saldo etter reglene i § 14-44 andre og tredje ledd. Gevinst eller tap ved realisasjon av lagerbygg og tomt føres til inntekt eller fradrag via gevinst- og tapskontoen, jf. § 14-45.

Overstiger det avtalte vederlaget for virksomheten verdien av eiendelene i virksomheten, er overskytende vederlag et vederlag for goodwill. Gevinst ved realisasjon av egenutviklet goodwill inntektsføres også via gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 andre ledd og tredje ledd.

Oppgave 9-9

- a) Skatteposisjoner i form av tom positiv saldo, tapssaldo på gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd kan ikke overføres til kjøper av virksomheten ved en virksomhetsoverdragelse.

Når hele virksomheten overdras til ny eier, anses virksomheten som opphørt hos selgeren. Opphøret av virksomheten har ingen konsekvenser for selgers skatteposisjoner. Selger skal fortsette å fradragsføre avskrivninger på den tomme positive saldoen og årlige tap på gevinst- og tapskontoen. Det skattemessige underskuddet kan fremføres til fradrag i fremtidig inntekt hos selger av virksomheten, jf. § 6-3.

- b) Kjøperen er villig til å betale 2 000 000 kroner for virksomheten. Fordeling av vederlaget på de ulike eiendelene i virksomheten skal gjenspeile eiendelenes omsetningsverdi eller markedsverdi på tidspunktet for virksomhetsoverdragelsen. Differansen mellom totalt vederlag og den del av vederlaget som er allokert til bestemte eiendeler, er goodwill. Ved realisasjon av opparbeidet goodwill kan salgsvederlaget nedskrives på saldogruppe b, jf. § 14-44 andre ledd andre punktum. Negativ saldo på saldogruppe b skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd, jf. § 14-45.

Nedenfor har vi forutsatt at markedsverdien for eiendelene i saldogruppe a er 46 000 kroner og at eiendelene i saldogruppe d har en markedsverdi på 386 400 kroner. Videre har vi forutsatt at markedsverdien av kundefordringene er 128 000 kroner og at varelageret har en salgsverdi på 769 600 kroner. Til sammen blir dette 1 330 000 kroner.

Goodwill blir $2\,000\,000 - 1\,330\,000 = 670\,000$ kroner.

Nedskrivning på saldo gjør at utgående verdi på saldogruppe a og d blir null kroner. Det blir ikke gevinst eller tap på kundefordringene. Salget av varelageret gir en gevinst på 369 600 kroner, som er skattepliktig inntekt. I tillegg må 20 % av 670 000 kroner inntektsføres. Det gir alminnelig inntekt i realisasjonsåret på 503 600 kroner. Dette beløpet blir også skattlagt som personinntekt, jf. § 12-10 andre ledd andre punktum.

- c) Kjøper vil få nye inngangsverdier for overtatte eiendeler som tilsvarer eiendelenes markedsverdi på overdragelsestidspunktet. Selgers fordeling av vederlaget på realiserte eiendeler legges også til grunn ved fordelingen av vederlaget for kjøper.

	Inngangsverdi
Saldogruppe a	46 000
Saldogruppe b (goodwill)	670 000
Saldogruppe d	386 400
Varelager	769 600
Kundefordringer	128 000
Sum	2 000 000

Oppgave 9-10

- a) Det er avtalt realisasjon av innmaten i det ansvarlige selskapet Storsmilet. I og med at alt utstyr i det ansvarlige selskapet er skattemessig nedskrevet til 0 kroner, og at det ikke er andre eiendeler enn et bankinnskudd i balansen, kan det legges til grunn at vederlaget på 4 500 000 kroner skal behandles om goodwill av selger og kjøper.

Salg av innmaten i et ansvarlig selskap anses ikke som en realisasjon av andel for deltakerne i selskapet. Det skal fastsettes alminnelig inntekt i selskapet hvor inntektsføring av realisasjonsgevinster inngår, jf. § 10-41. Den alminnelige inntekten skal deretter fordeles på deltakerne etter eierandel. Her vil hver av deltakerne bli tilordnet alminnelig inntekt fra det ansvarlige selskapet på 1 500 000 kroner.

