

Om Spør advokaten



Astrid Foyn-Bruun er advokat og partner i EY Law. Hun arbeider særlig med kontraktsrett, arbeidsrett IP/IT, offentlige anskaffelser og problemstillinger knyttet til olje- og gassegmentet, men EY Law tilbyr tjenester innen et bredt spekter av forretningsjus, og i denne spalten vil Astrid svare på spørsmål knyttet til hele EY Laws fagområde.

Advokatfullmektig Marthe Andrea Larsen ved EY Tax and Law i Bergen har bidratt til artikkelen i denne utgaven av bladet. Har du spørsmål som også kan være av interesse for Revisjon og regnskaps lesere, kan disse sendes: astrid.foyn-bruun@no.ey.com. I utgangspunktet vil kun spørsmål som kommer på trykk bli besvart.

Fradragsrett for mva på transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer?

Vi får stadig spørsmål om fradragsretten for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader relatert til kjøp av selskaper. Dette er et komplisert område av jussen og ikke lett å besvare kort i en spalte som denne. Nedenfor har vi listet opp noen punkter som det er særlig viktig å være oppmerksom på.

I forretningslivet skjer det et omfattende antall kjøp av aksjeselskaper. I forbindelse med disse transaksjonene pådrar selskapene seg ofte betydelige kostnader til rådgivere som bistår med due diligence, utarbeidelse av prospekter, kontraktsforhandlinger, kontraktsutforming, gjennomføring av selve overtakelsen mv. Myndighetene har stort fokus på slike transaksjonskostnader ved kontroll. Etter relativt ny retts- og forvaltningspraksis¹ antas fradrags-

retten å være meget snever hva gjelder fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av *eiendomsselskap*. Spørsmålet er om et selskap har fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp av aksjene i andre type selskaper.

Tilknytningskravet

For å oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift, må anskaffelsen være pådratt «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 8–1. I denne vurderingen ligger det at kostnadene må være relevante, og ha en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige aktiviteten som drives, for å være fradragsberettiget. Vilkåret omtales også som «tilknytningskravet». Det er i all hovedsak dette vilkåret for fradragsrett som blir problematisert i praksis. Det må foretas en konkret vurdering for hvert enkelt tilfelle, for å vurdere om vilkåret er oppfylt.

Ren finansiell handel med aksjer er i utgangspunktet unntatt merverdiavgiftsloven. Det gis da heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader knyttet til slik aktivitet.

Kan danne grunnlag for fradragsrett

Hvis anskaffelsen er begrunnet i industrielle eller konkurransemessige forhold for den avgiftspliktige virksomheten, er vi av den oppfatning at det kan danne grunnlag for fradragsrett. Det er her ofte snakk om investeringer foretatt for å bygge opp, utvikle eller utvide egen avgiftspliktig virksomhet. Etter vår oppfatning kan fradragsretten særlig begrunnes med følgende forhold:

- Det kjøpte selskapet skal i stor grad integreres eller fusjoneres med det kjøpende selskapet etter oppkjøp.
- Transaksjonen gjennomføres som ledd i intern restrukturering av den avgiftspliktige virksomheten som ikke endrer de reelle eierforholdene.

Selskapet som kjøpes, bør innlemmes i fellesregistrering² med det kjøpende selskapet i Merverdiavgiftsregisteret i den avgiftsterminen oppkjøpet skjer.

Uklar rettstilstand

Rettstilstanden knyttet til fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp av selskaper er noe uklar. Myndighetene har de senere årene blitt mer restriktive på å godta fradragsrett, på grunn av ny rettspraksis. Vi vil også påpeke at Merverdiavgiftshåndboken for 2018 om dette temaet er endret markant fra

¹ Telenor (Rt. 2015. 652), Skårer Syd Holding (Hr-2017-1851), Ferd (16-175238TVI-OTIR/04), Skatteklagenemda (Stor avdeling 01 NS 20/2018).



² Flere selskaper, som i utgangspunktet er ulike avgiftssubjekter, kan anses som ett avgiftssubjekt når nærmere vilkår er oppfylt.

fjorårets utgave, som i likhet med tidligere utgaver åpnet for fradrag ved kjøp av konkurrerende virksomheter for å utvide egen avgiftspliktig virksomhet.

