

De norske skattereglene ved konsernbidrag over landegrensene og deres forhold til EØS-avtalens regler om etableringsfrihet



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 508
Leveringsfrist: 26.04.2010

Til sammen 17 372 ord

27.08.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Om oppgavens oppbygning	2
<u>2</u>	<u>KONSERNBIDRAGSREGLENES BAKGRUNN OG FORMÅL</u>	<u>3</u>
2.1	Nasjonalt	3
2.2	Noen internasjonale perspektiver	5
2.3	Særlig om EU og EØS	8
2.4	Særlig om konsernbidrag innad i ett selskap	9
<u>3</u>	<u>VILKÅR FOR KONSERNBIDRAG</u>	<u>12</u>
3.1	Generelle vilkår	12
3.1.1	Subjekter	12
3.1.2	Mottaker og giver tilhører samme konsern	13
3.2	Vilkår for fradrag	15
3.2.1	Innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt	15
3.2.2	Lovlig utdelt	16
3.3	Skatteplikt for mottatt konsernbidrag	17
3.4	Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger	18
3.4.1	Utgangspunkt	18
3.4.2	Unntak	18

<u>4</u>	<u>EØS</u>	<u>21</u>
4.1	EØS-rettens anvendelse på skatteområdet	21
4.2	EØS-retten i norsk rett	22
4.3	EØS-avtalens regler om etableringsfrihet	26
4.4	Rettspraksis fra EF domstolen	29
4.4.1	Marks & Spencer	30
4.4.2	Oy AA	31
4.4.3	X Holding BV	32
<u>5</u>	<u>NORSK PRAKSIS I STRID MED EØS?</u>	<u>34</u>
5.1	Konsernbidrag over grensen fra Norge	34
5.1.1	Forskjellsbehandling eller restriksjon	35
5.1.2	Begrunnet i tvingende allmenne hensyn.	38
5.1.3	Egnet	40
5.1.4	Proporsjonalitet/Forholdsmessighet	40
5.1.5	Konsernbidrag til indirekte og direkte eide datterselskaper	52
5.1.6	Konsernbidrag til søsterselskaper	53
5.1.7	Konsernbidrag oppover i konsernet	54
5.1.8	Endelig underskudd	55
5.1.9	Tidfesting	56
5.1.10	Konstruere et nytt system for grenseoverskridende konsernlemping	57
5.2	Konsernbidrag til Norge	59
<u>6</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>62</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>64</u>

1 Innledning

1.1 Problemstilling

De norske konsernbidragsreglene er utformet for at konserner skal kunne utjevne underskudd og overskudd mellom konsernets selskaper.¹ Skatteloven § 10-4 første ledd første punktum fastslår imidlertid hovedregelen om at konsernbidragsordningen kun kan benyttes der giver og mottaker er norske selskaper. På denne måten hindrer Norge at overskudd opparbeidet her går til dekning av underskudd hos et annet konsernselskap i utlandet. Dette beskytter det norske skattefundamentet.

Å ha slike systemer for konsernutjevning er utbredt, og de fleste andre vestlige land har utformet regler som på en eller annen måte gir anledning til konsernutjevning. De fleste har også, i likhet med Norge, restriksjoner som hindrer konsernutjevning over landegrensene.

De siste årene har det imidlertid vært en utvikling hva gjelder konsernutjevning over landegrensene. Først og fremst etter saken Case C-4461/03 Marks & Spencer plc hvor EU-domstolen slo fast at slike restriksjoner i visse tilfeller kan være i strid med EU-rettens etableringsfrihet. I tiden etter denne saken har det vært flere saker oppe i EU/EØS-området, og konsernutjevning eller "group relief" over landegrensene er et aktuelt tema både i Norge og i EU.²

Oppgavens tittel er "De norske skattereglene ved konsernbidrag over landegrensene og deres forhold til EØS-avtalens regler om etableringsfrihet". I tråd med dette vil oppgaven

¹ Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 7

² Se eks COM (2006) 842 final, Case C-337/08 X Holding BV, UTV-2005-1398 og UTV-2003-794

sette fokus på det grenseoverskridende element ved de norske konsernbidragsreglene. Spørsmålet denne oppgaven skal vurdere er om konsernbidragsreglenes begrensning i forhold til grenseoverskridende tilfeller er i strid med etableringsfriheten etter EØS-avtalen.

1.2 Om oppgavens oppbygning

Oppgaven vil først i punkt 2 gjøre rede for bakgrunnen for at det finnes regler for konsernutjevning. Først i et nasjonalt og så i et internasjonalt perspektiv. Denne innføringen i reglenes bakgrunn er viktig for å lettere forstå den senere gjennomgang av reglenes praktiske anvendelse og betydning både nasjonalt og i EØS-sammenheng.

Av hensyn til sammenhengen gis det i punkt 3 en kort oversikt over de vilkår som gjelder for konsernbidrag, uansett om giver og mottaker er norske selskaper eller ikke. Her gis det også i punkt 3.4 en fremstilling av konsernbidragsordningens vilkår knyttet til selskapers nasjonalitet. Det er disse vilkår som er de sentrale norske reglene i den videre vurderingen mot EØS-avtalens regler om etableringsfrihet.

I punkt 4 diskuteres sentrale EØS/EU-rettslige problemstillinger og rettskilder. Det er sentralt å ha en forståelse av hvordan EØS-rett kommer til anvendelse i norsk rett generelt og i norsk skatterett spesielt. Derfor er dette tema i oppgavens punkt 4.1 og 4.2. Deretter gjøres det i punkt 4.3 og 4.4 kort rede for sentrale EU/EØS-rettskilder som kommer til anvendelse i oppgavens punkt 5.

I oppgavens punkt 5.1 drøftes den sentrale problemstillingen om hvorvidt det at de norske konsernbidragsreglene ikke åpner for konsernbidrag med fradrag fra norsk selskap til selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, er i strid med EØS-retten eller ikke.

Konklusjonen er at de nåværende norske konsernbidragsreglene er i strid med reglene om etableringsfrihet i EØS-avtalen. Det drøftes også for hvilke situasjoner Norge, i lys av forpliktelsene etter EØS-avtalen, må etablere en ordning som er grenseoverskridende.

Oppgaven vil av hensyn til plass og tid ikke drøfte alle enkeltspørsmål, men konsentrere seg om det jeg vurderer som de sentrale problemstillinger. Eksempelvis vil oppgaven ikke

drøfte alle mulige vilkår og hvorledes disse måtte utformes for å være i overensstemmelse med etableringsfriheten. Jeg vil av de nevnte grunner heller ikke vurdere alle mulige situasjoner der forholdet mellom de norske konsernbidragsreglene og etableringsfriheten etter EØS-avtalen reiser problemstillinger.

I oppgavens punkt 5.2 diskuteres enkelte problemstillinger knyttet til den skattmessige behandling av konsernbidrag/utbytte fra konsernselskap etablert i EØS til selskap hjemmehørende i Norge.

En kort oppsummering av oppgavens konklusjoner finnes i punkt 6.

2 Konsernbidragsreglenes bakgrunn og formål

2.1 Nasjonalt

Utgangspunktet i norsk skatterett er at selskaper er egne skattesubjekter og dermed skal skattelegges selvstendig.³ Dersom det norske skattesystemet ikke innholdt regler for konsernutjevning ville denne hovedregelen hatt stor betydning for konserners organisering.⁴ På denne bakgrunn innførte man i Norge ordningen med konsernbidrag i 1979. Reguleringen av konsernbidragssystemet fantes tidligere i aksjeskatteloven av 1969 § 15 og selskapsskatteloven av 1991 § 1-3 til 1-5. Reglene finnes nå i skatteloven § 10-1 til § 10-4.

³ Sktl § 2-2 første ledd bokstav a

⁴ Se eks. Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* pkt. 41

Konsernbidragsreglene er en skatteteknisk løsning for innenfor konserner å kunne overføre overskudd fra et selskap med skattemessig overskudd til et selskap med skattemessig underskudd.⁵ Kort fortalt vil det ytende selskap få skattemessig fradrag for gitt konsernbidrag samtidig som konsernbidraget inngår i det mottakene selskaps alminnelige inntekt. På denne måten utlignes overskudd mot underskudd innad i konsernet. I Odelstingspreposisjonen som lå til grunn for innføringen av konsernbidrag, ble systemet forklart på følgende måte:

*"Konsernbidrag skal gi en utjevning av konsernselskapenes ligningsmessige overskudd og underskudd. Dette oppnås ved at konsernbidrag er fradragsberettiget for giveren og skattepliktig for mottakeren. Er konsernbidraget like stort som (eller større enn) et eventuelt underskudd hos mottakeren, vil konsernet bare skatte av "netto overskudd", på samme måte som selskapene var fusjonert. Men hvorvidt konsernbidrag skal ytes, og hvor stort et eventuelt bidrag skal være, er det selskapene selv som skal avgjøre."*⁶

Denne grunnleggende karakteristikken er fortsatt treffende selv om reglene har endret seg gjennom årene.

Ved denne ordningen har vi nå skattemessig nøytralitet i forhold til selskapers organisering. Virksomhet beskattes nøytralt i forhold til om den hadde vært drevet i ett selskap delt i underliggende avdelinger/filialer eller gjennom en konsernstruktur med underliggende selskaper. Som høyesterett uttalte i Aker Maritime-saken er det "*et viktig prinsipp for skattlegging av et skattekonsern at det resultatmessig skal behandles som om det var ett selskap, og at det derfor bare er konsernets nettoinntekt som skal tas til beskatning*".⁷

⁵ Jf. eks. Rt. 2003 s. 185 avsnitt 43

⁶ Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 7

⁷ Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime*

Dermed kan virksomheten organisere seg på den måten den finner er mest hensiktsmessig i et bedriftsøkonomisk perspektiv, uten å bli hindret av skattereglene.⁸ Uten konsernbidragsreglene hadde slik inntektsutjevning mellom selskaper krevd særskilt hjemmel uansett om to selskaper eies av de samme eierne eller ikke.⁹

I tillegg vil det i konserner ofte være ønskelig at kapitaloppsamling skjer i morselskapet ettersom verdiene da er mest synlig og lettest tilgjengelig for eierne av konsernet.¹⁰ Konsernbidragsordningen legger til rette for dette.

2.2 Noen internasjonale perspektiver

I de fleste europeiske skattesystemer ligger det en asymmetri i forhold til hvordan man behandler tap og fortjeneste. Fortjenesten beskattes for det skatteåret den er opptjent, mens den skattemessige verdien av et tap ikke blir utbetalt av skattemyndighetene det året det har oppstått.¹¹ Denne asymmetrien gjør det enda viktigere for konserner med mange selskaper å kunne anvende tap mot annet positivt skattegrunnlag det har i den samme skatteperioden. Slik kan man unngå likviditetsproblemer som kan oppstå som følge av asymmetrien.

Derfor anser også EU-kommisjonen adgangen til skattemessig tapsfradrag over landegrensene som en fornuftig regel som kan hindre at tap blir fastlåst i ulike selskapsenheter.¹² De fleste stater, men ikke alle, har en ordning som gjør at konserner kan utligne overskudd og tap mellom sine konsernselskaper.¹³ Samtidig er det vanlig å ha en begrensning i forhold til adgangen til å ta med konsernselskaper lokalisert i andre stater.

⁸ Se eks. Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 6 og Ot.prp. 1 (2005-2006), Kap 16.3

⁹Se Rt. 1982 s 564 særlig siste avsnitt s. 657

¹⁰ Zimmer 2006 s. 363

¹¹ To norske unntak fra denne hovedregel er petroleumsskatteloven § 3 bokstav c og skatteloven kap 18 for kraftselskaper

¹² COM (2006) 842 final avsnitt 1.2

¹³ Se eks COM (2006) 842 final

Dette betyr imidlertid at konserner som driver virksomheter over landegrensler kan få en høyere total skattebyrde enn konserner som kun er etablert i ett land.¹⁴

Når det gjelder systemer for konsernbekskatning, eller såkalt "group treatment", er det flere ulike modeller som kan benyttes.¹⁵ Et alternativ er at konsernet lignedes sammenslått. Under dette er det to ulike alternativer. Det første er en full konsolidering av konsernet slik at dette er ett skattesubjekt. En slik ordning innebærer en sammenslåing av beskatningen av konsernet. Dette har igjen skattemessig betydning på flere områder. For eksempel vil en slik ordning som hovedregel bety at konserninterne transaksjoner ikke får skattemessig betydning. Ordningen medfører også at konsernet kun skatter av konsernets samlede overskudd. Dette er også virkningen av det andre alternativet, der resultatene i de ulike skattesubjektene/selskapene i konsernet legges sammen og konsernet så skatter av det samlede resultatet. Denne ordningen er relativt lik den første, men det er også ulikheter. Det har stor prinsipiell og praktisk betydning at man regner ut skatteresultatet i de ulike konserndeltakerne først som egne subjekter. Eksempelvis vil da konserninterne transaksjoner få skattemessig betydning. Begge systemene innebærer imidlertid at tap og overskudd i konsernet blir utliknet.

Et annet system er konsernintern tapsoverføring. Dette omfatter to ulike alternativer. Den første metoden er tapsoverføring hvor man kan overføre *underskudd* et sted i konsernet til andre skattesubjekter der det har vært skattemessig overskudd.¹⁶ Den siste ordningen er overføring av skattemessig *overskudd* og er det systemet vi har i Norge, Sverige og Finland.¹⁷ Begge disse ordningene innebærer en full vertikal og horisontal konsernutjevning. Der ordningen for konsernutjevning er konsernbidrag, kan et konsern i den grad det har overskudd i et subjekt og underskudd i et annet, utligne overskudd og underskudd mellom de to selskapene. Dette gjøres ved å gi konsernbidrag fra subjektet med

¹⁴ Wiman 2008 s. 972

¹⁵ For nærmere beskrivelse se eks. COM (2006) 842 final avsnitt 3 og Wiman 2008 s 973

¹⁶ Som eksempelvis i Storbritannia

¹⁷ Zimmer 2006 s. 262-264

overskudd, som vil få skattemessig fradrag for bidraget, til selskapet med underskudd, hvor bidraget vil bli inntektsført. En ordning med konsernbidrag, som den Norge har lagt til rette for, kan også "*nyttes til oppbygging av overskudd hos mottakeren*".¹⁸

Det er for denne oppgavens tema viktig å ha klart for seg at konsernbidrag og konserninterne transaksjoner er to vidt forskjellige temaer. Konsernbidrag er, som beskrevet ovenfor, en overføring av overskudd fra et skattesubjekt til et annet, eksempelvis ved overføring av kontanter eller stiftelse av fordring, Til forskjell fra konserninterne transaksjoner er det ingen motytelse. Dersom et konsernselskap skal betale et annet for en ytelse, for eksempel for forskning eller forsikring, kan slik betaling også fradragsføres på samme måte som om denne transaksjonen var mellom to selskaper som ikke stod i et konsernforhold. Dette gjelder selv om en slik transaksjon går over landegrenser. Slike konserntransaksjoner må være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet og kan derfor, i prinsippet, ikke brukes til å overføre overskudd fra et konsernselskap til et annet, jf sktl § 13-1.

Dersom man vil bruke underskudd i et konsernselskap til å få fradrag i et konsernselskap med overskudd, må dette etter norske regler gjøres ved konsernbidrag. Denne ordningen er blitt mer aktuell etter innføringen av 3 % regelen i fritaksmetoden, jf sktl § 2-38 (6). Den nye regelen betyr en skattesats på 0,84 % på utbytte. For store konsern kan det her bli snakk om betydelige beløp. Dette er særlig tilfelle der overskudd skal føres fra et datterselskap lenger ned i systemet og opp til konsernspissen. Utbytte kan bare gis til den direkte eier av giver, altså til nivået ovenfor giver i konsernet. Konsernbidrag kan gis til et hvilket som helst selskap innenfor konsernet så lenge eierkravene og de andre vilkårene er oppfylt.¹⁹

¹⁸ Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 6

¹⁹ Jf Aksjeloven § 8-3 og allmennaksjeloven § 8-3

2.3 Særlig om EU og EØS

I et EU/ EØS perspektiv er restriksjonene på adgangen til grenseoverskridende konsernlemping en ulempe når man vurderer EU/EØS-området konkurranseevne. Slike restriksjoner nedsetter konkurranseevnen til konserner etablert i EØS-området da de ikke får utnyttet sine tap på samme måte som konserner som kun er etablert i ett land, får. Restriksjonene vil også virke forstyrrende på selskapers forretningsmessige beslutninger i EØS-området på tilsvarende måte som det vil virke forstyrrende å ikke ha systemer for konsernlemping innenfor de enkelte nasjoner.