Utbetalingen til deltakerne på 1 500 000 kroner vil være en utdeling etter § 10-42. Utbetalingen til deltakerne kan ikke være skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, fordi ingen av deltakerne har innbetalt kapital knyttet til sine andeler i selskapet. Utdelingen gir et tillegg i alminnelig inntekt etter reglene i § 10-42.

- b) For Storsmilet AS vil betalt vederlag være et vederlag for ervervet goodwill. Betalt vederlag, 4 500 000 kroner skal føres inn på saldogruppe b og avskrives med 20 % årlige avskrivninger, jf. § 14-41 første ledd bokstav b, og § 14-43 første ledd bokstav b.

Oppgave 9-11

a) Innbetalt kapital for Bertil vil være verdien av kapitalinnskuddet:

Kontormaskiner	100 000
Inventar og utstyr	120 000
Kundefordringer	100 000
Varelager	350 000
Goodwill	516 000
Sum eiendeler	1 186 000
Leverandørgjeld	(186 000)
Netto verdi av tingsinnskuddet	1 000 000

Begge aksjonærene har dermed skutt inn 1 000 000 kroner i selskapet. Dette gir en inngangsverdi og et skjermingsgrunnlag per aksje på $1\,000\,000 / 1\,000 = 1\,000$ kroner per aksje. Dette er også innbetalt kapital per aksje.

b) Overføring av virksomhet til et aksjeselskap som tingsinnskudd innebærer en realisasjon av virksomheten for Bertil, jf. § 9-2. Som vederlag har Bertil mottatt aksjer i Fraftila AS. Bertil må beregne skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap knyttet til overførte eiendeler. Gevinster og tap må periodiseres i samsvar med reglene i § 14-2, § 14-44, § 14-45 og § 14-46.

Saldogruppe a	
Inngående saldo	40 000
Salgsvederlag	(100 000)
Negativ saldo	(60 000)
Inntektsføring – 30 %, jf. § 14-46	18 000
Utgående saldo	(42 000)

Saldogruppe d	
Inngående saldo	74 000
Salgsvederlag	(120 000)
Negativ saldo	(46 000)
Inntektsføring – 20 %, jf. § 14-46	9 200
Utgående saldo	(36 800)

Saldogruppe b	
Inngående saldo	0
Salgsvederlag	(516 000)
Negativ saldo	(516 000)
Overført gevinst- og tapskonto	516 000
Utgående saldo	0

Gevinst- og tapskonto

Inngående saldo	0
Gevinst realisasjon av egenutviklet goodwill	516 000
Grunnlag inntektsføring, jf. § 14-45	516 000
Inntektsføring –20 %, jf. § 14-45 fjerde ledd	(103 200)
Utgående saldo	412 800

Samlet inntektsføring i realisasjonsåret i henhold til oppstillingen over utgjør 130 400 kroner. Tap på 36 000 kroner på varelageret fradragsføres. Gevinst på 2 000 kroner på kundefordringene inntektsføres. Samlet vil realisasjonen medføre at Bertils alminnelige inntekt øker med 96 400 kroner i det året da Fraftila AS stiftes, det vil si i 20X1. For Bertil vil inntektsførte beløp også være personinntekt, jf. § 12-10 andre ledd andre punktum.

c) Skattemessige avskrivninger

	Avskrivninger	Skattemessig verdi 31.12.
Saldogruppe a	48 000	112 000
Saldogruppe d	120 000	480 000
Saldogruppe b	103 200	412 800
Sum	271 200	1 004 800

En god besvarelse bør vise beregningene og inneholde henvisning til § 6-10, samt relevante paragrafer i skatteloven kapittel 14.