Vi håper på en avklaring fra domstolene på dette temaet snart.

Fjern risikoen for tilleggsskatt

Vi anbefaler at virksomhetene har et bevisst forhold til temaet, og gjør en nøye vurdering av om de kan fradragføre transaksjonskostnader. Det må alltid foretas en individuell vurdering i det enkelte tilfellet.

Vi anbefaler også at det legges ved en forklaring til mva-meldingen hvor det kreves fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. I for-

klaringen må det gis riktige og fullstendige opplysninger om de forholdene som ligger til grunn for fradraget, og gjerne en kort redegjørelse om hvordan man har vurdert regelverket. Dette skal fjerne risikoen for å bli ilagt tilleggsskatt (tidligere tilleggsavgift),³ dersom skattemyndighetene skulle mene at det ikke foreligger fradragsrett.

Det er også viktig å ha dokumentasjon (knyttet til anskaffelsene) som viser hva som er formålet med anskaffelsene, for å unngå at fradragsretten tapes.

³ Hvis virksomheten ikke leverer riktige og fullstendige opplysninger i mva-meldingen, kan skattemyndighetene ilagge tilleggsskatt. Denne er normalt 20 % av den skattemessige fordelen.



Om ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforhold, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt.

Ordinær fusjon med negativ egenkapital

Kategori: Selskapsrett, Skatt, Regnskap

Spørsmål: Arne eier alle aksjene i Eiendomsselskapet AS. Selskapet har negativ balanseført egenkapital, men stor positiv virkelig verdi i form av merverdi på fast eiendom.

Med henblikk på et mulig fremtidig salg ønsker han å få aksjene inn i fritaksmetoden. Han tenker å stifte et «skyggekonsern» med Mor AS og Datter AS. Han ønsker å fusjonere Eiendomsselskapet AS inn i Datter ved å øke pålydende på aksjene i Mor som vederlag.

Lar dette seg gjøre?

Svar: Nei. Dette er en fusjon til regnskapsmessig kontinuitet, jf. NRS 9 *Fusjon*. Innskuddet skal da videreføres og måles til balanseførte verdier, jf. aksjeloven § 2–7, og ikke til virkelige verdier. Etter aksjeloven § 2–12 første ledd første punktum kan innskuddet ikke være lavere enn aksjens pålyd-

ende. Videre følger det av aksjeloven § 13–10 at styret skal avgi en redegjørelse for fusjonsplanen, jf. § 2–6. Redegjørelsen skal bekreftes av revisor. Styret skal i redegjørelsen erklære at de eiendelene selskapet skal overta, har en verdi som minst svarer til det avtalte vederlaget, jf. § 2–6 første ledd nr. 4. Det er da ikke tilstrekkelig at de virkelige verdiene som tilføres fra Eiendomsselskapet AS ved fusjonen minst tilsvare kapitalforhøyelsen i Mor AS. I tillegg må tilført balanseført verdi minst utgjøre kapitalforhøyelsen.

Se også Revisjon og Regnskap 2011/8 og boken «Fusjon og Fisjon», 2. utg. (2015) skrevet av Aamelfot m.fl. pkt. 4.3.5 og 5.6.7.3.

Krav til skattetrekkkonto

Kategori: Skatt

Spørsmål: Vidar har sitt 100 % eide holdingselskap. Han har annen inntekt, og velger å ta ut en mindre lønn fra holdingselskapet én gang i året. Han har ikke etablert skattetrekk-

konto, men samtidig med lønnsutbetalingen overfører han forskuddstrekking direkte til kemneren.

Er han likevel pliktig til å ha skattetrekkkonto?

Svar: Ja. Det følger av skattebetalingsloven § 5–12 første ledd at den som foretar skattetrekk, skal sette beløpet inn på skattetrekkkonto.

Det er kun unntak fra kravet om løpende overføringer til kontoen når innestående til enhver tid dekker løpende trekkansvar, jf. skattebetalingsloven § 5–12 annet ledd.

Videre følger at skattetrekkkonto helt kan unnlates når selskapet har fått bank mv. til å stille garanti for skattetrekket.

Revisorforeningen har i januar 2018 sendt brev til Finansdepartementet, og bedt om at skattebetalingsloven endres slik at selskapet kan betale direkte til kemneren uten skattetrekkkonto.