

# **EØS og de norske konsernbidragsreglene**

Kandidatnummer: 707  
Leveringsfrist: 27.04 2009

Til sammen 17829 ord

17.07.2009



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>Innledning</b>	<b>- 6 -</b>
<b>1.1</b>	<b>Problemstillingen</b>	<b>- 6 -</b>
<b>1.2</b>	<b>Temaet</b>	<b>- 6 -</b>
<b>1.3</b>	<b>Fremstillingen videre</b>	<b>- 7 -</b>
<b>DEL I EØS-retten</b>		
<b>2</b>	<b>Innledning – generelt om EØS-avtalen</b>	<b>- 8 -</b>
<b>3</b>	<b>Forholdet til EFTA-domstolen og ESAs overvåkingsorgan</b>	<b>- 10 -</b>
<b>4</b>	<b>EØS-avtalens forhold til norsk intern rett</b>	<b>- 11 -</b>
<b>4.1</b>	<b>Gjennomføringen i norsk rett</b>	<b>- 11 -</b>
<b>4.2</b>	<b>Tolkningsprinsipper og kollisjonstilfeller</b>	<b>- 11 -</b>
<b>5</b>	<b>Rettskildene i EØS-retten</b>	<b>- 13 -</b>
<b>5.1</b>	<b>Generelt</b>	<b>- 13 -</b>
<b>5.2</b>	<b>EØS-avtalens hoveddel og vedlegg</b>	<b>- 14 -</b>
<b>5.3</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>- 14 -</b>
<b>5.4</b>	<b>Praksis fra EF-domstolen</b>	<b>- 14 -</b>
<b>5.5</b>	<b>Praksis fra EFTA-domstolen</b>	<b>- 16 -</b>
<b>5.6</b>	<b>Reelle hensyn</b>	<b>- 17 -</b>
<b>6</b>	<b>Etableringsfriheten</b>	<b>- 17 -</b>
<b>6.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>- 17 -</b>
<b>6.2</b>	<b>Rettighetssubjektene</b>	<b>- 18 -</b>
		<b>- 2 -</b>

<b>6.3</b>	<b>Anvendelsesområdet</b>	<b>- 18 -</b>
<b>6.4</b>	<b>Grenseoverskridende element</b>	<b>- 20 -</b>
<b>6.5</b>	<b>Rekkevidden av etableringsfriheten</b>	<b>- 21 -</b>
<b>6.6</b>	<b>Diskriminerings- og restriksjonsforbudet i etableringsfriheten</b>	<b>- 22 -</b>
6.6.1	Innledning	- 22 -
6.6.2	Diskrimineringsforbudet	- 22 -
6.6.3	Indirekte diskriminering	- 23 -
6.6.4	Sammenlignbare situasjoner	- 24 -
6.6.5	Restriksjonsforbudet	- 25 -
<b>6.7</b>	<b>Unntak</b>	<b>- 27 -</b>
6.7.1	Generelt	- 27 -
6.7.2	Kravet om allmenne hensyn	- 28 -
6.7.3	Krav om egnethet	- 29 -
6.7.4	Krav om proporsjonalitet	- 29 -
6.7.5	Krav om sammenlignbare situasjoner	- 31 -
<b>7</b>	<b>Etableringsfrihetens forhold til nasjonale skatteregler</b>	<b>- 31 -</b>
<b>7.1</b>	<b>Generelt</b>	<b>- 31 -</b>
<b>7.2</b>	<b>Diskriminerings- og restriksjonsforbudet på skatterettens område</b>	<b>- 34 -</b>
<b>7.3</b>	<b>Unntak for visse allmenne hensyn</b>	<b>- 35 -</b>
<b>DEL II De norske konsernbidragsreglene</b>		
<b>8</b>	<b>Innledning</b>	<b>- 38 -</b>
<b>9</b>	<b>Komparativ sammenlikning</b>	<b>- 39 -</b>
<b>10</b>	<b>Nærmere om skattereglene for konsernbidrag</b>	<b>- 40 -</b>
<b>10.1</b>	<b>Anvendelsesområde</b>	<b>- 40 -</b>
<b>10.2</b>	<b>Vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag med skattemessig virkning</b>	<b>- 41 -</b>
10.2.1	Generelt	- 41 -
10.2.2	Konsernbidraget må ligge innenfor den «alminnelig inntekt»	- 41 -
10.2.3	Konsernbidraget må være «lovlig»	- 42 -
		- 3 -

