

KONSERNBESKATNING OG ETABLERINGSRETT

En analyse av Marks & Spencer-saken og forholdet til norsk rett

Kandidatnummer: 259

Veileder: Thor Leegaard

Leveringsfrist: 25. november 2005

Til sammen 17 438 ord

24.11.2005

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av tema	1
1.2	Hva er konsernbeskatning?	1
1.3	Kort om etableringsfriheten og forholdet til konsernbeskatningsreglene	2
1.4	Saksforholdet og prosessen i <i>M&S</i>	3
1.5	Oppbygning av oppgaven	4
1.6	Avgrensning av oppgaven	4
<u>2</u>	<u>RETTSKILDER OG METODE</u>	<u>5</u>
2.1	Generelt om skatterett og EF-rett	5
2.2	EF-traktaten	5
2.3	Rettspraksis	7
2.4	Generaladvokatens forslag til avgjørelse	8
2.5	Special Commissioners avgjørelse	8
2.6	EF-retten og norske rettsregler	8
2.6.1	EF-rettens betydning for tolkningen av norske skatteregler	9
2.6.2	EØS-avtalen art 6	9
2.6.3	ODA-avtalen	10
2.7	Oppsummering	10

<u>3</u>	<u>PRESENTASJON AV DE ENGELSKE OG NORSKE</u>	
	<u>KONSERNBESKATNINGSREGLENE</u>	<u>12</u>
3.1	Generelt	12
3.2	De engelske reglene	12
3.3	De norske reglene	13
<u>4</u>	<u>MARKS & SPENCER-SAKEN</u>	<u>16</u>
4.1	Faktum	16
4.2	Saksgangen	17
4.3	Spørsmålene fra High Court of Justice til EF-domstolen	17
4.4	Innholdet i EF art 43 og EØS art 31	18
<u>5</u>	<u>ANALYSE</u>	<u>21</u>
5.1	Kan Marks & Spencer kreve at et utenlandsk datterselskap likebehandles med en utenlandsk filial?	21
5.1.1	Gjelder et nøytralitetsprinsipp?	21
5.1.2	Hva kan utledes av ordlyden i EF art 43?	22
5.1.3	Rettspraksis	23
5.1.4	Rettspolitiske hensyn	25
5.1.5	Krever formålet med EU at det gjelder et nøytralitetsprinsipp?	26
5.1.6	Delkonklusjon I	27
5.1.7	Er filialer og datterselskaper sammenlignbare?	27
5.1.8	Beskatningsgrunnlaget for filial og datterselskap	28
5.1.9	Delkonklusjon II	29
5.1.10	Konklusjon	29
5.2	Innebærer de engelske reglene en restriksjon eller diskriminering?	30
5.2.1	Forskjellen mellom restriksjon og diskriminering	30
5.2.2	Delkonklusjon	32

5.2.3	Foreligger det en EF-stridig restriksjon i <i>M&S</i> ?	32
5.2.4	Sammenligning mellom Marks & Spencer med datterselskap i utlandet og selskap med datterselskap hjemmehørende i Storbritannia	34
5.2.5	Konklusjon	35
5.3	Kan restriksjonen rettfærdiggjøres?	35
5.3.1	Læren om allmenne hensyn	35
5.3.2	<i>Gebhard</i> – 4 vilkår	36
5.3.3	Relevante allmenne hensyn i <i>M&S</i>	37
5.3.4	Territorialprinsippet	38
5.3.5	Rettspraksis	39
5.3.6	Delkonklusjon I	42
5.3.7	Sammenhengen i skattesystemet	42
5.3.8	Rettspraksis	43
5.3.9	Foreligger en direkte sammenheng i <i>M&S</i> ?	44
5.3.10	Delkonklusjon II	46
5.3.11	Foreløpig konklusjon	47
5.4	Har <i>Manninen</i> endret kravet til direkte sammenheng?	47
5.4.1	Gjelder kun et krav til sammenheng – ikke direkte sammenheng?	48
5.4.2	Generaladvokatens forslag til avgjørelse i <i>Manninen</i>	49
5.4.3	Konklusjon	50
5.5	Generaladvokatens uttalelse vedrørende kravet til direkte sammenheng.	51
5.5.1	Formålet med de engelske reglene	51
5.5.2	Mulighet for å benytte underskuddet i utlandet	52
5.5.3	” <i>equivalent treatment</i> ”	53
5.6	Konklusjon	54
6	<u>M&S-SAKENS BETYDNINGEN FOR NORSK RETT</u>	55
6.1	Er de norske reglene i strid med EF-retten?	55
6.1.1	Nøytralitetsprinsipp	55
6.1.2	Innebærer de norske reglene en restriksjon?	56
6.2	Kan restriksjonen rettfærdiggjøres?	56

6.2.1	Territorialprinsippet	57
6.2.2	Sammenhengen i skattesystemet	57
6.2.3	Hva innebærer generaladvokatens forbehold for norsk rett?	58
6.3	Tidsfrister	62
6.3.1	EF-dom	62
6.3.2	Ligningsloven	64
7	<u>KONKLUSJON OG DE LEGE FERENDA</u>	67
8	<u>KILDER</u>	68

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema

Emnet for denne oppgaven er konsernbeskatning i forhold til etableringsretten i EF-traktaten og EØS-avtalen. Spørsmålet er om konsernbeskatningsreglene er uforenelige med prinsippet om fri etableringsrett. I Marks & Spencer-saken (heretter *M&S¹*) som verserer for EF-domstolen er temaet hvorvidt morselskap i Storbritannia har krav på fradrag for underskudd i datterselskap i Belgia, Tyskland og Frankrike. Hvis dette besvares bekreftende innebærer det at konsernbeskatningsreglene i Storbritannia ikke er forenelige med prinsippet om fri etableringsrett. Avgjørelsen vil i så fall få betydning også for norsk konsernbeskatningsrett.

1.2 Hva er konsernbeskatning?

Et aksjeselskap skattlegges i utgangspunktet som et eget, selvstendig skattesubjekt, uavhengig av om det tilhører et konsern. Dette innebærer at inntekter og fradrag gjøres opp på det enkelte aksjeselskaps hånd. En filial eller avdeling derimot er ikke et eget skattesubjekt. Inntekt og fradrag tilknyttet filialer tas med i hovedkontorets skatteoppgjør.

Det har imidlertid, både nasjonalt og internasjonalt, vokst frem en oppfatning om at skattereglene ikke bør være avgjørende for valg av organisasjonsform, dvs. for valget mellom filialer og datterselskaper. Man ønsker skattemessig nøytralitet² slik at den skattemessige behandling av morselskap og datterselskap i stor grad tilsvarende den skattemessige behandling av hovedkontor med filialer. Dette oppnås ved at det tillates resultatutjevning i konsernet, før skattlegging av det enkelte selskap. I Storbritannia

¹ C 446/03 *M&S*

² Zimmer (*red.*) side 343

gjennomføres slik resultatutjevning ved at underskudd i ett selskap kan overføres til et annet selskap innen samme konsern (reglene om group relief). Underskuddet fra det overførende selskap motregnes da mot overskudd i det mottakende selskap. I Norge gjennomføres resultatutjevning bl.a. ved at et selskap kan kreve fradrag for konsernbidrag som gis til et annet selskap i konsernet.

Både engelsk og norsk rett inneholder et krav om at mottager- og giverselskapene som skal nyte godt av resultatutjevningen er hjemmehørende i henholdsvis Storbritannia eller Norge. Marks & Spencer, som er hjemmehørende i Storbritannia, er av den oppfatning at dette kravet er i strid med EF-rettens regler om fri etableringsrett.

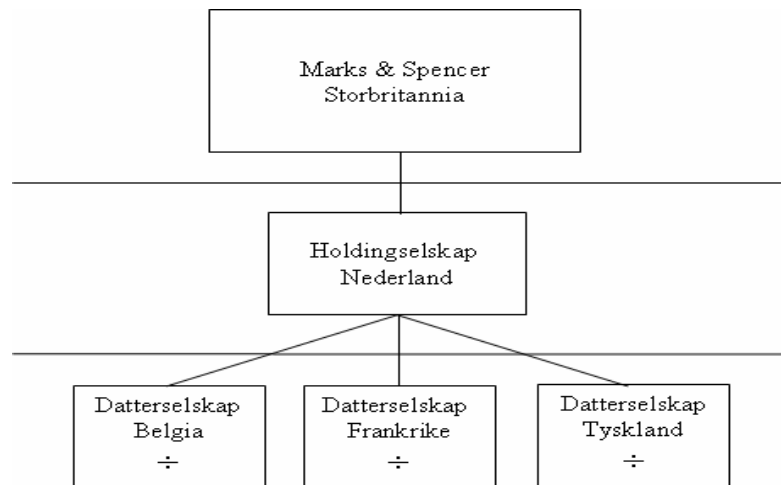
1.3 Kort om etableringsfriheten og forholdet til konsernbeskatningsreglene

I EF-traktaten art 43 jf. art 48 fastslås det at det ikke kan oppstilles restriksjoner for selvstendig næringsdrivende og selskaper som ønsker å opprette og å drive næringsvirksomhet i andre medlemstater. Har et selskap etablert seg i en annen stat gjennom et datterselskap kan nektelse av fradrag for underskudd (group relief) i datterselskapet tenkes å utgjøre en restriksjon i strid med EF art 43. En nærmere beskrivelse av etableringsretten følger nedenfor i avsnitt 4.4.

Formålet med denne oppgaven er å analysere de ulike argumentene i vurderingen av hvorvidt konsernbeskatningsreglene – nærmere bestemt vilkåret om at selskapene må være hjemmehørende i lovgivningslandet - er EF-stridige. Analysen foretas på bakgrunn av generaladvokatens forslag til avgjørelse i *M&S* samt avgjørelsen til Special Commissioners i *M&S* (se nedenfor). Jeg vil også se på konsekvensene for norsk rett dersom reglene skulle være EF-stridige. Først gis en fremstilling av saksforholdet i *M&S*.

1.4 Saksforholdet og prosessen i M&S

Morselskapet Marks & Spencer etablerte datterselskaper (gjennom holdingselskap) i Belgia, Frankrike og Tyskland. Disse gikk med underskudd. Selskapene er nå henholdsvis solgt og opphørt med næringen. Det er således ikke mulig å utnytte underskuddene i de respektive statene hvor datterselskapene er hjemmehørende.



Marks & Spencer krevde på denne bakgrunn fradrag for underskuddene i datterselskapene i overskuddet til morselskapet i Storbritannia etter reglene om group relief i Income and Corporations Taxes Act 1988 (ICTA) part X chapter IV section 402-413. Selskapet ble nektet fradrag iht. ICTA section 413 (5) som sier at reglene kun gjelder selskaper som er hjemmehørende eller som driver næring i Storbritannia. Marks & Spencer anførte at kravet om at datterselskapene må være hjemmehørende i Storbritannia er i strid med EF-traktaten art 43 om fri etableringsrett. Saken ble anket til Special Commissioners, som er en ankeinstans i Storbritannia for skattesaker. Denne slo fast at de engelske reglene ikke er EF-stridige og avviste kravet. Marks & Spencer anket til High Court of Justice som fant det nødvendig å be EF-domstolen om en prejudisiell avgjørelse (preliminary ruling) iht. EF art. 234, av hvorvidt de engelske reglene er i strid med EF-retten.

Generaladvokaten, som etter EF art 222 (2) skal gi en begrunnet innstilling i saker som er forelagt domstolen, avga forslag til avgjørelse den 7. april 2005. Dom er ventet i løpet av året (2005) men er p.t. ikke avsagt. Generaladvokaten konkluderte med at vilkåret i de engelske reglene om at datterselskapet som overfører underskudd må være hjemmehørende

i Storbritannia, er EF-stridig. Han oppstilte imidlertid et forbehold som innebærer at Storbritannia likevel kan ha relativt vidtrekkende begrensninger i sine konsernbekskatningsregler. I korte trekk innebærer dette at fradrag kan nektes hvis underskuddet i utlandet er eller kan benyttes i den annen stat.

Hvis domstolen følger generaladvokatens synspunkter i *M&S* vil utfallet i saken få stor betydning for reglene om konsernbekskatning ikke bare i Storbritannia, men også i de andre EU og EFTA-landene. For norsk retts vedkommende kan avgjørelsen få betydning for vilkåret i skatteloven av 1999 § 10-4 (1) om at selskapene må være norske for å kunne gi og motta konsernbidrag og § 11-21 jf. FSFIN § 11-21-1 om at mottager og giver av konserninterne overføringer må være norske (men se punkt 1.6)

1.5 Oppbygning av oppgaven

Jeg vil først presentere de ulike rettskildene som blir benyttet i analysen, se del 2. I del 3 følger en gjennomgang og sammenligning av de norske og engelske reglene om konsernbekskatning. Analysen av *M&S* er inntatt i del 5. Deretter følger en vurdering av sakens betydning for norsk rett i del 6 og til slutt konklusjonen i del 7.

1.6 Avgrensning av oppgaven

Konsernbekskatningsreglene i Storbritannia består av ordningen med group relief og consortium relief. *M&S* gjelder group relief og jeg omtaler kun disse reglene (se avsnitt 3.2). For norsk retts vedkommende omfatter konsernbekskatning konsernbidrag og konserninterne overføringer. Av hensyn til omfanget av oppgaven behandles kun reglene om konsernbidrag.

2 Rettskilder og metode

2.1 Generelt om skatterett og EF-rett

Grunnlaget for EU-samarbeidet er traktater inngått mellom medlemsstatene. Den mest sentrale er Traktaten om opprettelse av Det Europeiske Fellesskap - EF-traktaten. Det er i denne traktaten de fleste av rettsreglene i EU er forankret – herav uttrykket EF-rett. Ofte betegnes EF-retten som overnasjonal, bl.a. fordi den er umiddelbart gjeldende (direkte virkning) i medlemsstatene. EØS-avtalen er en avtale mellom EFTA-statene og EU-statene. Hovedformålet var å utvide EUs indre marked til å gjelde også EFTA-statene. En stor del av EØS-avtalen består av EF-traktatens regler om de fire friheter. Disse er ikke umiddelbart gjeldende i EFTA-statene men er inkorporert i norsk lov via EØS-loven av 27.11.1992 nr. 109 og har dermed status som formell lov.

Statenes direkte beskatningskompetanse er i utgangspunktet ikke omfattet av verken EU- eller EØS-samarbeidet. EF-retten har likevel innvirkning på statenes direkte beskatningskompetanse (se nedenfor).

Jeg vil først presentere de ulike rettskildene som er aktuelle for spørsmålet om hvilke grenser etableringsretten setter i forhold til nasjonal skatterett. Disse vil også danne en bakgrunn for analysen i del 5.

2.2 EF-traktaten

EF-traktaten inneholder ingen bestemmelser som direkte omhandler harmonisering av medlemstatenes direkte beskatning. Dette skyldes for det første at det var færre slike direkte skatter i begynnelsen av EF-samarbeidet. For det andre var det ikke så mange selskaper og personer som beveget seg over grensene. For det tredje var, og er, statene

motvillige til å gi avkall på skattejurisdiksjon.³ De fire friheter – fri flyt av arbeid, kapital, personer og tjenester samt forbudet mot diskriminering, som er grunnleggende i EF-retten, setter imidlertid grenser for statenes beskatningsmyndighet. Dette ble slått fast i *Schumacker*: “Although direct taxation is a matter for the Member States, they must nevertheless exercise their direct taxation powers consistently with the Community Law.”⁴

Det finnes noe sekundærlovgivning på skatterettens område. Med sekundærlovgivning siktes det hovedsaklig til forordninger og direktiver. På skatterettens område er disse gitt i medhold av EF art 94 som er den generelle hjemmel for harmonisering. Forordninger kjennetegnes ved at de kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstatene. Det finnes ingen forordninger på skatterettens område. Det finnes derimot noen direktiver. Disse kjennetegnes ved at det er direktivenes formål som er bindende for medlemsstatene, men selve den internrettslige gjennomføring er overlatt til den enkelte stat. Eksempler på slike er fusjonsdirektivet og mor-datterselskapsdirektivet.⁵

På konsernbeskatningsområdet foreligger ikke noen sekundærlovgivning. Imidlertid har det vært satt i gang flere store arbeider for å få til lovgivning på dette området. Kommisjonen utarbeidet i 1990 et forslag til direktiv om overføring av underskudd over landegrensene.⁶ Dette ble imidlertid forkastet fordi statene ikke kom til enighet. Også Ruding-rapporten⁷, forslaget til Home State Taxation⁸ og Company Taxation-rapporten⁹ kan nevnes i denne sammenheng. Felles for disse er at de forutsetter at overføring av underskudd over landegrensene krever eksplisitt avtale mellom statene¹⁰, med andre ord at lovgivning må til. På denne bakgrunn hevdes det fra myndighetenes side at Marks & Spencer ikke kan kreve

³ Leegaard side 38 og Gjems-Onstad side 1420

⁴ C 279/93 *Schumacker* premiss 21

⁵ Rådsdirektiv 90/434/EØF, *Fusjonsdirektivet* og Rådsdirektiv 90/435/EØF, *Mor-datterdirektivet*

⁶ KOM (1990) 595

⁷ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, side 206, Brussel, 1992

⁸ Gammie M., Lodin S.O, *Home State Taxation*, IBFO Amsterdam 2001.

⁹ KOM (2001) 582 final, *Company Taxation in the Internal Market*

¹⁰ Vanistandael side 136

fradrag for underskudd i datterselskap i utlandet. Dette ville være å gå for langt i forhold til det statene kan pålegges etter EF art 43.

Det foreligger altså et spenningsforhold mellom statenes beskatningskompetanse, som i utgangspunktet er eksklusiv, og EF-traktatens generelle bestemmelser. Problemet kumulerer i *M&S* fordi det her er tale om å gi fradrag for underskudd i selskap som Storbritannia ikke har kompetanse til å beskatte. EF-domstolens rettspraksis har imidlertid vært dynamisk på skatterettens område slik at muligheten for at domstolen i *M&S* skal komme til at underskudd må kunne overføres fra én medlemsstat til en annen, er til stede. Også generaladvokaten avviser at det, i mangel på harmonisering, må lovgivning til.¹¹ Med andre ord er det et spenningsforhold mellom formålet til EU - å skape et indre marked fritt for restriksjoner, og statenes eksklusive beskatningskompetanse – som de er uvillige til å oppgi. I mangel på harmoniserende lovgivning på konsernbeskatningsområdet vil domstolens avgjørelse i *M&S* i høy grad være rettsskapende. Manglende positiv harmonisering kan føre til såkalt negativ integrering, dvs. avgjørelser fra EF-domstolen, som nødvendigvis blir integrering på mer ad hoc basis.¹²

2.3 Rettspraksis

Rettspraksis spiller en sentral rolle i EF-retten.¹³ At rettspraksis er en viktig rettskilde skyldes at EF-traktaten er en rammeavtale mer enn et detaljert regelverk.¹⁴ Hensynet til forutberegnelighet og konsekvens taler for å tillegge rettspraksis vekt, noe også EF-domstolen legger vekt på. Domstolen er også mer dynamisk, blant annet fordi traktaten er en rammeavtale, og mer politisk¹⁵ enn norske domstoler. Formålet med EU – å skape et

¹¹ Generaladvokatens uttalelse i C 446/03 *M&S* premiss 4 og 5

¹² Terra og Wattel side 152

¹³ Sejersted m.fl. side 214

¹⁴ Steiner and Woods side 40

¹⁵ Ståhl og Östermann side 45

indre marked fritt for restriksjoner – spiller således en viktig rolle i argumentasjonen til EF-domstolen.