Først og fremst vil restriksjonene kunne opprettholde de barrierene mellom medlemslandene som EØS og EU arbeider for å fjerne.²⁰ Området blir ikke ett marked slik målsetningen er. Selskaper vil ha et disinsentiv i forhold til å etablere seg i nye land. Restriksjonene vil også favorisere grenseoverskridende investeringer i de større medlemsstatene med større markeder ettersom det er større sannsynlighet for at konserner allerede er involvert i investeringer i slike land. Disse restriksjonene vil også normalt favorisere større selskaper når det gjelder grenseoverskridende investeringer. Større selskaper har normalt større aktivitet i ulike medlemsstater enn mindre selskaper og dette gjør at de større selskapene også lettere kan absorbere tap. I tillegg kan det ha innvirkning på valget mellom datterselskap eller filial i utlandet. Eksempelvis vil norske konserner kunne bli påvirket til å velge å etablere utenlandske filialer fremfor utenlandske selskaper. Dette ettersom globalinntektsprinsippet i sktl § 2-2 sjette ledd medfører at tap i utlandsk filial er en del av beregningen av selskapets skattegrunnlag i Norge. Derfor arbeides det også i EU for å få innført systemer for grenseoverskridende konsernlemping.²¹ Slike systemer hindrer at tap blir "strandet" i ulike selskaper og stater.

Samtidig er det naturlige motforestillinger mot slike grenseoverskridende ordninger. Dermed må det foretas en interesseavveining. Viktigst er hensynet til den fordelingen av

²⁰ Se COM (2006) 842 final

²¹ Se eksempelvis COM (2006) 842 final og COM (2005) 532 final

beskatningsrett som er foretatt mellom stater. Ordninger med grenseoverskridende konsernlemping vil måtte balanseres spesielt mot dette hensynet.

Det er også spørsmål om ikke medlemsstatene allerede nå er nødt til å endre visse sider av det som ofte er et totalt forbud mot grenseoverskridende konsernlemping. Bakgrunnen for denne problemstillingen er at EØS-avtalen og EF-traktaten inneholder bestemmelser om etableringsfrihet innenfor medlemsområdet.

En del land har allerede etablert systemer som åpner for grenseoverskridende konsernlemping. Eksempler er Danmark og Frankrike som har hatt dette på plass i flere år, samt Italia og Østerrike som etablerte dette i henholdsvis 2004 og 2005. I de senere år har land begynt å tilpasse seg reglene om etableringsfrihet og utformet grenseoverskridende ordninger. Et eksempel her er Sverige. De har i utgangspunktet en konsernbidragsordning som Norge der det ikke er anledning til å gi konsernbidrag over landegrensene. I Sverige har imidlertid den svenske regjeringens slått fast at de svenske konsernbidragsreglene for visse tilfeller er i strid med EF-traktatens regler om etableringsfrihet. På denne bakgrunn har finansdepartementet utformet et forslag til regelsett som åpner for grenseoverskridende tapsfradrag fra 1. Juli 2010.²²

2.4 Særlig om konsernbidrag innad i ett selskap

Oppgaven vil avgrense mot resultatutjevning innad i ett skattesubjekt, eksempelvis der et selskap etablert i Sverige har en filial i Norge. Situasjonen kan være at selskapet går med underskudd samtidig som filialen går med overskudd.²³

Filialen i Norge ønsker derfor å gi konsernbidrag til selskapet i Sverige.

Konsernbidragsreglene er etter sin ordlyd ikke direkte anvendelige. Konsernbidrag må etter

²² Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m vedtatt av den svenske regjeringen 31. mars 2010 i Regjeringspreposisjon 2009/10:194

²³ Se SKN-2005-2 som viser at dette er en reell problemstilling

hovedregelen gis fra et selskap/skattesubjekt til et annet, jf sktl § 10-4 første ledd. Imidlertid åpner sktl § 10-4 annet ledd for en anvendelse ut over denne hovedregelen. Spørsmålene som reiser seg grunnet manglende adgang til konsernbidrag her er langt på vei parallelle med de som ellers dukker opp ved konsernbidrag over landegrensene. Det kan eksempelvis stilles spørsmål ved om etableringsfriheten i EØS tillater at utenlandske selskaper med filialer i Norge behandles annerledes enn norske konserner med flere selskaper i Norge.²⁴ Slike filialers manglende evne til å yte konsernbidrag ut av Norge kan gjøre det mindre attraktivt for utenlandske selskaper å etablere filialer i her.

I den situasjonen som er beskrevet ovenfor er det imidlertid kreditmetodens ufullkommenhet (for selskapene), ikke konsernbidragsreglene, som skaper problemet. Dette gjenspeiles også i EU-kommisjonens rapport i COM (2006) 824 final hvor de som konklusjon vedrørende grenseoverskridende tapsutligning innad i ett selskap uttrykker at:

"Where Member States do not allow losses incurred by permanent establishments in other Member States to be taken into account, the Commission strongly encourages these Member States to review their tax systems in order to promote the freedom of establishment provided for by the EC Treaty".

Norge inkluderer slikt tap i det skattemessige resultat, jf sktl § 2-2. I forhold til utenlandske filialer med tap er det derfor ingen problemer i forhold til etableringsfriheten.

Utgangspunktet ved beskatning av filialer er normalt at den staten der filialen er etablert kan skattlegge overskuddet filialen har opparbeidet på dens territoriet.²⁵ Resultatet fra filialen vil så inngå i resultatet i staten hvor selskapets hovedkontor er hjemmehørende og denne staten har som regel en sekundær beskatningsrett til overskudd fra filialen.

²⁴ Se COM (2006) 824 final

²⁵ Jf eksempelvis Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 39

De norske reglene i sktl § 16-20 flg. benytter seg av kreditmetoden ved skattleggingen av selskapet som har etablert en utenlandsk filial. Selskapets totale globale inntekt inngår i det norske skattegrunnlaget, jf sktl § 2-2 sjette ledd. Dette omfatter både tap og overskudd. Til gjengjeld får selskapet kredit i den norske skatten for skatt betalt i utlandet på denne samme inntekten. På denne måten skal man unngå økonomisk dobbeltbeskatning av den samme inntekten.

Kreditmetoden er imidlertid ikke fullkommen i den grenseoverskridende utjevningen. Der hovedkontoret har et underskudd og filialen overskudd, vil dette overskuddet inngå i selskapets resultat og dermed redusere underskuddet hovedkontoret har i Norge. Selv om selskapet har betalt skatt i utlandet på filialoverskudd, får ikke selskapet i dette eksempelet noe underskudd til fremføring i Norge. Dette ettersom globalinntektsprinsippet i sktl § 2-2 sjette ledd medfører at det etter norsk skatterett ikke har noe underskudd å fremføre. Konsekvensen av dette er at det kan bli tale om dobbeltbeskatning ved eventuelt overskudd i Norge året etter.

Både kreditmetoden og konsernbidrag over landegrensene er altså metoder som åpner for grenseoverskridende konsernutjevning. Denne oppgavens tema er imidlertid konsernbidrag og ikke kreditmetoden.

3 Vilkår for konsernbidrag

3.1 Generelle vilkår

3.1.1 Subjekter

Det følger av sktl § 10-1 første ledd at de subjekter som er omfattet av konsernbidragsordningen, er "*allmennaksjeselskap*"²⁶ og "*aksjeselskap*"²⁷ samt "*likestilt selskap og sammenslutning*". For likestilte subjekter vises det i loven til sktl § 2-2 første ledd b til e. Denne oppstillingen omfatter sparebanker²⁸ og andre selveiende finansieringsforetak,²⁹ gjensidig forsikringselskaper,³⁰ samvirkeforetak³¹ og selskap eller sammenslutninger som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital.

Dette innebærer at konsernbidragsreglene ikke kommer til anvendelse for deltakerlignede selskaper etter sktl. § 10-40 flg. Når eier er et aksjeselskap, er det heller ikke behov for en slik ordning ettersom deltakerligning av datterselskapet medfører at resultatet i det deltakerlignede selskap inngår i eiers resultat. For statsforetak³² og interkommunale selskap³³ gjelder loven så langt den passer.

²⁶ Jf allmennaksjeloven av 1997 § 1-1

²⁷ Jf aksjeloven av 1997 § 1-1

²⁸ Jf sparebankloven av 1961 § 1

²⁹ Jf finansieringsvirksomhetsloven av 1988 § 1

³⁰ Jf forsikringsvirksomhetsloven av 2005 § 1-1

³¹ Jf samvirkelova av 2007 § 1

³² Jf lov om statsforetak av 1991 § 1

³³ Jf lov om interkommunale selskaper av 1999 § 1

Bestemmelsene om konsernbidrag gjelder ikke boligselskap som får inntekten fastsatt etter sktl § 7-3, noe som omfatter både borettslag og aksjeselskap, jf sktl § 10-1 annet ledd.

3.1.2 Mottaker og giver tilhører samme konsern

Som beskrevet under pkt. 2 er hensynet til skattemessig nøytralitet i forhold til virksomheters organisering det sentrale hensyn bak konsernbidragsreglene. Dette hensynet gjør seg kun gjeldende når giver- og mottakerselskapene er konsernselskaper og i det vesentlige eies av de samme eierne.

Av denne grunn bestemmer sktl § 10-4 første ledd annet punktum at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper "*må tilhøre samme konsern*" i forhold til aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 og at "*morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen*".

Kravet om ni tideler av stemmene og aksjene er langt høyere enn kravene for å regnes som samme konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3. Dette betyr at henvisningene til disse lovbestemmelsene ikke har særlig praktisk betydning ved siden av kravene om ni tideler. Regelen om at det må være et konsern etter aksjeloven eller allmennaksjeloven, betyr imidlertid at konsernspissen/morselskapet må være et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller likestilt selskap.³⁴ Der konsernspissen er et deltakerlignet selskap, reguleres konsernet av selskapsloven og ikke av aksjelovene.³⁵ Et konsern med deltakerlignede konsernselskaper vil være omfattet av aksjeloven § 1-3 så lenge konsernspissen er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

³⁴ Jf aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 og Lignings-ABC 2010 Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 2.1.1 første avsnitt

³⁵ Jf selskapsloven § 1-2 annet og tredje ledd og Zimmer 2006 s. 370

Utgangspunktet er at det kan ytes konsernbidrag mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som inngår i slike blandede konserner.³⁶ For øvrig er grensen på over 90 % av stemmer og aksjekapital den samme som grensen etter asl § 4-26 og asal § 4-25 som det også er henvist til i sktl § 10-4 første ledd annet punktum. Disse bestemmelsene gir minoriteten en utløsningsrett dersom de samme 90 % grensene er oversteget. På denne måten verner man mindretallet mot at majoriteten utnytter konsernbidragsreglene til å berike seg selv på minoritetens bekostning. Der selskapet mottar konsernbidrag, vil det naturligvis bare være en fordel for minoriteten ettersom deres aksjer i mottaker da blir mer verdt. I de tilfeller det er aktuelt å gi konsernbidrag fra et selskap med minoritetsaksjonærer, vernes de av uløsningsreglene. Dersom en minoritetsaksjonær mener at et slikt konsernbidrag er *"i strid med hans interesser, vil han således kunne forlange innløsning av sine aksjer"*.³⁷ I tillegg beskyttes minoritetsaksjonærene av reglene i aksjelovene om likebehandling av aksjonærene.³⁸

Ved utregning av om kravet om ni tideler er oppfylt, godtas indirekte eierskap nedover i konsernet så lenge det er over 90 % i hvert ledd. En slik regel er ikke selvsagt ettersom morselskapets faktiske eierandel blir tynnet ut nedover i konsernet for hvert ledd som er under 100 %. Dersom man har et morselskap A med datter B og datterdatter C der A eier 91 % av B og B 91 % av C, er dette altså tilstrekkelig etter denne bestemmelsen. Dette på tross av at den reelle eierandel A har i C i dette tilfellet er 82,81 % og under kravet om mer enn ni tideler. Hvor mange ledd man kan ha nedover, er noe usikkert. Gjems-Onstad skriver om dette at *"Den riktige forståelsen av gjeldende rett må være at kravene i sktl § 10-4 første ledd er oppfylt, så lenge det i hvert ledd er eier- og stemmerettigheter med mer enn 90 % hos det mellomliggende konsernselskap hvor tilsvarende vilkår er oppfylt"*, men når den reelle eierandel mellom giver og mottaker blir under 50 %, så *"avskjæres konsernbidrag fordi det ikke lenger foreligger et aksjekonsern"*.³⁹ Denne fremstillingen

³⁶ Ole Gjems-Onstad 2008 s. 565

³⁷ Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s 6-7

³⁸ Jf asl § 4-1 og asal § 4-1 samt Rt. 2003 s. 713

³⁹ Ole Gjems-Onstad 2008 s. 569

synes å stemme godt med det som ellers er oppfatningen i juridisk teori, selv om denne ofte begrenser sine eksempler til datterdatterselskapet.⁴⁰

Oppgaven vil imidlertid ikke omhandle de ulike mer spesifikke problemstillinger knyttet til utregning av eierforhold.⁴¹

Videre slår sktl § 10-4 første ledd tredje punktum fast at disse kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Eierandel og andel av stemmer resten av året er altså uten betydning så lenge kravene er oppfylt ved utgangen av året. Dette åpner for visse tilpasninger hos skatteyter. Flere andre land har derfor krav om et visst eierskap gjennom året.⁴²

3.2 Vilkår for fradrag

3.2.1 Innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt

Giver kan kreve fradrag for konsernbidrag i sin alminnelige inntekt etter kapittel 5-9 i den grad bidraget ligger "*innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt*", jf sktl § 10-2 første ledd første punktum. Det er altså ikke mulig å skape et skattemessig underskudd ved å gi konsernbidrag. Fradrag kan bare kreves i den grad konsernbidraget kan fradras i et skattemessig overskudd. Er konsernbidraget større enn et slikt skattemessig overskudd blir resultatet at selskapet bare kan kreve fradrag for den delen som ligger innenfor det skattemessige overskudd.

⁴⁰ Eksempelvis Zimmer 2006 s. 370 og Lignings-ABC 2010 Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 2.1.1 første avsnitt

⁴¹ Se her Gjems-Onstad 2008 s 568-572

⁴² Eksempelvis i Sverige

Skattepliktig alminnelig inntekt utregnes ved å trekke selskapets fradragsberettigede utgifter eller kostnader fra dets skattepliktige inntekter. Fremførbart underskudd og negativ korreksjonsinntekt kommer til fradrag i alminnelig inntekt, og mottatt konsernbidrag og utbytte legges til.⁴³ Korreksjonsinntekt etter sktl § 10-5 skal ikke inngå i den alminnelige inntekt, jf sktl § 10-5 femte ledd.⁴⁴ Det er ingen begrensning i skatteloven av hvor mange konsernbidrag et selskap kan gi og motta i løpet av et år, og hvert konsernbidrag må vurderes hver for seg som selvstendige transaksjoner. Dette betyr at reglene åpner for såkalt sirkelkonsernbidrag som særlig er aktuelt der ett selskap har et skattemessig underskudd og fri egenkapital mens et annet selskap i konsernet har et skattemessig overskudd men ikke fri egenkapital. I slike tilfeller kan selskapet med fri egenkapital gi konsernbidrag uten fradrag til selskapet med overskudd uten fri egenkapital som nå vil få økt sin frie egenkapital. Dermed kan det sistnevnte selskap ha både skattemessig overskudd og fri egenkapital og være i en posisjon der det kan gi konsernbidrag med fradragsrett.⁴⁵

3.2.2 Lovlig utdelt

I tillegg til å ligge innenfor den alminnelige inntekt må konsernbidraget være "*lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler*", jf sktl § 10-2 første ledd første punktum. Dette er en henvisning til reglene i asl og asal § 8-5 som sier at reglene for adgangen til å dele ut utbytte etter § 8-1 til § 8-4 gjelder tilsvarende for konsernbidrag.