10.2.4	Skatteplikt for mottakerselskapet	- 43 -
10.2.5	Konsernbidrag kan bare ytes mellom «norske» selskaper	- 44 -
10.2.5.1	Utgangspunkt	- 44 -
10.2.5.2	Unntak for tilfeller innenfor EØS-området	- 46 -
10.2.5.3	Unntak for tilfeller utenfor EØS-området	- 48 -
10.2.6	Selskapene må tilhøre «samme konsern»	- 49 -
<b>10.3</b>	<b>Tidspunkt for når kravene må være oppfylt</b>	<b>- 52 -</b>
<b>10.4</b>	<b>Formen for konsernbidraget</b>	<b>- 53 -</b>
<b>10.5</b>	<b>Retningen av konsernbidraget</b>	<b>- 53 -</b>
<b>10.6</b>	<b>Endring av konsernbidraget</b>	<b>- 54 -</b>
<b>DEL III EØS-rettens forhold til de norske konsernbidragsreglene</b>		
<b>11</b>	<b>Generelt</b>	<b>- 55 -</b>
<b>12</b>	<b>Marks &amp; Spencer vs. Oy AA</b>	<b>- 56 -</b>
<b>12.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>- 56 -</b>
<b>12.2</b>	<b>Marks &amp; Spencer-saken</b>	<b>- 57 -</b>
<b>12.3</b>	<b>Nærmere vurdering av Marks &amp; Spencer</b>	<b>- 59 -</b>
<b>12.4</b>	<b>Oy AA-saken</b>	<b>- 59 -</b>
<b>12.5</b>	<b>Nærmere vurdering av Oy AA-saken</b>	<b>- 62 -</b>
12.5.1	I domstolens fokus	- 62 -
12.5.2	Alternative løsninger	- 63 -
12.5.3	Hvorfor kom domstolen til forskjellig resultat?	- 64 -
<b>13</b>	<b>Følgene av Oy AA i EØS-området – avgjørelser fra den svenske Regeringsrätten</b>	<b>- 66 -</b>
<b>13.1</b>	<b>Avgjørelser fra Regeringsrätten</b>	<b>- 66 -</b>
<b>13.2</b>	<b>Vurdering av Regeringsrättens avgjørelser</b>	<b>- 68 -</b>
<b>14</b>	<b>Konsekvenser for norsk rettstilstand</b>	<b>- 71 -</b>
	<b>Litteraturliste</b>	<b>2</b>
		- 4 -



# 1 Innledning

## 1.1 Problemstillingen

I Norge har det frem til i dag ikke blitt innrømmet fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag over landegrensene. Spørsmålet er om den rettstilstanden kan opprettholdes? Det har ikke kommet opp for domstolen i Norge hvorvidt en slik nektelse er tillatt i forhold til EØS-retten, men det foreligger rettspraksis fra EF-domstolen som vil være av interesse for spørsmålet. I denne oppgaven vil jeg forsøke redegjøre for forholdet mellom EØS-retten og de norske konsernbidragsreglene, og drøfte nærmere om det er legitimt å nekte konsernbidrag over landegrensene med skattemessig virkning.

