

OPPGAVESETT 5 - LØSNING**KOMMANDITTSSELSKAP OG SKATT**

De særskilte skattereglene for shipping i sktl §§ 8-10 til 8-20 er ikke aktuelle for et KS med privatpersoner som eiere. Hvis alle KS-andelene eies av aksjeselskap, kan reglene komme til anvendelse. Merk at inntekten må være skattepliktig i et AS eller ASA for at inntekten skal være fritatt fra ”vanlig beskatning.”

(Forutsetter i fortsettelsen at skattereglene for 2017 gjelder for alle aktuelle år.)

Oppgave a, Selskapets åpningsbalanse:

Balanse pr. 01.01. år 1. (Regnskaps- og skattemessig balanse)			
Skip	20 000 000	Egenkapital	5 000 000
Bank *	<u>1 000 000</u>	Lån	<u>16 000 000</u>
Sum	<u>21 000 000</u>	Sum	<u>21 000 000</u>

Ikke innkalt kapital = 5 000 000

*Innbetalt fra eierne	5 000 000
+Opptatt lån	16 000 000
- Kjøpesum skip	- <u>20 000 000</u>
= Banksaldo pr. 01.01.	<u>1 000 000</u>

Renteinntekter 1. år anslås til $1\,000\,000 \cdot 0,1 = \underline{100\,000}$

Oppgave b, Selskapets skattemessige resultatkonto for 1. driftsår

Driftsinntekter - driftskostnader ex avskrivninger =		4 000 000
+Renteinntekter =	100 000	
- Renter på lån = $16\,000\,000 \cdot 0,1 =$	<u>1 600 000</u>	-1 500 000
- Skattemessig avskrivning skip § 14-43, 14%: $20\,000\,000 \cdot 0,14 =$		<u>-2 800 000</u>
Skattemessig resultat til fordeling (etter eierandel)		<u>- 300 000</u>

Likviditetsmessig resultat:

Resultat av driften	4 000 000
+Renteinntekter	100 000
- Renteutgifter på lån	-1 600 000
- Avdrag på lån $16\,000\,000 : 5 =$	<u>-3 200 000</u>
Endring i likviditetsreserve	-700 000
Banksaldo pr. 01.01 år 1 =	<u>1 000 000</u>
Likviditetsreserve pr. 31.12. år 1	<u>300 000</u>

Skattemessig balanse pr. 31.12. år 1 blir da slik:

Skip 20" – 2,8" =	17 200 000	Egenkapital 5" – 0,3" =	4 700 000
Bank	<u>300 000</u>	Lån 16" - 3,2" =	<u>12 800 000</u>
Sum	<u>17 500 000</u>	Sum	<u>17 500 000</u>

(Ikke-innkalt selskapskapital = 5 000 000)

Kommandittist A:, andel 20%, se sktl. § 10-41

As andel av inntekten = - 300 000 · 0,2 = -60 000. Her er det nye regler fra 2015. A kan ikke lenger få fradrag i annen alminnelig inntekt som han måtte ha utenom kommanditt-selskapet. Det er kun anledning til fremføring av underskuddet til avregning mot positiv alminnelig inntekt fra kommanditt-selskapet senere år eller gevinst ved salg av andelen, sktl. § 10-43.

Inntekten blir den samme for komplementar K, som for A.

As gjenværende inngangsverdi for selskapsandelen:

Betalt innskudd	1 000 000
- Skattereduksjon pga andel underskudd 60 000 x 0,24 =	<u>14 400</u>
Inngangsverdi pr. 01.01 år 2 (Se sktl § 10-44, 3. ledd) =	<u>985 600</u>

Formuesverdi av selskapsandelene (se sktl. 4-40)

Ifølge takseringsreglene, § 2-1-4, verdsettes nye skip første året til 85% av kostpris.

