

Løsningsforslag til kapittel 12

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 12-1

- a) Virksomhetsinntekt i enkeltpersonforetak beskattes som alminnelig inntekt, jf. § 5-30. I tillegg skal det beregnes personinntekt for eieren etter § 12-10, jf. bestemmelsens første ledd.

Alminnelig inntekt fra virksomheten (overskuddet) beskattes med gjeldende skattesats for alminnelig inntekt, som i mange år var 28 %, senere nedjustert til 27 % og 25 %, og er fastsatt til 23 % for inntektsåret 2018. Beregnet personinntekt danner grunnlag for beregning av trygdeavgift, jf. folketrygdloven § 23-3. For 2018 skal trygdeavgift beregnes med 11,4 % av beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak. Beregnet personinntekt er sammen med eventuell personinntekt fra andre kilder grunnlaget for beregning av trinnskatt, jf. SSV § 3-1.

- b) En endring av en virksomhets organisasjonsform fra et enkeltpersonforetak til et aksjeselskap innebærer i utgangspunktet en skattepliktig realisasjon av virksomheten i enkeltpersonforetaket og en realisasjonsbeskatning av gevinst og tap på de eiendelene, rettighetene og forpliktelsene som overføres til aksjeselskapet.

I skatteloven § 11-20 er det imidlertid regler som innebærer at en virksomhet kan omdannes uten at det medfører beskatning. Reglene omfatter blant annet omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap. Vilkårene for skattefritak fremgår av FSFIN § 11-20.

Det forutsettes at Petter driver virksomhet i enkeltpersonforetaket, jf. § 11-20 og FSFIN § 11-20-1. Reglene forutsetter at omdanningen skjer med skattemessig kontinuitet, jf. FSFIN §§ 11-20-2, 11-20-6 og 11-20-8. Kontinuitetsvilkåret medfører at aksjeselskapet som virksomheten overføres til, skal videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene på overførte eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Skatteposisjoner i enkeltpersonforetaket skal også videreføres i aksjeselskapet.

For den tidligere eieren av enkeltpersonforetaket innebærer vilkåret om skattemessig kontinuitet at han eller hun må tegne aksjer i selskapet som tilsvarer verdien av aksjeinnskuddet samt inneha en tilsvarende andel av stemmerettene. Aksjekapitalens pålydende skal ikke settes høyere enn den positive netto egenkapitalen som fremkommer etter ligningsmessige verdier, jf. FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd. Netto skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres til aksjeselskapet utgjør dermed eierens skatteposisjoner knyttet til aksjene i aksjeselskapet om inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital.

Det er også et vilkår at omdanningen skjer til et nystiftet aksjeselskap, jf. FSFIN § 11-20-3 andre ledd. Se nærmere om når et aksjeselskap er nystiftet i bestemmelsen.

I utgangspunktet skal alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til aksjeselskapet, jf. FSFIN § 11-20-5, men enkelte eiendeler og forpliktelser kan innehaveren velge å holde utenfor.

Ved omdanningen skal det utarbeides en spesifisert oppgave over eiendeler og forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd.

Etter omdanningen av virksomheten er det etablert to ulike skattesubjekt. Aksjeselskapet og Petter personlig. Aksjeselskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser må holdes atskilt fra Petters eiendeler, rettigheter og forpliktelser.

Etter omdanningen vil alle transaksjoner mellom Petter og aksjeselskapet være transaksjoner mellom to ulike retts- og skattesubjekt. Dersom Petter for eksempel tar ut penger fra selskapets bankkonto, skjer det en overføring av midler fra selskapet til Petter. Transaksjonen utløser beskatning av Petter. En utdeling av midler fra selskapet vil enten bli beskattet hos Petter som utbytte eller som lønnsinntekt.

- c) Overskuddet i et aksjeselskap beskattes som alminnelig inntekt med gjeldende skattesats for alminnelig inntekt (2018) 23 %. Det beregnes ikke personinntekt av inntekt fra aksjeselskap. Personlige aksjonærer beskattes for mottatt utbytte fra selskapet, jf. § 10-11. Dersom en aksjonær arbeider i selskapet og mottar lønn, er lønnsinntekten skattepliktig etter skatteloven § 5-10, jf. § 5-1.

I enkeltpersonforetak blir eieren beskattet både for alminnelig inntekt fra virksomheten og for beregnet personinntekt. Personinntektsbeskatning innebærer at det beregnes trygdeavgift og trinnskatt av løpende opptjening i virksomheten, jf. for øvrig svaret på a).

Oppgave 12-2

Vi forutsetter at Silje driver virksomhet, og at vilkårene for omdanning av virksomheten til et aksjeselskap er oppfylt etter § 11-20.

En skattefri omdanning av virksomheten etter reglene i § 11-20, jf. FSFIN § 11-20 innebærer at overføringen av eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra enkeltpersonforetaket til aksjeselskapet skjer med skattemessig kontinuitet, jf. FSFIN § 11-20-6.

Det er opplyst at Silje har latente tap knyttet til innkjøpte driftsmidler og varelageret. Ved en skattefri omdanning av virksomheten vil aksjeselskapet videreføre de skattemessige verdiene for både driftsmidlene og varelageret, og selve omdanningen vil ikke føre til at Silje realiserer et fradragsberettiget tap på eiendelene. En videreføring av skattemessige verdier på driftsmidler og varelager med et latent tap vil imidlertid kunne medføre senere fradragsrett for aksjeselskapet ved realisasjon av disse eiendelene etter omdanningen.

