

ADGANGEN TIL FELLESREGISTRERING I MERVERDIAVGIFTSMANTALLET

Merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd

Kandidatnummer: 255

Veileder: Tore Bråthen

Leveringsfrist: 25. april 2003

Til sammen 15.991 ord

14.05.2003

Innholdsfortegnelse

MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 12 TREDJE LEDD I

INNHALDSFORTEGNELSEI

FORORD 1

1 INNLEDNING 3

1.1 OPPGAVENS TEMA 3

1.2 RETTSKILDEBILDET OG METODE 6

1.3 AVGRENSNING OG VIDERE FREMSTILLING 9

2 VILKÅRENE FOR FELLESREGISTRERING 10

2.1 KRAV OM AT DE DELTAKENDE ENHETER UTGJØR SELSKAPER 10

2.1.1 SÆRLIG OM UTENLANDSKE SELSKAPER 16

2.2 KRAV OM AT SELSKAPENE ER SAMARBEIDENDE 22

2.3 KRAV OM AVGIFTSPLIKTIG VIRKSOMHET 26

2.4 KRAV OM EIERANDEL PÅ MINST 85 PROSENT AV KAPITALEN 28

2.4.1 SÆRLIG OM REDERIVIRKSOMHET 31

2.5 KRAV OM AT SELSKAPENE ER FELLESREGISTRERT 33

2.5.1 NÆRMERE OM KRAVET TIL SØKNAD OM OG SAMTYKKE TIL FELLESREGISTRERING 39

2.6 SPESIELT OM FRITAK ETTER MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 70 42

3 EU-REGLER OM FELLESREGISTRERING 45

4 VIRKNINGER AV FELLESREGISTRERING 50

4.1 FRADRAGSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT 51

4.2 AVGIFTSFRI OVERFØRSEL MELLOM DELTAKENDE SELSKAPER 53

4.2.1 SÆRLIG OM FORHOLDET TIL UTTAKSREGLENE 56

4.3 SOLIDARANSVAR 59

4.4 AVGIFTSPLANLEGGING 63

AVSLUTTENDE MERKNADER 65

5 REGISTRE 67

5.1 LITTERATURLISTE 67

5.1.1 BØKER 67

5.1.2 ARTIKLER 68

5.2 LOVER 68

5.3 FORARBEIDER 69

5.4 FORSKRIFTER 70

5.5 DOMMER 70

5.6 AVGJØRELSER FRA KLAGENEMND FOR MERVERDIAVGIFT 70

FORORD

Ordningen med fellesregistrering av samarbeidende selskaper ble etablert ved vedtakelsen av merverdiavgiftsloven i 1969.

Siden den gang har det i Norge skjedd omfattende endringer i organiseringen av foretak både i privat og offentlig sektor. Blant annet går stadig flere offentlige virksomheter over fra å være rene forvaltningsorganer til å bli organisert som egne selvstendige rettssubjekter.

En ser også tendenser til økt internasjonalisering ved at stadig flere utenlandske selskaper driver virksomhet og etablerer seg i Norge. Likeledes utvider norske selskaper sin virksomhet til utlandet.

Avgiftsbildet endret seg betraktelig med merverdiavgiftsreformen av 1. juli 2001. Det er nå generell avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Reformen har medført at flere typer virksomheter nå kan fellesregistreres.

Enkelte virksomheter som fortsatt faller utenfor merverdiavgiftsloven gjør betydelige innkjøp av avgiftsbelagte tjenester. Dette gjelder blant annet finanssektoren. Denne type virksomheter har ikke anledning til å inngå i en fellesregistrering.

Med reformen kom forskrift nr. 121 som etablerer plikt for norsk mottaker, når denne er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, til å beregne og betale merverdiavgift når fjernleverte tjenester kjøpes fra utlandet. Slik ”snudd avregning” har medført økt ønske om fellesregistrering med utenlandske selskaper.¹

Disse faktorene har medført økt press på ordningen med fellesregistrering.

¹ Forskrift av 15. juni 2001 nr. 684 (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Avgiftsmyndighetene ser også tendenser til lovlige, men uheldige tilpasninger til ordningen med fellesregistrering.

På oppdrag fra Finansdepartementet skal en gruppe nedsatt av Skattedirektoratet se nærmere på ordningen. Intensjonen er å få en oversikt over gjeldende rettstilstand på området, kartlegge konsekvenser og foreslå eventuelle lovendringer.

Planen er at denne oppgaven skal anvendes som bakgrunnsstoff i dette arbeidet. På grunnlag av dette har jeg fått anledning til å gå gjennomgå Skattedirektoratets arkiver for å skaffe en oversikt over avgiftsmyndighetenes praksis på området.

1 INNLEDNING

1.1 OPPGAVENS TEMA

Oppgaven handler om adgangen til fellesregistrering av samarbeidende selskaper i henhold til merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd, som lyder

”[s]amarbeidende selskaper kan anses som én avgiftspliktig virksomhet når minst 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av et eller flere av de samarbeidende selskaper og selskapene er fellesregistrert. Alle deltakende selskaper er da solidarisk ansvarlige for riktig betaling av avgiften.”

Bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 1970 med lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66.

I henhold til mval § 13 første ledd, jfr § 1, skal det i utgangspunktet betale merverdiavgift ved omsetning av alle varer og tjenester i alle ledd, og ved innførsel. De næringsdrivende har på vegne av Staten ansvaret for å beregne, innkreve og innbetale merverdiavgift.

Merverdiavgiftsloven inneholder enkelte unntak og fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift. For det første gjelder dette omsetning som faller *utenfor* merverdiavgiftsloven, jfr unntaksbestemmelsene i mval §§ 5 og 5a. Virksomheter som driver slik omsetning skal ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet. For det andre gjelder dette omsetning som faller *innenfor* merverdiavgiftsloven, men hvor det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift. Mval §§ 16 og 17 utgjør slike fritaksbestemmelser. Næringsdrivende som driver omsetning fritatt fra avgiftsplikt, skal likevel registreres i merverdiavgiftsmanntallet. Merverdiavgiftslovens regler kommer fullt ut til anvendelse.

Etter mval § 27 første ledd første punktum og § 28 første ledd første punktum skal næringsdrivende, som driver avgiftspliktig omsetning, registreres i merverdiavgiftsmanntallet når omsetning og avgiftspliktig uttak av varer og tjenester til sammen overstiger 30.000 kroner i en 12 måneders periode. Registreringen skal skje i merverdiavgiftsmanntallet ved fylkesskattekontoret i det fylket vedkommende har sitt faste forretningssted, eller eventuelt hjemsted. Merverdiavgiftsmanntallet er tilknyttet Enhetsregisteret, jfr enhetsregisterloven § 2 bokstav b nr. 4.

Merverdiavgiftsloven kapittel III regulerer *hvem* er avgiftspliktige. Hvert enkelt selskap skal som hovedregel behandles som én avgiftsenhet. Mval § 12 tredje ledd første punktum oppstiller et unntak fra dette for selskaper som oppfyller vilkårene til fellesregistrering. Fellesregistreringen medfører at de deltakende selskaper registreres under ett med samme organisasjonsnummer i merverdiavgiftsmanntallet. Selskapene blir ansett som én avgiftspliktig enhet.

I henhold til mval § 21 første ledd første punktum har de registrerte næringsdrivende i de terminvise omsetningsoppgaver til avgiftsmyndighetene anledning til å fradragføre inngående merverdiavgift på varer og tjenester i utgående merverdiavgift. Det er en forutsetning at varene og tjenestene indirekte eller direkte er til bruk i virksomheten.

Det fremkommer av forarbeidene til merverdiavgiftsloven at formålet med adgangen til fellesregistrering er at en samlet virksomhet skal kunne få fradrag for inngående merverdiavgift, selv om driftsmidler eies av et selskap mens et annet selskap foretar salget.² Et konsern vil typisk ha eget eiendomsselskap, hvis oppgave er å eie og forvalte fast eiendom og driftsmidler, som leies ut til de andre selskapene i konsernet. Utleie av fast eiendom er unntatt merverdiavgiftsloven, jfr mval § 5a første ledd. Gjennom en fellesregistrering vil den samlede virksomheten få fradragrett for inngående merverdiavgift til virksomheten som sådan, uten hensyn til om virksomheten av for eksempel skattemessige og bedriftsøkonomiske årsaker, er oppdelt i ulike selskaper.

Et svært sentralt hensyn bak fellesregistreringsordningen er å oppnå avgiftsmessig *nøytralitet* mellom å drive virksomhet organisert som et konsern, og drive virksomhet

² Ot. prp. nr. 17 (1968-69) s. 53.

organisert gjennom ett selskap. Ordningen ble innført slik at det skulle være mulig å avhjelpe eventuelle avgiftsmessige ulemper knyttet til det å drive virksomhet organisert som konsern. Avgiftsreglene skal således ikke hindre valg av en ellers hensiktsmessig selskapsstruktur.

I tillegg vil overføringer av varer og tjenester mellom de fellesregistrerte selskapene anses som interne disposisjoner, og ikke avgiftspliktig omsetning i henhold til mval § 3, ettersom de deltakende selskapene utgjør samme avgiftssubjekt. På den måten medfører fellesregistrering en enklere saksbehandling og kostnadseffektivisering gjennom reduserte administrasjonskostnader.

1.2 RETTSKILDEBILDET OG METODE

I tråd med tradisjonell rettskildelære tas det ved tolkningen av bestemmelsen i mval § 12 tredje ledd utgangspunkt i lovens ordlyd. I forhold til en rekke problemstillinger medfører den isolerte ordlyden betydelig tolkningstvil, og må suppleres med andre rettskildefaktorer.

Det forvaltningsrettslige legalitetsprinsipp innebærer at offentlig myndighetsutøvelse, som utgjør inngrep i borgernes eiendomsrett eller alminnelig handlefrihet, må ha klar hjemmel i formell lov. Prinsippet gjelder i utgangspunktet også på merverdiavgiftsrettens område. Fellesregistrering i henhold til mval § 12 tredje ledd medfører en fordelaktig posisjon for de fellesregistrerte selskapene. I motsetning til plikt til å svare merverdiavgift, oppnår de deltakende selskapene fradragsrett for inngående merverdiavgift og rett til avgiftsfri overføringer mellom de deltakende selskapene gjennom fellesregistreringen. Det er derfor grunn til å tro at legalitetsprinsippet ikke får anvendelse for mval § 12 tredje ledd.³

Forarbeidene til lovbestemmelsen er både lite omfattende og uklare, og gir begrenset veiledning for tolkningen av mval § 12 tredje ledd.

Lovgiver har i etterkant av merverdiavgiftslovens ikrafttreden uttalt seg om tolkningen av bestemmelsen i mval § 12 tredje ledd.⁴ Det er uenighet i juridisk teori om hvorvidt slike såkalte etterarbeider er å anse som en rettskilde, og hvor stor vekt disse eventuelt vil kunne tillegges.⁵ Jeg velger å legge vekt på etterarbeider i den grad de legger føringer for hvordan bestemmelsen i mval § 12 tredje ledd skal forstås.

Domstolen har i liten grad hatt bestemmelsen om fellesregistrering til behandling.

³ Uttalt av Eidsivating lagmannsrett i dom av 24. mars 1992, s. 11.

⁴ Blant annet Ot. prp. nr. 48 (1979-80) s. 2. Som det fremgår nedenfor under punkt 2.1 fremsettes ved odelstingsproposisjonen et lovendringsforslag som ikke førte frem.

⁵ Eckhoff. *Rettskildelære*. 1997. kapittel 3, punkt IX og Boe. *Innføring i juss – juridisk tenkning og rettskildelære*. 1996. punkt 16.2.

Høyesterett har kun tatt stilling til bestemmelsen i en stadfestende kjennelse inntatt i Rt. 1991 s. 351.

Det finnes noe juridisk litteratur på området, men den rettskildemessige verdien er begrenset. For det første tillegges juridisk litteratur tradisjonelt begrenset vekt, og for det andre er det stort sett de samme teoretikerne som har publisert de mest aktuelle publikasjonene.

I mangel av utfyllende og veiledende primære rettskilder tillegges avgiftsmyndighetene merverdiavgiftspraksis betydelig vekt ved praktisering av bestemmelsen om fellesregistrering. På bakgrunn av den hierarkiske organiseringsmodellen i merverdiavgiftsforvaltningen, med Skattedirektoratet og Finansdepartementet på toppen, følger normalt de underliggende organene tolkningsuttalelsene fra høyere instanser. Praksis på området for fellesregistrering fremstår som relativt omfattende. I oppgaven vil det bli henvist både til generell praksis, enkeltsaker, klagenemndssaker og uttalelser fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Domstolene er ikke bundet av forvaltningspraksis, herunder merverdiavgiftspraksis. Avgiftspraksis utgjør likevel en rettskildefaktor, og vekten vil avhenge av praksisens fasthet, varighet, og utbredthet. Dersom et avgiftsvedtak har støtte i fast forvaltningspraksis er dette et sterkt argument for ikke å dømme på tvers av denne. Praksisen tillegges også større vekt dersom den skriver seg fra organer med særlig kyndighet på det aktuelle rettsfelt. I tillegg kan momentet om hvorvidt fravikelse vil være til gunst eller ugunst for private parter ha betydning. Et vedtak som er til gunst for en privat part vil normalt lettere aksepteres. Rettskildebildet for øvrig vil være et moment med stor vekt.⁶

På skatterettens område har domstolene tillagt forvaltningspraksis atskillig vekt.⁷ I dom inntatt i Rt. 1973 s. 87 tillegges Høyesterett 50 år gammel fast etablert ligningspraksis avgjørende rettskildemessig vekt. Annenvoterende, som representerte flertallet, uttalte

⁶ Eckhoff. *Rettskildelære*. 1997. s. 229.

⁷ Eckhoff. *Rettskildelære*. 1997. s. 230 og Zimmer. *Lærebok i skatterett*. 2001. s. 45.

på bakgrunn av praksisen at ”[j]eg finner det da ikke nødvendig å uttale meg om hva som isolert kan utledes av lovbestemmelsens formål eller dens uklare ordlyd”. Det er grunn til å tro at det samme gjelder på merverdiavgiftsrettens område.

Avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift tillegges stor vekt. Klagenemnda består av fem medlemmer oppnevnt av Finansdepartementet, og behandler klager over etterberegninger av merverdiavgift foretatt av fylkesskattekontorene. Nærmere regulering av klagenemnda følger av forskrift nr. 17.⁸ Skattedirektoratet og Finansdepartementet anser avgjørelser fra Klagenemnda som bindende.

Ettersom de primære rettskilder etterlater betydelig tvil om tolkningen av bestemmelsen i mval § 12 tredje ledd, legger avgiftsmyndighetene stor vekt på formålet med bestemmelsen. I tillegg legges det vekt på hensyn som avgiftsmessig nøytralitet, konkurransenøytralitet, kontroll, notoritet, likebehandling og forutberegnelighet.

I forhold til flere av problemstillingene som belyses i oppgaven, er det svært vanskelig å slå fast hva som faktisk er uttrykk for gjeldende rett. I mangel av utfyllende primære rettskilder er oppgaven hovedsakelig en gjennomgang av avgiftsmyndighetenes praktisering av mval § 12 tredje ledd.

⁸ Forskrift av 19. desember 1969 nr. 15 (Nr. 17) om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling.

1.3 AVGRENSNING OG VIDERE FREMSTILLING

Denne oppgaven er først og fremst en rettsdogmatisk fremstilling av de formelle vilkår som oppstilles i mval § 12 tredje ledd første punktum for at samarbeidende selskaper kan fellesregistreres. Behandlingen avgrenses mot den praktiske gjennomføringen av selve registreringsprosessen.

Den EU-rettslige bestemmelsen om fellesregistrering behandles for seg under punkt 3.

Under punkt 4 redegjør jeg for enkelte konsekvenser av fellesregistrering, herunder solidaransvaret i mval § 12 tredje ledd annet punktum.

2 VILKÅRENE FOR FELLESREGISTRERING

2.1 KRAV OM AT DE DELTAKENDE ENHETER UTGJØR SELSKAPER

I henhold til ordlyden i mval § 12 tredje ledd stilles det krav om at enhetene som kan inngå i en fellesregistrering er *selskaper*. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen legaldefinisjon av selskap, og ordlyden isolert gir ingen anvisning for hvilke typer virksomheter bestemmelsen får anvendelse på.

