

IFRS – fortsatt behov for klargjøringer

De som arbeider med IFRS, er godt kjent med at det på enkelte områder er krevende å forstå og anvende regelverket. Aktivitetsnivået til IASBs tolkningsorgan (IFRS-IC) underbygger en slik forståelse. IFRS-IC har det siste året publisert to nye tolkninger, samt 15 ulike agendabeslutninger som er retningsgivende for hvordan regelverket skal forstås. I denne artikkelen presenteres hovedtrekkene i tolkningene og et utvalg agendabeslutninger.



Statsautorisert revisor
Anne-Cathrine Bernhoft
EY

Bakgrunn

IFRS-regelverket består både av standarder og tolkninger til standardene. Tolkningene gis ut av IASBs tolkningsorgan – IFRS Interpretations Committee (IFRS-IC, omtales som IFRIC i det etterfølgende) – og har som formål å klargjøre den regnskapsmessige behandlingen av konkrete problemstillinger.

Alle tolkninger starter med en henvendelse om en konkret problemstilling vedrørende forståelsen av en standard. Bare et fåtall av disse henvendelsene fører til at det gis ut en tolkning i form av en «nummerert IFRIC». IFRIC diskuterer følgelig en rekke problemstillinger som de velger ikke å gå videre med. Disse publiseres i form av såkalte agendabeslutninger – «Items Not Added to the IFRIC Agenda», også kalt «NIFRIC-er». Begrunnelsen kan være at en mener det ikke er nødvendig å gi ut en tolkning fordi løsningen kan utledes av gjeldende standardtekst. Diskusjonene og begrunnelsen for at de ikke går videre med en henvendelse, fremgår av disse agendabeslutningene, og kan gi nyttig veiledning og forståelse av hvordan gjeldende regelverk skal forstås. Agendabeslutningene har ingen ikrafttredelsesdato og er følgelig relevante å se hen til allerede for avleggelsen av 2017-regnskapet.

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 statsautorisert revisor og autorisert finansanalytiker Anne-Cathrine Bernhoft. Hun er Executive Director og leder for fagavdeling regnskap i EY.

Tolkninger

IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Considerations

I tolkningen fra desember 2016 klargjør IFRIC hvilken valutakurs som skal anvendes ved forskuddsbetalinger knyttet til transaksjoner i utenlandsk valuta, der det en betaler (eller mottar penger) for er en ikke-pengepost i form av en eiendel, en inntekt eller en kostnad. Ved førstegangsinnregning av eiendelen, inntekten eller kostnaden som forskuddsbetalingen relateres til, skal en benytte valutakursen (spotkurs) på det tidspunktet forskuddsbetalingen innregnes (noe som normalt vil være betalingstidspunktet). I de tilfellene der forskuddsbetalingen består av flere delbetalinger, må selskapet benytte spotkursen på tidspunkt for innregning av de ulike delbetalingene.

Dette betyr at dersom Selskap A har inngått avtale om kjøp av en maskin fra en utenlandsk leverandør, betaler forskudd i utenlandsk valuta 1. mars 2018 og mottar driftsmidlet 1. juni 2018, skal selskapet benytte valutakursen fra 1. mars 2018 ved innregningen av maskinen.

Formålet med tolkningen er å sikre ensartet praksis ved måling av transaksjoner i

utenlandsk valuta som helt eller delvis gjøres opp med forskuddsbetalinger. Foretak som tidligere har benyttet valutakurs på tidspunkt for mottak av eiendelen, inntekten eller kostnaden, og altså ikke tidspunkt for avgivelse/mottak av forskuddet, vil dermed måtte endre praksis.

IFRIC 22 gjelder med virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2018 eller senere.

IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatment

Tolkningen klargjør hvordan usikre skatteposisjoner skal reflekteres i et IFRS-regnskap, og gjelder skattestørrelser som omfattes av IAS 12 *Inntektsskatt*. Bakgrunnen for tolkningen er at praksis til dels er uensartet på området.

