

Utmelding av fellesregistrering kan gi store merverdiavgiftstap i eiendomsprosjekter

# En fellesregistrering til besvær

Skattemyndighetene har nylig avsagt en upublisert bindende forhåndsuttalelse (BFU) hvor et utbyggerfirma ble nektet rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser pådratt mens selskapet var fellesregistrert, fordi leieforholdet som gir grunnlag for frivillig mva-registrering, ble inngått etter uttreden fra fellesregistreringen.



Advokat  
**Trond Ingebrigtsen**  
Partner Advokatfirmaet PwC



Advokat  
**Bjørnar Elverhøy Michaelsen**  
Advokatfirmaet PwC



Advokatfullmektig  
**Eivind Robstad**  
Advokatfirmaet PwC

Skattekontoret la til grunn at ordlyden «avgiftssubjekt» i bestemmelsen om tilbakegående avgiftsoppgjør<sup>1</sup> innebar at fellesregistreringen utbyggerselskapet inngikk i skulle tilordnes rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør. Dette gjaldt kostnader som påløp i utbyggerselskapet i perioden det var fellesregistrert.

En fellesregistrering innebærer at to eller flere selvstendige selskaper (rettssubjekt) skal anses som ett samlet avgiftssubjekt for merverdiavgiftsformål i perioden selskapet/-ene inngår i fellesregistreringen.<sup>2</sup>

Normalt anses rettssubjektet (utbyggerselskapet) som avgiftssubjekt når fradrag kreves. Det foreligger imidlertid ikke et generelt prinsipp om kontinuitet på merverdiavgiftsrettens område. Dette innebærer at fradragretten for oppføringskostnadene kan gå tapt i sin helhet dersom grunnlaget for frivillig mva-registrering først oppstår etter at utbyggerselskapet som privatrettslig har pådratt seg kostnadene, har trådt ut av fellesregistreringen.

Det potensielle avgiftstapet for utbygger kan bli stort ettersom byggekostnader ofte utgjør betydelige beløp. Deresom uttreden fra fellesregistreringen skjer før det er etablert en kapitalvare, vil det heller ikke foreligge rett til oppjustering av mva-fordraget gjennom justeringsreglene.<sup>3</sup>

Konsekvensen ved uttreden fra fellesregistrering kan dermed medføre et tilfeldig, betydelig og utilsiktet avgiftstap for utbygger. Fellesregistrering vil derfor kunne gi svekket fleksibilitet når man ønsker å foreta selskapsmessig organisering av eiendomselskap.

Utbyggere bør derfor i større grad enn tidligere antatt planlegge for, og ta hensyn til, de negative konsekvensene som en fellesregistrering kan medføre for fradragretten for MVA ved oppføring av byggeprosjekter.

## Bakgrunn for saken

### Selvstendig juridisk enhet – fellesregistrering for avgiftsformål

Selskapet inngikk i fellesregistrering med et større eiendomsutviklingskonsern og pådro seg en rekke rådgivningskostnader i forbindelse med utvikling av en næringsseiendom. Disse kostnadene ble ikke fradragsført grunnet manglende leieavtale med avgiftspliktig leietaker.

Konsernet planla å ta utbyggerselskapet ut av fellesregistreringen for å planlegge for et fremtidig salg. I denne forbindelse ønsket selskapet avklart om utmelding ville avskjære utbyggerselskapets fremtidige rett til fradrag for MVA for kostnader pådratt mens det var medlem av fellesregistreringen (tilbakegående avgiftsoppgjør).

Utbyggerselskapet var en selvstendig juridisk enhet på tidspunktet for utmeldingen, og skulle fortsette virksomheten med å utvikle eiendommen i samme rettssubjekt med samme organisasjonsnummer etter utmeldingen.

Selskapet skulle videre inngå skriftlig leieavtale med en avgiftspliktig leietaker og søke om frivillig MVA-registre-

<sup>1</sup> Merverdiavgiftsloven § 8-6 første punktum.

<sup>2</sup> Merverdiavgiftsloven § 2-2 (3).

<sup>3</sup> Jf. Merverdiavgiftsloven kapittel 9 og Utv. 2015 s. 1 Mandal Kommune.