Forarbeidene til merverdiavgiftsloven gir uttrykk for at "[b]estemmelsen vil kunne anvendes av alle selskaper som går inn under denne loven uten hensyn til eiernes nasjonalitet".⁹ Det følger verken av merverdiavgiftsloven selv eller andre rettskilder hvilke typer selskaper som omfattes av merverdiavgiftsloven. Forarbeidene gir dermed ingen avklaring på hvordan vilkåret skal forstås.

Som nevnt under punkt 2.4 nedenfor oppstiller mval § 12 tredje ledd vilkår om at minst 85 % av kapitalen i hvert av selskapene i en fellesregistrering må eies av "*et eller flere av de samarbeidende selskapene*". I henhold til bestemmelsens opprinnelige ordlyd var det et krav at kapitalen ble eiet av "*de samme eiere*". Avgiftsmyndighetene la ved praktiseringen av bestemmelsen tidlig til grunn at kapitalen må eies av et eller flere av selskapene innen samarbeidsgruppen.¹⁰

Lovendringen ble foreslått allerede på slutten av 1970-tallet, men Stortinget vedtok den gang ikke forslaget.¹¹ Finansdepartementet uttalte senere at eventuelle endringer i mval § 12 tredje ledd burde ses i sammenheng med en alminnelig selskapslov.¹² Selskapsloven kom i 1985. Bestemmelsen ble endret ved endringslov i 1993.¹³

⁹ Ot. prp. nr. 17 (1969-69) s. 53.

¹⁰ Slås fast i Ot. prp. nr. 48 (1979-80) s. 2.

¹¹ Innst. O. nr. 67 (1979-80).

¹² Ot. prp. nr. 53 (1980-81) s. 1-2.

¹³ Innst. O. nr. 107 (1992-93) s. 4.

Finansdepartementet ønsket å tydeliggjøre at samtlige enheter som omfattes av en fellesregistrering må være selskaper.¹⁴

Det fremkommer av Ot. prp. nr. 48 (1979-80) s. 2 at bestemmelsen ikke kommer ”til anvendelse der kapitalen i slike selskaper eies av f.eks. personlige firmaer, privatpersoner eller organisasjoner”.

Jeg forstår uttalelsen dit hen at selskapsbegrepet i mval § 12 tredje ledd skulle avgrenses i tråd med selskapslovgivningen. Dette samsvarer med generelle utgangspunkt at avgiftsretten anerkjenner selskapsrettens subjektavgrensninger for juridiske personer.¹⁵ Det finnes ingen nedfelt fellesdefinisjon av selskap i selskapslovgivningen. I teorien forsøkes det av og til å oppstille en samlet definisjon. Bråthen definerer et selskap som ”en sammenslutning av to eller flere fysiske eller juridiske personer som eier en aktuell eller potensiell virksomhet”.¹⁶ Formuleringene varierer, men enkelte vilkår fremstår som sammenfallende. Som det også fremgår av definisjonen i selskapsloven, jfr sel § 1-2 første ledd litra a, jfr § 1-1 første ledd første punktum, er det blant annet et krav om at selskapet må ha minst to eiere. Dette er sentralt i denne sammenheng.

I henhold til selskapsrettslig teori kan således ikke enkeltmannsforetak, privatpersoner, sameier, boer, stiftelser, organisasjoner og ideelle foreninger utgjøre et selskap.¹⁷ Avgiftsmyndighetene har i utgangspunktet heller ikke åpnet for fellesregistrering av slike virksomheter.

Det fremkommer av Ot. prp. nr. 48 (1979-80) s. 2 at bestemmelsen i mval § 12 tredje ledd tok sikte på ”typiske konsernforetak, dvs. hvor flere selskaper med begrenset ansvar arbeider sammen i en bedriftsenhet”. For å avgrense mot fellesregistrering av blant annet ansvarlige selskaper ble det foreslått at ordlyden i mval § 12 tredje ledd

¹⁴ Ot. prp nr 82 (1992-93) punkt 3.

¹⁵ Gjems-Onstad *Lærebok i merverdiavgift*. 1996. s. 67.

¹⁶ Bråthen. *Selskapsrett*. 2002. s. 20. Enpersonaksjeselskaper er unntak, da slike utgjør enpersonforetak med begrenset ansvar. Det fremgår av asl/asal §§ 2-1 og 3-1 at det er tilstrekkelig med én deltaker for at det skal foreligge et aksjeselskap.

¹⁷ Knudsen. *Selskapsloven*. 1994. s. 10-12, Woxholth. *Selskapsloven*. 1998. s. 31-33 og *Aksjeloven og allmennaksjeloven*. Aarbakke... [et al.]. Oslo 1999. s. 65.

skulle endres fra "[s]amarbeidende selskaper" til "[s]amarbeidende aksjeselskaper og andelsselskaper (andelslag)". Forslag til lovendringen ble ikke vedtatt.¹⁸

Ot. prp. nr. 48 (1979-80) s. 2 gir uansett uttrykk for at lovgiver i utgangspunktet hadde fellesregistrering av konserner bestående av aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar for øye. Fellesregistrering av aksjeselskaper i henhold til aksjeloven/allmennaksjeloven er også det mest vanlige. Selskapslovgivningens konsernbegrep belyses nærmere under punkt 2.2 nedenfor.

Inntil selskapsloven trådte i kraft i 1986 fremkommer det av teori og praksis at det var noe usikkert hvorvidt blant annet ansvarlige selskaper, stille selskaper og kommandittselskaper utgjorde *selskaper* i mval § 12 tredje ledds forstand.

Skattedirektoratet tok i 1989 eksplisitt stilling til adgangen til fellesregistrering av ansvarlige selskaper i brev til Finansdepartementet. Det uttales at

*"[p]å bakgrunn av mval § 12 tredje ledd's ordlyd synes det vanskelig å nekte fellesregistrering etter lovbestemmelsen av selskaper som har egen kapital og som omfattes av selskapslovens bestemmelser."*¹⁹

Jeg tolker uttalelsen dit hen at det skal åpnes for fellesregistrering av selskaper som faller inn under selskapsloven. I henhold til sel § 1-2 første ledd litra a, jfr § 1-1 første ledd første punktum, foreligger et selskap når

"en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser."

¹⁸ Innst. O. nr. 67 (1979-80).

¹⁹ Av 28. november. Referert i Skattedirektoratets Meldinger Av nr. 31/1989. Finansdepartementet uttrykte sin enighet i brev av 12. oktober 1989.

Inndelt etter ansvarsform omfatter selskapsloven selskaper med ubegrenset og udelt deltakeransvar (ansvarlige selskap), selskaper med ubegrenset og delt deltakeransvar (pro rate selskap) og selskaper med blandet ansvar (kommandittselskap).

I etterkant av uttalelsen viser avgiftspraksis at det konsekvent åpnes for fellesregistrering av selskaper som faller innenfor selskapsloven.

Det fremgår ikke av Finansdepartementets uttalelse hva som skal innfortolkes under kravet til ”egen kapital”.²⁰ Det er noe usikkert om det her siktes til det selskapsrettslige begrepet ”egenkapital”. I selskapsretten kan egenkapital defineres som ”den del av kapitalen i et foretak som tilhører eierne, dvs. differansen mellom foretakets eiendeler og gjeld”.²¹ I henhold til regnskapsloven § 6-2 utgjør eiendeler for eksempel driftsmidler, finansielle midler og varebeholdning. I lovgivningen oppstilles det for enkelte foretak bestemte krav om egenkapital, for eksempel for aksjeselskaper etter asl/asal kapittel 3 og kommandittselskaper etter sel § 3-1. Selskapsloven oppstiller derimot ikke noe krav om egenkapital i ansvarlige selskaper.

På bakgrunn av Finansdepartementets formulering ”egen kapital” i uttalelsen antar jeg ikke at det siktes til egenkapital. Det tas utgangspunkt i ordlyden i mval § 12 tredje ledd, hvor det er oppstilt vilkår om at *kapitalen* i selskapene eies av et eller flere av selskapene i samarbeidsgruppen. Jeg antar at kapitalbegrepet i denne sammenhengen både omfatter selskapers eiendeler og eventuelle egenkapital. For at selskaper skal kunne fellesregistreres må selskapene kunne eie kapital, det vil si eierandeler, i hverandre. I motsetning til foretak som enkeltpersonforetak, stiftelser og foreninger, kan et selskap eie andeler i for eksempel ansvarlig selskap, aksjeselskap og kommandittselskap.

Selskapsretten oppstiller et krav om at selskaper har minst to eiere. Statsforetak eies av staten alene i henhold til statsel § 1, og faller utenfor det selskapsrettslige selskapsbegrepet. Finansdepartementet åpnet i 1999 likevel for at statsforetak kan

²⁰ Brev av 28. november 1989.

²¹ *Justleksikon*. Gisle... [et al.]. 1999. s. 63.

fellesregistreres med eventuelle datterselskap.²² Departementet viser her til brev fra Skattedirektoratet, hvor direktoratet under tvil faller ned på at statsforetak kan anses som selskap etter mval § 12 tredje ledd.²³

I sin vurdering la Skattedirektoratet særlig vekt på at statsforetak har store organisasjonsmessige likhetstrekk med selskaper etter selskapslovgivningen. For det første utgjør et statsforetak en juridisk person utskilt fra staten i henhold til statsmel § 3. For det andre åpner statsmel § 2 for at statsforetak kan organisere seg som konsern med datterselskaper. Konserndefinisjonen i statsforetaksloven er på flere punkter sammenfallende med konserndefinisjonen i aksjeloven/allmennaksjeloven og selskapsloven. Det faktum at statsforetak kan inngå som konsernspiss ble ansett å tale for å regne slike som typiske konsernforetak på lik linje med tradisjonelle konserner. Statsforetaks størrelse, konkurransenøytralitet og hensynet til fradragsrett ble også tillagt vekt.

I etterkant av at Finansdepartementet åpnet for at statsforetak kunne fellesregistreres tillot Oslo fylkesskattekontorer at helseforetak og interkommunale selskaper kan fellesregistreres med sine datterselskaper.²⁴

Helseforetak eies på lik linje med statsforetak av staten alene, jfr helseforetaksloven § 2 annet ledd første punktum. Helseforetak har for øvrig store likhetstrekk med statsforetak.²⁵

Interkommunale selskaper med ubegrenset ansvar reguleres av lov om interkommunale selskaper. I tråd med det selskapsrettslige selskapsbegrepet oppstiller inntomsel § 1 annet punktum krav om at interkommunale selskaper har flere deltakere, herunder kommuner, fylkeskommuner og andre interkommunale selskaper. Lov om interkommunale selskaper kommer ikke til anvendelse hvor deltakerne har et begrenset

²² Brev av 8. februar 1999.

²³ Av 26. mai 1997.

²⁴ Brev av 19. desember 2001.

²⁵ Fremkommer av Ot. prp. nr. 66 (2000 – 2001) om lov om helseforetak m.m. punkt 2.8.1.

ansvar for selskapsforpliktelsene, jfr innskott § 1 tredje punktum. Slike selskaper må opprettes i aksjeselskapsform i henhold til aksjeloven eller kommuneloven § 27.

Skattedirektoratet og Finansdepartementet har ikke tatt stilling til om helseforetak og interkommunale selskaper faller inn under selskapsbegrepet i mval § 12 tredje ledd. På bakgrunn av at det er åpnet for fellesregistrering av statsforetak ser jeg ingen gode argumenter for at slike virksomheter ikke skal kunne fellesregistreres.

Ettersom helseforetak og statsforetak ikke faller innenfor den tradisjonelle selskapsrettslige definisjonen av selskap antar jeg at avgiftsmyndighetene foretar en utvidende fortolkning av selskapsbegrepet i mval § 12 tredje ledd. Hensyn til likhetstrekk med tradisjonelle konserner og hensynet til fradragsrett tillegges avgjørende vekt.

Jeg antar at også andre offentlige virksomheter, som ikke utgjør rene forvaltningsorganer, men selvstendige rettssubjekter, vil kunne bli ansett som selskaper i henhold til mval § 12 tredje ledd.

Oppsummert kan det påpekes at det ikke klart fremgår av primære rettskilder hvilke foretak som utgjør selskaper i mval § 12 tredje ledds forstand. Den selskapsrettslige avgrensningen synes å ligge til grunn for forståelsen av begrepet. For eksempel utgjør ikke enkeltmannsforetak, sameier, stiftelser, og ideelle foreninger selskaper. Dette medfører at først og fremst selskaper etter selskapsloven og aksjeloven/allmennaksjeloven kan inngå i en fellesregistrering. Ved å åpne for fellesregistrering av statsforetak og helseforetak må likevel avgiftsmyndighetene anses å ha foretatt en utvidende tolkning av selskapsbegrepet. Andre hensyn har spilt avgjørende rolle i vurderingen.

2.1.1 Særlig om utenlandske selskaper

Under forrige punkt ble det redegjort for hvilke selskapsformer som utgjør *selskaper* i henhold til mval § 12 tredje ledd. Det skal her ses nærmere på adgangen til fellesregistrering av utenlandske selskaper. Med utenlandske selskaper skal forstås selskaper som er opprettet og registrert som eget rettssubjekt i andre land enn Norge. Filialer av utenlandske selskaper og utenlandske selskaper registrert ved representant behandles også. Nasjonaliteten til eierne av selskaper spiller her ingen rolle.

Det kan ikke utledes av ordlyden i mval § 12 tredje ledd hvilken nasjonalitet selskapene i en fellesregistrering kan ha.

I henhold til merverdiavgiftsloven skal utenlandske næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet i Norge, registreres i merverdiavgiftsmanntallet på lik linje med norske næringsdrivende. Dersom utenlandske næringsdrivende ikke har fast forretningssted eller hjemsted i Norge, skal registreringen skje ved avgiftsrepresentant i henhold til mval § 10 tredje ledd. Ordningen er nærmere regulert i forskrift nr. 71.²⁶

Ordlyden i mval § 12 tredje ledd sett i sammenheng med merverdiavgiftslovens registreringsplikt for utenlandske selskaper taler for at utenlandske selskaper kan inngå i en fellesregistrering på lik linje med norske selskaper.

Det kan trekkes frem en rekke hensyn både for og i mot ved å la utenlandske selskaper inngå i norsk fellesregistrering. Nøytralitetshensynet, som skissert under punkt 1.1 ovenfor, taler isolert for å tillate fellesregistrering av utenlandske selskaper. Eventuelle avgiftsmessige ulemper ved det å drive virksomhet organisert som et internasjonalt konsern i motsetning til internasjonalt selskap avhjelper. Manglende generell harmoni mellom de ulike lands avgiftsregler medfører imidlertid en begrensning i hensynet til nøytralitet mellom de ulike organisasjonsformer.

²⁶ Forskrift av 31. mars 1977 nr. 4933 (Nr. 71) om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m.v.

De registrerte selskapene plikter på vegne av staten å beregne, innkreve og innberette merverdiavgift. Avgiftsmyndighetene foretar likevel kontroller av avgiftsregnskapene til de registrerte næringsdrivende. Det er grunn til å tro at fellesregistrering av utenlandske selskaper vil kunne medføre betydelige praktiske kontrollproblemer for avgiftsmyndighetene. Hensynet til kontroll taler mot fellesregistrering av utenlandske selskaper.

Problemstillingen belyses ikke nærmere av de primære rettskilder, og redegjørelse av avgiftspraksis er det sentrale i den videre fremstilling.

Såfremt øvrige vilkår for fellesregistrering er oppfylt, har avgiftsmyndighetene siden vedtakelsen av merverdiavgiftsloven åpnet for fellesregistrering av utenlandske selskaper. Det oppstilles i praksis enkelte begrensninger.