Henvisningen omfatter både de materielle og formelle krav. Det er imidlertid de materielle regler for adgangen til å dele ut utbytte som er de sentrale. Ikke ethvert brudd på de formelle regler gjør at adgangen til å kreve fradrag faller bort. I alminnelighet er det antatt at det må kreves at den formelle feilen er av en slik karakter at den hadde ført til ugyldighet

⁴³ Jf Zimmer 2006 s. 373 og Lignings-ABC 2010, Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 2.3.1

⁴⁴ Jf Zimmer 2006 s. 373, Gjems-Onstad 2008 s. 573 og Lignings-ABC 2010, Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 2.3.1

⁴⁵ Jf BFU 22/05, Lignings-ABC 2010, Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 2.2 og Zimmer 2006 s 373 og 374.

om den ble påberopt. Slike formelle regler er normalt ikke gitt med bakgrunn i skatterettslige hensyn og det er derfor normalt ikke noen skatterettslig hensyn, som skulle tilsi at brudd på dem skulle medføre tap av retten til fradragsføring.⁴⁶

For filial i Norge av et selskap hjemmehørende i utlandet, jf sktl § 10-4 annet ledd bokstav b, vil dette i utgangspunktet si at selskapet må følge de regler som gjelder i det landet det er hjemmehørende i.⁴⁷

3.3 Skatteplikt for mottatt konsernbidrag

Motstykket til at giver får fradrag for avgitt konsernbidrag, er at mottaker blir inntektsbeskattet for mottatt konsernbidrag, og da i samme inntektsår som giver får fradrag, jf sktl § 10-3 første ledd første punktum. Dette skaper symmetri i konsernbidragsordningen. Det følger videre av annet punktum at den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for "*på grunn av reglene i § 10-2 annet ledd, eller fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt*", ikke er skattepliktig for mottakeren. Det følger av ordlyden at dersom fradrag kan nektes på annet grunnlag, vil konsernbidraget likevel skattelegges hos mottaker. Det mest aktuelle vilkåret her er at konsernbidraget ikke er "*lovlig*" utdelt, jf sktl § 10-2 første ledd første punktum og punkt 3.2.2 ovenfor.

Konsernbidrag blir ikke skattlagt som utbytte, jf sktl §§ 10-10 til 10-13. Bidraget er dermed heller ikke omfattet av fritaksmetoden etter sktl § 2-38 og skattleggingen av 3 % av slikt utbytte etter sjette ledd. Etter innføringen av inntektsføring av 3 % av slikt utbytte har konsernbidragsordningen dermed blitt gunstigere enn den var.

⁴⁶ Jf Zimmer 2006 s. 371 og 372

⁴⁷ Jf Utv-2003-794, Utv-2005-1398 og Lignings-ABC 2010, Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 2.3.1

3.4 Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger

3.4.1 Utgangspunkt

Den sentrale norske bestemmelsen for denne oppgavens problemstilling er sktl § 10-4 første ledd første punktum. Av denne bestemmelsen fremgår det at "*Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger*".

Dette betyr at både giver og mottaker må være hjemmehørende i Norge etter sktl § 2-2. Ved vurderingen av hvilke selskaper som er hjemmehørende her er det sentrale om selskapet ledes herfra og da særlig om styrefunksjonene befinner i Norge.⁴⁸ I skatterettslig sammenheng er det disse selskapene som regnes som "*norske*". Det følger av dette at konsernspissen eller et hvilket som helst annet selskap i konsernet kan være hjemmehørende i andre land uten at dette har noen betydning for retten til å kreve fradrag etter sktl § 10-4 første ledd.

3.4.2 Unntak

Fra dette utgangspunktet er det imidlertid visse unntak. Sktl § 10-4 fikk ved lovendring i 2005 et annet ledd som fastslår at visse utenlandske selskaper hjemmehørende i en EØS-stat skal regnes som "*norsk selskap*".⁴⁹ Bakgrunnen for denne bestemmelsen var at man fryktet at de norske reglene var i strid med EØS-avtalen.⁵⁰

Det første vilkåret etter dette unntaket er bestemmelsens bokstav a som fastsetter at selskapet må tilsvare "*et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-2 første ledd*". Dette vilkåret er normalt ikke særlig problematisk.

⁴⁸ Jf eksempelvis Rt. 2002 s. 1144

⁴⁹ Lov nr. 112 vedtatt 9. desember 2005

⁵⁰ Ot.prp. 1 (2005-2006) Kap. 16

Etter bokstav b er det imidlertid også et vilkår at selskapet er skattepliktig etter sktl § 2-3 første ledd b, altså enten som filial i Norge eller etter petroleumsskatteloven § 2. I tillegg følger det av bokstav c at det mottatte konsernbidrag må være "*skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren*".

Dette betyr at både giver og mottaker kan være utenlandske selskaper etter definisjonen i sktl § 2-2 så lenge disse vilkårene er oppfylt.

Det viktigste vilkåret etter unntaket er at det mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren. Dette vilkåret betyr at det fortsatt er symmetri i det norske konsernbidragssystemet, jf sktl § 10-3 første ledd, selv om mottaker er et utenlandsk selskap. I den grad det innrømmes fradrag for konsernbidrag i inntekt som skattelegges etter norsk rett, skal dette føre til tillegg i inntekt et annet sted i systemet. Dette på samme måte som konsernbidrag mellom norske selskaper, jf sktl § 10-3 første ledd bokstav a. Det er altså ikke mulig å få fradrag i Norge dersom bidraget kun skal inntekstføres i et annet land og skattelegges der. På denne måten forhindrer Norge at konsernbidragsreglene brukes til å flytte inntekt fra norsk beskatningsmyndighet til beskatning i en annen stat. Reglene beskytter det norske skattefundamentet.

De reglene vi hadde før lovendringen i 2005 kunne sies å innebære en påvirkning av hvordan selskaper hjemmehørende i EØS-stater skulle organisere sin virksomhet i Norge. Disse reglene var ikke begrunnet med at Norge ønsket å beskytte sitt skattefundament. Dersom EØS-selskapene organiserte denne virksomheten ved å opprette datterselskaper i Norge, kunne de utlikne over- og underskudd mellom disse norske datterselskapene på lik linje med andre norske selskaper. Dersom slik virksomhet ble drevet gjennom utenlandske selskaper som ble beskattet som filialer i sktl § 2-3 første ledd bokstav b, var det imidlertid ikke adgang til å utlikne på samme måte. Denne forskjellsbehandlingen fryktet lovgiver var

i strid med EØS-avtalens regler om etableringsfrihet.⁵¹ For å unngå slik strid fikk Norge bestemmelsen i sktl § 10-4 annet ledd.⁵²

De norske konsernbidragsreglene gir imidlertid fortsatt ingen muligheter for konserner med overskudd i ett eller flere selskaper eller filialer hjemmehørende i Norge til å utligne dette mot andre konsernselskapers underskudd i utlandet.⁵³ I tillegg er det et spørsmål om konsernbidrag gitt fra utlandet til Norge også bare skal inntektsføres som skattepliktig alminnelig inntekt i Norge i den grad giver har fått fradrag i utlandet, jf reglene for norske selskaper i sktl § 10-3 første ledd annet punktum.

Spørsmålet denne oppgaven skal forsøke å besvare hvorvidt lovendringen i 2005 oppfylte sitt formål. Er de norske reglene for konsernbidrag nå i samsvar med EØS-avtalen og dens bestemmelser om etableringsfrihet?

⁵¹ Jf. EØS-avtalens art 31 og 34

⁵² Ot.prp. 1 (2005-2006), Kap 16.1, 16.2 og 16.3

⁵³ Ot.prp. 1 (2005-2006), Kap 16.1

4 EØS

4.1 EØS-rettens anvendelse på skatteområdet

Utgangspunktet er at EUs regler om avgift- og skatteharmonisering ikke er omfattet av EØS-avtalen.⁵⁴ EFTA-domstolen uttrykker det slik at "*as a general rule, a tax system of an EEA/EFTA State is not covered by the EEA Agreement*".⁵⁵ Det er imidlertid ikke så enkelt som å si at EØS-retten overhodet ikke påvirker de enkelte medlemmers beskatningsmyndighet.

Denne saken, Case E-6/98, dreide seg om det norske systemet for differensiert arbeidsgiveravgift og forholdet til EØS-rettens forbud mot statsstøtte. Utgangspunktet var altså at skattesystemet ikke ble omfattet av avtalen, men domstolen kom også til at "*In certain cases, however, such a system may have consequences that would bring it within the scope of application of Article 61(1) EEA*".⁵⁶ Denne bestemmelsen omhandler forbudet mot konkurransevridende statsstøtte. Selv om skatteområdet er unntatt fra EØS-avtalen, kan altså avtalen inneholde bestemmelser som får innvirkning også her.

Alle rettsområder er dermed i utgangspunktet omfattet av EØS-avtalen i den grad de kan være i strid med EØS-retten. Det er unntakene som krever særskilt grunnlag. Et lands skatterett kan også være til hinder for etableringen av det indre marked etter EØS-avtalen. Det var imidlertid som Sørensen og Nielsen påpeker "*først på et senere tidspunkt, at man blev opmærksom på, at realiseringen af det indre marked også forudsatte en vis harmonisering af særlig de nationale selskabsskatteregler*".⁵⁷ Selv om det ikke skal gjennomføres noen harmonisering av skattereglene i EØS, må statene likevel ved

⁵⁴ Jf.eks *EØS-rett* (2004) s. 255

⁵⁵ Case E-6/98 *The Kingdom of Norway v EFTA Surveillance Authority* avsnitt 34

⁵⁵ Case E-6/98 *The Kingdom of Norway v EFTA Surveillance Authority* avsnitt 34

⁵⁷ Sørensen og Nielsen 2004 s. 838

utformingen av sine nasjonale skatteregimer respektere EØS-avtalen og det indre marked med de skattemessige begrensninger dette innebærer.

Tidligere var oppfatningen blant de fleste EU-land at EF-traktaten ikke berørte medlemsstatenes skatterettslige kompetanse i særlig grad.⁵⁸ Gjennomføringslovens forarbeider tyder også på at lovgiver i Norge var av den oppfatning at skatte- og avgiftspolitikken i Norge ikke ville bli direkte berørt av om Norge ratifiserte EØS-avtalen.⁵⁹ Dette virker noe merkelig ettersom det allerede i 1986 var avsagt dom i EF-domstolen hvor franske skatteregler ble funnet å være i strid med etableringsfriheten i daværende art 52 i EF-avtalen.⁶⁰

Finansdepartementets holdning om at EØS-retten ikke ville få særlig innvirkning på skatteområdet, er spesielt merkverdig. En slik konklusjon er vanskelig å forsvare når det også i årene etter 1986 og frem til Norges ratifikasjon av avtalen var flere saker oppe for EF-domstolen om betydningen av de fire friheter på skatteområdet.⁶¹ Lagmannsretten uttaler om dette i den såkalte Fokus Bank -saken at "*Disse avgjørelsene viser etter lagmannsrettens oppfatning at rettsutviklingen i EF- og EØS-retten neppe kan sies å være uforutsigbar.*"⁶² Per dags dato er det altså liten tvil om at EØS-retten kan komme og kommer til anvendelse på norsk skatterett. Dette synes også etter hvert akseptert av lovgiver.⁶³

4.2 EØS-retten i norsk rett

Det finnes hovedsakelig to metoder for folkerettens innvirkning på nasjonal rett. Den ene er monisme og den andre er dualisme. Ved monisme er folkeretten automatisk en del av den

⁵⁸ Bullen 2005 s. 131

⁵⁹ Se St. prp. nr. 10 (199-1992) s377-378

⁶⁰ C-270/83 Avoir Fiscal

⁶¹ Se eksempelvis C-175/88 Biehl og C-204/90 Bachmann

⁶² UTV-2005-771

⁶³ Eks. Ot.prp. 1 (2005-2006), Kap 16

nasjonale rett. Dette er utgangspunktet i EU, der traktater blir en del av EU-retten og bindende for medlemsstatene ved vedtakelsen i EU. Motsetningen er dualisme der folkeretten og den nasjonale rett er adskilt. Her kreves det handling fra statens side for å innkorporere folkeretten inn i den nasjonale rett.⁶⁴

Norge har i utgangspunktet et dualistisk system. Dermed må EØS-retten inkorporeres i den norske retten for å få anvendelse nasjonalt.⁶⁵ Dette ble gjort ved EØS-loven av 1992 nr. 109. Denne lovens § 1 bestemmer at EØS-avtalen og ODA er norsk lov, og deres bestemmelser har dermed direkte virkning som annen norsk lov.

Et spørsmål er så hva det innebærer at denne loven er innlemmet i norsk rett. Eksempelvis i hvilken utstrekning rettsutvikling i EF-domstolen etter inngåelsen av EØS-avtalen får anvendelse i Norge. Det kunne tenkes at det for nasjonal virkning av slik rettsutvikling trengtes ny innarbeiding i Norge. EØS og EU-retten er i stadig utvikling. Dersom slik rettsutvikling krevde ny innarbeiding nasjonalt kunne det tenkes at strid mellom norsk lov og EØS-retten ble et folkerettslig problem mellom Norge og de andre EØS-statene. Vi kunne da oppleve at staten ble saksøkt i Norge på det grunnlag at EØS-retten ikke var korrekt implementert i norsk rett.⁶⁶

EØS-avtalens art 6 fastslår at avtalen skal "*fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser som De europeiske fellesskaps domstol har truffet før undertegningen*" i den grad det materielle innhold er identisk med de tilsvarende EU-regler. Samtidig slår ODA art 3 fast at EFTAs overvåkingsorgan og EFTA-domstolen gjennom fortolkningen og anvendelsen av EØS-avtalen skal ta tilbørlig hensyn til de prinsipper som er fastlagt gjennom de relevante rettsavgjørelser som EU-domstolen har truffet etter undertegningen av EØS-avtalen. Dette betyr at man ved fortolkning av EØS-avtalen og dens betydning for norsk rett må se på EU-domstolens praksis, og ikke bare praksis fra EFTA-domstolen.

⁶⁴ Se eks *EØS-rett* (2004) s. 185

⁶⁵ *EØS-rett* (2004) s. 185

⁶⁶ Se eksempelvis Rt. 2000 s. 1811 *Finnanger*

I tillegg til at disse avtalene ble gjort til norsk lov, bestemmer EØS-lovens § 2 at lovbestemmelser "*som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen*", i tilfelle motstrid med annen lov, skal "*gå foran*". Dette kan forstås som en type motstridsbestemmelse som får anvendelse ved direkte motstrid mellom rettsregler. Den praktiske betydningen av en slik forrang er imidlertid noe usikker ettersom Norge som sagt har et dualistisk system i forhold til folkerettslige forpliktelser, herunder EØS-avtalen. Slike forpliktelser må gjennomføres i norsk rett for å få innvirkning som annet enn tolkningsmomenter. Ved et monistisk system der de folkerettslige forpliktelser blir en del av den nasjonale retten uten særskilt gjennomføring nasjonalt, ville en slik regel hatt større innvirkning.

For denne oppgaven er det sentrale at bestemmelsene i EØS-avtalen dersom de er i strid med annen norsk lov, enten den er av nyere eller eldre dato, skal gå foran. EØS-avtalens bestemmelser er uomtvistelig omfattet av lovens § 1 og § 2.

Den praktiske betydningen av lovens forrangbestemmelse i § 2 er betydelig når det gjelder disse relativt generelle og dynamiske hovedforpliktelsene etter EØS-avtalen, herunder etableringsfriheten i art 31-35.⁶⁷ Bestemmelsenes generelle og noe uklare utforming gjør at det er rom for betydelig usikkerhet hva gjelder reglens innvirkning i det konkrete tilfellet. Dette må igjen sees i sammenheng med ODA art 3 og EØS-avtalens artikkel 6 som fastsetter homogenitetsmålsetningen for EØS-samarbeidet. Dette er ikke det samme som at EFTA domstolen er formelt bundet av EF-domstolens praksis etter 1992, men den har stor tyngde i EFTA-domstolen, og "*For praktiske formål kan det derfor legges til grunn at EF- og EØS-retten på dette området stemmer overens*".⁶⁸ EFTA-domstolen har uttrykket det slik at: "*the provisions of the EEA Agreement shall be interpreted in conformity with the relevant rulings of the Court of Justice of the European Communities (hereinafter "ECJ") given prior to the date of signature of the EEA Agreement, cf. Article 6 EEA; rulings given*

⁶⁷ Se eks. *EØS-rett* (2004) s. 245-246

⁶⁸ Zimmer 2006 s. 54. Se og Se eks. *EØS-rett* (2004) s. 214-216

subsequent to the date of signature of the EEA Agreement shall be duly taken account of by the EFTA Surveillance Authority and this Court in the interpretation and application of the Agreement".⁶⁹

Når bestemmelsene er såpass generelt utformet, er det også en fare for at norske myndigheter vil legge en annen forståelse til grunn enn den EF eller EFTA-domstolene senere kommer frem til. Lovgiver kan da ved utforming av eksempelvis skatterettslige bestemmelser bygge på tolkninger av EØS-avtalens bestemmelser om etableringsfrihet som senere praksis viser er uholdbare. EØS-avtalens regler om etableringsfrihet ble gjennomført som norsk lov ved EØS-lovens § 1. Samtidig bestemmer denne lovens § 2 at EØS-loven går foran annen norsk lov. Dette betyr at norske domstoler ved sin fastleggelse av norsk rett vil følge EF og EFTA-domstolenes tolkninger av EØS-avtalens.

