



Uttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året da uttalelsen ble gitt. Den bindende virkningen av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Videre bør man være klar over at dersom rettstilstanden endres ved lov eller forskrift, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

Uttalelsen kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-2. Skriftlig klage skal innen 6 uker sendes det organ som har avgitt den bindende forhåndsuttalelsen. Reglene om krav til anmodningens innhold i § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage over en bindende forhåndsuttalelse, jf. § 6-2-1. Ved mottak av klage skal den instans som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Er vilkårene for å behandle en klage ikke tilstede skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd.

I det tilfellet klagen tas til behandling skal det organ som mottar klagen utarbeide en redegjørelse til Skatteklagenemnda og oversende klagen, jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-3, 13-4 og 13-5. Klageinstansens forhåndsuttalelse bør normalt avgis senest 3 måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Følgende siteres fra anmodningen:

"1 Innledning

På vegne av [REDACTED], org.nr. [REDACTED], anmodes skattekontoret med dette om å avgjøre en bindende forhåndsuttalelse hvor følgende ønskes avklart:

- Vil fisjonen av [REDACTED] virksomhet knyttet til [REDACTED] tjenester mv. til [REDACTED] anses for å skje innenfor en avgiftsmessig fellesregistrering?
- Under forutsetning av at fisjonen anses for å skje innenfor fellesregistrering: Vil det være nødvendig for [REDACTED] og [REDACTED] å inngå en justeringsavtale for kapitalvarene som overdras i forbindelse med fisjonen?

Av hensyn til at fisjonen skal gjennomføres i løpet av svært kort tid (medio [REDACTED]) og at skattekontorets avklaring er av stor betydning for selskapene, bes skattekontoret om å prioritere å behandle anmodningen så snart som mulig. Dersom skattekontoret ikke rekker å avgjøre en bindende forhåndsuttalelse før fisjonen gjennomføres, ber [REDACTED] om at skattekontoret likevel avgir en veiledende uttalelse for de samme rettslige spørsmålene.

2 Formalia

2.1. Rettsgebyr



■■■■ har innbetalt et gebyr tilsvarende 15 rettsgebyr, totalt kr 17 250 kroner, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1 tredje ledd bokstav d. Vedlagt følger en bekreftelse på at betalingen er utført til kontonummer ■■■■ (vedlegg 1).

2.2. Vilkårene for at skatteetaten kan avgi bindende forhåndsuttalelse er oppfylt

Det følger av skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd at:

«Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.» (våre understrekninger)

Bakgrunnen for anmodningen om en bindende forhåndsuttalelse er at ■■■■ skal fisjonere ut deler av sin virksomhet i et nytt selskap, jf. nærmere om dette i punkt 3. I den forbindelse er det av vesentlig betydning for selskapet å klarlegge hvorvidt fisjonen kan anses for å gjennomføres innad i en fellesregistrering, slik at det ikke er nødvendig for ■■■■ og ■■■■ å inngå en justeringsavtale for kapitalvarer som overdras i forbindelse med fisjonen.

2.3. Unnlatelse av publisering av bindende forhåndsuttalelse

Det anmodes om unnlatt publisering av den bindende forhåndsuttalelsen, da det antas at det foreligger fare for identifikasjon av selskapet ved publisering i anonymisert form. Publisering vil derfor kunne medføre brudd på skattekontorets taushetsplikt etter fvl. § 13.

Hvis anmodningen ikke kan etterkommes, ber vi om å bli kontaktet før en eventuell publisering.

3 Bakgrunn, faktum og problemstilling

■■■■ er et ledende ■■■■ selskap som blant annet driver virksomhet med utvikling og salg av løsninger innen ■■■■ og ■■■■. I tillegg leverer selskapet ■■■■ tjenester og -løsninger for ■■■■.

■■■■ er nå i en pågående omstrukturingsprosess, hvor selskapet er i ferd med å fisjonere ut virksomheten knyttet til ■■■■ tjenester mv. Nevnte virksomhet skal fisjoneres ut i selskapet ■■■■, som vil drive denne delen av ■■■■ virksomheten videre etter fisjonen. Fisjonen vil etter planen registreres gjennomført i Foretaksregisteret i løpet av tidsrommet ■■■■.

■■■■ eies av det ■■■■ morselskapet ■■■■, og inngår i dag i en avgiftsmessig fellesregistrering i Norge sammen med selskapet ■■■■ (som også er rapporterende enhet for fellesregistreringen). På samme måte som de to nevnte selskapene vil også ■■■■ være et heleid selskap av det ■■■■ morselskapet, og også ■■■■ skal inngå i den norske fellesregistreringen.

■■■■ er per i dag under stiftelse, og vil registreres i Foretaksregisteret samtidig med at fisjonen gjennomføres. ■■■■ vil imidlertid sende inn melding om at selskapet skal inkluderes i fellesregistreringen allerede mens selskapet er under stiftelse – dvs. slik at melding om fellesregistrering er sendt inn på det



tidspunktet fisjonen gjennomføres og selskapet registreres i Foretaksregisteret. Det vil for øvrig bes om at fellesregistreringen gis virkning fra innværende avgiftstermin, dvs. med virkning fra [REDACTED].

