



Vår dato 20.05.2019	Din/Deres dato 39.03.2019	Saksbehandler Stein Carlsen
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse xx	Telefon 22077347
Org.nr 974761076	Vår referanse 2019/5606818	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

Advokatene i Ernst & Young  
Postboks 1156 Sentrum  
0107 OSLO

U.off. offl. § 13, sktfvl. § 3-1

## Bindende forhåndsuttalelse – merverdiavgiftsmessige konsekvenser ved dropdown fisjon

Vi viser til ditt brev av 29. mars 2019 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for A ASA med organisasjonsnummer xxx xxx xxx.

### Skattedirektoratets konklusjon i saken

1. Den fellesregistrerte enheten ved A ASA som rapporterende selskap, skal innrapportere all utgående og inngående merverdiavgift som henholdsvis utfaktureres og pådras av alle de fellesregistrerte selskapene i restrukturingsperioden.
2. Tilbakeføring av fradragført inngående avgift på byggetiltak som er igangsatt, men ikke fullført, kan unnlates uten at det er nødvendig å inngå avtale om overdragelse av plikt til tilbakeføring mellom A ASA og C AS.
3. Den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap må ikke nedjustere fradragført inngående merverdiavgift som er pådratt til kapitalvarer i form av tomme lokaler når lokalene overdras til B AS/C AS.
4. Den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap vil ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for prosjektutviklingskostnader mv. som er pådratt før restruktureringen på de tidspunkter C AS inngår leieavtaler for de aktuelle arealene med leietakere som omfattes av den fellesregistrerte enhetens frivillige registrering.

### Generelt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser

Endelig avgitt uttalelse er bindende for alle instanser innen Skatteetaten. For at myndighetene skal være bundet av uttalelsen må den planlagte disposisjonen besluttes og iverksettes slik den fremgår av anmodningen. Den bindende forhåndsuttalelsen legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettningen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Det må sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Beløpsmessige eller kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd. Hvis den skattepliktige ikke har krevd at uttalelsen skal legges til grunn i skattemeldingen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt bortfalle.



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.

Skattedirektoratet har avgitt følgende bindende forhåndsuttalelse i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 jf. § 6-4.

## **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

### **1 Innledning**

*Vi vil på vegne av A ASA anmode om en bindende forhåndsuttalelse vedrørende enkelte avgiftsrettslige spørsmål knyttet til en fremtidig restrukturering av selskapet.*

*I det følgende omtaler vi innledningsvis i punkt 2 formalia i tilknytning til ordningen med bindende forhåndsuttalelser. Vi beskriver videre i punkt 3 de relevante faktiske forhold knyttet til de disposisjoner selskapet planlegger å gjennomføre, mens vi i punkt 4 redegjør for relevant regelverk. I punkt 5 fremkommer vårt syn på de avgiftsspørsmål det ønskes at skattekontoret skal ta stilling til, mens vi i punkt 6 vil oppsummere hvilke spørsmål vi ønsker avklart.*

### **2 Formalia**

*A ASA omfattes ikke av definisjonen for små foretak i regnskapsloven § 1-6.*

*Selv om anmodningen omfatter flere spørsmål, gjelder samtlige spørsmål det samme saksforholdet, og spørsmålene har en så sterk indre saklig og tidsmessig sammenheng at vi mener det bare skal betales ett gebyr, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1 annet ledd. Betalingsbekreftelse for betaling av gebyret (15 x 1 150) på kr 17 250 til konto nr. 7694 05 12251 følger vedlagt (vedlegg 1).*

*Forespørselen gjelder disposisjoner som ennå ikke er gjennomført.*

*Vi legger etter dette til grunn at kravene for å realitetsbehandle anmodningen om bindende forhåndsuttalelse er oppfylt.*



### **3 Relevant faktum**

*A ASA er fellesregistrert i Merverdiavgiftsregisteret sammen med tre datterselskaper, se side 2 i vedlagt presentasjon (vedlegg 2). Den fellesregistrerte enheten er frivillig registrert for utleie av bygg og anlegg. Det tas i utgangspunktet sikte på å fisjonere ut eiendommene som A ASA eier i ett nyopprettet datterselskap, «C AS». Det tas sikte på at den såkalte dropdown fisjonen blir registrert gjennomført i Brønnøysundregisteret i januar 2020.*

*Det tas videre sikte på at dropdown fisjonen skal skje via et såkalt hjelpeselskap, «B AS», som opprettes som datterselskap av A ASA, se steg 1 (side 3) i presentasjonen, hvor også det fremgår at det «endelige» datterselskapet, C AS stiftes.*

*Etter at B AS og C AS er opprettet, men før dropdown fisjonen av eiendommene gjennomføres, vil det søkes om at begge de nevnte selskapene innlemmes i den eksisterende fellesregistreringen til A ASA, se steg 2 (side 4). Tidsaspektet er noe usikkert, men det tas sikte på at fellesregistreringen utvides med B AS og C AS minst én avgiftstermin før gjennomføringen av dropdown fisjonen. Overdragelsen av eiendommene vil derfor skje på et tidspunkt da alle selskapene inngår i samme fellesregistrering.*

*Den konkrete gjennomføringen av dropdown fisjonen vil først skje ved at eiendommene blir overført fra A ASA til B AS gjennom en fisjonfusjon, se vedlagt presentasjon (vedlegg 2) steg 3 (side 5). Dagen etter vil eiendommene bli overført videre fra B AS til det «endelige datterselskapet» C AS gjennom en konsernfusjon, se steg 4 (side 6). Ved konsernfusjonen blir B AS slettet. Vederlag til A Gruppen AS og øvrige aksjonærer, som får sine aksjer i B AS innløst ved konsernfusjonen, blir utstedt i A ASA ved oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer. Ved dropdown fisjonen vil eiendommene bli liggende i B AS i én natt fordi Foretaksregisteret vil behandle gjennomføringen av fisjonsfusjonen i A ASA på dag én og deretter gjennomføringen av konsernfusjonen mellom B AS og C AS på dag to før børsåpning. Selskapsrettslig åpner aksjeloven for at transaksjonene kunne vært gjennomført simultant, og det er kun av tekniske årsaker at Foretaksregisteret ikke klarer å kunngjøre og registrere gjennomføring av både fisjonsfusjonen og konsernfusjonen på samme dato. I praksis vil det derfor gå noen timer «over natten» før saksbehandler er på jobb og vil registrere konsernfusjonen før børsen åpner for handel på dag 2. Denne ene natten vil altså A Gruppen AS og de øvrige aksjonærene i A ASA være eiere av B AS, i samme forhold som de eier aksjene i A ASA.*