I henhold til avgiftspraksis er det et krav at de utenlandske selskaper driver omsetningsvirksomhet i Norge. Det er ikke et vilkår at omsetningsvirksomheten er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven. Det er tilstrekkelig at den fellesregistrerte enheten utad har avgiftspliktig omsetning. Som det nærmere belyses under punkt 2.3 nedenfor er dette helt i samsvar med vilkårene for fellesregistrering av norske selskaper. Finansdepartementet antar i fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002 at vilkårene etter avgiftspraksis må legges til grunn, og at kravet til omsetningsvirksomhet er absolutt.²⁷ Kravet til omsetningsvirksomhet følger også av Finansdepartementets uttalelse av 8. juli 1971.²⁸ Jeg kommer tilbake til den angjeldende saken nedenfor.

Refsland hevdet i 1986 at et norsk morselskap kan fellesregistreres med utenlandske datterselskaper, som ikke driver virksomhet i Norge.²⁹ Dette har siden blitt gjentatt i juridisk teori.³⁰ Dette er ikke i overensstemmelse med kravet om omsetningsvirksomhet

²⁷ Om kjøp av tjenester fra utlandet mv. Finansdepartementet tar i fortolkningsuttalelsen stilling til en rekke problemstillinger vedrørende fellesregistrering av utenlandske selskaper. Finansdepartementet påpeker avslutningsvis at avgiftsmyndighetenes forestående gjennomgang av ordningen med fellesregistrering eventuelt vil kunne medføre mulige endringer i forhold til disse retningslinjene.

²⁸ Inn tatt i uttalelse nr. 11/1971 nr. 4.

²⁹ Refsland. *Merverdiavgift ved internasjonal næringsvirksomhet*. 1986. s. 223.

³⁰ Se blant annet Gjems-Onstad og Kildal. *Lærebok i merverdiavgift*. 1996. s. 108.

i henhold til avgiftspraksis, og Finansdepartementet uttaler eksplisitt i fortolkningsuttalelsen av 2. juli 2002 at det "ikke er enig i standpunkter som er fremkommet i juridisk teori".

Jeg antar således at utenlandske morselskap med omsetningsvirksomhet i Norge kan fellesregistreres med sine norske datterselskaper. Likeledes kan norsk morselskap med omsetningsvirksomhet i Norge fellesregistreres med sine utenlandske datterselskaper.

I saken, som var foranledning for Finansdepartementets uttalelse av 8. juli 1971, ble det søkt om fellesregistrering av to samarbeidende norske datterselskaper. Selskapene ble eid med mer enn 85 % av utenlandske morselskap som ikke drev virksomhet i Norge. Datterselskapene ble tillatt fellesregistrert selv om morselskapet ikke oppfylte kravet til omsetningsvirksomhet i Norge. Nærmere begrunnelse for vedtaket fremkommer ikke.

Finansdepartementet åpnet her for fellesregistrering til tross for at det kumulative vilkåret om at kapitalen i de samarbeidende selskapene må eies av et eller flere av selskapene innen samarbeidsgruppen ikke var oppfylt. Det skal ikke tas hensyn til eierandel som tilhører et selskap som ikke skal inngå i fellesregistreringen. Dette vilkåret behandles nærmere under punkt 2.4 nedenfor.

Til tross for at vedtaket fremstår som et dispensasjonsvedtak, fremkommer det ikke med hvilken hjemmel vedtaket ble gitt. Mval § 70 er den eneste hjemmelen i merverdiavgiftsloven som åpner for dispensasjoner. Når særlige forhold foreligger kan Finansdepartementet med hjemmel i bestemmelsen helt eller delvis fritta fra avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven. Hvorvidt anvendelse av mval § 70 medfører riktighet kan i dette tilfellet diskuteres, da det i saken var snakk om dispensasjon fra et kumulativt vilkår for en registreringsform. Likevel kan det nok forsvares ettersom fellesregistrering medfører at transaksjoner mellom de samarbeidende selskaper i Norge ikke er avgiftspliktige.

Avgiftspraksis tyder på at det har vært mye usikkerhet rundt forståelsen av dette vedtaket. Som et utgangspunkt har avgiftsmyndighetene åpnet for fellesregistrering i tilfeller hvor eierkravet i mval § 12 tredje ledd er oppfylt gjennom et eller flere utenlandske selskaper som ikke kan inngå i fellesregistreringen. For eksempel åpnet

Skattedirektoratet i brev av 11. juni 2001 for fellesregistrering hvor eierkravet er oppfylt med 67,41 % av et selskap og 32,59 % av et annet.

Finansdepartementet uttaler i sin fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002 at begrunnelsen for uttalelsen fra 1971 er at dersom det utenlandske selskapet hadde hatt virksomhet og vært fast representert i Norge, ville eiervilkåret for fellesregistrering vært oppfylt. Finansdepartementet mener at det faktum at det utenlandske selskapet ikke har virksomhet i Norge, men at eierkravet er oppfylt isolert sett, ikke bør i stenge for at de norske selskapene kan fellesregistreres.

Jeg antar således at samarbeidende norske selskaper kan fellesregistreres, selv om eiervilkåret er oppfylt av et eller flere utenlandske selskaper utenfor fellesregistreringen.

Det kan for øvrig påpekes at ordningen utgjør en forskjellsbehandling i forhold til norske selskaper. Det er et absolutt vilkår for fellesregistrering av norske selskap at samtlige selskaper som fører til oppfyllelse av vilkårene i mval § 12 tredje ledd inngår i en fellesregistrering. I tillegg kan denne ordningen fremstå som problematisk i forhold til EØS-avtalens forbud om diskriminering.

Forholdet til Finansdepartementets uttalelse av 8. juli 1971 har vært mer problematisk i søknader hvor filialer av utenlandske selskaper og utenlandske selskaper ved representant ønskes fellesregistrert. Uten noen nærmere drøftelse har avgiftsmyndighetene i flere tilfeller avslått slike søknader under henvisning til at sakens faktum ikke har vært sammenfallende med faktum i dispensasjonssaken.

Finansdepartementet uttalte i fortolkningsuttalelsen av 2. juli 2002 at ”utenlandske selskaper som har virksomhet i Norge og som er fast representert i Norge kan inngå i en fellesregistrering etter mval § 12 tredje ledd”. Det uttales at kravene er absolutte. Det fremkommer av fortolkningsuttalelsen at det med ”virksomhet” menes omsetningsvirksomhet.

I lys av sammenhengen og ordlyd tolker jeg uttalelsen slik at Finansdepartementet både åpner for fellesregistrering av utenlandske selskaper ved filial og ved avgiftsrepresentant. Hva gjelder filialer støtter jeg antagelsen på at Skattedirektoratet

høsten 2002 valgte å omgjøre nektelse på søknad om fellesregistrering hvor utenlandske selskaper hadde filial i Norge.³¹ Det vises i sakene til fortolkningsuttalelsen.

Avgiftspraksis i etterkant av uttalelsen tyder således på at det blir åpnet for fellesregistrering i slike tilfeller.

Avgiftspraksis forut for uttalelsen var ikke entydig hva gjelder utenlandske selskaper registrert ved representant. For eksempel tillot i Skattedirektoratet i et enkelt tilfelle ikke fellesregistrering av to utenlandske selskaper registrert ved representant i Norge.

Selskapene var eid av utenlandsk morselskap.³² Imidlertid tillot Skattedirektoratet fellesregistrering av utenlandsk morselskap med representant i Norge og morselskapets norske datterselskap.³³

Hva gjelder filialer av utenlandske selskaper tyder avgiftspraksis på at avgiftsmyndighetene forut for fortolkningsuttalelsen ikke tillot fellesregistrering av filialer til utenlandsk selskap. Hovedbegrunnelsen synes å ha Mval § 12 tredje ledd stiller krav om at enhetene som skal inngå i en fellesregistrering må være *selskaper*, og hovedbegrunnelsen har vært at filialer vanskelig kan anses som selskap i henhold til bestemmelsen. En filial er å anse som en del av et selskap, og er ikke en selvstendig juridisk enhet på linje med datterselskap, jfr. mval § 12 første ledd. Verken kravet til egen kapital eller at virksomheten er et selskap, som omfattes av selskapsloven, er oppfylt.³⁴

Det fremkommer av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002 at fellesregistrering kun vil gjelde ”virksomhet som skjer i Norge”. Finansdepartementet uttrykker ikke nærmere hva som eksakt ligger i formuleringen. På bakgrunn av ordlyden i formuleringen og sammenhengen antar jeg at meningen er at ordningen med fellesregistrering kun skal få virkning for virksomheten det utenlandske selskapet har i Norge. I praksis betyr det at det utenlandske selskapet kun kan unnlate å beregne merverdiavgift ved salg av varer og tjenester fra selskapets virksomhetsdel i Norge til

³¹ Se blant annet brev av 10. september 2002.

³² Brev at 29. januar 2001.

³³ Brev av 14. november 2001.

³⁴ Se Skattedirektoratets Melding Av nr. 31 / 1989.

de andre deltakende selskapene. Likeledes gjelder fradragsretten for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester til den avgiftspliktige virksomheten kun kjøp til virksomheten i Norge. Fradragsretten belyses nærmere under punkt 4.1 nedenfor.

Angående solidaransvaret er jeg usikker på om det utenlandske selskapet som sådan eller kun virksomheten i Norge hefter solidarisk for avgiftskrav rettet mot fellesregistreringen. Ettersom fellesregistreringen kun får virkning for virksomheten i Norge burde også solidaransvaret kun gjelde virksomheten i Norge. Imidlertid er dette praktisk vanskelig både når utenlandske selskaper er registrert ved representant og når et utenlandsk selskap driver virksomhet gjennom en filial. I begge tilfeller foreligger ikke egne rettssubjekter atskilt fra det utenlandske selskapet. I lys av dette antar jeg at hele det utenlandske selskapet likevel må hefte solidarisk. Avgiftsmyndighetenes anledning til å inndrive avgiftskrav i utlandet begrenser uansett solidaransvarets realitet.

Dersom fellesregistrering kun gis virkning for virksomhet, som drives i Norge, vil dette medføre at virksomheten vil inngå i to ulike avgiftssubjekter i forhold til norske avgiftsmyndigheter. For det første vil virksomheten være en del av det utenlandske selskapet, og for det andre en del av den fellesregistrerte enhet i Norge. Dette synes uheldig.

Oppsummert kan det slås fast at reglene om fellesregistrering har vært gjenstand for betydelig usikkerhet i norsk rett hva gjelder utenlandske selskaper siden reglenes ikrafttreden. I henhold til avgiftspraksis åpnes det i utgangspunktet for fellesregistrering av utenlandske selskaper. Ved å legge Finansdepartementets uttalelse av 2. juli 2002 til grunn oppstilles det som absolutte vilkår at det utenlandske selskapet driver virksomhet og er fast representert i Norge. Dette åpner for at filialer av utenlandske selskaper og utenlandske selskaper som registrert ved representant kan inngå i en fellesregistrering i Norge. I slike tilfeller skal fellesregistreringen kun gis virkning for den delen av virksomheten til det utenlandske selskapet som skjer i Norge. Avslutningsvis kan det påpekes at avgiftspraksis under dette punkt muligens må tillegges begrenset rettskildemessig vekt. Praksisen kan verken anses som spesielt fast, varig eller utbredt.

2.2 KRAV OM AT SELSKAPENE ER SAMARBEIDENDE

Mval § 12 tredje ledd stiller som vilkår at selskapene som søkes fellesregistrert må være *samarbeidende*. Lovens ordlyd isolert sett gir liten indikasjon på hva lovgiver mente skulle forstås med *samarbeidende*. Spørsmålet er om det siktes til økonomisk, finansielt, administrativt, forretningsmessig eller annen form for samarbeid.

Vilkåret om samarbeid er ikke nærmere definert eller behandlet i forarbeidene. Derimot fremgår behovet for å gi fradragsrett for inngående merverdiavgift til en samlet virksomhet når ”driftsmidler eies av ett selskap, mens salget foretas av et annet”.³⁵ Bakgrunnen for å åpne for fellesregistrering var å gi selskaper som for eksempel har skilt ut virksomheten med å eie fast eiendom og driftsmidler i et eget selskap, muligheten til fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Det fremkom siden at lovgiver hadde de mer ”typiske konsernforetak” for øye.³⁶ Det er uklart hva Finansdepartementet konkret mente med formuleringen ”typiske konsernforetak”. I selskapslovgivningen defineres konsern etter samme mønster, og i henhold til sel § 1-2 og asl/asal § 1-3 som morselskap med et eller flere datterselskap. Hvilke typer selskaper som kan være mor- og datterselskaper varierer noe i de to regelsettene.

Vilkårene for når det foreligger et konsern er sammenfallende i selskapsloven og aksjeloven. Noe forenklet foreligger det for det første et konsernforhold når et selskap, eventuelt sammen med datterselskap, eier så mange aksjer eller andeler i et annet selskap at det representerer flertallet av stemmene i selskapet. For det andre foreligger et konsernforhold når et selskap, eventuelt sammen med et datterselskap, på grunnlag av avtale har bestemmende innflytelse over et annet selskap og en betydelig andel i dets driftsresultat. Det oppstilles altså krav om kontroll og innflytelse for at det skal foreligge konsern etter selskapslovgivningen.

³⁵ Ot. prp. nr. 17 (1969-70) s. 53.

Mval § 12 tredje ledd stiller ikke krav til at selskapene i en fellesregistrering utgjør konsern etter selskapslovgivningen. Det er således ikke noe krav om innflytelse og kontroll mellom de fellesregistrerte selskaper. Avgiftsmyndighetene har heller ikke krevd dette i praksis. Som Gjems-Onstad og Kildal påpeker, fremstår kravet til samarbeid som et tilleggsvilkår for selskapsrettslige konserner.³⁷ Jeg antar likevel at dette avhenger av forholdene i det enkelte konsern. I enkelte konserner samarbeider nok selskapene allerede på en rekke plan, for eksempel finansielt, administrativt og forretningsmessig. Det er nærliggende å tro at Finansdepartementet med formuleringen ”typisk konsernforetak” tenkte på denne type samarbeid. På den annen side vil det i andre konserner ikke foregå samarbeid mellom selskapene. I tillegg vil samarbeidet variere innad i konsernet og over tid.

Som det fremgår av punkt 2.4 nedenfor er det et vilkår etter mval § 12 tredje ledd at minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies av et eller flere av selskapene innen samarbeidsgruppen. Dette strenge eierkravet vil i seg selv kunne medføre samarbeid mellom selskapene, for eksempel økonomisk og administrativt. Imidlertid vil dette variere fra fellesregistrering til fellesregistrering, innad i fellesregistreringen og over tid.

Det kan stilles spørsmålstegn til om formuleringen samarbeidende selskaper kun er en betegnelse på avgiftssubjektet, og at samarbeid ikke er noe reelt vilkår etter bestemmelsen. Til dette uttalte Finansdepartementet i 1974 at

”... det ikke har vært forutsetningen at ethvert faktisk sammenfall av eierinteresser i flere selskaper skal kunne gi anledning til registrering av selskapene som én avgiftspliktig virksomhet. Om slik registrering skal skje, må avgjøres av avgiftsmyndighetene etter en konkret vurdering i det enkelte tilfelle.”³⁸

³⁶ Fremkommer av Uttalelse av Finansdepartementet i brev av 29. april, inntatt i fellesskriv av 7. mai 1974 og Ot. prp. nr.48 (1979-80) s. 2

³⁷ Gjems-Onstad og Kildal. *MVA kommentaren*. 2002. s.211

³⁸ Uttalelse av 7. mai 1974.

Finansdepartementet gir her uttrykk for at oppfyllelse av eiervilkåret i seg selv ikke er tilstrekkelig for å tillate fellesregistrering. Det må foretas en konkret vurdering av forholdene mellom selskapene som ønskes fellesregistrert i hver enkelt søknad om fellesregistrering. På den annen side gir ikke Finansdepartementet uttrykk for hvilke kriterier som skal vektlegges i vurderingen. Derimot må det innfortolkes at kravet til samarbeid er et vilkår for fellesregistrering.

Skattedirektoratet og Finansdepartementet har verken før eller siden uttalelsen behandlet saker eksplisitt vedrørende kravet til samarbeid. Riktignok påpekes det i ulike skriv at det er et vilkår at selskapene er samarbeidende. Likevel er det etter min mening grunn til å tro at avgiftsmyndighetene sjelden foretar en nærmere vurdering av om selskapene som ønsker fellesregistrering, oppfyller vilkåret om samarbeid. Jeg antar at det er flere grunner til dette. Det fremstår blant annet som usikkert hvilke vurderingsmomenter som skal legges til grunn. I praksis er det nok vanskelig for avgiftsmyndighetene på bakgrunn av en skriftlig søknad å avgjøre om selskapene som ønsker fellesregistrering reelt er samarbeidende. I tillegg er det grunn til å tro at samarbeid både generelt og i konkrete tilfeller varierer over tid.