[REDACTED] ønsker i den forbindelse å avklare om ovennevnte fisjon av virksomheten knyttet til [REDACTED] tjenester mv. til [REDACTED] vil anses for å finne sted innenfor den norske fellesregistreringen.

Videre har [REDACTED] fradragsført inngående avgift knyttet til kapitalvarer som er til bruk i virksomheten med [REDACTED] tjenester. Disse kapitalvarene vil omfattes av justeringsregelverket i Merverdiavgiftsloven («mval») kapittel 9. Under forutsetning av at fisjonen vil anses for å finne sted innenfor fellesregistreringen, ønsker [REDACTED] derfor også avklart om det vil være nødvendig å inngå en justeringsavtale mellom [REDACTED] og [REDACTED] for kapitalvarene som overdras i forbindelse med fisjonen.

4 Vår vurdering

4.1. Fisjonen kan anses for å gjennomføres i fellesregistreringen

Merverdiavgiftsloven («mval.») § 2-2 tredje ledd åpner for at samarbeidende selskaper kan fellesregistreres i Merverdiavgiftsregisteret:

«To eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift» (våre understrekninger)

I dette tilfellet er det ikke tvilsomt at vilkårene om samarbeidende selskap og eierkrav vil være oppfylt, ettersom både [REDACTED] og [REDACTED] vil være heleide selskaper av morselskapet [REDACTED]. Det vises i den forbindelse til Merverdiavgiftshåndboken 2019 (15. utgave) side 166.

Etter vår oppfatning blir spørsmålet derfor hvilket tidspunkt fellesregistreringen får virkning fra – og dermed om fisjonen kan anses for å være gjennomført innenfor fellesregistreringen eller ikke.

Virkningstidspunktet for fellesregistreringen reguleres av bestemmelsen i mval. § 14-1 annet ledd:

Fellesregistrering og frivillig registrering etter § 2-3 fjerde til sjette ledd kan tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen den elektroniske søknaden om registrering blir loggført i mottakssentralen som godkjent. (vår understrekning)

Som nevnt over vil [REDACTED] sende inn melding om å bli inkludert i fellesregistreringen allerede før fisjonen registreres gjennomført. Det vil i den forbindelse bes om at fellesregistreringen gis virkning fra starten av innværende avgiftstermin – dvs. fra [REDACTED].

I lys av dette legger vi til grunn at fisjonen av [REDACTED] virksomhet knyttet til [REDACTED] tjenester mv. til [REDACTED] vil anses for å finne sted innenfor fellesregistreringen.

Det nevnes i denne forbindelse at forholdene i herværende sak skiller fra de faktiske forholdene i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 20. mai 2019. I herværende sak vil de materielle vilkårene for fellesregistrering være oppfylt allerede på fisjonstidspunktet – dette altså i motsetning til



saksforholdet i forhåndsuttalelsen av 20. mai 2019, hvor de materielle vilkårene først ble oppfylt på et senere tidspunkt.

4.2. Det er ikke nødvendig for [redacted] og [redacted] å inngå en justeringsavtale

Under forutsetning av at fisjonen skal anses for gjennomført i fellesregistreringen, er spørsmålet dernest om overdragelsen av kapitalvarer fra [redacted] til [redacted] er å anse som en justeringshendelse – slik at [redacted] og [redacted] evt. må inngå en justeringsavtale i forbindelse med fisjonen for å unngå justeringsplikt.

I henhold til mval. § 9-2 er overdragelse av kapitalvarer en justeringshendelse som medfører justeringsplikt. Fisjon anses som en overdragelse etter justeringsreglene, jf. blant annet Skattedirektoratets uttalelse av 18. februar 2009 punkt 6. Justeringsplikten kan imidlertid unnlates dersom den som overtar kapitalvaren også overtar justeringsforpliktelsen, jf. mval. § 9-3 første ledd. Forutsetningen er at, blant annet, at det inngås en justeringsavtale i tråd med mva-forskriften § 9-3-2 og § 9-3-3.

Det er imidlertid lagt til grunn av både Skattedirektoratet («SKD») og Klagenemnda for merverdiavgift («KMVA») at overdragelser innenfor en fellesregistrering i seg selv ikke utløser en justeringsplikt, jf. blant annet SKDs brev av 20. november 2014 og KMVA nr. 7856. Det vises i denne forbindelse til Merverdiavgiftshåndboken 2019 (15. utgave) side 858.

Basert på ovennevnte er vår oppfatning at overdragelsen av kapitalvarer fra [redacted] til [redacted] ikke innebærer en justeringshendelse – og at fisjonen således heller ikke utløser justeringsplikt på kapitalvarene som overdras. Når det ikke foreligger en justeringsplikt, vil det heller ikke være nødvendig at [redacted] og [redacted] inngår en justeringsavtale i forbindelse med fisjonen.

5 Avslutning

Skattekontoret anmodes etter dette om å bekrefte at fisjonen av [redacted] virksomhet knyttet til [redacted] tjenester til [redacted] gjennomføres innenfor en fellesregistrering. Skattekontoret anmodes videre om å bekrefte at det ikke er nødvendig for [redacted] og [redacted] å inngå en justeringsavtale for kapitalvarer som overdras i forbindelse med fisjonen."