## 1.2 Temaet

Selve problematikken rundt konsernbidrag over landegrensene er ikke noe nytt i EU. Riktignok var det først ved Marks & Spencer-avgjørelsen den 13. desember 2005 at EF-domstolen tok konkret stilling til spørsmålet om hvorvidt et selskap kunne utligneunderskudd opparbeidet av filial i utlandet med overskudd morselskapet hadde opparbeidet i hjemstaten. Men selve spørsmålet som sådan var ikke nytt for EU-institusjonene. Allerede i 1990 kom Kommisjonen med forslag til hvordan problemet kunne løses.<sup>1</sup> Og flere år senere mente Kommisjonen at spørsmålet «*fortsat anses for at være en fundamental hindring for det indre markedes hensigtsmessige funksjon på skatteområdet*».<sup>2</sup>

Det har imidlertid vært flere saker som har likheter med Marks & Spencer-saken, og omhandlet hvordan underskudd opparbeidet i fellesområdet skal behandles eller presisert hvordan skatteordningen er for konserner med filialer i andre medlemsland.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Se Forslag til avgjørelse fra Generaladvokat M. Poiares Maduro, c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 3.

<sup>2</sup> Jf. KOM (2003) 726 s. 10.

<sup>3</sup> Se for eksempel c-250/95 (Futura Participations og Singer), c-264/96 (ICI), c-200/98 (X og Y), c-141/99 (AMID), c-330/91 (Commerzbank), c-311/97 (Royal Bank of Scotland), c-307/97 (Saint-Gobain ZN), c-

Den 18.juli 2007 kom Oy AA-avgjørelsen<sup>4</sup> fra EF-domstolen, som tilsynelatende ser ut til å avgjøre spørsmålet om utligning av underskudd over landegrensene en gang for alle.

### 1.3 Fremstillingen videre

Jeg vil starte med å gjennomgå EØS-retten generelt, og da med hovedfokus på den frie etableringsrett. Det er den friheten som berøres ved spørsmålet om hvorvidt man må tillate fradrag for konsernbidrag over landegrensene.

Deretter vil jeg si noe generelt om hvordan etableringsfriheten forholder seg til nasjonale skatteregler. Utgangspunktet er at skatteretten er unntatt fra fellesskapsretten, men likevel påvirker den hvordan statene kan utforme sin skattepolitikk.

Videre vil jeg redegjøre for de norske konsernbidragsreglene, med hovedvekt på hvordan de norske reglene stiller seg til grenseoverskridende konsernbidrag.

Deretter vil jeg foreta en gjennomgang av rettspraksis fra EF-domstolen som er viktig for den avsluttende vurdering av hvorvidt de norske konsernbidragsreglene er i strid med EØS-retten.

---

397/98 og c-410/98 (Metallgesellschaft m.fl.)  
<sup>4</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA)



## DEL I EØS-retten

### 2 Innledning – generelt om EØS-avtalen

EØS-avtalen er en avtale mellom EFTA-landene Norge, Island og Liechtenstein og EU-landene. EØS-avtalens hovedformål er å skape økonomisk vekst og velstand for landene som omfattes av avtalen ved å bedre den økonomiske markedstilpasning.

Det innebærer at EFTA-landene blir gjort til del av EUs indre marked når det gjelder fri flyt av varer, tjenester, arbeid og kapital, og med like konkurransevilkår for næringslivet. Som det fremgår av St. Meld. nr. 27 (2001-2002);

*«Dette krevde at all EF-lovgivning vedrørende det indre marked måtte bygges inn i avtalen, så langt avtalens virkefelt gikk. EØS-avtalens hoveddel inneholder derfor alle relevante grunnbestemmelser i EF-traktaten».*<sup>5</sup>

For at avtalen skal sikre dette forutsettes det at det ikke skapes kunstige hindringer for økonomiske transaksjoner innad i fellesområdet og at det er lik konkurranse mellom aktørene i markedet. Disse to forutsetninger henger sammen, for er det kunstige hindringer innad i området vil det også påvirke konkurranseforholdet.<sup>6</sup>

Ved å inngå i EØS-samarbeidet har Norge rettslig sett forpliktet seg til å gjennomføre deler av EU-avtalen til Norsk rett. Det innebærer at mange EU-lover og direktiv må håndheves i Norge også, samt at EU-domstolens rettspraksis må følges.<sup>7</sup>

Politisk sett er det imidlertid mange av forholdene ved et fullt medlemskap i EU Norge avstår ved å bare være med i EØS-avtalen, blant annet den felles fiskeri- og

---

<sup>5</sup> Jf. St. Meld. nr. 27 (2001-2002) s. 31.