*Det er til sammen 66 eiendommer som skal skilles ut i ett nytt datterselskap. I eiendommene drives det forskjellig type utleievirksomhet, eksempelvis utleie av kjøpesenterlokaler, utleie av annen næringsseiendom, boligutleie mv.*

*Eiendommene er omfattet av A ASA/fellesregistreringen sin frivillige registrering i den grad vilkårene for dette er oppfylt. A ASA har imidlertid en rekke leieavtaler hvor vilkårene for frivillig registrering ikke er oppfylt, blant annet hvor det leies ut til avgiftsunntatte leietakere eller ved boligutleie. Flere bygg har både avgiftspliktige og avgiftsunntatte leietakere, slik at det aktuelle bygget kun delvis er omfattet av frivillig registrering. I tillegg er det en del ledig areal i de ulike byggene, hvor eksempelvis en avgiftspliktig leietaker har flyttet ut. I tråd med avgiftspraksis skjer det ingen nedjustering av fradragført inngående merverdiavgift pådratt til de kapitalvarene disse ledige arealene utgjør.*

*Det er også pågående utviklingsprosjekter ol. i noen av eiendommene. Det er blant annet pådratt kostnader til rehabilitering av enkeltlokaler, forprosjektering, regulering mv., uten at det er inngått leieavtaler for de aktuelle arealene. En del av kostnadene vil dels være å anse som kostnader knyttet til vedlikehold av eksisterende bygningsmasse og dels som kostnader knyttet til oppføring av kapitalvarer. Inngående merverdiavgift på slike kostnader er naturligvis ikke fradragført av A ASA/den fellesregistrerte enheten,*



siden det ikke er inngått leieavtaler med avgiftspliktige leietakere. Det vil imidlertid foreligge et potensielt krav om tilbakegående avgiftsoppgjør som kan gjøres gjeldende på det tidspunkt det inngås leieavtaler med avgiftspliktige leietakere.

I tillegg er det noen pågående byggeprosjekter, hvor det er inngått leieavtale med avgiftspliktige leietakere, men hvor disse ikke er til stede i bygget under rehabiliteringen/nybyggingen. Den fellesregistrerte enheten har i disse tilfellene fradragsført inngående merverdiavgift på relevante anskaffelser fra det tidspunkt det er inngått leieavtale.

C AS skal drive «samme virksomhet» som A ASA opprinnelig drev i alle eiendommene. Dette innebærer at C AS, etter at eiendommene er overdratt, vil være frivillig registrert i samme omfang som A ASA var på overdragelsestidspunktet. C AS vil videre overta alle leieavtaler, leverandøravtaler mv.

## **4 Relevant regelverk**

### **4.1 Innledning**

I punktene nedenfor vil vi redegjøre for ulike deler av merverdiavgiftsregelverket som vil være relevante ved vurdering av de spørsmål som stilles i denne anmodningen.

### **4.2 Vilkår for fellesregistrering**

Samarbeidende selskaper kan, etter søknad til skatteetaten, anses som ett avgiftssubjekt når minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene og selskapene er fellesregistrert, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

Eierkravet er omtalt i flere uttalelser avgitt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

Finansdepartementet har blant annet uttalt i et brev av 2. juli 2002 til et advokatfirma at to norske datterselskaper av et utenlandsk selskap kan omfattes av samme fellesregistrering, selv om morselskapet ikke kan inngå i fellesregistreringen.

Skattedirektoratet har videre i en konkret sak, der to norske selskaper hver var eid med mer enn 85 % av to ulike utenlandske selskaper, lagt til grunn at eierkravet for fellesregistrering var oppfylt, jf.

Merverdiavgiftshåndboken 2019 side 166 I denne saken var faktum slik at det utenlandske morselskapet eide det ene norske selskapet direkte og det andre gjennom en 100 % eierandel i et utenlandsk datterselskap.

Det er også uttalt at indirekte eierskap, via utenlandske datterselskaper, ikke er til hinder for at de norske selskapene kan fellesregistreres, jf. håndbokens side 166.

Isolert sett er eierkravet for en fellesregistrering i alle de ovennevnte enkeltsakene ikke innfridd, i og med at det ikke forholder seg slik at alle de fellesregistrerte selskapene eies med minst 85 % av ett eller flere av de andre selskapene i fellesregistreringen. Likevel har man altså gjennom en fortolkning av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd konkludert med at eiervilkårene er oppfylt.



### **4.3 Justering- og tilbakeføringsbestemmelser som omhandler inn- og utreden av fellesregistrering, samt overdragelser internt i fellesregistrering**

Når et selskap trer inn i eller ut av en fellesregistrering, følger det av merverdiavgiftsforskriften § 9-3-7 at justeringsplikt og -rett overtas av henholdsvis den fellesregistrerte enheten og av selskapet som selvstendig avgiftssubjekt.

Dette vil si at justeringsplikten og -retten overføres direkte etter loven. Selskapet som trer inn og ut av fellesregistreringen trenger derfor ikke å inngå særskilte avtaler om overføring av justeringsplikt og -rett for kapitalvarer.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-7 gjelder i utgangspunktet ikke hvor et selskap tar med seg en såkalt «tilbakeføringsplikt», jf. merverdiavgiftsloven § 9-7. I slike tilfeller, har skatteetaten i en tidligere bindende forhåndsuttalelse hevdet at tilbakeføringsplikten kan overdras ved at det inngås en avtale om dette mellom det rapporterende selskapet i fellesregistreringen og selskapet som trer ut av fellesregistreringen.

Klagenemnda for merverdiavgift har i flere saker kommet til at overdragelser innenfor en fellesregistrering ikke i seg selv utløser justeringsplikt, noe som blant annet innebærer at det ikke er behov for å inngå justeringsavtaler mellom overdragende og overtakende selskap så lenge disse er innenfor samme fellesregistrering.