2.4 Generaladvokatens forslag til avgjørelse

Som nevnt har generaladvokaten etter EF art 222 (2) avgitt sin uttalelse i *M&S*. Domstolen er ikke bundet av generaladvokatens forslag til avgjørelse, men i flertallet av sakene følges imidlertid generaladvokatens mening. Uttalelsens rettskildemessige vekt vil imidlertid avhenge av hvordan dommen forholder seg til uttalelsen, samt hvilke andre rettskilder som foreligger. Hvis domstolen kommer til samme resultat som generaladvokaten, kan forslaget gi veiledning ved tolkningen av dommen. Ofte er også generaladvokatens forslag fyldigere enn selve dommen.¹⁶ At den er fyldigere kan imidlertid også tale for å være forsiktig mht. den rettskildemessige vekt man tillegger forslaget.

2.5 Special Commissioners avgjørelse

Special Commissioners er en særskilt ankeinstans i skattesaker i Storbritannia. De to medlemmene i denne aktuelle saken er internasjonalt anerkjente skattejurister - Dr John Avery Jones CBE og Malcolm Gammie Q.C. I analysen er det derfor naturlig å se på argumentene som kom fram i deres avgjørelse.¹⁷

2.6 EF-retten og norske rettsregler

Jeg har nå presentert rent EF-rettslige rettskilder. Før jeg går videre må det sies noe om forholdet mellom EF-retten og norske rettsregler, for å ha et grunnlag for å avgjøre hvilken betydning *M&S* får for norske konsernbeskatningsregler.

¹⁶ Sejersted m.fl. side 215

¹⁷ Avgjørelsen er tatt inn i *Materials on EC & International Tax Law*. Van Raad. 2004/2005 side 2780

2.6.1 EF-rettens betydning for tolkningen av norske skatteregler

Direkte beskatning er som tidligere nevnt ikke omhandlet i EF-traktaten. Heller ikke i EØS-avtalen er det eksplisitte bestemmelser om harmonisering av statenes direkte beskatningsrett. Etter EØS-loven § 1 er imidlertid hoveddelen i EØS-avtalen gjort til norsk lov. De fire friheter, herunder etableringsfriheten i EØS art 31, er en del av hoveddelen, og dermed norsk lov.

I *Fokus Bank*¹⁸, som er den eneste avgjørelse fra EFTA-domstolen vedrørende direkte beskatning, uttalte domstolen at ”*Som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten.*”¹⁹ Uttalelsen er i tråd med *Schumacker*.²⁰ De fire friheter setter således begrensning også for EØS-statenes beskatningskompetanse.

2.6.2 EØS-avtalen art 6

Når det skal avgjøres hvorvidt norske konsernbeskatningsregler er i strid med EØS art 31, motstykket til EF art 43, må det tas hensyn til EF-domstolens tolkning av EF art 43. Dette følger av EØS art 6 som sier at bestemmelsene i EØS-avtalen skal fortolkes i samsvar med tilsvarende bestemmelsene i EF-traktaten - så langt disse i sitt materielle innhold er identiske og EF-domstolens avgjørelse er relevant. EØS art 31 og EF art 43 er i hovedsak identiske og det materielle innhold må således sies å være likt. At en avgjørelse ikke er relevant kan for eksempel skyldes at formålet med EØS og EF-samarbeidet er forskjellig. For eksempel etablerer ikke EØS en tollunion slik som EF. Argumenterer man for en forskjellig tolkning må det påpekes konkrete spesielle omstendigheter.²¹ Slike forhold foreligger ikke ved tolkningen av EØS art 31 og EF art 43. Avgjørelser fra EF-domstolen

¹⁸ E 01/04 *Fokus Bank* - henvist fra Frostating lagmannsrett, dom fra lagmannsretten ble avsagt 18.5.2005

¹⁹ E 01/04 *Fokus Bank* premiss 20

²⁰ C 279/93 *Schumacker* premiss 21

²¹ Bullen side 92

vedrørende EF art 43 er således relevante ved avgjørelsen av om norske konsernbekskatningsregler er i strid med EØS art 31. Det er imidlertid et vilkår etter EØS art 6 at avgjørelsen fra EF-domstolen er avsagt *før* undertegning av EØS-avtalen. EØS-avtalen ble undertegnet den 2. mai 1992. Imidlertid innebærer ODA-avtalen at senere avgjørelser også kan få betydning, se nedenfor.

2.6.3 ODA-avtalen

ODA-avtalen er avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol. Etter avtalen art 3 (2) følger at det skal tas tilbørlig hensyn til avgjørelser fra EF-domstolen som er avsagt *etter* undertegning den 2. mai 1992. Indirekte innebærer dette at også norske forvaltningsmyndigheter må ta hensyn til EF-domstolens avgjørelser.

I dom fra Frostating lagmannsrett avsagt 18.5.2005²², som gjaldt direkte beskatning, ble EF-domstolens praksis tillagt betydelig vekt ved tolkningen av EØS-avtalen. Det uttales at EØS og EF-retten legger betydelig vekt på rettspraksis og bruk av formålsbetraktninger og at et slikt rettskildebilde legger opp til en mer utviklingsorientert tolkning som ikke alltid er like forutsigbar. At norske myndigheter slutter seg til internasjonale traktater innebærer at de aksepterer en slik utvikling. Dommen er imidlertid anket og således ikke rettskraftig.

2.7 Oppsummering

Det er etter dette på det rene at EF-domstolens avgjørelse av om de engelske reglene om group relief er i strid med EF art 43, vil få betydning for hvorvidt de norske konsernbekskatningsreglene er i strid med EØS art 31.

I henhold til EØS-loven § 2 jf. protokoll 35 til EØS-avtalen følger også at ved konflikt mellom en EØS-regel og andre regler skal EØS-regelen gå foran. Hvis skatteloven § 10-4 er i strid med EØS art 31 skal altså art 31 gå foran skatteloven.

²² Fokus Bank-saken inntatt i Utv 2005 side 771

Jeg har nå sett på særtrekk ved rettskildebildet som har betydning for spørsmålet om etableringsretten kan sette grenser for nasjonale konsernbekskatningsregler. Disse særtrekk vil danne et bakteppe for analysen og forholdet til norsk rett.

Jeg vil nedenfor gi en presentasjon av de engelske konsernbekskatningsreglene som ligger til grunn for avgjørelse i *M&S*. Jeg presenterer deretter de norske reglene. Sistnevnte vil bli nærmere undersøkt under vurderingen av *M&S*' betydning for norske konsernbekskatningsregler (del 6).

3 Presentasjon av de engelske og norske konsernbekskatningsreglene

3.1 Generelt

Generelt kan man si at det finnes tre modeller for konsernbekskatning: Konsernligning (fiscal unit) som innebærer at konsernet ses som ett selskap (benyttes i Danmark), konsernresultatligning, herunder konsernbidragsordningen (benyttes i Norge, Sverige og Finland) og underskuddsoverføring (for eksempel group relief som benyttes i Storbritannia).²³ Under de to sistnevnte ordninger har statene vilkår som gjør at kun hjemmehørende selskaper kan nyte godt av ordningen. Dette for å beskytte skattefundamentet. Vilkåret vil nødvendigvis innebære en viss motstrid med et velfungerende indre marked.

3.2 De engelske reglene

De engelske reglene om group relief finnes i ICTA, Income and Corporation Taxes Act 1988 Part X Chapter IV section 402 til 413. Reglene tillater at underskudd i ett selskap avregnes mot overskudd i et annet selskap såfremt disse tilhører samme konsern. Dette innebærer at det mottakende selskap (the claimant company) reduserer sin skattepliktige inntekt med et tilsvarende beløp, og det givende selskap (the surrendering company) reduserer underskuddet som ellers ville blitt fremført.²⁴ Betaling for underskuddet som skjer fra det mottakende selskap til det givende behandles ikke som inntekt eller utbytte.

²³ Zimmer (*red.*) side 347 og Tvarnø side 198.

²⁴ Kun underskudd som skyldes driftstap, ubenyttede avskrivninger og - hvis the surrendering company er et investeringsselskap - ubenyttede administrasjonsutgifter, kan overføres, jf. Shipwright and Keeling side 627

ICTA 413 (3) oppstiller eierkrav til morselskapet i et konsern. Morselskapet må eie mer enn 75 % av aksjekapitalen i datterselskapet. Et konsern kan godt bestå av flere datterselskaper, så fremt eierkravet er oppfylt. I tillegg må morselskapet ha krav på 75 % av utbyttet.²⁵ Hvis eierskap går gjennom flere ledd multipliseres eierprosenten. Hvis et selskap A eier 80 % av aksjekapitalen i et datterselskap B som igjen eier 80 % i et datterselskap C er C således ikke med i konsernet A B. Eierandelen til A i C regnes da som 64 % (80 x 80 %). Underskuddet kan overføres oppover til morselskap, nedover til datterselskap og til siden mellom søsterselskaper.

Etter ICTA 413 (5) er det et vilkår at mottager og giver av underskudd er hjemmehørende eller driver virksomhet i Storbritannia. Samtlige selskaper i konsernet trenger således ikke å være hjemmehørende i Storbritannia. Også filialer i Storbritannia av utenlandske selskaper kan gi (hvis underskuddet er tilknyttet filialens inntekt) og motta underskudd.²⁶

I utgangpunktet må regnskapsperioden for giver og mottager være den samme for at underskudd skal kunne overføres. Hvis regnskapsperiodene ikke samsvarer foretas en forholdsmessig fordeling av underskuddet på de to regnskapsperiodene.

3.3 De norske reglene

Reglene om konsernbidrag finnes i skatteloven 1999 § 10-2 til § 10-4. Et selskap kan gi konsernbidrag til et annet selskap i samme konsern og få skattemessig fradrag for bidraget. Det mottakende selskap blir skattepliktig for bidraget. Fradraget for det givende selskap er imidlertid begrenset til alminnelig inntekt – det skal ikke kunne skapes underskudd ved å gi konsernbidrag. Mottager blir heller ikke skattepliktig utover givers fradragsrett. Reglene er på denne måten symmetriske.²⁷ Fradrag innrømmes for det inntektsår konsernbidraget besluttes for, og skatteplikt inntreffer samme inntektsår. Konsernbidrag skal besluttes på

²⁵ Tvarnø side 222

²⁶ European Tax Handbook 2005 s. 724

²⁷ Gjems-Onstad side 600

generalforsamling, jf. aksjeloven § 8-5 (2) jf. § 8-2. Ofte besluttes dette på samme generalforsamling hvor regnskapene også godkjennes, dvs. året etter inntektsåret.

For at det skal være tale om et skatterettslig konsern etter norsk rett, som er et vilkår for fradrag for konsernbidrag, kreves at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjekapitalen i datterselskapet og har 90 % av stemmene. Av § 10-4 sin henvisning til aksjelovens konserndefinisjon kan sluttet at blandet konsern godtas (for eksempel et ANS som eier to AS). Konsernbidraget kan imidlertid kun gis mellom aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper.

Både direkte og indirekte eierskap godtas. Dette innebærer at et skattekonsern kan omfatte både morselskap og flere datterselskaper. Det kreves at det er mer enn 90 % i hvert ledd men konsernbidrag kan gis fra for eksempel datterdatterselskap til morselskap, selv om det reelle eierforhold da er for eksempel 82,81 % (91 x 91 %).

Konsernbidrag kan gis både oppover til morselskap, nedover til datterselskap og til siden mellom søsterselskaper. Etter skatteloven § 10-4 må giver og mottager være ”norske selskaper”. Dette innebærer at selskapene må være hjemmehørende i Norge og henger sammen med at reglene er symmetriske (se ovenfor). Symmetrien kan ikke oppfylles hvis mottager er hjemmehørende i utlandet.²⁸

Det er på det rene at en norsk filial av utenlandsk selskap, til tross for ordlyden i skatteloven § 10-4, kan avgi konsernbidrag til norsk datterselskap, såfremt de har samme konsernspiss. Dette fordi skatteavtalene (hvis OECD’s mønsteravtale følges) krever at filialen ikke skal diskrimineres i forhold til norske selskaper. Imidlertid har det vært usikkert om norsk selskap kan avgi konsernbidrag til norsk filial med felles utenlandsk konsernspiss. I statsbudsjettet for 2006 foreslår imidlertid finansdepartementet at det bør kunne gis konsernbidrag også fra selskap til filial med felles konsernspiss innen EØS.²⁹

²⁸ Gjems-Onstad side 600.

²⁹ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 16

Det foreslås videre at det også bør kunne gis konsernbidrag fra filial av et EØS-selskap til en annen filial i Norge av et annet EØS-selskap, innen samme konsern.

Finansdepartementet uttaler imidlertid vedrørende *M&S* og konsernbidragsreglene at *”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.”*³⁰

Jeg har ovenfor gitt en oversikt over de aktuelle nasjonale skattereglene. Nedenfor følger selve analysen, men først må faktum og innholdet i EF art 43 presenteres.

³⁰ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 16

4 Marks & Spencer-saken

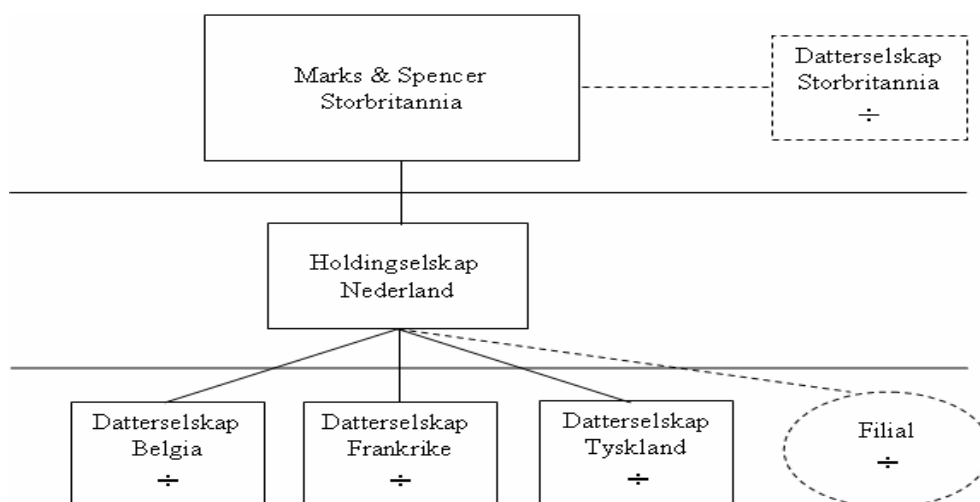
4.1 Faktum

Marks & Spencer, morselskapet i konsernet, er hjemmehørende i Storbritannia og således skattepliktig for hele sin inntekt etter globalinntektsprinsippet. Marks & Spencer opprettet datterselskaper i Belgia, Tyskland og Frankrike. Eierskapet var etablert gjennom holdingselskaper men dette har ikke betydning når det gjelder forholdet til EF-retten.³¹

Datterselskapene gikk med underskudd inntektsårene 1998 til 2001. I 2001 ble det franske selskapet solgt til en tredjepart og de andre selskapene opphørte med næringen.

Underskuddene kunne ikke utnyttes verken ved tilbakeføring eller fremføring.

Morselskapet i Storbritannia hadde derimot overskudd som det ville motregne mot underskuddene i utlandet og krevde på denne bakgrunn group relief. Dette ble nektet av ligningsmyndighetene i Storbritannia med den begrunnelse at datterselskapene ikke var hjemmehørende og heller ikke drev næring gjennom filial i Storbritannia.



³¹ Special Commissioners premiss 3

Marks & Spencer hevder at vilkåret om at datterselskapet måtte være hjemmehørende i eller drive virksomhet gjennom filial i Storbritannia er i strid med EF art 43. Det gjør det mindre attraktivt å etablere datterselskaper i utlandet fordi disse ikke kan overføre underskudd til morselskapet, i motsetning til hjemmehørende datterselskaper (se stiplet tegning). Også vilkåret om at underskuddet må være tilknyttet næring som drives gjennom filial i Storbritannia er et EF-stridig fordi det knytter an til hvor datterselskapet er hjemmehørende. Det er kun utenlandsk datterselskap som må opprette filial i Storbritannia for å kunne overføre underskudd (som må ha tilknytning til filialen).

Marks & Spencer hevder også at de engelske reglene er i strid med EF-retten fordi de begrenser friheten til å velge den mest gunstige etableringsformen. Opprettes datterselskaper kan ikke underskudd overføres. Opprettes filial kan derimot underskudd overføres til Storbritannia (se stiplet tegning). Motargumentet er at EF art 43 ikke innebærer at filialer og datterselskaper skal behandles likt og at datterselskaper og filialer ikke er sammenlignbare.

4.2 Saksgangen

Underskuddoverføring etter reglene om group relief ble nektet under ligningsbehandlingen. M&S anket avgjørelsen til Special Commissioners som også nektet underskuddsoverføring. Marks & Spencer anket til High Court of Justice som har bedt EF-domstolen om en prejudisiell avgjørelse. Generaladvokaten avga sin uttalelse 7. april 2005.

4.3 Spørsmålene fra High Court of Justice til EF-domstolen

High Court of Justice stilte følgende spørsmål til EF-domstolen: Er det i strid med EF-retten å ikke innrømme fradrag hos morselskap i én medlemsstat for underskudd fra datterselskap i en annen medlemsstat, når dette innrømmes fra datterselskaper som er

hjemmehørende i samme stat som morselskapet eller når etableringen er skjedd gjennom en filial.³²

Spørsmålet er stilt under følgende forutsetninger: Morselskapet skattlegges etter globalinntektsprinsippet, dvs. for all inntekt inkludert fra filial i utlandet. Dermed vil også underskudd fra filial i utlandet tas med i inntektsoppgjøret. Datterselskaper som ikke er hjemmehørende skattlegges ikke i Storbritannia og morselskapet skattlegges heller ikke for datterselskapets løpende inntekt. Underskudd i datterselskap medregnes således heller ikke.

Jeg har nå gitt en fremstilling av faktum og nasjonale konsernbeskatningsregler. Før jeg starter på selve analysen vil jeg gi en presentasjon av de aktuelle EF-rettslige bestemmelser.

4.4 Innholdet i EF art 43 og EØS art 31

EØS art 31 er motstykket til EF art 43 og innholdet er det samme.