Usikre skatteposisjoner oppstår når det er uklart hvordan gjeldende skatterett skal forstås for en konkret transaksjon eller henvendelse. Et av flere sentrale elementer i tolkningen er spørsmålet om en skal gjøre en separat eller samlet vurdering av usikre skatteposisjoner. Det angis at selskapet selv må ta stilling til om en separat eller samlet vurdering skal gjøres, og at en ved denne skjønnsmessige vurderingen skal se hen til



Diskusjoner og begrunnelser i IASBs tolkningsorgans (IFRS-IC) agendabeslutninger kan gi nyttig veiledning og forståelse av hvordan gjeldende regelverk skal forstås.

hvilken av de to tilnæringsmåtene som best forventes å reflektere en forventet løsning på usikkerheten. Problemstillingen er eksempelvis relevant i tilfeller der en har to usikre skatteposisjoner, og der avklaringen på den ene vil kunne påvirke utfallet i den andre saken. Dersom selskapet kommer til at en samlet vurdering av de to skatteposisjonene vil gi et bedre bilde av usikkerheten enn det å vurdere sakene hver for seg, skal en samlet vurdering legges til grunn.

Det er verdt å merke seg at IFRIC 23 krever at en skal legge til grunn at skattemyndighetene både kan og vil undersøke skatterapporteringen. Det skal også legges til grunn at skattemyndighetene har full oversikt over all informasjon når de gjennomfører et slikt tilsyn. Dette betyr at det skal legges til grunn at oppdagelsesrisikoen er 100 %.

Dersom selskapet kommer til at det er usikkerhet knyttet til skatteposisjonene, må de vurdere sannsynligheten for at skattemyndighetene vil akseptere selskapets løsning.

Er vurderingen at det er sannsynlig at skattemyndighetene vil akseptere selskapets løsning, skal målingen av skattestørrelsene være i tråd med de innrapporterte beløpene til skattemyndighetene (altså uten usikkerhetsjustering).

Kommer en derimot til at det ikke er sannsynlig, dvs. mindre enn 50 % sannsynlighet for at de innrapporterte skattestørrelsene vil bli akseptert, skal en måle skattestørrelsene i samsvar med den av de to følgende metodene som gir best uttrykk for forventet utfall: forventningsverdien eller det mest sannsynlige utfallet. I praksis vil kvantifisering av sannsynlighet være krevende, noe som gjør at sannsynlighetsvurderingen ofte vil være svært skjønnsmessig.

Tolkningen inneholder for øvrig også omtale av endring i estimater enten som følge av endring i relevante forhold eller at det foreligger ny informasjon. IFRIC 23 gjelder med virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2019 eller senere.

IFRIC 23 omhandler ikke renter og gebyrer knyttet til inntektsskatt, men IFRIC har omtalt dette i en agendabeslutning fra september 2017 (egen omtale lenger ned i artikkelen).

Agendabeslutninger

Utsatt skatt ved eiendelskjøp – «single asset-selskaper»

Fra tid til annen kjøper et foretak et annet selskap som ikke anses som virksomhet slik dette er definert i IFRS 3 *Virksomhets-sammenslutninger*. Vurderingen av om det utgjør en virksomhet, må gjøres konkret i det enkelte tilfellet, men kjøp av et selskap som utelukkende eier en eiendom, kan i gitte tilfeller være et eksempel på en slik transaksjon. IAS 12 *Inntektsskatt* har en særbestemmelse om utsatt skatt på midlertidige forskjeller som oppstår i slike oppkjøp, og angir at det ved første gangs innregning ikke skal innregnes utsatt skatt på disse (førstegangsinnregningsunntaket).

IFRIC vurderte i mars 2017 en henvendelse om allokering av anskaffelseskost i slike oppkjøp, herunder om det vil være anledning til å avsette for utsatt skatt.

Utsatt skatt-spørsmålet omfatter både utsatt skatt som oppstår i kjøpstransaksjonen og utsatt skatt som eksisterte i datterselskapet før oppkjøpet.

Det var i henvendelsen lagt til grunn at vederlaget for aksjene i det oppkjøpte selskapet var lavere enn virkelig verdi av eiendommen, og at dette skyldtes utsatt skattforpliktelsen som fulgte med eiendommen. Eiendommen var ansett som en investeringseiendom og målt til virkelig verdi etter IAS 40 *Investeringseiendom*.

IFRIC konkluderte med at det ikke skal avsettes for utsatt skatt i slike tilfeller. Det betyr at hele anskaffelseskosten skal tilordnes eiendelen (investeringseiendommen i dette konkrete eksemplet). I konsernregnskapet til overtakende selskap innregnes da utelukkende eiendommen, og hele anskaffelseskosten allokteres til eiendommen.

I de tilfellene der anskaffelseskost for aksjene er lavere enn virkelig verdi av investeringseiendommen på kjøpstidspunktet, vil man få en umiddelbar verdistigning som reflekteres i konsernregnskapet til overtakende selskap. Dette følger av anvendelsen av IAS 40. Det innregnes for øvrig utsatt skatt på den etterfølgende verdistigningen ettersom midlertidige forskjeller som oppstår etter oppkjøpet, ikke omfattes av førstegangsinnregningsunntaket i IAS 12.