- d) I oppgaveteksten er det i tilknytning til omtalen av varelageret nevnt at Bertil og Ingrid ønsker å bruke regelen for nyetablerte foretak. Det finnes ingen spesialregel for skattemessig behandling av varer i nyetablerte foretak. Derimot finnes det en spesialregel for skattemessig nedskrivning av kundefordringer i nyetablert virksomhet i § 14-5 fjerde ledd bokstav d. Dersom virksomheten i det vesentlige er en videreføring av Bertils tidligere virksomhet, kan denne regelen ikke anvendes, jf. FSFIN § 14-5-11. Er det derimot skjedd endringer i arten av varer og tjenester og kundekrets, driftsform mv., kan det være at aktiviteten i det nye selskapet anses som ny virksomhet. Fordringsmassen kan i så fall skrives ned med 2 %. Nedenfor har vi ikke foretatt skattemessig nedskrivning av kundefordringene.

Beregning av endring i midlertidige forskjeller:

	01.01.	31.12.	Endring
Kundefordringer			
Regnskapsmessig verdi	100 000	440 000	
Skattemessig verdi	100 000	480 000	
Midlertidig forskjell	0	(40 000)	40 000

Varige driftsmidler

Regnskapsmessig verdi	736 000	1 020 800	
Skattemessig verdi	736 000	1 004 800	
Midlertidig forskjell	0	16 000	-16 000
Varebeholdning			
Regnskapsmessig verdi	350 000	2 850 000	
Skattemessig verdi	350 000	3 190 000	
Midlertidig forskjell	0	(340 000)	340 000
Sum	0	(364 000)	364 000

Beregning av alminnelig inntekt for 20X1:

Foreløpig regnskapsmessig resultat	1 023 664
Permanente forskjeller	22 000
Endring i midlertidige forskjeller	364 000
Alminnelig inntekt	1 409 664

- e) Betalbar skatt er beregnet med 22 % skattesats. Vi har benyttet 22 % som skattesats for beregning av utsatt skattefordel per 31.12.20X1.

Betalbar skatt: 22 % x 1 409 664 =	310 126
Endring i utsatt skatt / skattefordel	(80 080)
Skattekostnad i finansregnskapet	230 046

- f) Egenkapital etter bokføring av skatt: 3 023 664 – 230 046 = 2 793 618 kroner.

- g) Det samlede vederlaget for eiendelene består av det avtalte kontantvederlaget på 6 000 000 kroner og overtatt bankgjeld og leverandørgjeld. Brutto vederlag utgjør dermed 6 000 000 + 462 600 + 186 000 = 6 648 600 kroner. Det forutsettes at eierskapet til bankkontoen ikke skal overføres. Brutto vederlag skal fordeles på eiendelene etter omsetningsverdi. Vi antar at regnskapsmessige verdier kan benyttes som en tilnærming til slik fordeling. Vederlaget kan med disse forutsetningene fordeles på eiendelene slik:

	Regnskap	Fordeling	Vederlag
Kontormaskiner	128 000	2,97 %	197 416
Goodwill	412 800	9,58 %	636 667
Inventar og utstyr	480 000	11,13 %	740 310
Kundefordringer	440 000	10,21 %	678 617
Varelager	2 850 000	66,11 %	4 395 590
Sum	4 310 800	100,00 %	6 648 600

Vi kan deretter beregne gevinster:

	Vederlag	Inngangsverdi	Gevinst / tap
Kontormaskiner	197 416	112 000	85 416
Goodwill	636 667	412 800	223 867
Inventar og utstyr	740 310	480 000	260 310

Kundefordringer	678 617	480 000	198 617
Varelager	4 395 590	3 190 000	1 205 590
Sum	6 648 600	4 674 800	1 973 800

Gevinsten på kontormaskiner blir en negativ saldo, som må inntektsføres med minst 30 % av saldo hvert år. Tilsvarende for inventar og utstyr, men her er minimum inntektsføring 20 % av saldo hvert år. Negativ saldo som oppstår i saldogruppe b, overføres til gevinst- og tapskonto. Inntektsføring fra gevinstsaldo må minst være 20 % av saldoen hvert år, jf. § 14-45 fjerde ledd

Skattepliktig beløp i realisasjonsåret blir 1 526 668 kroner.