<sup>6</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 58.

<sup>7</sup> Se utdyping punkt 5.4.

jordbrukspolitikken, handelspolitikken og det felles utenriks- og sikkerhetspolitiske EU-samarbeidet representerer.<sup>8</sup>

EØS-avtalen er veldig stor og komplisert, og på det tidspunkt avtalen ble inngått utgjorde alle rettsakter ca 15000 sider.<sup>9</sup> Mange av de nye lovene som vedtas i Norge en direkte følge av avtalen.

Av fortalet til EØS-avtalen følger det at formålet med avtalen blant annet er å «*opprette et dynamisk og ensartet Europeisk Økonomisk Samarbeidsområde*». I dette ligger det to sentrale ting.

Det første er at avtalen legger til grunn at den skal videreutvikles over tid. Det betyr at man ser på EØS-avtalen som noe levende og utviklende slik at man innen fellesområdet ikke stagnerer når det gjelder å bedre samhandelen. Slik jeg ser det ville det vært vanskelig hvis EØS-avtalen ikke skulle fulgt utviklingen til EU-retten når hele avtalen bygger på EU-retten.

Så når EU lager nye lover eller kommer med nye direktiver og forordninger som vedrører EØS-avtalen, må statene som er inngår i EØS-avtalen også la det bli gjeldende i sine land. Og når ny dom blir avsagt i EF-domstolen på området til EØS-avtalen må statene som inngår i avtalen i utgangspunktet vektlegge den ved sin fortolkning av den eventuelle EØS-bestemmelsen.<sup>10</sup>

Det andre er at avtalen skal sikre ensartethet innen EØS-området. Dette innebærer at reglene skal forstås likt i EØS-området. Det får den konsekvens at EU-retten vil danne grunnlaget for tolkingen. Videre innebærer kravet om ensartethet at reglene skal håndheves og praktiseres likt i EØS-området. Det betyr blant annet at EU-retten får stor betydning for håndhevingen og praktiseringen, men også at borgerne i EFTA-landene får de samme muligheter til å prøve sine saker som i EU.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 21.

<sup>9</sup> Jf. St. Meld. nr. 27 (2001-2002).

<sup>10</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 84.

<sup>11</sup> Ibid. s. 84. Se også punkt 5.4.

Det materielle innholdet i EØS-avtalen er så og si hentet direkte ut av den delen av EU-avtalen som regulerer markedet.

EØS-avtalens hovedregler som vedrører de fire frihetene finner man for varer i art. 10-16, arbeidskraft i art. 28-30, etablering i art. 31-35, tjenester i art. 36-39 og for kapital i art. 40-45.

Del V i hovedavtalen omhandler de regler som er nødvendige for å sikre håndhevelsen av frihetene. Disse reglene gjelder tilstøtende rettsområder som sosialpolitikk, forbrukervern, miljø, statistikk og selskapsrett.<sup>12</sup>

Imidlertid er ikke alle forhold rundt markedsreguleringen omfattet av EØS-avtalen. Man har blant annet ikke inkludert EUs felles handelspolitikk og tollunion utad, og det har heller ikke vært noen harmonisering på skatte- og avgiftsrettens område.<sup>13</sup>

### **3 Forholdet til EFTA-domstolen og ESAs overvåkingsorgan**

Det følger av EØS-avtalens art. 108 at EFTA-statene forplikter seg til å opprette et uavhengig overvåkingsorgan og opprette en domstol. Det er denne bestemmelse som danner grunnlaget for den særskilte avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av Overvåkingsorgan og en Domstol (ODA). Den avtalen gir myndighet til organene til å fatte vedtak og avgjørelser slik at EFTA-landene oppfyller sine forpliktelser etter EØS-avtalen, jf. art. 5 og 31.