Renter og gebyrer knyttet til inntektsskatt

IFRS inneholder ingen konkrete bestemmelser om hvordan renter og gebyrer som betales til (eller mottas fra) skattemyndighetene, skal behandles. Et sentralt spørsmål er om dette reguleres av IAS 12 eller IAS 37 *Avsættninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*.

På septembermøtet i 2017 drøftet IFRIC saken, og ga i agendabeslutningen uttrykk for at det ikke foreligger noe prinsippvalg mellom anvendelse av IAS 12 og IAS 37 på området. Det betyr at selskapet må gjøre en skjønnsmessig vurdering og følge ta konkret stilling til om pålagte renter og/eller gebyrer faller innenfor virkeområdet for IAS 12 eller IAS 37. Dersom man kommer til at en rente eller et gebyr skal anses for en inntektsskatt, anvendes reguleringen i IAS 12. Dette gjelder både innregning, måling og noteopplysninger. Om det i tillegg er usikkerhet knyttet til rentene/gebyrene, vil IFRIC 23 regulere den regnskapsmessige behandlingen.

Kommer selskapet til at rentene og/eller gebyrene ikke skal anses som inntektsskatt, anvendes IAS 37 for innregning og måling. Noteopplysningskravene i IAS 37 vil også måtte følges.

Agendabeslutningen gir som nevnt en avklaring på at det ikke foreligger noe prinsippvalg på området, men gir ingen veiledning med hensyn til hvordan en skal vurdere om renter og gebyrer faller inn under virkeområdet til IAS 12 eller IAS 37. Uten nærmere veiledning vil det trolig

fortsatt være noe uensartet praksis på området. Det er derfor viktig at selskapet gir opplysninger om hvilken vurdering de har gjort og grunnlaget for denne, jf. kravet om opplysning om ledelsens skjønnsmessige vurderinger i IAS 1.122.

Overgang til IFRS og omregningsdifferanser – datterselskap konverterer senere enn morselskapet

IFRS 1 *Førstegangsanvendelse av IFRS* inneholder en del unntak fra hovedregelen om full retrospektiv anvendelse ved overgang til IFRS. For datterselskaper som går over til IFRS etter at morselskapet har tatt i bruk IFRS, er det blant annet åpnet for at datterselskapet kan måle eiendelene og forpliktelsene til de beløpene som fremgår av morselskapets konsernregnskap (IFRS 1.D16 a). Tallene vil da være basert på morselskapets tidspunkt for overgang til IFRS.

Dette betyr at dersom Datter AS anvender IFRS i regnskapet sitt fra og med regnskapsåret 2018 og legger til grunn unntaksregelen i D16, vil balanseført verdi av eiendeler og forpliktelser målt pr. 1. januar i sammenligningsperioden (2017) være lik balanseført verdi i Mor AS' konsernregnskap på det samme tidspunktet.

IFRIC vurderte i 2017 en henvendelse som gjelder rekkevidden av paragraf D16 i IFRS 1. I henvendelsen ble det lagt til grunn at datterselskapet hadde utenlandsk virksomhet og følgelig ville ha omregningsdifferanser i sitt regnskap. Omregningsdifferansene inngår som en separat del av egenkapitalen. Problemstillingen som ble drøftet, var om unntaksbestemmelsen i D16 kunne legges til grunn også for omregningsdifferansene, slik at de ble innregnet til et beløp lik det som fremgikk av morselskapets konsernregnskap.

I september 2017 ble IFRICs agendabeslutning publisert, og den konkluderte med at D16 i IFRS 1 bare omfatter datterselskapets *eiendeler og forpliktelser*. Omregningsdifferanser er verken en eiendel eller en forpliktelse, men en egenkapitalkomponent. Konsekvensen er at unntaket i D16 ikke kan anvendes for omregningsdifferanser.

IFRIC konkluderte også med at en heller ikke kan legge til grunn en analog anvendelse av unntakene i D16 for omregningsdifferanser. Det følger da av IFRS 1 at datterselskapet kan velge å innregne omregningsdifferansene ved overgangen til IFRS til null. Alternativet er full innreg-

ning basert på en full retrospektiv anvendelse av IFRS-reglene.