Skattyter kan imidlertid fritt velge å gjennomføre en omdanning som en skattepliktig realisasjon av virksomhet. Ved en realisasjon av virksomheten foreligger det en virksomhetsoverdragelse som utløser en beregning av skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap etter skattelovens alminnelige regler. Ved beregning av gevinst og tap på realiserte eiendeler tas det utgangspunkt i omsetningsverdien for driftsmidlene og varebeholdningen på overdragelsestidspunktet.

Regnskapsføreren bør råde Silje til å realisere virksomheten i enkeltpersonforetaket. Silje vil få fradrag for tap knyttet til driftsmidlene og varelageret. Se nærmere om den skattemessige behandlingen av realisasjon av driftsmidler i læreboka kapittel 6.

Et tap ved realisasjon av varebeholdningen vil være fradragsberettiget i realisasjonsåret, jf. § 14-2.

Oppgave 12-3

- a) En overføring av aksjeporteføljen som tingsinnskudd til et nystiftet aksjeselskap er en realisasjon etter § 10-31. Ved transaksjoner mellom aksjonær og aksjeselskap skal vederlaget for aksjene som overføres til det nye aksjeselskapet settes til aksjenes omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, jf. § 13-1. Skattepliktig gevinst for Petter fremkommer som differansen mellom aksjenes omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet og Petters inngangsverdi. Petter kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for ubenyttet skjerming etter § 10-31 første ledd.

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,33 (inntektsåret 2018), jf. § 10-31 første ledd siste punktum.

Virkingen på alminnelig inntekt i 20X2 av å overføre porteføljen til aksjeselskap som tingsinnskudd fra 01.01.20X2 kan beregnes slik:

Aksjeporteføljens markedsverdi	5 000 000
Inngangsverdi	(3 800 000)
Ubenyttet skjerming	(18 000)
Oppjusteringsgrunnlag	1 182 000
Oppjusteringsfaktor	1,33
Skattepliktig gevinst	1 572 060

- b) For at Petter skal kunne omdanne investeringsaktiviteten til et aksjeselskap etter § 11-20, må investeringsaktiviteten ha et slikt omfang at aktiviteten er virksomhet, jf. § 11-20, og FSFIN § 11-20-1.

Ved kjøp og salg av aksjer legges det vekt på om handelen er systematisk og vedvarende, antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Det har også betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster, i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig formål. Skattedirektoratet har i noen bindende forhåndsuttalelser vurdert om investeringsaktivitet med aksjer oppfyller vilkårene for virksomhet. Se BFU 07/2006 og BFU 24/2006.

Aksjeporteføljen størrelse, antall transaksjoner og størrelsen på realiserte gevinster i 20X1 trekker i retning av at Petters aktivitet er virksomhet. Petter kan da omdanne virksomheten til et aksjeselskap etter § 11-20. Forutsatt at omdanningen gjennomføres i henhold til vilkårene i FSFIN § 11-20, vil omdanningen ikke utløse noen gevinstbeskatning for Petter. For nærmere veiledning, se de nevnte forhåndsuttalelsene.

Oppgave 12-4

Monas Nøste har negativ egenkapital. Ved omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap kan aksjekapitalen ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de ligningsmessige verdier, inkludert eventuelt kontantinnskudd, jf. FSFIN § 11-30-3 fjerde ledd. Minimumskravene til egenkapital i aksjeloven § 3-1 må være oppfylt både etter skattemessige og virkelige verdier.

For å oppfylle kravene til egenkapital i aksjeloven § 3-1, hvor det fremgår at et aksjeselskap skal ha en aksjekapital på minst 30 000 kroner, må Mona gå inn med kontantinnskudd i selskapet. Hun kan omdanne virksomheten etter skatteloven § 11-20 hvis kontantinnskuddet medfører at kravene til minimum aksjekapital i aksjeloven § 3-1 er oppfylt.

Oppgave 12-5

- a) Det er her forutsatt at utleievirksomheten har et så stort omfang at aktiviteten oppfyller vilkårene for virksomhet. Virksomheten kan da omdannes etter reglene i § 11-20, forutsatt at de øvrige vilkårene i FSFIN § 11-20 er oppfylt.

Dersom Steinar overfører eiendommen som et tingsinnskudd til et aksjeselskap, innebærer det en realisasjon av eiendommen, som skal behandles etter skattelovens alminnelige regler for realisasjon av driftsmidler.

Ut fra opplysningene i oppgaven har eiendommen en kostpris på 6 000 000 kroner og en markedsverdi på 9 000 000 kroner. Dette gir en skattepliktig gevinst på 3 000 000 kroner. Steinar kan inntektsføre gevinsten via gevinst- og tapskonto, jf. § 14-52. I realisasjonsåret innebærer det en inntektsføring av gevinsten med 20 %, dvs. 600 000 kroner. Skatt i realisasjonsåret (2018) på 23 % gir en skatt 138 000 kroner. Steinar må fortsette å inntektsføre 20 % av saldo på gevinst- og tapskontoen til saldoen blir lavere enn 15 000 kroner. Han må da inntektsføre restbeløpet.