I Skattedirektoratets BFU 2/15 forutsettes det at tilsvarende gjelder ved overføring av bygg som ikke er fullført. Fisjon-fusjon mellom selskaper som eide bygg som ikke var fullførte bygg, men der leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere var inngått og inngående avgift var fradragsført, og selskaper innenfor samme fellesregistrering utløste etter direktoratets syn ikke plikt til tilbakeføring av fradragsført inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 9-7. Det fremgår i den nevnte bindende forhåndsuttalelsen at det var et vilkår for slik unnlatt tilbakeføringsplikt at selskapene var stiftet, frivillig registrert, samt innlemmet i fellesregistreringen, før beslutning om fisjon ble tatt. Skattedirektoratet uttalte i forlengelsen av dette at de planlagte disposisjonene ikke innebar noen omdisponering eller bruksendring på den fellesregistrerte enhetens hånd, siden det hele tiden var den fellesregistrerte enheten (avgiftssubjektet) som forestod oppføring av byggene. Det ble altså ikke stilt som vilkår for unnlatt tilbakeføring at kostnadene til byggetiltaket var pådratt etter det tidspunktet de overtakende selskapene i fisjon-fusjonen var opprettet og innlemmet i fellesregistreringen. Vi forstår denne uttalelsen dithen at tilbakeføringsplikt uansett kan unnlates i et tilfelle hvor det, før beslutning om fisjon tas, opprettes selskaper som skal overta bygningsmassen og som innlemmes i den frivillig registrerte fellesregistreringen før selve fisjonen. Dette underbygges av at de overtakende selskapene i fellesregistreringen i nevnte bindende forhåndsuttalelse (benevnt som G7-3) ble stiftet og innlemmet i fellesregistreringen med virkning fra 1. termin 2015, det vil si på et tidspunkt da de overdragende selskapene (benevnt som G1-3) allerede hadde pådratt seg store byggekostnader. Fisjon-fusjonsprosessen skulle ifølge innsender tidligst igangsettes i 2. termin 2015.

### **4.4 Justering og tomme lokaler**

Dersom et lokale blir stående tomt, anses lokalets avgiftsmessige status å være den samme som på fullføringstidspunktet for byggetiltaket. Tomme lokaler utløser altså verken plikt eller rett til justering, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 53. Det vil således ikke utløses plikt til å justere fradragsført inngående merverdiavgift hvis en avgiftspliktig leietaker flytter ut og lokalene blir stående tomme. Eventuell justering



skal i disse tilfellene først skje når lokalene igjen tas i bruk, såfremt den «avgiftsmessige» bruken er en annen enn på fullføringstidspunktet.

#### **4.5 Justeringsbestemmelser ved bruk av såkalte «hjelpeselskaper»**

I henhold til merverdiavgiftsforskriften 9-3-2 annet ledd og § 9-3-4 annet ledd kan justeringsplikt og -rett overdras direkte mellom overdrager og mottaker selv om det benyttes et såkalt hjelpeselskap (midlertidig mottaker), under forutsetning av at overdragelsene skjer innenfor samme avgiftstermin og at hjelpeselskapet ikke tar kapitalvaren i bruk. Tilsvarende gjelder ved overføring av tilbakeføringsplikt, jf. merverdiavgiftsforskriften 9-7-1 annet ledd. Bestemmelsene er blant annet begrunnet i at lovgiver ønsker å legge til rette for en avgiftsmessig kontinuitet tilsvarende som for skatt og dokumentavgift.

Selv om forskriftsendingene først trådte i kraft i 2014, det vil si på et tidspunkt justeringsreglene allerede hadde vært i kraft i seks år, ble det etter det vi kjenner til aldri foretatt noen etterberegning i saker hvor hjelpeselskaper ble benyttet i restruktureringsprosesser, til tross for at en slik prosedyre er svært vanlig. Vi er med en konkret sak der et skattekontor, før forskriftsendingen, avdekket et slikt forhold, og varslet etterberegning med flere millioner kroner, nettopp fordi det ikke var mulig å overdra justeringsplikt til hjelpeselskapet som ble benyttet i denne saken. Det ble imidlertid aldri fattet vedtak i saken etter at Finansdepartementet involverte seg i den konkrete saken og deretter tok initiativ til den ovennevnte forskriftsendingen. Departementet mente altså tydeligvis at et resultat der en fisjons-fusjon via av hjelpeselskap utløste justeringsplikt var så urimelig at reglene ikke kunne praktiseres på denne måten.

#### **4.6 Fradragsrett/tilbakegående avgiftsoppgjør**

«Tilbakegående avgiftsoppgjør» innebærer etter tradisjonell terminologi at det gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er foretatt før en næringsdrivende er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Begrepet brukes imidlertid også om situasjonen som oppstår for utbyggere som allerede er frivillig registrert for utleievirksomhet, men som først får krav på fradrag for inngående avgift på utbyggingskostnader for det enkelte leieobjekt når det inngås leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere. I kontraktsterminen kan utleieren i slike tilfeller også kreve fradrag for inngående merverdiavgift som er påløpt i tidligere terminer, og dette omtales som tilbakegående avgiftsoppgjør.

Regler om tilbakegående avgiftsoppgjør finnes i merverdiavgiftsloven § 8-6 og i merverdiavgiftsforskriften § 8-6-1 og § 8-6-2.

I utgangspunktet er det tilstrekkelig for å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør at de aktuelle anskaffelsene er til bruk i, eller relevante for, virksomhet som omfattes av den frivillige registreringen.

Når det foreligger fellesregistreringer, er det den fellesregistrerte enheten ved rapporterende selskap som krever tilbakegående avgiftsoppgjør. Det har i utgangspunktet ingenting å si for retten til et tilbakegående avgiftsoppgjør om kostnadene er pådratt av ett eller flere av de fellesregistrerte selskapene, så lenge anskaffelsene er til bruk i den fellesregistrerte enhetens samlede utadrettede avgiftspliktige virksomhet. Unntak kan imidlertid tenkes i tilfeller hvor et avgiftsregistrert selskap har pådratt seg kostnader forut for innmeldingen i fellesregistreringen, og hvor den fellesregistrerte enheten etter innmeldingen krever tilbakegående avgiftsoppgjør for slike tidligere kostnader. Det kan hevdes at anskaffelsene i disse tilfellene ikke er foretatt av den fellesregistrerte enheten, men av et annet avgiftssubjekt, slik at vilkårene for et tilbakegående avgiftsoppgjør/fradragsrett ikke er til stede. Basert på en slik vurdering har



Skatteklagenemnda i en enkeltsak (NS 62/2018) konkludert med at en fellesregistrert enhet ikke kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør for kostnader som var pådratt mens de aktuelle selskapene (før de ble innlemmet i den «nye» fellesregistreringen) inngikk i en «annen» fellesregistrering med et annet selskap som rapporterende selskap. Som vi kommer tilbake til nedenfor i punkt 5, mener vi at denne saken ikke er relevant i forhold til vårt tilfelle, som følge av faktiske forskjeller mellom tilfellene.

