

Domscommentar Skårer Syd:

Fomling på hoppkanten, greit svev og diskutabelt nedslag

Høyesterett avsa i 2017 dom i Skårer Syd-saken¹ som omhandlet fradragsrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp av selskap. Resultatet ble fradragsnektelse hvor begrunnelsen overrasker.



Seniorskattejurist
Markus D. Wroldsen
Skatt Øst

Skårer Syd, som selv ikke drev avgiftspliktig virksomhet, hadde kjøpt to selskaper som drev avgiftspliktig utleie av eiendom. Spørsmålet var om Skårer Syd kunne få fradragsrett for transaksjonskostnadene på bakgrunn av en fellesregistrering med de oppkjøpte selskapene. Høyesterett kom som kjent til at fradrag skulle nektes.

Selv om fradragsnektelsen her nok ikke var ventet, var Høyesteretts begrunnelse kanskje det mest overraskende med dommen. Høyesterett bygget avgjørelsen på at kjøp av aksjer er unntatt fra merverdiavgiftsloven (se særlig avsnitt 28 og 47), og at kostnadene derfor ikke var til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Det fantes riktignok flere begrunnelser for Høyesterett til å nekte fradrag i denne saken. Selskapet hadde blant annet problemer med å påvise at oppkjøpet hadde innvirkning på avgiftspliktig virksomhet. Det var lite som tilsa at oppkjøpet ville medføre synergier for den avgiftspliktige virksomheten som ble drevet i de oppkjøpte selskapene, eller at det ville bli dannet tilstrekkelig ny avgiftspliktig aktivitet i Skårer Syd. Uten å kunne vise at kostnadene er «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet, har man et potensielt tilstrekkelig grunnlag til å nekte fradrag allerede her, jf. mval § 8–1.

Høyesterett bygget imidlertid vurderingen på en mer uventet begrunnelse ved å legge til grunn at kjøp av aksjer er omfattet av finansunntaket i mval. § 3–6 bokstav e («omsetning av finansielle instrumenter»).

Omsetningsbegrepet

Etter en ordinær fortolkning av uttrykket «omsetning», omfatter ikke dette kjøps-handlingen. Omsetning forutsetter naturlig nok tilstedeværelsen av både en kjøper og selger, men etter ordinær ordbruk er det kun selger som kan sies å ha omsatt ytelsen.² Blir man spurt hvor høy omsetningen har vært, teller man ikke med kjøp man har hatt.

Både lovens forarbeider og Høyesteretts tidligere praksis tilsier at finansunntaket skal tolkes snevert og i samsvar med praksis i EU. Her har imidlertid Høyesterett lagt en vid tolkning til grunn som må antas også å stride med EU-praksis. I eksempelvis *Larentia/Minerva*⁴ avsnitt 26 til 29 er det en nødvendig forutsetning for EU-domstolens uttalelser at kjøpshandlin-

gen ikke i seg selv er en avgiftsunntatt handling. Høyesterett begrunner heller ikke hvorfor de har valgt å tolke omsetningsbegrepet på denne måten.

Har det noe å si at riktigheten av begrunnelsen kan diskuteres – bortsett fra at det er irriterende at man har endt opp med en halvtvetydig sannhet? Ja egentlig. Merverdiavgiften er en omsetningsavgift og begrepet «omsetning» er nødvendigvis det mest sentrale begrepet i loven.

Dersom Høyesteretts fortolkning i Skårer Syd-saken skulle legges til grunn for tolkningen av omsetningsbegrepet også i andre bestemmelser i loven, ville dette kunne medført mange nyvinninger innen merverdiavgiftsretten, eksempelvis;

- Avgifts- og registreringsplikt for kjøper av ytelser, jf. mval. §§ 3–1, 2–1 og 11–1.
- Redusert fradragsrett for selskap som tegner forsikring eller låner penger, jf. hhv. mval. §§ 3–6 a), 3–6 b) og 8–1
- Avskåret/reduert fradragsrett ved kostnader tilknyttet andre unntatte kjøp, eksempelvis for kostnader til pengetransport («transaksjonskostnad» ved kjøp av veksel, eller taxi («transaksjonskostnad» ved legebesøk etter arbeidsuhell), jf. hhv. §§ 3–6 d) og 3–2, samt 8–1.

Når omsetningsbegrepet normalt tolkes slik at det ikke omfatter kjøpshandlingen i andre sammenhenger, kunne man forventet at Høyesterett begrunnet hvorfor de avviker fra begrepets ordinære forståelse i denne sammenhengen.

1 <https://lovdata.no/HRSIV/avgjorelse/hr-2017-1851-a>

2 Ref. blant annet 1. alternativ av «omsette» i språkrådets ordbok («selge, gjøre seg av med»).

3 Man kan riktignok si at Skårer Syd har omsatt *betalingsmidlene* de ga ved kjøpet av aksjene, ref. 2. alternativ av «omsette» i språkrådets ordbok («overføre til annen form – omsette penger i varer»). Omsetningsobjektet til Skårer ville da imidlertid ikke være aksjer etter mval. § 3–6 e, men betalingsmidler etter § 3–6 d. Noen praksis for at kjøper av en ytelse anses å omsette betalingsmidler, har vi som kjent ikke. Mange virksomheter ville i så fall endt opp med 50 % unntatt omsetning i form av salg av betalingsmidler, og dermed også kun 50 % fradragsrett.