Samlet skatt på gevinsten for alle inntektsårene vil avhenge av skattesatsen for alminnelig inntekt de enkelte inntektsår, men dersom vi legger til grunn at skattesatsen er 23 % for alle inntektsårene, blir samlet skatt ($3\,000\,000 \times 23\%$) = 690 000 kroner.

Det samme beløpet beskattes også som personinntekt, jf. § 12-10 andre ledd andre punktum. Dersom inntekten ellers er så høy at personinntekten beskattes med øverste sats for trinnskatt, vil trinnskatt og trygdeavgift utgjøre nominelt ($11,4\% + 15,4\%$) $\times 3\,000\,000 = 804\,000$ kroner.

Skatten unngås på privat hånd, dersom overføringen til nytt selskap skjer ved skattefri omdanning.

- b) I og med at utleieaktiviteten er virksomhet, vil Steinar kunne omdanne virksomheten etter § 11-20. Det forutsetter at de øvrige vilkårene i FSFIN § 11-20 er oppfylt. Se reglene i forskriften.

Oppgave 12-6

- a) Vi forutsetter at vilkårene for skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20, jf. FSFIN § 11-20 flg. er oppfylt. Ragna AS er nystiftet aksjeselskap, jf. FSFIN § 11-20-3 første ledd.

Etter FSFIN § 11-20-3, fjerde ledd skal aksjekapitalens pålydende ikke settes høyere enn netto egenkapital som fremkommer etter de skattemessige verdier (ligningsmessige verdier). Skattemessige nettoverdier er også Ragnas inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital for aksjene i Ragna AS. Ved vurderingen av de skattemessige verdiene skal det foretas en samlet vurdering. Skattemessig nettoverdi:

Omløpsmidler	10 000 000
Div. saldodriftsmidler	20 000 000
Fast eiendom	30 000 000
Gevinstsaldo	(5 000 000)
Gjeld	(42 000 000)
Netto skattemessig verdi	13 000 000

Summen av virkelige verdier overstiger skattemessig nettoverdi.

Aksjekapitalen kan dermed settes til maksimalt 13 000 000 kroner. Dette er også Ragnas inngangsverdi for aksjene. Beløpet er skjermingsgrunnlag og skattemessig innbetalt kapital for Ragna.

b) Innbetalt kapital for aksjene er lik netto skattemessig verdi, det vil si 13 000 000 kroner.

Oppgave 12-7

a) Besvarelsen av oppgaven må behandle hovedvilkårene som må være oppfylt for at en omdanning fra ENK til AS skal skje etter skatteloven § 11-20, jf. FSFIN § 11-20-1.

- Kravet til virksomhet, jf. FSFIN § 11-20-2 første ledd
- Krav til at aksjeselskapet må være nystiftet, jf. FSFIN § 11-20 andre ledd
- Krav til aksjekapitalens størrelse, jf. FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd
- Kontinuitet
 - Selskapet, jf. FSFIN § 11-20-3
 - Eiere, jf. FSFIN § 11-20-8

b) I utgangspunktet kan alle eiendeler og gjeld overføres til det nystiftede aksjeselskapet. Se unntak for private eiendeler, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav c. Gjeldsposter kreves ikke overført, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav d. Gevinst- og tapskonto må overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd andre punktum. Ved beregningen av skattemessig egenkapital skal gevinstsaldo på gevinst- og tapskontoen anses som en forpliktelse.

Det foreligger et urealisert tap på aksjeposten i Norske Skog ASA. Etter FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav b kan aksjer og andre finansaktiva fritt overføres. Silje kan velge å holde denne aksjeposten utenfor ved omdanningen. Ved et latent aksjetap vil det ikke være gunstig å overføre aksjeposten til et aksjeselskap som er omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Selskapet vil senere ikke få fradragsrett for aksjetapet. Motsatt vil det være skattemessig gunstig å overføre en aksjepost med en latent gevinst. Aksjene i Norske Skog ASA bør ikke overføres til det nystiftede aksjeselskapet.

Aksjene i Norsk Hydro ASA har en skattemessig inngangsverdi på 125 kroner per aksje. Disse aksjene har en latent gevinst, og det vil være lønnsomt å overføre aksjene gjennom en skattefri omdanning.

c) Beregning av aksjekapitalens maksimale størrelse, jf. FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd; beregning av skattemessige nettoverdier:

Forretningseiendom	2 000 000
Lagerbygg	3 000 000
Omløpsmidler	700 000
Gevinst- og tapskonto	(400 000)
Aksjer i Norsk Hydro ASA	125 000
Gjeld	(3 000 000)
Skattemessig nettoverdi	2 425 000

Silje kan velge hvor stor aksjekapital hun vil ha, men den må minst tilsvare aksjerettslige krav og kan ikke overstige 2 425 000 kroner. Den skattemessige nettoverdien representerer også samlet innbetalt kapital, inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

- d) Et AS slipper å betale formueskatt, jf. § 2-36, men må beregne formuesverdi, siden aksjonærene kan ha behov for denne informasjonen. Den skal dessuten rapporteres i skattemeldingen (selvangivelsen).