Søksmål mot Norge eller andre EFTA-stater kan bare anlegges for EFTA-domstolen, og aldri for EF-domstolen. Likeså kan EFTA-domstolen aldri behandle saker som er anlagt av eller mot EU-statene. EFTA-domstolen og EF-domstolen har etter dette bare jurisdiksjon over sine respektive medlemsland.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 94.

<sup>13</sup> Jf. Gjønnnes (1992) s. 11.

<sup>14</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 153.

Det finnes etter hvert en viss praksis fra EFTA-domstolen, men det er i all hovedsak EF-domstolen som er den største rettsutvikleren i EØS-området.<sup>15</sup>

## **4 EØS-avtalens forhold til norsk intern rett**

### **4.1 Gjennomføringen i norsk rett**

Utgangspunkt er at EØS-avtalen er en alminnelig folkerettslig avtale, og at forpliktelser og rettigheter som utledes av avtalen ikke kan få virkning for rettssubjekter før reglene er gjennomført ved norsk lov. Det betyr at en EØS-regels forhold til norsk intern rett vil variere ettersom om og hvordan den er implementert.<sup>16</sup>

Det er ulike måter hvordan EØS-retten er implementert i norsk rett. EØS-avtalens hoveddel er gitt formell lovs status gjennom EØS-loven av 27.11. 1992 § 1. En av fordelene ved at EØS-avtalens hoveddel har fått status som norsk lov er at man da har vært lojal mot originalteksten, og man sikrer lik ordlyd i alle traktatstater. En av ulempene er at det kan være et annet begrepsbruk i EØS-lovgivningen og av den grunn kan tekstene bli vanskeligere å få tak på.<sup>17</sup>

Noen lover er gitt for å oppfylle forpliktelsene etter en EØS-regel, men EØS-regelen som sådan har ikke fått lovs status.

### **4.2 Tolkningsprinsipper og kollisjonstilfeller**

EF-domstolen har gjennom kravet til direktivkonform tolkning fastslått at medlemsstatene har en plikt til å tolke nasjonale bestemmelser i overensstemmelse med fellesskapsretten,

---

<sup>15</sup> Ibid. s. 232.

<sup>16</sup> Se punkt 4.2.

<sup>17</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 188.

uansett om direktivet ikke er gjennomført i nasjonal rett.<sup>18</sup> Årsaken til at EF-domstolen har et krav om konformtolkning er man har ønsket at det skal det herske en lik forståelse av fellesskapsretten i samarbeidsområdet.

Det betyr at selv om en bestemmelse ikke får direkte virkning for rettssubjektet, kan kravet om konformtolkning allikevel føre til at rettssubjektet får ønsket rettsstilling.<sup>19</sup> At en regel har direkte virkning vil si at private uten videre kan utlede rettigheter og påberope seg regelen for nasjonal domstol.<sup>20</sup> For Norges vedkommende følger utgangspunktet av art. 7 i EØS-avtalen, «*en rettsakt som tilsvarer en EØF-forordning skal som sådan gjøres til del av avtalepartenes interne rettsorden*». Dette innebærer konkret at EF-forordninger ordrett ved lov eller forskrift blir gjort til norsk intern rett.<sup>21</sup>

Det er særlig i tilfeller hvor en medlemsstat ikke har overholdt sin plikt til å implementere et regelsett hvor spørsmålet om hvorvidt en regel har direkte virkning eller ikke kommer opp.<sup>22</sup> Likeså hvis regelen har et så upresist innhold at den er lite egnet til å gis direkte anvendelse.<sup>23</sup>

Det var først i 2000 ved Finangerdommen<sup>24</sup> at Høyesterett kom med en presisering av forholdet mellom fellesskapsrettens krav til konformtolkning og presumpsjonsprinsippet. Hovedinnholdet i presumpsjonsprinsippet er at norske bestemmelser så sant det er mulig skal gis et innhold som er i samsvar med norske folkerettslige forpliktelser.

Finangerdommen konkluderte med at dette også gjelder for EØS-avtalen.

