

Fellesregistrering – nye takter fra avgiftsmyndighetene

Nye retningslinjer fra skattedirektoratet og innspill fra næringsdrivende tyder på at avgiftsmyndighetene kan være i ferd med å stramme inn på ordningen med avgiftsmessig fellesregistrering.



Artikkelen er forfattet av:

Senioradvokat
Maj Hines Grape
Advokatfirmaet Grette DA

Vi erfarer at skattekontorene i større grad enn tidligere ber de næringsdrivende om å dokumentere og forklare hvordan selskapene som ønskes fellesregistrert, er samarbeidende.

I en ny avgiftsmelding fra Skattedirektoratet om forståelsen av justeringsreglene, stilles det videre krav om at det ved overdragelse av kapitalvarer innad i en fellesregistrering skal utarbeides avtaler om overdragelse av justeringsposisjoner. Dette er i strid med læren om at transaksjoner innad i en fellesregistrering ikke skal ha avgiftsmessige følger. Spørsmålet er om avgiftsmyndighetene er i ferd med å endre langvarig forvaltningspraksis, for å stramme inn på ordningen med avgiftsmessig fellesregistrering.

Ordningen med fellesregistrering

Siden merverdiavgiftsloven trådte i kraft 1. januar 1970, har det vært åpnet for at flere selskaper med felles eierinteresser kan søke om at selskapene i avgiftsmessig sammenheng skal anses som ett fellesregistrert subjekt. Hensikten med å etablere fellesregistrering er ofte å unngå at transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal utløse merverdiavgift.

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969 fremgår det direkte at hensikten med

å åpne for fellesregistrering, er ønsket om at merverdiavgift ikke skal være avgjørende for hvordan man velger å organisere en virksomhet. Muligheten for fellesregistrering innebærer at avgiftsbelastningen vil være den samme uavhengig av om en virksomhet organiseres i ulike avdelinger innen et selskap, eller som flere fellesregistrerte selskaper i et konsern. Man oppnår da at merverdiavgiftsregelverket er nøytralt mht. hvordan man organiserer virksomheten.

I den nye merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. januar 2010, er bestemmelsen om fellesregistrering tatt inn i lovens § 2–2 (3). I bestemmelsen, som har tilnærmet samme ordlyd som i loven av 1969, fremgår følgende:

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

Det er et vilkår for å oppnå fellesregistrering at det fremmes en formell søknad om slik registrering. Det er altså ikke tilstrekkelig at vilkårene er oppfylt, og at selskapene har innrettet seg som om det forelå en fellesregistrering. Gjennom rettspraksis er det videre slått fast at det ikke kan oppnås fellesregistrering med tilbakevirkende kraft.

Ordningen med fellesregistrering retter seg mot selskap. Gjennom praksis er det imidlertid åpnet for at også andre sammenslutninger som ikke kvalifiserer som selskap i selskapsrettslig forstand, kan inngå i en fellesregistrering. Dette gjelder blant annet

boligbyggelag, helseforetak, sparebanker, studentsamskipnader og universitet.

Det er et absolutt vilkår for å oppnå fellesregistrering at minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de selskapene som inngår i den fellesregistrerte enheten. Det er ikke krav om at alle selskaper selv eier minst 85 % av kapitalen i et/flere andre selskaper. Eierkravet kan være oppfylt av flere selskaper til sammen, samt gjennom flere ledd, for eksempel fra mor til datter, datter-datter osv. Eierkravet er i praksis det mest sentrale vilkåret ved vurderingen av hvorvidt ulike selskaper kan inngå i et avgiftskonsern og vilkåret praktiseres strengt.