## Noen hovedpunkter

- Fradragsretten bør tilordnes avgiftspliktig virksomhet, ikke den fellesregistreringen som rettssubjektet som driver den avgiftspliktige virksomheten, tilfeldigvis inn gikk i da anskaffelsene ble foretatt.
- Skattemyndighetenes praksis med krav om tilbakegående avgiftsoppgjør for kostnader pådratt i fellesregistrering, fremsatt på et tidspunkt etter utmeldelse, utgjør en mulig merverdiavgiftsfelle med potensielt betydelige, tilfeldige og utilsiktede negative økonomiske konsekvenser for næringsdrivende.
- Fleksibiliteten til selskapsrettslig organisering av konsernforhold kan svekkes som følge av avgiftsreglene, helt i strid med grunnleggende hensyn bak fellesregistreringsinstituttet.
- Skattemyndighetene bør foreta en revurdering av standpunktet rundt tilbakegående avgiftsoppgjør for å hindre unødig avgiftstap hos næringsdrivende. Alternativt kan det utredes om det kan, og bør, innføres et kontinuitetsprinsipp på merverdiavgiftsrettens område.
- Berørte aktører bør foreta en grundig analyse av de totale virkningene en fellesregistrering vil ha før den etableres eller utvides. Videre bør aktører med behov for selskapsrettslig fleksibilitet vurdere å holde eiendomsutviklingsselskap utenfor fellesregistrering for å unngå tap av rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør.

ring. Det var altså kun tale om uttreden fra fellesregistrering, og ikke snakk om selskapsrettslig reorganisering i form av fisjon eller fusjon.

### Ønsket avklaring før utmelding

Utbyggingselskapet bad om skattemyndighetenes vurdering av om selskapet, som selvstendig mva-registrert avgiftssubjekt, kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående mva på kostnader som ble pådratt mens selskapet inngikk i en fellesregistrering på et tidspunkt etter uttreden fra denne.

## Rettslige utgangspunkt

### Frivillig mva registrering for utleie av fast eiendom

Omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt mva.<sup>4</sup> Utleier har dermed i utgangspunktet ikke rett til fradrag for inngående mva på anskaffelser knyttet til oppføring og utleie av fast eiendom.<sup>5</sup>

Utleiere kan imidlertid frivillig mva-registrere utleie av bygg og anlegg til næringsdrivende og (fylkes-)kommunale leietakere.<sup>6</sup> Den frivillige mva-registreringen medfører rett til fradrag for inngående mva på kostnader knyttet til oppføring, drift og vedlikehold av eiendommen.<sup>7</sup>

### Tilbagegående avgiftsoppgjør ved oppføring av fast eiendom

Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet før registrering i Merverdiavgiftsregisteret (tilbagegående avgiftsoppgjør).<sup>8</sup> Rett til tilbakegående avgiftsoppgjør forutsetter at anskaffelsene har «direkte sammenheng med omsetningen» i avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet.

Det er det «registrert[e] avgiftssubjekt[et]» som er tilordnet rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående mva på anskaffelser foretatt før registrering.<sup>9</sup> Et «registrert avgiftssubjekt» er definert som «den som er eller skal være» registrert i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>10</sup>

Det gjelder i utgangspunktet ingen frist for hvor langt tilbake i tid anskaffelsene som er omfattet av det tilbakegående avgiftsoppgjør, kan ha vært foretatt ved oppføring av fast eiendom.<sup>11</sup> Det er imidlertid et krav om at bygget er leid ut til avgiftspliktig leietaker senest innen seks måneder etter ferdigstillelse.<sup>12</sup>

Formålet med reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør er å gi fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser som har nær tilknytning til senere avgiftspliktig virksomhet.

Typisk gjelder dette for foretak som ikke har hatt omsetning over grensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret,<sup>13</sup> og som heller ikke oppfyller vilkårene for forhåndsregistrering,<sup>14</sup> f.eks. fordi det ikke er inngått bindende leieavtale som gir grunnlag for frivillig mva-registrering for utleie av fast eiendom.<sup>15</sup>

Formålet med rett til tilbakegående avgiftsoppgjør er å hindre at det belastes mva på anskaffelser som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Bestemmelsen åpner for tilbakegående avgiftsoppgjør for alle typer anskaffelser, forutsatt at anskaffelsen har direkte sammenheng med virksomheten som er blitt registrert.

### Fellesregistrering av flere rettssubjekt til et avgiftssubjekt

En fellesregistrering innebærer at to eller flere samarbeidende selskaper skal anses som «ett avgiftssubjekt».<sup>16</sup> En isolert tolkning av begrepet «avgiftssubjekt» tilsier dermed at det som utgangspunkt er fellesregistreringen

<sup>4</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).