- h) Avvikling av aksjeselskap innebærer at alle eiendelene selges eller tas ut, gjeld betales og det som blir igjen, kan deles ut til aksjonærene. Selskapsrettslig er avvikling av selskapet regulert i aksjeloven. Ved en likvidasjon av aksjeselskapet skal det foretas et oppgjør av selskapets skatteposisjoner, jf. skatteloven § 14-48 andre ledd. Med en umiddelbar avvikling av aksjeselskapet etter salget av innmat, vil hele gevinsten på 1 973 800 kroner komme til beskatning i realisasjonsåret.

Beregning av likvidasjonsutbytte:

Bankinnskudd 31.12.20X1	213 876
Kontantvederlag fra kjøper av virksomhet	6 000 000
Innfrielse av annen kortsiktig gjeld	(852 412)
Betalbar skatt for 20X1	(324 223)
22 % skatt på gevinst i 20X2	(434 236)
Til utbetaling til aksjonærene	4 603 005

Det vil si at hver aksjonær mottar 2 301 503 kroner. Hver aksjonær får en gevinst før fradrag for ubenyttet skjerming og oppjustering, jf. §§ 10-31, § 10-32 og § 10-12:
 $2\,301\,503 - 1\,000\,000 = 1\,301\,503$ kroner.

Aksjonærene kan beregne skjerming 31.12.20X1. Med 1 % skjerming, vil hver aksjonær få skjerming på 10 000 kroner. Gevinsten i 20X2 kan reduseres med ubenyttet skjerming, jf. § 10-31. Deretter skal gevinsten oppjusteres med 1,72 for å komme fram til beløpet som vil inngå i aksjonærens alminnelige inntekt.

Skatt for hver aksjonær blir $(1\,301\,503 - 10\,000) \times 1,72 \times 0,22 = 488\,705$ kroner.

Etter skatt vil hver aksjonær ha fått en gevinst på $1\,301\,503 - 488\,705 = 812\,798$ kroner, og sitte igjen med 1 488 705 kroner i kontanter.

Oppgave 9-12

- a) Bruk av virksomhet som aksjeinnskudd i nytt selskap er skattepliktig realisasjon av eiendelene i den opprinnelige virksomheten, jf. § 9-2. Ved realisasjon av eiendelene i virksomheten må gevinst/tapsberegningen foretas med utgangspunkt i eiendelenes omsetningsverdi/markedsverdi. I avtalen om aksjeinnskudd har Bendiks virksomhet fått en høyere verdi enn markedsverdien av de enkelte eiendelene i virksomheten. Det er da en merverdi i virksomheten i form av goodwill eller forretningsverdi. Goodwillverdien fremkommer slik:

Inventar og verktøy	180 000
Varer	400 000
Kundefordringer	240 000
Goodwill	380 000
Sum	1 200 000

Den skattemessige behandlingen fremgår av § 14-44 andre og tredje ledd. Skattyter kan velge å inntektsføre realisasjonsvederlaget i realisasjonsåret, men skattyter kan også velge å nedskrive salgsvederlaget på saldo. Dette gir utsatt beskatning og derfor også mest gunstig skattemessig løsning.

Salgsvederlaget skal så langt det ikke er inntektsført nedskrives på saldo for driftsmidlet. Hvis det oppstår en negativ saldo, skal en andel som minst tilsvarer gruppens avskrivningssats inntektsføres, jf. § 14-46. Ved realisasjon av opparbeidet goodwill skal vederlaget nedskrives på saldogruppe b, jf. § 14-44 andre ledd andre punktum. Negativ saldo i saldogruppe b skal føres på gevinst tapskonto, jf. § 14-44 tredje ledd andre punktum. Reglene om gevinst og tapskonto er i § 14-45. Se også § 14-53. Ved positiv saldo skal minst 20 % av saldoen inntektsføres, jf. § 14-45 fjerde ledd.

Realisasjon av varelager og fordringer inntektsføres i realisasjonsåret, jf. § 14-2. Ved realisasjonen av varelageret oppstår det et tap på $(400\,000 - 570\,000) = 170\,000$ kroner. Tapet fremkommer som differansen mellom varelagerets virkelige verdi og skattemessig verdi. Tapet fradragsføres i realisasjonsåret.