Konsekvensen av dommen er at hvis bestemmelser i internretten kan forstås på flere måter, skal man velge det som samsvarer med hva som følger av EØS-avtalen.<sup>25</sup>

Iblant vil det forekomme at internrettslig lovgivning vil kollidere med fellesskapsretten. Kollisjonstilfeller vil typisk være hvor en EØS-regel sier noe annet enn norsk intern rett.

---

<sup>18</sup> Jf. c-91/92 (Dori).

<sup>19</sup> Jf. Sørensen (2008) s. 152.

<sup>20</sup> Ibid. s. 135.

<sup>21</sup> Jf. Borgli (1993) s. 226.

<sup>22</sup> Ibid. s. 228.

<sup>23</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 242.

<sup>24</sup> Jf. Rt. 2000 s. 1811 (Finanger).

<sup>25</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 242.

I utgangspunktet prøver man å løse kollisjonstilfeller ved hjelp av EØS-lovens § 2. Som kort sagt sier at bestemmelser i lov som har til hensikt å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen skal ved konflikt med andre bestemmelser som regulerer samme forhold gå foran. EØS-lovens § 2 regulerer imidlertid bare tilfeller hvor forskrift eller «senere lov» er i strid med forpliktelsene etter EØS-avtalen. Så tidligere lover er i ikke omfattet av bestemmelsen. Av den grunn vil presumpsjonsprinsippet særlig være aktuelt for de tilfeller som ikke omfavnes av EØS-lovens § 2.

Bestemmelsen får også anvendelse overfor EØS-avtalen som sådan, slik at for eksempel skattevedtak som er basert på norsk lov, men i strid med EØS-avtalen, kan kjennes ugyldig etter EØS-loven § 2.<sup>26</sup>

Imidlertid vil man som hovedregel først forsøke fortolke bort konflikten ved hjelp av presumpsjonsprinsippet før man anvender EØS-lovens § 2.<sup>27</sup>

## **5 Rettskildene i EØS-retten**

### **5.1 Generelt**

Som sagt innledningsvis har Norge forpliktet seg til å etterleve de rettigheter og plikter som følger av EØS-avtalen. Det har ført til at det har kommet flere nye lover og endringer i allerede eksisterende lover.

Når man skal ta stilling til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen må man anvende de rettskilder og tolkningsprinsipper som følger av EØS-retten.<sup>28</sup>

Jeg vil i den videre gjennomgang legge hovedvekt på de rettskilder fra EØS-retten som er mest relevante i forhold til oppgaven.

---

<sup>26</sup> Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett (2003) s. 39.

<sup>27</sup> Ibid. s. 39.

<sup>28</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 201.

## 5.2 EØS-avtalens hoveddel og vedlegg

Ved anvendelse av EØS-retten er det naturlig å ta utgangspunkt i EØS-avtalens hoveddel og vedleggene som følger av den. Men på grunn av at de er på flere språk og at man må ha en autonom forståelse av ord og uttrykk i EØS-området kan det by på utfordringer for rettsanvenderen.<sup>29</sup>

## 5.3 Forarbeider

Utgangspunktet er at forarbeider, som blant annet referater fra forhandlingene og posisjonspapirer, til EØS-avtalens hoveddel ikke kan tillegges særlig vekt ved tolkningen av bestemmelsene i EØS-avtalen. Årsaken til det er blant annet at forarbeidene er utslag av forhandlinger mellom medlemsstatene og ikke alle syn blir inntatt. Dessuten er ikke forarbeidene alminnelig tilgjengelige.<sup>30</sup>

## 5.4 Praksis fra EF-domstolen

Siden EF-domstolen oppsto for ca 50 år siden har den utfylt og utviklet EU-retten. Hovedregelen etter art. 220 i EF-traktaten er at domstolen skal «*værne om lov og ret*».<sup>31</sup> Videre følger det av rettspraksis fra EF-domstolen at ved spørsmål som berører fellesskapsretten er de nasjonale domstoler forpliktet til å følge EF-domstolens fortolkninger.<sup>32</sup>

Hvorvidt EF-domstolen selv må følge sine egne avgjørelser er noe annet. Ved tvist som er forelagt EF-domstolen vil tidligere praksis som utgangspunkt ha stor vekt. Men det er ikke slik at retten ikke kan fravike sine tidligere avgjørelser. Det vanligste er nok at fravikelser

---

<sup>29</sup> Se nærmere EØS-rett (2004) s. 205-210.