De fire friheter innebærer fri flyt av arbeid, kapital, personer og tjenester. Fri flyt av personer innebærer bl.a. at fysiske og juridiske personer skal ha adgang til å opprette og drive henholdsvis selvstendig næringsvirksomhet og annen næringsvirksomhet i andre medlemsstater. Borgerne skal altså ha frihet til å etablere seg innenfor EU. Det er EF art 43 som gir borgerne etableringsfrihet. Marks & Spencer har benyttet seg av etableringsretten ved opprettelse av datterselskaper i andre medlemstater. EF art 12 om ikke-diskriminering gjelder generelt og kunne kommet til anvendelse. EF-domstolen har imidlertid slått fast at hvis noen av de fire frihetene kan anvendes skal disse gå foran som *lex specialis*.

EF art 43 innebærer at restriksjoner som hindrer statsborgere i én medlemsstat fritt å etablere seg for å utøve næringsvirksomhet på en annen medlemsstats område, er forbudt. EF art 48 likestiller selskaper med fysiske personer. Det gjelder altså et krav etter art 43 jf.

³² Spørsmålene er inntatt i Official Journal of the European Union. C 304/18. 13. 12.2003

art 48, om at selskaper hjemmehørende i én medlemsstat skal likestilles med innenlandske selskaper ved etablering i en annen stat. Forbudet gjelder også adgangen til å opprette agenturer, filialer og datterselskaper. Man skal også ha mulighet til å opprette og lede foretak på de samme vilkår som lovgivningen i etableringsstaten oppstiller for egne borgere. Bestemmelsen stiller altså krav til etableringsstaten. Denne kan ikke diskriminere selskaper fra andre medlemsstater. Art 43 er således en presisering av det alminnelige diskrimineringsforbud i EF art 12. Det gjelder altså et forbud mot *nasjonalitetsbestemt diskriminering*.

Skatteregler skiller imidlertid sjelden mellom hvilken nasjonalitet skattyter har. Vilkår for skattplikt knytter som regel an til hvorvidt skattyter er hjemmehørende eller driver næring i den aktuelle stat. Det er imidlertid slått fast i rettspraksis at forbudet også gjelder regler som formelt ikke er diskriminerende dvs. knytter an til nasjonalitet, men som i realiteten innebærer forskjellsbehandling (*indirekte diskriminering*). Hvis en stats skatteregler skiller mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattyter kan dette innebære indirekte diskriminering fordi en ikke-hjemmehørende skattyter oftere vil ha en annen nasjonalitet enn en hjemmehørende.

Det er slått fast i rettspraksis at verken etableringsstaten og opprinnelsesstaten kan ha diskriminerende regler.³³ Når det er opprinnelsesstaten som diskriminerer innebærer dette at hjemmehørende selskap som benytter etableringsretten behandles dårligere enn et hjemmehørende selskap som ikke gjør det.

EF-domstolen har i nyere praksis uttalt at også *ikke-diskriminerende restriksjoner* kan være forbudt etter art 43. I *Kraus* ble det slått fast at ”*all measures which prohibit, impede or render less attractive the exercise of that freedom*” må anses som restriksjon som er forbudt etter art. 43.³⁴ Det er særlig når det er opprinnelsesstaten som er i søkelyset at EF-domstolen undersøker om det dreier seg om en slik restriksjon.

³³ C 81/87 *Daily Mail*

³⁴ C 19/92 *Kraus* premiss 32

Nedenfor følger som nevnt analysen av saken. Marks & Spencer har anført to hovedgrunnlag for at de engelske reglene må være i strid med EF-retten: For det første anføres at det gjelder et prinsipp om at filialer og datterselskaper ikke kan forskjellsbehandles. Hadde Marks & Spencer opprettet filialer istedenfor datterselskapet hadde det vært mulig å overføre underskuddet til morselskapet. Dette hevdes å være i strid med et EF-rettslig prinsipp om at de ulike etableringsformene må likebehandles. Hvorvidt EF-retten inneholder et slikt prinsipp behandles nedenfor under punkt 5.1. For det andre hevder Marks & Spencer at vilkåret i reglene om group relief om at datterselskapet må være hjemmehørende i Storbritannia er en EF-stridig restriksjon på etableringsretten. Dette spørsmålet behandler jeg i punkt 5.2.

5 Analyse

Jeg tar her utgangspunkt i de to grunnlagene som Marks & Spencer anfører samt Special Commissioners' avgjørelse og generaladvokatens forslag til avgjørelse.

5.1 Kan Marks & Spencer kreve at et utenlandsk datterselskap likebehandles med en utenlandsk filial?

Marks & Spencers påstand er at siden underskudd kan kreves fradratt hvis selskapet hadde opprettet filialer istedenfor datterselskaper, må underskudd også kunne fradras når Marks & Spencer istedenfor valgte å opprette datterselskaper. Grunnlaget for dette er en påstand om at EF art 43 inneholder et krav til at de ulike etableringsformene må behandles på samme måte. Grunnlaget kan omformuleres til et spørsmål om hvorvidt det gjelder et nøytralitetsprinsipp i EF-retten, som innebærer frihet til å velge den mest hensiktsmessige etableringsform.³⁵

5.1.1 Gjelder et nøytralitetsprinsipp?

Konsekvensen av et slikt prinsipp er at de ulike etableringsformene må behandles på samme måte, uavhengig av om den skjer som datterselskap eller filial og at Marks & Spencer følgelig må kunne kreve fradrag for underskudd fra datterselskapene. Spørsmålet er om det i det hele tatt kan sies å gjelde et nøytralitetsprinsipp.

Special Commissioners

Special Commissioners er av den oppfatning at det ikke gjelder et nøytralitetsprinsipp mellom de ulike etableringsformene. De konkluderte med at sett fra etableringsstatens side

³⁵ Special Commissioners premiss 27

i visse tilfeller gjelder et krav til likebehandling³⁶ mens ulik skattemessig behandling av filial og datterselskap sett fra opprinnelsesstaten kun er et internt anliggende som ikke kan reguleres av EF-retten.³⁷

Generaladvokatens uttalelse

Generaladvokaten er også av den oppfatning at det ikke gjelder et krav til lik behandling av de ulike former for sekundære etableringsformer. I likhet med Special Commissioners er han av den oppfatning at dette er et internt anliggende. Han uttaler at ”*the provisions on freedom of establishment do not preclude different tax treatment from being accorded to legal or natural persons in different legal situations. It is not the purpose of those provisions to impose uniformity in the regimes applicable to the different types of establishment.*”³⁸ (min understrekning) Han er således av den oppfatning at filialer og datterselskaper ikke kan sammenlignes fordi de er i ulike situasjoner. Det er heller ikke er EF-rettens formål å kreve likebehandling mellom skatteregimene for de ulike etableringsformer.

5.1.2 Hva kan utledes av ordlyden i EF art 43?

Av artikkel 43 (1) 2. punktum følger at etableringsfriheten skal omfatte “*the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.*” Bestemmelsen inneholder en oppregning av hvilke etableringsformer som er beskyttet av den frie etableringsrett. En ordlydsfortolkning innebærer neppe at de ulike formene for etablering må likebehandles. Den gir snarere en *rett til sekundæretablering* - en adgang til å etablere seg i den annen stat gjennom “*agencies, branches and subsidiaries*”.

³⁶ Special Commissioners premiss 41

³⁷ Ibid. premiss 42 og 57

³⁸ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 49

Det er således tvilsomt om ordlyden kan tas til inntekt for at det gjelder et nøytralitetsprinsipp mellom de ulike etableringsformer.³⁹

5.1.3 Rettspraksis

Avoir Fiscal

*Avoir Fiscal*⁴⁰ kan imidlertid tas til inntekt for at det gjelder et nøytralitetsprinsipp. Frankrike skattla i denne saken både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattytere med en skattesats på 50 %. For å unngå dobbelbeskatning av utbytte ble det innrømmet kredit til selskaper som var hjemmehørende i Frankrike (inkl. utenlandske datterselskaper) for utbytte fra fransk selskap. Andre selskaper (inkl. utenlandske filialer) fikk kun kredit hvis kravet kunne baseres på skatteavtale. Dette ble ansett for å være brudd på EF-retten. Også filialene måtte innrømmes kredit etter loven. Forskjellsbehandling av datterselskap og filial ble ansett ulovlig. Det uttales at ”*The second sentence of the first paragraph of article 52 expressly leaves the traders free to choose the appropriate legal form in which to pursue their activities in another member state and that freedom of choice must not be limited by discriminatory tax provisions.*”⁴¹ Domstolen tolket altså artikkel 43 1. ledd annet punktum⁴², slik at den gir økonomiske aktører en rett til å velge den mest hensiktsmessige form på sine sekundæretableringer og at valgretten ikke må begrenses av diskriminerende skattebestemmelser. Umiddelbart kan dette ses som et krav om at én sekundær etableringsform ikke kan behandles dårligere enn en annen.

St.Gobain

Tilsvarende kan *St.Gobain*⁴³ påberopes til støtte for at det gjelder et nøytralitetsprinsipp. I korte trekk var faktum at hjemmehørende selskaper etter tysk rett hadde krav på unntak fra

³⁹ Cordewener m.fl. del to side 232.

⁴⁰ C 270/83 *Avoir Fiscal*

⁴¹ Ibid. premiss 22

⁴² Tidligere EF art 52

⁴³ C 307/97 *St.Gobain*

skatteplikt i Tyskland for utbytte fra selskaper i tredjeland. Faste driftsteder kunne da heller ikke nektes dette. Å nekte ikke-hjemmehørende selskapers filialer de samme skattemessig fordeler som hjemmehørende selskaper (herunder datterselskaper av utenlandsk selskap) førte til at det ble mindre attraktivt å ha kapitalandeler gjennom tyske filialer enn datterselskaper. Regelen ” *restricts the freedom to choose the most appropriate legal form for the pursuit of activities in another Member State, which the second sentence of the first paragraph of Article 52 of the Treaty expressly confers on economic operators.*”⁴⁴ Det uttales videre i premiss 44 at den forskjellige behandling som ikke-hjemmehørende selskapers filialer utsettes for i forhold til hjemmehørende selskaper og den restriksjon dette innebærer for friheten til å velge etableringsform, må betraktes som en og samme tilsidesettelse av EF art 43 og art 48⁴⁵. Tyske myndigheter anførte at situasjonen for filialer og datterselskaper ikke var sammenlignbar. Dette argumentet ble avvist av domstolen fordi filialer og datterselskaper ble beskattet likt.⁴⁶

Royal Bank of Scotland

Også *Royal Bank of Scotland*⁴⁷ kan tale for at det gjelder et nøytralitetsprinsipp. Saksforholdet var at filial av Royal Bank of Scotland etablert i Hellas ble beskattet med en høyere skattesats enn hjemmehørende selskaper. Dette utgjorde en restriksjon på EF art 43.

Resultatet, og den klare ordlyd i dommene, kan således tale for at det gjelder et nøytralitetsprinsipp som innebærer at filialer og datterselskaper må likebehandles.

Det kan imidlertid anføres flere argumenter mot at de ovennevnte dommene innebærer et krav om at én sekundær etableringsform ikke må behandles dårligere enn en annen. I disse dommene kunne retten like gjerne sammenlignet de utenlandske filialene med filialer av hjemmehørende selskaper, og ikke nødvendigvis sammenlignet dem med utenlandske

⁴⁴ C 307/97 *St.Gobain* premiss 42 Tidligere EF art 52 tilsvarer nåværende EF art 43

⁴⁵ Tidligere art 52 og art 58

⁴⁶ C 307/97 *St.Gobain* premiss 48 og 49

⁴⁷ C 311/97 *Royal Bank of Scotland*

datterselskaper.⁴⁸ I EF-retten gjelder at situasjonene må være sammenlignbare for at det skal være tale om ulovlig diskriminering. Sammenligningen kunne her skjedd mellom filial av utenlandsk selskap med *et hvilket som helst slags innenlandsk selskap* i sammenlignbar situasjon. Man kan neppe slutte fra kravet om at en filial skal likebehandles med et hvilket som helst innenlandsk selskap, at datterselskap skal behandles likt som filialer.⁴⁹

I de ovennevnte dommene behandlet etableringsstaten de utenlandske filialene tilsvarende som hjemmehørende selskaper når det gjaldt *selve skatteplikten*.⁵⁰ Når det derimot gjaldt fradrag ble filialene ikke behandlet på samme måte. Fradrag ble altså ikke innrømmet, i motsetning til for datterselskaper – som nødvendigvis er hjemmehørende selskaper. Tilsvarende er tilfellet i *CLT-UFA S.A.*⁵¹ Det foreligger ikke dom i saken enda, men i forslaget til avgjørelse legges til grunn at vurderingen må knyttes an til beskatningsgrunnlaget.⁵² Sammenligningen foretas imidlertid også her mellom selskap med filial og selskap med datterselskap.

5.1.4 Rettspolitiske hensyn

Et nøytralitetsprinsipp kunne føre til meget vidtrekkende konsekvenser for andre situasjoner: et datterselskap kan kun overføre midler til morselskap i form av utbytte – filialer kan overføre midler direkte, opprettelse av datterselskap krever i de fleste land innskudd av aksjekapital – i motsetning til filialer etc.

Tilsvarende konkluderer Special Commissioners - én stat må kunne ha strengere skatteregler enn en annen stat såfremt disse ikke er i strid med noen av de fire friheter.⁵³ At en stat har ordninger med filialer og datterselskaper anses således som en del av det interne

⁴⁸ Bullen side 187

⁴⁹ Cordewener m.fl. del to side 232

⁵⁰ Dette kalles “principle of recognition” og defineres bl.a. i Cordewener m.fl. del to side 223

⁵¹ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 253/03 *CLT-UFA S.A.*

⁵² Ibid. premiss 75 og 78

⁵³ Spesial Commissioners premiss 42

skattesystem og forskjellsbehandlingen har ikke sammenheng med noe grenseoverskridende element.

Et krav om likebehandling ville også gripe langt inn i statenes eksklusive kompetanse på skatterettens område, jf. generaladvokatens forslag i *M&S* premiss 49: dette ”*would have the effect of calling in question the more stringent tax regimes among the Member States even though no transnational situation was specifically contemplated*”.

En fullstendig likebehandling mellom selskap med henholdsvis filial og datterselskap i utlandet ville også innebære at den resultatutjevning (dvs. skattelegging som ett selskap) som gjelder mellom filial og hovedkontor også måtte gjelde mellom mor- og datterselskap. Dette er ikke tilfellet internt i Storbritannia heller og viser at forskjellsbehandlingen mellom filial og datterselskap ikke kan knyttes til noe grenseoverskridende element. Dette er et krav for at EF-retten skal gjelde.⁵⁴

I tillegg kan anføres at et absolutt nøytralitetsprinsipp ville innebære at medlemsstatene heller ikke kunne behandle selskaper hjemmehørende i en annen stat bedre enn selskaper hjemmehørende i egen stat. EF-retten regulerer ikke det forhold at en stat behandler utlendinger *bedre* enn egne borgere. Et absolutt nøytralitetsprinsipp ville innebære at heller ikke egne borgere kunne behandles dårligere enn utlendinger.⁵⁵

Rettspolitiske hensyn taler således mot at det gjelder et likebehandlingskrav for de ulike etableringsformene.

5.1.5 Krever formålet med EU at det gjelder et nøytralitetsprinsipp?

Et indre marked, som man søker å oppnå med EU-samarbeidet, kan sammenlignes med et lands interne handel – dvs. uten grenser. Også internt i landet er det forskjell på de ulike

⁵⁴ Cordewener m.fl. del to side 231 venstre spalte

⁵⁵ Se også Special Commissioners premiss 58

regelsettene for filialer og datterselskaper. Det er ikke nødvendig å behandle datterselskaper og filialer likt for at det indre marked skal kunne fungere.⁵⁶ Formålet med EU-samarbeidet (og EØS-samarbeidet) krever derfor neppe en slik likebehandling.

5.1.6 Delkonklusjon I

Av EF art 43 kan det neppe utledes at det gjelder et nøytralitetsprinsipp. Rettspraksis, og den klare ordlyden i dommene, oppstiller imidlertid et slikt prinsipp. Rettspolitiske hensyn taler i retning av at det ikke bør gjelde et nøytralitetsprinsipp. Det er klart at det etter EF-retten gjelder et krav om at sekundæretableringer ikke skal behandles dårligere enn hjemmehørende selskaper i en sammenlignbar situasjon, dvs. som er likestilt mht. skatteplikt. Av dette kan det neppe slutes at filialer og datterselskaper generelt må behandles likt. Til støtte for denne konklusjon er at de tre nevnte dommene omhandler situasjoner hvor det er etableringsstaten som diskriminerer. I *M&S* er det derimot opprinnelsesstaten. Dette svekker den rettskildemessige vekten av dommene. Sistnevnte problemstilling har ikke vært oppe til behandling i EF-domstolen og det er usikkert hva domstolen vil komme til, og om den i det hele tatt vil ta stilling til spørsmålet.

5.1.7 Er filialer og datterselskaper sammenlignbare?

Man må også kunne se spørsmålet om nøytralitet fra et mer tradisjonelt ståsted og spørre: Er selskap med datterselskaper og selskap med filialer sammenlignbare? Det er etter EF-domstolens praksis bare forbudt med forskjellsbehandling hvor situasjonene er sammenlignbare.

Special Commissioners

Special Commissioners er av den oppfatning at filialer og datterselskaper i utgangspunktet ikke er sammenlignbare. Det uttales at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattytere i utgangspunktet ikke er i sammenlignbare situasjoner, med mindre selskapene beskattes

⁵⁶ Bullen side 188

likt.⁵⁷ Dette samsvarer for så vidt med det synspunkt at filialer i *Avoir Fiscal, St.Gobain* og *Royal Bank of Scotland* ble behandlet likt i forhold til skatteplikt og at de *derfor* ikke kunne forskjellsbehandles i forhold til skattefordeler.

Generaladvokatens uttalelse

Generaladvokaten knytter ikke bare an til beskatningsgrunnlaget til utenlandsk filial og datterselskap. Forskjellsbehandlingen er ”*not due solely to the fact that they are subject to the different tax obligations but to the United Kingdom system of corporate taxation*” og at dette faller utenfor artikkel 43 sitt virkeområde.⁵⁸ Han konkluderer dermed i premiss 49 med at datterselskaper og filialer ikke er i sammenlignbare situasjoner – de er ”*in different legal situations*”.

5.1.8 Beskatningsgrunnlaget for filial og datterselskap

Storbritannia skattelegger kun overskudd fra filialer og ikke fra datterselskaper i utlandet. Med andre ord har Storbritannia ikke beskatningskompetanse til datterselskaper i utlandet. Dette skyldes territorialprinsippet. Filialer i utlandet skattlegges imidlertid i samsvar med globalinntektsprinsippet. Marks & Spencer med datterselskap i utlandet og et hypotetisk selskap med utenlandsk filial behandles således ulikt med hensyn til beskatningsgrunnlaget.