Som det flere steder hevdes i juridisk litteratur legger nok avgiftsmyndighetene i praksis særlig vekt på oppfyllelse av eierkravet.³⁹ Refsland skrev riktignok tidlig på 1990-tallet at

*”[a]dgangen til fellesregistrering tar først og fremst sikte på konserner hvor de enkelte selskaper nærmest har samme funksjoner innen konsernet som avdelinger har innen et enkelt selskap”.*⁴⁰

Jeg tolker påstanden slik at det må foreligge stor grad av tilknytning og nærhet mellom selskapene, som ønskes fellesregistrert. Noen år senere synes forfatteren å ha modifisert

³⁹ Se Gjems-Onstad og Kildal. *MVA-kommentaren*. 2002. s. 211, Dyrnes og Ingebrigtsen.

Fellesregistrering – mval § 12 tredje ledd. RR: 3/2002. s. 11. og Kolbjørnsen. *Div. mva. spørsmål med tilknytning til registrering i avgiftsmantallet (del 2)*. RR: 8/1989. s. 333. Kolbjørnsen går så langt at det påstås at spørsmålet om det foreligger samarbeid mellom selskapene antagelig aldri blir særskilt vurdert.

⁴⁰ Refsland. *Merverdiavgiftsloven – med kommentarer*. 1994. s. 143.

sitt utgangspunkt betraktelig. Refsland stiller i 1997 spørsmålstegn til om kravet til samarbeid overhodet er et reelt krav, eller om det bare er en beskrivelse av de subjekter som kan fellesregistreres.⁴¹

Oppsummert kan det slås fast at det er et vilkår for fellesregistrering at selskapene er samarbeidende. Avgiftspraksis tyder på at det skal lite til før avgiftsmyndighetene anser kravet som oppfylt. I praksis kreves det sjelden mer enn tilstrekkelig eierskap for at selskaper, som ellers oppfyller kravene i henhold til mval § 12 tredje ledd, tillates fellesregistrert.

⁴¹ Refsland. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. RR: 5/1997. s. 236.

2.3 KRAV OM AVGIFTSPLIKTIG VIRKSOMHET

I henhold til ordlyden i mval § 12 tredje ledd kan samarbeidende selskaper anses som *én avgiftspliktig virksomhet* når gitte vilkår er oppfylt, og således oppnå en rekke rettigheter og plikter. Det fremkommer ikke av bestemmelsens ordlyd hvilke krav som stilles til de deltakende selskapene hva gjelder avgiftspliktig omsetningsvirksomhet.

Som nevnt under punkt 1.3 ovenfor er avgiftsmessig nøytralitet et viktig hensyn bak ordningen med fellesregistrering. Avgiftsmessige forhold skal ikke hindre konserner fra å opprette egne selskaper uten omsetning eller avgiftspliktig omsetning, og likevel få fradrag for inngående avgift ved innkjøp av avgiftsbelagte varer og tjenester til den samlede virksomhet. Slike selskaper er typisk eiendoms-, produksjons- og holdingsselskaper.

I tråd med dette hensynet er det ingen betingelse for fellesregistrering at samtlige selskaper driver avgiftspliktig virksomhet. Imidlertid er det fast avgiftspraksis at selskapene sett under ett må ha omsetning av varer og tjenester, som er omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser, jfr lovens kapittel I. Skattedirektoratet uttrykte dette i 1978 ved at det er en forutsetning at det foreligger avgiftspliktig omsetning etter merverdiavgiftsloven ”på ’fellesregistreringens’ hånd”.⁴² For eksempel kan ikke selskap A og selskap B fellesregistreres dersom selskap A kun har avgiftspliktig omsetning til konsernselskap B, som kun driver avgiftsfri omsetningsvirksomhet. Det er altså et absolutt og underliggende vilkår at de to selskapene har avgiftspliktig omsetning *utad*.⁴³

Fellesregistreringen er kun en registreringsform i merverdiavgiftsmanntallet, og i henhold til fast avgiftspraksis stilles det ikke noe krav om at de fellesregistrerte selskapene samlet må ha en avgiftspliktig omsetning utover den alminnelige registreringsgrense på kr 30.000, jfr mval §§ 3 og 28.

⁴² Melding Av nr. 14 av 19. juni 1978.

⁴³ Se blant annet Refsland. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. RR: 5/1997. s. 236 og Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002.

Oppsummert er det etter avgiftspraksis et vilkår at selskapene som ønskes fellesregistrert, til sammen har avgiftspliktig omsetning utad i tråd med de ordinære registreringskravene i merverdiavgiftsloven. Det er i praksis tilstrekkelig at kun ett av de fellesregistrerte selskapene oppfyller vilkårene for registrering i avgiftsmanntallet.

2.4 KRAV OM EIERANDEL PÅ MINST 85 PROSENT AV KAPITALEN

Mval § 12 tredje ledd stiller som vilkår at minst 85 % av kapitalen i hvert av de samarbeidende selskapene må eies av et eller flere av de samarbeidende selskapene.

Som nevnt under punkt 2.1 ble ordlyden i mval § 12 tredje ledd først formelt endret til dagens ordlyd i 1993. Avgiftsmyndighetene la ved praktiseringen av bestemmelsen tidlig til grunn at kapitalen må eies av selskaper innen samarbeidsgruppen.

Dette betyr at det åpnes for fellesregistrering, hvor minst 85 % av kapitalen i samtlige selskaper, som inngår i fellesregistreringen, eies av et eller til sammen av flere av de deltakende selskapene. Eierkravet kan således oppfylles av flere selskaper, men ordningen forutsetter likevel at det foreligger en konsernspiss. Dette betyr at to selskaper, som sammen eier et datterselskap med halvparten hver, ikke vil kunne fellesregistreres med datterselskapet.

For eksempel kan selskap A fellesregistreres med selskap B hvor A eier 85 % av B, og med selskap C, hvor B eier 85 %. Selskap A kan i det tenkte tilfelle også fellesregistreres med selskap D, hvor A eier 50 % og B eller C eier 40 %.

Ordningen åpner altså for fellesregistrering av selskaper hvor eierskap går gjennom flere ledd, og konsernspissens reelle eiendel er mindre enn 85 % i selskaper som ligger flere ledd under i konsernet.

Ved vurderingen av om eierandelen er tilstrekkelig høy, kan det altså ikke tas hensyn til eierandel som tilhører et selskap utenfor fellesregistreringen, selv om dette selskapet samarbeider med selskaper som ønskes fellesregistrert. Avgiftsmyndighetenes åpning for fellesregistrering av norske selskaper, som eies av utenlandske selskaper uten omsetningsvirksomhet i Norge (nærmere omtalt i punkt 2.2.1 ovenfor), utgjør et unntak fra dette tilfellet. Utenlandsk selskap som oppfyller eierkravet kan ikke inngå i fellesregistreringen.

I et kommandittselskap hefter minst én deltaker (komplementar) ubegrenset for selskapets gjeld, og minst én annen deltaker (kommandittist) hefter ikke, jfr sel § 1-2 litra e-g. Skattedirektoratets uttalte i sak av 12. juli 1985 at dersom et aksjeselskap er komplementar i et kommandittselskap, vil en eventuell fellesregistrering av de to selskapene avhenge av om hvor stor andel aksjeselskapet eier i kommandittselskapet i forhold til kommandittistene. Aksjeselskapet må altså eie minst 85 % av kapitalen i kommandittselskapet for at kommandittselskapet kan fellesregistreres.

Det kan stilles spørsmålstegn til hva som lå til grunn for valget av nettopp 85 % grensen. De eneste begrunnelsene, som fremkommer av forarbeidene til merverdiavgiftsloven, er hensyn til ansvaret og unngåelse av misbruk.⁴⁴ Det er noe usikkert hva som menes i denne sammenhengen. Jeg antar på den annen side at det med ”ansvaret” siktes til solidaransvaret i henhold til mval § 12 tredje ledd annet punktum. Ettersom selskapene i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for hverandres merverdiavgiftsmessige forpliktelser oppstilles krav om at selskapene må eie en såpass stor del av kapitalen i selskapene.

Hva gjelder ”unngåelse av misbruk”, er det mulig lovgiver sikter til hovedintensjonen vedrørende hvilke selskaper som skulle tillates fellesregistrert. Uavhengig av avgiftsreglene skulle nært knyttede og samarbeidende selskaper innen typiske konserner kunne velge å organisere virksomheten i flere ulike selskaper, fremfor som avdelinger innen samme selskap. Samarbeidende selskaper innen et konsern har ofte svært omfattende eierinteresser i hverandre, og ved å sette et såpass høyt krav til eierandel ble fellesregistrering av selskaper, som ikke inngår i slike typiske konserner søkt unngått. I tillegg medfører også en såpass høy eierandel ofte, men ikke nødvendigvis, et samarbeid mellom selskapene som ønskes fellesregistrert.

Det kan påpekes av den valgte prosentandelen på 85 % avviker fra selskapslovgivningens eierkrav ved dannelse av konserner. I henhold til asl/asal §§ 1-3 og sel § 1-2 annet ledd kreves det bestemmende innflytelse ved eierskap av flertall, altså mer enn 50 %, av aksjene. Videre avviker kravet blant annet fra skattelovgivningens regler om retten til å yte konsernbidrag i henhold til sktl § 10-4 første ledd. Det kreves

⁴⁴ Ot. prp. nr. 17 (1968-69) s. 53.

her at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet. Det samme gjelder anledningen til skattefrie konserninterne overføringer i henhold til sktl § 10-21 første ledd bokstav a. Et viktig poeng er på den annen side at de nevnte aktuelle regelsett ble gitt senere enn merverdiavgiftslovens regler om fellesregistrering. Mye kan tyde på at 85 % eierskap vilkåret ble valgt ganske tilfeldig av lovgiver.

Oppsummert er det et vilkår etter mval § 12 tredje ledd at minst 85 % av kapitalen i hvert av de fellesregistrerte selskapene eies av et eller flere av de selskapene innen samarbeidsgruppen. I vurderingen av om vilkåret er oppfylt kan således ikke eierandel til selskap som står utenfor fellesregistreringen medregnes.

2.4.1 Særlig om rederivirksomhet

Til tross for at vilkårene om 85 % eierandel og at enhetene i fellesregistreringen må være selskaper ikke ble ansett oppfylt, åpnet Finansdepartementet i 1969 for fellesregistrering av ansvarlige disponentselskaper og skipseiere ved rederivirksomhet.⁴⁵

I brevet påpekes det at en betydelig del av utenriksflåten eies av sameier hvor partene normalt er aksjeselskaper under en felles bestyrelse. Videre er styret ofte et ansvarlig selskap som administrerer virksomheten. Oppgaven til de enkelte sameierne er kun å eie parter i skipene som inngår i rederivirksomheten. Partene i sameiene kan også være skipsaksjeselskaper med ulike bestyrelser. For eksempel eier skipsaksjeselskap A og skipsaksjeselskap hver sin part i skipet, og det ene selskapet holder kontor og fører regnskap. Det er også vanlig at flere skipsaksjeselskaper har et ansvarlig selskap som administrerer rederivirksomheten.

Finansdepartementet oppstilte enkelte vilkår for slik fellesregistrering. For det første må de enkelte sameier eller skipsaksjeselskaper utelukkende ha til formål å eie skip. For det andre må det ansvarlige bestyrerselskap kun ha som oppgave å bestyre eller administrere de skip som eies av sameierne eller vedkommende skipsaksjeselskap(er).

Det ble videre også oppstilt som forutsetning at annen registreringspliktig virksomhet, som disponentselskap eller rederi driver, regnskapsmessig skilles ut. Selskapet kan eventuelt søke denne virksomheten registrert for seg i henhold til mval § 12 annet ledd.

Ordnningen ble fulgt opp av avgiftsmyndighetene og utgjorde etter en tid fast avgiftspraksis.

En interessant side av denne ordningen er at Finansdepartementet aldri anførte et rettslig grunnlag. Det eneste som følger av Finansdepartementets begrunnelse for særordningen var at organiseringen av næringen forhindret oppfyllelse av vilkårene i mval § 12 tredje

⁴⁵Brev fra Finansdepartementet til Norges Rederforbund av 13. november, inntatt i fellesskriv av samme dato.

ledd og et generelt ønske fra myndighetenes side om å finne en praktisk ordning for at også rederinæringen kunne fellesregistreres.⁴⁶

Uansett hvorvidt man anser ordningen som en dispensasjon fra lovfastsatte vilkår i mval § 12 tredje ledd eller som en utvidende fortolkning av bestemmelsens ordlyd, skulle et rettslig grunnlag vært anført. Mval § 70 fremstår som avgiftsmyndighetenes eneste hjemmel for å fritta fra avgiftsplikt, men det er umulig å slå fast om denne hjemmelen lå til grunn for ordningen. Som en rekke andre uttalelser og vedtak fra avgiftsmyndighetene i de tidlige årene etter merverdiavgiftslovens ikrafttreden, synes særordningen med fellesregistrering for rederinæringen noe vilkårlig og uten anført rettslig grunnlag.

Det har oppstått en rekke problemstillinger som følge av denne særordningen. Avgiftsmyndighetene har undertiden hatt store problemer med å faktisk forstå hvor Finansdepartementet mente at grensene for ordningen skulle gå. I følge Skattedirektoratet har det vært få saker vedrørende denne særordningen siden slutten av 1990-tallet. Det antas at grunnen er nye og endrete skipsbeskatningsregler, samt endrete organisasjonsformer i rederinæringen. Særordningen må fremdeles anses som fast avgiftspraksis, men er av nevnte grunner ikke lengre av særlig aktualitet. Jeg velger derfor å ikke gå nærmere inn på problemstillinger som har vært reist.

⁴⁶ Se brev fra Skattedirektoratet av 14. april 1986.

2.5 KRAV OM AT SELSKAPENE ER FELLESREGISTRERT

I henhold til ordlyden i mval § 12 tredje ledd fremstår det som et vilkår at de samarbeidende selskapene *er fellesregistrert* for at de kan anses som én avgiftspliktig virksomhet. Dette synes ved normal gjennomlesning både ulogisk og uforståelig. Refsland går så langt som å omtale lovutformingen som uprofesjonell.⁴⁷

Dette punktet i bestemmelsen ble tilføyd ved lovendringen i 1993, og var en kodifisering av gjeldende avgiftspraksis.⁴⁸ Endringen innebar således ingen endring av realitetsinnholdet i mval § 12 tredje ledd. I forarbeidene fremkommer det at det ikke er tilstrekkelig for å bli ansett som én avgiftspliktig virksomhet at de materielle vilkår er oppfylt. For at de samarbeidende selskapene skal få de særskilte rettigheter og plikter som omtalt i mval § 12 tredje ledd, må fellesregistrering være søkt om og samtykket til av avgiftsmyndighetene (se punkt 2.6 nedenfor).⁴⁹ Myndighetene ønsket å få dette klart frem ved utformingen av mval § 12 tredje ledd.⁵⁰

Mye kan tyde på at dom fra Eidsivating lagmannsrett av 24. mars 1992, som stadfestet dom fra Oslo byrett av 19. desember 1990, i stor grad medvirket til denne lovendringen. Lagmannsretten gir i dommen uttrykk for at saken hadde gitt grunnlag for en viss tvil på bakgrunn av den svakhet ved lovteksten at den ikke eksplisitt ”sier noe om felles registrering”.⁵¹

Saken gjaldt spørsmålet om to aksjeselskaper, mor- og datterselskap, måtte sende melding til avgiftsmyndighetene dersom de ønsket bli ansett som én avgiftspliktig virksomhet. Verken avgiftsmyndighetene eller retten var i tvil om at mor- og datterselskapet oppfylte de materielle vilkårene for fellesregistrering, og at selskapene

⁴⁷ Refsland. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. RR: 5/1997. s. 236.