Vi vil også kort nevne Finansdepartementets uttalelse av 13. september 2018, hvor det fremkommer at departementet ikke kan slutte seg til den rettsforståelsen som Skattedirektoratet har gitt uttrykk for vedrørende fradragsrett for inngående merverdiavgift pådratt til bygg under oppføring i fellesskriv av 6. februar 2015. Departementets vurderinger synes å bygge på det utgangspunkt at det ikke skal medføre noe avgiftstap når opprinnelig eier hadde til hensikt å drive frivillig registrert utleievirksomhet, og rettmessig har fradragsført inngående avgift basert på inngåtte leiekontrakter, selv om bygg/kapitalvarer blir overdratt til et annet rettssubjekt/avgiftssubjekt før ferdigstilling. Selv om denne anmodningen ikke gjelder de typetilfeller som omhandles i uttalelsen (bygg under oppføring hvor det er inngått leieavtale med avgiftspliktig leietaker, og hvor inngående merverdiavgift er fradragsført, men hvor eiendommen overdras før ferdigstilling), mener vi at begrunnelsene for Finansdepartementet konklusjoner har overføringsverdi til de spørsmål som drøftes i denne anmodningen.

## **5 Avgiftsrettslig vurdering**

### **5.1 Innledning**

Nedenfor i punkt 5.2 vil vi redegjøre for vårt syn på de avgiftsmessige konsekvensene av den planlagte dropdown fisjonen.

### **5.2 Vil den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap bestå under hele restruktureringsprosessen, og hva vil være de avgiftsmessige konsekvensene av dette?**

#### **5.2.1 Innledning**

I punkt 5.2.2 nedenfor vil vi vurdere om vilkårene for fellesregistrering er til stede i hele restruktureringsprosessen. Deretter vil vi i punkt 5.2.3 – 5.2.6 vurdere hvilke avgiftsmessige konsekvenser dette vil medføre for ulike typetilfeller.

#### **5.2.2 Vilkårene for fellesregistrering**

Som det fremgår i punkt 3 vil restruktureringsprosessen starte med et steg 1 hvor A ASA stifter hjelpeselskapet B AS og det endelige datterselskapet C AS. I steg 2 søkes det om utvidelse av den eksisterende fellesregistreringen til A ASA, slik at B AS og C AS vil inngå i denne. Minst én avgiftstermin etter at alle selskapene er blitt fellesregistrert, gjennomføres selve dropdown fisjonen i steg 3 og 4. Som nevnt i punkt 3 ovenfor, vil denne prosessen blant annet innebære at B AS noen timer vil bli eid av A ASA sine eiere, herunder A Gruppen AS. B AS er i denne korte perioden eier av eiendommene som skal overdras fra A ASA til C AS.



A ASA vil i utgangspunktet eie 100 % av aksjene i både B AS og C AS. Eierkravet i merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd på minst 85 % vil dermed være oppfylt helt frem til natten da B AS er i prosess med å bli fusjonert inn i C AS. Videre vil eierkravet igjen være oppfylt tidlig på morgenen den påfølgende dagen.

Gjennom hele restruktureringsprosessen vil kravet om utadrettet avgiftspliktig omsetning være oppfylt ved at A ASA og de andre selskapene som inngår i fellesregistreringen vil drive utadrettet frivillig registrert utleievirksomhet. Fra og med det tidspunkt eiendommene overdras til C AS vil også dette selskapet oppfylle kravet om utadrettet avgiftspliktig omsetning.

Samarbeidskravet er etter vår oppfatning også oppfylt, siden den overordnede administrasjonen og eierskapet av B AS og C AS i hele transaksjonsperioden vil ligge i A ASA. Vi mener dessuten at det utgjør en form for samarbeid at C AS er stiftet med det formål å overta eiendommer, mens B AS er stiftet for at overdragelsen til C AS skal kunne skje innenfor de rammer selskapsretten og Foretaksregisteret oppstiller. «Hjelpeselskapet» B AS er altså en nødvendighet for at den restruktureringen som er kommersielt ønskelig for A ASA skal kunne gjennomføres.

Vi mener således at både eierkravet og samarbeidskravet for fellesregistreringen vil være oppfylt, slik at både B AS og C AS gjennom hele restruktureringsprosessen kan omfattes av fellesregistreringen med A ASA som rapporterende selskap.

Vi vil i denne forbindelse også påpeke at lovgiver gjennom innføring av særlige bestemmelser i merverdiavgiftsloven § 9-3-2 annet ledd har gitt klart uttrykk for at det ikke er ønskelig at bruk av såkalte «hjelpeselskaper» i restruktureringsprosesser skal utløse uheldige avgiftsmessige konsekvenser. Bakgrunnen for denne bestemmelsen var at de tidligere reglene skapte store utfordringer ved restrukturering fordi hjelpeselskaper, som normalt kun overtar og eier virksomhet én natt før hjelpeselskapet blir fusjonert inn i «endelig» overtakende selskap, i utgangspunktet ikke oppfyller vilkårene for å kunne overta justeringsplikt. De samme hensynene som ligger bak forskriftsendringen gjør seg gjeldende hva angår rett til fellesregistrering. Dette tilsier at regelverket bør fortolkes slik at det foreligger rett til fellesregistrering, selv om eierkravene rent teknisk sett ikke er oppfylt i noen timer. Som nevnt ovenfor i punkt 4.5 ble det aldri vedtatt noen etterberegninger, hvor det ble krevd at de næringsdrivende skulle tilbakebetale fradragsført merverdiavgift knyttet til kapitalvarer, selv om det ble benyttet hjelpeselskaper i restruktureringsprosessen, og selv om dette skjedde før forskriftsendringen i 2014. Myndighetene valgte altså å se bort fra at justeringsplikt etter en streng ordlydsfortolkning ble utløst i slike tilfeller, utfra formåls- og rimelighetsbetraktninger. Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende i vårt tilfelle. Vi mener derfor at det vil være i samsvar med forvaltningspraksis at en fellesregistrering kan bestå gjennom en restruktureringsprosessen som skjer «innenfor» den fellesregistrerte enheten, selv om eiervilkårene formelt sett ikke vil være oppfylt i noen timer.