4 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessid=9ea7d0f130d5dc38d306dd734278921dce8eb2da59e7.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Oc3yRe0?text=&docid=165920&pageIndex=0&doclang=da&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=211476>

Eiendomsområdet

Også på eiendomsområdet medfører dommen uklarheter. I et obiter dictum uttaler Høyesterett at kjøp av eiendom skal behandles annerledes enn kjøp av aksjer (avsnitt 57); «Det er imidlertid betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe en fast eiendom, også for merverdiavgiften. Loven har forskjellige løsninger for de to alternativene».

Dette stemmer strengt tatt ikke. Loven har ingen «forskjellige løsninger» for omsetning av eiendom og omsetning av selskapsandeler. Begge transaksjonene er unntatt avgift – uten unntak. Utleie av eiendom kan man som kjent velge å gjøre avgiftspliktig, men ikke omsetning av eiendom.

Hva blir da konklusjonen for kjøp av eiendom når det ikke gjelder noen slike for-

skjellige løsninger? Når det tas hensyn til at Høyesterett i avsnitt 38 synes å legge til grunn at rådgivning knyttet til unntatt erverv ikke er fradragberettiget. Er det da full fradragrett for transaksjonskostnader ved kjøp av eiendom eller er det ikke?

Vurdering av dommen

Som kjent er det ingen praksis for noen slik fortolkning av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten som den Høyesterett har lagt til grunn. Basert på at Høyesteretts fortolkning strider mot en ordinær oppfatning og praktisering av omsetningsbegrepet, og at Høyesterett ikke begrunner hvorfor de tolker begrepet på denne måten, kan det synes som Høyesterett kommer litt skjevt ut fra hoppkanten med sin begrunnelse. Heldige forhold medfører riktignok at sivet likevel blir forsvarlig i denne konkrete saken. Men ut over det

området dommen konkret gjelder, bør denne dommen brukes med forsiktighet – også på eiendomsområdet.

Den slutningen man med visshet kan trekke ut av dommen er at det blir vanskeligere å kreve fradrag for transaksjonsrelaterte kostnader ved kjøp og salg av selskap. For avgiftspliktige selskaper medfører det en innlåsningseffekt for momsen, i strid med hva som er praksis i blant annet EU.⁵ På dette området blir merverdiavgiften dermed en konkurranseulempe for norske bedrifter, noe som strider mot lovgivers uttalte formål med merverdiavgiftsloven.⁶ Om nedslaget fortjener 20 i stil kan derfor diskuteres.

⁵ Se blant annet foran nevnte Larentia/Minerva.

⁶ NOU-1990-11 pkt. 5.8.3.

Nytt om god regnskapskikk og IFRS



Cand.oecon./siviløkonom
Robert Madsen
Executive Director EY



Master i regnskap og revisjon
Marthe Aasheim Juul
Senior Associate EY

I denne regnskaps-kommentaren ser vi på endringer i regnskapsloven og Finanstilsynets rundskriv for 2017 som oppsummerer prioriterte områder for kontrollen av 2017-årsregnskapene (IFRS). Rundskrivet omtaler også enkelte regnskapsmessige forhold som har blitt vurdert i tilsynssaker i 2017.

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering.

En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av cand.oecon og siviløkonom Robert Madsen. Robert Madsen er tilknyttet den nordiske IFRS-desken i EY og er medlem av EYs globale IFRS-gruppe for finansielle instrumenter. Medforfatter er Marthe Aasheim Juul, også tilknyttet den nordiske IFRS-desken i EY.

Vedtatte endringer i regnskapsloven mv.

De vedtatte endringene i regnskapsloven trådte i kraft 1. januar 2018, med virkning for regnskapsår avsluttet 31. desember 2017 eller senere.

Endringene medfører at små foretak ikke lenger har plikt til å utarbeide årsberetning. Usikkerhet rundt forutsetningen om fortsatt drift må opplyses om i noter. NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak*, NRS 16 *Årsberetning* og NRS (F) *God regnskaps-*

skikk for ideelle organisasjoner oppdateres for å reflektere de vedtatte lovendringene.

Begrenset regnskapsplikt

Små enkeltpersonforetak og små ansvarlige selskaper hvor ingen av deltakerne er en juridisk person med begrenset ansvar, kan utarbeide årsregnskap etter en regel om begrenset regnskapsplikt når dette kan anses som god regnskapskikk. Det foreligger imidlertid ingen regulering av innholdet i en slik begrenset regnskapsplikt på tidspunktet for ikrafttredelse. Finansdepartementet skrev