Selskapets formue blir da pr. 31.12. år 1:

Skip 85% av 20 000 000 =	17 000 000
+Bankinnskudd	<u>300 000</u>
Bruttoformue	17 300 000
- Lån	<u>12 800 000</u>
Nettoformue (på selskapets hånd)	<u>4 500 000</u>

Formuesverdi for 20%-selskapsandel = 4 500 000 · 0,20 =	<u>900 000</u>
Med rabatt: 900 000 · 0,90 =	<u>810 000</u>

(Merk at det beregnede beløpet er formuesverdien av selskapsandelen også om beløpet er negativt hvis det ligger innenfor rammen av **ikke-innkalt selskapskapital**, kr 1 000 000 pr. 20% andel. Formuesverdien blir i så fall negativ både for komplementar og for kommandittister. Se sktl. § 4-41. (For komplementaren ville formuesverdien bli negativ selv om hele selskapskapitalen var innbetalt, siden komplementaren hefter for selskapets gjeld med hele sin formue, dvs komplementaren har ingen fradragsramme for negativ formue.)

Oppgave c. År 2. Skattemessig resultatregnskap og balanse

Resultat før renter og avskrivninger	1 170 000
+Renter på likviditetsreserve $300\,000 \cdot 0,10 =$	30 000
- Rente pantelån $12\,800\,000 \cdot 0,10 =$	-1 280 000
- Skattemessig avskrivning $17\,200\,000 \cdot 0,14 =$	-2 408 000
Resultat år 2 (skattemessig)	<u>-2 488 000</u>

Underskudd pr. 20% andel = $2\,488\,000 \cdot 0,2 =$ 497 600
(Samme resultat for A og K)

Beregning av likvidbeholdning pr. 31.12. år 2:

Likvider pr. 01.01. år 2 =	300 000
+Likviditetsresultat av driften (før renter)	1 170 000
+Renteinntekter av likviditetsreserve pr. 01.01.	30 000
- Renteutgifter	-1 280 000
- Avdrag pantelån $16\,000\,000 : 5$	-3 200 000
+Innbetalt fra eierne i mai år 2	<u>+3 000 000</u>
Likvidbeholdning pr. 31.12. - år 2	<u>20 000</u>

Selskapets skattemessige balanse pr. 31.12. år 2

• Skip 17,2" - 2,408" =	14 792 000	<u>Egenkapital:</u>	
		Pr. 01.01.	4 700'
		+Innkalt og innbet. i år	3 000'
		- Underskudd	<u>2 488'</u>
Bank	<u>20 000</u>	Gjeld 12,8" - 3,2" =	<u>9 600 000</u>
Sum	<u>14 812 000</u>	Sum	<u>14 812 000</u>

(Ikke-innkalt selskapskapital utgjør nå $5\,000\,000 - 3\,000\,000 = 2\,000\,000$.)

(Dette beløpet skal ikke stå i balansen!)

Skattemessig egenkapital pr andel = $5\,212\,000 : 5 =$ 1 042 400

Akkumulert underskudd til fremføring, sktl § 10-43:

År 1 + År 2: kr $(60\,000 + 497\,600) =$ kr 557 600

Inngangsverdien for selskapsandelene minker igjen med skattereduksjonen pga underskuddet, men øker med innbetalt kapitalinnskudd: sktl § 10-44, 3. ledd.

Inngangsverdi pr. 01.01 år 2 er tidligere beregnet til	985 600
+ betalt kapitalinnskudd i mai år 2: $3\,000\,000 \times 0,2 =$	600 000
- skatte-effekt av underskuddet $497\,600 \times 0,24 =$	- 119 424
Inngangsverdi for en 20%-selskapsandel pr. 01.01 år 3	<u>1 466 176</u>

Dette blir likt for alle fem eierne.

Formuesverdi av selskapsandelene: Selskapets formue: (Se takseringsreglene § 2-1-4)

Skipet (2 år), 72% av kostpris = 20" · 0,72 =	14 400 000
Bankinnskudd	<u>20 000</u>
Bruttoformue (sum eiendeler i selskapet) 14 420 000	
- Gjeld (formuesmessig, se sktl. § 4-3, spes. om uforfalte renter)	<u>9 600 000</u>
Netto formuesverdi for hele selskapet	<u>4 820 000</u>
Pr. 20%-andel blir dette 4 820 000 : 5 =	<u>964 000</u>
Med rabatt: 964 000 x 0,90 =	<u>867 600</u>