<sup>5</sup> Merverdiavgiftsloven § 8-1.

<sup>6</sup> Merverdiavgiftsloven § 2-3.

<sup>7</sup> Merverdiavgiftsloven §§ 3-11 (2) bokstav k, og 8-1.

<sup>8</sup> Merverdiavgiftsloven § 8-6.

<sup>9</sup> Merverdiavgiftsloven § 8-6 første punktum.

<sup>10</sup> Merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav d.

<sup>11</sup> Jf. Merverdiavgiftsloven § 8-6 siste punktum, hvor det fremkommer at tre-års fristen i første punktum ikke gjelder for anskaffelser som inngår i en kapitalvare etter Merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd b.

<sup>12</sup> Merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2.

<sup>13</sup> Avgiftspliktig omsetning over 50 000 kr over en periode på 12 måneder, jf. Merverdiavgiftsloven § 2-1.

<sup>14</sup> Merverdiavgiftsloven §§ 2-3 og 2-4.

<sup>15</sup> Merverdiavgiftsloven § 2-3.

<sup>16</sup> Merverdiavgiftsloven § 2-2 (3).



Skattemyndighetene bør foreta en revurdering av standpunktet rundt tilbakegående avgiftsoppgjør for å hindre unødig avgiftstap hos næringsdrivende.

som er avgiftssubjektet og som derfor må fremsette eventuelt krav om tilbakegående avgiftsoppgjør.<sup>17</sup>

Formålet med en fellesregistrering er at den samlede virksomheten skal oppnå samme rett til fradrag for inngående mva til bruk i avgiftspliktig virksomhet uavhengig av om virksomheten er organisert i én eller flere enheter, f.eks. som følge av bedriftsøkonomiske, skattemessige eller andre årsaker.

Utgangspunktet er at den selskapsrettslige enheten som har hatt utgifter til anskaffelsene, er «avgiftssubjekt» etter bestemmelsene om tilbakegående avgiftsoppgjør. Normalt er rettssubjektet og avgiftssubjektet samme enhet. Fellesregistreringen opphever imidlertid koblingen mellom retts- og avgiftssubjektet.

Det er altså den manglende kontinuiteten mellom fellesregistreringen som avgiftssubjekt og rettssubjektet som selvstendig avgiftssubjekt som skaper problemer for rett til tilbakegående avgiftsoppgjør etter uttreden av fellesregistrering.

### Skattemyndighetenes syn på saken

#### Fellesregistreringen er avgiftssubjekt

Skattekontoret viste innledningsvis til avgiftsrettens grunnleggende prinsipp om at merverdiavgiftslovens materielle fradragsregler er rettet mot *avgiftssubjektene*, og ikke mot det eller de rettssubjekt(ne) som inngår i et fellesregistrert avgiftssubjekt.

Skattekontorets utgangspunkt var at et avgiftssubjekt ikke kan fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser som er foretatt av et annet avgiftssubjekt. Skattekontorets vurdering var at dette prinsippet også må gjelde for tilbakegående avgiftsoppgjør.

#### Fellesregistreringen skal tilordnes rett til å fremme krav om tilbakegående avgiftsoppgjør

Skattekontoret la til grunn at fellesregistreringen utgjør et selvstendig avgiftssubjekt, og at fellesregistreringen dermed skulle anses som avgiftssubjekt for *alle* anskaffelser som foretas av *samtlig*e rettssubjekt som inngår i fellesregistreringen. Skattekontorets syn er at dette gjelder uavhengig av hvem som sivilrettslig kjøper den aktuelle varen eller tjenesten.

Skattekontorets klare oppfatning var dermed at ordlyden «avgiftssubjekt» i bestemmelsen om tilbakegående avgiftsoppgjør tilsier at fellesregistrering

gen som avgiftssubjekt har foretatt anskaffelsen.

Fradraget må dermed etter skattekontorets syn tilordnes til, og fradragsføres av, fellesregistreringen, forutsatt at anskaffelsene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Utleien som gir grunnlag for utbygger-selskapets frivillige mva-registrering inntreer imidlertid først på et tidspunkt etter at det er meldt ut fra fellesregistreringen.