Aksjeselskapet vil bli skattlagt for alminnelig inntekt. Selskapets alminnelige inntekt kan bli påvirket av de skatteposisjonene som er overført gjennom omdanningen.

Silje AS må videreføre de skattemessige verdiene, jf. kontinuitetsvilkåret i FSFIN § 11-20-6. Latente gevinster og tap videreføres i Silje AS. Urealisert gevinst knyttet til aksjene i Norsk Hydro ASA vil være unntatt fra beskatning, jf. skatteloven § 2-38, andre ledd. Skatteposisjoner videreføres – selskapet må fortsette å inntektsføre gevinst på gevinst/tapskontoen.

- e) Silje vil da få en skattepliktig gevinst, jf. skatteloven § 10-31, jf. § 10-32. Gevinsten beregnes i utgangspunktet slik:

Vederlag	10 000 000
Inngangsverdi	(2 425 000)
Gevinst	7 575 000

Dersom Silje selger aksjene før 31.12.20X6, skal hun ikke ha beregnet et skjermingsgrunnlag dette året, jf. skatteloven § 10-12 andre ledd siste punktum. Salget skjer i 20X7 og hun kan da beregne skjermingsfradrag per 31.12.20X6, som kan gå til reduksjon av gevinsten. Nettobeløpet etter nedjustering med ubenyttet skjerming, må oppjusteres med oppjusteringsfaktor, for å komme fram til skattepliktig beløp, jf. § 10-31.

Oppgave 12-8

- a) Alminnelig inntekt fra virksomheten for Harry Bang: For bruk av privatbilen i virksomheten kan virksomhetsinntektene reduseres med 3,50 kr per km kjørt i virksomheten, jf. takseringsreglene for 2017, § 1-3-20. Selv om bilen ikke er driftsmiddel i næringsvirksomheten, går fradraget til reduksjon av virksomhetsinntekten, siden kostnaden er pådratt for å skape skattepliktig virksomhetsinntekt. Fradraget vil utgjøre 7 000 kroner. Kjøringen kan dokumenteres ved føring av kjørebok.

Ved privat bruk av elektroniske kommunikasjonstjenester der kostnadene er ført i regnskapet, må det skje en tilbakeføring for den private bruken, jf. § 6-14. Tilbakeføringsbeløpet vil være 4 392 kroner.

Bokført overskudd	512 437
Fradrag for bruk av privatbil privat	(7 000)
Tilbakeføring av elektronisk komm.	4 392
Alminnelig inntekt fra virksomheten	509 829

- b) Personinntekt fra enkeltpersonforetaket for Harry Bang: Hva som inngår i skjermingsgrunnlaget og hvordan det beregnes, fremgår av § 12-12.

	31.12.20X1	31.12.20X2
Tomt	100 000	100 000
Bygning	2 653 000	2 546 880
Tekniske installasjoner	1 742 000	1 567 800
Inventar	1 023 000	818 400
Kontormaskiner	160 000	112 000
Varelager	44 200	48 000
Kundefordringer	28 000	36 500
Brutto	5 750 200	5 229 580
Leverandørgjeld	164 000	221 700
Pantelån – Sparebanken	5 123 000	4 980 000
Netto	463 200	27 880
 Skjermingsgrunnlag for 20X2		245 540

Ved privat bruk av elektroniske kommunikasjonstjenester hvor kostnadene er ført i regnskapet, må det skje en tilbakeføring for den private bruken, jf. § 6-14. Tilbakeføringsbeløpet vil være 4 392 kroner.

Det forutsettes at alle rentekostnader er knyttet til pantelånet i Sparebanken. Siden denne gjelden fullt ut finansierer eiendeler som inngår i brutto skjermingsgrunnlag, skal det ikke tilbakeføres rentekostnader ved personinntektsberegningen. Det blir gitt fullt fradrag for gjeldsrenter i dette tilfellet, jf. § 12-11 andre ledd bokstav a.

Dersom vi bruker en skjermingsrente på 1 % blir skjermingsfradraget $245\,540 \times 1\% = 2\,455$ kroner.

Alminnelig inntekt fra virksomheten	509 829
Tilbakeføring av renteinntekter, § 12-11 tredje ledd a	(8 400)
Frdrag for skjerming	(2 455)
Beregnet personinntekt	498 974

- c) I utgangspunktet anses overføring av virksomhet fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap som skattepliktig realisasjon av virksomhet og eiendeler. Forutsatt at vilkårene i FSFIN er oppfylt, kan omdanning gjøres skattefritt med skattemessig kontinuitet, jf. § 11-20. Det betyr at det nye aksjeselskapet viderefører skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-6.
- d) Det høyeste beløpet aksjekapitalen kan settes til: Ifølge FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd kan aksjekapitalen ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de skattemessige verdier, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Det vil si at skattemessig verdi av alle eiendeler som overføres, redusert med overførte forpliktelser, utgjør det maksimale beløp for aksjekapitalen. I denne oppgaven blir dette et beløp som er lik egenkapitalen i balansen som er oppgitt i oppgaveteksten, det vil si 92 400 kroner.