Oppgave d Det 3. året

C mottar netto vederlag for 20% selskapsandel	700 000
Cs inngangsverdi pr. 01.01. år 3 er beregnet foran	<u>1 466 176</u>
Cs tap ved salg av selskapsandelen	766 176
Oppjustert tap 766 176 · 1,24 sktl. §10-44 (1) 3. setn. =	<u>950 058</u>

Siden salget gir tap, er det ikke aktuelt å beregne noe skjermingsfradrag for C. Han har eid andelen i to år og ikke fått noen utbetalinger fra selskapet. Ubenyttet skjermingsfradrag for år 1 og 2 skulle da ha gått til fradrag i gevinst ved salget, jf sktl § 10-44, 2. ledd. Han får heller ikke fradrag for fremført underskudd siden dette kun kan gå til fradrag i beregnet gevinst ved salg, sktl § 10-43.

Tapet er fradragsberettiget i salgsåret, jf. sktl. § 10-44, 4. ledd. Merk at vi ikke skal ta med andel av ikke-innkalt kapital. (Verken som del av mottatt salgssum eller som inngangsverdi for selskapsandelen.)

(Husk at **innkalt**, ikke-innbetalt beløp regnes som gjeld for deltakeren, og som fordring og dermed formue på selskapets hånd, mens derimot et **ikke-innkalt** beløp regnes som en betinget forpliktelse, som ikke regnes som gjeld ved formuesansettelsen for deltakeren, jf. sktl § 4-3, bokstav a. Tilsvarende er et ikke-innkalt beløp en betinget rettighet, og dermed ikke formue for selskapet.)

Skattemessig resultat år 3:

Driftsresultat før avskrivninger =	8 000 000
- Årets saldoavskrivning 14 792 000 · 0,14 =	<u>2 070 880</u>
"Driftsresultat" (skattemessig)	5 929 120
Renteutgifter lån = 9 600 000 · 0,10 = 960 000	
-10% rente av likvidbeholdning pr. 01.01. <u>2 000</u>	<u>-958 000</u>
Skattemessig resultat, inntekt =	<u>4 971 120</u>

Pr. 20%-andel blir dette = inntekt = 4 971 120 : 5 = 994 224. (Merk at dette blir inntekt for hver av de fem eierne i år 3 selv om intet utbetales fra selskapet!)

Kommentar:

C var nok meget uheldig med valg av salgstidspunkt! F var tilsvarende heldig. (Men så fort kan det gå opp og ned i shipping!)

A, F og K har alle samme eierandel, og overskudd fordeles etter eierandeler. De får derfor alle en alminnelig inntekt fra selskapet på 994 224 dette året. Nå er det overskudd på kommanditt-andelen, og deltakere som har fremført underskudd på andelen kan benytte dette:

Skattepliktig alminnelig inntekt: $994\,224 - 557\,600 = 436\,624$

Selskapets banksaldo pr. 31.12. år 3:

Bankinnskudd pr. 31.12. år 2 =	20 000
+Likviditetsresultat av driften (før renter)	8 000 000
- Netto renteutgifter	-958 000
- Avdrag pantelån	<u>-3 200 000</u>
Likvidbeholdning pr. 31.12. år 3	<u>3 862 000</u>

Selskapets skattemessige balanse pr. 31.12. år 3

Skip 14,792" - 2,070880"=	12 721 120	Egenkap. pr. 01.01.5	212 000	
Bank	3 862 000	+Overskudd*	<u>4 971 120</u>	10 183 120
		Gjeld 9,6" - 3,2"		<u>6 400 000</u>
Sum	<u>16 583 120</u>	Sum		<u>16 583 120</u>

*("overskudd" = skattemessig resultat!) Ikke-innkalt selskapskapital = 2 000 000.

Formuesverdi av selskapsandelene pr. 31.12. år 3

(Jf. takseringsreglene § 2-1-4)

Skipets formuesverdi: 61% av 20 000 000 =	12 200 000
Bankinnskudd	<u>3 862 000</u>
Selskapets bruttoformue	16 062 000
- Selskapets gjeld	<u>6 400 000</u>
Selskapets nettoformue	<u>9 662 000</u>
Formuesverdi pr. 20%-andel = $9\,662\,000 : 5 =$	<u>1 932 400</u>
Med rabatt: $1\,932\,400 \times 0,90 =$	<u>1 739 160</u>

Oppgave e: Gevinst/ tap for C om salget skjedde den 15.06. i år 3 (til samme pris)

Hvis C selger sin 20%-selskapsandel først i juni i stedet for pr. 01.01., skal C tilordnes inntekten for andelen for 5 måneder, se sktl. § 10-41, 3. ledd.