Følgende siteres fra e-post av 10. desember 2019:

"Den inngående avgiften knytter seg til [redacted] som [redacted] har anskaffet til bruk i virksomheten knyttet til [redacted] tjenester mv. for [redacted]. Vi legger til grunn at [redacted] vil anses som kapitalvarer etter mval. § 9-1 andre ledd – og at det i utgangspunktet vil være nødvendig med en justeringsavtale for å overta justeringsforpliktelsene som følger i forbindelse med en virksomhetsoverdragelse forutsatt at fisjonen ikke anses gjennomført innenfor fellesregistreringen, jf. mval. § 9-2 fjerde ledd og § 9-3. "



Skattekontorets vurderinger

1. Generelt

Skattekontoret skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om om fisjonen av [REDACTED] vil anses for å skje innenfor fellesregistreringen, jf. mval. § 2-2 tredje ledd, og om det vil være nødvendig å inngå en justeringsavtale for kapitalvarene som overdras i fisjonen, jf. mval. § 9-3 første ledd.

Skattekontoret forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes. Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende.

2. Vil fisjonen av [REDACTED] virksomhet knyttet til [REDACTED] tjenester mv. til [REDACTED] anses for å skje innenfor fellesregistreringen?

Skattekontoret vil i det følgende avgrense drøftelsen mot spørsmålet om vilkårene for å bli fellesregistrert er oppfylt, jf. mval. § 2-2 tredje ledd.

Spørsmålet om fisjonen av [REDACTED] virksomhet til [REDACTED] vil anses for å skje innenfor fellesregistreringen kan også formuleres som et spørsmål om fellesregistreringens virkningstidspunkt for nystiftede [REDACTED].

Virkningstidspunkt for fellesregistrering er angitt i mval. § 14-1 annet ledd:

"Fellesregistrering og frivillig registrering etter § 2-3 fjerde til sjette ledd kan tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen den elektroniske søknaden om registrering blir loggført i mottakssentralen som godkjent. Godkjenning bekreftes ved elektronisk kvittering. Dersom søknaden er levert på papir, kan registreringen tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen søknaden ble postlagt".

Av faktum fremgår det at [REDACTED] er under stiftelse medio [REDACTED], og vil registreres i Foretaksregisteret samtidig med at fisjonen gjennomføres. Melding om at [REDACTED] skal innlemmes i fellesregistreringen skal sendes inn allerede mens selskapet er under stiftelse – dvs. slik at melding om fellesregistrering er sendt inn på det tidspunktet fisjonen gjennomføres og selskapet registreres i Foretaksregisteret. Det vil bli bedt om at fellesregistreringen gis virkning fra inneværende avgiftstermin, dvs. med virkning fra [REDACTED].

Dersom det søkes om innlemming i fellesregistrering og denne søknaden sendes i løpet av [REDACTED] termin [REDACTED], vil fellesregistreringen få virkning fra og med [REDACTED] termin [REDACTED], dvs. fra [REDACTED], jf. mval. § 14-1 annet ledd. Dette forutsetter at vilkårene for å bli fellesregistrert er oppfylt, jf. mval. § 2-2 tredje ledd. Fisjonen vil da anses for å skje innenfor fellesregistreringen.

3. Vil det være nødvendig for [REDACTED] og [REDACTED] å inngå en justeringsavtale for kapitalvarene som overdras i forbindelse med fisjonen?



Spørsmålet er om det er nødvendig for [REDACTED] å inngå en avtale med [REDACTED] om overføring av justeringsforpliktelsen, jf. mval. §§ 9-2 tredje ledd og 9-3 første ledd. Spørsmålet forutsetter at utfisjoneringsen til [REDACTED] anses for å skje innenfor fellesregistreringen.

I tre saker for Klagenemnda for merverdiavgift ble det slått fast at overdragelser innenfor en fellesregistrering ikke i seg selv utløser justeringsplikt, jf. KMVA 7856, 7857 og 7858. Dette synspunktet har Skattedirektoratet sluttet seg til i deres uttalelse av 20. november 2014.

Skattekontoret er på denne bakgrunn kommet til at utfisjoneringsen til [REDACTED] innenfor fellesregistreringen ikke er å anse som en overdragelse som utløser justeringsplikt, og at det derfor ikke er nødvendig å inngå en avtale om overføring av justeringsforpliktelse.

Konklusjon

1. Fisjonen av [REDACTED] virksomhet vil anses å skje innenfor fellesregistreringen, jf. mval. § 14-1 annet ledd. Dette forutsetter at det søkes om innlemming i fellesregistrering fra og med [REDACTED] termin [REDACTED], at søknaden blir sendt i samme termin og at vilkårene for å bli fellesregistrert er oppfylt.
2. Det vil ikke være nødvendig å inngå en justeringsavtale for kapitalvarene som overdras i forbindelse med fisjonen.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Jørn Steinmoen
Brukerdialog, brukerkontakt
Skatteetaten

Malin Johansen

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.