Eiendelskjøp – kjøp av en gruppe eiendeler

IFRIC har høsten 2017 vurdert en henvendelse som omhandler kjøp av en gruppe eiendeler og forpliktelser som *ikke* utgjør en virksomhet. Problemstillingen gjelder allokering av transaksjonsprisen i tilfeller der a) summen av virkelig verdi for alle de individuelle eiendeler og forpliktelser avviker fra transaksjonsprisen, og b) det en kjøper omfatter både identifiserbare eiendeler og forpliktelser som skal innregnes til anskaffelseskost, og eiendeler/forpliktelser som skal innregnes til noe annet enn kost (for eksempel virkelig verdi).

IFRS 3.2(b) inneholder en bestemmelse som angir at en ved kjøp av en gruppe eiendeler og forpliktelser som ikke utgjør en virksomhet, skal allokere anskaffelseskost for hele gruppen ut til de enkelte identifiserbare eiendeler og forpliktelser basert på deres relative virkelige verdi på anskaffelsestidspunktet. Henvendelsen til IFRIC gjelder forståelsen av denne bestemmelsen.

IFRIC har gitt uttrykk for at det er to mulige måter å forstå bestemmelsen på:

1. Identifisere de enkelte identifiserbare eiendeler og forpliktelser som skal innregnes, og fastsette den individuelle transaksjonsprisen for hver enkelt av disse eiendelene og forpliktelsene ved å allokere anskaffelseskost for hele gruppen ut til de enkelte eiendeler og forpliktelser basert på de relative virkelige verdi-størrelsene. IFRIC legger videre til grunn at en deretter anvender førstegangsinnregningskriteriene i den enkelte standarden for de respektive eiendeler og forpliktelser. En eventuell forskjell mellom den allokerte anskaffelseskosten (transaksjonsprisen) og det beløpet som eiendelen eller forpliktelsen innregnes til etter den aktuelle standarden (eksempelvis virkelig verdi for enkelte finansielle instrumenter), behandles i tråd med bestemmelsene i den aktuelle standarden.
2. Identifiserbare eiendeler og forpliktelser som etter de aktuelle standardene kreves innregnet til noe annet enn anskaffelseskost (eksempelvis enkelte finansielle instrumenter som kreves innregnet til virkelig verdi etter IFRS 9), innregnes i tråd med den standarden. Resten av den samlede anskaffelseskosten for gruppen av eiendeler og

forpliktelser fordeles så ut på de øvrige eiendeler og forpliktelser, og allokeres basert på relative virkelige verdier.

IFRIC kom i september 2017 til at en fornuftig tolkning av IFRS 3.2(b) er at begge løsninger må kunne anvendes. Selskapet må i så fall anvende samme løsning for like transaksjoner, og gi opplysninger i note om grunnlaget for den valgte tilnærmingen. Det er for øvrig interessant å merke seg at IFRIC bruker en agendabeslutning til å innføre et prinsippvalg. De kodifiserer med andre ord et prinsippvalg som ikke er forankret i verken standard eller tolkning.

Tingsinnskudd i nystiftet tilknyttet selskap – investorer under samme kontroll

I denne agendabeslutningen fra januar 2018 drøftet IFRIC flere spørsmål knyttet til tingsinnskudd i form av varige driftsmidler ved etablering av et nystiftet tilknyttet selskap. Henvendelsen gjaldt en situasjon der investorene er under samme kontroll, og transaksjonen gjennomføres på markedsmessige vilkår. Et sentralt spørsmål er om en kan legge kontinuitet til grunn ved regnskapsføring av denne typen transaksjoner.

I henvendelsen spurte innsenderen om anvendelsen av IFRS-standarder på transaksjoner under samme kontroll. IFRIC la til grunn at med mindre det foreligger konkrete unntak for transaksjoner under samme kontroll, må de generelle bestemmelsene i den aktuelle regnskapsstandard legges til grunn.

Det ble videre tatt opp om det skal innregnes en forholdsmessig gevinst/tap ved tingsinnskuddet. Problemstillingen er med andre ord om en kan legge kontinuitet til grunn ved å unnlate gevinst-/tapsføring i et tilfelle der investorene er under samme kontroll.

IAS 28 inneholder bestemmelser om eliminering av gevinst ved opp- og nedstrømstransaksjoner, herunder tingsinnskudd i tilknyttet selskap. IFRIC viste til at bestemmelsen om forholdsmessig eliminering i paragraf 28 i IAS 28 viser til «unrelated investors» («ikke tilknyttede investorer» i norsk oversettelse), og at begrepet «unrelated» ikke skal forstås som det motsatte av «related» slik begrepet benyttes i IAS 24 *Nærstående parter*.