Det kan imidlertid hevdes at ulikheten i beskatningen av filialer og datterselskaper er av mer teoretisk art. Dette fordi Storbritannia innrømmer kredit for skatt som filialen evt. har betalt i utlandet. Man kan på denne bakgrunn hevde at den skattemessig behandling i mange tilfeller ”*results in the same zero taxation as in the case of a foreign subsidiary with its corporate shelter.*”⁵⁹

⁵⁷ Special Commissioners premiss 59

⁵⁸ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 4467/03 *Marks&Spencer* premiss 48

⁵⁹ Cordewener m.fl. del to side 231 venstre spalte

Også det faktum at Storbritannia benytter regler som gir mulighet for skattemessig konsolidering kan tas til inntekt for at britiske myndigheter anerkjenner at morselskap med datterselskap og selskap med filial er sammenlignbare. Tilsvarende kan CFC-reglene (controlled foreign corporations) tale mot at filial og datterselskap er i ulike situasjoner.⁶⁰ CFC-regimet, som tilsvarer de norske Nokus-reglene⁶¹, innebærer at overskudd fra utenlandske datterselskaper i visse tilfeller skatlegges i aksjonærens hjemstat. Anerkjennelse av disse reglene svekker vekten av argumentet om at Storbritannia ikke skatlegger datterselskaper i utlandet og dermed argumentet om at datterselskaper og filialer ikke er sammenlignbare. Man kan etter dette se morselskap hjemmehørende i Storbritannia med datterselskap i utlandet ”*as something essentially similar (and thus comparable) to*” et morselskap i Storbritannia med filial i utlandet.⁶²

5.1.9 Delkonklusjon II

Selv om det kan anføres argumenter for at filialer og datterselskaper skattelegges likt må utgangspunktet være at etableringsformene er underlagt ulike beskatningsregimer, og dermed ikke er sammenlignbare. Imidlertid stiller dette seg annerledes hvis filial og datterselskap behandles likt i forhold til skatteplikt under en bestemt regel. Da må disse kunne sies å være i objektivt sammenlignbare situasjoner. Dette er mest praktisk hvor det er etableringsstatens regler som undersøkes.

5.1.10 Konklusjon

Mye taler for at det neppe gjelder et nøytralitetsprinsipp. Det er tvilsomt om Marks & Spencer kan nå frem med et krav om underskuddsoverføring med den begrunnelse at dette ville vært mulig hvis det istedenfor hadde etablert en filial.

⁶⁰ Se for øvrig C 196/04 *Cadbury Schweppes* hvor spørsmålet er om CFC-reglene er EF-stridige

⁶¹ Se sktl § 10-60 flg

⁶² Cordewener m.fl. del to side 231 venstre spalte

5.2 Innebærer de engelske reglene en restriksjon eller diskriminering?

Det neste spørsmål i saken er hvorvidt de engelske reglene diskriminerer eller oppstiller en restriksjon på etableringsretten fordi selskap med datterselskap i Storbritannia ville fått fradrag for underskudd i datterselskapet. Dette i motsetning til hvis datterselskapet er hjemmehørende i utlandet.

5.2.1 Forskjellen mellom restriksjon og diskriminering

Det er i teorien ført en diskusjon om hvorvidt man for å avgjøre om det dreier seg om en restriksjon må sammenligne skattyter som driver næringsvirksomhet i en annen medlemsstat med en hypotetisk skattyter som ikke driver grenseoverskridende virksomhet. Dette vil i så fall innebære at vurderingstemaet er det samme uansett om man spør om det dreier seg om restriksjon eller diskriminering.

Det går en flytende grense mellom skjult diskriminering og restriksjon. Skjult diskriminering innebærer at nasjonale regler ikke eksplisitt forskjellsbehandler ulike nasjonaliteter, men at resultatet likevel er forskjellsbehandling av utenlandsk selskap eller av selskap som benytter seg av etableringsretten. Diskriminering er av EF-domstolen definert som forskjellsbehandling av sammenlignbare situasjoner eller lik behandling av forskjellige situasjoner.⁶³ For å finne ut om det dreier seg om diskriminering er det derfor nødvendig å sammenligne situasjonen til Marks & Spencer med situasjonen til et selskap med datterselskaper i Storbritannia. Hvis det dreier seg om en restriksjon⁶⁴ trenger man tilsynelatende ikke foreta denne sammenligningen.

På området for direkte beskatning kan det imidlertid være vanskelig å slå fast at det dreier seg om en restriksjon uten at det foretas en sammenligning av selskaper som driver intern aktivitet med selskaper som driver grenseoverskridende aktivitet (eller fra etableringsstatens ståsted: hjemmehørende selskaper med selskaper om etablerer seg i

⁶³ Se for eksempel C 80/94 *Wielockx* premiss 17

⁶⁴ Se C 19/92 *Kraus* premiss 32 og avsnitt 4.4

staten). Dette fordi alle skatter i realiteten utgjør restriksjoner. Bull uttaler i denne sammenheng: ”*Transaksjoner som medfører skatter eller avgifter for én eller begge parter i transaksjonen, vil gjerne virke mindre attraktive enn transaksjoner som ikke utløser skatte- eller avgiftskrav.*”⁶⁵ Det faktum at alle skatter er byrdefulle og som sådan utgjør restriksjoner taler således for at det må foretas en sammenligning og det må være tale om forskjellsbehandling i tillegg, for at det skal kunne sies å foreligge en EF-stridig restriksjon.⁶⁶ Hvis ikke ville statene måtte rettferdiggjøre samtlige av sine skatter.

I saker for EF-domstolen vedrørende direkte beskatning, hvor det som i *M&S* er opprinnelsesstaten som oppstiller restriksjon, sammenlignes derfor skatteyttere som driver grenseoverskridende aktivitet med skattytere som kun driver intern virksomhet. Det er imidlertid ikke alltid at sammenligningen uttales eksplisitt.⁶⁷

Man kan si at den EF-stridige restriksjon *forårsakes* av diskriminering⁶⁸. I *Avoir Fiscal* gjaldt saken nektelse av fradrag ovenfor filialer av utenlandske datterselskaper. Fradrag ble imidlertid innrømmet filialer av hjemmehørende datterselskaper. Det uttales at ”*That discrimination constitutes a restriction on the right of establishment of insurance companies whose registered office in another member state, which is contrary to the first and second paragraphs of article 52 of the EEC treaty.*”⁶⁹ (min understrekning) I *ICI* og *X AB* og *Y AB*⁷⁰ betegner EF-domstolen det som forskjellsbehandling når juridiske personer behandles mindre gunstig av sin opprinnelsesstat dersom de etablerer datterselskaper i utlandet i stedet for å etablere datterselskaper i opprinnelsesstaten. Det er dette som er tilfellet i *M&S*.

⁶⁵ Bull s. 524

⁶⁶ Dajani m.fl. side 68

⁶⁷ Jf. for eksempel C 35/89 *Verkooijen*

⁶⁸ Bullen side 169

⁶⁹ C 270/83 *Avoir Fiscal* premiss 27. Se også C 397/97 *St. Gobain* premiss 44

⁷⁰ C 264/96 *ICI* premiss 23 og 24 og C 200/98 *X AB* og *Y AB* premiss 28

5.2.2 Delkonklusjon

Det er således gode grunner som taler for at man, for å finne ut om det dreier seg om en restriksjon, må sammenligne, tilsvarende som når man skal finne ut om det dreier seg om diskriminering.⁷¹

5.2.3 Foreligger det en EF-stridig restriksjon i *M&S*?

Marks & Spencer kan etter de engelske reglene ikke kreve group relief for underskudd i de utenlandske datterselskapene. Dette hadde vært mulig hvis datterselskapene hadde vært hjemmehørende i Storbritannia. Marks & Spencer hevder at reglene utgjør en restriksjon på etableringsfriheten fordi de gjør det mindre attraktivt å etablere datterselskaper i utlandet i forhold til i Storbritannia. Skattyter som benytter seg av etableringsretten behandles altså dårligere enn en skattyter som ikke gjør det. Grunnlaget for påstanden er art 43 og rettspraksis som sier at heller ikke opprinnelsesstaten kan oppstille restriksjoner eller diskriminere skattyter som etablerer seg i en annen medlemsstat.

Special Commissioners

Special Commissioners konkluderer med at de engelske reglene ikke innebærer en restriksjon.⁷² De er av den oppfatning at klagen egentlig går ut på at ingen av landene, verken Storbritannia eller Belgia, Frankrike eller Tyskland, innrømmer fradrag for underskuddene. I realiteten skyldes dette ulikheter i de forskjellige landenes skattesystemer og slike ulikheter kan ikke utgjøre restriksjoner. Fordi Marks & Spencer valgte å etablere seg i utlandet ble selskapet underlagt ulike skatteregler - dette kan ikke anses som en restriksjon, men snarere manglende harmonisering av statenes skattesystem. Dette kan ikke Storbritannia ta på sin kappe.

Det anføres også at situasjonen til utenlandsk datterselskap og hjemmehørende datterselskap ikke er sammenlignbar og at de dermed kan forskjellsbehandles. Situasjonene

⁷¹ Se i denne retning også Cordewener m.fl. del to side 218 punkt 4.2 og fotnote 66

⁷² Special Commissioners premiss 62 til 78, særlig premiss 75

er ikke sammenlignbare fordi Storbritannia ikke beskatter overskuddet i de utenlandske datterselskapene i motsetning til de hjemmehørende.⁷³

Generaladvokatens uttalelse

Generaladvokaten kom derimot til at de engelske reglene utgjør en restriksjon – nærmere bestemt en ”*exit restriction*”.⁷⁴ I premiss 54 slår han på denne bakgrunn fast at det ikke er nødvendig å sammenligne Marks & Spencer med en hypotetisk skattyter som ikke benytter seg av etableringsretten. Generaladvokaten kommer imidlertid til at reglene innebærer en restriksjon *fordi* adgangen til group relief utgjør en skattefordel for dem som kan nyte godt av dem - noe som ikke er tilfellet for konsern som ønsker å etablere seg med datterselskaper i utlandet.⁷⁵ Generaladvokaten sammenligner altså situasjonen til Marks & Spencer med en hypotetisk skattyter som ikke har datterselskaper i utlandet, til tross for uttalelsen om at sammenligning ikke er nødvendig. Dette samsvarer med det han uttaler i premiss 28 om restriksjoner: ”[T]he non-discrimination-rule is not absent. Yet it is no longer linked to the criterion of nationality. It is based on the use of the right to freedom of movement.” Spørsmålet er altså om det er knyttet noen ulempe til det å etablere seg i en annen medlemsstat i motsetning til sin egen stat. I vurderingen av om det dreier seg om en restriksjon forutsettes således at situasjonene er sammenlignbare. Likevel avviser generaladvokaten at det er nødvendig å ta stilling til argumenter om at situasjonene ikke er sammenlignbare.

Det må her nevnes at EF-domstolen ofte har fulgt samme fremgangsmåte som generaladvokaten. Den slår ofte først fast at det dreier seg om en restriksjon og vurderer deretter hvorvidt situasjonene er sammenlignbare under spørsmålet om restriksjonen kan rettfærdiggjøres. Jeg mener at man ville fått en klarere fremgangsmåte dersom disse argumentene ble vurdert allerede under spørsmålet om det i det hele tatt dreier seg om en restriksjon.

⁷³ Ibid. premiss 98 til 100

⁷⁴ Generaladvokatens uttalelse i C 446/03 *M&S* premiss 53

⁷⁵ Ibid. premiss 52

5.2.4 Sammenligning mellom Marks & Spencer med datterselskap i utlandet og selskap med datterselskap hjemmehørende i Storbritannia

Sammenlignes situasjonen til Marks & Spencer med situasjonen for et hypotetisk selskap som kun har datterselskaper i Storbritannia, er det liten tvil om at sistnevnte behandles gunstigere enn førstnevnte. Den ugunstige behandling skyldes at Marks & Spencer benytter seg av etableringsretten. De engelske reglene utgjør således i utgangspunktet en EF-stridig restriksjon.

Det kan imidlertid anføres at situasjonene ikke er sammenlignbare fordi kun hjemmehørende datterselskaper skattelegges i Storbritannia, i motsetning til datterselskaper i utlandet. Dette ble hevdet av Special Commissioners. I forlengelsen av dette blir det i så fall spørsmål om det er hele skattesystemet generelt som skal sammenlignes eller kun group relief – regimet.

Utgangspunktet for domstolen har vært å sammenligne den konkrete nasjonale ordning og dens virkning for skatteyder i rent nasjonale situasjoner og for skattyter som driver grenseoverskridende aktivitet.⁷⁶ Også i *Avoir Fiscal, St. Gobain, Royal Bank of Scotland* og *CLT-UFA S.A.* ble sammenligning foretatt på grunnlag av den konkrete beskatning. I group relief-regimet er det den skattemessige behandling av *underskudd* som er aktuelt. Skatteplikten for overskudd tilhører ikke dette regelsett. Overskudd skattelegges alltid hos datterselskapet enten det er utenlandsk eller hjemmehørende i Storbritannia (når man ser bort fra utbytte). Det er kun underskudd som kan overføres. Dette kan tale for at situasjonene *er sammenlignbare* hva gjelder underskudd og at argumentet til Special Commissioners om at situasjonene ikke er sammenlignbare ikke kan nå frem.

Det kan i denne sammenheng også nevnes at det antagelig ikke er datterselskapene som skal sammenlignes, men morselskapene, jf. *Bosal* premiss 39.⁷⁷ Generaladvokaten i *M&S*

⁷⁶ Cordewener m.fl. del to side 228

⁷⁷ Se også Lyons Q.T. side 447

hevder imidlertid i premiss 52 at det er konsernet som helhet som skal sammenlignes. Det riktige må etter min mening være at man må se på hvem som er korrekt skattesubjekt for reglene. I dette tilfellet kan det hevdes at det er konsernet som helhet som er skattesubjektet. Tar man EF-retten med i betraktning er det imidlertid mest naturlig å legge til grunn at det er morselskapet som riktig subjekt, fordi det er morselskapet som benytter seg av etableringsretten.

5.2.5 Konklusjon

Det må etter dette legges til grunn at reglene som kun innrømmer group relief for hjemmehørende selskaper utgjør en restriksjon i strid med EF art 43.

5.3 Kan restriksjonen rettferdiggjøres?

Forutsatt at EF-domstolen kommer til at de engelske reglene er i strid med EF-retten - da må restriksjonen rettferdiggjøres hvis reglene likevel skal kunne stå seg. I henhold til rettspraksis kan visse restriksjoner rettferdiggjøres fordi de kan begrunnes i den EF-rettslige læren om allmenne hensyn.

5.3.1 Læren om allmenne hensyn

Det finnes uskrevne og skrevne regler i EF-retten om at nasjonale regler som er i strid med EF-retten i visse tilfeller kan godtas. For eksempel kan restriksjoner på etableringsfriheten godtas hvis de skyldes hensynet til offentlig orden, sikkerhet eller folkehelsen jf. EF art. 46 (og EØS art. 33). Det har i tillegg til disse skrevne unntak vokst frem en egen ulovfestet lære om allmenne hensyn.⁷⁸

⁷⁸ Læren er utviklet på bakgrunn av C 120/78 *Cassis de Dijon*

Enhver skatt for så vidt begrunnes i allmenne hensyn. Skatter er i all hovedsak begrunnet i hensynet til å skaffe eller opprettholde offentlige inntekter.⁷⁹ Det har av denne grunn utviklet seg typiske relevante allmenne hensyn som ofte påberopes på skatterettens område. Provenyhensyn, dvs. hensynet til å opprettholde nasjonale skattefundamenter, godtas for eksempel ikke av EF-domstolen.⁸⁰ Hvis sistnevnte skulle godtas ville det føre til at statene kunne utøve sin beskatningskompetanse uten hensyn til de fire friheter fordi all skatt kan begrunnes i provenyhensyn. Myndighetene i Storbritannia påberopte bl.a. provenyhensyn som rettferdiggjøring av vilkåret om at konsernselskapet må være hjemmehørende i Storbritannia. Dette ble i tråd med tidligere rettspraksis avvist av generaladvokaten.⁸¹ Det samme vil sannsynligvis bli gjort av domstolen. Andre hensyn som ofte påberopes er kontrollhensyn, hensynet til å forhindre skatteunndragelse og hensynet til sammenhengen i skattesystemet.⁸² Se avsnitt 5.3.3.

5.3.2 *Gebhard* – 4 vilkår

I *Gebhard*⁸³ oppstilte EF-domstolen 4 betingelser som må være oppfylt for at allmenne hensyn skal kunne godtas som rettferdiggjørende. Restriksjonen må være begrunnet i et tvingende samfunnsmessig hensyn, den må være egnet til å oppnå sitt formål, den må være proporsjonal og den må anvendes uten forskjellbehandling.

Det er imidlertid ikke alle former for forskjellsbehandling som utelukker at læren om allmenne hensyn kan benyttes. *Bachmannsaken*, *Kommisjonen mot Belgia* og *Royal Bank of Scotland*⁸⁴ kan tas til inntekt for at det kun er åpen forskjellsbehandling (dvs. på grunnlag av nasjonalitet) som *ikke* kan begrunnes i uskrevne allmenne hensyn. Skjult eller

⁷⁹ Sejersted m.fl. side 416

⁸⁰ Se for eksempel C 307/97 *St.Gobain* premiss 51

⁸¹ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 56

⁸² Sejersted m.fl. side 421 flg

⁸³ C 55/94 *Gebhard* se domsslutningens punkt 6

⁸⁴ C 204/90 *Bachmann*, C 300/90 *Kommisjonen mot Belgia*, C 311/97 *Royal Bank of Scotland*

indirekte forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet samt restriksjoner kan imidlertid begrunnes i uskrevne allmenne hensyn.⁸⁵ De engelske reglene innebærer ikke åpen forskjellsbehandling – det som må avgjøres er således om det finnes relevante hensyn som kan benyttes i denne saken. Videre må det avgjøres hvorvidt restriksjonen er egnet og proporsjonal for å oppnå sitt formål.

5.3.3 Relevante allmenne hensyn i *M&S*

De britiske myndighetene anfører at hensynet til risikoen for tap av beskatningskompetanse og tap av kontroll med det britiske skattesystemet må kunne rettfærdiggjøre restriksjonen.⁸⁶

Med tap av kontroll siktes det som regel til at det kan være vanskelig for den stat som skal beskatte inntekten, evt. innrømme fradraget, å kontrollere opplysninger som skattyter gir i grenseoverskridende situasjoner.⁸⁷ I denne konkrete sak siktes det antagelig til at det kan være vanskelig å kontrollere om underskudd i andre land virkelig er reelle. Kontrollhensyn og hensynet til å unngå skattunndragelse er blitt godtatt som relevante hensyn men har aldri blitt tatt til følge.⁸⁸ Kontrollhensyn godtas ikke som rettfærdiggjørende av generaladvokaten. Han henviser i premiss 81 til direktivene for gjensidig bistand.⁸⁹ Disse direktivene gir statene rett til utlevering av dokumentasjon fra en annen medlemsstat, som kan være nødvendig for å beregne den korrekte skatten.