En slik fortolkning vil også ha støtte i en rekke sentrale uttalelser som omhandler eierkravet for fellesregistreringer. Finansdepartementet har som nevnt i punkt 4.2 blant annet uttalt at to norske datterselskaper av et utenlandsk selskap kan la seg fellesregistrere, uten at morselskapet inngår i fellesregistreringen. I tillegg er det åpnet for at andre typer indirekte eierskap via utenlandske selskaper som ikke kan inngå i en norsk fellesregistrering likevel skal medføre at eierkravene for fellesregistrering anses oppfylt.

Etter vår oppfatning har sakene som omtales i avsnittet ovenfor en direkte overføringsverdi til vår sak. I likhet med saksforholdene i uttalelsene, vil morselskapet/aksjonærene til A ASA ha et enten direkte eller indirekte eierskap til alle datterselskapene i den korte tiden B AS ikke er eid av A ASA. Med bakgrunn i





ovennevnte uttalelser er det derfor naturlig å slutte at vilkårene for fellesregistrering er oppfylt, selv om B AS i en kort periode ikke eies av et annet selskap som inngår i fellesregistreringen.

I de nevnte uttalelsene var det slik at fellesregistrering ble akseptert, selv om eierkravene formelt sett aldri ville være oppfylt i hele den perioden fellesregistreringen ville bestå. I vår sak endres eierforholdene kun i noen timer, noe som utelukkende er begrunnet i hvordan en dropdown fisjon rent teknisk må gjennomføres. Det er således liten eller ingen realitet i at B AS i denne korte perioden eies av andre subjekter enn A ASA. Basert på en «fra det mer til det mindre» fortolkning av de nevnte uttalelsene, tilsier kortvarigheten av avviket fra eierkravet i vår sak at vilkårene for fellesregistrering må kunne anses å bestå gjennom hele «restrukturingsperioden».

Vi vil dessuten påpeke at en fellesregistrering vil ha virkning fra den termin det søkes om fellesregistrering. Selv om eierskapet til B AS endres noen timer, er det ingen tvil om at selskapet i langt over 99 % av tiden i den terminen dropdown fisjonen finner sted vil kunne inngå i fellesregistreringen under A ASA. Dette taler i seg selv for at man anser selskapene for å være fellesregistrert i hele terminen. Noe annet vil fremstå som helt upraktisk, blant annet i forhold til avgiftsrapportering for terminen, jf. punkt 5.2.3 nedenfor.

Med bakgrunn i ovennevnte, mener vi at den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende enhet vil bestå i hele restrukturingsperioden. Nedenfor har vi redegjort for hvilke avgiftsmessige konsekvenser vi mener dette vil medføre.

### **5.2.3 Rapportering av inngående og utgående merverdiavgift**

Dersom fellesregistreringen anses å bestå i hele restrukturingsperioden, er det naturligvis den fellesregistrerte enheten, med A ASA som rapporterende selskap, som skal innrapportere all utgående og inngående merverdiavgift på sine merverdiavgiftsmeldinger i hver enkelt avgiftstermin, også i den terminen restruktureringen gjennomføres.

Vi vil påpeke at det ville fremstå som meget upraktisk dersom fellesregistreringen ikke kan anses å bestå i hele den avgiftsterminen restruktureringen gjennomføres. I så tilfelle ville det bli et spørsmål om den fellesregistrerte enheten må unnlate å rapportere en liten andel av både utgående og inngående merverdiavgift fordi B AS (eier av bygningsmassen) noen timer ikke er en del av fellesregistreringen. I tillegg ville det bli spørsmål om B AS kan registreres i Merverdiavgiftsregisteret og om dette selskapet i så tilfelle skal levere en egen merverdiavgiftsmelding hvor den nevnte andelen av utgående og inngående merverdiavgift rapporteres. Det vil i så fall oppstå en rekke avgiftstekniske spørsmål rundt beregningen av den aktuelle utgående og inngående avgiften. Man må blant annet ta stilling til hvilket leievederlag som skal henføres til de aktuelle timene (dette vil i stor grad dreie seg om kvelds- og nattetimer der de fleste leieobjekter ikke vil være i bruk og/eller vil være avstengt for leietakerne) og til hvilken andel av inngående avgift som skal henføres til de aktuelle timene (skal man for eksempel henføre en andel av inngående avgift på fakturaer som er datert de to dagene da restruktureringen pågår til denne perioden?). Disse avgiftstekniske utfordringene må etter vårt syn anses som sterke formålshensyn/reelle hensyn som tilsier at fellesregistreringen må anses å bestå gjennom hele den aktuelle terminen.

### **5.2.4 Avtale om tilbakeføringsplikt**

A ASA har en del byggetiltak under oppføring hvor inngående merverdiavgift er fradragsført fordi det er inngått leieavtaler med avgiftspliktige leietakere.



