

de balanseorienterte definisjonene. Men en slik tilnærming til spørsmålet om IFRS 15 gir «bedre» regnskaper, er på mange måter meningsløs. Den reelle syretesten er om brukerne får mer beslutningsrelevant informasjon.

Den nye standarden har viktige bidrag til bedre og mer konsistent praksis – for eksempel kan standardens systematisering av tankesett rundt ulike leveranseforpliktelser bli et bidrag til mer meningsfylt rapportering. Tilsvarende er standardens veiledning i regnskapsmessig håndtering av usikkerheten i variable vederlag et fremskritt. På den andre siden, og som allerede nevnt, kravet til skjønnsutøvelse og tolkning av til dels abstrakte konsepter, vil kunne bidra til uensartet praksis i noen tilfeller.

Og om en investor eller analytiker, eventuelt en långiver, får et bedre grunnlag for å vurdere selskapets inntjeningssevne og ledelsens forvaltning

av tilgjengelige ressurser når for eksempel kontraktsinntekt som skapes gjennom tunge produksjonsaktiviteter i henhold til kontrakt, ikke gir resultat-effekt før ved ferdigstilling av kontrakten, det er et mer åpent spørsmål.

Tilsvarende vil anvendelsen av kriteriene for balanseføring av kontraktsutgifter kunne få en sentral betydning for nytteverdien av den nye standarden. Fortløpende kostnadsføring av utgifter som er en åpenbar og direkte del av en prosjektkalkyle, vil ikke nødvendigvis tilgjengeliggjøre den mest relevante finansielle informasjonen for beslutningsformål.

De siste årene har fremveksten av alternative resultatmål («APM») som tillegg til finansregnskapsrapporteringen vært tydelig, og det til en viss bekymring for regnskapsbrukerne og regulerende myndigheter. Dersom inntektsføringen etter IFRS 15 gir mindre beslutnings-

nyttig informasjon i én eller flere bransjer, kan en mulig konsekvens være at bruken av APM-er øker ytterligere. En slik eventuell direkte sammenheng mellom IFRS 15 og omfanget og hyppigheten av APM-er, vil i seg selv kunne være betenkelig. Tilsvarende kan en ikke utelukke at avviket mellom inntekter for segmentrapporteringsformål og inntekter resultatført i resultatoppstillingen øker ved innføringen av IFRS 15. Også det vil i så fall reise en del spørsmål rundt IFRS 15 sitt bidrag til beslutningsnyttig informasjon.

Det er for tiden uklart hva som skjer med regnskapslovgivningen, og dermed innholdet i god regnskapsskikk. Inntil videre er imidlertid både opptjenings- og sammenstillingsprinsippet de to sentrale periodiseringsprinsippene i god regnskapsskikk, og det forventes dermed at avstanden mellom periodisering etter IFRS og god regnskapsskikk vil øke i og med IFRS 15.

Bemerkninger til Skårer Syd-dommen

I Revisjon og Regnskap 1–2018 har seniorskattejurist Markus Wroldsen en kommentar til Skårer Syd-dommen. Siden Wroldsen fant Høyesteretts begrunnelse overraskende og ikke har tatt et eksplisitt forbehold for at dette var hans helt private kommentar, vil Skatt øst knytte noen bemerkninger til dommen.



Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Partner EY

Skatt øst utøvde statens partsrolle i saken og var ikke overrasket over verken begrunnelse eller resultat.

Saksforholdet

Skårer Syd Holding AS (SSH) hadde anskaffet tjenester for oppkjøp av et aksjeselskap som var frivillig registrert for utleie av næringseiendom. Etter

oppkjøpet ble selskapene fellesregistrert. SSH inngikk med det i det merverdiavgiftssubjektet som hadde merverdiavgiftspliktig virksomhet. Høyesterett kom til at det ikke forelå fradragsrett for anskaffelsene knyttet til oppkjøpet av aksjeselskapet.

Fradragsrett for anskaffelser som er til bruk i merverdiavgiftspliktig virksomhet

Høyesterettsdommene Tønsberg Bolig, Telenor og nå sist Skårer Syd, har etter vårt syn gjort det klart at investoraktivitet utgjør et særskilt merverdiavgiftsun-

tatt formål. På samme måte som annen merverdiavgiftsunntatt aktivitet, kan investoraktivitet tilsa at det må foretas nøye vurderinger av hvilken aktivitet som anskaffelsene er til bruk for.

I Tønsberg Bolig kom Høyesterett til at de aktuelle anskaffelsene både var til bruk for selskapets merverdiavgiftspliktige entreprenørvirksomhet og for avgiftsunntatt finansiell aktivitet.

Den finansielle aktiviteten bestod i at selskapet hadde stilt garanti for datterselskapets økonomiske forpliktelser. Høy-

terett ga på dette grunnlaget anvisning på forholdsmessig fradragsrett. Både flertallet og mindretallet i Tønsberg Bolig-dommen anerkjente at aksjeeierinteressen i utgangspunktet utgjorde et relevant unntatt formål. Aksjeposten ble imidlertid ansett som klart verdiløs.

Høyesterett anså at det i denne situasjonen ikke var treffende å legge til grunn at de innkjøpte tjenestene knyttet seg til aksjeeierskapet. Med Telenor-dommen stadfestet en samlet Høyesterett aksjonærinteressen som et relevant unntatt formål. Anskaffelser knyttet til salg av aksjene i et datterselskap (underkonsern) og anskaffelser knyttet til å ivareta aksjonærinteressen i andre Telekom-selskaper, ble ikke ansett som fradragsberettigede.