Med tap av kompetanse siktes det antagelig til det faktum at Storbritannia ikke har beskatningskompetanse overfor datterselskaper som ikke er hjemmehørende i Storbritannia, men skal likevel innrømme fradrag for underskudd. Generaladvokaten godtar dette som et relevant hensyn antagelig på grunn av statenes suverenitet på

⁸⁵ Bullen side 490 og Sejersted m.fl. side 275 og 314

⁸⁶ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 57

⁸⁷ Bullen side 547

⁸⁸ Leegaard side 38.

⁸⁹ Rådsdirektiv 77/779/EØF, *Bistandsdirektivet*

beskatningsområde. Hensynet omformuleres til følgende: Rettferdiggjøring på bakgrunn av territorialprinsippet (se 5.3.4) og rettferdiggjøring på bakgrunn av sammenhengen i skattesystemet (se 5.3.7).

5.3.4 Territorialprinsippet

Både globalinntektsprinsippet og territorialprinsippet er utviklet med tanke på fordeling av beskatningskompetanse mellom statene. Territorialprinsippet gir en stat beskatningsrett til inntekt som er opptjent ved en kilde i landet. Fordeling av fradrag og innrømmelse av skattefordeler har ikke vært utviklet som en del av territorialprinsippet i samme grad som fordeling av beskatningskompetanse.⁹⁰ Det er imidlertid antatt at den stat som har beskatningskompetansen til inntekten også har plikt til å innrømme fradrag for kostnader knyttet til denne inntekten.⁹¹

Kan man på denne bakgrunn hevde at prinsippet innebærer et *forbud* mot å innrømme skattefordeler hvor staten ikke har beskatningskompetanse?⁹² Dette blir hevdet av britiske myndigheter. Underskudd kan da ikke fradras i Storbritannia. Denne tolkningen beror iht. generaladvokaten på en feilaktig forståelse av prinsippet.

Argumentet til britiske myndigheter synes for så vidt logisk – det er rimelig at det bør være en sammenheng mellom skatteplikt og innrømmelse av fradrag. Men fra den påstand om at staten har plikt til å innrømme fradrag hvis den har beskatningskompetanse, kan man vanskelig slutte at det gjelder et *forbud* mot å innrømme fradrag hvis den ikke har beskatningskompetanse – særlig hvor dette leder til forskjellsbehandling. Det kan argumenteres for at territorialprinsippet ikke inneholder noe mer enn retten til å skattlegge ikke-hjemmehørende skattyter kun for inntekt oppstått i den aktuelle stat.

⁹⁰ Bullen side 348

⁹¹ Zimmer *Internasjonal* side 159

⁹² Generaladvokatens forslag til avgjørelser i C 446/03 *M&S* premiss 58.

Special Commissioners

Special Commissioners behandlet bare sammenhengen i skattesystemet som et rettferdiggjørende moment. Under dette moment argumenterte Special Commissioners for at manglende beskatningskompetanse til datterselskapets overskudd innebærer at det ikke kan innrømmes fradrag for underskudd. Dette kan imidlertid også ses som et uttrykk for territorialprinsippet. Anførselen behandles under neste punkt – sammenhengen i skattesystemet (punkt 5.3.7).

Generaladvokatens uttalelse

Generaladvokaten anfører at territorialprinsippet ble tatt til følge i *Futura*⁹³, men at tilsvarende ikke kan gjelde i *M&S*. Territorialprinsippet skal forhindre konflikter mellom statene vedrørende hvem som har beskatningskompetanse. Innrømmelse av group relief for selskaper med datterselskaper i utlandet vil ikke gå utover Storbritannias beskatningskompetanse.⁹⁴

5.3.5 Rettspraksis

Futura

I *Futura*⁹⁵ ble det som nevnt akseptert at territorialprinsippet kunne begrunne nektelse av fradrag - fordi staten ikke hadde beskatningskompetanse. Saken dreide seg om et fransk selskap som hadde en filial i Luxembourg. Iht. luxembourgsk lov var hjemmehørende selskaper skattepliktige etter globalinntektsprinsippet – dvs. underskudd i virksomhet utenfor Luxembourg kunne trekkes fra ved beregning av skattepliktig inntekt. Filialer av utenlandske selskaper - som ikke var hjemmehørende i Luxembourg - var kun skattepliktige for inntekt som ble oppebåret i Luxembourg etter territorialprinsippet. Underskudd kunne imidlertid fradras dersom det hadde økonomisk sammenheng med virksomheten i Luxembourg. Filialens inntekt kunne beregnes etter en fordelingsnøkkel på

⁹³ C 250/95 *Futura*

⁹⁴ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 62 og 63

⁹⁵ C 250/95 *Futura*

bakgrunn av selskapets samlede inntekt, hvor en del ble forutsatt å ha oppstått i filialen. Selskapet hadde for de aktuelle inntektsår underskudd som det fordelte etter en slik nøkkel. Etter luxembourgsk rett gjaldt imidlertid to vilkår for at underskudd skulle kunne fremføres i filialen. Tapet måtte være økonomisk relatert til inntekten i filialen og eget regnskap måtte føres iht. luxembourgsk rett. Fradrag ble nektet i Luxembourg fordi underskuddet ikke hadde en slik økonomisk sammenheng med filialens inntekter. EF-domstolen uttalte at kravet om økonomisk sammenheng var i samsvar med territorialprinsippet og at det derfor ikke innebar traktatstridig diskriminering.⁹⁶ Luxembourg hadde altså ingen plikt til å innrømme fradrag tilknyttet en inntekt som den ikke hadde rett til å beskatte.

Argumentet fra *Futura* passer imidlertid bra også på saksforholdet i *M&S*. Så lenge Storbritannia ikke har beskatningskompetanse til inntekt fra datterselskapet i utlandet kan det heller ikke kreves at landet innrømmer fradrag for underskudd fra datterselskapet. Imidlertid foreligger det en ulikhet i faktum idet det var etableringsstaten i motsetning til opprinnelsesstaten som oppstilte en restriksjon. Jeg kommer til betydningen av dette nedenfor.

Bosal

Også i *Bosal* ble territorialprinsippet påberopt. Her ble det imidlertid avvist.⁹⁷ Faktum var at et holdingselskap i Nederland, *Bosal Holding BV*, ble nektet fradrag for utgifter i forbindelse med eierandeler i utenlandske datterselskaper. Dette fordi utgiftene ikke på noen måte førte til erverv av inntekt som var skattepliktig til Nederland. Det ble innrømmet fradrag for kostnader relatert til datterselskaper hjemmehørende i Nederland, men ikke for tilsvarende kostnader til datterselskaper hjemmehørende i andre medlemstater. Nederland anførte at regelen var i samsvar med territorialprinsippet og henviste til *Futura*. I premiss 38 avviste EF-domstolen dette fordi det var tale om to skattytere, i motsetning til én som i *Futura*. Det ble også slått fast at sammenligning måtte skje på morselskapsnivå og ikke datterselskapsnivå, fordi det var morselskapet som var riktig skattesubjekt.

⁹⁶ Ibid. premiss 22

⁹⁷ C 168/01 *Bosal*

Det er således kun hvis det er tale om én skattyter at territorialprinsippet kan påberopes, jf. *Bosal*. Et hovedkontor og en filial er én skattyter. Et morselskap og et datterselskap er imidlertid to skattytere. Hvis det er tale om et hovedkontor og en filial kan det enten være etableringsstaten (der hvor filialen oppebærer inntekt) eller opprinnelsesstaten (der hvor hovedkontoret oppebærer inntekt) som kan diskriminere. Etableringsstaten tilsvarende da kildestaten og opprinnelsesstaten tilsvarende hjemstaten. Kildestat og hjemstat er skatterettslige uttrykk. Kildestat betyr den stat hvor inntekten har sin kilde. Hjemstaten er den stat hvor skattyter er hjemmehørende, for selskapers del (i grove trekk) der hvor ledelsen reelt utøves. Hvis det er tale om to skattytere kan det tilsvarende enten være etableringsstaten eller opprinnelsesstaten som diskriminerer. Men her vil det *alltid være hjemstaten som diskriminerer* fordi både et morselskap og et datterselskap alltid vil anses hjemmehørende i den aktuelle stat.

Av dette kan det utledes at når det er hjemstaten som diskriminerer kan således ikke territorialprinsippet påberopes for å rettferdiggjøre en restriksjon. Dette må i alle fall gjelde for hjemmehørende skattytere som skattelegges for hele sin inntekt etter globalinntektsprinsippet.

Manninen

Ovennevnte er også i samsvar med *Manninen*⁹⁸ hvor det uttales om territorialprinsippet at “*that principle does not preclude the granting of a tax credit to a person fully taxable in Finland in respect of dividends paid by companies established in other Member States (Futura Participations and Singer, paragraphs 18 to 22)*”⁹⁹. I ”fully taxable” må ligge at det dreier seg om globalinntektsprinsippet. Da kunne altså ikke territorialprinsippet påberopes.

⁹⁸ C 319/02 *Manninen*

⁹⁹ *Ibid.* premiss 38

Generaladvokaten ser også ut til å følge dette resonnement. I forslaget til avgjørelse i *M&S* uttales at kravet om group relief fremmes av morselskap som er hjemmehørende i Storbritannia og som er ”*subject under that head to unlimited fiscal obligations in that country*”. (min understrekning) Det må også her antas at det siktes til globalinntektsprinsippet. Det uttales videre at beskatningskompetansen ikke er begrenset og at Storbritannia under disse omstendigheter ikke er ”*entitled to rely on the principle of territoriality in order to refuse at company within a group resident in its territory the grant of an advantage connected with the transfer of losses*”.¹⁰⁰

Det er etter dette kun filialstat, som har begrenset beskatningskompetanse, som kan påberope territorialprinsippet som rettferdiggjøring av forskjellbehandling av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattyter. Territorialprinsippet kan imidlertid ikke rettferdiggjøre forskjellsbehandling av skattyter som er skattepliktig etter globalinntektsprinsippet og som benytter etableringsretten og skattyter som ikke gjør det.

5.3.6 Delkonklusjon I

Territorialprinsippet kan neppe rettferdiggjøre restriksjonen, dvs. vilkåret om at giver og mottager må være hjemmehørende i Storbritannia.

5.3.7 Sammenhengen i skattesystemet

Territorialprinsippet som grunnlag for å rettferdiggjøre en restriksjon kan omformuleres til rettferdiggjøring på bakgrunn av ”*the idea of symmetry and consistency of a domestic tax system*” altså sammenhengen i skattesystemet.¹⁰¹

¹⁰⁰ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 4446/03 *M&S* premiss 63

¹⁰¹ Cordewener m.fl. del to side 220

Special Commissioners

Special Commissioners er av den oppfatning at hvis EF-domstolen mot formodning skulle komme til at de engelske reglene utgjør en restriksjon så kan denne rettferdiggjøres av hensyn til sammenhengen i skattesystemet.

Generaladvokatens uttalelse

Også generaladvokaten kommer til at sammenhengen i skattesystemet kan rettferdiggjøre restriksjonen, men med en litt utradisjonell begrunnelse, se avsnitt 5.5. Han stiller på denne bakgrunn opp et forbehold om at group relief kan nektes i Storbritannia (restriksjonen kan rettferdiggjøres) hvis underskuddet kan utnyttes i utlandet.

5.3.8 Rettspraksis

Sammenhengen i en stats interne skattesystem er blitt påberopt av myndighetene i flere saker for EF-domstolen for å rettferdiggjøre en restriksjon. Hensynet er kun blitt godtatt i én sammenheng - i "tvillingsakene" *Bachmann* og *Commission vs. Belgia*.¹⁰² Dom ble avsagt samme dag og gjaldt de samme belgiske reglene.

Saksforholdet i den førstnevnte sak var at Bachmann flyttet til Belgia fra Tyskland. Han ville fortsette å betale forsikringspremier til sitt tyske forsikringsselskap og krevde fradrag for innbetalingene. Dette ble han nektet i Belgia. Til gjengjeld beskattet ikke Belgia forsikringsutbetalinger fra Tyskland til Bachmann. Hadde han betalt til et forsikringsselskap som var hjemmehørende i Belgia ville han fått fradrag for premiene og forsikringsutbetalingene ville blitt skattepliktige. Sammenhengen i systemet bestod således av at premiebetaling til belgiske forsikringsselskaper var fradragsberettiget og utbetalinger var skattepliktig, mens premiebetaling til utenlandske forsikringsselskap ikke var fradragsberettiget og utbetalinger heller ikke skattepliktige. Det forelå altså en sammenheng mellom fradragsretten for premiene og skatteplikten for

¹⁰² C 204/90 *Bachmann* og C 300/90 *Commission vs. Belgia*

forsikringsutbetalingene. Restriksjonen, nektelse av fradrag for premiene, var dermed ikke i strid med EF-retten.

I *Bachmann* premiss 21 uttales at det eksisterer ”a connection between the deductibility of contributions and the liability to tax sums payable by the insurers under pension and life assurance contracts.” Fra denne uttalelse har man i senere rettspraksis utledet at det må foreligge en *direkte sammenheng* for at sammenhengen i skattesystemet skal kunne påberopes.

Kravet til den direkte sammenheng er videre blitt spesifisert i etterfølgende praksis. I bl.a. *ICI* premiss 29 og *Asscher* premiss 59 avvises hensynet med den begrunnelse at det ikke forelå noen direkte sammenheng. I *Baars* premiss 40, *Verkooijen* premiss 58, *Bosal* premiss 30 og *Lenz* premiss 36 avvises hensynet til sammenhengen i skattesystemet fordi det dreide seg om særskilte former for beskatning, som rammet forskjellige skattepliktige.¹⁰³

Det er således etter de ovennevnte dommer et krav om en direkte forbindelse mellom en forutgående oppgivelse av proveny og etterfølgende skattekrav.¹⁰⁴ Videre må det dreie seg om samme skattyter. Sagt på en annen måte er det et vilkår at det må dreie seg om *samme beskatningsform* og *samme skattyter* for at kravet til direkte sammenheng skal være oppfylt.

5.3.9 Foreligger en *direkte sammenheng* i *M&S*?

I *M&S* er det tale om et morselskaps fradragmulighet for underskudd i et utenlandsk datterselskap. Vanligvis betraktes mor- og datterselskap som separate skattesubjekter og

¹⁰³ C 264/96 *ICI*, C 107/94 *Asscher*, C 251/98 *Baars*, C 35/98 *Verkooijen*, C 168/01 *Bosal*, C 315/02 *Lenz*

¹⁰⁴ Bullen side 515 med videre henvisning til Van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles* 578 (Geneve 2002)

separate juridiske personer. Slik også i EF-retten.¹⁰⁵ I utgangspunktet er således kravet til direkte sammenheng ikke oppfylt i *M&S* fordi det er tale om to ulike skattesubjekter. Dette er også konklusjonen til generaladvokaten – det dreier seg om ”*different taxpayers*”.¹⁰⁶

Det er videre et vilkår at det må dreie seg samme beskatningsform eller samme skatt for at sammenhengen i skattesystemet skal kunne påberopes. I *Bosal*, som gjaldt et morselskaps fradragrett for utgifter til utenlandsk datterselskap, uttales at ”*Where there is no such direct link, because, for example, one is dealing with different taxes or the tax treatment of different taxpayers, the argument based on the coherence of the tax system cannot be relied upon.*”¹⁰⁷

Sammenhengen i *M&S* består ikke av innrømmelse av fradrag og senere skatteplikt som i *Bachmann*, men snarere av nektelse av fradrag for underskudd hos datter og skattefrihet for overskudd.

I *Baars*¹⁰⁸ var spørsmålet om fritak for formuesskatt på selskapsandeler var i strid med EF-retten. Dette fordi fritaket kun gjaldt for andeler i nederlandske selskaper. Nederland anførte at fritaket var nødvendig for å unngå dobbelbeskatning av selskap og aksjonær. Sammenhengen skulle altså foreligge mellom inntektsbeskatningen av selskapet og formuesbeskatningen av aksjonæren. Dette ble ikke godtatt av EF-domstolen fordi det dreide seg om ulike former for beskatning.¹⁰⁹ I *Asscher*¹¹⁰ ble utenlandsk skattyter beskattet med høyere skattesats enn hjemmehørende skattyter. Nederland påberopte seg sammenhengen i skattesystemet som rettferdiggjørende fordi hjemmehørende skattyter

¹⁰⁵ Bullen side 524

¹⁰⁶ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 70 if

¹⁰⁷ C 168/01 *Bosal* premiss 30. Se også C 251/98 *Baars* premises 31 og 40, C 35/98 *Verkooijen* premises 58, C 168/01 *Bosal* premiss 30 og 32, C 315/02 *Lenz* premiss 36 og C 319/02 *Manninen* premiss 42 if.

¹⁰⁸ C 251/98 *Baars*

¹⁰⁹ *Ibid.* premiss 39 og 40

¹¹⁰ C 107/94 *Asscher*

måtte betale trygdeavgift i tillegg. Dette ble ikke akseptert av EF-domstolen. Vanlig inntektsbeskatning og innkreving av trygdeavgift ble ansett som ulike former for beskatning. I *Verkooijen*¹¹¹ og *Lenz*¹¹² ble beskatning av overskudd i selskap og beskatning av utbytte hos aksjonæren ansett som ulike beskatningsformer. I *Bosal*¹¹³ uttales i forbindelse med sammenhengen mellom morselskaps utgifter vedr. kapitalandeler og skatteplikt for datterselskaps overskudd at: ”*Unlike operating branches or establishments, parent companies and their subsidiaries are distinct legal persons, each being subject to a tax liability of its own, so that a direct link in the context of the same liability to tax is lacking and the coherence of the tax system cannot be relied upon.*”¹¹⁴ (min understrekning)

5.3.10 Delkonklusjon II

På bakgrunn av denne rettspraksis må det kunne utledes at vilkåret om samme skattyter og samme beskatningsform blir relativt strengt fortolket. Det har ikke blitt godtatt at det foreligger en direkte sammenheng når det er tale om beskatning av morselskap og datterselskap. Dette er situasjonen i *M&S* og sammenhengen i skattesystemet kan neppe påberopes som rettfærdiggjørende.