Skattekontoret la dermed til grunn at anskaffelsene ikke har «direkte sammenheng med fellesregistreringens (avgiftssubjektets) avgiftspliktige omsetning». Konklusjonen ble dermed at grunnvilkåret for tilbakegående avgiftsoppgjør ikke forelå.

#### Praksis fra Skatteklagenemnda bygger opp under skattekontorets tolkning

Skatteklagenemnda har i en klagesak<sup>18</sup> fra 2018 tatt stilling til et saksforhold knyttet til fradragsrett gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør etter uttreden fra en fellesregistrering.

I saken hadde et fellesregistrert utbygger-selskap fremsatt krav om tilbakegående avgiftsoppgjør etter å ha inngått leiekontrakt som ga grunnlag for frivillig mva-registrering.

Skattekontoret nektet selskapet tilbakegående avgiftsoppgjør for den delen av anskaffelsene som var pådratt mens selskapet inngikk i en annen og tidligere fellesregistrering.

Skatteklagenemndas konklusjon var basert på en bred vurdering av ordlyd og forarbeider og kom til at disse skulle tolkes slik at tilbakegående avgiftsoppgjør kan kreves av fellesregistreringen som avgiftssubjekt.

Skatteklagenemnda la særlig vekt på uttalelser i forarbeidene<sup>19</sup> som viste til at betegnelsen «subjekt» er vanlig for å beskrive hvem som omfattes av ulike

<sup>17</sup> Merverdiavgiftsloven §§ 8-6, 2-3 (3) og 1-3 (1) bokstav d.

<sup>18</sup> SKNS1-2018-62.

<sup>19</sup> Ot.prp. 76 (2008-2009) s. 22 pkt. 6.4.4.

bestemmelser, herunder rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør.

Skatteklagenemnda viste videre til at dersom en bestemmelse viser til et annet subjekt enn avgiftssubjektet, må dette fremgå av bestemmelsen, eksempelvis som ved kjøp av tjenester fra «næringsdrivende» i utlandet.<sup>20</sup>

### **Forskjell i saksforhold mellom saken fra skatteklagenemnda og anmodning om BFU**

I utgangspunktet fremstår klagesaken å være parallell med saken utbygger-selskapet ønsket å få avklart gjennom BFU. Utbygger-selskapet anførte imidlertid at klagesaken hadde begrenset overføringsverdi ettersom selskapet i klagesaken fremmet kravet etter å ha trådt inn i en ny fellesregistrering.

Utbygger-selskapet anførte at anskaffelsene hadde sterkere tilknytning til selskapets avgiftspliktige virksomhet når selskapet ble selvstendig registrert for merverdiavgift for utleie av lokalene, uten å tre inn i en ny fellesregistrering.

Skattekontoret avviste imidlertid utbygger-selskapets anførsler med henvisning til Skatteklagenemndas generelle redegjørelse for «avgiftssubjekt» – begrepets rettsvirkninger i avgiftsretten.

Skattekontoret viste dermed til at det ikke kunne ha noen betydning at anskaffelsene hadde nærmere tilknytning til utbygger-selskapets avgiftspliktige omsetning enn hva som var tilfellet i klagesaken.

### **Skattemyndighetenes prinsipielle posisjon til tilbakegående avgiftsoppgjør**

Klagesaken er tatt inn i Merverdiavgiftshåndboken<sup>21</sup> fra 2020. Vi er kjent med at Skattekontoret tar stilling til flere saker i etterkant av klagesaken.

Resultatet i disse sakene har gjennomgående vært at selskapet ikke kan kreve

tilbakegående avgiftsoppgjør etter uttreden for anskaffelser pådratt av fellesregistreringen som avgiftssubjekt.

Skattemyndighetene fremstår dermed som å ha tatt prinsipiell stilling til disse sakene, og kommet til at det ikke skal innvilges tilbakegående fradrag for kostnader pådratt i en fellesregistrering etter uttreden.

### **Utbygger-selskapets syn på saken**

#### **Tilbakegående avgiftsoppgjør ved inntreden i fellesregistrering**

Skattedirektoratet har i en uttalelse<sup>22</sup> lagt til grunn at det kan kreves tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser som er gjort forut for inntreden i en fellesregistrering – selv om andre deltakende selskaper i fellesregistreringen var registrert fra før i Merverdiavgiftsregisteret.