⁴⁸ Endringsloven av 11. juni 1993.

⁴⁹ Ot. prp. nr. 82 (1992-93) punkt 3.1. og 3.2.

⁵⁰ Innst. O. nr. 107 s. 4.

⁵¹ Se dommens s. 11.

ville blitt fellesregistrert dersom søknad om fellesregistrering var sendt avgiftsmyndighetene.

I saken foretok et fylkesskattekontor bokettersyn i et entreprenørselskap og dets datterselskap. Morselskapet eide over 90 % av aksjene i datterselskapet. Under bokettersynet ble det blant annet foretatt nærmere undersøkelser vedrørende et forretnings-/administrasjonsbygg, som morselskapet hadde oppført for sin regning på slutten av 1970-tallet. Morselskapet benyttet 60 % av arealene i bygget, mens datterselskapet leide de resterende 40 %. Selskapene var ved oppføringen og på dommens avsigelsestidspunkt registrert hver for seg i merverdiavgiftsmanntallet.

Bokettersynet resulterte i etterberegning på over 2 millioner kroner, og gjaldt blant annet om det skulle svares merverdiavgift for utleiedelen av bygget, og om det ved avgiftsberegningen for driftsutgifter, som gjelder utleiedelen, kunne kreves fradrag for inngående merverdiavgift. Disse forholdene kom an på om mor- og datterselskapet var å anse som én avgiftspliktig virksomhet i henhold til mval § 12 tredje ledd.

Selskapene søkte så om fellesregistrering med tilbakevirkende kraft, men søknaden ble avslått. Siden ble etterberegningsvedtaket påklaget inn for Klagenemnda for merverdiavgift, men klagen førte ikke frem.⁵² Morselskapet gikk til søksmål mot Staten ved Finansdepartementet for å få opphevet etterberegningsvedtaket.

Både Oslo byrett og Eidsivating lagmannsrett frifant Staten, og avgiftsmyndighetene ble gitt medhold i sin tolkningspraksis om at de samarbeidende selskaper formelt må ha søkt avgiftsmyndighetene om fellesregistrering, og fått samtykke, for å kunne påberope seg rettighetene etter mval § 12 tredje ledd.

Lagmannsretten bygger frifinnelsen i stor grad på klare og sterke reelle hensyn, og da særlig behovet for å skape tilstrekkelig notoritet. Ved at de samarbeidende selskapene gjør et uttrykkelig valg og gir melding til avgiftsmyndighetene om ønsket fellesregistrering, gis myndighetene mulighet til nødvendig prøving av om de materielle vilkår i henhold til mval § 12 tredje ledd er oppfylt. Siden kan de samarbeidende

⁵² Vedtak av 28. august 1987.

selskapene eventuelt fellesregistreres formelt i merverdiavgiftsmanntallet, og tilpasse seg regnskaps- og avgiftsmessig som én avgiftspliktig enhet.

Publisitetshensynet tillegges også vekt, og interesserte får anledning til å innhente opplysninger om aktuelle selskaper i avgiftssammenheng er å anse som én avgiftspliktig virksomhet. Videre vil det på denne måten oppnås samsvar mellom omsetningsoppgavenes forutsetninger og avgiftsmyndighetenes kontrolltiltak. Det ville således være svært utilfredsstillende om spørsmålet om felles avgiftsbehandling først skulle komme opp lenge etter etablering av de omstendigheter, som kunne gi grunnlag for felles behandling, og mange år etter at de aktuelle transaksjoner ble foretatt.

Retten finner også at solidaransvaret trekker i retning av at selskapene formelt må være fellesregistrert for at rettigheter og plikter i henhold til mval § 12 tredje ledd skal inntre. Solidaransvaret er motstykket til fellesregistreringsordningen. Ansvarer ville få svekket praktisk betydning dersom myndighetene, på bakgrunn av manglende opplysninger fra samarbeidende selskaper, først kan gjøre ansvaret gjeldende flere år etter gjennomføring av aktuelle avgiftsbelagte transaksjoner.

I denne sammenheng kan kjennelse fra Gulating lagmannsrett av 7. desember 1990, hvis anke ble forkastet av Høyesteretts kjæremålsutvalg ved kjennelse av 21. mars 1991, trekkes frem.⁵³ Kjennelsen omtales nærmere under punkt 4.3. nedenfor. Gulating lagmannsrett avsa kjennelsen kun dager før dommen i Oslo byrett av 19. desember 1990 ble avsagt. Det interessante er at retten uttaler at mval § 12 tredje ledd må forstås slik at

*”selskapene ikke uten videre anses som en avgiftspliktig virksomhet. Forutsetningen for at det skal skje, er – etter det lagmannsretten forstår – at selskapene selv ber (min understrekning) om det.”*⁵⁴

Også i denne avgjørelsen gir retten uttrykk for at samarbeidende selskaper ikke automatisk anses som én avgiftspliktig enhet så snart vilkårene for fellesregistrering i

⁵³ Inntatt i Rt. 1991 s. 351.

⁵⁴ S. 8.

mval § 12 tredje ledd er oppfylt. Selskapene må uttrykkelig be om det. I dommen fra Eidsivating lagmannsrett går ikke retten nærmere inn på den aktuelle kjennelsen, men ankemotparten (Staten ved Finansdepartementet) viser til den.

En avgjørelse som ikke er nevnt i dommen fra Eidsivating lagmannsrett er sak av 27. mai 1980 for Kagenemnda for merverdiavgift. I saken ble det slått fast at selv om vilkårene for fellesregistrering etter mval § 12 tredje ledd er oppfylt, og de samarbeidende selskapene *kunne* vært fellesregistrert, vil særskilt registrering av selskapene hindre at bestemmelsen kan komme til anvendelse med tilbakevirkende kraft. I motsetning til saken som ble behandlet i Eidsivating lagmannsrett, oppfylte riktignok ikke selskapene i klagenemndssaken samtlige vilkår i mval § 12 tredje ledd for å bli fellesregistrert. Likevel må avgjørelsen forstås slik at selv om samarbeidende selskaper oppfyller vilkårene i mval § 12 tredje ledd for fellesregistrering, så må selskapene formelt være fellesregistrert for å bli ansett som én avgiftspliktig virksomhet.

Avgiftsmyndighetene innvilger undertiden etter søknad tilbakegående avgiftsoppgjør, som innebærer at en næringsdrivende kan få fradrag for inngående merverdiavgift for en periode før formell registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Tobiassen hevdet i 1991 at de generelle kriterier for tilbakegående avgiftsoppgjør gjelder ved søknad om fellesregistrering.⁵⁵ Artikkelforfatteren viser til at Skattedirektoratet i en konkret sak hadde innvilget tilbakegående avgiftsoppgjør for et eiendomsselskap og et salgsselskap som søkte fellesregistrering. Den kombinerte søknaden om fellesregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør førte til at det eiendomsselskapet ble gitt fradrag for inngående merverdiavgift for vedlikeholdskostnader på et bygg i et par år før fellesregistreringen.

Avgiftsmyndighetene mottok i tiden etter en rekke slike kombinerte søknader om fellesregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør med henvisning til Tobiassens artikkel. Avgiftsmyndighetene nekter tilbakegående avgiftsoppgjør. Skattedirektoratet hevder i en senere sak at saken Tobiassen henviser til i den nevnte artikkelen ikke vil ha

⁵⁵ Tobiassen. *Fellesregistrering av selskaper – merverdiavgiftsloven § 12, 3. ledd*. Skatterett: 3/1991. s. 360.

betydning for spørsmålet om tilbakegående avgiftsoppgjør, da den er i uoverensstemmelse med fast avgiftspraksis.

Det henvises da til klagenemndssaken av 27. mai 1980 og dommen fra Eidsivating lagmannsrett. I tråd med klagenemndssak av 4. januar 1998 påpekes det faktum at det å gi tilbakegående avgiftsoppgjør i realiteten vil være det samme som å gi fellesregistreringen tilbakevirkende kraft.

Mval § 28 fjerde ledd oppstiller krav om at registrert virksomhet må forbli registrert i minst 2 kalenderår etter registreringen, eller etter at omsetning og avgiftspliktig uttak er sunket under beløpsgrensen på kr 30.000 for næringsdrivende, jfr bestemmelsens første ledd. Skattedirektoratet uttaler i 1995 i brev til et fylkesskattekontor at det ikke gjelder en minste registreringstid ved et selskaps utreden av en fellesregistrering så lenge vilkårene for fellesregistrering er oppfylt. Selskapene har på den annen side anledning til når som helst å be om at et eller samtlige av de samarbeidende selskapene opphører i fellesregistreringen.

Hva gjelder når vilkårene for fellesregistrering faktisk bortfaller, antar Gulating lagmannsrett i kjennelsen av 7. desember 1990 at selskapene i slike tilfeller plikter å melde fra til avgiftsmyndighetene. Gjems-Onstad og Kildal hevder at det kan være aktuelt å omberegne merverdiavgift for perioden vilkårene ikke var oppfylt dersom fellesregistreringen ikke oppheves.⁵⁶ Dette vil med andre ord si at avgiftsmyndighetene eventuelt vil kunne kreve innbetalt merverdiavgift for overførsel av avgiftsbelagte varer og tjenester mellom selskapene og fradragsført inngående avgift. Gulating lagmannsrett antok videre at selskapene ikke lengre kan påberope seg de rettigheter som følger av mval § 12 tredje ledd når vilkårene for fellesregistrering ikke lengre er til stede.⁵⁷

Oppsummert er det et vilkår etter mval § 12 tredje ledd at selskapene har søkt om og fått samtykke til fellesregistrering før de kan anses som én avgiftspliktig enhet. De avgiftsmessige konsekvensene av fellesregistrering veken oppstår eller kan påberopes for tiden før vedtak om fellesregistrering er fattet. Tilbakegående avgiftsoppgjør kan

⁵⁶ Gjems-Onstad og Kildal. *MVA-kommentaren*. 2002. s. 214.

⁵⁷ Se s. 8.

ikke kreves. Dersom vilkårene for fellesregistrering bortfaller, plikter selskapene å sende melding om opphør av fellesregistreringen. Selskapene kan da ikke påberope seg rettighetene som følger av det å anses som én avgiftspliktig virksomhet i kraft å være fellesregistrert

2.5.1 Nærmere om kravet til søknad om og samtykke til fellesregistrering

I følge ordlyden i mval § 12 tredje ledd *kan* samarbeidende selskaper anses som én avgiftspliktig virksomhet når gitte vilkår er oppfylt. Bestemmelsen er i henhold til ordlyden utformet som en dispensasjons-/samtykkeregulering. Under punkt 2.5 ovenfor ble det slått fast at de samarbeidende selskaper på bakgrunn av eget ønske må søke om fellesregistrering, som avgiftsmyndighetene må samtykke til. På bakgrunn av ordlyden i mval § 12 tredje ledd kan det stilles spørsmål om bestemmelsen åpner for at avgiftsmyndighetene kan foreta en videre og mer skjønnsmessig vurdering utover vilkårene som bestemmelsen oppstiller.

I 1991 gikk Zimmer-utvalget gjennom bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, som nettopp er utformet som dispensasjons- eller samtykkereguleringer. I sin utredning foreslo utvalget at mval § 12 tredje ledd burde endres slik at selskaper, som oppfyller de formelle vilkårene i bestemmelsen, kan *kreve* å bli fellesregistrert.⁵⁸ Forslaget resulterte aldri i noen lovendring, men indikerer at de samarbeidende selskaper, som oppfyller vilkårene som oppstilt i mval § 12 tredje ledd, har krav på å bli fellesregistrert.

I dommen av Eidsivating lagmannsrett av 24. mars 1992 hevdes det at på bakgrunn av mval § 12 tredje ledds utforming som en ”kan”-regel så er det

”opp til myndighetene å vurdere og ta stilling til om vilkårene for felles behandling er oppfylt. Innenfor en saklig formålsrettet ramme og ut fra de reelle hensyn som det er redegjort for (...), må myndighetene i en slik situasjon kunne stille bestemte krav til den næringsdrivende om hvordan han må gå frem for å oppnå felles avgiftsbehandling, f. eks hva angår melding om endring.”⁵⁹

Det kan synes som om retten her tolker ordlyden i mval § 12 tredje ledd slik at avgiftsmyndighetene på grunn av ordet ”kan” har anledning til å stille spesielle krav til den enkelte næringsdrivende utover de vilkår loven oppstiller. Refsland hevder at retten

⁵⁸ NOU 1991:30.

⁵⁹ S. 11.

i sin vurdering av mval § 12 tredje ledds ordlyd regelrett tar feil, da avgiftsadministrasjonen helt siden 1970 har forstått bestemmelsen slik at

”når lovbestemmelsens vilkår – etter forsvarlig tolking av lovteksten – foreligger, kan de aktuelle selskaper kreve (min understrekning) å bli fellesregistrert. Avgiftsadministrasjonen kan med andre ord ikke fremsette andre krav enn de som fremgår av lovbestemmelsen, som vilkår for å samtykke fellesregistrering. Ordet ’kan’ gir i så henseende ingen valgtrett for avgiftsadministrasjonen.”⁶⁰

Slik jeg forstår lagmannsrettens uttalelse er det ikke entydig at retten mener at avgiftsmyndighetene kan oppstille skjønnsmessige krav til de samarbeidende selskapene, som ønsker fellesregistrering, utover de som oppstilles i mval § 12 tredje ledd. Jeg antar at retten bygger sin vurdering på anførsel fra Staten (ved Finansdepartementet) om at mval § 12 tredje ledd i henhold til ordlyden ikke er en ”skal”-regel, og at det ikke er noen automatikk i fellesregistrering. Det anføres videre at ”det er opp til avgiftsmyndighetene å vurdere og ta stilling til om vilkårene for felles behandling foreligger”.⁶¹

Jeg antar at anførselen, og således også rettens vurdering, kan tolkes slik at avgiftsmyndighetene forut for en fellesregistrering må vurdere om vilkårene er oppfylt. I tillegg kan avgiftsmyndighetene for eksempel kreve at slik registrering skjer ved en spesiell fremgangsmåte. Fellesregistrering skjer ikke automatisk, men må søkes om. Dette må anses å være i tråd med alminnelig avgiftspraksis både før og etter domsavsigelsen.

Uansett antar jeg at avgiftsmyndighetene etter fast avgiftspraksis ikke oppstiller materielle vilkår for fellesregistrering utover de som er oppstilt i mval § 12 tredje ledd. I tråd med at adgangen til fellesregistrering ikke er en bestemmelse som påfører borgerne ensidig bebyrdende plikter, antar jeg imidlertid at avgiftsmyndighetene har anledning til

⁶⁰ Refsland. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. RR: 5/1997. s. 229.

⁶¹ Dommens s. 7.

for eksempel å fastsette andre formelle/tekniske vilkår for registrering. Dessuten er det helt nødvendig at avgiftsmyndighetene etter en konkret vurdering avgjør om de formelle vilkår etter mval § 12 tredje ledd er oppfylt. På dette punkt må avgiftsmyndighetene foreta en viss skjønnsmessig vurdering. Jeg antar jeg at samarbeidende selskaper som oppfyller vilkårene i mval § 12 tredje ledd, og ellers følger den søknadsprosedyre, som avgiftsmyndighetene krever, kan kreve fellesregistrering.

2.6 SPESIELT OM FRITAK ETTER MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 70

Finansdepartementet fikk i 2001 inn søknad om fellesregistrering av en gruppe alliansepartnere bestående av ulike regionale sparebanker og et aksjeselskap sammen med et underliggende konsern. Konsernet bestod av morselskap og tilhørende datterselskaper.

Alliansepartnerne eide 13 % hver av kapitalen i morselskapet i konsernet. Morselskapet eide med et par unntak 100 % av kapitalen i samtlige datterselskaper.

Morselskapet og de fleste datterselskapene i det underliggende konsernet oppfylte vilkårene oppstilt i mval § 12 tredje ledd. Alliansepartnerne oppfylte ikke vilkåret om at minst 85 % av kapitalen må eies av et eller flere av selskapene innen samarbeidsgruppen. Sparebankene kunne derfor i utgangspunktet ikke inngå i fellesregistrering med det underliggende konsernet.