Et godt eksempel på en slik anvendelse er den såkalte Fokus Bank-saken. Det var i denne saken klart at EFTA-domstolen hadde kommet til at det å bare gi godtgjørelse for utbytteskatt som var utlignet norske aksjonærer, var i strid med EØS-avtalens artikkel 40. Staten anførte at en slik forståelse av art 40 som EFTA-domstolen her hadde kommet til, ikke kunne anses inkorporert i norsk rett ved EØS-loven og viste til konstitusjonelle hensyn og stortingets forutsetninger da EØS-loven ble vedtatt. Lagmannsretten fant, med bakgrunn i at art 40 ved EØS-lovens § 1 ble gjort til norsk rett, samtidig som den ved § 2 var gitt forrang, at det ville "*kreves konkrete holdepunkter for at man skal kunne legge til grunn at EFTA-domstolens tolkning ikke er å anse som gjeldende norsk rett*".⁷⁰ Lagmannsretten fant ikke at Stortinget hadde gitt uttrykk for at norske skatteregler, herunder godtgjørelsesreglene, skulle anvendes i strid med EØS-avtalen. Retten fant derfor at det ikke var hjemmel for å gjøre Fokus Bank ansvarlig for kildeskatt til utenlandske aksjonærer.

⁶⁹ Case E-6/98 The Kingdom of Norway v EFTA Surveillance Authority avsnitt 40

⁷⁰ RG 2005 1542 *Fokus Bank*. Saken ble påanket av staten, men anken ble senere trukket tilbake

Et standpunkt om at en utvikling av fortolkningen av EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter hos EFTA eller spesielt EF-domstolen ikke skal få anvendelse i norsk rett, vil dermed være vanskelig å forsvare for en domstol. EØS-retten er under stadig utvikling, men dette kan ikke sies å være i strid med lovgivers forutsetninger ved inngåelsen av EØS-avtalen. Som retten bemerket i Fokus Bank-saken, avviker rettskildebruken innen EF/EØS-retten fra norsk rett. Der uttales det at det i EØS-retten er:

"sparsomt med forarbeider. Derimot legges det betydelig vekt på rettspraksis og bruk av formålsbetraktninger i forhold til overordnede prinsipper. Et slikt rettskildebilde legger opp til en mer utviklingsorientert tolkning og vil i hvert fall på noe sikt kunne føre til tolkningsresultater som ikke alltid er like forutsigbare. Det ligger derfor i sakens natur at tilslutning til internasjonale traktater innebærer en aksept av en slik mulig utvikling. Som et parallelt tilfelle kan det vises til rettsutviklingen innen den Europeiske menneskerettighetsdomstol (EMD)".⁷¹

Dette illustrerer den rettslige situasjonen på en god måte. Da statens anke til høyesterett ble trukket syntes også dette å være akseptert av staten.

For denne oppgaven innebærer dette at dersom de norske konsernbidragsreglene blir funnet i strid med EØS-avtalen, så vil disse bestemmelsene måtte vike for EØS-avtalens bestemmelser uansett hva stortinget antok om EØS-avtalens fortolkning da avtalen ble gjort til norsk lov eller da det senere ble vedtatt en norsk skattebestemmelse som blir funnet å være i strid med EØS-avtalen.

4.3 EØS-avtalens regler om etableringsfrihet

For oppgavens problemstilling er det EØS-avtalens regulering av etableringsfriheten i avtalens del III kapittel 2 art 31-35 som er aktuell.

⁷¹ RG 2005 1542 *Fokus Bank*

Det har også vært anført at regler som forhindrer grenseoverskridende konsernutjevning er en restriksjon i strid med regelen om fri flyt av kapital etter EF-traktatens art 56 (tilsvarende EØS-avtalens art 40 og 41). EU-domstolen har imidlertid slått fast at lovgivning som kun vedrører forholdet mellom selskaper innenfor ett konsern hovedsakelig har innvirkning på etableringsfriheten og derfor må vurderes mot reglene i EF-traktatens art 43 (tilsvarende EØS-avtalens artikkel 31).⁷²

Av art 31 fremgår det at:

"I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium.

Etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, særlig selskaper som definert i artikkel 34 annet ledd, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere, med forbehold for bestemmelsene i kapitlet om kapital".

Denne regelen tilsvarende EF art 43 (før 1. mai 1999 art 52). Ordlyden i disse bestemmelsene er tilnærmet identisk. Utgangspunktet er at det materielle innhold også er identisk og dermed skal tolkes i samsvar med rettspraksis fra EU-domstolen vedrørende EF art 43.⁷³

EØS art 34 første ledd fastsetter videre at:

"Når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel, skal selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-

⁷² Jf Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 23-24

⁷³ Sak E-5/99 Mangvold avsnitt 7

stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene".

Bestemmelsen omfatter juridiske personer i den grad de har den nødvendige tilknytning til en EØS-stat hva gjelder opprettelsen og utøvelsen av virksomhet. Det stilles imidlertid ikke krav hva gjelder tilknytning til EØS for den juridiske personens eiere.⁷⁴ Selve selskapsdefinisjonen i annet ledd er vid ved at den favner over "*selskaper i sivil- eller handelsrettslig forstand, herunder også kooperative selskaper, samt andre juridiske personer i offentlig- eller privatrettslig forstand*". Den omfatter de fleste juridiske personer med mindre de "*ikke driver ervervsmessig virksomhet*".⁷⁵

For konsernselskapers vedkommende innebærer EØS art 31 en adgang til å opprette og lede utenlandske foretak på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere. Det mest praktiske som omfattes av dette, er opprettelsen av datterselskaper, filialer og agenturer i andre EØS-stater.

Den beskyttelse som ligger i etableringsfriheten, favner ikke bare om selve etableringsfasen, men også selve utøvelsen av virksomheten og en eventuell avviklingsfase.⁷⁶ For en slik tolkning taler blant annet EF-domstolens uttalelse i C-324/00 Lankhorst-Hohorst. Her slår retten fast at:

"The tax measure in question in the main proceedings makes it less attractive for companies established in other Member States to exercise freedom of establishment and they may, in consequence, refrain from acquiring, creating or maintaining a subsidiary in the State which adopts that measure".

⁷⁴ Bullen 2005 s. 51

⁷⁵ Bullen 2005 s. 51

⁷⁶ Bullen 2005 s. 51-52

I tillegg til dette forbudet mot å diskriminere selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater innebærer etableringsfriheten i art 31 et forbud mot å hindre eller gjøre det mindre attraktivt for selskaper hjemmehørende i medlemsstaten eller underlagt dens lovgivning å etablere seg i en annen medlemsstat.⁷⁷

Spørsmålet blir så om de begrensninger som ligger i konsernbidragsreglene med hensyn til krav om hvor giver og mottaker er hjemmehørende, jf sktl § 10-4 annet og første ledd, er i strid med denne etableringsfriheten. Noen tilpasninger er som sagt gjort i forhold til EØS ved bestemmelsens annet ledd. Bestemmelsen inneholder imidlertid fortsatt krav om at giver og mottaker i det minste må være filialer i Norge av selskaper hjemmehørende i EØS-stater, og at konsernbidraget ikke må føre til fradrag i det norske skattefundamentet, jf sktl § 10-4 annet ledd bokstav c.

4.4 Rettspraksis fra EF domstolen

Konsernbeskatning eller "group treatment" har vært oppe i flere EØS og EU-saker for EFTA eller EF-domstolen. De mest sentrale sakene ved vurderingen av de norske konsernbidragsreglene er i dag sak c-4461/03, den såkalte Marks & Spencer-saken av 7. april 2005, samt sak c-231/05, den såkalte OY AA-saken av 18. juli 2009. Disse sakene er begge plenumssaker. I tillegg avsa EF-domstolen 25. februar 2010 dom i sak c-337/08 X Holding BV.

Ettersom disse sakene er så sentrale rettskilder ved vurderingen av rekkevidden av etableringsfriheten i EØS-retten, vil oppgaven gi en kort fremstilling av sakene.

⁷⁷ Se eksempelvis Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Opinion of advocate general

4.4.1 Marks & Spencer

Marks & Spencer var et britisk konsern som drev med varehandel i Storbritannia. Det hadde etablert datterselskaper i enkelte andre europeiske land. Dette resulterte i at de hadde skattemessig overskudd i konsernselskaper i Storbritannia mens de hadde skattemessig underskudd i datterselskaper i Europa.

I det britiske skattesystemet er det som tidligere nevnt en ordning med tapsoverføring i konserner. Konserner kan overføre skattemessig underskudd fra et selskap med slikt underskudd til et selskap med overskudd. På denne måten får konserner som ved de norske reglene for konsernbidrag brukt underskudd et sted i konsernet til skattemessig fradrag et annet sted i konsernet. Hensynene bak ordningen er hovedsaklig sammenfallende med begrunnelsene bak konsernbidragsordningen i Norge.

Det var også i Storbritannia ikke adgang til å utnytte ordningen over landegrensene. Marks & Spencer kunne altså ikke overføre fradrag for underskudd i sine datterselskaper i Belgia, Tyskland og Frankrike til morselskaper med overskudd i Storbritannia.

Spørsmålet var da om denne begrensningen i ordningen var i strid med etableringsfriheten i EF-traktaten art. 43 og 48 (tilsvarende EØS-traktatens art 31 og 34).

Hovedkonklusjonen var at det som utgangspunkt ikke var i strid med de nevnte artikler å ha regler som forhindret et hjemmehørende selskap fra å få fradrag i sitt skattegrunnlag for tap oppstått hos datterselskaper i en annen medlemsstat.

Domstolen fant imidlertid at det var i strid med de nevnte bestemmelser å nekte hjemmehørende morselskaper slik fradrag for tap der det ikke-hjemhørende datterselskaper har uttømt alle muligheter for fradrag i den EU-staten det er hjemmehørende. Dette gjelder der selskapet eller tredjepart, typisk som kjøper av datterselskapet, hverken har muligheter for

fradrag i den aktuelle skatteperioden, tidligere perioder eller i senere perioder.⁷⁸ Denne regelen er det som kalles Marks & Spencer-unntaket.

4.4.2 Oy AA

Denne saken dreide seg om de finske konsernbidragsreglene som i det vesentlige tilsvarer de norske. Finske skatteregler åpnet ikke for å gi konsernbidrag med fradrag ut fra finsk beskatningsområde.

Oy AA var et finsk heleid datterselskap av AA Ltd som var hjemmehørende i Storbritannia. AA Ltd hadde i motsetning til Oy AA et underskudd i 2003, og ifølge Oy AA kunne man forvente at det også ville gå med underskudd i 2004 og 2005. Virksomheten i AA Ltd var også sentral for Oy AA sin videre drift, og selskapet ønsket derfor å gi et konsernbidrag til morselskapet AA Ltd.

På denne bakgrunn henvendte Oy AA seg til de finske skattemyndigheter for en foreløpig avgjørelse av om et slikt konsernbidrag ville falle inn under de finske konsernbidragsreglene, og således gi skattemessig fradrag for Oy AA for skatteår 2004 og 2005. Finske myndigheter konkluderte at det var et vilkår for rett til fradrag i finsk skatt at slikt bidrag måtte komme til beskatning i Finland. Etersom dette ikke var tilfellet, var dette ikke konsernbidrag som ga skattemessig fradragsrett.

Da saken senere kom opp for domstolen, kom retten til at alle vilkårene for konsernbidrag etter de finske skatteregler var oppfylt med unntak av nasjonalitetsvilkåret. Domstolen henvendte seg så til EF-domstolen for en foreløpig avgjørelse.

EF-domstolen vurderte også her reglene opp mot etableringsfriheten i EF-traktatens art 43.

⁷⁸ Jf premiss 59 i dommen

Domstolen fant at etableringsfriheten ikke var til hinder for et konsernbidragssystem som ikke ga fradrag for konsernbidrag gitt fra hjemmehørende datterselskap til morselskap hjemmehørende i annen stat.

Retten var enig med klager i at et slikt system utgjorde en restriksjon i forhold til etableringsfriheten.⁷⁹ Staters behov for å beskytte sin beskatningsrett slik den er regulert mellom statene og hensynet til å forhindre skatteunngåelse tilsa imidlertid at et slikt system tilstreber legitime formål kompatible med EF-traktaten, og er tilstrekkelig begrunnet i dominerende alminnelige hensyn.⁸⁰

Domstolen fant at dersom det ble åpnet for konsernbidrag over landegrensene, kunne dette resultere i at konsernet selv ville kunne bestemme fritt i hvilken medlemsstat dets datterselskapers overskudd skulle beskattes. Dette mente retten ville undergrave det systemet medlemsstatene har etablert for fordeling av beskatningsmyndighet. Staten datterselskapet var hjemmehørende i, ville da i praksis risikere å bli tvunget til å frasi seg den beskatningsmyndighet den i utgangspunktet har, til fordel for en annen medlemsstat der konsernet hadde etablert et selskap.⁸¹ Retten fant at et slikt resultat kunne legge til rette for at konserner etablerte kunstige konsernstrukturer for å lede overskudd til stater med lav eller ingen skattesats på den aktuelle inntekt.⁸²

4.4.3 X Holding BV

Dom i sak C-337/08 X Holding BV forelå 25. februar 2010.

Nederlandske skatteregler gir hjemmehørende selskaper den mulighet å danne ett skattesubjekt med sine andre hjemmehørende datterselskaper. På denne måten kan man

⁷⁹ Jf premiss 39 og 43 i dommen

⁸⁰ Jf premiss 60 i dommen

⁸¹ Jf premiss 56 i dommen

⁸² Jf premiss 58 i dommen

konsolidere tap og overskudd i konsernets selskaper. Slike skattekonserner kan oppløses og dannes relativt fritt fra år til år. Det er imidlertid etter nederlandsk rett ikke anledning til å la datterselskaper hjemmehørende i andre EU-land inngå i et slikt konsernskattesubjekt.

X Holding BV var et holdingselskap hjemmehørende i Nederland. Selskapet eide 100% av et datterselskap hjemmehørende i Belgia, F NV. Dette selskapet hadde ingen filial i Nederland og ble ikke beskattet på noen måte der. X Holding BV og F NV søkte i 2003 om anerkjennelse i Nederland som ett skattesubjekt. På denne måten ville de kunne utligne fremtidig tap mellom mor og datter. Denne søknaden ble avslått da F NV ikke var etablert i Nederland.

Saken havnet til slutt i Det Hoge Raad i Nederland som på bakgrunn av Marks & Spencer-saken og senere saker var i tvil om en slik forskjellsbehandling av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende konsernselskaper kunne opprettholdes, eller om den var i strid med etableringsfriheten. Det Hoge Raad sendte på denne bakgrunn saken til EF-domstolen for en foreløpig avgjørelse.

Medlemsstatene som tok del i rettergangen, var av den oppfatning at disse reglene var i samsvar med etableringsfriheten.⁸³ EU-kommisjonen og X Holding BV trakk på sin side frem at nederlandsk rett tillot filialer av nederlandske selskaper etablert i utlandet å inngå i slike skattesubjekter. De mente da at det også måtte åpnes for at datterselskaper i andre medlemsstater skulle inngå.⁸⁴

Domstolen la også i denne saken stor vekt på den etablerte fordeling av beskatningsrett mellom medlemsstatene.⁸⁵ Retten fant at enhver utvidelse av den nederlandske ordningen til å omfatte grenseoverskridende tilfeller ville ha den effekt at morselskap ville kunne

⁸³ Herunder Nederland, Tyskland, Frankrike, Storbritannia og Sverige

⁸⁴ Se Case C-337/08 X Holding BV, Opinion of advocate general avsnitt 3

⁸⁵ Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 28-38

bestemme fritt i hvilken medlemsstat tap i dets datterselskaper skulle komme til fradrag.⁸⁶ Restriksjonen var ikke uforholdmessig i forhold til disse hensyn.