*Dersom fellesregistreringen anses å bestå under hele restruktureringsprosessen, mener vi at det i tråd med BFU 2/15 ikke skal inngås noen avtale mellom A ASA og C AS om plikt til tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift.*

*Dersom fellesregistreringen ikke kan anses å bestå hele perioden, mener vi at det heller ikke skal inngås noen tilbakeføringsavtale mellom A ASA og C AS, siden både overdragelsen til B AS fra A ASA og fra B AS til C AS vil skje på et tidspunkt da selskapene faktisk er omfattet av samme fellesregistrering. Det vil ikke skje noen overdragelse av eiendommer den tiden B AS rent teknisk er utenfor fellesregistreringen. At det uansett ikke skal skje noen tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift mener vi følger av merverdiavgiftsforskriften § 9-7-1 annet ledd, siden overdragelsen fra A ASA til B AS og videre til C AS skjer innenfor samme avgiftstermin. C AS vil i tråd med bestemmelsen bli avgiftsregistrert i den termin overdragelsen finner sted. Forskriftsbestemmelsen gir etter vår oppfatning uttrykk for at det ikke skal skje noen tilbakeføring i dette tilfellet, men siden A ASA og C AS er en del av samme fellesregistrering når overdragelsene finner sted, mener vi det ikke er behov for noen avtale om plikt til tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift.*

### **5.2.5 Ledige lokaler**

*Spørsmålet om hvorvidt B AS må anses for å gå ut av fellesregistreringen, for så å gå inn igjen etter noen timer, vil blant annet kunne ha betydning for kapitalvarer/lokaler som står ledige, men der den første leietakeren var avgiftspliktig. I slike tilfeller er inngående merverdiavgift pådratt til den kapitalvaren det tomme lokalet utgjør, fradragsført fullt ut. Avgiftspraksis sier i slike tilfeller at eier ikke skal justere merverdiavgiften i den perioden arealene står tomme. Dersom B AS i en liten periode ikke anses å være en del av fellesregistreringen under A ASA, kan det reises spørsmål ved om inngående merverdiavgift pådratt til den kapitalvaren disse tomme lokalene utgjør likevel må nedjusteres.*

*Dersom fellesregistreringen anses for å bestå hele perioden, mener vi at det åpenbart ikke skal skje noen justering for tomme lokaler. Lokalene står hele tiden ledige i samme avgiftssubjekt, og det følger da direkte av avgiftspraksis at det ikke skal foretas noen justering.*

*Dersom fellesregistreringen ikke anses å bestå i hele perioden, mener vi at det likevel ikke skal skje noen justering fordi B AS ikke kan anse å «bruke» lokalene i de få timene selskapet ikke omfattes av fellesregistreringen. Dette støttes også av at «hjelpeselskapsbestemmelsen» i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 annet ledd tilsier at det ikke skal skje noen justering dersom C AS vil være et «registrert avgiftssubjekt» i den termin overdragelsen finner sted. Dessuten vil den fellesregistrerte enheten være den samme som både overdrar og mottar kapitalvaren, og lokalene vil stå tomme i samme avgiftssubjekt. Siden A ASA og C AS er del av samme fellesregistrering når overdragelsene finner sted, mener vi imidlertid at det ikke er behov for å inngå en avtale om overdragelse av justeringsplikt.*

### **5.2.6 Tilbakegående avgiftsoppgjør for merverdiavgift på prosjektutviklingskostnader**

*Som nevnt i punkt 3 ovenfor er det en del pågående utviklingsprosjekter i eiendommene som i dag eies av A ASA. Selskapet har dermed pådratt seg kostnader til rehabilitering av enkelte lokaler, forprosjektering, regulering mv., uten at det er inngått leieavtaler for de aktuelle arealene som kostnadene knytter seg til. Inngående merverdiavgift som er pådratt til slike prosjekter er derfor ikke fradragsført. Det vil imidlertid*



foreligge en potensiell rett til fradrag/tilbakegående avgiftsoppgjør for slike kostnader som kan gjøres gjeldende når det på et senere tidspunkt inngås leieavtaler med avgiftspliktige leietakere. Avtalene vil imidlertid inngås mellom det «endelige» datterselskapet, C AS, og de fremtidige leietakerne, mens kostnadene før restruktureringen er pådratt av A ASA.

En overdragelse av eiendommer internt i en fellesregistrering vil i utgangspunktet anses som en overdragelse mellom avdelinger i et selskap og vil ikke ha noen avgiftsmessige konsekvenser. Det har i utgangspunktet heller ikke noe å si hvem av selskapene i en fellesregistrering som har pådratt seg kostnadene, så fremt anskaffelsene er til bruk i fellesregistreringens utadrettede avgiftspliktige virksomhet. I dette tilfellet vil den fellesregistrerte enheten ha pådratt seg prosjektutviklingskostnader på et tidlig tidspunkt, men som den senere krever tilbakegående avgiftsoppgjør for, på det tidspunkt vilkårene for å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør er oppfylt.

Så lenge både kostnadene er pådratt og leiekontrakt inngås av selskaper som inngår i den samme fellesregistreringen, mener vi ikke skal ha noe å si for retten til å kreve et slikt tilbakegående avgiftsoppgjør at det dreier seg om to ulike selskaper. Anskaffelsene vil uansett være til bruk for fellesregistreringens avgiftspliktige virksomhet. Dette mener vi kan utledes av BFU 2/15 hvor faktum var slik at det ble opprettet nye selskaper som ble innlemmet i fellesregistreringen på et tidspunkt da et annet selskap i fellesregistreringen allerede hadde pådratt seg store kostnader. Skattedirektoratet uttalte blant annet at de planlagte disposisjoner ikke innebar noen omdisponering eller bruksendring på den fellesregistrerte enhetens hånd, siden det hele tiden var den fellesregistrerte enheten (avgiftssubjektet) som forestod oppføring og utleie av byggene. Selv om BFU 2/15 konkret gjaldt spørsmålet om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift, mener vi at det samme prinsippet må gjelde i denne saken. Det er den samme fellesregistrerte enheten som både pådrar seg kostnadene og som i fremtiden skal leie ut arealene kostnadene knytter seg til. Den fellesregistrerte enheten vil derfor ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør i den utstrekning C AS i fremtiden leier ut arealer til leietakere som omfattes av fellesregistreringens frivillige registrering. At det ikke skal medføre noe avgiftstap når opprinnelig eier hadde til hensikt å benytte utviklingseiendom i egen (avgiftspliktig) utleievirksomhet, noe som A ASA hadde i dette tilfellet da kostnadene ble pådratt, synes også å ha støtte i Finansdepartementets nye uttalelse fra 13. september 2018 vedrørende bygg under oppføring.

Med bakgrunn i ovennevnte mener vi at den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap vil ha rett til et tilbakegående avgiftsoppgjør for merverdiavgift på prosjektutviklingskostnader som er pådratt av nevnte selskap, selv om fremtidige leieavtaler inngås mellom datterselskapet C AS og avgiftspliktige leietakere.