Sparebanker reguleres av sparebankloven, og utgjør en selveiende institusjon uten eiere. Av den grunn oppfyller ikke sparebanker det selskapsrettslige kravet om at selskaper må ha minst to eiere. Sparebanker utgjør i utgangspunktet ikke selskaper i henhold til mval § 12 tredje ledd. To sentrale vilkår for fellesregistrering var i saken således ikke oppfylt.

Finansdepartementet behandlet søknaden som en søknad om fritak fra å beregne merverdiavgift på salg av tjenester internt mellom selskapene med hjemmel i mval § 70.⁶²

Mval § 70 gir Finansdepartementet fullmakt til helt eller delvis å fritta fra avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven når det foreligger *særlige forhold*. Fullmakten skal kun brukes unntaksvis, og blir i praksis anvendt svært sjelden. Bestemmelsens formål er å fungere som en sikkerhetsventil i tilfeller som ikke har vært overveid av lovgiver, og hvor nektelse av å lempe på avgiftsplikten vil gi loven en utilsiktet virkning. I henhold

⁶² Vedtak i brev av 3. juli 2001 til den aktuelle sparebank gruppen. Begrunnelse inntatt i melding fra Skattedirektoratet nr. 15/2001 av 17. september.

til praksis skal avgjørelsen avhenge av en konkret vurdering, og det skal svært mye til før fritak gis. Fullmakten skal kun anvendes ved uheldige konsekvenser i selve avgiftssystemet.

Begrunnelsen for søknaden var at særlovgivningen regulerer organiseringen av sparebanker og forretningsbanker ulikt. Etter forretningsbankloven må forretningsbanker stiftes som aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper, jfr fbl § 3 første ledd. Forretningsbanker er ofte organisert som tradisjonelle konsern med konsernspiss, og vil derfor normalt kunne fellesregistreres i henhold til mval § 12 tredje ledd.

Sparebankloven stenger ikke for at sparebanker kan utgjøre en konsernspiss ved opprettelse av datterselskaper, og således igjen fellesregistreres med disse. Derimot har ikke sparebanker anledning til å organisere sine allianser etter en konsernmodell, jfr spbl § 2. Sparebanker er selveiende institusjoner, og flere slike likestilte sparebanker kan ikke fellesregistreres. Flere sparebanker kan gå sammen om å eie underliggende selskaper.

Lovgivningen medfører at forretningsbanker har større anledning til å organisere seg på en slik måte at vilkårene for fellesregistrering etter mval § 12 tredje ledd er oppfylt, og således oppnå de avgiftsmessige fordeler fellesregistrering medfører.

Finansdepartementet fattet vedtak om dispensasjon fra enkelte av vilkårene i mval § 12 med hjemmel i mval § 70 tredje ledd, slik at sparebankalliansen kunne fellesregistreres sammen med det underliggende konsernet. Lempningen innebærer at selskapene i gruppen ikke skal beregne merverdiavgift ved interne overføringer av varer og tjenester. Det uttales at løsningen er foreløpig. Sparebanker anses således som selskap i henhold til mval § 12 tredje ledd.

I vurderingen vektlegger Finansdepartementet nøytralitetshensynet.

Bedriftsøkonomiske, og ikke avgiftsmessige hensyn, skal avgjøre om en filialmodell eller en konsernstruktur velges. I tillegg vises det til at statsforetak tidligere hadde blitt ansett som selskap i mval § 12 tredje ledds forstand. Konkurransenøytralitet tilsa i

denne sammenheng at også sparebanker ble ansett som selskap. Rettstilstanden ble ansett å kunne føre til urimelige konsekvenser og uheldige avgiftsmessige tilpasninger.

Skattedirektoratet åpnet sommeren 2002 for fellesregistrering av sparebanker med underliggende konsern.⁶³ Det antas at søknader om fellesregistrering i slike tilfeller vil bli tillatt inntil eventuelle lovendring foreligger. Finansdepartementet uttalte i brevet fra 2001 at det er ønskelig å foreta en gjennomgang av reglene om fellesregistrering med sikte på en eventuell lovendring.

En interessant problemstilling som avgiftsmyndighetene ikke har tatt stilling til er om eventuelle nye datterselskap til en av de fellesregistrerte sparebankene kan inngå i fellesregistreringen. Det må forventes at avgiftsmyndighetene vil motta søknader om fellesregistrering av andre beslektede typer virksomheter, hvor de samme hensynene gjør seg gjeldende. Etter min mening er det betenkelig med hjemmel i mval § 70 å åpne for fellesregistrering av virksomheter som ikke oppfyller sentrale lovfastsatte vilkår i mval § 12 tredje ledd. Riktignok er det grunn til å tro at lovgiver på slutten av 1960-tallet ikke vurderte problematikken i forhold til sparebanker. Likevel bør ikke hensynet til nøytralitet, konkurransenøytralitet og andre hensyn tillegges uforholdsmessig stor vekt.

⁶³ Brev av 27. juni 2002.

3 EU-REGLER OM FELLESREGISTRERING

I henhold til EØS-avtalen artikkel 1 nr. 2 inngår ikke skatt og avgift i samarbeidsområdene i EØS. EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv kommer således ikke direkte til anvendelse i norsk rett. På den annen side er Norge på bakgrunn av EØS-avtalen forpliktet til et omfattende samarbeid med EU-landene, og det er et klart mål at norsk avgiftssystem skal tilpasses EU-systemet.⁶⁴ Dessuten legger EØS-avtalen indirekte begrensninger på norsk avgiftsrett på bakgrunn av dens grunnleggende prinsipper om fri og ikke-diskriminerende bevegelse av varer og tjenester.⁶⁵

EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv har i artikkel 4 (4) annet ledd inntatt en bestemmelse om adgang til fellesregistrering. Den engelske versjonen lyder som følger:

”Subject to the consultations provided for in Article 29, each Member State may treat as a single taxable person persons established in the territory of the country who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organisational links.”

Fritt oversatt til norsk lyder bestemmelsen:

”Med forbehold av det i artikkel 29 nevnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighet for å anse som én avgiftspliktig person, personer som er etablert i innlandet, og som i rettslig forstand er selvstendige, men nært knyttet til hverandre finansielt, økonomisk og organisatorisk.”

Bestemmelsen gir medlemslandene i EU rett, men ingen plikt, til å gi regler i sine respektive interne lovgivninger, om at to eller flere selskaper kan anses som én avgiftspliktig virksomhet. Det er langt fra alle EU-landene som verken opprinnelig hadde eller har innført regler om fellesregistrering i sin interne lovgivning. I tillegg

⁶⁴ Gjems-Onstad og Kildal. *Lærebok i merverdiavgift*. 1996. s. 40

⁶⁵ Gjems-Onstad og Kildal. *Lærebok i merverdiavgift*. 1996. s. 52.

fremstår regelsettene til dels uensartet. Dette vanskeliggjør en samlet fremstilling av den EU-rettslige adgangen til fellesregistrering.

I det følgende skal jeg kort se nærmere på enkelte sider av adgangen til fellesregistrering i to EU-land, henholdsvis England og Danmark, i lys av rammevilkårene som oppstilles i sjette avgiftsdirektiv artikkel 4 (4). De engelske reglene om fellesregistrering følger av Value Added Tax Act 1994 section 43 vedrørende ”Groups of companies”.⁶⁶ De danske reglene følger av den danske momslov § 47 Stk 4.

I henhold til artikkel 4 (4) annet ledd kan *legally independent persons* inngå i en fellesregistrering, og det kan stilles spørsmål til hvilke typer virksomheter som faller inn under uttrykket. Ordlyden isolert indikerer etter min mening at den EU-rettslige ordningen åpner for at enhver innenlandsk juridisk person kan fellesregistreres.⁶⁷ Det er vanlig å forstå en juridisk person som et rettssubjekt, som kan ha rettigheter og plikter og foreta rettsstiftende handlinger, uten å være en fysisk person.⁶⁸ Dette innebærer at også enkeltmannsforetak og stiftelser kan fellesregistreres i tillegg til aksjeselskaper og andre selskaper.

I henhold til VAT Act section 43 første ledd så åpnes det for fellesregistrering av ”any bodies corporate”. Slik jeg forstår denne betegnelsen favner den først og fremst ”companies” (selskaper) som utgjør en slik sammenslutning, og ikke juridiske personer generelt.

I henhold til den danske bestemmelsen er det ”avgiftspliktige personer” som tillates fellesregistrert. Jeg antar at den danske ordningen ikke begrenser ordningen til å gjelde bare selskaper, men generelt åpner for fellesregistrering av juridiske personer.

⁶⁶ Reglene belyses med utgangspunkt i opplysninger i rundskriv fra det Britiske Finansdepartementet (HM Customs & Excise) 700/2 av september 1999.

⁶⁷ Dette hevdes også av Heggdal Larsen, Kjorsvik og Skogrand. *Fellesregistrering av avgiftskonsern i et europeisk perspektiv*. RR: 3/2002. s. 14.

⁶⁸ *Jusleksikon*. Gisle... [et al.]. 1999. s. 140.

I henhold til mval § 12 tredje ledd er det et vilkår at enhetene i en fellesregistrering er selskaper. Som fremstillingen ovenfor viser legges det selskapsrettslige selskapsbegrepet til grunn for tolkningen av formuleringen. Avgiftsmyndighetene har riktignok på bakgrunn av mval § 70 og utvidende tolkning av ordlyden i bestemmelsen tillatt fellesregistrering av foretak som vanskelig kan anses som selskap. Likevel fremstår den norske ordningen som snevrere enn den som oppstilles i avgiftsdirektivet artikkel 4 (4).

Etter avgiftsdirektivet er det et krav at enhetene er *established in the territory of the country*. I henhold til VAT Act section 43A første ledd er det et krav at selskapene enten er ”established” (etablert) eller har ”fixed establishment” (fast forretningssted) i England. For at et selskap skal anses å være etablert i England må dets primære forretningssted være i England. Dette oppfylles enten ved at den sentrale ledelse og kontroll av selskapet skjer i/fra England, eller at hovedkontoret ligger i England. Et selskap kan i utgangspunktet bare være etablert i et land, men kan ha forretningssteder i flere andre land.

For at et selskap skal ha fast forretningssted i England, må selskapets aktivitet i England være av et visst minimum. I tillegg må virksomheten i England ha både nødvendige menneskelige og tekniske ressurser for å drive virksomhet i England på permanent basis. Dette er for eksempel tilfelle dersom selskapet har et registrert kontor eller en filial i England med både menneskelige og tekniske ressurser til å utøve egen virksomhet. Det er således ikke tilstrekkelig bare å ha et registrert kontor i England uten disse ressursene. Likeledes er det ikke nok kun å ha en agent eller lignende i England.

Den danske momslov § 47 stk 4 5. punktum slår fast at ”[f]ællesregistrering kan kun ske mellem selskaber m.v., der er etableret” i Danmark. Etter den danske ”Momsvejledningen 2000” avsnitt M.I.5 skal etableringsbegrepet i lys av EU-direktivet tolkes dit hen at opprettelse av filialer, datterselskaper eller lignende i Danmark tilfredsstiller dette kravet.⁶⁹

⁶⁹ Heggdal Larsen, Kjørsvik og Skogrand. *Fellesregistrering av avgiftskonsern i et europeisk perspektiv*. RR: 3/2002. s. 14

Det oppstilles ikke noe krav i mval § 12 tredje ledd om at selskapene er etablert i Norge. Finansdepartementet uttrykte i sin fortolkningsuttalelse av 2. juli 2001 at det er en forutsetning for fellesregistrering av utenlandske selskaper at de driver virksomhet i Norge og er fast representert i landet. Etter avgiftspraksis åpnes det for fellesregistrering av utenlandske selskaper ved avgiftsrepresentant og filialer av utenlandske selskaper. Ettersom den norske ordningen åpner for fellesregistrering av utenlandske selskaper ved avgiftsrepresentant er det mulig at den norske ordningen oppstiller mindre strenge krav enn den EU-rettslige ordningen på dette punkt.

Avgiftsdirektivet oppstiller krav om at selskapene må være *closely bound by financial, economic and organisational links*. Det finnes verken uttalelser fra EU-kommisjonen eller EU-domstolen om hvordan tilknytningskravet i avgiftsdirektivet skal fortolkes. Formuleringen åpner for skjønnsmessige avveininger.⁷⁰ Hva gjelder kravene til finansiell, økonomisk og organisatorisk tilknytning, antar jeg at eksempel på finansiell tilknytning kan være enhetenes eierskap av aksjer i hverandre. Økonomisk tilknytning kan muligens finne sted ved at enhetene opererer på samme marked. Hva gjelder organisatorisk tilknytning, kan nok dette være tilfellet hvor de fellesregistrerte enheter har samme styremedlemmer.

Den engelske ordningen oppstiller krav til kontroll. I henhold til VAT Act section 43A første ledd må enten et av de deltakende selskapene i fellesregistreringen ha kontroll over alle de andre medlemmene i gruppen, eller så må en tredjeperson ha denne kontroll funksjonen. Denne tredjepersonen kan blant annet utgjøre et selskap eller en individuell person. Det er for øvrig ikke noe i veien for at et selskap, for eksempel et holdingselskap eller en individuell person, lar selskapene man kontrollerer bli fellesregistrert. Dette gjelder også dersom holdingselskapet eller den individuelle personen ikke er etablert eller har fast forretningssted i England.

I henhold til den danske ordningen kan for det første flere enheter som utelukkende driver avgiftspliktig virksomhet, fellesregistreres. Det stilles ikke noe minimumskrav til

⁷⁰ Heggdal Larsen, Kjorsvik og Skogrand. Fellesregistrering av avgiftskonsern i et europeisk perspektiv. RR: 3/2002. s. 14.

eierandel eller andre krav om tilknytning mellom enhetene. For det andre kan enheter som driver kombinert virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet, fellesregistreres. Her er det krav om at den ene avgiftspliktige enheten, typisk morselskapet, enten direkte eller indirekte eier 100 % av kapitalen i de øvrige avgiftspliktige enhetene som inngår i fellesregistreringen. Den danske ordningen åpner altså ikke for fellesregistrering av enheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet.

På bakgrunn av at den EU-rettslige bestemmelsen om fellesregistrering åpner for fellesregistrering av virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, har et dansk utvalg i en rapport foreslått å fjerne begrepet ”avgiftspliktige” i de danske reglene. Således vil de danske reglene også åpne for fellesregistrering av ikke-avgiftspliktige enheter, slik som holdingsselskaper. Det antas at de danske reglene ikke formelt er endret.

Ordningene varierer rimelig sterkt hva gjelder krav til tilknytning. Hva gjelder den norske ordningen med krav om 85 % eierandel er det klart at kravet avviker fra den EU-rettslige ordningen. I tillegg stiller ikke den norske ordningen opp noe eksplisitt krav om finansielt, økonomisk og organisatorisk tilknytning. Det er mulig lovgiver tenkte på slike tilknytninger da kravet om at selskapene skulle være samarbeidende ble vedtatt. På den annen side tillegges kravet liten vekt i norsk avgiftspraksis.

Oppsummert er den norske fellesregistreringsordningen etter mval § 12 tredje ledd jevnt over sammenfallende med ordningen som oppstilles i EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv artikkel 4 (4) annet ledd. Den norske ordningen avviker fra den EU-rettslige ordningen på enkelte punkter, men ordningene med fellesregistrering innad i EU varierer også i rimelig stor grad.

4 VIRKNINGER AV FELLESREGISTRERING

Hovedvirkningen av fellesregistrering er at selskapene som inngår i fellesregistreringen, vurderes som én juridisk enhet i relasjon til avgiftslovgivningen. Dette medfører at de deltakende selskapene kommer i en annen avgiftsmessig situasjon enn ved normal registrering hver for seg i merverdiavgiftsmanntallet. De mest fremtredende virkningene fellesregistrering skal belyses i det følgende.