5 Norsk praksis i strid med EØS?

Når EF-domstolen eller EFTA-domstolen vurderer om et lands skatteregler er i strid med etableringsfriheten etter EF-traktaten eller EØS-avtalen, anvendes en etablert metode.⁸⁷ Kort fortalt vil det først vurderes om den aktuelle regel er en restriksjon i forhold til etableringsfriheten. Dersom en slik restriksjon finnes å foreligge, vil det vurderes om restriksjonen er rettfærdiggjort i dominerende alminnelige hensyn. Under denne siste vurderingen inngår flere punkter, først om det foreligger slike dominerende alminnelige hensyn bak restriksjonen. Deretter drøftes om restriksjonen er egnet i forhold til det hensynet som ble funnet å ligge bak, og om den er proporsjonal i forhold til dette hensynet.⁸⁸

Det er på denne måten norske konsernbidragsregler ville blitt vurdert i en eventuell sak for EFTA-domstolen. Det er hensiktsmessig å bygge opp drøftelsen av problemstillingen på tilsvarende måte.

5.1 Konsernbidrag over grensen fra Norge

Situasjonen er her at et selskap hjemmehørende i Norge, jf sktl § 2-2 første ledd, eller norsk filial av selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, jf sktl § 2-3 første ledd bokstav b,

⁸⁶ Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 41

⁸⁷ Se eksempelvis Case C-231/05 Oy AA Judgment, Case C-4461/03 Marks & Spencer plc Judgment og Case C-337/08 X Holding BV, Judgment

⁸⁸ Se eksempelvis Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 44 og Case C-231/05 Oy AA, Opinion of advocate general avsnitt 32

ønsker å gi konsernbidrag med fradragrett etter sktl § 10-2. Vilkårene på giversiden er således oppfylt, jf sktl § 10-4 første og annet ledd.

Mottaker av konsernbidraget er imidlertid et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat og da ikke en filial av slikt selskap etablert i Norge. Utgangspunktet etter de norske konsernbidragsreglene, jf sktl § 10-4, er da at det ikke er anledning til å gi slikt konsernbidrag med fradrag i norsk skattegrunnlag. Dette gjelder selv om alle de øvrige vilkårene i sktl §§ 10-1 til 10-4 er oppfylt.

5.1.1 Forskjellsbehandling eller restriksjon

Det første vilkåret er at det i det foreligger en restriksjon eller forskjellsbehandling i forhold til etableringsfriheten.

I saken Oy AA vurderte EF-domstolen de finske konsernbidragsreglene.

Utgangspunktet etter finske skatteregler var at konsernbidrag bare kunne forekomme mellom konsernselskaper dersom giver og mottaker var hjemmehørende i Finland.⁸⁹ De finske reglene har altså tilsvarende vilkår som de norske konsernbidragsreglene.

Retten fant at multinasjonale konserner ble negativt forskjellsbehandlet i forhold til nasjonale konserner.⁹⁰ Dette må også bli resultatet ved en vurdering av de norske reglene. Fra det utenlandske selskapets ståsted er denne forskjellsbehandlingen kun basert på at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Fra det norske selskapets ståsted blir de forskjellsbehandlet fordi det er en del av et multinasjonalt konsern. Selskapet kan ikke gi konsernbidrag med fradrag til konsernselskaper som ikke er hjemmehørende i Norge.

⁸⁹ Case C-231/05 Oy AA, Opinion of advocate general avsnitt 23

⁹⁰ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 43

Denne forskjellsbehandlingen etter de norske reglene kan tenkes å hindre utøvelsen av etableringsfriheten for utenlandske konserner etablert i andre EØS-stater. Dette ettersom forskjellsbehandlingen kan resultere i at de velger å ikke etablere filialer eller datterselskaper i Norge.⁹¹

En slik forskjellsbehandling vil i utgangspunktet være en restriksjon etter EØS-avtalens art 31. EF-domstolen uttrykker i Oy AA at "*To accept that the Member State of establishment may freely apply different treatment solely because the registered office, central administration or principal place of business of a company is situated in another Member State would deprive Article EC of its substance*".⁹² Etableringsfriheten er utformet nettopp for å sikre likebehandling av selskaper ved å forby forskjellsbehandling basert på kriterier som sted for forretningskontor, administrasjon eller primært forretningssted.⁹³

Det å ikke tillate konsernbidrag med fradragsrett i tilfeller der alle vilkår bortsett fra nasjonalitetsvilkåret er oppfylt, betyr på denne bakgrunn at man diskriminerer mot multinasjonale konserner etablert i Norge og andre EØS-stater i forhold til konserner kun etablert i Norge.⁹⁴

Denne forskjellsbehandlingen er ofte begrunnet i territorialprinsippet. Selskaper som ikke er etablert i Norge, har ingen skattemessig tilknytning til Norge og kan derfor ikke behandles likt som selskaper som har slik skattemessig tilknytning hit. Slike argumenter var oppe i saken Oy AA. Påstanden fra blant annet den svenske regjeringen var at situasjonen der konsernselskapene er hjemmehørende EU-stat A ikke er sammenliknbar med situasjonen for konsernselskaper etablert i andre medlemsstater ettersom disse selskapene ikke vil bli underlagt skatt i stat A. Sverige hevdet videre at der mottaker ikke skattelegges av EU-staten der giver er hjemmehørende, kan ikke denne staten påvirke den

⁹¹ Jf Case C-231/05 Oy AA, Opinion of advocate general avsnitt 24 og 25

⁹² Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 30

⁹³ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 30

⁹⁴ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 32

skattemessige behandlingen av et slikt bidrag. Derfor kan staten for eksempel ikke sikre seg at det fradraget som ble tillatt hos giver, korresponderer med tillegget i skattbar inntekt for mottaker der denne er hjemmehørende. Dette vil igjen si at man risikerer situasjoner der mottatt bidrag ikke blir skattlagt i det hele tatt.⁹⁵

Formålet bak den finske konsernbidragsordningen var i likhet med den norske å fjerne de skattemessige ulemper som en konsernstruktur ellers ville medføre. Dette ved å tillate en avregning innenfor konsernet der man både hadde selskaper som gikk med overskudd og med underskudd. På tilsvarende måte som etter det norske systemet fikk man etter det finske systemet kun fradrag i skattemessig inntekt i den grad bidraget ble skattemessig inntekt for mottaker.⁹⁶

Det faktum at finske skattemyndigheter ikke hadde beskatningsmyndighet over mottaker der denne var et konsernselskap hjemmehørende i et annet medlemsland, gjorde ikke at slike konsernselskaper var i en særlig annen stilling i forhold til konsernselskaper hjemmehørende i Finland. Dette betød at situasjonen for hjemmehørende konsernselskaper og de hjemmehørende i andre stater ikke var usammenliknbar slik blant annet Sverige hadde anført.⁹⁷

Bakgrunnen for denne konklusjonen var at staten likevel kunne regulere konsernbidragsordningen på en slik måte at fradrag er betinget av hvorledes bidraget blir skattemessig behandlet i den stat mottaker er hjemmehørende.⁹⁸ Retten var enig i at staten der konsernbidraget ble gitt ikke hadde skattemessig kompetanse over mottaker som er etablert i en annen stat og ikke er underlagt den førstnevnte stats skatterettslige kompetanse. De fant imidlertid at finske myndigheter ved å oppstille vilkår som nevnt

⁹⁵ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 33 og 34

⁹⁶ Jf Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 35 og sktl § 10-3

⁹⁷ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 38

⁹⁸ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 37

ovenfor kunne forsikre seg om at bidraget ble skattemessig inntekt for mottaker på samme måte som for hjemmehørende mottakere.

Resultatet i Oy AA dommen var dermed at det finske konsernbidragssystemet ble funnet å være en restriksjon i EF-traktatens artikkel 43 sin forstand. Etter denne gjennomgangen fremstår det som naturlig at resultatet ville blitt det samme ved en vurdering av de norske konsernbidragsreglene.⁹⁹ Reglene i sktl § 10-4 første og annet ledd kan således sies å innebære en restriksjon på etableringsfriheten i artikkel 31 sin forstand.

5.1.2 Begrunnet i tvingende allmenne hensyn.

Spørsmålet er så om denne restriksjonen kan sies å være "*justified by overriding reasons in the public interest*".¹⁰⁰ Disse hensynene vil hovedsaklig være hensynet til den etablerte fordeling av skattefundamentet mellom medlemsstatene samt risikoen for omgåelse dersom restriksjonen ikke forelå.¹⁰¹

Vurderingen blir her i hovedsak lik den EF-domstolen foretok i Oy AA. Domstolen vektla behovet for å beskytte den etablerte fordelingen av skattefundamentet mellom medlemsstatene. Samtidig uttrykte den at dette behovet ikke kunne rettferdiggjøre at en medlemsstat systematisk nektet skattefradrag for et hjemmehørende datterselskap med den begrunnelse at morselskapet var hjemmehørende i en annen stat og således ikke kunne skattlegges av den førstnevnte staten.¹⁰² Retten fant også at hensynet kunne føre frem der det aktuelle system var utformet for å forhindre handlinger som ellers ville kunne sette på spill beskatningsretten medlemsstaten har i forhold til aktivitet innenfor dennes beskatningsområde.

⁹⁹ Se samme konklusjon Nurmi 2010 s 63 og Zimmer 2009 s. 279

¹⁰⁰ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 44

¹⁰¹ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 39 og 45, Oy AA avsnitt 56 og Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 28-32

¹⁰² Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 51 og 53

I Marks & Spencer saken kom retten til at det å gi konsernselskaper rett til å kreve fradrag for tap enten i den staten de er hjemmehørende eller i annen medlemsstat, i alvorlig grad ville undergrave den etablerte fordelingen av beskatningsmyndighet mellom statene.¹⁰³ På samme måte kom retten i Oy AA til at det å akseptere konsernbidrag med fradragsrett over landegrensene, ville undergrave den etablerte fordeling av beskatningsmyndighet mellom statene ettersom staten der inntekten var opparbeidet, ville risikere å måtte frasi seg sin beskatningsrett til fordel for en annen medlemsstat der et annet av konsernets selskaper var hjemmehørende.¹⁰⁴

Også i saken X Holding BV kom retten, som forøvrig viste til de to sakene ovenfor, til at å utvide den nasjonale ordningen til å gjelde i grenseoverskridende tilfeller ”*would seriously undermine a balanced allocation of the power to impose taxes between the Member States, since the tax base would be increased in the first Member State, and reduced in the second, by the amount of the losses transferred*”.¹⁰⁵ Dette ettersom morselskapet etter denne ordningen fritt kunne bestemme dannelsen av et konsernskattesubjekt samtidig som det fritt kunne velge å løse det opp igjen fra et år til det neste. En slik utvidelse for det tilfellet som forelå for retten, ville gi morselskapet valgfrihet i forhold til hvilken stat og hvilket skattesystem tap i datterselskap skulle komme til fradrag.¹⁰⁶

Ved vurderingen av konsernbidragsordningen og forholdet til risikoen for omgåelse, vektla retten at multinasjonale konserner gjennom kunstige arrangementer vil kunne bestemme hvor inntekt skal komme til beskatning. Dette ved å bruke konsernbidragsreglene til å lede inntekt til konsernselskaper hjemmehørende i medlemsstater med lavest mulig skattesats på den aktuelle typen inntekt.¹⁰⁷

¹⁰³ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt avsnitt 46

¹⁰⁴ Case C-231/05 Oy AA avsnitt 55 og 56

¹⁰⁵ Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 29

¹⁰⁶ Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 31

¹⁰⁷ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 58

På denne bakgrunn fant retten at reglene kunne rettferdiggjøres ved tvingende allmenne hensyn.¹⁰⁸ De samme hensyn vil gjøre seg gjeldende i en sak om de norske konsernbidragsreglene, og konklusjonen vil derfor trolig bli den samme.¹⁰⁹

5.1.3 Egnethet

Det neste vilkåret er om restriksjonen er egnet til fremme de tvingende allmenne hensyn. Dersom restriksjonen ikke fremmer hensynene vil hensynene naturlig nok ikke begrunne opprettholdelsen av restriksjonen.

De finske reglene ble i Oy AA funnet å være egnet til å fremme de tvingende allmenne hensyn bak reglene. Ved å kun tillate konsernbidrag med fradragsrett til selskaper hjemmehørende i samme nasjon eller filialer etablert her, er det klart at man hindrer forstyrrelser i den etablerte fordeling av skattefundamentet mellom medlemsstatene. Dette fordi konsernbidragene da ikke vil påvirke denne fordelingen.

Bidragene gir kun fradragsrett i den utstrekning de inntektsføres innenfor samme stat, og dermed skjer det ingen endring i den etablerte fordeling. På denne bakgrunn er systemet også egnet til å hindre omgåelse ved opprettelse av kunstige konsernstrukturer innenfor EØS og kanalisering av inntekt mot den stat der beskatningen av slik inntekt er lavere. Dette blir også tilfellet for de norske konsernbeskatningsreglene.

5.1.4 Proporsjonalitet/Forholdsmessighet

Det følger av EØS-retten at restriksjonen, selv om den er egnet til å ivareta de aktuelle hensyn, ikke kan være utformet slik at det går lenger enn hva som er nødvendig.¹¹⁰ Dette er det siste og ofte det mest kritiske vilkår i vurderingen.

¹⁰⁸ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 60

¹⁰⁹ Se samme konklusjon Nurmi 2010 s. 63

I Oy AA formulerte retten regelen på følgende måte: "*It, must be examined whether or not such a system goes beyond what is necessary to attain all of the objectives pursued.*"¹¹¹

Etter de norske reglene kan ikke et selskap eller filial av EØS-selskap hjemmehørende her gi konsernbidrag over landegrensene uansett omstendighetene ellers. Spørsmålet er da om dette er "*beyond what is necessary*" for å beskytte hensynene formulert i pkt. 5.1.2.

5.1.4.1 Oy AA

I Oy AA slår domstolen tilsynelatende kategorisk fast at "*any extension of that advantage to cross-border situations*" ville ha den effekt at selskaper fritt kunne bestemme i hvilken medlemsstat de ville at overskudd skulle bli skattlagt.¹¹² Fordelen som her omtales består, som tidligere nevnt, i muligheten til å foreta en overføring av inntekt.

En slik valgfrihet ville gått på bekostning av beskatningsretten til medlemsstaten hvor datterselskapet som var konsernbidragsgiver var hjemmehørende. Denne staten skal i utgangspunktet ha beskatningsretten på inntekt opparbeidet gjennom virksomhet på dens territorium.¹¹³

Retten så det også slik at denne beskatningsretten ikke kunne beskyttes gjennom å sette vilkår med hensyn til hvorledes konsernbidraget ble skattemessig behandlet i staten der mottaker var etablert eller med hensyn til eksistensen av underskudd hos mottaker.

Dommerne så det slik at det å tillate fradrag for grenseoverskridende bidrag der:

1. bidraget ville inngå i skattegrunnlaget for mottaker eller

¹¹⁰ Eks Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 35 og Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 34

¹¹¹ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 61

¹¹² Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 64

¹¹³ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 64

2. mulighetene for mottaker til å overføre sine "*losses to another company are limited*" eller
 3. å kun tillate konsernbidrag fra stat med høyere skattesats enn mottakers hjemstat der bidraget kunne rettferdiggjøres i mottakers finansielle situasjon
- fortsatt ville bety at det konsernet selv med relativt stor skjønnsfrihet ville kunne bestemme hvilken medlemsstat som skulle skattlegge inntekten.¹¹⁴

På denne bakgrunn kom retten til at restriksjonen i saken Oy AA var rettferdiggjort og anså det derfor ikke som nødvendig å vurdere andre argumenter for restriksjonen.¹¹⁵

Domskonklusjonen ble dermed at:

"Article 43 EC does not preclude a system instituted by legislation of a Member State, such as that in issue in the main proceedings, whereby a subsidiary resident in that Member State may not deduct an intra-group financial transfer which it makes in favor of its parent company from its taxable income unless that parent company has its establishment in that same Member State".¹¹⁶

Det kan her se ut til at retten kategorisk godkjenner konsernbidragsreglene som helhet i forhold til etableringsfriheten i EF-traktaten art 43 og EØS-avtalens art 31. En slik forståelse ville imidlertid innebære et brudd fra prinsippene formulert i Marks & Spencer-saken. Dommene i Oy AA og Marks & Spencer, og også X Holding BV, slår alle fast at det i utgangspunktet ikke er i strid med etableringsfriheten å ikke tillate grenseoverskridende utnyttelse av tap. Oy AA synes imidlertid å fravike Marks & Spencer ved at retten som beskrevet ovenfor uttrykker seg på en så kategorisk og generell måte.

