



Martin Rødland er senioradvokat i Advokatfirma Tofte i Kristiansand. Han har omfattende erfaring innen rådgivning for næringsdrivende og offentlige virksomheter med særlig vekt på skatte- og merverdiavgiftsrett, samt avtalerett og selskapsrett.

Fellesregistrering i eiendomskonsern – en avgiftsmessig gullgruve?

Av senioradvokat Martin Rødland
mr@advtofte.no

I denne artikkelen vil vi kort gå gjennom de viktigste reglene for slik fellesregistrering og peke på noen forutsetninger for at fellesregistrering skal gi besparelser.

1. INNLEDNING

De fleste eiendomsinvestorer legger hver enkelt eiendom i eiendomsporteføljen i egne selskaper (såkalte single purpose-selskaper). Men det er mulig å spare mye merverdiavgift ved å være bevisst på organiseringen av et eiendomskonsern.

I Norge har vi regler om at flere selskaper kan behandles som én avgiftsenhet, en såkalt fellesregistrering. En slik avgiftsmessig organisering kan i visse tilfeller gi betydelige årlige besparelser.

I denne artikkelen vil vi kort gå gjennom de viktigste reglene for slik fellesregistrering og peke på noen forutsetninger for at fellesregistrering skal gi besparelser.

2. REGELVERKET

I utgangspunktet er ethvert selskap et eget avgiftssubjekt. Dette gjelder selv om selskapene inngår i et konsern, dvs. har samme eier eller er kontrollert av samme eier. Dersom det finner sted omsetning mellom selskapene, dvs. kjøp og salg av varer eller tjenester, skal dette behandles på samme måte som omsetning mellom selskaper som ikke er i konsern.

Reglene om fellesregistrering gir imidlertid selskaper som er organisert i et konsern, mulighet til å registreres som ett avgiftssubjekt. Det er tre vilkår som alle må være oppfylt for at selskaper kan fellesregistreres:

Alle selskapene i konsernet som inngår i fellesregistreringen, vil anses som én enhet når det gjelder merverdiavgiftsreglene.

1. minst 85 % av hvert enkelt selskap må eies av ett eller flere av selskapene i fellesregistreringen,
2. selskapene må være samarbeidende, f.eks. ved at det leveres administrative tjenester fra ett av selskapene til de øvrige selskapene i fellesregistreringen, og
3. minst ett av selskapene må omsette avgiftspliktige tjenester ut av fellesregistreringen, dvs. at selskapene ikke utelukkende kan levere varer eller tjenester til hverandre.

Alle selskapene i konsernet som inngår i fellesregistreringen, vil altså anses som én enhet når det gjelder merverdiavgiftsreglene. Dette innebærer at det verken skal beregnes eller oppkreves merverdiavgift ved omsetning mellom disse selskapene. Begrunnelsen for reglene er at slik omsetning ikke anses som «omsetning» i merverdiavgiftslovens forstand, men kun som overføringer innenfor samme avgiftssubjekt.

Fakturering for leveranser av varer eller tjenester til kunder som ikke inngår i fellesregistreringen, skal foretas i det enkelte selskaps navn og med dette selskapets organisasjonsnummer. Det skal oppkreves utgående merverdiavgift såfremt varen eller tjenesten som leveres, er merverdiavgiftspliktig.

Vi får av og til spørsmål om hvilke ulemper det er ved å fellesregistrere selskaper. I utgangspunktet er det ingen ulemper, men ved avgiftsbehandlingen i konsernet må det gjøres en

konsolidering av tallene mellom de selskapene som er omfattet av fellesregistreringen. Dette oppleves for noen som en tyngre administrativ øvelse enn å sende egne mva-meldinger for det enkelte selskapet, men vår erfaring er at dette raskt blir en del av rutinene.

I salgsprosesser vil fellesregistrering kunne komme opp som et «rødt flagg» i due diligence-rapporter, som følge av at målselskapet vil være solidarisk ansvarlig for eventuell utestående merverdiavgift hos øvrige selskaper målselskapet har vært fellesregistrert med. Vår erfaring er at denne problemstillingen aldri er avgjørende, men det bør lages en bestemmelse om at selger holder kjøper skadesløs for dette forholdet. Videre understreker dette viktigheten av å gjøre en god jobb med dokumentasjon og gjennom-siktighet overfor avgiftsmyndighetene, slik at også kjøper kan få en trygghet knyttet til den samlede avgiftsbehandlingen i fellesregistreringen målselskapet tas ut fra. Ved gjennomføringen av salget er det også svært viktig at kjøper sørger for å melde selskapet ut av fellesregistreringen. Dette fordi avgiftsmyndighetene legger til grunn at solidaransvaret opprettholdes for målselskapet så lenge dette ikke meldes ut av fellesregistreringen, selv om vilkårene for fellesregistreringen ikke lenger er oppfylt.

3. LITT OM ORGANISERING AV EIENDOMSKONSERN – KONKRET PROBLEMSTILLING

I praksis er den klare hovedregel at eiendoms-




investorer organiserer de enkelte eiendommene i single purpose-selskaper, slik at hvert selskap kun eier én eiendom. Dette sikrer stor fleksibilitet i samarbeidsprosjekter med andre eiendomsinvestorer, gir gunstige skattemessige effekter og forenkler salgsprosesser.