4.1 FRADRAGSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT

Som hovedregel kan den registrerte næringsdrivende i henhold til mval § 21 første ledd første punktum gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester i den utgående merverdiavgift i sin omsetningsoppgave. Det er en betingelse at anskaffelsen, direkte eller indirekte, er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

I følge ordlyden i mval § 12 tredje ledd medfører fellesregistrering at de deltakende selskaper blir ansett som én avgiftspliktig virksomhet, og således én registerenhet. Ved fellesregistrering skal det føres felles eller samarbeidet avgiftsregnskap for de deltakende selskapene, som igjen danner grunnlag for den felles omsetningsoppgaven, som skal innleveres avgiftsmyndighetene hver avgiftstermin. De samarbeidende selskapene har således rett til effektivt fradrag under ett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Som nevnt innledningsvis under punkt 1.1 ovenfor, utgjør fradragsretten for inngående merverdiavgift hovedhensynet bak bestemmelsen om fellesregistrering. Den fellesregistrerte enheten har anledning til å fradragsføre inngående avgift på samlet virksomhet, selv om et eller flere selskaper uten avgiftspliktig omsetning inngår i fellesregistreringen.

Et konsern legger typisk funksjoner utenfor avgiftsområdet til konsernets bruk til et eget selskap. For eksempel driver konsernet med avgiftspliktig produksjon og salg av varer, og oppretter et eget eiendomsselskap, som eier og driver bygningene virksomheten drives i. Eiendomsselskapet leier ut bygningene til de andre selskapene i konsernet. Ettersom eiendomsselskapet kun driver omsetning utenfor avgiftsområdet, kan selskapet normalt ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet, og ville da heller ikke ha anledning til å fradragsføre inngående merverdiavgift på kostnader relatert til driften av bygningene. Konsernets selskaper ville da indirekte blitt belastet med merverdiavgift. Ved fellesregistrering kan den samlede virksomheten kunne fradragsføre den inngående avgift på kostnader ved oppføring, reparasjon og vedlikehold av driftsbygningene.

I henhold til mval § 23 og forskrift nr. 18 kan en registrert næringsdrivende, som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, foreta anskaffelser under ett som gjelder hele virksomheten.⁷¹ Ved slike såkalte fellesanskaffelser kan den næringsdrivende kun fradragføre den delen av inngående merverdiavgift på anskaffelsen, som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Den resterende delen av den inngående merverdiavgiften på fellesanskaffelsen kan ikke fradragføres, og utgjør en endelig kostnad. Dette gjelder også for den fellesregistrerte enheten, som typisk driver slik kombinert virksomhet med både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Forskrift nr. 18 § 1 oppstiller ulike fordelingsnøkler for å regne ut den forholdsmessige fordelingen.

Det kan i denne sammenheng påpekes at i henhold til forskrift nr. 18 § 4 skal det ikke foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift dersom den del av omsetningen, som ligger utenfor eller innenfor avgiftsområdet ikke overstiger 5 % av den totale omsetningen. Dette medfører at i tilfeller hvor den avgiftspliktige omsetningen er mindre enn 5 % skal det ikke gjøres forholdsmessig fradrag for fellesanskaffelser. Tilsvarende kan det gjøres fullt fradrag ved fellesanskaffelser dersom omsetningen utenfor merverdiavgiftsloven er mindre enn 5 %.

⁷¹ Forskrift av 20. desember 1969 nr. 1 (Nr. 18) om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.

4.2 AVGIFTSFRI OVERFØRSEL MELLOM DELTAKENDE SELSKAPER

I henhold til mval § 1 skal all avgiftpliktig omsetning av varer og tjenester i alle ledd beregnes med utgående merverdiavgift. Mval § 3 slår fast at med *omsetning* forstås levering av varer og tjenester mot helt eller delvis vederlag.

Transaksjoner av varer og tjenester mot vederlag mellom deltakende selskaper i en fellesregistrering fremstår ofte som omsetning i selskapenes respektive regnskaper. Derimot er det klart at transaksjoner mellom deltakende selskaper ikke skal beregnes med utgående merverdiavgift, da disse ikke er å anse som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Transaksjonene utgjør avgiftsfrie, interne disposisjoner. Dette gjelder uansett om leveringen skjer mot vederlag eller vederlagsfritt. Fellesregistrering medfører at de samarbeidende selskapene anses som én avgiftspliktig virksomhet, og et avgiftssubjekt kan naturlig nok ikke ha omsetning til seg selv.

Som belyst under punkt 2.2.1 ovenfor, har det i norsk rett vært stor usikkerhet rundt reglene om fellesregistrering når det gjelder utenlandske selskaper. Dette gjelder også spørsmålet om overføringer av varer og tjenester mellom deltakende selskap i fellesregistreringen og utenlandske avdeling av et annet deltakende selskap skal avgiftsberegnes.

Dyrnes og Ingebrigtsen skrev tidlig i 2002 at avgiftsmyndighetene inntil da ikke hadde kommet med noen konkrete uttalelser vedrørende problemstillingen.⁷² Etter deres syn skal slike overføringer ikke anses som ekstern omsetning ettersom forholdet gjelder levering til ett av fellesregistreringens medlemmer.

Finansdepartementet tok i fortolkningsuttalelsen av 2. juli 2002 stilling til problemstillingen hva gjelder forholdet til forskrift nr. 121.⁷³ Forskriften, som har hjemmel i mval § 65 a, etablerer plikt for norsk mottaker, når denne er næringsdrivende

⁷² Dyrnes og Ingebrigtsen. Fellesregistrering – mval § 12 tredje ledd. RR: 3/2002. s. 12.

⁷³ Forskrift av 15. juni 2001 nr. 684 (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

eller offentlig virksomhet, til å beregne og betale merverdiavgift når fjernleverte tjenester kjøpes fra utlandet. Dette kalles på engelsk ”reverse charge”, og kan oversettes til norsk til ”snudd avregning”.

Innledningsvis slår Finansdepartementet kort fast at overføringer mellom en filial og et hovedkontor ikke skal avgiftsberegnes etter forskrift nr. 121, da det ikke vil foreligge omsetning selv om en av disse er hjemmehørende i utlandet. Transaksjoner fra den utenlandske delen av et fellesregistrert selskap til virksomheten i Norge skal merverdiavgiftsmessig behandles som avgiftsfrie overføringer mellom hovedkontor og filial.

Finansdepartementet uttaler seg i fortolkningsuttalelsen kun om fjernleverte tjenester, men jeg antar at dette også gjelder for overføringer av varer. Det er grunn til å tro at det følger av mval § 12 tredje ledd og er fast avgiftspraksis at overføringer av varer og tjenester generelt mellom norsk selskap og dets avdeling/filial i utlandet utgjør avgiftsfrie interne disposisjoner.⁷⁴

På den annen side slår Finansdepartementet i fortolkningsuttalelsen fast at det vil foreligge avgiftspliktig omsetning av tjenester fra den utenlandske delen av et fellesregistrert selskap som er registrert ved representant i Norge, til et annet selskap som inngår i fellesregistreringen. Dette bygger på at Finansdepartementet kom frem til at det kun er virksomheten i Norge som kan inngå i en fellesregistrering.

Jeg antar uttalelsen kan tolkes slik at overføringer av varer og tjenester mellom utenlandsk del av fellesregistrert selskap og annet selskap i fellesregistreringen er avgiftspliktige.

Det er grunn til å tro at reglene belyst ovenfor også vil komme til anvendelse i tilfellene hvor det er snakk om norsk morselskaps utenlandske datterselskap, som har filial i Norge. Overføringer mellom det utenlandske datterselskap og filialen i Norge blir avgiftsfri, mens overførsel mellom morselskapets annet datterselskap og det

⁷⁴ Refsland hevdet dette allerede i publikasjon i 1986: *Merverdiavgift ved internasjonal næringsvirksomhet*. 1986. s. 222.

utenlandske datterselskapet vil måtte avgiftsberegnes. Det finnes ingen god grunn til at den merverdiavgiftsmessige behandlingen i slike tilfeller skulle være annerledes.

For øvrig kan det påpekes at fellesregistrering medfører den administrative fordel at selskapene i en fellesregistrering unngår unødvendig bokføring ved først å måtte belaste utgående merverdiavgift og så inngående merverdiavgift ved overføringer mellom konsernselskapene.

4.2.1 Særlig om forholdet til uttaksreglene

Som belyst under punkt 4.1 ovenfor om fradragsretten, har de samarbeidende selskapene i en fellesregistrering kun anledning til å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Hva gjelder retten til avgiftsfri overførsel av varer og tjenester mellom de deltakende selskapene, medfører uttaksreglene i merverdiavgiftsloven tilsvarende begrensninger på overføringer til del av virksomheten, som faller utenfor merverdiavgiftsloven.

I henhold til mval § 14 skal det betales merverdiavgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Dette følger av at en registrert næringsdrivende normalt har fradragsført inngående merverdiavgift på varer og tjenester anskaffet til bruk i virksomheten. Ettersom disse er myntet på videre bruk eller omsetning, brytes forutsetningen for fradragsretten når slike varer og tjenester brukes til andre formål. Av den grunn må uttaksmerverdiavgift i slike tilfeller beregnes.

For det første kan det bli aktuelt for avgiftsmyndighetene å kreve uttaksmerverdiavgift ved *inngåelsen* av en fellesregistrering. I en sak av 22. desember 1997 var hotellene i en hotellkjede organisert ved at et eiendomsselskap eide hotellbygningene og inventaret, mens hotelldriften ble utført av et aksjeselskap. Driftsselskapet leide igjen bygninger og inventar fra eiendomsselskapet. Eiendomsselskapet og driftsselskapet ble fellesregistrert, og driften ble i og for seg ikke endret. Imidlertid opphørte eiendomsselskapets avgiftspliktige virksomhet ved utleie av inventar til driftsselskapet, ettersom utleien ble å anse som avgiftsfrie interne overføringer innen fellesregistreringen. Skattedirektoratet falt ned på at inventaret, som var anskaffet til bruk i avgiftspliktig utleievirksomhet før fellesregistreringen, og som det skulle ha foreligget fradragsrett for etter sitt formål, var å anse som varer som tas ut av virksomheten til bruk utenfor avgiftsområdet. Disse varene måtte beregnes med uttaksmerverdiavgift.

For det andre kan bli aktuelt å kreve uttaksmerverdiavgift ved et selskaps *inntreden* i en fellesregistrering. Refsland stiller opp et eksempel hvor et selskap A driver med

avgiftspliktig utleie av båter. Selskapet fellesregistreres med blant annet et annet selskap B, som foruten avgiftspliktig omsetningsvirksomhet driver personbefordring. Båtene til A brukes kun i personbefordringsvirksomheten. Personbefordring utgjør ikke-avgiftspliktig virksomhet i henhold til mval § 5b første ledd nr. 7. I et slikt tilfelle må da de fellesregistrerte betale uttaksmerverdiavgift av verdien av båtene til A.⁷⁵

For det tredje kan det bli snakk om uttaksmerverdiavgift ved *omlegging av driftsforholdene i forbindelse med opphør* av en fellesregistrering. Et eiendomsselskap har for eksempel i fellesregistreringsperioden leid ut driftslokaler til et produksjonsselskap. Den fellesregistrerte enheten har i perioden fradragsført inngående merverdiavgift på innkjøpte driftsmidler, oppføring, reparasjon og vedlikehold. Etter fellesregistreringens opphør fortsettes bruken av driftsmidler i virksomheten. Det må beregnes uttaksmerverdiavgift hva gjelder driftsmidler, som fortsatt er i bruk i virksomheten. Hva gjelder omkostninger på selve bygningene antar Refsland at det i slike tilfeller ikke blir snakk om uttak, men plikt for selskapet til å tilbakebetale fradragsført merverdiavgift ved omdisponering i henhold til mval § 21 tredje ledd, jfr forskrift nr. 72.⁷⁶ I følge mval § 21 tredje ledd kan avgiftsmyndighetene kreve tilbakeført fradragsført inngående merverdiavgift vedrørende bygg, dersom det omdisponeres til formål utenfor merverdiavgiftsloven før fullføring eller innen 3 år etter fullføringen. Dette synes rimelig, og det kan vanskelig påpekes gode grunner til at mval § 21 tredje ledd ikke skulle komme til anvendelse ved opphør av fellesregistrering.

I denne sammenheng må det påpekes at Finansdepartementet 15. juni 2001 fattet vedtak med hjemmel i mval § 70 om generelt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester, som ble avgiftspliktige som følge av merverdiavgiftsreformen av 1. juli 2001, til den ikke-avgiftspliktige delen av kombinert virksomhet. Fritaket gjelder kun når den eksterne omsetningen av tjenester utgjør mindre enn 20 % av den totale produksjonen av tjenester. Ved denne beregningen kan det enten legges til grunn omsatt

⁷⁵ Refsland. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. RR: 5/1997. s. 237.

⁷⁶ Refsland. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. RR: 5/1997. s. 236. Forskrift av 31. mars 1977 nr. 2 (Nr. 72) om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift etter bruksendring.

verdi i forhold til uttatt verdi eller omsetningsmengde i forhold til uttatt mengde. Det er en forutsetning for fritaket at inngående avgift på kjøp til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten ikke fradragsføres.

4.3 SOLIDARANSVAR

I henhold til mval § 12 tredje ledd annet punktum medfører fellesregistrering at alle deltakende selskaper er *solidarisk ansvarlig for riktig betaling av avgiften*. Dette betyr at samtlige av selskapene som inngår i fellesregistreringen, hefter solidarisk for et hvert krav på merverdiavgift staten måtte ha. Solidaransvaret omfatter korrekt innbetaling av innkrevd merverdiavgift, samt eventuelle renter og ilagt tilleggsavgift etter bokettersyn eller for sent innsendte omsetningsoppgaver.

Solidaransvaret er en konsekvens av at de samarbeidende selskapene blir ansett som én avgiftspliktig enhet, og utgjør et motstykke til de fordeler fellesregistrering medfører for de fellesregistrerte selskapene.

Selskapsloven og aksjeloven/allmennaksjeloven medfører ingen begrensninger i selskapenes evne til å påta seg solidaransvar.

Som det fremkommer av punktene 2.1 og 2.7 ovenfor har avgiftsmyndighetene åpnet for fellesregistrering av statsforetak, helseforetak, interkommunale selskaper og sparebanker. Særlovgivningen oppstiller enkelte begrensninger i disse virksomhetenes adgang til å stille sine eiendeler som sikkerhet for egne og andres økonomiske forpliktelser. Det blir da et spørsmål om slike virksomheter kan påta seg solidaransvar.

Det fremkommer av spbl § 23 første ledd at sparebanker ikke kan ”stille sine eiendeler som sikkerhet for egne eller andres forpliktelser”. Etter helseforetaksloven § 33 annet ledd og inntektsloven § 22 tredje ledd er det ikke anledning til å ”stille garanti eller pantsette sine eiendeler til sikkerhet for andres økonomiske forpliktelser”. Statsel § 5 første ledd første punktum oppstiller en lignende begrensning, hvor det heter at et statsforetak bare kan

”ta opp lån eller gi garantier for så vidt som det etter låneopptaket eller garantistillelsen er dekning for foretakets samlede lån og garantiansvar i verdien av foretakets eiendeler.”

Ordlyden i bestemmelsene er ikke sammenfallende, men synes i realiteten å ha det samme innhold. Ved fellesregistrering påtar selskapene seg en forpliktelse i forhold til avgiftsmessige krav staten måtte ha på de andre selskapene. Etter en vid tolkning av ordlyden er det mye som taler for at solidaransvar etter mval § 12 tredje ledd annet punktum vil være i strid med bestemmelsene. En innskrenkende tolkning av ordlyden tyder derimot på at bestemmelsene skal anvendes på mer generelle og ubegrensede forpliktelser som selskapene aktivt påtar seg. I motsetning til å aktivt påta seg forpliktelser ved å ”stille sikkerhet”, ”gi garantier”, ”pantsette” og ”ta opp lån”, er solidaransvar en konsekvens av en registreringsform. I tillegg omfatter solidaransvaret i henhold til mval § 12 tredje ledd annet punktum kun et begrenset ansvar for avgiftsmessige forpliktelser.

Forarbeidene til statsforetaksloven gir uttrykk for at lovgiver tiltenkte bestemmelsen i statsl § 5 første ledd første punktum for tilfeller hvor det er snakk om mer generelle ubegrensede forpliktelser.⁷⁷ Forarbeidene til de andre bestemmelsene gir ingen avklaring på problemstillingen.⁷⁸

Etter en totalvurdering antar jeg at særlovgivningen antagelig ikke stenger for at statsforetak, helseforetak, interkommunale selskaper og sparebanker kan påta seg solidaransvar i henhold til mval § 12 tredje ledd annet punktum.