¹¹⁴ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 65

¹¹⁵ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 66

¹¹⁶ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 67

Spørsmålet er så om dommen i Oy AA faktisk skal forstås som en godkjenning av hele konsernbidragsordningen med dens begrensninger i forhold til grenseoverskridende bidrag. Det er flere faktorer som tyder på at en slik forståelse ikke kan legges til grunn.

5.1.4.2 Marks & Spencer

Også i Marks & Spencer-saken trekker retten frem territorialprinsippet som er "*inshrined in international tax law and recognised by Community law*".¹¹⁷ Retten fremhever at dette prinsippet tilsier at stater skattlegger hjemmehørende selskaper basert på deres verdensomspennende profitt. Det tilsier også at ikke hjemmehørende selskaper (som filialer) kun skattelegges basert på profitt opparbeidet gjennom aktivitet på statens territorium.

På den annen side rettferdiggjøres ikke restriksjonen ved det faktum at utenlandske datterselskaper av hjemmehørende selskaper ikke skattelegges. Overholdelse av territorialprinsippet er ikke i seg selv tilstrekkelig begrunnelse for å begrense adgangen til "*group relief*" eller konsernutjevning til hjemmehørende konsernselskaper.¹¹⁸

Videre fant retten som tidligere nevnt at etableringsfriheten ikke tilsa en vilkårsfri adgang til konsernlemping over landegrensene. Retten vektla også i denne saken den internasjonale fordeling av beskatningsmyndighet og omgåelseshensynet. I tillegg ble hensynet til å forhindre dobbelt konsernlempelse fremhevet.¹¹⁹

Når det gjaldt den britiske ordningen, fant imidlertid retten at den gikk lenger enn det som var nødvendig i forhold til disse formålene, ettersom man kunne tenke seg regler som på visse vilkår tillot grenseoverskridende konsernlempelse samtidig som hensynene ovenfor ble ivaretatt på en tilfredsstillende måte.

¹¹⁷ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 39

¹¹⁸ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 40

¹¹⁹ Se eks C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 43

EU-kommisjonen og Marks & Spencer plc hadde i saken trukket frem eksempler på vilkår som ivaretok slike hensyn og åpnet for grenseoverskridende anvendelse.¹²⁰ Et vilkår var at det ikke hjemmehørende konsernselskap ikke hadde mulighet for å få utnyttet tapet i den staten det var hjemmehørende. Det ble også foreslått at etterfølgende overskudd i det ikke hjemmehørende konsernselskap ville bli skattelagt av staten som ga fradrag opp til det beløp det ble gitt fradrag for.

Retten fant etter dette at de britiske restriksjonene gikk for langt i forhold til hva som var nødvendig i de tilfeller der:¹²¹

1. Det ikke hjemmehørende selskap hadde uttømt alle muligheter for å få tapsfradrag i den stat det var hjemmehørende for regnskapsperioden berørt av fradragskravet eller tidligere perioder. Om nødvendig ved å overføre dette tapet til tredjepart eller ved å få fradrag for tapet i tidligere perioder med overskudd og
2. Det, for selskapet selv eller for tredjepart, ikke er noen mulighet for å få underskudd hos selskapet fremført til senere perioder. Dette kan for eksempel være aktuelt der selskapet er solgt til denne tredjepart.

Konklusjonen var at der det hjemmehørende morselskapet "*demonstrates to the tax authorities that those conditions are fulfilled, it is contrary to Articles 43 EC and 48 EC to preclude the possibility for the parent company to deduct from its taxable profits in that Member State the losses incurred by its non-resident subsidiary.*"¹²²

En slik konklusjon synes ikke helt forenelig med den i Oy AA. I den saken kan rettens uttalelser syntes å være en generell godkjennelse av det finske systemets begrensning i forhold til grenseoverskridende anvendelse. Det kan imidlertid være mange grunner bak en slik tilsynelatende motstrid.

¹²⁰ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 54

¹²¹ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 55

¹²² Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 56

5.1.4.3 Oy AA vs. Marks & Spencer

Dommen i Marks & Spencer baserer seg på et konsernlempelsessystem som kan sies å være omvendt av det norske. Britiske regler innebærer overføring av underskudd, samtidig som de norske og finske systemene baserer seg på overføring av overskudd. Omgåelses og utnyttelsesfaren er unektelig større ved et system som baserer seg på overføring av overskudd. Ved overføring av underskudd kan et konsern kun plassere konsernets underskudd i der det gir mest utbytte. Der systemet baserer seg på overføring av overskudd vil konsernet kunne plassere konsernets totale skattegrunnlag hvor som helst innenfor konsernet. Dersom konsernbidragssystemet åpnet for grenseoverskridende anvendelse er faren derfor at konsernet i praksis vil kunne velge beskatningsstat.

I tillegg var situasjonen i Marks & Spencer-saken at enkelte av Marks & Spencers underskuddsforetak utenfor Storbritannia skulle likvideres, og tapene kunne ikke utnyttes på annen måte enn ved en slik grenseoverskridende overføring. Derfor måtte betydningen av dette vurderes. I saken Oy AA var ikke annen utnyttelse av tapet utelukket på samme måte.

En tredje forskjell er at konsernlempingen innad i konsernet gikk i motsatte retninger. I Marks & Spencer var det et morselskap som krevde fradrag mens tapet var hos datterselskaper. I Oy AA var det datterselskapet som krevde fradrag mens tapet var hos morselskapet. En situasjon hvor bidraget går oppover i konsernet ligger nærmere opp til det å kunne velge beskatningsstat. Dermed vil hensynet til den etablerte fordeling av beskatningsretten mellom medlemsstatene veie tyngre i slike situasjoner enn der bidraget går andre veien.

Disse omstendighetene kan forklare de tilsynelatende motstridende domskonklusjoner. De generelle formuleringene gjør det imidlertid vanskelig å si med sikkerhet hva som er

rettsstillingen på det nåværende tidspunkt.¹²³ Illustrerende for den usikkerhet som nå foreligger, er Europaparlamentets formulering i deres resolusjon av 15. januar 2008:

*"Notes that the judgment of the Court of Justice in the Oy AA case shows that the different national tax systems vary in their treatment for losses and that it is thus unclear if the losses can be consolidated within a group in all cross-border situations even when the losses are final and thus result in a disproportionate situation as indicated by the Marks & Spencer case;"*¹²⁴

5.1.4.4 Norge

Endringen i sktl § 10-4 annet ledd der filialer av EØS-selskaper på visse vilkår ble likestilt med norske selskaper, var som tidligere nevnt en endring som ble foretatt for å bringe de norske reglene i samsvar med EØS retten. I Ot.prp. nr 1 (2005-2006) omtales forholdet til Marks & Spencer saken som da ikke var ferdig behandlet i EF-domstolen. I pkt. 16.1 i denne proposisjonen uttales med hensyn til nektelse av grenseoverskridende konsernbidrag at *"Hvorvidt nektelsen er traktatstridig, avhenger av mulighetene for å utnytte underskuddet på annen måte. Departementet vil foreta en nærmere vurdering av om det er grunn til å foreta ytterligere endringer i de norske konsernbidragsreglene når dom i saken foreligger"*. Ytterligere endringer i de norske reglene er ikke foretatt. Fra dette må det enten konkluderes med at departementet ikke har foretatt noen ny vurdering, eller at de har konkludert med at de norske reglene er i samsvar med EØS-retten.

Det foreligger foreløpig ingen norsk rettspraksis der de norske konsernbidragsreglene har vært vurdert mot Marks & Spencer-unntaket. Det foreligger imidlertid en sak fra

¹²³ Gjems-Onstad 2008 s. 584-585 og Zimmer 2009 s. 279 synes på bakgrunn av dommens generelle uttalelser å konkludere med at dommen er en generell godkjennelse av konsernbidragssystemet, og at de norske konsernbidragsreglene således er i samsvar med etableringsfriheten.

¹²⁴ European Parliament resolution Tax treatment of losses in cross-border situations, 2009 se pkt. 15: Basert på rapport fra Piia-Noora Kauppi Draft Report on Tax Treatment of Losses se pkt. 9 se og COM (2006) 842 final

skatteklagenemnda for storbedrifter hvor det har vært spørsmål vedrørende konsernbidrag over landegrensene.

Saken SKN-2006-13 omhandlet konsernbidrag fra norsk morselskap til dansk datterselskap. Det danske datterselskapet hadde et underskudd som etter danske skatteregler ikke kunne fremføres videre. Dermed kunne ikke underskuddet utnyttes på annen måte enn ved konsernbidrag fra det norske morselskapet. Nemnda uttalte at:

"om selskapets opplysninger ble lagt til grunn, var ikke underskuddet endelig som følge av likvidasjon hvor selskapet opphørte å generere overskudd, men derimot som en konsekvens av de danske skattereglene. I slike tilfeller syntes de norske konsernbidragsreglene ikke være uforholdsmessige uansett om utgangspunkt tas i Marks & Spencer eller Oy AA".

Nemnda fant derfor at uforholdsmessigheten oppstod grunnet de danske skattereglene som hadde en tidsmessig begrensning for fremføring av tapsfradrag, og at Norge derfor ikke hadde noen plikt til å avhjelpe dette. Derfor behøvde nemnda heller ikke å ta stilling til betydningen av Marks & Spencer for de norske konsernbidragsreglene.

5.1.4.5 Sverige

Da Sverige har relativt like regler for konsernbidrag som Norge, samtidig som det finnes rettspraksis på området, synes det naturlig å se hvorledes utviklingen har vært der. EØS-avtalen representerer formelt sett en folkerettslig traktat. I likhet med EMK har den imidlertid klare elementer av overnasjonal karakter, jf EØS-loven § 2 sammenholdt med ODA. EØS-avtalen er således en innskrenkning av norsk beskatningsmyndighet. Det er ved slik lovgivning som bygger på harmonisering, naturlig å bruke komparative argumenter når man skal løse interne EØS-rettslige problemstillinger i Norge, jf eksempelvis Rt. 1998 s.

794 og Rt. 2008 s. 577 som begge vurderer andre lands praksis ved tolkning av skatteavtale basert på OECDs mønsteravtale.¹²⁵

I den svenske budsjettproposisjonen for 2008 påpekte regjeringen at etter EF-domstolens beslutning i Marks & Spencer-saken har den rettslige situasjonen i Sverige vært usikkert. Den svenske regjeringen fremhevet at "*Frågan har bland annat ställts om de svenska reglerna skulle behöva möjliggöra bidrag till dotterföretag i en annan medlemsstat för att täcka slutliga förluster i detta företag.*" De så imidlertid situasjonen på den måten at "*I en senare och klargörande dom från juli 2007 (Oy AA, C-231/05) har dock EG-domstolen funnit att det finska koncernbidragssystemet inte strider mot EG-fördraget.*" Og ettersom det finske systemet i det vesentlige er likt som det svenske, tolket de avgjørelsen slik at domstolen

*"menar att det inte går att uppställa några andra villkor för koncernbidrag som förhindrar att företagen fritt kan välja i vilken medlemsstat som företags-vinsterna skall beskattas. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att det står klart att inte heller reglerna i det svenska koncernbidrags-systemet står i strid med EG-rätten. Det är således inte nödvändigt att ändra några regler i det svenska koncernbidragssystemet på grund av EG-rätten."*¹²⁶

5.1.4.6 Vurdering: Marks & Spencer vs. Oy AA

En slik tolkning synes imidlertid å være for enkel og tar ikke høyde for de forskjellige omstendighetene som forelå i de to sakene. Rent faktisk vil det være mulig å konstruere vilkår som åpner for konsernbidrag i tilfeller som omfattes av Marks & Spencer-unntaket, samtidig som de forhindrer at selskaper kan velge i hvilken medlemsstat selskapsoverskudd skal beskattes. I svensk rettsteori var det også flere som reagerte på konklusjonene i budsjettproposisjonen, og ikke minst at den var formulert så absolutt og som en nektelse

¹²⁵ SKN-2006-13 s. 3

¹²⁶ PROP. 2007/08:1 s. 118 Pkt. 5.5.3

om at endringer var nødvendig. Et eksempel her er Holmdahl og Ohlsson som i sin vurdering kom til at "*Marks & Spencer-domen faktisk ger rätt till avdrag för koncernbidrag till slutligt underskott även efter Oy AA-domen*".¹²⁷

Denne oppgaven støtter Holdahl og Ohlssons i deres tolkning av de to dommene og deres rekkevidde.¹²⁸ Det er viktig å først ha klart for seg at EF-domstolen i Oy AA kun svarte at EF-traktatens artikkel 43 ikke er i veien for en lovregulering som innebærer at konsernbidrag kan trekkes fra i et datterselskaps skattepliktige inntekt kun om mottakende morselskap har sitt sete i samme stat. Selv om uttalelsene i dommen kan syntes generelle, var det kun denne situasjonen retten måtte vurdere, og eksempelvis ikke konsernbidrag i andre retninger som fra mor til datter.

I Oy AA var det tale om å kanalisere overskudd til et morselskap. Dette ligger nær opp til å kunne velge i hvilken stat man vil plassere et konserns overskudd og således bestemme beskatningsstat. I en slik sak vil hensynet til den etablerte fordeling av beskatningsretten mellom medlemsstatene veie tungt. Marks & Spencer gjaldt imidlertid en helt annen type situasjon der det aktuelle var en overføring av underskudd. Konsernet hadde forsøkt å etablere seg i andre medlemsstater, men grunnet vedvarende underskudd skulle denne satsningen opphøre og datterselskapene likvideres. Dette er annerledes enn en situasjon der konsernet skal bestemme i hvilken stat konsernoverskuddet skal beskattes. Domstolen konsentrerer seg da også om overskudd når den i Oy AA vurderer systemet, og om restriksjonen går ut over det som er nødvendig.¹²⁹ Retten er generell når den uttaler at "*any extension of that advantage to cross-border situations*" ville motvirke hensynene, men retten taler hele tiden om overskudd fra datterselskaper.¹³⁰

¹²⁷ Holmdahl och Ohlsson 2008 s. 18

¹²⁸ Holmdahl och Ohlsson 2008 s. 18-23

¹²⁹ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 56, 58 og 61 flg.

¹³⁰ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 64

Retten gir imidlertid uttrykk for at denne valgfriheten i forhold til beskatningssted ikke kan fjernes ved å sette vilkår om beskatning i mottakerstaten eller andre begrensninger som begrenser muligheter for å utnytte tap på annen måte. Disse uttalelsene og andre i dommen kan tyde på at den er ment å være generell, og at retten ser det slik at Marks & Spencer unntaket ikke er relevant i en sak om konsernbidrag. Som Holmdahl og Ohlsson påpeker, kommer man imidlertid ikke utenom at dommens utgangspunkt er et datterselskap med overskudd som det ønsker å overføre til morselskap etablert i en annen medlemsstat.¹³¹ Domstolen tar ikke stilling til en situasjon liknende den i Marks & Spencer saken der et morselskap har et datterselskap i et annet medlemsland med underskudd som det faktisk ikke kan utnytte fordi det eksempelvis skal likvideres. Marks & Spencer-saken anerkjente at det kunne oppstå situasjoner der det vil være så liten grad av valgfrihet for konsernselskapene at medlemsstaten må akseptere en innskrenkning i den etablerte fordeling av beskatningsrett mellom medlemslandene.