Både i utbyggings- og i forvaltningsfasen av eiendommene er man imidlertid ofte avhengig av å kjøpe inn tjenester til eiendomsselskapene, og/eller ansette folk i eiendomsselskapene. Ansettelse i hvert selskap er ofte lite hensiktsmessig, slik at innkjøp av tjenestene fra andre selskaper i konsernet er i praksis den klare

hovedregel. I større eiendomskonsern har man gjerne samlet alle de ansatte i et eget tjenesteselskap, ofte kalt «managementselskap», hvor både økonomi- og administrasjonsfunksjoner, forretningsutvikling og vaktmestertjenester leveres til samtlige selskaper i konsernet. Dette er salg av avgiftspliktige tjenester, og det skal følgelig beregnes merverdiavgift.

En organisering med omsetning av tjenester fra et managementselskap uten fellesregistrering vil innebære at de eiendomsselskapene som ikke driver fullt ut avgiftspliktig virksomhet, ikke får full fradragsrett for inngående merverdiavgift. I



Ved en etterberegning av økt utgående merverdiavgift fra managementselskapet til eiendomsselskapene vil konsernet sitte igjen med en merverdiavgift som ikke kan fradragsføres (fullt ut), og som derfor blir en ekstra kostnad.

slike tilfeller vil merverdiavgiften på tjenestene bli en (delvis) kostnad. Dette vil eksempelvis være tilfelle for et selskap som leier ut boliger, eller har leietakere som ikke driver avgiftspliktig virksomhet (f.eks. lege, tannlege, undervisning e.l.), slik at utleier verken har rett eller plikt til å beregne merverdiavgift på leievederlaget.

Erfaringsmessig blir heller ikke alle tjenestene som leveres fra managementselskapet fakturert til de ulike eiendomsselskapene i konsernet. Konsekvensen er at managementselskapet ofte drives med underskudd. Manglende utfaktureringsviser seg særlig i de tilfellene der eiendomsselskapene ikke driver (fullt ut) avgiftspliktig virksomhet, slik at ikke (all) inngående merverdiavgift kan fradragsføres.

Næringsdrivende er forpliktet til å beregne utgående merverdiavgift på leverte varer og

tjenester, selv om det ikke kreves betaling. Vår erfaring er at avgiftsmyndighetene i større grad er blitt oppmerksom på denne problemstillingen, og bruker betydelig med tid på å undersøke managementselskapenes (reelle) omsetning til eiendomsselskapene i konsernet. Særlig har de fokus på de eiendomsselskapene som ikke har (full) fradragsrett for inngående merverdiavgift, typisk utleie til privatpersoner, legekontor mv. Ved en etterberegning av økt utgående merverdiavgift fra managementselskapet til eiendomsselskapene vil konsernet sitte igjen med en merverdiavgift som ikke kan fradragsføres (fullt ut), og som derfor blir en ekstra kostnad.

4. LØSNINGEN

Spørsmålet blir etter dette om det er mulig å organisere virksomheten på en måte som gjør at den ikke-fradragsberettigede merverdiavgiften reduseres.

Vår erfaring er at det er merverdiavgiften på faktureringen av lønnskostnadene i management-selskapet som er den største enkeltstående faktoren som medfører at organiseringen gir en merverdiavgiftskostnad. En mulig løsning kunne vært å operere med delt ansettelse for samtlige ansatte mellom de ulike eiendomsselskapene. Dette vil imidlertid være en lite fleksibel løsning da eiendomsselskapene vil ha ulike behov for managementtjenester i selskapenes ulike faser. I tillegg vil det være en betydelig administrativ utfordring å holde oversikt over ansettelsesforholdene og tidsbruken i de enkelte selskaper.

En fellesregistrering vil derimot gi konsernet samme effekt knyttet til merverdiavgift på lønnskostnadene, da omsetningen mellom selskapene ikke lenger vil være avgiftspliktig. En slik fellesregistrering er også en oppfyllelse av formålet med reglene, nemlig at den selskapsrettslige organisering

ringen ikke skal medføre uheldige avgiftsmessige konsekvenser. En løsning med å fellesregistrere virksomhetene vil riktignok normalt redusere fradragsretten for managementselskapet, men denne (negative) effekten vil erfaringsmessig være betydelig mindre enn den reduserte kostnaden for den ikke-fradragsberettiget merverdiavgiften for eiendomsselskapene i konsernet.

Vår erfaring er at eiendomskonserner kan spare til dels store beløp i redusert merverdiavgift ved å fellesregistrere selskaper i konsernet. Normalt vil rådgivning av denne typen kun gi et anslag over hvilke besparelser som kan oppnås, men ved en vurdering av fellesregistrering er det fullt mulig å beregne besparelser ved ulike sammensetninger av en fellesregistrering for å se hvilke økonomiske effekter dette vil gi. Vi har lang erfaring med å bistå eiendomskonserner og tar gjerne en prat hvis du vil se på hvilke muligheter som finnes.