- e) Harrys inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjene som utstedes i forbindelse med stiftelsen av det nye aksjeselskapet: Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap, skal inngangsverdien på aksjene settes til de skattemessige nettoverdier. Se mer nedenfor under g).
- f) Et aksjeselskap er et selvstendig rettssubjekt atskilt fra aksjonæren. Harry må anses om ansatt i det nye aksjeselskapet, dersom han utfører arbeid der. Han må da motta lønn for dette. Arbeidsgiver må foreta skattetrekk og beregne arbeidsgiveravgift. Harry kan også motta styrehonorar. Det behandles på samme måte som lønn. I egenskap av aksjonær kan han motta utbytte etter at det er godkjent i generalforsamlingsvedtak. Forutsatt at egenkapitalen ikke settes lavere enn 92 400 kroner slik at det ved omdanningen ikke etableres gjeld til aksjonæren, blir den samlede inngangsverdien på aksjene som mottas av Harry 92 400 kroner.

Oppgave 12-9

- a) Ved en skattefri omdanning etter reglene i § 11-20, jf. FSFIN § 11-20 skal det overtakende selskapet videreføre de skattemessige verdier og ervervstidspunkt for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd.

Selskapets inngangsverdier:

Eiendel	Skattemessig verdi
Tomt	400 000
Forretningsbygg	1 500 000
Teniske installasjoner	500 000
Andre varig driftsmidler	600 000
Varebeholdning	1 000 000
Kundefordringer	800 000
Sum eiender	4 800 000
Gjeld	2 500 000
Netto verdi	2 300 000

Arnes inngangsverdi for aksjene i selskapet er 2 300 000 kroner, jf. FSFIN § 11-20-6 andre ledd.

b) Skattemessig realisasjon;

Eiendel	Markedsverdi
Tomt	1 000 000
Forretningsbygg	2 250 000
Teniske installasjoner	750 000
Andre varig driftsmidler	800 000
Varebeholdning	1 000 000
Kundefordringer	800 000
Sum eiender	6 600 000
Gjeld	2 500 000
Netto verdi	4 100 000

Selskapets inngangsverdi settes til markedsverdien på realiserte eiendeler. Aksjenes inngangsverdi blir 4 100 000 kroner. En overføring av eiendelene som tings-innskudd i det nystiftede aksjeselskapet medfører en realisasjonsbeskatning av Arne. Det skal beregnes gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidlene etter skattelovens alminnelige regler.

Oppgave 12-10 (fortsettelse fra oppgave 9-4)

a) Skattefri omdanning av ENK til aksjeselskap etter § 11-20, jf. FSFIN § 11-20 flg.

Ved en skattefri omdanning skal eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til skattemessig kontinuitet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd. Dette gir følgende inngangsverdi for eiendelene i det nystiftede selskapet.

Eiendeler	Skattemessig verdi
Goodwill	240 000
Inventar	1 200 000
Varebeholdning	2 250 000
Kundefordringer	300 000
Bankinnskudd	1 705 000
Sum eiendeler	5 695 000
Gjeld	
Leverandørgjeld	2 520 000
Skyldig merverdiavgift	390 000
Sum gjeld	2 910 000
Netto verdi	2 785 000

Ved omdanning vil også gevinstsaldoen på gevinst og tapskontoen bli overført, jf. FSFIN § 11-20-5 første ledd.

En gevinstsaldo er en fremtidig skatteforpliktelse – dette er en negativ verdi for selskapet. Selskapets skattemessige nettoverdi etter fradrag for skatteforpliktelsen blir dermed $(2\,785\,000 - 1\,860\,000) = 925\,000$ kroner.

Aksjenes samlede inngangsverdi blir 925 000 kroner. Se FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd om fastsettelse av aksjekapitalen. Aksjekapitalen kan ikke settes høyere enn positiv egenkapital etter skattemessig verdier. Skattemessig verdi er lavere enn virkelig verdi, og minimumskravet til aksjekapital etter aksjeloven § 3-1 er oppfylt både etter skattemessige og virkelige verdier. Aksjekapitalen i det nye selskapet blir 925 000 kroner fordelt på 1000 aksjer, gir dette en pålydende per aksje på 925 kroner.

- b) Avskrivningsgrunnlaget for avskrivbare driftsmidler – goodwill og inventar – er på henholdsvis 240 000 kroner og 1 200 000 kroner. Se oppstilling ovenfor.
- c) Gevinst- og tapskontoen overføres til det nystiftede aksjeselskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd.

Oppgave 12-11

- a) Selskap A og selskap B er henholdsvis mor- og datterselskap i et konsern, jf. aksjeloven § 1-3. Fordi morselskapet eier alle aksjene i datterselskapet, er dette også et skattekonsern, jf. skatteloven § 10-4 første ledd.

Konsernselskapet er egne skattesubjekt etter § 2-1 første ledd. En overføring av tomte fra selskap B til selskap A innebærer dermed en realisasjon av et formuesobjekt fra et skattesubjekt til et annet og realisasjonsbeskatning etter skattelovens alminnelige regler.

- b) I skatteloven § 11-21 er det regler om skattefri overføring av eiendeler mellom selskap i samme konsern. I tillegg til at selskapene må tilhøre samme konsern, må morselskapet eie mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen på transaksjonstidspunktet.