Ved realisasjon av kundefordringene er skattemessig verdi og virkelig verdi lik. Det oppstår derfor ikke noen gevinst eller tap ved realisasjon av kundefordringene.

- b) Beregnet av alminnelig inntekt for 20X2

Saldo d

IB	150 000
Salgsvederlag	180 000
Negativ saldo	30 000
Inntektsføring - 20 %	6 000
UB	24 000

Saldo b

IB	0
----	---

Salgsvederlag	380 000
Negativ saldo	380 000
Overført gevinst- og tapskonto	380 000
UB	0
Gevinst- og tapskonto	
IB	0
Gevinst goodwill	380 000
Inntektsføring - 20 %	76 000
UB	304 000

Beregning av alminnelig inntekt:

Salgsinntekt	2 163 000
Varekostnad	-972 000
Personalkostnader	-138 000
Andre driftskostnader	-348 700
Tap på kundefordring	-23 000
Overskudd ENK (drift 1. halvår)	681 300
Inntektsføring d	6 000
Inntektsføring b	76 000
Tap varebeholdning	-170 000
Virkning av virksomhetsoverføring	-88 000
Lønn	200 000
Minstefradrag	-92 000
Renteinntekt	2 345
Rentekostnad	-24 000
Sum inntekter og fradrag utenom virksomhet	86 345
Alminnelig inntekt for Bendik (20X2):	679 645
Herav utgjør alminnelig inntekt fra virksomhet:	593 300

*Beregning av varekostnad: $200\ 000 + 1\ 342\ 000 - 570\ 000 = 972\ 000$ kroner.

** Tap på utgående beholdning: $400\ 000 - 570\ 000 = -170\ 000$ kroner.

c) Personinntekt

Bendik har drevet et ENK i 20X2 og det skal beregnes personinntekt fra virksomheten, jf. § 12-10.

Ved beregningen tas utgangspunkt i alminnelig inntekt fra virksomheten fram til overdragelsen 30.06.20X2. Det skal korrigeres for visse kapitalinntekter og kapitalkostnader, jf. § 12-11. Vi har ikke opplysninger om kapitalinntekter som det skal korrigeres for i oppgaven.

Opphører en virksomhet i løpet av inntektsåret, skal det beregnes personinntekt av alminnelig inntekt som er innvunnet i den tidsperioden det er drevet virksomhet i beregningsenheten. Det skal

også beregnes personinntekt av inntekt som er tidfestet etter at virksomheten er opphørt, jf. § 12-10 andre ledd.

Ved beregning av skjermingsgrunnlag etter § 12-12 skal det ved opphør av virksomhet tas utgangspunkt i inngående verdi for de eiendelene som har virket i virksomheten, jf. FSFIN § 12-12-6 andre ledd. Eiendelenes utgående verdi skal fastsettes etter avslutningsstatus, jf. § FSFIN § 12-12-6 tredje ledd. Er virksomheten drevet en del av inntektsåret skal skjermingsgrunnlaget reduseres tilsvarende, regnet etter antall hele måneder virksomheten har vært drevet, jf. FSFIN § 12-12-6 fjerde ledd.

Følgende eiendeler inngår i skjermingsgrunnlaget etter § 12-12:

	01.01.20X2	30.06.20X2	Middelverdi	6- 12-deler
Inventar og utstyr	150 000	150 000	150 000	75 000
Varelager	450 000	570 000	510 000	255 000
Kundefordringer	240 000	240 000	240 000	120 000
Sum				450 000

Vi får opplyst at Bendik også får lønn fra aksjeselskapet i 20X2. Lønn er personinntekt, jf. § 12-2 første ledd bokstav a.

Alminnelig inntekt ENK	593 300
Skjerming (forutsatt 1 % skjermingsrente)	(4 500)
Personinntekt ENK	593 300
Lønnsinntekt	200 000
Personinntekt	793 300

d) Beregningen er ikke vist her. Regn ut og begrunn svaret ved å vise til relevante bestemmelser og satser. Sammenlign ditt svar med medstudenters svar.