Special Commissioners er imidlertid av den oppfatning at kravet til samme skattyter er oppfylt. Dette fordi hvis man ser saken fra datterselskapets side foreligger det en sammenheng mellom nektelse av underskuddsoverføring og det at overskudd ikke skatlegges. Hvis man ser saken fra morselskapets side foreligger det en sammenheng fordi morselskapet ikke kan kreve fradrag for underskudd i datterselskapet og heller ikke blir skattepliktig for datterselskapets overskudd.¹¹⁵ Special Commissioners er videre av den

¹¹¹ C 35/98 *Verkooijen*

¹¹² C 315/02 *Lenz*

¹¹³ C 168/01 *Bosal* premiss 32

¹¹⁴ C 168/01 *Bosal* premiss 32, se også Lyons Q.C. s. 447 og Cordewener m.fl. del to side 229

¹¹⁵ Special Commissioners premiss 113 og 114

oppfatning at det foreligger ”*a direct link between the group relief granted for losses incurred by a surrendering company and the taxation of profits by the claimant company: both are subject to the same fiscal jurisdiction of the taxing state*”.¹¹⁶ Begge disse argumenter kan imidlertid sies å være en omformulering av territorialprinsippet. I forhold til territorialprinsippet understreket Special Commissioners at det utenlandske datterselskapet *ikke* var underlagt Storbritannias beskatningsjurisdiksjon og dermed at Storbritannia ikke kunne innrømme fradrag. Argumentasjonen i Special Commissioners avgjørelse kan således sies å være selvmotsigende på dette punkt. Synspunktet til Special Commissioners er heller ikke i tråd med den ovennevnte praksis på området.

Generaladvokaten uttaler også at det i den aktuelle sak ikke foreligger noen direkte sammenheng: ”*The advantage conferred on parent companies and the tax chargeable to subsidiaries concern different taxpayers in the context of distinct tax schemes.*”¹¹⁷

5.3.11 Foreløpig konklusjon

Kravet til direkte sammenheng kan på bakgrunn av ovennevnte ikke sies å være oppfylt i *M&S*. Det dreier seg om to ulike juridiske personer – et datterselskap og et morselskap. Disse er heller ikke underlagt samme beskatningsregime. Sammenhengen i skattesystemet kan da ikke rettferdiggjøre restriksjonen – dvs. vilkåret om at det givende selskap må være hjemmehørende i Storbritannia.

5.4 Har *Manninen* endret kravet til direkte sammenheng?

Det har vært tatt til orde for at bruksområdet for sammenhengen i skattesystemet bør utvides, dvs. at man ikke bør oppstille et så strengt vilkår om at det må foreligge en direkte sammenheng. Det er *Manninen*¹¹⁸ som er sentral på dette punkt.

¹¹⁶ Cordewener m.fl. del to side 229 med videre henvisning til avgjørelsen til Special Commissioners premiss 111 if

¹¹⁷ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446 /03 *M&S* premiss 70

Saksforholdet i *Manninen* var at finske aksjonærer ble nektet fradrag for godtgjørelse i skatt på utbytte fra utenlandske selskap. Godtgjørelse ville imidlertid blitt innrømmet hvis selskapet var finsk. Domstolen slo først fast at det dreide seg om en restriksjon etter EF artikkel 56 og artikkel 58 – fri bevegelighet av kapital. Den vurderte deretter om restriksjonen kunne godtas på grunn av sammenhengen i rettssystemet. Den kom til at restriksjonen - de finske godtgjørelsesreglene - ikke kunne godtas fordi de gikk ut over hva som var nødvendig og proporsjonalt i forhold til formålet med reglene.¹¹⁹ EF-domstolen trengte da ikke å ta stilling til om det forelå en direkte sammenheng eller om dette er nødvendig for at kravet til sammenhengen i skattesystemet skal være oppfylt. Domstolen kom imidlertid med noen interessante uttalelser som kan gi en viss veiledning.

5.4.1 Gjelder kun et krav til sammenheng – ikke direkte sammenheng?

Det uttales i *Manninen* at *Bachmann og Commission vs Belgia* bygger på at ”*in Belgian law, there was a direct link, in relation to the same taxpayer liable to income tax, between the ability to deduct insurance contributions from taxable income and the subsequent taxation of sums paid by the insurers*”.¹²⁰ (min understrekning) I premiss 45 uttales vedrørende de finske reglene at ” *Even if that tax legislation is thus based on a link between the tax advantage and the offsetting tax levy (...)such legislation does not appear to be necessary in order to preserve the cohesion of the Finnish tax system*”. (min understrekning) Det slås altså fast at det foreligger en sammenheng mellom godtgjørelsen for selskapsskatt og selskapsskatten som selskapet betaler. Sammenhengen bestod av at godtgjørelse for aksjonær alltid svarte til faktisk betalt selskapsskatt og hvis ubeskattet overskudd ble utdelt måtte selskapet betale skatt på dette (korreksjonsskatt).¹²¹ Det bestod altså en vekselvirkning mellom selskapsskatt og godtgjørelse og sammenhengen kan derfor sies å

¹¹⁸ C 319/02 *Manninen*

¹¹⁹ Se ovenfor i avsnitt 5.3.2

¹²⁰ C 319/02 *Manninen* premiss 42

¹²¹ Bullen side 517

være nærmere i *Manninen* enn i *Verkooijen* og *Lenz*.¹²² Det er imidlertid uklart om domstolen mener at dette utgjør en *direkte* sammenheng, i samme betydning som i *Bachmann* og etterfølgende rettspraksis, og for så vidt om dette er et krav. Det kan argumenteres med at siden domstolen bare taler om ”*a link*” og ikke ”*a direct link*” kan dette åpne for at kravet til direkte sammenheng kan modereres. Dette vil imidlertid være å strekke betydningen av domstolens uttalelse vel langt.¹²³

5.4.2 Generaladvokatens forslag til avgjørelse i *Manninen*

I *Verkooijen*¹²⁴ og *Lenz*¹²⁵ ble det som nevnt slått fast at beskatning av overskudd i selskap og beskatning av utbytte hos aksjonær ikke oppfylte kravet til direkte sammenheng. Også i *Manninen* dreide det seg om beskatning av aksjonær og selskap. I forslaget til avgjørelse i *Manninen* uttalte generaladvokaten i strid med det som ble sagt i *Verkooijen* og *Lenz* at det *likevel kan dreie seg om samme beskatningsform* fordi både beskatning av aksjonær og selskap ”*are both levied on current income*”¹²⁶ dvs. at de begge dreier seg om løpende beskatning. Dette ble verken bekreftet eller avvist av domstolen.

Generaladvokaten i *Manninen* er videre av den oppfatning at kravet til at det må dreie seg om samme skattyter kan føre til *vilkårlige resultater*.¹²⁷ Det konkluderes med at det i visse tilfeller bør være tilstrekkelig at det dreier seg om skatt ”*if not on the same taxpayer then at least on the same income or the same economic process*” (skatt på samme inntekt eller samme økonomiske transaksjon) og at den rettslige utforming sikrer at ”*the advantage accrues to the one taxpayer only if the disadvantage to the other is real and in the same amount*” (at den andre skattepliktige også reelt pålegges en byrde av tilsvarende

¹²² Se Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 319/02 *Manninen* premiss 5

¹²³ Se Bullen side 513 og 514

¹²⁴ C 35/98 *Verkooijen*

¹²⁵ C 315/02 *Lenz*

¹²⁶ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 319/02 *Manninen* premiss 56

¹²⁷ Ibid. premiss 57

omfang).¹²⁸ Det uttales at disse vilkårene, like godt som krav til at det må dreie seg om samme skattyter, sikrer at hensynet til sammenhengen i skattesystemet ikke misbrukes.¹²⁹ På denne bakgrunn finner generaladvokaten at hensynet til sammenhengen i skattesystemet kan komme til anvendelse i *Manninen*. Skatten ilegges selskapsoverskudd som videre deles ut som utbytte – det dreier seg altså om samme inntekt. Aksjonæren får kun fradrag for den skatt som selskapet har betalt – hvis det har betalt. Aksjonæren får altså fradrag for tilsvarende skattebyrde som selskapet ilegges. Heller ikke denne løsning tok domstolen standpunkt til.

Det at domstolen istedenfor å avvise hensynet til sammenhengen i skattesystemet avgjorde saken på grunnlag av om reglene var nødvendige mht. formålet *kan* tilsi at den er enig med generaladvokaten i en oppmykning av kravet om direkte sammenheng. Man kan imidlertid vanskelig legge til grunn at kravet ikke lenger gjelder absolutt kun på bakgrunn av at domstolen ikke tok direkte stilling til spørsmålet. I samme retning taler det faktum at generaladvokatens forslag i *Manninen* klart bryter med tidligere rettspraksis.¹³⁰

5.4.3 Konklusjon

Anvendelsesområdet til hensynet til sammenhengen i skattesystemet kan neppe sies å være endret. Uttalelsen i rettspraksis, for eksempel i *Bosal*¹³¹, om at det ved beskatning av morselskap og datterselskap er tale om ulike skattytere og ulike beskatningsformer må således fortsatt gjelde. Kravet til direkte sammenheng er da ikke oppfylt i *M&S* og hensynet til sammenhengen i skattesystemet kan ikke rettferdiggjøre restriksjonen.

¹²⁸ Ibid. premiss 61

¹²⁹ Ibid. premiss 62

¹³⁰ Bullen side 531

¹³¹ C 168/01 *Bosal*

5.5 Generaladvokatens uttalelse vedrørende kravet til direkte sammenheng.

Generaladvokaten i *M&S* følger imidlertid opp generaladvokatens uttalelse i *Manninen*. I forslag til avgjørelsen i *M&S* uttales det om kravet til direkte sammenheng at ”*that conception of fiscal cohesion rests on over-rigid criteria which are not always germane, regard being had to the objective pursued by the rules at issue.*”¹³² Generaladvokaten i *M&S* går imidlertid lenger enn generaladvokaten i *Manninen*: ”(...) *I propose to revert to the criterion of the aim of the legislation at issue.*” Han foreslår altså å kun legge vekt på formålet med reglene for å avgjøre om reglene er nødvendige for å opprettholde sammenhengen i skattesystemet.

Å legge vekt på formålet med reglene for å avgjøre om de er nødvendige er for såvidt i tråd med rettspraksis, jf. for eksempel *Manninen* og *Lasteyrie du Saillant* og *Lenz*¹³³.

Generaladvokaten i *M&S* er imidlertid av den oppfatning at man *ene og alene* skal se på formålet med reglene for å avgjøre om restriksjonen kan rettferdiggjøres. Hvis domstolen følger opp denne tankegangen vil det innebære et klart brudd med tidligere praksis.

5.5.1 Formålet med de engelske reglene

Det forutsettes i det følgende at domstolen følger generaladvokatens uttalelse om at formålet med reglene er avgjørende for å vurdere om sammenhengen i skattesystemet kan rettferdiggjøre restriksjonen. Hva vil dette innebære for vilkåret om at datterselskapet må være hjemmehørende i Storbritannia?

Generaladvokaten vurderer altså hvorvidt restriksjonen i de engelske reglene kan rettferdiggjøres på bakgrunn av formålet med reglene. Hvis restriksjonen er nødvendig for og proporsjonal til å ivareta formålet med reglene, kan hensynet til sammenhengen i

¹³² Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/02 *M&S* premiss 71

¹³³ C 319/02 *Manninen*, C 9/02 *Lasteyrie du Saillant*, C 315/02 *Lenz*. Se også E 01/04 *Fokus Bank*

skattesystemet rettferdiggjøre en restriksjon av etableringsretten. Formålet må selvsagt ikke være i strid med EF-retten.

Formålet med de engelske reglene er resultatutjevning i konsernet for å nøytralisere virkningene av valget av organisasjonsform.¹³⁴ Generaladvokaten kommer på denne bakgrunn til at det eneste proporsjonale og egnede tiltak som kan rettferdiggjøre at Storbritannia ikke innrømmer fradrag, er en regel om at hvis fradrag kan innrømmes eller allerede er innrømmet i etableringsstaten, kan fradrag i Storbritannia nektes. Dette fordi hvis fradrag allerede er innrømmet kan man ikke få fradrag en gang til, for da ville et konsern med datterselskap stilles *bedre* enn selskap med filialstruktur. Dette ville bryte med formålet til reglene.¹³⁵ De engelske reglene pr i dag som *totalt* nekter fradrag er etter dette synspunkt ikke nødvendige og proporsjonale og kan da ikke rettferdiggjøres.

5.5.2 Mulighet for å benytte underskuddet i utlandet

I premiss 82 i forslaget til avgjørelse uttales at EF art 43 og 48 “*do not preclude national legislation from making entitlement to group relief (...) subject to the condition that it be established that the losses of subsidiaries resident in other Member States cannot be accorded equivalent tax treatment in those Member States.*” Lovgivning som stiller som vilkår for group relief at underskuddet ikke kan benyttes av giver, vil altså være i samsvar med EF-retten. Generaladvokaten i *M&S* kan ha svart på et mer generelt, hypotetisk spørsmål når han uttaler seg om hvilken type lovgivning som kan være lovlig.¹³⁶ Hvis dette er tilfellet innebærer det at det som konkret slås fast kun er at reglene er EF-stridige. Dette vil kunne ha den følge at group relief må kunne kreves uavhengig av hva som foretas med underskuddet i utlandet, i alle fall før britiske myndigheter endrer reglene.

¹³⁴ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 72. Se også Cahiers de droit 2004 s. 34

¹³⁵ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 72 til 74

¹³⁶ Green and Levy s. 1244 høyre spalte

Uansett blir det et spørsmålet om nasjonale regler kan knytte an til hvorvidt *lovgivning* i den annen stat gjør det mulig å utnytte underskudd eller om reglene kan knytte an til hvorvidt underskudd *faktisk* er benyttet. Tolker man generaladvokatens forslag kan det se ut til at han legger vekt på hva *lovgivningen* i den aktuelle stat sier. For eksempel uttales at formålet med de engelske reglene ikke oppfylles hvis ”*the losses of the foreign subsidiaries are capable of being transferred or carried forward*”.¹³⁷ (min understrekning) Videre uttales at myndighetene kan ”*take account of the advantages likely to be afforded by the legislation of the State which the subsidiaries of the group are established*”.¹³⁸ (min understrekning) I premiss 79 sies at hvis hjemstaten til de utenlandske datterselskapene ”*enables those subsidiaries to impute their losses to another person or to carry them forward to other financial years*” (min understrekning) kan Storbritannia nekte fradrag for underskuddet. Disse formuleringene taler for at generaladvokaten mener at det skal legges vekt på om det er mulig å benytte underskuddet iht. *lovgivningen* i den aktuelle stat.

På den annen side uttales at nektelsen av fradrag for underskudd ”*must be justified and based on account being taken of the situations of the subsidiaries*”¹³⁹ og at en medlemstat må kunne kreve informasjon ”*as to the tax situation of the group*”.¹⁴⁰ (min understrekning) EF-domstolen legger i sin praksis oftest vekt på virkningene av den konkrete regel for den aktuelle borger. Ovennevnte trekker i retning av at man må undersøke hvorvidt underskuddet *faktisk* er utnyttet i datterselskapets hjemstat.

5.5.3 ”*equivalent treatment*”

Det må i alle tilfeller avgjøres om underskuddet i utlandet er underlagt eller kan underlegges ”*equivalent treatment*” som i Storbritannia, jf. generaladvokatens uttalelse om at ”*Justification based on cohesion of the system of relief can be accepted only if the*

¹³⁷ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 74

¹³⁸ Ibid. premiss 77

¹³⁹ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 77

¹⁴⁰ Ibid. premiss 81 og konklusjonen punkt 2

*foreign losses may be accorded equivalent treatment in the State in which those losses arise.*¹⁴¹ (min understrekning) Hvis det er eller vil bli gitt fradrag for underskuddet i utlandet kan det ikke gis fradrag i Storbritannia også. Som regel er det imidlertid adgang til å benytte underskudd, med mindre aktiviteten er opphørt eller selskapets er likvidert.¹⁴² Hvis en dom i favør av Marks & Spencer inneholder et forbehold om ”*equivalent treatment*” er det således ikke sikkert at dette vil få så stor betydning som man umiddelbart skulle tro. Man vil uansett måtte avgjøre hvor lik den skattemessige behandlingen må være for at vilkåret skal sies å være oppfylt.

Det kan oppstå praktiske problemer med en slik løsning som generaladvokaten legger opp til. Hvis et datterselskap går med underskudd ett inntektsår – som det ikke får utnyttet, og fradrag blir innrømmet i morselskapets hjemstat blir spørsmålet hva man skal foreta seg hvis datterselskapet senere år går med overskudd som kunne ha blitt motregnet mot underskuddet. En løsning kan være å kun innrømme fradrag i den annen stat hvis datterselskapet er likvidert eller har opphørt med næring. Eller man kan tenke seg en løsning hvor det gis fradrag for underskudd men hvis dette senere kan utnyttes i datterselskapet hjemstat så inntektsføre en sum tilsvarende underskuddet i morselskapet.¹⁴³

5.6 Konklusjon

Basert på analysen i del 5 kan det legges til grunn at det neppe gjelder et nøytralitetsprinsipp i EF-retten, at de engelske reglene antagelig utgjør en restriksjon og denne neppe kan rettferdiggjøres på bakgrunn av den tradisjonelle læren om sammenhengen i skattesystemet. Generaladvokaten slår også fast at de engelske reglene er i strid med EF art 43. Hvis forbeholdet til generaladvokaten følges i *M&S*, kan imidlertid restriksjonen likevel rettferdiggjøres – dvs. EF art 43 er ikke til hinder for at Storbritannia nekter fradrag for underskudd som er undergitt ”*equivalent treatment*” i utlandet.

¹⁴¹ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 76

¹⁴² Green and Levy side 1245

¹⁴³ Vanistendael side 143 har tatt til orde for en slik løsning

6 M&S-sakens betydningen for norsk rett

En dom i favør av M&S vil få stor betydning for norsk konsernbeskatningsrett, jf. avsnitt 2.6. Jeg vil her se på hva avgjørelsen konkret kan innebære for norsk rett – dvs. vilkåret om at mottager må være norsk for at fradrag skal innrømmes for konsernbidrag.

6.1 Er de norske reglene i strid med EF-retten?

Ulik utforming av de norske og engelske reglene kan tale mot at den norske konsernbidragsordningen er i strid med EF-retten selv om group-relief-ordningen skulle være det. Ulikhetene får størst betydning under avsnitt 6.2.3.

6.1.1 Nøytralitetsprinsipp

Konklusjonen ovenfor under punkt 5.1.6 var at det neppe kan sies å gjelde et nøytralitetsprinsipp i EF-retten. Statene kan således ha ulike regelsett for ulike etableringsformer uten at dette er EF-stridig.

Hvis EF-domstolen mot formodning skulle komme til at det gjelder et nøytralitetsprinsipp, ville dette for engelsk retts vedkommende føre til at underskudd i utenlandsk datterselskap må kunne overføres til Storbritannia. Dette fordi underskudd fra filial i utlandet kan overføres.

For Norges vedkommende ville et nøytralitetsprinsipp i utgangspunktet ikke gi krav på fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap fordi norsk regelverk ikke gir fradragsrett for konsernbidrag til filial i utlandet heller.