Kjøp av aksjer – ikke-avgiftspliktig formål

Skårer Syd-saken reiste spørsmålet om kjøp av aksjeselskap står i en annen stilling, hva gjelder fradragsrett, enn det å ivareta og realisere aksjeposisjoner. Høyesterett ga uttrykk for at SSHs kjøp av aksjeselskapet knyttet seg til ikke-avgiftspliktig virksomhet, uten at det forelå opplysninger om at aksjesalg var nært forestående. Etter vårt syn er denne betraktningen i tråd med de ovennevnte dommene og dessuten relativt intuitiv. Det at investeringsperspektivet evt. er svært langsiktig, endrer ikke i seg selv karakteren av aktiviteten.

I forlengelsen av den ovennevnte betraktningen, at tilknytningen til aksjeeirvirksomhet ble konstatert på bakgrunn av aksjekjøp, presiserer vi at verken statens anførsler eller rettens bemerkninger kan forstås som at «kjøp» skal være ensbetydende med «omsetning».

I avsnitt 28 bemerket derimot retten at det av merverdiavgiftsloven «... § 3–6 bokstav e følger at omsetning av «finansielle instrumenter og lignende» er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Unntaket omfatter både kjøp og salg av aksjer...». Tilsvarende er det i avsnitt 47 uttalt at «... kjøp og salg av aksjer er likestilt i merverdiavgiftsloven § 3–6 bokstav e.».

I denne sammenheng er det verdt å være oppmerksom på at unntak fra merverdiavgiftsplikt gjennomgående er utformet som at «... omsetning av... er unntatt fra [merverdiavgifts]loven». Det er klart at slike unntak *kan* komme til anvendelse også på kjøp. Dette ved at kjøpers plikt til å betale merverdiavgift for kjøp av fjernleverbare tjenester er begrenset til tjenester som ville vært «... *merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.*» (3–30 annet ledd f).

Etter vår oppfatning er Høyesteretts ovennevnte bemerkninger, om at både kjøp og salg av aksjer er unntatt fra avgift, knyttet til betraktningen om at SSH måtte anses for å ha en avgiftsunntatt aksjeeieraktivitet – selv om SSH ikke hadde konkrete planer om å selge aksjer/aksjeselskap.

Stø kurs

Skårer syd fellesregistrerte seg som nevnt straks etter oppkjøpet med det oppkjøpte selskapet. Fellesregistreringen var frivillig registrert for merverdiavgiftspliktig utleie av fast eiendom. Høyesterett nøyde seg ikke med å konstatere at anskaffelsene knyttet seg til selskapets ikke-avgiftspliktige virksomhet, men vurderte om anskaffelsene også var til bruk for den merverdiavgiftspliktige utleievirksomheten. Denne tilknytningsvurderingen viser etter vårt syn at Høyesterett anvendte den veletablerte normen om fradragsrett for anskaffelser som er relevante for – og som har en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Etter vår vurdering er det klart at Høyesterett kom til ikke-fradragsrett, ut fra betraktninger om at:

- SSH drev ikke-avgiftspliktig aksjeeirvirksomhet
- Anskaffelsene knyttet seg til denne unntatte aktiviteten
- Anskaffelsene var ikke for noen del til bruk i avgiftspliktig virksomhet

Dommen gir etter vårt syn ikke grunnlag for tvil om at objekter som er unntatt fra merverdiavgift, herunder merverdiavgiftspliktige tjenester for å kjøpe inn slike objekter, kan være til bruk i avgiftspliktig virksomhet – slik

at inngående merverdiavgift kan føres til fradrag. Rettstilstanden kan illustreres med at både:

- tjenester med å få oppført et bygg, og
- konsulenttjenester knyttet til innkjøp av eiendom,

kan være til bruk i avgiftspliktig virksomhet – selv om bygget/eiendommen som sådan utgjør et avgiftsunntatt objekt.

Nøytralitet – flere aspekter

At fradragsretten er avgrenset mot anskaffelser som er til bruk for investoraktivitet, medfører nøytralitet blant annet mellom:

- ulike investorer, merverdiavgiftskostnaden er uavhengig av om investoren også driver merverdiavgiftspliktig virksomhet eller ei
- ulike investeringsvalg, merverdiavgiftskostnaden er uavhengig av om investoraktiviteten knytter seg til den samme bransjen som investoren også driver merverdiavgiftspliktig virksomhet i eller om det investeres i en helt annen bransje
- minoritets- og majoritetsposisjoner

Merverdiavgiftsretten er ikke omfattet av EØS-avtalen og det er klart nok at det er variasjoner mellom norsk og utenlandsk merverdiavgiftsrett – på flere temaer. Et ønske om å oppnå likebehandling med fradragsrettsregimer som eventuelt påviselig er mer liberale, synes dessuten å måtte avveies blant annet mot målet om at merverdiavgiften skal være konkurransenøytral for innenlandske forhold. En fradragsrett vil kunne være en konkurransefordel mellom innenlandske virksomheter.

Avsluttende merknader

Etter vårt syn gjenspeiler de ovennevnte avgrensningene av fradragsretten at det er realitetsforskjeller mellom direkte og indirekte eierskap, til virksomhet og driftsmidler. Det er videre i tråd med øvrig Høyesterettspraksis at unntak fra merverdiavgiftsplikt medfører at det må trekkes et merverdiavgiftsmessig skille, gjennom det som bedriftsøkonomisk gjerne kan betraktes som én samlet virksomhet.