Det er heller ikke noe som tyder på at EF-domstolen har forlatt standpunktet den tok i Marks & Spencer-saken. I den nylig avsagte X Holding BV viser domstolen fortløpende til Marks & Spencer-saken under sin vurdering.¹³² Dette selv om det heller ikke her ble funnet å være i strid med etableringsfriheten å nekte at det nasjonale systemet for konsernutjevning fikk grenseoverskridende anvendelse. Dette kan forklares med at det ikke forelå noen situasjon med endelig tap tilsvarende den i Marks & Spencer. Dommene Oy AA og X Holding BV følger ganske enkelt hovedregelen formulert i Marks & Spencer dommen. Retten sier her uttrykkelig at det i utgangspunktet ikke er i strid med etableringsfriheten å nekte et hjemmehørende morselskap å få skattemessig fradrag for tap oppstått hos datterselskap hjemmehørende i en annen medlemsstat.¹³³

I Oy AA saken peker domstolen hele veien på faren for omgåelse og hensynet til den etablerte fordeling av beskatningsrett mellom stater. I en situasjon som den som forelå i

¹³¹ Holmdahl och Ohlsson 2008 s. 21

¹³² Case C-337/08 X Holding BV, Judgment avsnitt 16, 17, 23, 26, 28, 29 og 34

¹³³ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 59

unntakssituasjonen i Marks & Spencer vil ikke disse hensynene være truet. Oy AA kan derfor vanskelig leses som at den finner at konsernbidragssystemet er i samsvar med etableringsfriheten også i en Marks & Spencer-situasjon.

Rettspraksis fra den svenske regjeringsretten viser at heller ikke denne er enig i den forståelsen som den svenske regjeringen la til grunn i budsjettproposisjonen for 2008. I tre saker som alle gjaldt datterselskaper i andre EU-land som skulle likvideres, kom retten til at konsernbidrag ned i konsernet måtte tillates.¹³⁴ På denne bakgrunn vedtok den svenske regjeringen 31. mars 2010 preposisjon 2009/10:194 som for visse situasjoner åpner for grenseoverskridende fradragsoverføring. Det er vanskelig å se at resultatet skulle bli annerledes i Norge dersom spørsmålet kom opp for en norsk domstol. Det er imidlertid usikkert hvor grensen vil gå, dvs. for hvilke situasjoner etableringsfriheten i EØS-avtalens art 31 innebærer at grenseoverskridende konsernbidrag må tillates.

Grenseoverskridende konsernutjevning er også problematisk i forhold til å sikre symmetri i systemet. Nasjonalt er gjenvinningen automatisk. Symmetrien i det norske konsernbidragssystemet sikrer tillegg et sted når det er fradrag et annet. Fradraget og tillegget vil også tidfestes i samme skatteperiode. Dette vil ikke være tilfellet om man utvider konsernbidragsreglene til grenseoverskridende tilfeller, og en må derfor vurdere et uttrykkelig system for gjenvinning. Generelt er det også vanskelig å utvide alle aspekter av et nasjonalt system for konsernlemping til også å gjelde i grenseoverskridende situasjoner. Dette vises hos de medlemsstater som har slike grenseoverskridende ordninger. De har alle utformet egne regler for grenseoverskridende konsernlemping.

Som EU-kommisjonen påpeker medfører dette at det å utvide de ordningene man har for nasjonale tilfeller, til også å gjelde over landegrensene, ikke vil være optimalt, selv om det slik de ser det vil være en forbedring i forhold til dagens tilstand.¹³⁵

¹³⁴ Sakene 6511-06, 7322-06 og 1267-08

¹³⁵ Se COM (2006) 842 final avsnitt 3.2

Det er nasjonalitetskravet i § 10-4 første ledd første punktum som er en restriksjon i forhold til etableringsfriheten. Utgangspunktet må derfor være at de alminnelige vilkår for konsernbidrag i forhold til eierandel, stemmeandel osv. fortsatt får anvendelse. I tillegg bør det settes andre vilkår eller begrensninger for å motvirke negative virkninger i forhold til hensynene drøftet under pkt 5.1.2. Samtidig må disse vilkår eller begrensninger ikke være så omfattende at restriksjonen blir uforholdsmessig. Det må altså foretas en avveining der man veier disse to sidene mot hverandre når man vurderer mulige vilkår. Noen av de mest aktuelle vilkår vil bli omtalt i det følgende.

5.1.5 Konsernbidrag til indirekte og direkte eide datterselskaper

Ved konsernbidrag nedover i et konsern, kan det både være aktuelt å gi fra mor til direkte eid datter og til underliggende selskaper som ikke er direkte eid. Eksempelvis kan det ligge et holdingselskap imellom.

De tidligere nevnte svenske sakene der konsernbidrag ble innvilget i regjeringsretten dreide seg alle om direkte eide datterselskaper av svenske morselskaper. Dette kan imidlertid ikke tolkes som at den svenske regjeringsretten har oppstilt vilkår om at mottaker må være direkte eid av giver.¹³⁶ Det svenske skatteverket tolker imidlertid regjeringsretten dit hen at fradrag i slike situasjoner skal nektes.¹³⁷ Denne tolkningen av regjeringsretten synes å være basert på uttalelser fra retten om at konsernbidrag til "*direkt helagda dotterforetag*" må godtas.¹³⁸ En slik uttalelse kan imidlertid ikke alene tolkes som at konsernbidrag til indirekte heleide datterforetak ikke må godtas. Standpunktet fra skatteverket har blitt kritisert, noe som fremstår naturlig da de eneste situasjonene regjeringsretten har behandlet gjelder direkte eide datterselskaper. Uttalelsene fra regjeringsretten synes ikke å være ment som obiter dictum, men kun som beskrivelse av den konkrete situasjon for retten.¹³⁹

¹³⁶ Holmdahl och Ohlsson 2009 s. 455

¹³⁷ Skatteverkets stallingstagande 2009 pkt. 4

¹³⁸ Dom i sak 1267-08 s. 7

¹³⁹ Holmdahl och Ohlsson 2009 s. 455

Det følger av Marks & Spencer saken at en slik begrensning ikke kan opprettholdes. Som generaladvokaten uttaler i sitt forslag til beslutning i avsnitt 8, var situasjonen der at morselskapet i Storbritannia "*Through the intermediary of a holding company established in the Netherlands, [it] has subsidiaries in Germany, Belgium and France.*"¹⁴⁰ Det var nettopp disse som gikk med underskudd og skulle likvideres.

5.1.6 Konsernbidrag til søsterselskaper

I Sverige har regjeringsretten kommet til at etableringsfriheten ikke innebærer at det må åpnes for fradrag fra et svensk selskap til søsterselskap etablert i annen EU-stat. Retten har funnet at om reglene åpnet for bidrag i slike situasjoner, ville det innebære at konsernene kunne flytte overskuddet enten til Sverige eller den andre staten og påberoper seg her dommen i Oy AA til støtte for et slikt syn. I forhold til Marks & Spencer saken uttaler retten at

*"Det finnes ingenting i domen som antyder at domstolen ansåg at avdragsrätt kunde tillkomma annan än moderföretaget. Avdragsrätt i andre situationer skulle medföra en valjmöjlighet for multinationella koncerner avseende var avdrag ska ske. En sådan valmöjlighet ansåg domstolen vara berättigat för medlemsstaterna att förhindra".*¹⁴¹

Konklusjonen syntes velbegrunnet i de tilfeller der morselskapet ikke er hjemmehørende i samme land som søsterselskapet med overskudd. Denne konklusjonen er også i samsvar med EU-kommisjonens syn.¹⁴² Der morselskapet er hjemmehørende i samme stat, blir imidlertid ikke situasjonen at man velger beskatningsstat. I slike tilfeller står man egentlig i en situasjon som på dette punktet er lik den i Marks & Spencer-saken. I tillegg vil en

¹⁴¹ Sak 1650-07

¹⁴² Se COM (2006) 842 final avsnitt 3.3.2

begrensning her normalt ha liten praktisk betydning da man i de fleste slike tilfeller vil kunne gi konsernbidrag først til moren og deretter til utenlandsk datterselskap.¹⁴³

5.1.7 Konsernbidrag oppover i konsernet

Situasjonen er at man har datterselskap med overskudd i Norge og selskap over dette i konsernstrukturen med underskudd. Det er en slik situasjon Oy AA omhandler, og det er her man må se hen til domstolens motforestillinger mot grenseoverskridende konsernbidrag. Ved å tillate konsernbidrag med skattemessig fradrag i slike situasjoner mener EF-domstolen at man vil tillate

"groups of companies to choose freely the Member State in which the profits of the subsidiary are to be taxed, by removing them from the basis of assessment of the latter and, where that transfer is regarded as taxable income in the Member State of the parent company transferee, incorporating them in the basis of assessment of the parent company. That would undermine the system of the allocation of the power to tax between Member States because, according to the choice made by the group of companies, the Member State of the subsidiary would be forced to renounce its right, in its capacity as the State of residence of that subsidiary, to tax the profits of that subsidiary in favour, possibly, of the Member State in which the parent company has its establishment".¹⁴⁴

En slik begrensning er også i tråd med de anbefalinger EU-kommisjonen har kommet med i sitt arbeid med grenseoverskridende konsernlemping.¹⁴⁵ Kommisjonen påpeker at det å åpne for slike grenseoverskridende lempinger kan åpne for slikt som plassering av overskudd i den stat med de gunstigste skattesatser osv. Slike hensyn får større vekt jo større valgfrihet selskaper har til å utnytte tapene horisontalt og vertikalt nedover. I slike

¹⁴³ Se her Holmdahl och Ohlsson 2009 s. 456-457

¹⁴⁴ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 56

¹⁴⁵ Se COM (2006) 842 final avsnitt 3.3.2

situasjoner vil selskaper "*naturally tend to allocate the loss to companies where the tax value is the highest.*" Kommisjonens konklusjon er at "*these concerns can be largely met by limiting a cross-border relief to vertical upward situations.*" Denne konklusjonen er naturlig, og det er vanskelig å se at denne restriksjonen skulle være i strid med etableringsfriheten.

5.1.8 Endelig underskudd

Det ser etter dette ut til at grenseoverskridende konsernbidrag må tillates der underskuddet hos mottaker er endelig ettersom datterselskapet skal likvideres. De nye svenske reglene åpner for grenseoverskridende underskuddsoverføring nettopp i disse tilfellene.¹⁴⁶ Som nevnt ble lovgiver her nødt til å endre reglene etter at den svenske regjeringsretten fant at konsernbidragsreglens grenseoverskridende begrensninger for noen tilfeller stred med etableringsfriheten i EU.

Et underskudd hos datterselskapet kan imidlertid være endelig og umulig å utnytte på annet vis også av andre grunner. Årsaken kan som i skatteklagenemndas sak SKN-2006-13 være at de utenlandske skattereglene ikke tillater underskuddsfremføring i mer enn fem år eller på annen måte gjør at underskuddet er endelig. I slike tilfeller syntes imidlertid ikke de norske restriksjonene å være uforholdsmessige. Skatteklagenemnda ser det i nevnte sak slik at de norske restriksjonene ikke blir uforholdsmessige ettersom de ikke åpner for å avhjelpe at andre EØS-stater har mindre gunstige regler for resultatutjevning enn det Norge selv har. Et slikt standpunktet støttes av sak C-157/07, *Krankenheimer*. Saken gjaldt tyske skatteregler og et selskap hjemmehørende i Tyskland med filial i Østerrike. Retten fant at dersom Østerrikes regulering, sammen med Tysklands regulering, skulle resultere i en restriksjon i forhold til etableringsfriheten, ville denne restriksjonen bare være tilregnelig for Østerrike som hadde utformet reglene som resulterte i restriksjonen.¹⁴⁷ Den motsatte konklusjon ville forutsatt at medlemsstatene måtte være tvunget til å ta i betraktning mulige negative

¹⁴⁶ Jf Prop. 2009/10:194

¹⁴⁷ Case C-157/07 *Krankenheimer*, Judgment avsnitt 49-52

effekter som kunne oppstå som følge av andre staters regulering. Retten konkluderte også med at der det ikke forelå harmoniserende EU-rett, måtte medlemsstatene fortsatt ha rett til å definere sine egne kriterier med tanke på å unngå dobbeltbeskatning ved skattlegging av inntekt.

Dette standpunktet er også det samme som regjeringsretten i Sverige har tatt, og som følges i forslaget til nye svenske regler som skal avbøte uoverensstemmelsen med EF-retten. Etter disse reglene er det en forutsetning for fradrag at det er et endelig tap som ikke på noen måte kan utnyttes eller har kunnet bli utnyttet av det aktuelle datterselskap eller av annet selskap i den stat der datterselskapet er etablert.¹⁴⁸ Et slikt vilkår er trolig i overensstemmelse med EØS-retten. Når man ser på hensynet til å beskytte den etablerte fordeling av beskatningsretten mellom statene, som i både Marks & Spencer og Oy AA ble tillagt stor vekt, er det vanskelig å se at et slikt vilkår skal være uforholdsmessig. I Marks & Spencer saken kommer retten til at de britiske reglene er uforholdsmessige der det ikke hjemmehørende datterselskap har uttømt mulighetene i den staten det er hjemmehørende "*if necesarry by transferring those losses to a third party*", og "*there is no possibility for the foreign subsidiary's losses to be taken into account in its State of residence for future periods either by the sunbsidiary itself or by a third party*".¹⁴⁹

5.1.9 Tidfesting

I Norge er det satt krav til eierskap ved utgangen av inntektsåret. Et spørsmål er når fradrag skal gis. Likvideringstilfellene kan illustrere problemstillingen.

Ved likvidering vil tapet i inntektsåret før likvideringen foretas, ikke være endelig nettopp fordi selskapet ikke ennå er likvidert. Ved utgangen av inntektsåret det året likvidasjon foretas, er imidlertid ikke datterselskapet heleid av morselskapet. Resultatet må i Norge

¹⁴⁸ Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m. og Prop. 2009/10:194

¹⁴⁹ Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment avsnitt 55

derfor bli det samme som den svenske regjeringsretten fant, nemlig at fradrag gis det året likvidasjonen avsluttes.¹⁵⁰ De svenske reglene er forskjellige fra de norske idet de setter vilkår om eierskap hele året mens de norske reglene i sktl § 10-4 første ledd har vilkår om eierskap ved årets slutt. Også i forhold til norske regler blir det imidlertid dette året tapet er endelig og dermed det året det ville stride mot etableringsretten å nekte fradrag.

5.1.10 Konstruere et nytt system for grenseoverskridende konsernlemping

Den nåværende konsernbidragsordningen setter som sagt restriksjoner i forhold til grenseoverskridende konsernlemping som er i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen. For å bøte på denne uoverensstemmelsen med EØS-retten kan lovgiver velge å konstruere et nytt system for grenseoverskridende konsernlemping.¹⁵¹

Det er dette som har skjedd i Sverige hvor de har utformet et system med tapsfradrag over landegrensene liknende det som er i Storbritannia. De nye svenske reglene innebærer at et svensk morselskap kan kreve fradrag for endelig tap hos et heleid utenlandsk datterselskap ved likvidering av slikt selskap.¹⁵²

Storbritannia har etter Marks & Spencer-saken forsøkt å implementere et system som åpner for, men samtidig setter relativt strenge restriksjoner for grenseoverskridende tapsfradrag. EF-kommisjonen har derfor henvist en sak mot Storbritannia til EF-domstolen. Kommisjonen hevder "*The relevant UK legislation imposes conditions on cross-border group loss relief which make it virtually impossible for tax payers to benefit from such relief.*" Derfor er disse reglene slik kommisjonen ser det "*incompatible with the right of establishment provided for in Articles 43 and 48 of the EC Treaty and Articles 31 and 34 of the EEA Agreement*".¹⁵³ Kommisjonen mener vilkåret om at tapet skal være endelig for

¹⁵⁰ Sakene 6511-06, 7322-06 og 1267-08

¹⁵¹ Se her COM (2006) 842 final avsnitt 3.4. der ulike alternativer skisseres

¹⁵² Promemoriar Koncernavdrag i vissa fall, m.m.pkt. 4

¹⁵³ Se pressemelding i kommisjonens sak nr. 2007/4026 dokument IP/09/1461

datterselskapet etter de britiske reglene er gitt en for innskrenkende anvendelse, at dokumentasjonskravet om at tapet er endelig er for strengt, og at bestemmelsene ikke kan gjelde kun for tap oppstått etter 1. april 2006.

Ved utforming av et system for konsernlemping over landegrensene er det naturlig at også den norske lovgiver ønsker at vilkårene skal være så restriktive som mulig. Den norske staten ønsker naturlig nok å beskytte det norske skattefundamentet. Men det vil bli vanskelig å for eksempel oppstille vilkår om direkte eierskap mellom norsk mor og det utenlandske datterselskap, når situasjonen i Marks & Spencer saken var at de aktuelle datterselskapene med underskudd faktisk var eid gjennom et nederlandsk holdingselskap.