IFRIC konkluderte dermed med at også i tilfeller der investorene er under samme kontroll, skal en innregne den delen av gevinsten/tapet som er knyttet til de øvrige investorene (forholdsmessig gevinst/tap).

Det siste spørsmålet som ble drøftet, er bare relevant i de tilfellene der virkelig verdi av eiendelen som investor overfører gjennom tingsinnskuddet, avviker fra virkelig verdi av investors andel av det tilknyttede selskapet. Spørsmålet er hvilken verdi en skal innregne investeringen i tilknyttet selskap til; virkelig verdi av eiendelen som overføres eller virkelig verdi av andelen av det tilknyttede selskapet. IFRIC viste til at en innregner andelen til virkelig verdi av eiendelen som overføres gjennom tingsinnskuddet, med mindre transaksjonen gir objektive bevis for at investeringen i tilknyttet selskap har falt i

verdi. I så fall anvendes bestemmelsene i IAS 36 *Verdifall på eiendeler* for å vurdere nedskrivningsbehovet.

Avsluttende kommentar

Etter at IFRS har vært benyttet i finansregnskapene for noterte selskaper i EU og Norge i godt over ti år, kunne en være fristet til å tenke at regelverket nå har «satt seg». Aktiviteten i IFRIC viser at så ikke er tilfellet. Behovet for klargjøringer er fortsatt til stede. De nye tolkningene og de mange agendabeslutningene som IFRIC har publisert det siste året, tar opp en

rekke problemstillinger på mange ulike områder.

Det er interessant å se at det ikke bare er de nyeste standardene som oppleves som krevende å forstå og anvende i praksis. Enkelte av henvendelsene gjelder forståelsen av standarder som har vært i bruk i en årrekke allerede. Og med nye, prinsippbaserte standarder som eksempelvis IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* «på trappene», tror jeg vi må forvente at behovet for klargjøringer i form av tolkninger og agendabeslutninger, kommer til å være til stede også i årene fremover.

Del IV:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017



Senior skattejurist
Line Sollit
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorrådgiver
May-Lise Persen Lerang
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Artikkelen inneholder korte omtaler av to saker der problemstillingene gjaldt fordel vunnet ved arbeid og spørsmål om skatteplikt ved utbetaling til utenlandsk aksjonær. Den inneholder også to saker der temaet er grensedragningen mellom lån og utbytte.

Om gjeldsettergivelse kan anses som fordel vunnet ved arbeid¹

Fremstillingen gjelder spørsmål om en gjeldsettergivelse kan anses som fordel

vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5–1. Saken hadde også andre problemstillinger² som ikke omtales her.

Når det gjelder spørsmålet om gjeldsettergivelse, var det ikke omtvistet at det forelå en «fordel» ved at gjeld ble ettergitt uten at den skattepliktige hadde betalingsvansker. Spørsmålet var om fordelene var «vunnet ved arbeid». Skattekontoret og sekretariat mente at gjeldsettergivelsen hadde tilknytning til den skattepliktiges arbeid som styreleder i B AS. Skatteklagenemnda var ikke enig, og fattet vedtak om at tilknytningen til arbeidet ikke var sterkt nok til at gjeldsettergivelsen kunne anses som fordel vunnet ved arbeid.

Saksforholdet

Den skattepliktige hadde vært styreleder i B AS fra etableringen 13 år tidligere. Han hadde også vært styreleder i tre andre datterselskaper til B AS.

I styremøte i B AS i år 1, seks år forut for aktuelt inntektsår, ble det vedtatt å tildele et gitt antall aksjer til fem av styremedlemmene i B AS, herunder til den skattepliktige. Hans aksjekjøp i B AS ble finansiert ved låneopptak i en av de andre styremedlemmenes (Gs) selskap J AS. Den skattepliktige lånte kr 640 000 til 7 % rente. Aksjene i B AS ble stilt som sikkerhet for lånet.

Den skattepliktige hadde i tillegg til styrevirket i B AS ulike forretningsmessige forbindelser med G og hans familie. J AS hadde gjennom ulike datterselskaper, samt familiære tilknytninger mellom aksjonærer i J AS og andre selskaper, nær tilknytning til B AS.

Den skattepliktige beregnet, men betalte ikke alle renter på lånet i årene etter tilde-

¹ Saken er publisert på skatteetaten.no. Se også Lovdata, referanse SKNS1-2017-57.

² Spørsmålet om passivitet er belyst i Revisjon og Regnskap 8/2017.