Vi mener dette må være tilfellet uavhengig av om skatteetaten skulle konkludere med at vilkårene for fellesregistrering ikke er til stede i noen timer under restrukturingsprosessen, jf. drøftelsen i punkt 5.2.2 ovenfor. Begrunnelsen for dette er at prosjektutviklingskostnadene er pådratt av den fellesregistrerte enheten ved A ASA, og at det er det samme fellesregistrerte avgiftssubjekt som eventuelt vil kreve det fremtidige tilbakegående avgiftsoppgjøret. De aktuelle kostnadene er således både på anskaffelsestidspunktet og på tidspunktet for krav om tilbakegående avgiftsoppgjør faktisk knyttet til eiendommer som eies av selskaper som er omfattet av samme fellesregistrering. Dette i motsetning til tilfeller hvor et avgiftssubjekt «tar med seg» rett til et tilbakegående avgiftsoppgjør inn i en fellesregistrering, eller hvor en fellesregistrering krever tilbakegående avgiftsoppgjør for kostnader som ble pådratt av selskaper i en «annen» fellesregistrering, jf. punkt 4.6 ovenfor.



## **6 Avsluttende bemerkninger og presisering av de spørsmål vi ønsker at skattekontoret skal ta stilling til**

Vi ønsker at skattekontoret, på grunnlag av drøftelsene ovenfor, tar stilling til de følgende spørsmål:

1. Skal den fellesregistrerte enheten ved A ASA som rapporterende selskap, innrapportere all utgående og inngående merverdiavgift som henholdsvis utfaktureres og pådras av alle de fellesregistrerte selskapene (A ASA, allerede fellesregistrerte datterselskaper, C AS og B AS) i restruktureringsperioden? Dersom skattekontoret besvarer dette spørsmålet med «nei», ber vi om at skattekontoret kommenterer de praktiske spørsmål vi har tatt opp i punkt 5.2.3 ovenfor.
2. Kan tilbakeføring av fradragsført inngående avgift på byggetiltak som er igangsatt, men ikke fullført, unnlates uten at det er nødvendig å inngå avtale om overdragelse av plikt til tilbakeføring mellom A ASA og C AS?
3. Må den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap nedjustere fradragsført inngående merverdiavgift som er pådratt til kapitalvarer i form av tomme lokaler når lokalene overdras til B AS/C AS?
4. Vil den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for prosjektutviklingskostnader mv. som er pådratt før restruktureringen på de tidspunkter C AS inngår leieavtaler for de aktuelle arealene med leietakere som omfattes av den fellesregistrerte enhetens frivillige registrering?

### **Skattedirektoratets vurderinger**

Et hovedspørsmål i saken er om datterselskapet B AS kan forbli omfattet av fellesregistreringen som består av A ASA og de andre datterselskapene, herunder C AS, etter at A ASAs aksjonærer mottar aksjene i B AS som vederlagsaksjer etter kapitalnedsettelsen i A ASA som følge av at eiendommene blir utfisjonert. En slik overdragelse av aksjene er blant annet nødvendig for å gjennomføre fisjonen i og med at eiendommene selskapsrettslig ikke kan bli utfisjonert til et datterselskap.

Etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd er det et vilkår for fellesregistrering av selskaper at minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Dette vilkåret vil ikke være oppfylt når aksjene i B AS blir eiet av aksjonærene i A ASA i forbindelse med fisjonen. Direktoratet vil her bemerke at det etter det opplyste ikke kan sees at B AS etter opprettelsen og innlemmelsen i fellesregistreringen har noen funksjon ut over å skulle være mottaks-selskap for eiendommene i forbindelse med utfisjoneringen fra A ASA, og at det nettopp er ved denne funksjonen B AS ikke fyller vilkårene for fellesregistrering. Det kan således stilles spørsmål ved hensiktsmessigheten av at selskapet opprettes og innlemmes i fellesregistreringen før ut-fisjoneringen av eiendommene. Fremgangsmåten fremstår ikke som ordinær ved dropdown fisjoner.

Skattedirektoratet vil på denne bakgrunn anta at B AS ikke kan forbli i fellesregistreringen etter at selskaps aksjer er overført til A ASAs aksjonærer.

**Det reises fire konkrete spørsmål som ønskes besvart:**



Det gjøres oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre avgiftsmessige spørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

1.

*Skal den fellesregistrerte enheten ved A ASA som rapporterende selskap, innrapportere all utgående og inngående merverdiavgift som henholdsvis utfaktureres og pådras av alle de fellesregistrerte selskapene (A ASA, allerede fellesregistrerte datterselskaper, C AS og B AS) i restrukturingsperioden?*

Når B AS er utenfor fellesregistreringen vil selskapet opptre som et ordinært hjelpeselskap (at selskapet ikke har noen annen funksjon enn å være hjelpeselskap i forbindelse med dropdown fisjonen er bekreftet av anmoder i senere telefonsamtale). Eiendommene overføres til B AS fra A ASA gjennom en fisjon-fusjon. Deretter overføres eiendommene til C AS ved at B AS innfusjoneres i dette selskapet.

I alle tilfeller hvor hjelpeselskaper blir benyttet som i angjeldende tilfelle, vil eiendomsretten til eiendommene en kort stund formelt sett ligge hos hjelpeselskapet. Direktoratet har ikke kjennskap til at noen hjelpeselskaper er blitt pålagt å innberette en andel av utgående og inngående merverdiavgift knyttet til eiendommene på egen skattemelding på grunn av dette. Direktoratet kan ikke se at det foreligger grunner som skulle tilsi at B AS burde behandles på en annen måte. Vi kan ikke se at det i dette tilfellet bør vektlegges at B AS vil eksistere før utfisjoneringen fra A ASA, og at eiendommene således blir fusjonert inn i et eksisterende selskap. Vi viser også til at de bestemmelser i merverdiavgiftsforskriften som regulerer bruk av hjelpeselskaper forutsetter at hjelpeselskapene ikke tar de overførte kapitalvarene (her: eiendommene) i bruk, jf. merverdiavgiftsforskriften §§ 9-3-2 (2), 9-3-4 (2) og 9-7-1 (2).