Av FSFIN § 11-21 fremgår hvilke vilkår som må være oppfylt for at transaksjonen ikke skal utløse beskatning i overdragende selskapet. Et viktig vilkår er kravet til skattemessig kontinuitet, jf. FSFIN § 11-21-3. Av bestemmelsen fremgår det at ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for mottakene selskap skal settes lik ligningsmessige verdier og avskrivningsgrunnlag hos det overdragende selskapet. Det mottakende selskap trer også inn i det overdragende selskapets skattemessige forpliktelser knyttet til den overførte eiendelen (hvis det er noen), jf. FSFIN § 11-21-5. Ved overføring av eiendeler hvor vederlaget overstiger eiendelens ligningsmessige verdi, må mottakende selskap stille sikkerhet for skatt som kommer på en senere gevinst ved realisasjon av eiendelen, jf. FSFIN § 11-21-7.

Oppgave 12-12

En deling av virksomheten i et drifts- og eiendomsselskap kan være forretningsmessig gunstig blant annet på grunn av risikospredning.

Deling av et selskaps virksomhet kan gjøres ved en fisjon, se skatteloven kapittel 11 som har regler om skattefri fusjon og fisjon.

Gode Råd AS kan ikke utfisjonere deler av virksomheten sin til et underliggende datterselskap, det som kalles en vertikal fisjon. En vertikal fisjon er ikke omfattet av fisjonstypene i skatteloven kapittel 11. For at en fisjon skal være skattefri, må fisjonen skje etter kapittel 14 i aksjeloven/allmennaksjeloven. Vertikale fisjoner er ikke omfattet av aksjelovens regler.

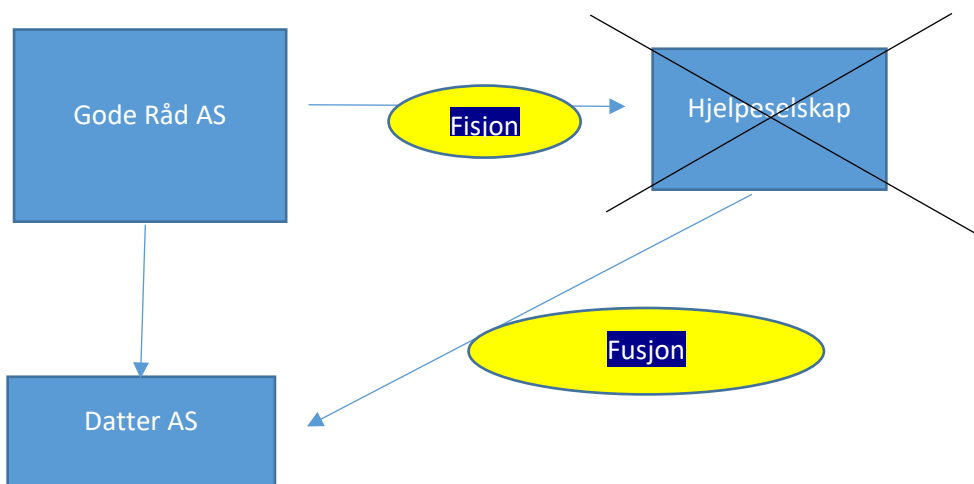
Skattemyndighetene har i administrativ praksis godtatt at deling av et selskaps virksomhet kan gjennomføres ved en transaksjon som betegnes som en «drop-down».

Ved en «drop-down» foretas først en fisjon av aksjeselskapet der deler av virksomheten overføres til et nystiftet aksjeselskap og der aksjonæren i det overdragende selskapet får vederlagsaksjer i det nystiftede selskapet. Dette er en fisjon som omfattes av aksjeloven kapittel 14.

Neste trinn er at det overdragende selskapet stifter et datterselskap. Så gjennomføres en fusjon mellom et utfisjonerte selskapet og det nystiftede datterselskapet. Dette er en fusjon som omfattes av aksjeloven kapittel 13.

Etter fusjonen slettes det utfisjonerte selskapet, som kun er et hjelpeselskap for å få gjennomført transaksjonen. Resultatet er at det er opprettet en konsernstruktur med et mor- og et datterselskap.

Dette kan illustreres slik:



Oppgave 12-13

Hovedregelen er at en fusjon er en realisasjon som utløser beskatning etter skattelovens alminnelige regler. En fusjon mellom to aksjeselskaper kan imidlertid gjennomføres uten at transaksjonen utløser beskatning når vilkårene i skatteloven kapittel 11 er oppfylt.

Oppsummering av hovedvilkårene:

- Selskapene som fusjonerer må være en selskapstype som omfattes av fusjonsreglene, for eksempel aksjeselskaper.
- Fusjonen må gjennomføres etter aksjelovens regler i kapittel 13.
- Samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet må overføres til det overtakende selskapet.
- Det overdragende selskapet må oppløses ved fusjonen.
- Fusjonsvederlaget må bestå av aksjer i overtagende selskap med et eventuelt tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av det samlede vederlaget.
- Det må være skattemessig kontinuitet både på selskapsnivå og eiernivå.

Oppgave 12-14

- a) Etter § 9-7 tredje ledd trer gavemottaker inn i givers inngangsverdi knyttet til formuesobjekter overført ved gave. Her vil det si at Tine Olsen overtar de avskrivningsgrunnlagene som Oline Olsen hadde i enkeltpersonforetaket.