Skattedirektoratet viste til at formålet med en fellesregistrering er at merverdiavgiftsreglene skal virke nøytralt, uavhengig av om en virksomhet er organisert som ett selskap eller som et konsern bestående av flere selskaper. Hensikten med fellesregistrering av selskaper er dermed ikke å avskjære deltakende selskapers fradragsrett.

#### **Symmetri mellom inn- og utmelding fra fellesregistrering**

Utbygger-selskapet anførte at Skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 16. juni 2014 gir grunnlag for rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør også ved uttreden av fellesregistrering, tilsvarende som ved inntreden.

Utbygger-selskapet viste til at en symmetribetraktning tilsier at tilsvarende forhold bør håndteres likt, og at inn- og utmelding av fellesregistrering har nære likhetstrekk. Utbygger-selskapet viste derfor til at det bør foreligge rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør frem til det tidspunktet «anskaffelsene har direkte sammenheng» med omsetningen i den registrerte virksomheten.

Utbygger-selskapet viste til at anskaffelsene aldri hadde vært til bruk i fellesregistreringens avgiftspliktige virksomhet. Symmetribetraktning fra uttalelsen tilsa at det først var på tidspunktet for inngåelse av leiekontrakt, som gir grunnlag for frivillig mva-registrering, at det var grunnlag for tilbakegående avgiftsoppgjør.

Skattekontoret avviste denne anførselen, og viste til at anskaffelsene utelukkende var pådratt mens utbygger-selskapet inngikk i fellesregistreringen. Det forelå dermed ingen parallell til situasjonen i uttalelsen fra 2014, der fellesregistreringen var første mva-registrering for selskapet, og anskaffelsene var foretatt uavhengig av fellesregistreringen.

Skattekontoret la dermed til grunn at det ikke forelå noen symmetri, ettersom anskaffelsene aldri hadde vært pådratt av selskapet som et selvstendig subjekt.

Skattekontoret mente således at utbygger-selskapet som avgiftssubjekt ikke kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelsene pådratt i et annet avgiftssubjekt (fellesregistreringen).

### **Negativ og urimelig økonomisk konsekvens ved nektet rett til tilbakegående avgiftsoppgjør**

Utbygger-selskapet anførte at manglende rett til tilbakegående avgiftsoppgjør ville ha negative og urimelige virkninger da selskapet ikke ville oppnå fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Det ble videre anført at inngående merverdiavgift på anskaffelsene vil bli låst inne både for utbygger-selskapet og for fellesregistreringen dersom selskapet ikke gis rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør etter potensiell uttreden.

Fellesregistreringen vil aldri kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående mva på anskaffelsene ettersom den avgiftspliktige virksomheten etter uttreden vil drives i et annet avgiftssubjekt.

<sup>20</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-30 om avgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet.

<sup>21</sup> Merverdiavgiftshåndboken (17. utgave 2021) punkt 8-6.2, side 833.

<sup>22</sup> Publisert 16. juni 2014, se også Merverdiavgiftshåndboken (18. utgave 2022) punkt 8-6.2, side 811–812.

### Ingen hjelp i justeringsreglene

Utbyggerselskapet viste avslutningsvis til at Skatteklagenemnda i klagesaken<sup>23</sup> la til grunn at klager ville ha rett til å oppjustere inngående merverdiavgift på det tidspunktet det ble inngått leiekontrakter som ga grunnlag for frivillig registrering. Det var altså ikke tale om avgiftskumulasjon fullt ut i klagesaken – i motsetning til det som vil være følgen i nærværende tilfelle.

Utbyggerselskapet viste videre til at fellesregistreringen dermed fikk direkte innvirkning på den selskapsrettslige organiseringen, ettersom avgiftsreglene «tvinger» selskapet til å bli i fellesregistreringen til i) det inngås leiekontrakt som gir grunnlag for frivillig mva-registrering, eller ii) det er utført byggearbeider som etablerer en kapitalvare.

### Negative avgiftsmessige virkninger er en risiko fellesregistrerte selskaper må bære

Skattekontoret avviste utbyggerselskapets anførsler om urimelige virkninger med henvisning til at fellesregistreringen er et unntak fra utgangspunktet i avgiftsretten om at hvert rettssubjekt skal anses som ett avgiftssubjekt.

Skattekontoret viste til at en fellesregistrering vil kunne ha ulike negative avgiftsmessige konsekvenser for de fellesregistrerte selskapene, for eksempel tap av fradragrett eller rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør.