Undertiden bortfaller vilkårene for fellesregistrering for et eller flere av de fellesregistrerte selskapene, og dette reiser problemstillingen om hvor lenge solidaransvaret består.

Som belyst under punkt 2.5 ovenfor, antar Gulating lagmannsrett i kjennelse av 7. desember 1990 at selskapene i en fellesregistrering plikter å melde fra til avgiftsmyndighetene når vilkårene for fellesregistrering er bortfalt for å få fellesregistreringen formelt opphørt.

⁷⁷ Ot. prp. 32 (1990-1991) Om lov om statsforetak s. 27, jfr s. 16-18.

⁷⁸ Ot. prp. nr. 53 (1997-1998) Om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. (kommunalt og fylkeskommunalt foretak) og Ot. prp. nr. 66 (2000-2001) Om lov om helseforetak m.m.

Gulating lagmannsrett antok videre at selskapene ikke lenger kan påberope seg de rettigheter som følger av mval § 12 tredje ledd når vilkårene for fellesregistrering ikke lenger er til stede. De deltakende selskapene kunne altså ikke kreve fradrag for inngående merverdiavgift og overføre varer og tjenester til hverandre avgiftsfritt. Problemstillingen i dommen gjaldt forholdet til solidaransvaret ved et slikt bortfall.

I saken var to aksjeselskaper formelt fellesregistrert som én avgiftspliktig enhet, da et av selskapene gikk konkurs. Staten krevde at det andre likvide selskapet i henhold til solidaransvaret skulle dekke statens avgiftskrav, som var oppstått ved drift i det konkursrammede selskapet. Det likvide selskapet påstod at det ikke var ansvarlig for avgiftskravet da betingelse for fellesregistrering var bortfalt. Selskapet hadde overdratt en del av sine aksjer i det konkursrammede selskapet, og vilkåret om 85 % eierandel var således ikke lengre oppfylt.

Lagmannsretten ga Staten medhold i at solidaransvaret etter mval § 12 tredje ledd annet punktum består helt til fylkesskattekontoret får skriftlig melding om at fellesregistreringen, og således solidaransvaret, opphører. Dette gjelder selv om vilkårene for fellesregistrering er bortfalt på et tidligere tidspunkt.

Domstolen begrunner kjennelsens resultat med at den motsatte løsningen ville føre til spekulasjonsmuligheter. På bakgrunn av hensynet til notoritet fremstod det som nødvendig at de avgiftspliktige selv gir melding om bortfall av vilkårene for fellesregistrering. Avgiftsmyndighetene kan vanskelig føre kontinuerlig kontroll med at de fellesregistrerte selskapene til enhver tid oppfyller de formelle krav for fellesregistrering.⁷⁹

Kjennelsen ble anket inn for Høyesterett, men Domstolen forkastet kjæremålet over lagmannsrettens kjennelse.⁸⁰

⁷⁹ Inntatt i melding fra Skattedirektoratet nr. 14/19893 av 8. juli 2001 avsnitt I.

⁸⁰ Av 21. mars 1991, Rt. 1991 s. 351.

I utgangspunktet kan løsningen valgt av domstolen fremstå som urimelig. På den ene side mister de fellesregistrerte selskaper rettighetene etter mval § 12 tredje ledd når vilkårene for fellesregistrering bortfaller. På den annen side består plikten til solidarisk heftelse for avgiftskrav inntil de fellesregistrerte selskaper gir beskjed til avgiftsmyndighetene. Likevel er løsningen rimelig. Fellesregistreringsordningen utgjør hovedsakelig et gode for de avgiftspliktige gjennom redusert avgiftsbelastning. Det stilles spesielle krav for at selskaper kan fellesregistreres, og avgiftsmyndighetene har ikke anledning til å sjekke om disse er oppfylt til enhver tid. Avgiftsmyndighetene må kunne ha tillit til riktigheten av de faktiske opplysningene de til enhver tid har å forholde seg til, og må kunne kreve solidarisk oppfyllelse av utestående avgiftskrav så lenge fellesregistreringen rent faktisk består.

Jeg antar at solidaransvaret etter mval § 12 tredje ledd annet punktum består inntil avgiftsmyndighetene får skriftlig melding om at fellesregistreringen, og således solidaransvaret, opphører. Dette er også tilfellet selv om vilkårene for fellesregistrering er bortfalt på et tidligere tidspunkt.

4.4 AVGIFTSPLANLEGGING

Etter merverdiavgiftsreformens ikrafttreden 1. juli 2001 er det innført generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester i Norge. En rekke tjenester som tidligere stod utenfor merverdiavgiftsloven må nå beregnes med utgående merverdiavgift. Merverdiavgift kan utgjøre en vesentlig økonomisk belastning for næringsdrivende, og det må antas at bedrifters interne driftsforhold tilrettelegges for minimal avgiftsbelastning. Det er grunn til å tro at fellesregistrering er et viktig element ved avgiftsplanlegging i konsernforhold og i foretak generelt.

Fellesregistrering medfører at de deltagende selskapene kan fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I tillegg anses transaksjoner av varer og tjenester mellom selskapene som interne disposisjoner, som ikke skal beregnes med utgående merverdiavgift. Til sammen kan dette medføre betydelige avgiftsbeparelser for de fellesregistrerte selskapene.

Som gjennomgangen ovenfor viser oppstilles det bestemte vilkår for at selskaper kan fellesregistreres. Driftsforholdene i de enkelte tilfellene må vurderes for å kartlegge fordelene av fellesregistrering. Flere næringer faller utenfor merverdiavgiftsloven, og dette utgjør en viktig begrensning av ordningen med fellesregistrering. Finanssektoren er her et viktig eksempel. I henhold til mval § 5b første ledd nr. 4 faller i utgangspunktet finansielle tjenester utenfor merverdiavgiftsloven, og selskaper som driver slik virksomhet kan ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet. Forutsatt at de formelle vilkår for fellesregistrering er oppfylt, kan riktignok slike selskaper inngå i en fellesregistrering. Imidlertid oppnås fordelene ved fellesregistreringen kun for den avgiftspliktige virksomheten, og ordningen med fellesregistrering får begrenset virkning.

Merverdiavgiftsreformen har bidratt til at enkelte næringer har iverksatt kreative løsninger for å oppnå avgiftsfordelene ved fellesregistrering. Romerikes Blad gikk i fjor vår ut med enkelte artikler om hvordan Oslo Lufthavn på Gardermoen har innrettet seg. Oslo Lufthavn hadde forut for reformens ikrafttreden kjøpt sikkerhetstjenester fra firmaet Adecco Securities. Da disse tjenestene ble merverdiavgiftspliktige, etablerte

Oslo Lufthavn selskapet Oslo Lufthavn Airport Securities AS sammen med Adecco Securities. Oslo Lufthavn ble således fellesregistrert med Oslo Lufthavn Airport Securities AS. Oslo Lufthavn står som majoritetseier og Adecco med sin fagkunnskap som minoritetseier av aksjene i det nye selskapet.

Siden gikk Oslo Lufthavn også ut med planer om å gjøre det samme sammen med et renholdsselskap. Oslo Lufthavn sparer på denne måten store summer i merverdiavgift.

Man kan stille spørsmål til om Oslo Lufthavn her opererer i en juridisk gråsoner. På den annen side sørger bare Oslo Lufthavn for at selskapet som opprettes oppfyller de formelt oppstilte vilkårene i mval § 12 tredje ledd. Det kan heller stilles spørsmål til om kravene for at fellesregistrering kan oppnås er tilstrekkelig strenge slik at ordningen virker til sin hensikt.

AVSLUTTENDE MERKNADER

En gjennomgang av adgangen til fellesregistrering av samarbeidende selskaper i henhold til mval § 12 tredje ledd tyder på at det har vært mye usikkerhet rundt ordningen. Usikkerheten gjelder både vilkår for og konsekvenser av fellesregistrering.

I mangel av utfyllende primære rettskilder har ordningen hovedsakelig utviklet seg på bakgrunn av avgiftspraksis og tolkningsuttalelser fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Vilkåret om at enhetene som skal inngå i en fellesregistrering må være selskaper har særlig medført en rekke problemstillinger. Den mest uavklarte synes å være adgangen til fellesregistrering av utenlandske selskaper. Dersom Finansdepartementets uttalelse i fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002 om at fellesregistrering kun skal få virkning for utenlandske selskapers virksomhet i Norge, skal legges til grunn, fremstår løsningen etter mitt skjønn som uheldig.

Avgiftsmyndigheten har ved praktiseringen av bestemmelsen både foretatt utvidende fortolkninger av formelt oppstilte vilkår, og dispensert fra disse med hjemmel i mval § 70. Sparebanker, statsforetak, helseforetak og ansvarlige disponentselskaper/skipseiere ved rederivirksomhet ville for eksempel normalt ikke kunne inngå i en fellesregistrering etter en vanlig fortolkning av bestemmelsen. Formelt oppstilte vilkår har måtte vike til fordel for hensyn som avgiftsmessig nøytralitet, likebehandling og rimelighet. Ordningen for rederivirksomhet fremstår etter min mening som en ren avgiftsfavorisering.

Siden vedtakelsen av merverdiavgiftsloven i 1970 har det skjedd store organisasjonsmessige endringer både i privat og offentlig sektor. I tillegg har merverdiavgiftsreformen medført store endringer i det avgiftsrettslige bildet. På bakgrunn av disse faktorene kan det fremstå som rimelig å åpne for fellesregistrering

ved dispensasjoner og utvidende tolkning. Jeg mener likevel at det er uheldig at lovfastsatte vilkår i så stor grad tilsidesettes med begrunnelse i generelle hensyn. I tillegg taler det faktisk at mval § 70 kun skal anvendes som en midlertidig løsning også for dette. Slike fravikelser fra lovens ordlyd bør primært skje ved lovendringer fra lovgivers side. Bestemmelsen bør således gjennomgås og vurderes. Vilkårene for fellesregistrering bør med fordel defineres og avgrenses nærmere, og eventuelt endres formelt av lovgiver.

Merverdiavgiftsreformen har ført til økt avgiftsbelastning for de næringsdrivende, og fellesregistrering kan utvilsomt medføre betydelige økonomiske lettelser for de fellesregistrerte. Dette medfører at ordningen med fellesregistrering benyttes som element i lovlige, men uheldige avgiftstilpasninger. Etter min mening bør lovgiver se på den generelle adgangen til fellesregistrering, og vurdere om ordningen bør strammes inn for å unngå slike tilpasninger.

5 REGISTRE

5.1 LITTERATURLISTE

5.1.1 Bøker

Aksjeloven og allmennaksjeloven. Magnus Aarbakke... [et al.]. Oslo 1999.

Bråthen. *Selskapsrett.* Oslo 2002.

Boe, Erik. *Innføring i juss – juridisk tenkning og rettskildelære.* Oslo 1996.

Eckhoff. *Rettskildelære.* 4. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo 1997.

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. *Lærebok i merverdiavgift.* Oslo 1996.

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. *MVA-kommentaren.* 2. utgave. Oslo 2002.

Jusleksikon. Jon Gisle... [et al.]. Oslo 1999.

Knudsen, Gudmund. *Selskapsloven.* 3. utgave. Oslo 1994.

Refsland, Thor. *Merverdiavgiftsloven – med kommentarer.* Del I. 5. utgave. Oslo 1994.

Refsland, Thor. *Merverdiavgift ved internasjonal næringsvirksomhet.* I: Praktisk Internasjonal Skatterett. IFA 1986. s. 221-232.

Woxholth, Geir. *Selskapsloven – kommentarutgave.* 4. utgave. Oslo 1994.

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett.* 4. utgave. Oslo 2001.

5.1.2 Artikler

Dyrnes, Cecilie Aasprong og Trond Ingebrigtsen. *Fellesregistrering – mval § 12 tredje ledd*. I: Revisjon og Regnskap, nr. 3 (2002), s. 10-13.

Kolbjørnsen, Jan. Div. mva. Spørsmål med tilknytning til registrering I avgiftsmanntallet (del 2). I: Revisjon og Regnskap, nr. 8 (1989) s. 331-336.

Larsen, Frode Heggdal, Oddgeir Kjørsvik og Thor Inge Skogrand. *Fellesregistrering av avgiftskonsern i et europeisk perspektiv*. I: Revisjon og Regnskap, nr. 3 (2002), s. 13-16.

Refsland, Thor. *Behandling av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med omorganisering av virksomheter*. I: Revisjon og Regnskap, nr. 5 (1997), s. 236-238.

Tobiassen, Per Oskar. *Fellesregistrering av selskaper – merverdiavgiftsloven § 12, 3. ledd*. I: Skatterett, nr. 3 (1991), s. 351-360.

5.2 LOVER

- 1956 Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli nr. 56 (regnskapsloven, rskl)
- 1961 Lov om forretningsbanker av 24. mai nr. 2 (forretningsbankloven, fbl)
- 1961 Lov om sparebanker av 24. mai nr. 1 (sparebankloven, spbl)
- 1969 Lov om merverdiavgift av 19. juni nr. 66 (merverdiavgiftsloven, mval)
- 1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21. juni nr. 83 (selskapsloven, sel)
- 1991 Lov om statsforetak av 30. august nr. 71 (statsforetaksloven, statssel)
- 1992 Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september nr. 107 (kommuneloven, koml)
- 1994 Lov om Enhetsregisteret av 3. juni nr. 15 (enhetsregisterloven)
- 1996 Lov om finansinstitusjoner av 6. desember nr. 75 (finansinstitusjonsloven)
- 1997 Lov om aksjeselskap av 13. juni nr. 44 (aksjeloven, asl)

- 1997 Lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni nr. 45 (allmennaksjeloven, asal)
- 1999 Lov om interkommunale selskap av 29. januar 1999 nr. 6. (intkomsel)
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars nr. 14 (skatteloven, sktl)
- 2001 Lov om helseforetak av 15. juni 2001 nr. 93 (helseforetaksloven)

Value Added Tax Act 1994 section 43 og 43 A-C (VAT Act)

EØS-avtalen av 2. mai 1992 artikkel 1 nr.2.

EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv av 17. mai 1977 (77/388/EØF) (avgiftsdirektivet).

5.3 FORARBEIDER

- Ot. prp. nr. 17 (1968-69) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven).
- Ot. prp. nr. 48 (1979-80) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.
- Innst. O. nr. 67 (1979-80)
- Ot. prp. nr. 53 (1980-81)
- NOU 1991:30 Om Forbedret merverdiavgiftsloven kapittel 2.
- Ot. prp. nr. 82 (1992-93) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.
- Innst. O. nr. 107 (1992-93)
- Ot. prp. nr. 32 (1990-1991) Om lov om statsforetak.
- Ot. prp. nr. 53 (1997-1998) Om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. (kommunalt og fylkeskommunalt foretak).
- Ot. prp. nr. 66 (2000-2001) Om lov om helseforetak m.m.

5.4 FORSKRIFTER

Forskrift av 19. desember 1969 nr. 15 (Nr. 17) om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling.

Forskrift av 20. desember 1969 nr. 1 (Nr. 18) om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.

Forskrift av 31. mars 1977 nr. 4933 (Nr. 71) om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m.v.

Forskrift av 31. mars 1977 nr. 2 (Nr. 72) om tilbakeføring av fradragført merverdiavgift etter bruksendring.

Forskrift av 15. juni 2001 nr. 684 (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

5.5 DOMMER

Dom av Høyesterett av 27. januar 1973, inntatt i Rt. 1973 s. 87.

Høyesteretts kjennelse av 21. mars 1991, inntatt i Rt. 1991 s. 351.

Dom av Eidsivating lagmannsrett av 24. mars 1992.

Dom av Gulating lagmannsrett av 7. desember 1990.

Dom av Oslo Byrett av 19. desember 1990.

5.6 AVGJØRELSER FRA KLAGENEMND FOR MERVERDIAVGIFT

Klagenemndssak nr. 1150 av 27. mai 1980

Klagenemndssak nr. 3663 av 4. januar 1998

A