Saldogruppe b:	90 000 kroner
Saldogruppe i:	940 000 kroner
Saldogruppe j:	360 000 kroner
Saldogruppe d:	150 000 kroner

- b) Ved skattefri omdanning blir det kontinuitet for inngangsverdien, som maksimalt kan settes til netto skattemessig overført verdi, jf. § 11-20 andre ledd, og FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd.

Skattemessig verdi på overførte eiendeler	3 740 000
Overført gjeld	(3 080 000)
Netto skattemessig verdi i aksjeselskapet	660 000

Dette blir også samlet inngangsverdi på aksjene.

- c) Ved gaveoverføring av aksjer blir det kontinuitet på inngangsverdien, jf. § 10-33 første ledd. Tine Olsen får samme inngangsverdi på aksjene som sin mor Oline Olsen, 660 000 kroner.
- d) Ved en overføring av virksomheten kan Oline velge om hun vil benytte seg av reglene om skattefri omdanning. Hun kan imidlertid også velge å realisere virksomheten med realisasjonsbeskatning etter skattelovens alminnelige regler.

De vesentlige eiendelene i virksomheten har markedsverdier som overstiger de skattemessige inngangsverdiene. En realisasjon av virksomheten etter skattelovens alminnelige regler innebærer dermed en gevinstbeskatning av Oline. Ved en skattefri omdanning utsettes denne gevinstbeskatningen til en senere realisasjon av eiendelene fra aksjeselskapet. Utsatt beskatning av gevinster taler for at Oline bør velge en skattefri omdanning av virksomheten.

En realisasjon av virksomhet etter skattelovens alminnelige regler innebærer at aksjeselskapet får nye inngangsverdier på overførte eiendeler, rettigheter og forpliktelser som tilsvarer markedsverdien på overføringstidspunktet. Nye inngangsverdier som tilsvarer eiendelenes markedsverdi er en fordel for aksjeselskapet fordi dette innebærer høyere avskrivningsgrunnlag

for avskrivbare driftsmidler og dermed lavere skattepliktige gevinster ved en senere realisasjon av eiendelene.

I og med at antatt salgsverdi av eiendelene er vesentlig høyere enn skattemessig inngangsverdi for eiendelene i virksomheten fremstår en skattefri omdanning av virksomheten som det mest gunstige alternativet for Oline.

Oppgave 12-15

Denne oppgaven har ingen løsning her. Diskuter hva som er riktig løsning med dine medstudenter.

Oppgave 12-16

- a) Aksjekapitalens pålydende i det nye selskapet kan ikke settes høyere enn et beløp som tilsvarer den laveste av skattemessig egenkapital og virkelig verdi, jf. FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd.

Her ser vi med en gang at virkelig verdi er klart høyere enn skattemessig verdi. Derfor er det skattemessig egenkapital, beregnet som differansen mellom eiendeler og forpliktelser som overføres til det nye selskapet, som er den øvre grense for aksjekapitalens størrelse.

Gevinst- og tapskonto må overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd andre punktum. Ved beregningen av skattemessig egenkapital skal gevinstsaldo på gevinst- og tapskontoen anses som en forpliktelse. (Reelt er det kun skattebeløpet av gevinstsaldoen som er en forpliktelse.)

Beregning av skattemessig egenkapital: 6 647 000 – 3 000 000 = 3 647 000 kroner.

1 000 000 kroner i aksjekapital er innenfor grensen i FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd.

- b) Samlet inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital per aksje blir lik skattemessig egenkapital, det vil si 3,65 kroner per aksje.
- c) Selskapet har varige og betydelige driftsmidler som avskrives, jf. skatteloven § 6-10. Beregning av avskrivningene gjøres etter reglene i § 14-40 flg. Innkjøpte driftsmidler er ført inn på ulike saldo, jf. skatteloven § 14-41 første ledd. Avskrivningssatsene for de ulike avskrivningsgruppene fremgår av skatteloven § 14-43 første ledd. Tomt avskrives ikke. Restsaldo på 15 000 kroner for kontormaskiner kostnadsføres i sin helhet i 20X2, jf. § 14-47. (Strengt tatt skal man vente til saldo er «mindre enn» 15 000 kroner). 20 % av netto gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto skal inntektsføres, jf. § 14-45 fjerde ledd.

	01.01.20X2	sats	Avskr.	31.12.20X2
Kontormaskiner	86 000	30 %	25 800	60 200
Biler, inventar og utstyr	400 000	20 %	80 000	320 000
Forretningsbygg	2 480 000	2 %	49 600	2 430 400
Tekniske installasjoner i bygg	1 600 000	10 %	160 000	1 440 000
Sum	4 566 000		315 400	4 250 600

Utgående saldo på gevinst- og tapskontoen: 3 000 000 x 0,8 = 2 400 000 kroner.

- d) Kun 97 % av mottatt utbytte er skattepliktig, jf. § 2-38 sjette ledd. 97 000 kroner av resultatført inntekt er ikke skattepliktig inntekt.