Hvis EF-domstolen skulle komme til at det gjelder et nøytralitetsprinsipp *og i tillegg* kommer til at reglene er i strid med EF-retten fordi selskap med engelske og utenlandske datterselskaper ikke kan forskjellsbehandles, må imidlertid et norsk selskap kunne gi konsernbidrag også til utenlandsk filial. Dette fordi det kan gis konsernbidrag til et utenlandsk datterselskap. Hvorvidt det vil svare seg å avgi konsernbidrag til filial vil da avhenge av hvorvidt den aktuelle skatteavtale benytter unntaksmetoden eller kreditmetoden.

6.1.2 Innebærer de norske reglene en restriksjon?

Konklusjonen på drøftelsen i punkt 5.2.2 er at man må foreta en sammenligning mellom den aktuelle situasjon og en sammenlignbar hypotetisk situasjon uten et grenseoverskridende element for å finne ut om det i det hele tatt dreier seg om en restriksjon. Tilsvarende må gjelde for vurderingen av norsk rett. Et norsk morselskap har anledning til å overføre konsernbidrag til norsk datterselskap med skattemessig virkning. Dette er ikke er mulig til et utenlandsk datterselskap. Benytter morselskapet seg av etableringsretten behandles det altså mindre gunstig enn ellers. Den ugunstige behandling skyldes det grenseoverskridende element. De norske reglene må dermed sies å utgjøre en restriksjon i strid med EØS art 31.

6.2 Kan restriksjonen rettfærdiggjøres?

Forutsatt at de norske reglene – dvs. vilkåret om at det mottakende selskap må være hjemmehørende i Norge – utgjør en restriksjon i strid med EØS-avtalen art 31 - kan nektelse av fradrag for konsernbidrag til utlandet likevel rettfærdiggjøres?

Dette må, som ved vurderingen av de engelske reglene, avgjøres ut fra læren om allmenne hensyn.

Det mest aktuelle hensyn som kan tenkes å rettfærdiggjøre de norske reglene er sammenhengen i skattesystemet. Sammenhengen består da av at norske myndigheter ikke

skattlegger datterselskaper i utlandet og at fradrag for konsernbidrag til utlandet da heller ikke kan være fradragsberettiget. Denne symmetriforutsetning, som kun er oppfylt hvis mottager er hjemmehørende i Norge, kan sies å ikke innebære noe mer enn det som følger av territorialprinsippet (se også avsnitt 5.3.7). I realiteten er begrunnelsen for reglene å beskytte det norske skattefundamentet.

6.2.1 Territorialprinsippet

Dette vil for norsk retts vedkommende innebære at hvis staten ikke har beskatningskompetanse til datterselskapers overskudd kan man heller ikke innrømme fradrag for konsernbidrag til dette selskapet.

Norge er hjemstaten til morselskapet og dette skattlegges etter globalinntektsprinsippet. Hvorvidt territorialprinsippet i en slik situasjon kan rettferdiggjøre reglene ble besvart benektende, jf. avsnitt 5.3.4 til 5.3.6. Ulikheten i utformingen av konsernbeskatningsregimet og group relief regimet kan ikke tilsi at det skal foretas noen ulik fortolkning av territorialprinsippet. Territorialprinsippet kan derfor heller ikke for Norges vedkommende rettferdiggjøre fradragsnektelsen.

6.2.2 Sammenhengen i skattesystemet

På bakgrunn av rettspraksis fra EF-domstolen ble det slått fast at det gjelder et krav om at det må foreligge en direkte sammenheng for at sammenhengen i skattesystemet skal kunne påberopes. Dette vilkåret innebærer to elementer – det må dreie seg om samme skattyter og samme beskatningsform. Disse kravene var ikke oppfylt i *M&S*. Etter de norske konsernbeskatningsreglene er det tale om muligheten for å gi konsernbidrag med skattemessig virkning fra norsk morselskap til utenlandsk datterselskap. De enkelte konsernselskaper anses som selvstendige skattesubjekter. Kravet til direkte sammenheng er således ikke oppfylt fordi det er tale om to ulike skattesubjekter. Uttalelsen i *Bosal*¹⁴⁴ må

¹⁴⁴ C 168/01 *Bosal* premiss 30 og 32

gjelde for de norske reglene også – mor- og datterselskaper tilhører ulike beskatningsregimer.

Verken kravet til samme skattyter eller samme beskatningsform er således oppfylt - det foreligger således ikke en direkte sammenheng for norsk retts vedkommende. Hensynet til sammenhengen i skattesystemet kan dermed i utgangspunktet ikke påberopes.

6.2.3 Hva innebærer generaladvokatens forbehold for norsk rett?

Hvis EF-domstolen følger generaladvokatens synspunkt kan hensynet til sammenhengen i skattesystemet likevel rettferdiggjøre restriksjonen. Generaladvokaten legger til grunn at man må avgjøre dette på bakgrunn av formålet med reglene. Underskuddsfradrag kan som nevnt nektes i Storbritannia hvis underskuddet er undergitt ”*equivalent treatment*” i utlandet.¹⁴⁵

Følges dette synspunkt må man se på formålet med de norske konsernbeskatningsreglene og om dette formålet gjør det nødvendig å nekte fradrag for konsernbidrag til utlandet.

Hensynene bak selve konsernbeskatningsreglene er resultatutjevning, dvs. nøytralitet, samt kapitaloppbygging i det mottakende selskap.¹⁴⁶

I norsk rett er det adgang til overskuddsoverføring (konsernbidrag) i motsetning til underskuddsoverføring. Faren for at underskudd blir benyttet to ganger er således ikke tilstede for norsk retts vedkommende. Imidlertid er det en risiko for at det norske selskapet gis fradrag for konsernbidrag uten at det blir skattepliktig hos mottaker. Da ville et konsern stilles *bedre enn* hovedkontor med filialer. Det ville således bryte med formålet til de

¹⁴⁵ Generaladvokatens forslag til avgjørelser i C 446/03 *M&S* premiss 76

¹⁴⁶ Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 6 annen spalte pkt 5a, Innst. O nr. 18 (1979-80) side 1 og Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 3.2.2

norske reglene, som bl.a. er nøytralitet, hvis fradrag ble innrømmet og konsernbidraget ikke ble skattepliktig.

Man kan altså neppe knytte forbeholdet til hvorvidt mottaker kan benytte et underskudd for at det norske selskap skal få fradrag. Hvorvidt underskudd kan benyttes av mottaker spiller ingen rolle for norsk rett bl.a. fordi reglene om konsernbidrag også legger til rette for kapitaloppbygging. Forbeholdet for norsk rett må etter dette innebære at det må innrømmes fradrag for konsernbidrag til utlandet hvis mottaker blir *beskattet* for bidraget i sin hjemstat. Sagt på en annen måte: Norske myndigheter kan ikke nekte fradrag for konsernbidrag til utlandet, men det kan oppstilles et vilkår om at kun hvis konsernbidraget blir skattepliktig i utlandet kan fradrag innrømmes.

Det man da må ta stilling til er hvorvidt konsernbidraget undergis ”*equivalent treatment*” - lik skattemessig behandling - i utlandet som i Norge.

6.2.3.1 Er konsernbidraget undergitt ”*equivalent treatment*” i den annen stat?

Generaladvokatens forbehold innebærer for engelsk retts vedkommende at man må se på hvorvidt underskuddet er eller kan benyttes i utlandet. I Norge må som nevnt det tilsvarende spørsmål bli hvorvidt konsernbidraget blir skattepliktig eller ikke i utlandet – med andre ord om konsernbidraget undergis ”*equivalent treatment*” som i Norge.

For å avgjøre om konsernbidraget blir skattlagt på tilsvarende måte som i Norge må det enkelte datterselskaps hjemstats regler (evt. det enkelte datterselskaps konkrete situasjon se avsnitt 5.5.2) vurderes. Jeg vil forsøke å si noe generelt om hvordan konsernbidrag fra Norge kan tenkes å bli behandlet i utlandet.

Aksjeeiertilskudd

Det forutsettes at det er penger som overføres fra morselskap til datterselskap. Man kan for det første tenke seg at tilskuddet ses på som aksjeeiertilskudd. Det er som regel ikke nødvendig at morselskapet får (flere) aksjeeierrettigheter i det mottakende selskap for at

tilskuddet skal kunne ses som aksjeeiertilskudd. Slike aksjeeiertilskudd behandles ofte som overkurs og er normalt ikke skattepliktig inntekt. Dette tilfredsstillers således ikke kravet til ”*equivalent treatment*”.¹⁴⁷

Virksomhetsinntekt

Videre kan konsernbidrag anses som fordel vunnet ved virksomhet. Det vil da bli skattepliktig som inntekt, og vilkåret om ”*equivalent treatment*” må antas å være oppfylt. Dette må antagelig gjelde også selv om skattesatsen i utlandet ikke er den samme. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om norske myndigheter kan begrense fradragsretten til samme skattesats som konsernbidraget skatlegges med i utlandet. Hvis sammenligning skal skje på morselskapsnivå¹⁴⁸, kan det vanskelig tenkes en slik begrensning. Et morselskap som har datterselskaper i utlandet ville da diskrimineres i forhold til morselskap som bare har datterselskap i Norge. *Eurowings*¹⁴⁹ kan også tas til inntekt for at det ikke er mulig å oppstille et slikt krav om tilsvarende skattesats. Saksforholdet her var at *Eurowings AG* var hjemmehørende i Tyskland. Selskapet leaset et luftfartøy fra et selskap i Irland. Når det skulle beregnes ervervsskatt for *Eurowings AG* tilla tyske myndigheter halve leasingavgiften og verdien av luftfartøyet. Dette ble ikke gjort hvis utleier var tysk. Formålet med reglene var å sikre at leasingavgifter og verdien av leasingobjekter alltid inngikk i beregningsgrunnlaget for selskapsskatten til én tysk skattyter, uavhengig av om utleier var etablert i Tyskland eller ikke. Dette var EF-stridig. Hjemmehørende tjenesteytere kunne ikke belastes med ekstra skatt for å kompensere for lav beskatning av ikke-hjemmehørende tjenesteytere.

Man kan imidlertid spørre om generaladvokatens uttalelse om at sammenligning skal skje på konsernnivå, og ikke på morselskapsnivå, kan endre dette.¹⁵⁰ Hvis det er konsernet som sådan som skal vurderes mht. nøytralitetsformålet kan dette tale for at myndighetene *kan*

¹⁴⁷ Se også Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 9.2.2004 om hva som er innskutt eierkapital

¹⁴⁸ Slik C 168/01 *Bosal* Se også punkt 4.2.4 if.

¹⁴⁹ C 294/97 *Eurowings*

¹⁵⁰ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i C 446/03 *M&S* premiss 52

oppstille krav om at skattesatsen må være tilsvarende den som gjelder for fradragretten. Et konsern som har datterselskaper i utlandet og som får *fradrag for 28 %* mens skatteplikten er på *mindre enn 28 %*, behandles bedre enn konsern som kun har datterselskaper hjemmehørende i Norge. Imidlertid er dette en situasjon som ikke omfattes av EF-retten. Kun diskriminering av utenlandske selskaper og selskaper som benytter seg av etableringsretten er beskyttet av EF-retten. En stat kan derfor behandle egne borgere dårligere enn utenlandske. Norge kan derfor neppe ikke heller på dette grunnlag begrense fradragretten til skattepliktig andel av konsernbidraget til utlandet.

Lån

En annen mulighet er at konsernbidraget anses som et lån. Det må da knyttes en tilbakebetalingsplikt til overføringen. Dette vil sjelden være tilfellet fordi konsernbidraget nettopp kjennetegnes ved at det er en ubetinget vederlagsfri overføring. Men i noen tilfeller gis konsernbidrag tilbake fra mottager samme inntektsår som det er avgitt. Dette kalles etter norsk rett sirkelkonsernbidrag og det er anerkjent at begge overføringene anses som selvstendige konsernbidrag.¹⁵¹ Det er imidlertid mulig at slikt sirkelkonsernbidrag vil kunne bli kvalifisert som lån og tilbakebetaling i utlandet. Kravet til skatteplikt ”*equivalent treatment*” vil da ikke være oppfylt.

Konsernbidrag fra andre enn morselskapet

Et annet spørsmål er om også datterselskap må kunne gi konsernbidrag til morselskap i utlandet. Det er da ikke tale om etableringsrett - denne gjelder retten til nettopp å etablere seg gjennom filialer og datterselskaper i andre medlemsstater. Spørsmålet blir da heller om en nektelse av konsernbidrag fra datterselskap er i strid med retten til fri flyt av kapital, jf. EF art 56, tilsvarende EØS art 40. Rettspraksis vedrørende én frihet er også relevant for de andre frihetene og en dom i *M&S* kan således få betydning for bestemmelsen om fri flyt av kapital.

¹⁵¹ Se Skattedirektoratets forhåndsuttalelse av 7.3.2005

Utbytte

Forutsatt at det skal være mulig å gi konsernbidrag fra datterselskap i Norge til morselskap i utlandet kan det tenkes at dette blir klassifisert som utbytte i utlandet. Utbytte er skattepliktig i de fleste land. Vilkåret om ”*equivalent treatment*” kan tenkes å være oppfylt på bakgrunn av utbyttebeskatningen. Dette må imidlertid kun gjelde hvis skatteavtalen bygger på kreditmetoden. Hvis unntaksmetoden benyttes ser man bort fra utbyttet. Hvis konsernbidrag gis fra datterselskap i Norge til et utenlandsk søsterselskap i en EØS-stat kan dette i utlandet tenkes å ses som utbytte til morselskap, og deretter kapitaltilskudd til søsterselskap fra morselskap.

Capital duty

Videre kan det i noen tilfeller, hvis det er penger eller finansaktiva som overføres, påløpe en ”*capital duty*” – en dokumentavgift på overføringen. Denne beregnes som regel som en prosentdel av beløpet som overføres og kan således utgjøre relativt store beløp. Dette kan imidlertid ikke tilfredsstille kravet til ”*equivalent treatment*”.

Indirekte eierskap

Etter norsk rett kan man gi konsernbidrag til selskap selv om det er indirekte eiet. Dette må også gjelde for selskap i EØS-stat som er indirekte eiet fra Norge. Noe annet ville være forskjellsbehandling. Tilsvarende må gjelde hvis eierskapet går gjennom land utenfor EØS men mottagerselskapet er hjemmehørende i EØS.

Hvorvidt konsernbidrag blir skattepliktig i utlandet må til syvende og sist bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle og av det enkelte lands lovgivning.

6.3 Tidsfrister

6.3.1 EF-dom

Fra hvilket tidspunkt får en avgjørelse fra EF-domstolen virkning – fra ikrafttredelse av den aktuelle bestemmelse eller fra domsavsigelse? For EU-landenes vedkommende gjelder

domstolens fortolkning av bestemmelsene slik den ”*must be or ought to have been understood and applied from the time of its coming into force*”¹⁵² En uttalelse fra EF-domstolen sier altså noe om hvordan en bestemmelse skal og skulle blitt fortolket fra og med ikrafttreddelsen. Av *Grzelczyk*¹⁵³ følger at det skal mye til for at den tidsmessige virkning av en dom skal begrenses. Videre må en evt. tidsbegrensning følge av dommen selv¹⁵⁴.

Tilsvarende må gjelde for EØS-avtalen i og med at det skal tas tilbørlig hensyn til EF-domstolens avgjørelser, jf. ODA art 3 (2). Ikrafttreddelse av EØS-avtalen (og EØS-loven) var 1. januar 1994. At EFTA-domstolens tolkning gjelder fra ikrafttreddelse er også i samsvar med Frostating lagmannsretts avgjørelse¹⁵⁵ hvor det slås fast at staten i 1997 og 1998 ikke hadde hjemmel for å kreve kildeskatt og at denne kan kreves tilbakebetalt.

EF og EFTA-domstolen har ikke kompetanse til å pålegge statene å endre loven. Det *reelle* innhold av loven må imidlertid kunne påberopes å være i samsvar med en tolkning fra EF- eller EFTA-domstolen. Uttrykt av Dahlberg: ”*As a result of the interpretation provided by the Court, the national court may, however, have to apply national law in a way it would not otherwise have done.*”¹⁵⁶ Til støtte for dette synspunkt kan nevnes dom avsagt av Høyesterett den 28.10.2005 – Finanger II. Det ble her slått fast at staten har erstatningsansvar for manglende inkorporering av direktiv. Det ble lagt stor vekt på EFTA-domstolens avgjørelser og hensynet til homogenitet.¹⁵⁷

¹⁵² C 61/79 *Denkavit* premiss 16 og 17

¹⁵³ C 184/99 *Grzelczyk* premiss 52 og 53

¹⁵⁴ C 61/79 *Denkavit* premiss 18

¹⁵⁵ Fokus Bank-saken. Dom avsagt av Frostating lagmannsrett 18.05.1005 - anket

¹⁵⁶ Dahlberg side 17.

¹⁵⁷ Finanger II. Dom avsagt av Høyesterett 28.10.2005 premiss 52

6.3.2 Ligningsloven

Det forutsettes i det følgende at dommen går i favør av M&S og at de norske reglene er i strid med EØS-avtalen.

Inntektsåret 2004 og tidligere år

Myndighetene kan stille opp tidsfrister for adgangen til å påklage ligning – også for krav basert på EF-retten. Dette følger av *Denkavit* 61/79, *Palmisani* 261/95, *Haahr Petroleum* 90/94, *Deville* 240/87 og *Edis* 231/96. Disse slår også fast at klagefristene ikke må være for korte pga hensynet til effektivt vern av borgerne.¹⁵⁸ Det forutsettes i det følgende at fristene i ligningsloven ikke er for korte. De ovennevnte dommene gjaldt imidlertid *tilbakebetaling* av skatt innbetalt i strid med EF-retten.

*Metallgesellschaft/Hoecst*¹⁵⁹ ligner mer på den aktuelle situasjon. Denne gjaldt fradrag som *ville blitt krevd* hvis skattyter hadde visst at dette måtte blitt innrømmet pga EF-retten. Det slås fast at EF-retten er til hinder for at krav avvises alene med den begrunnelse at skattyter ikke har anmodet skattemyndighetene om å benytte en beskatningsordning som pga EF-retten ville vært gunstig.¹⁶⁰ Skattyter kan således gjøre krav gjeldende på bakgrunn av EØS-retten, men kravet er altså underlagt de samme skranker i ligningsloven som krav basert på annet grunnlag.¹⁶¹

Kan det fortsatt avgis og kreves fradrag for konsernbidrag for 2004? Avgivelse av konsernbidrag besluttet av generalforsamlingen i selskapet på bakgrunn av årsregnskapet for 2004. Selvangivelsesfristen for 2004 var 31.5.2005 og fradrag skulle vært krevd innen dette tidspunkt. Ligningsmyndighetene kan imidlertid ikke avvise kravet med den begrunnelse at fradrag skulle vært krevd tidligere. Som i *Metallgesellschaft/Hoecst* er det for norsk retts vedkommende klart at et krav om fradrag for konsernbidrag til utlandet ville

¹⁵⁸ Se Ståhl og Östermann side 38

¹⁵⁹ C 397/98 og C 410/98 *Metallgesellschaft/Hoecst*

¹⁶⁰ Ibid. premiss 107

¹⁶¹ Bullen side 119 og Ståhl og Östermann side 37

blitt avslått. Fristene i ligningsloven gjelder imidlertid uansett. Fristen for å klage på ligningen er i utgangspunktet tre uker etter at ligningen ble kunngjort utlagt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 4. Ligningen for inntektsåret 2004 ble kunngjort utlagt 7. oktober 2005. Klagefristen utløp da 28. oktober. 2005. I utgangspunktet kan man da ikke kreve fradrag for konsernbidrag for 2004.