Slikt vilkår om direkte eierskap stilles tilsynelatende i forslaget til nye regler i Sverige. Dette er ett av flere vilkår som i Sverige har blitt kritisert, og som enkelte mener vil gjøre at den nye ordningen ikke vil være i overensstemmelse med EF-retten.¹⁵⁴ Den svenske regjeringen mener på sin side at vilkåret er forholdsmessig fordi "Något annat skulle öppna upp en möjlighet för företagen att välja i vilket land förlusten ska användas".¹⁵⁵

Et annet omdiskutert vilkår i den nye svenske ordningen er at det ikke kan finnes selskap i interessefellesskap med morselskapet som ved likvidasjonens avslutning bedriver virksomhet i det landet der det likviderte datterselskap var hjemmehørende. Dette vilkåret kritiseres av det svenske Lagrådet som mener det strider med etableringsfriheten. Den svenske regjeringen deler imidlertid ikke rådets oppfatning og valgte derfor å ikke endre finansdepartementets lovforslag.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Se eksempelvis Sveriges advokatforenings kommentarer til forslaget i Koncernavdrag i vissa fall, m.m. av 16. November 2009. Se og Prop. 2009/10:194 s. 21-22. Der vilkåret kritiseres av en rekke høringsinstanser som bl.a. påpeker at dette ikke var tilfellet i Marks & Spencer.

¹⁵⁵ Prop. 2009/10:194 s. 22

¹⁵⁶ Prop. 2009/10:194 s. 27-29

5.2 Konsernbidrag til Norge

Regelen om skattlegging av 3 % av utbytte etter fritaksmetoden, jf sktl § 2-38 sjette ledd, betyr at det i Norge kan være skattemessig gunstig å gi konsernbidrag istedenfor å utdele utbytte. Dette selv om man skulle gjøre det uten skattemessig fradrag hos giver. For mottaker blir ikke slikt bidrag klassifisert som utbytte, men konsernbidrag, og derfor ikke omfattet av 3 % -regelen. Slik unngår man at eks. overføring fra datterselskap til morselskap klassifiseres som utbytte og dermed omfattes av fritaksmetoden med 3 % beskatning. Konsernet unngår beskatning selv om et slikt tilfelle ligger nært opp til utbyttesituasjonen.

Å gi konsernbidrag istedenfor å utdele utbytte for å på den måten unngå 3 % beskatning etter fritaksmetoden godtas av skattemyndighetene, og vil trolig ikke være omgåelse av reglene i fritaksmetoden. Finansdepartementets uttalelse av 10. november 2008 støtter en slik forståelse.¹⁵⁷ Departementet uttaler her at "*Forslaget om inntektsføring omfatter inntekter som er fritatt for beskatning etter fritaksmetoden. Konsernbidrag som ikke er skattepliktig for mottaker etter skatteloven § 10-3 første ledd annet punktum, omfattes således ikke av de foreslåtte reglene om inntektsføring*". Det følger også av lignings-ABC at "*Konsernbidrag regnes ikke som utbytte i relasjon til skatteloven. I alminnelighet vil man kunne legge konsernets egen betegnelse til grunn ved ligningen*".¹⁵⁸ Dette må også omfatte tilfeller der giver ikke krever fradrag, men kunne gjort det.

Der mottaker er et norsk selskap og giver hjemmehørende i en annen EØS- stat er det spørsmål om skattemyndighetene vil godta en klassifikasjon som konsernbidrag. Konsernbidrag vil være skattefritt, med mindre giverselskapet får fradrag i den stat det er hjemmehørende. Utbytte er omfattet av fritaksmetoden, og 3 % av inntekten kommer til beskatning, jf sktl § 2-28 sjette ledd.

¹⁵⁷ UFIN-2008-5755 - UTV-2008-1696

¹⁵⁸ Lignings-ABC 2010, Aksjeselskap mv. – konsernbidrag pkt. 2.2

Om norske myndigheter ikke godtar en slik klassifikasjon ville det være en restriksjon i forhold til EØS-avtalens art 31 ettersom det gjøre det mindre attraktivt for selskaper hjemmehørende i Norge å etablere seg i en annen medlemsstat.¹⁵⁹ Dette ettersom datterselskapet som etablerer seg i annen EØS-stat, ikke kan overføre overskudd til morselskapet i Norge uten at dette skattlegges med 3 % etter sktl § 2-38 sjette ledd. Denne restriksjonen er en ulempe i forhold til konserner kun etablert i Norge.

Som redegjort for tidligere kan en slik restriksjon bare godtas etter EØS-reglene om den kan sies å være "*justified by overriding reasons in the public interest*".¹⁶⁰ I dette tilfellet er imidlertid vanskelig å se hensyn som kan rettferdiggjøre restriksjonen.

Om klassifiseringen til konsernbidrag godtas i Norge, påvirker ikke det den etablerte fordeling av beskatningsrett mellom statene. Den stat der giver er hjemmehørende vil skattelegge giver etter vanlige regler i den staten. I Norge ville den aktuelle inntekt ikke ha blitt skattlagt om bidraget var fra et norsk selskap. Mottaker er også i begge tilfeller norske selskaper slik at skatteleggingen av videre utbytte osv. fra et norsk perspektiv blir den samme for de to tilfeller. Generelt er det at midler føres inn i norsk beskatningsområde naturlig vis et gode for den norske stat. Å nekte klassifisering som konsernbidrag der giver er et utenlandsk selskap, er en ekstra skatt i forhold til der begge selskapene er norske.

Det kan vanskelig oppstilles vilkår om at det utenlandske selskapets hjemstat har regler for konsernbidrag. Så lenge de to selskapene, dersom de begge var hjemmehørende i Norge, ville hatt anledning til å gi konsernbidrag uten skattemessig fradrag etter de norske reglene må de ha det også om giver er hjemmehørende i en annen EØS-stat. Dermed vil en klassifisering som eksempelvis utbytte i givers hjemstat ikke være til hinder for at det for

¹⁵⁹ Se eksempelvis Case C-337/08 X Holding BV, Opinion of advocate general avsnitt 30. avsnitt 22 og dom i Marks & Spencer avsnitt 30

¹⁶⁰ Case C-231/05 Oy AA, Judgment avsnitt 44

mottaker i Norge klassifiseres som konsernbidrag.¹⁶¹ På denne måten kommer selskapene i samme stilling som norske selskaper, uten skattelegging av utbytte, ved å gi konsernbidrag uten fradrag hos giver. Dette må tillates over landegrensene når vilkårene for konsernbidrag ellers er oppfylt.¹⁶² Disse andre vilkårene vil imidlertid bestå ettersom etableringsfriheten ikke krever annet enn at selskapene behandles likt med selskaper hjemmehørende i Norge.

Norske skattemyndigheter bør derfor godta at eksempelvis utbytte et norsk konsernselskap mottar fra konsernselskap hjemmehørende i EØS-stat, i Norge for mottaker, klassifiseres som konsernbidrag. Vilkårene er de samme som om de to selskapene var hjemmehørende i Norge.

¹⁶¹ Jf også BFU 67/06 der skattedirektoratet i en sak vedrørende konsernbidrag tilsynelatende ikke problematiserer betydningen av den selskapsrettslige klassifiseringen av en utdeling fra selskap etablert i utlandet etter utenlandsk selskapsrett, men skatterettslig hjemmehørende i Norge.

¹⁶² Se BFU 67/06 for eksempel på at de norske vilkårene for konsernbidrag anvendelse på utenlandsk registret aksjeselskap.

6 Konklusjon

Oppgavens hovedkonklusjon er at de norske skattereglene ved konsernbidrag over landegrensene er i strid med EØS-avtalens regler om etableringsfrihet, jf EØS-avtalens artikkel 31. Endringene i konsernbidragsreglene som ble foretatt i 2005, var altså ikke nok til å bringe reglene i samsvar med EØS-retten.

Lovgiver må i tråd med det som er beskrevet ovenfor, åpne for at selskaper hjemmehørende i Norge i visse tilfeller kan gi konsernbidrag med fradragsrett til selskaper hjemmehørende i andre EØS-land. Det er vanskelig å slå fast for hvilke konkrete tilfeller grenseoverskridende konsernutjevning må tillates. Som Sverige må nok Norge i det minste konstruere en grenseoverskridende ordning slik at norsk morselskap kan kreve fradrag for endelig tap hos heleid utenlandsk datterselskap ved likvidering av slikt selskap. Å fastslå spesifikt hvilke andre endringer som må gjøres ville krevd en dyptgående analyse av de ulike situasjoner og konsekvensene av regelendring. Som sakene for EF-domstolen har vist må hensynet til den etablerte fordeling av skattefundamentet, risikoen for omgåelse og utnyttelse av systemet hele tiden veies mot etableringsfriheten.¹⁶³ Disse sakene har også vist at dersom det å åpne for grenseoverskridende konsernlemping i den aktuelle situasjon vil true den etablerte fordeling av skattefundamentet vil dette veie særlig tungt.

Å konstruere en ordning som den Sverige har er et unntak fra det generelle territorialprinsippet i skatteretten. Det gis fradrag i skattbar inntekt i Norge for tap i annen stats beskatningsområde. Teoretisk sett kan dette føre til at det norske skattefundamentet blir noe mindre. Norges skattefundament står imidlertid ikke ovenfor noen stor svekkelse ved en slik endring. Endringene skissert ovenfor er kun snevre unntaksregler og ingen trussel mot den etablerte fordeling av beskatningsmyndighet mellom statene. Dette vil også virke motsatt vei ved konsernbidrag til Norge.

¹⁶³ Case C-231/05 Oy AA, Judgment, Case C-337/08 X Holding BV og Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment

I tillegg må skattemyndighetene godta at konserner med selskaper hjemmehørende i andre EØS-land benytter konsernbidragsreglene til å unngå beskatning av utbytte på 3 % etter fritaksmetoden, jf sktl § 2-38 sjette ledd. Konsernselskaper hjemmehørende i Norge må kunne klassifisere mottatt utbytte fra utenlandsk konsernselskap som konsernbidrag om de ellers omfattes av konsernbidragsreglene. Denne klassifiseringen må godtas på samme måte som det godtas at norske selskaper benytter konsernbidragsreglene for å unngå utbyttebeskatning. Om dette ikke godtas blir det en tilleggsbeskatning i forhold til norske konserner og det kan vanskelig stå seg i forhold til etableringsfriheten i EØS-avtalen.

7 Litteraturliste

Bøker

Skattedirektoratet *Lignings-ABC*. 31. utg. Oslo, 2010

Ole Gjems-Onstad *Norsk Bedriftsskatterett*. 7. utg. Oslo, 2008

Fredrik Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*. 4. utg. Oslo, 2006

Fredrik Zimmer, *Internasjonal skatterett*. 4. utg. Oslo, 2008

Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen, *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3. utg. Bergen, 2006

Andreas Bullen, *EU, EØS og skatt*. 1. utg. Oslo, 2005

EU freedoms and taxation. Frans Vanistendael. (ed.) Paris, 2004

Karsten Ensiig Sørensen og Poul Runge Nielsen, *EU-retten*. 3. utg. Danmark, 2004

Bertil Wiman *Cross-Border Loss Relief in Europe – The Case of Group Contributions*. I: A vision of taxes within and outside European Borders – Festschrift in honor of Prof. Dr.

Frans Vanistendael. Alphen aan den Rijn, 2008 ,s. 971-987

EØS-rett. Frederik Sejersted ... [et al.]. 2. utg. Oslo, 2004

Artikler

Per Helge Stoveland *Sirkelkonsernbidrag*. I: Magma. Årg. 8 (Nr. 5 2005)

Mattias Nurmi *Konsernbidrag over landegrensene*. I: Revisjon og Regnskap (nr. 1 2010) s. 62-67

Sven Erik Holmdahl og Fredrik Ohlsson. *Visst gäller Marks & Spencer*. I: Skattenytt. Hefte 1 (2008) s. 18-23

Sven Erik Holmdahl og Fredrik Ohlsson. *Konsernbidragen och EG-rätten*. I: Skattenytt. Hefte 7-8 (2009) s. 452-462.

Forarbeider

Norge

Ot. prp. nr 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer

Ot. prp. nr. 25 (1990-1991) Skattereformen

Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) Om lov om endringer i lov av 19. Juni 1969 nr. 71 om særregler for skattelegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4. juni nr. 59 om aksjeselskaper

Sverige

Regeringens proposition 2009/10:194 Konsernavdrag i vissa fall

Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m. Finansdepartementet skatte- och tullavdelningen, 22. september 2009

Regeringens proposition 2007/08:1 Budgetpropositionen för 2008

Nettdokumenter

Skattedirektoratet *Finsk konsernbidrag gitt til finsk filial av norsk morselskap BFU 2/10, 2010.*

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/bfu/Bindende-forhandsuttalelser-2010/Finsk-konsernbidrag-gitt-til-finsk-filial-av-norsk-morselskap/>

Skattedirektoratet *Konsernbidrag fra utenlandsk registrert selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge BFU 67/06, 2010.*

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/bfu/2006/Konsernbidrag-fra-utenlandsk-registrert-selskap-som-er-skattemessig-hjemmehorende-i-Norge/>

Skattedirektoratet *Sirkelkonsernbidrag (skatteloven §§ 10-2 til 10-4) BFU 22/05, 2005.*

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/bfu/2005/Sirkelkonsernbidrag-skatteloven--10-2-til-10-4-/>

Finansdepartementet prinsipputtalelse/fortolkning *Innstramming i fritaksmetoden*, UFIN-2008-5755 - UTV-2008-1696, 10.11.2008

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2008/innstramming-i-fritaksmetoden-.html?id=535373 (UFIN-2008-5755 - UTV-2008-1696)

Skatteverkets ställningstaganden. *Avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag*, 15. mai 2009.

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2009/stallningstaganden2009/13144054709111.5.5b2cd9d412117246b8380003088.html> [22. februar 2010]

Sveriges advokatsamfund *Remissvar promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m.*, Stockholm 16. november 2009.

http://www.advokatsamfundet.se/Documents/Advokatsamfundet_sv/Remissvar/293677_20091118110136.pdf

The European Commission Corporate taxation: *Commission refers the United Kingdom to the European Court of Justice over improper implementation of an ECJ ruling on cross-border loss relief* IP/09/1461, Brussels 2009

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1461&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

European Parliament resolution *Tax treatment of losses in cross-border situations*, 2009 (2007/2144(INI)) [http://www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:041E:0010:0014:EN:PDF](http://www.lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:041E:0010:0014:EN:PDF)

Piia-Noora Kauppi *Draft Report on Tax Treatment of Losses*, 2007 (2007/2144(INI))

[http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-
//EP//NONSGML+COMPARL+PE-393.905+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN](http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-393.905+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN)

Commission of the European Communities *Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations*, Brussels 2006, COM(2006) 824 final.

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM\(2006\)824_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM(2006)824_en.pdf)
(COM(2006) 824 final)

Commission of the European Communities *The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy*, Brussels 2005, COM (2005) 532 final.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COMM_PDF_COM_2005_053_2_F_EN_ACTE.pdf (COM (2005) 532 final)

Domsregister

Norge

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*

Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime*

Rt. 2003 s. 713

Rt. 2003 s. 185

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2000 s. 1811 *Finnanger*

Rt. 1982 s 564

LB 2007 151609

RG 2005 1542 UTV-2005-771 *Fokus Bank*

UTV-2005-1398

UTV-2003-794

Skatteklagenemnda (Storbedrifter) vedtak SKN-2006-13 (SKN-2006-13)

Skatteklagenemnda (Storbedrifter) vedtak SKN-2005-2 – UTV-2009-493 (SKN-2005-2)

Sverige

Sak – 1267-08

Sak – 1652-07

Sak – 1650-07

Sak – 7444-06

Sak – 7322-06

Sak –6511-06

EU/EØS

Case C-337/08 X Holding BV, Opinion of advocate general

Case C-337/08 X Holding BV, Judgment

Case C-157/07 Krankenhaus, Judgment

Case C-231/05 Oy AA, Opinion of advocate general

Case C-231/05 Oy AA, Judgment

Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Opinion of advocate general

Case C-4461/03 Marks & Spencer plc, Judgment

Case C-204/90 Bachmann, Judgment

Case C-175/88 Biehl, Judgment

Case C-270/83 Avoir Fiscal, Judgment

Case E-5/99 Mangvold, Judgment

Case E-6/98 The Kingdom of Norway v EFTA Surveillance Authority, Judgment