Det er ingen opplysninger om tap på kundefordringer, og vi forutsetter derfor at både skattemessig og regnskapsmessig verdi er lik pålydende per 31.12.20X2, og at det er pålydende verdi som er oppført i balansen. Selv om dette er et nytt selskap, kan ikke kundefordringer kan nedskrives skattemessig med 2 %, jf. § 14-5. Grunnen er at dette ikke er nyetablert virksomhet, men eksisterende virksomhet som er videreført i ny foretaksform, jf. FSFIN § 14-5-11. Videre forutsetter vi at varene er verdsatt likt regnskapsmessig og skattemessig 31.12.20X2. Beregning av midlertidige forskjeller og endring i midlertidige forskjeller:

	01.01.20X2			31.12.20X2			Endring
	RM verdi	SM verdi	Forskjell	RM verdi	SM verdi	Forskjell	
Kontormaskiner	15 000	86 000	(71 000)	0	60 200	(60 200)	(10 800)
Inventar mv.	680 000	400 000	280 000	544 000	320 000	224 000	56 000
Forretningsbygg	6 400 000	2 480 000	3 920 000	6 144 000	2 430 400	3 713 600	206 400
Tekniske installasjoner	3 600 000	1 600 000	2 000 000	3 360 000	1 440 000	1 920 000	80 000
Tomt	7 500 000	100 000	7 400 000	7 500 000	100 000	7 400 000	0
Varer	500 000	800 000	(300 000)	846 000	846 000	0	(300 000)
Kundefordringer	250 000	206 000	44 000	248 000	248 000	0	44 000
Gevinst- og tapskonto	0	(3 000 000)	3 000 000	0	(2 400 000)	2 400 000	600 000
Sum	18 945 000	2 672 000	16 273 000	18 642 000	3 044 600	15 597 400	675 600

Vi kan da beregne alminnelig inntekt slik:

Resultat før skatt (underskudd)	(20 000)
Permanente forskjeller	(97 000)
Endring i midlertidige forskjeller	675 600
Alminnelig inntekt	558 600

- e) Betalbar skatt i balansen, med 23 % skattesats: 558 600 x 23 % = 128 478 kroner. Utsatt skatt i balansen ved inngangen av året var 3 742 790 kroner. Tilsvarende beløp ved utgangen av året blir 3 587 402 kroner. Det er benyttet 23 % skattesats i beregningene.

- f) Vi forutsetter at gevinst fra salg av eiendommen er regnskapsført som inntekt. Regnskapsmessig gevinst blir da lik regnskapsmessig resultat før skatt, det vil si 20 500 000 – 17 004 000 = 3 496 000 kroner.

Den regnskapsmessige verdien ved inngangen til 20X3 fremkommer slik:

Forretningsbygg	6 144 000
Tekniske installasjoner i bygg	3 360 000
Tomt	7 500 000
Sum	17 004 000

Gevinst på salg av eiendommen er skattepliktig, jf. § 5-30. Skattemessig tidfestes gevinsten slik: Den delen av vederlaget som gjelder fast teknisk installasjon (saldogruppe j) nedskrives på saldo, jf. § 14-44 andre ledd. Negativ saldo inntektsføres med 10 %, jf. § 14-46. Gevinst/tap på tomt føres på gevinst- og tapskonto, jf. § 14-52. Vederlaget for bygg nedskrives på saldo, jf. § 14-44 tredje ledd, og gevinsten overføres deretter til gevinst- og tapskontoen.

	Vederlag	SM verdi	Gevinst
Forretningsbygg	6 500 000	2 430 400	4 069 600
Tekniske installasjoner i bygg	5 000 000	1 440 000	3 560 000
Tomt	9 000 000	100 000	8 900 000
Sum	20 500 000	3 970 400	16 529 600

	31.12.20X2	31.12.20X3			
	Forskjell	RM verdi	SM verdi	Forskjell	Endring
Kontormaskiner	(60 200)	0	42 140	(42 140)	(18 060)
Biler, inventar mv.	224 000	544 000	256 000	288 000	(64 000)
Forretningsbygg	3 713 600	0	0	0	3 713 600
Tekniske installasjoner	1 920 000	0	(3 204 000)	3 204 000	(1 284 000)
Tomt	7 400 000	0	0	0	7 400 000
Varer	0	846 000	846 000	0	0
Kundefordringer	0	248 000	248 000	0	0
Gevinst- og tapskonto	2 400 000	0	(12 295 680)	12 295 680	(9 895 680)
Sum	15 597 400	1 638 000	(14 107 540)	15 745 540	(148 140)

Vi kan nå beregne alminnelig inntekt:

Resultat før skatt	3 496 000
Endring i midlertidige forskjeller	(148 140)
Alminnelig inntekt	3 347 860

- g) Den del av utbetalingen som ikke er tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, blir skattepliktig utbytte for Lena Aa, jf. § 10-11 og § 5-20.

Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital	3 547 000
Beløp som beskattes som utbytte	11 453 000
Sum mottatt beløp	15 000 000

Dersom vi forutsetter en skjermingsrente på 1 % for alle år og ser bort fra ubenyttet skjerming, kan vi, med oppjusteringsatts og skattesats for 2018, beregne skatten slik:
 $(11\,453\,000 - (900\,000 \times 3,65 \times (1,01^3 - 1))) \times 1,33 \times 0,23 = 3\,473\,024$ kroner.

- h) Innbetalt kapital og inngangsverdi er fortsatt 3,65 per aksje på de gjenværende aksjene. Ubenyttet skjerming kommer i tillegg.