C AS vil være det reelt overtakende selskap av eiendommene. I og med at C AS vil være omfattet av fellesregistreringen hvor A ASA er rapporterende enhet, antar direktoratet at A ASA skal innrapportere all utgående og inngående merverdiavgift i restrukturingsperioden.

2.

*Kan tilbakeføring av fradragført inngående avgift på byggetiltak som er igangsatt, men ikke fullført, unnlates uten at det er nødvendig å inngå avtale om overdragelse av plikt til tilbakeføring mellom A ASA og C AS?*

Forholdet gjelder etter det opplyste overføring av byggetiltak under oppføring hvor inngående merverdiavgift er fradragført fordi det foreligger leieavtaler med avgiftspliktige leietakere til de aktuelle byggetiltakene. C AS som vil være endelig/egentlig mottaker av eiendommene vil bli avgiftsregistrert den termin overdragelsen finner sted.

Uten fellesregistrering av A ASA og C AS ville forholdet bli regulert i merverdiavgiftsforskriften § 9-7-1 (2), jf. § 9-3-3. I og med at nevnte selskaper vil være fellesregistrert, antar direktoratet at det ikke vil være nødvendig å inngå en avtale om overdragelse av plikt til tilbakeføring mellom A ASA og C AS.



3.

*Må den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap nedjustere fradragsført inngående merverdiavgift som er pådratt til kapitalvarer i form av tomme lokaler når lokalene overdras til B AS/C AS?*

Forholdet blir beskrevet slik at inngående merverdiavgift er blitt fradragsført fullt ut på de lokaler som står tomme. Det er godtatt i praksis at det ikke blir foretatt noen justering i den tid lokalene står tomme etter at avgiftspliktig leietaker har flyttet ut.

Overdragelse av kapitalvare som gjelder fast eiendom er en hendelse som utløser plikt til justering, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd. Justering kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3 første ledd. Det er gitt bestemmelser om utfylling av denne bestemmelsen i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3 tredje ledd. Etter § 9-3-2 første ledd annet pkt. kan mottaker av en eiendom bare overta den delen av overdragerens justeringsplikt som svarer til mottakers fradragsrett for kapitalvaren.

Det er i saken ikke opplyst noe om C AS' fradragsrett. I den grad denne er ukjent, antar direktoratet på generelt grunnlag at en justering ikke kan unnlates på overdragers hånd.

I angjeldende tilfelle vil imidlertid overdrager, A ASA, og mottaker, C AS, være fellesregistrert. Etter direktoratets syn foreligger da ingen overdragelse til annet avgiftssubjekt. Bruk av B AS som hjelpeselskap endrer ikke dette, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 annet ledd. Vi antar således at A ASA ikke skal nedjustere sin fradragsførte inngående merverdiavgift ved overdragelse av tomme lokaler til B AS/C AS.

4.

*Vil den fellesregistrerte enheten med A ASA som rapporterende selskap ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for prosjektutviklingskostnader mv. som er pådratt før restruktureringen på de tidspunkter C AS inngår leieavtaler for de aktuelle arealene med leietakere som omfattes av den fellesregistrerte enhetens frivillige registrering?*

A ASA er belastet inngående merverdiavgift på prosjektkostnader mv. til eiendommer som er tenkt utleid. Fordi det ennå ikke foreligger leiekontrakter gjeldende eiendommene, er den inngående merverdiavgiften på kostnadene ikke fradragsført. Disse eiendommene blir overført til C AS gjennom dropdown fisjonen som omhandlet. De to selskapene vil være fellesregistrert. Det reises spørsmål om det kan gis tilbakegående avgiftsoppgjør for den inngående merverdiavgiften når C AS inngår leiekontrakter på eiendommene.

Etter Skattedirektoratets syn vil det i et slikt tilfelle i utgangspunktet kunne gis tilbakegående avgiftsoppgjør for angjeldende inngående merverdiavgift. Det som imidlertid er atypisk i omhandlede tilfelle er at eiendommene først blir overført til B AS, et selskap utenfor fellesregistreringen, for deretter å bli ført tilbake til det fellesregistrerte subjektet ved at B AS innfusjoneres i C AS.



Dette forholdet kan ikke sees lovregulert slik som ved overdragelse av justeringsplikt/rett ved bruk av hjelpeselskap, jf. tidligere spørsmål. Skattedirektoratet antar imidlertid at mye kan tale for å vurdere overdragelsen til hjelpeselskapet (B AS) på samme måte her. Det er av selskapstekniske grunner, for å få gjennomført utfisjneringen av eiendommene fra A ASA til datterselskapet C AS, at eiendommene først blir overført til B AS. Materielt og reelt sett må overdragelsen imidlertid anses å finne sted mellom A ASA og C AS. Direktoratet viser til standpunktet som er inntatt når det gjelder overtakelse av justeringsrett/plikt i merverdiavgiftsforskriften §§ 9-3-2 (2), 9-3-4 (2) og 9-7-1 (2).

Skattedirektoratet antar således at A ASA som rapporterende selskap kan gis tilbakegående avgiftsoppgjør på angjeldende kostnader når C AS inngår leieavtaler for de aktuelle arealene.

## Konklusjon

- 1 Den fellesregistrerte enheten ved AASA som rapporterende selskap, skal innrapportere all utgående og inngående merverdiavgift som henholdsvis utfaktureres og pådras av alle de fellesregistrerte selskapene i restruktureringsperioden.
- 2 Tilbakeføring av fradragsført inngående avgift på byggetiltak som er igangsatt, men ikke fullført, kan unnlates uten at det er nødvendig å inngå avtale om overdragelse av plikt til tilbakeføring mellom AASA og C AS.
- 3 Den fellesregistrerte enheten med AASA som rapporterende selskap må ikke nedjustere fradragsført inngående merverdiavgift som er pådratt til kapitalvarer i form av tomme lokaler når lokalene overdras til B AS/C AS.
- 4 Den fellesregistrerte enheten med AASA som rapporterende selskap vil ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for prosjektutviklingskostnader mv. som er pådratt før restruktureringen på de tidspunkter C AS inngår leieavtaler for de aktuelle arealene med leietakere som omfattes av den fellesregistrerte enhetens frivillige registrering.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Stein Carlsen  
Juridisk avdeling  
Skattedirektoratet

Jørn Andreas Lyngstad



*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*