Cs inntekt fra selskapet i år 3 = $4\,971\,120 \cdot 0,2 \cdot 5/12 =$ 414 260

C må betale skatt av dette beløpet, så gitt at han ikke har fått noen utbetaling fra selskapet, må hans inngangsverdi for selskapsandelen økes med skattebeløpet, som blir

$414\,260 \times 0,24 = 99\,422$. (Se sktl § 10-44, 3. ledd, jf § 10-42, 7. ledd) Øking i inngangsverdi pga skattebetaling uten uttak fra selskapet skal normalt inngå i inngangsverdi og skjermingsgrunnlag fra 01.01. året etter inntektsåret, men ved salg av selskapsandel må nødvendigvis inngangsverdien korrigeres med dette tillegget pr. salgsdato. Gevinst / tapsberegningen for C blir da slik:

C har solgt andelen den 15.06 år 3 for (som før)		700 000
Cs inngangsverdi for selskapsandelen blir:		
Innskudd ved stiftelsen	1 000 000	
- skattereduksjon etter 1. driftsår $60\,000 \times 0,24$	- 14 400	
+ betalt inn ytterligere innskudd i mai år 2	+ 600 000	
- skattereduksjon etter 2. driftsår $497\,600 \times 0,24 =$	- <u>119 424</u>	
Inngangsverdi pr. 01.01. år 3, jf. beregning foran	1 466 176	
+ Skatt av inntekt i salgsåret $414\,260 \times 0,24 =$	<u>99 422</u>	
Inngangsverdi pr. salgsdato	<u>1 565 598</u>	1 565 598
Cs skattemessige tap ved salg av selskapsandelen i juni år 3		865 598
Oppjustert sktl. §10-44 (1) 3. setn.: $865\,598 \cdot 1,24 =$		<u>1 073 342</u>

(Resultatet understreker igjen at C var uheldig med salgstidspunktet, eller at prisen var urimelig lav. Har han solgt til en nærstående? Om prisen er under markedspris og kjøperen er en nærstående, vil tapet, eller en del av det, være en gave, og ikke et fradragsberettiget tap.)

Cs samlede inntekt fra selskapet i år 3 ville da bli:

Inntekt fra driften av selskapet (01.01. - 31.05.)	414 260
- Fremført del av underskuddet, sktl § 10-43	414 260
- Tap ved salg av selskapsandelen, oppustert	- <u>1 073 342</u>
= Netto bidrag til alminnelig inntekt	- <u>1 073 342</u>

Kjøperen av andelen, F, ville om kjøpet skjedde den 15.06., ha blitt tilordnet $7/12$ av inntekten på selskapsandelen i kjøpsåret, dvs $kr\ 4\,971\,120 \times 0,2 \times 7/12 = 579\,964$. Skatt på dette blir $kr\ 139\,191$. Fs inngangsverdi på selskapsandelen pr. 01.01. år 4 blir da kjøpesummen, $kr\ 700\,000$, pluss skatten av inntekten i år 3, til sammen $kr\ 839\,191$. (Denne inngangsverdien, med tillegg av ubenyttet skjermingsfradrag i år 3 blir Fs skjermingsgrunnlag pr. 01.01. år 4)

I fortsettelsen holder vi oss til den opprinnelige forutsetningen, at salget skjedde den 01.01. år 3.

Oppgave f: Beskatningen av deltakerne for år 4

Først deler vi selskapets alminnelige inntekt på deltakerne $4\,000\,000 : 5 = 800\,000$ på hver. Dette inngår i deltakernes alminnelige inntekt i år 4. I tillegg skal deltakerne beskattes for utdelingen (utbyttet) i den grad dette er større enn deres skatt av selskapsandelens inntekt og skjermingsfradrag beregnet individuelt av den enkelte deltakers skjermingsgrunnlag. Er uttaket (kr 200 000 pr. deltaker) mindre enn skatt av overskuddsandelen og skjermingsfradraget, blir det ingen beskatning av utdelingen. Deltaker F vil ha en annen inngangsverdi enn de øvrige deltakerne, og dermed få et annet skjermingsfradrag.