Det er imidlertid en viss adgang til å anmode om at ligning blir gjenopptatt. Spørsmålet blir da om man kan kreve ligningen gjenopptatt på den bakgrunn at man *ville krevd* fradrag for konsernbidrag hvis man hadde visst at skatteloven ikke var i samsvar med EØS-avtalen.

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 følger at fristen for å ta opp ligningen er 3 år hvis endringen skyldes ligningsmyndighetenes anvendelse av skattelovgivningen. Det er for det første uklart hvorvidt ligningsmyndighetenes anvendelse av EØS-loven og EØS-avtalen kan anses som anvendelse av skattelovgivningen. Ordlyden i § 9-6 nr. 2 kan tale for at det kun er ligningsmyndighetenes tolkning av selve skatteloven som er aktuell.

Homogenitetsmålsetningen og prinsippet om at borgerne skal ha et effektivt vern etter EØS-retten taler imidlertid for at bestemmelsen også omfatter ligningsmyndighetens tolkning av EØS-avtalen og EØS-loven.

Hvis § 9-6 nr. 2 mot formodning ikke kommer til anvendelse kan det være et spørsmål om 10-årsfristen gjelder isteden, jf. § 9-6 nr. 1 jf. § 9-5 nr. 7. Hvorvidt endring tillates vil da bero på spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og tiden som er gått.

Det er mulig at man kan trekke paralleller til at det eksisterer en endringsadgang for konsernbidrag hvis dette skyldes at ligningen endres. Ligningsmyndighetene er således ikke ukjente med at konsernbidrag endres, avgis eller tilbakeføres i ettertid. Dette kan tale i retning av at konsernbidrag for 2004 og tidligere år bør tillates.

Det må nevnes at myndighetene er svært tilbakeholdne med å gi skattyter rett på bakgrunn av EF-domstolens, og EFTA-domstolens dommer. Det hevdes at EØS-retten kun innebærer en plikt til å endre reglene innen rimelig tid.

Videre må det også nevnes at avgivelse av konsernbidrag for tidligere år antagelig ikke er uproblematisk regnskapsrettslig og selskapsrettslig. Dette er spørsmål som faller utenfor denne oppgaven.

Inntektsåret 2005

Det kan ikke avgis konsernbidrag før det foreligger et årsregnskap. Årsregnskap for 2005 utarbeides normalt våren 2006. Endrer Stortinget reglene før generalforsamlingen vedtar å avgis konsernbidrag er det således for sent å avgis konsernbidrag for 2005. Dette er neppe i strid med Grunnloven § 97.

7 Konklusjon og de lege ferenda

Ett av problemene med å få vedtatt sekundærlovgivning er at det etter EF art 94 kreves enstemmighet. Manglende skatterettslig lovgivning har ført til at EF-domstolen har blitt den sentrale pådriver for harmonisering, dvs. avskaffelse av diskriminerende ordninger, på dette feltet. Det er således ikke usannsynlig at domstolen kommer til at de engelske reglene er i strid med etableringsretten. Det er mer tvilsomt om den vil følge generaladvokatens forslag om å kun vurdere formålet med reglene, for å avgjøre om sammenhengen i skattesystemet kan rettferdiggjøre restriksjonen. Dette bryter klart med tidligere praksis.

Hvis *M&S* får medhold må antageligvis også norske myndigheter måtte endre reglene. Den mest vidtgående løsning vil da være å fjerne ordningen med konsernbidrag for å kunne ivareta det norske skattefundamentet. Virkningene for selskaper som har organisert seg med datterselskaper istedenfor filialer blir da svært inngripende. Det må nevnes at også reglene om konserninterne overføringer jf. skatteloven § 11-21 vil bli berørt. Også disse oppstiller vilkår om at selskapene må være hjemmehørende i Norge.

For næringslivet vil det å kunne gi konsernbidrag til utlandet innebære en klar fordel. Det vil stimulere til mer næringsaktivitet over landgrensene, og vil være særlig gunstig for selskaper i mindre stater hvor et konsern oftere vil etablere seg utenfor landegrensene.

8 Kilder

Bøker

- Andenæs
Andenæs, Mads Henry
Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. 1998
ISBN 82-91064-12-1
- Cahiers de droit fiscal 2004
The International Fiscal Association (IFA)
Cahiers de Droit Fiscal International.
Volume LXXXVIVA 2004, Kluwer
- Brudvik
Brudvik, Arthur J.
Skatterett for næringsdrivende. 2004 27. utgave
ISBN 82-02-23411-5
- Bull
Bull, Henrik
Det indre marked for tjenester og kapital. 2002
ISBN 82-15-00211-0
- Bullen
Bullen, Andreas
EU, EØS og skatt. 2005
ISBN 82-05-34490-6
- Dahlberg
Dahlberg, Mattias
Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital. 2005
ISBN 90-411-2363-6
- Dajani m.fl.
Dajani, Omar G., Leegaard, Thor, Nordby, Thomas og Ongre, Kjerstin.
EØS-avtalen og norsk skatterett. 2003
ISBN 82-15-00278-1

- European Tax Handbook European Tax Handbook. 2005
International Bureau of Fiscal Documentation
ISBN 90-70125-00-5
- Gjems-Onstad. Gjems-Onstad, Ole.
Norsk bedriftsskatterett. 2003. 6. utgave.
ISBN 82-05-30849-7
- Liland og Nordbø (red.) Liland, Anders H. og Nordbø, Espen (red.)
Internasjonal skattekåndbok.
ISBN 82-15-00259-5
- Michelsen Michelsen, Aage
International skatteret.
ISBN 87-619-0272-1
- Sejersted m.fl. Sejersted, Fredrik, Arnesen, Finn, Rognstad, Ole-Andreas,
Foyn, Sten og Kolstad, Olav
EØS-rett. 2004 2. utgave
ISBN 82-15-00127-0
- Shipwright and Keeling Adrian Shipwright and Elizabeth Keeling
*Textbook on revenue law.*1998 2. utgave 1997
ISBN 1 85431 748 2
- Steiner and Woods Steiner, Josephine and Woods, Lorna.
Textbook on EC law. 2003 8. utgave
ISBN 0-19-925874-0 h
- Ståhl og Östermann Ståhl, Kristina og Östermann. Roger P.
EG-skatterått. 2000
ISBN 91-7678-439-8
- Terra og Wattel Terra, Ben og Wattel, Peter
European Tax Law. 3.utgave 2001
ISBN 90-411-9868-7

- Tvarnø
Tvarnø, Christina D.
*Skattemæssigt underskudd i selskaber i EU. En komparativ
retsøkonomisk analyse.* 2001
ISBN 87-574-489-5
- Van Thiel
van Thiel, Servaas
*EU Case law on income tax.*2001
ISBN 90-76078-36-X
- Williams
Williams, David W.
EC Tax law. 1998
ISBN 0-582-30596-9 PPR
- Zimmer (red.)
Zimmer, Frederik (red.).
Bedrift, selskap og skatt. 3. utgave 2001.
ISBN 82-518-4038-4
- Zimmer *Lærebok*
Zimmer, Frederik
Lærebok i skatterett. 2001 4. utgave
ISBN 82-15-00135-1
- Zimmer *Internasjonal*
Zimmer, Frederik.
Internasjonal inntektsskatterett. 2003 3. utgave
ISBN-82-15-00408-3
- Artikler**
- Anido og Carrero
Anido og Carrero
*Accounting, the permanent establishment and the EC law:
the Futura Participations case.*
EC Tax Review 1999-1 Volume 8 Issue 1 p. 24
- Cordewener
Cordewener, Axel
*Foreign losses, tax treaties and EC fundamental freedoms: A
new german case before the ECJ*
European Taxation September 2003 Volume 43 p. 294

- Cordowener m.fl. Dr. Axel Cordewener, Dr. Mattias Dahlberg, Dr Pasquale Pistone, Dr Ekkehart Reimer and Dr. Carlo Romano
The tax treatment of foreign losses: Ritter, M&S, and the way ahead (Part one and two)
European Taxation April 2004 Volume 44 no.4 page 135 (part one) and no.5 page 218 (part two)
- Craig m.fl. Craig, Rainer, Roels, Thömmes and Thomsett
UK Tribunal rejects loss offset for European subsidiaries
Tax Notes International January 13 2003 Volume 29 no. 2 p. 125
- Doerr Doerr, Ingmar
A step forward in the field of European corporate taxation and cross-border loss relief: some comments on the Marks&Spencer case
International Tax Review April 2004 Volume 32 no. 4 p. 180
- Gjems-Onstad Skatterett Gjems-Onstad,Ole.
Direkte beskatning i EU.
Skatterett 1994 s. 20
- Green and Levy Green, Gareth og Levy, Jonathan
Analysis Marks&Spencer: Advocate General's Life Raft for EU Ministers.
Tax Management Transfer Pricing Report 2005
Vol. 13 nr 24 p. 1242
- Gutmann Gutmann Daniel
The Marks & Spencer case: proposals for an alternative way of reasoning
EC Tax Review 2003 Volume 12 no. 3 p. 154

- Hinnekens
 Hinnekens, Luc
The Marks and Spencer case: UK Special Commissioners find UK group relief rules compatible with freedom of establishment
 European Taxation May 2003 Volume 43 no. 5 p. 175
- Hintsanen og Petterson
 Hintsanen, Lari og Petterson, Kennet
The Implications of the ECJ Holdig the Denial of Finnish Imputation Credits in cross-border situations to be incompatible with the EC Treaty in the Manninen case
 European Taxation April 2005 s. 130
- Leegaard
 Leegaard, Thor.
EF-rett og direkte beskatning – en oversikt
 Skatterett 1 2002 side 25
- Lyons Q.C
 Timothy Lyons Q.C
Case Notes: Tax in a single market – Bosal ans Marks and Spencer plc
 British Tax Review 2003 no. 6 p. 443
- Martin
 Martin, Phillip
The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal of the “taxing jurisdiction” argument
 EC Tax Review 2005 Volume 14 no. 2 p. 61
- Meussen
 Meussen, Gerard T.K
Cross-border loss relief in the European union following the Advocate General’s opinion in the Marks & Spencer case
 European Taxation July 2005 Volume ? no. ? p. 282
- Meussen, *EC Tax Review*
 Meussen, Gerard
The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty
 EC Tax Review 2003 Volume 12 no. 3 p. 144

- Meussen, *European Taxation* Meussen, Gerard
The Marks&Spencer Case: The Final Count Down Has Begun
 European Taxation April 2005 Vol. 45 nr. 4 side 160
- Schnitger
 Schnitger, A.
The CLT-UFA case and the principle of neutrality of legal form
 European Taxation 2004 Volume 44 no. 12 p. 522
- Vanistandael
 F. Vanistandael
The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems for the member states
 EC Tax Review 2003-3 Volume 12 p. 136
- Wattel
 Wattel, P.J.
Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation, distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality
 EC Tax Review 2003-4 Volume 12 p. 194
- Weber
 Weber, Dennis M.
I had a dream: A European court of the world
 European Taxation 1998 Volume 10 p. 38
- Engelske avgjørelser**
- Special Commissioners
 Dr John Avery Jones CBE og Malcolm Gammie Q.C
Decision SpC 00352 reported at [2003] STC (SCD) 70 (released on 17 December 2002)
 Inntatt i Materials on EC & International Tax Law
 Van Raad. 2004/2005 side 2780.

Norske avgjørelser

Frostating lagmannsrett	Fokus Bank ASA mot Staten v/Skattedirektoratet Dom avsagt av Frostating lagmannsrett 18.5.2005 - anket
Høyesterett	A mot Staten v/Justisdepartementet (Finanger II) Dom avsagt 28.10.2005

Avgjørelser fra EF-domstolen - alfabetisk

Asscher C 107/94	P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën Saml 1996 s. I-03089
Avoir Fiscal C 270/83	Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Den franske republikk Saml 1986 s. 00273
Baars C 251/98	C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem Saml. 2000 s. I-02787
Bachmann C 204/90	Hanns-Martin Bachmann mot Den belgiske stat Saml. 1992 s. I-00249
Bosal C 168/01	Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën Saml. 2003 s. I-09409

Cadbury Schweppes C 196/04	Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd. Mot Commissioners of Inland Revenue Verserende (EU-Tidende nr C 168 av 26.juni 2004 s. 3)
Cassis de Dijon C 120/78	Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein Saml. 1979 s. 00649
CLT-UFA S.A. C 253/03	CLT-UFA S.A. mot Finanzamt Köln-West Verserende
Daily Mail C 81/87	The Queen mot H.M. Treasury og Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail og General Trust plc Saml 1988 s. 05483
Denkavit C 61/79	Amministrazione delle finanze dello Stato mot Denkavit italiana Srl Saml 1980 s. 01205
Deville 240/87	Deville mot Administration des împots Saml 1988 s. 03513
Edis 231/96	Edilizia Industriale Siderugica Arl (Edis) mot Ministero delle Finanze Saml 1998 s. I-04951
Eurowings C 294/97	Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna Saml 1999 s. I-07447
Futura C 250/95	Futura Participations SA og Singer mot Administration des contributions Saml 1997 s. I-02471

Gebhard C 55/94	Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano Saml 1995 s. I-04165
Grzelczyk C 184/99	Rudy Grzelczyk mot Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve Saml 2001 s. I-06193
Haahr Petroleum 90/94	Haahrt Petroleum Ltd mot Åbenrå Havn, Ålborg Havn, Horsens Havn, Kastrup Havn, NKE A/S, Naaesteved Havn, Odense Havn, Struer Havn og Vejle Havn, ved Trafikministeriet Saml 1997 s. I-4085
ICI C 264/96	Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) Saml 1998 s. I-04695
Kraus 19/92	Kraus mot Land Baden-Würtemberg Saml 1993 s. I-1663
Kommisjonen mot Belgia C 300/90	Kommisjonen for de europeiske felleskaper mot Kongeriket Belgia Saml. 1992 s. I-00305
Lasteyrie du Saillant C 9/02	Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie Saml 2004 s. I-02409
Lenz C 315/02	Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol Saml 2004 s. I-07063

Manninen C 319/02	Petri Manninen Saml 2004 s. I-07477
M&S C 446/03	Marks&Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes) Verserende (EU-Tidende nr. C 304 av 13. desember 2003 s. 18-19)
Metallgesellschaft/Hoechst C 397/98 og C 410/98	De forente saker C 297/98 og C 410/98 – Metallgesellschaft Ltd m.fl., Hoechst AG og Hoechst (UK) Ltd mot Commissioners of Inland Revenue og HM Attorney General Saml 2001 s. I-01727
Palmisani 261/95	Rosalba Palmisani mot Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) Saml 1997 s. I-4025
Schumacker C 279/93	Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker Saml 1995 s. I-00225
St. Gobain C 307/97	Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt Saml. 1999 s. I-06161
Verkooijen C 35/98	Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen Saml 2000 s. I-04071
Wielockx C 80/94	G.H.E.J. Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen Saml. 1995 s. I-02493

X AB og Y AB C 436/00

X og Y mot Riksskatterverket
Saml. 2002 s. I 10829

Avgjørelser fra EFTA-domstolen

Fokus E 01/04

Fokus Bank ASA mot Den norske stat
v/Skattedirektoratet

Utvalgte dommer og uttalelser

Utv. 2005 side 771

Lagmannsrettens avgjørelse i Fokus
Bank

Utv. 1995 s. 105 FIN

Fradrag for konsernbidrag i utelandsk
konsernforhold

Utv. 1993 s. 1229

Selskapsskatteloven § 1-5, vilkår for
rett til å yte og motta konsernbidrag

Utv. 1993 s. 1336 FIN

Konsernbidrag til/fra filial av
utenlandsk aksjeselskap

Utv. 2002 s. 887

Konserninterne overføringer etter
skatteloven § 11-21 – anvendelse av
ikke-diskrimineringsbestemmelsen i
skatteavtale på filial i Norge av
utenlandsk selskap

Utv. 2003 s. 794 FIN

Konsernbidrag fra filial av utenlandsk
selskap

Utv 1995 s. 468

Selskapsskatteloven § 3-2 anvendt på
utbetaling av ubetinget
aksjeertSelskapsskatteloven § 3-2

anvendt på utbetaling av ubetinget
aksjeeiertilskudd fra svensk selskap

Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 7. mars 2005. (BFU 22/05)

Sirkelkonsernbidrag (skatteloven §§ 10-2 til 10-4)

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 9. februar 2004. (BFU 4/04)

Spørsmål om gjeldsettergivelse er å anse som skattepliktig inntekt og om ettergitt beløp kan klassifiseres som innskutt kapital (skatteloven § 5-1 første ledd)

Norske forarbeider

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Odeltingsproposisjon nr. 1. 2005-2006
Skatte- og avgiftsopplegget 2006 -
lovendringer

Ot.prp. nr. 16 (1979-80)

Odeltingsproposisjon nr. 16 1979-80

Innst. O. nr. 18 (1979-80)

Innstilling fra finanskomiteen 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 1976 nr.
59 om aksjeselskaper

Ot.prp. nr. 1 (1999-2000)

Odeltingsproposisjon nr. 1 1999-2000
Skatte- og avgiftsopplegget 2000 –
Lovendringer Ot.prp. nr. 1 (1999-
2000)

Direktiver

Rådskdirektiv 77/779/EØS, *Bistandsdirektivet*

Rådets direktiv 77/779/EØS av 19.
desember 1977 om gjensidig bistand

	mellom medlemstatenes kompetente myndigheter innenfor området direkte skatter
Rådsdirektiv 90/434/EØF, <i>Fusjonsdirektivet</i>	Rådets direktiv 90/434/EØF av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning ved fusjon, tilførsel av aktiver og aksjebytte vedrørende selskaper i forskjellige medlemsstater
Rådsdirektiv 90/435/EØF, <i>Mor-datterdirektivet</i>	Rådets direktiv 90/435/EØF av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning for mor- og datterselskaper fra forskjellig medlemsstater
KOM (1990) 595	Utkast til direktiv – ikke vedtatt. Forslag til raadets direktiv om regler for virksomhedernes med regning av af underskud i deres faste driftsteder og i datterselskaber i andre medlemsstat
Lover	
Grunnloven	1814 Kongeriket Norges Grundlov av 17. mai
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
ICTA	Income and Corporation Taxes Act 1988