Det er en forutsetning for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret at det kan dokumenteres at det foreligger avgiftspliktig omsetning som overstiger registreringsgrensen på kr 50 000. For en fellesregistrering er det en forutsetning at den fellesregistrerte enheten vil ha avgiftspliktig omsetning ut av den fellesregistrerte enheten (eksternomsetning) som overstiger registreringsgrensen. Det er tilstrekkelig at minst ett av selskapene som skal inngå i fellesregistreringen, har slik omsetning, og enkelte av de selskapene som inngår i en fellesregistrering, kan være i den situasjon at de ikke har eksternomsetning overhodet. Dette er særlig praktisk i konsernforhold, der man velger å legge støttefunksjoner mv. i egne selskaper hvor de eneste kundene er andre konsernselskaper.

Konsekvensene av fellesregistrering

Fellesregistrering innebærer som nevnt at flere enheter som i juridisk og selskapsrettslig sammenheng anses som ulike rettssubjekt,

avgiftsmessig kan anses som ett og samme subjekt. Transaksjoner mellom selskaper som inngår i en fellesregistrering, skal følgelig betraktes på samme måte som om selskapene var avdelinger innen samme selskap. Varer og tjenester kan utveksles mellom selskapene uten at dette i avgiftsmessig sammenheng anses som omsetning, og de interne transaksjonene utløser ingen avgiftseffekt.

Rent praktisk innebærer ordningen med fellesregistrering at de selskapene som inngår blir enige om at ett av selskapene skal fungere som hovedenhet overfor avgiftsmyndighetene, herunder innrapportere avgiftsbeløp på vegne av alle selskapene. Ettersom det ikke skal beregnes avgift på transaksjoner mellom de selskapene som inngår, skal bare utgående og inngående merverdiavgift på transaksjoner ut av den fellesregistrerte enheten oppgis på hovedenhetens omsetningsoppgaver. I tillegg kommer eventuell uttaksmerverdiavgift som, i likhet med ordinære avgiftssubjekt, kan gjelde interne transaksjoner.

Inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten fradragsføres under ett for den fellesregistrerte enheten. Dersom den fellesregistrerte enheten har en kombinasjon av avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning, skal det som hovedregel utarbeides en felles fordelingsnøkkel for fradragsføringen av inngående merverdiavgift. Avgiftsmyndighetene åpner for at det alternativt kan utarbeides fordelingsnøkler for fradragsføringen basert på det enkelte selskaps egen omsetningsprofil.

En vesentlig følge av å etablere en avgiftsmessig fellesregistrering, er at selskapene som inngår, blir solidarisk ansvarlige for at avgiftsbehandlingen er korrekt i de øvrige selskapene som inngår. Når man poengterer fordelene ved å etablere en fellesregistrering, er dette solidaransvaret en viktig bieffekt som selskapene bør være bevisst på. Solidaransvaret består helt til det blir gitt melding til skattekontoret om at et selskap skal tas ut av eller inn i fellesregistreringen og/eller at fellesregistreringen skal opphøre. Dette gjelder selv om det kan dokumenteres at vilkårene for fellesregistrering er bortfalt på et tidligere tidspunkt.

Endret praksis – krav om dokumentert samarbeid

Tidligere har det vært antatt at det i hovedsak er kravet til eierandel som har vært i fokus ved skattekontorenes saksbehandling av søknader om fellesregistrering. Dette er naturlig ettersom eierkravet har

sammenheng med solidaransvaret som inntreer som en følge av fellesregistrering.

Når det gjelder kravet til samarbeid, har oppfatningen vært at dette har vært et vilkår med begrenset materiell betydning, ettersom de øvrige kravene som regel vil forutsette samarbeid. Så lenge det har foreligget et konsernforhold og eierkravet er oppfylt, har skattekontorene regelmessig godtatt fellesregistrering uten nærmere spesifisering av hvordan selskapene samarbeider. Synspunktet er at så lenge selskapene inngår i konsern med minst 85 % eierandel mellom selskapene, er det en presumsjon for at selskapene også er samarbeidende.

I det siste kan det imidlertid synes som at skattekontorene er i ferd med å stille strengere krav om at samarbeidet mellom selskap som skal inngå i fellesregistreringen kan dokumenteres. Dette basert på konkrete tilbakemeldinger fra kunder som i forbindelse med søknad om fellesregistrering blir bedt om å utdype og å dokumentere samarbeidet mellom selskapene som ønskes fellesregistrert.