Skattekontoret la videre til grunn at utbyggerselskapet selv må bære risikoen for eventuelle uforutsette virkninger, med henvisning til uttalelser fra Høyesterett,<sup>24</sup> hvor det ble uttalt at:

«Når to samarbeidene selskaper endrer status fra å være to avgiftssubjekter til å bli ett, ligger det i dagen at dette kan ha betydelige avgiftsmessige konsekvenser [...]»

Skattekontorets syn var at denne dommen underbygger at fellesregistreringen er styrende for de avgiftsmessige rettsvirkningene til bestemmelsen om tilba-

kegående avgiftsoppgjør, og at dette skal vurderes på avgiftssubjektnivå.

### Rettssituasjonen for fellesregistrerte selskaper må bedres

Utbyggerselskapet valgte å akseptere utfallet i BFU'en, og la dermed til grunn at den nåværende rettstilstanden ikke åpner for tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser.

Utfallet har dermed fått direkte innvirkning på hvordan konsernet er strukturert selskapsrettslig, ettersom det er nødvendig å opprettholde mer enn 85 % eierskap for å kunne forbli i fellesregistreringen. Konsernet kan derfor ikke selge mer enn 15 % av aksjene i selskapet uten å risikere avgiftstap.

Vår vurdering er at Skattekontorets konklusjon innebærer en uheldig rettstilstand for fellesregistrerte enheter som følge av risiko for tap av rett til tilbakegående avgiftsoppgjør og justering.

Skattekontorets tolkning av «avgiftssubjekt»-begrepet kan anses som tvilsom, og innebærer en ren «merverdiavgiftsfelle» for berørte aktører. Dette gjelder særlig innen eiendomssektoren hvor det kan gå lang tid før et eiendomsprosjekt er endelig realisert. Dagens situasjon stiller dermed store krav til aktørenes kunnskap om kompliserte merverdiavgiftsregler.

Vi mener skattemyndighetene bør foreta en revurdering av praksis i sakene rundt tilbakegående avgiftsoppgjør. Situasjonen kan avhjelpest dersom skattemyndighetenes tolkning av «avgiftssubjekt»-begrepet forkastes, slik at uttredende selskap anses for å oppfylle vilkårene for tilbakegående avgiftsoppgjør.

Et annet alternativ er å utrede om det kan innføres et kontinuitetsprinsipp på avgiftsrettens område som innebærer at rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør følger rettssubjektet, ikke avgiftssubjektet. Dette vil imidlertid kreve en lov- eller forskriftsendring. I denne forbindelse bør det utredes om

et slikt generelt prinsipp vil kunne ha andre, utilsiktede konsekvenser for håndtering av merverdiavgift.

Det sentrale etter vår vurdering må være at fradrag tilordnes avgiftspliktig virksomhet, ikke den fellesregistreringen som rettssubjektet som driver den avgiftspliktige virksomheten tilfeldigvis inngikk i da anskaffelsene ble foretatt.

Vi viser også til at Skattedirektoratet i uttalelsen fra 16. juni 2014 har lagt til grunn at hensikten med en fellesregistrering ikke er å avskjære deltakende selskapers fradragrett. Utfallet i BFU'en innebærer imidlertid en rettstilstand i strid med dette formålet, ettersom det griper direkte inn i næringsdrivendes organisering av virksomhet.

Høyesterettsaken<sup>25</sup> som skattekontoret viser til for å underbygge at en fellesregistrering kan ha negative konsekvenser, omhandler ikke direkte tilbakegående avgiftsoppgjør. Saken omhandlet plikt til å svare uttaksmoms for tjenester som omsettes innad i en fellesregistrering.

Vi mener derfor at det ikke er riktig å benytte denne avgjørelsen som en generell regel om at fellesregistreringen kan ha negative virkninger, når resultatet er i strid med formålet om avgiftsmessig nøytralitet med henhold til næringsdrivendes valg av organisering.

Dagens situasjon krever i alle tilfeller at berørte aktører foretar en grundig analyse av de totale virkningene en fellesregistrering vil ha før den etableres eller utvides.

Videre bør aktører med behov for selskapsrettslig fleksibilitet vurdere å holde eiendomsutviklingselskap utenfor fellesregistrering for å unngå tap av rett til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør.

<sup>23</sup> SKNS1-2018-62.

<sup>24</sup> Rt-2003-1233 Actif Hotel.

<sup>25</sup> Rt. 2003 s. 1233 Actif Hotel.