For hver deltaker blir skatt av inntektsandelen $kr\ 800\,000 \times 0,24 = kr\ 192\,000$, altså lavere enn utdelingen. Resultatet blir da at inngangsverdien pr. 01.01. år 5 blir uendret, jf sktl § 10-42, sjuende ledd og § 10-44, tredje ledd. Resterende del av utbetalingen på kr 200 000 reduseres med skjerming (kr 8 000), og ingen del av utbetalingen på 200 000 øker dermed skattepliktig inntekt. Hver av deltakerne skal da beskattes for en alminnelig inntekt på kr 800 000. (Det forutsettes hele tiden at ingen av deltakerne mottar arbeidsvederlag fra selskapet.)

Oppgave g: Deltaker A selger sin selskapsandel i januar år 5 for kr 3 000 000. Gevinst eller tap?

Her må vi kjenne deltaker As inngangsverdi for selskapsandelen pr. salgsdato og akkumulert fremført skjermingsfradrag fra tidligere år.

Inngangsverdien på de forskjellige aktuelle tidspunktene kan vi rekapitulere slik:

Opprinnelig innskudd 01.01. år 1 = inngangsverdi fra starten	1 000 000
Redusert inngangsverdi pga underskudd 1. år (skattereduksjonen)	<u>- 14 400</u>
Inngangsverdi pr. 01.01. år 2	985 600
+ Innbetalt nytt kapitalinnskudd i mai år 2	<u>600 000</u>
Ny inngangsverdi/ nytt skjermingsgrunnlag fom år 2	1 585 600
- skatteeffekt av underskudd i år 2	<u>- 119 424</u>
Inngangsverdi pr. 01.01. år 3	1 466 176
+ beregnet skatt av overskuddsandel i år 3, ingen utbetaling fra selskapet til deltakerne i år 3: $994\,224 \times 24\% =$	<u>238 614</u>
Inngangsverdi for As selskapsandel pr. 01.01. år 4	1 704 790
+ Skatt av inntektsandel dekkes av utdeling i år 4	<u>0</u>
Inngangsverdi pr. 01.01. år 5	<u>1 704 790</u>

Beregningsgrunnlaget for årlige skjermingsfradrag er summen av inngangsverdi og fremført skjerming fra tidligere år. Med skjermingsrente 3% pa for år 1-3 og 4% pa for år 4 får vi følgende skjermingsfradrag fremført til år 5:

Skjermingsfradrag for år 1: $1\,000\,000 \times 0,03 =$	30 000
I år 2 reduseres skjermingsgrunnlaget med 14 400 på grunn av underskuddet i år 1 og økes med 600 000 på grunn av ny innbetaling av kapital til 1 585 600 ved utløpet av året (ikke gjennomsnitt-beregning lenger)	
	1 585 600
+ Fremført skjerming fra år 1	<u>30 000</u>
Skjermingsgrunnlag for år 2	<u>1 615 600</u>
Skjerming for år 2: $1\,615\,600 \times 0,03 =$	48 468
Skjerming for år 3: $(1\,466\,176 + 30\,000 + 48\,468) \times 0,03 =$	46 339
Skjerming for år 4: $(1\,704\,790 + 30\,000 + 48\,468 + 46\,339) \times 0,04 =$	73 184
- Benyttet mot utdeling i år 4	<u>8 000</u>
Akkumulert fremført skjerming pr. 01.01. år 5	<u>189 991</u>
A selger sin selskapsandel i januar år 5 for	3 000 000
As inngangsverdi pr. 01.01. år 5 =	<u>1 704 790</u>
Foreløpig gevinst	1 295 210
Fremført skjerming kommer til fradrag i gevinst, § 10-44, annet ledd	<u>189 991</u>
Gevinst i år 5 (§ 10-44, 4. ledd)	1 105 219
Oppjustert skattepliktig gevinst (§ 10-44 (1) 3. setn)	
$1\,105\,219 \cdot 1,24 =$	<u>1 370 472</u>