Lovens ordlyd stiller krav om samarbeid, men det fremgår ikke noe om hvilket samarbeid som kreves. Samarbeidskravet er heller ikke nærmere definert i forordningene. Dersom samarbeidskravet skal ha et selvstendig innhold, må det defineres hvilket samarbeid som kreves. Økonomisk, finansielt, administrativt, forretningsmessig eller på annen måte?

I juridisk teori har det blitt stilt spørsmål ved om kravet til samarbeid er et reelt krav eller om det bare er en betegnelse på subjektene som kan inngå i en fellesregistrering. Selv om kravet til samarbeid har vært oppfattet som et vilkår, er det lite som tyder på at skattekontorene ved søknad om fellesregistrering har foretatt en egen vurdering av vilkåret om samarbeid.

Dersom skattekontorenes nye praksis med å innhente opplysninger og dokumentasjon for samarbeid er begrunnet med at avgiftsmyndighetene nå i større grad enn tidligere ønsker å foreta en selvstendig vurdering av om selskapene som ønsker fellesregistrering, oppfyller kravet til samarbeid, bør forvaltningen gi en indikasjon på hvilket samarbeid man sikter til. Hertil kommer at arten av det samarbeidet som eventuelt kreves, må være rettslig forankret.

Det er også viktig å være klar over at samarbeid mellom konsernselskaper ikke er statisk,

men kan variere og endre seg over tid. Dersom avgiftsmyndighetenes nye krav reelt sett bare er en måte å innhente opplysninger om det foreligger tilstrekkelig nærhet og tilknytning mellom selskapene til å oppnå fellesregistrering – dvs. uavhengig av samarbeidsform – er det viktig at dette formidles til de næringsdrivende.

Skattedirektoratets melding nr. 8/2011 om justeringsreglene

I en mye omtalt avgiftsmelding fra i sommer legger Skattedirektoratet til grunn en overraskende vurdering i tilfeller der kapitalvarer som omfattes av justeringsreglene, overdras mellom fellesregistrerte selskap. Vanlig lære er at transaksjoner innad i en fellesregistrert enhet ikke skal ha avgiftsmessige følger. I ovennevnte melding uttaler Skattedirektoratet imidlertid at det ved overdragelser mellom fellesregistrerte selskap må inngås justeringsavtaler dersom det skal unngås at overdragelsen skal innebære plikt til samlet nedjustering av tidligere mva-fradrag. Standpunktet får betydning f.eks. ved salg, fisjon og fusjon.

Skattedirektoratet innrømmer at standpunktet strider mot at selskap som inngår i samme fellesregistrering skal anses som ett avgiftssubjekt, og at man i avgiftsmessig sammenheng skal kunne se bort fra transaksjoner innad i den fellesregistrerte enheten. Skattedirektoratet mener imidlertid at det må være avgjørende at kapitalvaren bytter eiersubjekt, og at det da i forhold til justeringsreglene må foretas en oppdatering av fradragsposisjonen i forhold til den nye eierens aktivitet.

Skattedirektoratets syn om at det ved overdragelser av kapitalvarer innad i en fellesregistrering må inngås justeringsavtaler for å unngå justeringseffekt, er i strid med den alminnelige rettsoppfatning av effektene av en avgiftsmessig fellesregistrering. Ved overdragelse av kapitalvarer innad i en fellesregistrering finner det reelt sett ikke sted noen overdragelse i avgiftsmessig sammenheng.

I tillegg til at tolkningen strider mot det som har vært vanlig lære og oppfatning om effektene av avgiftsmessig fellesregistrering siden merverdiavgiftsloven trådte i kraft 1.1. 1970, fremstår standpunktet som unødvendig, ettersom endret faktisk bruk av kapitalvaren innad i den fellesregistrerte enheten, på samme måte som for andre avgiftssubjekt, uansett vil innebære plikt til å justere opprinnelig mva-fradrag uten bruk av justeringsavtaler.