<sup>30</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 212.

<sup>31</sup> Hentet fra dansk oversettelse (<http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/traktat/ef/alle/220/>).

<sup>32</sup> Jf.c-465/93 (Atlanta) premiss 46.

skjer mer i skjul, men det er flere eksempler på at domstolen eksplisitt har fraveket en tidligere avgjørelse.<sup>33</sup>

En viktig årsak til at EF-domstolen fraviker tidligere rettspraksis er den dynamiske karakter EU-retten har, jf. for eksempel Srl cilfit og Lanificio di gavardo;

*«Endelig skal de enkelte EF-regler vurderes i deres rette sammenheng og fortolkes i lyset af EF-rettens bestemmelser som helhed, den bagved liggende målsætning og EF-rettens utviklingstrin på tidspunktet for de pågældende bestemmelsers anvendelse».*<sup>34</sup>

Her uttrykker EF-domstolen det helt klart at på grunn av det dynamiske preg EF-retten innehar skal ikke tidligere rettspraksis være til hinder for å endre rettsstilstanden. Dette legitimerer også at domstolen inntar en rettsskapende funksjon overfor medlemslandene.<sup>35</sup>

Det er viktig å skille mellom direkte søksmål, for eksempel traktatbruddssaker mot medlemsstatene, og hvor EF-domstolen gir tolkningsuttalelser.

I førstnevnte kategori avgjør domstolen tvisten i saken, og tar i den forbindelse stilling til både jus og faktum. I den andre kategorien tar domstolen også stilling til jus og faktum, men de avsier ikke dom. Derimot sier de hvordan traktatbestemmelser, direktivbestemmelser osv. er å forstå. EF-domstolen får forelagt spørsmål fra domstolen i det aktuelle medlemsland om hvordan de skal forstå en bestemmelse og gir sin uttalelse på det. I disse saker gis det en generell uttalelse om hvordan EF-retten er å forstå, og det får betydning for hvordan medlemslandene tolker uttalelsen. Det er domstolen i det aktuelle medlemsland selv som må anvende det svaret de får fra EF-domstolen.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> Jf. Borgli (1993) s. 149.

<sup>34</sup> Jf. c-283/81 (Srl cilfit og lanificio di gavardo spa mot sunnheitsministeriet) premiss 20.

<sup>35</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 52.

<sup>36</sup> Ibid. s. 214.



Hvorvidt EFTA-landene ubetinget må ta rettsavgjørelser fra EF-domstolen til følge er ikke en selvfølge.

Etter EØS-avtalens art. 6 er det som utgangspunkt bare rettsavgjørelser EF-domstolen har truffet «*før undertegning av denne avtale*» som skal legges til grunn ved fortolking av bestemmelsene i EØS-avtalen. Dette må tolkes dit hen at det bare er avgjørelser fra EF-domstolen før inngåelsen av EØS-avtalen som er bindende for Norge når vi skal anvende fellesskapsretten. Det betyr at når det gjelder rettspraksis *før* inngåelsen av EØS-avtalen, dvs. før 2.mai 1992, så er situasjonen uomtvistet, og norske rettsanvendere må legge avgjørelsene til grunn ved tolking av EØS-avtalen.<sup>37</sup>

Spørsmålet er hvorvidt også *senere* avgjørelser skal legges til grunn ved tvist for nasjonal domstol?

Det følger av ODA-avtalens art. 3 2.ledd at EFTA-domstolen og ESA må ta «*tilbørlig hensyn*» til avgjørelser truffet etter inngåelse av EØS-avtalen. En naturlig forståelse av det er at man skal gi nyere rettspraksis fra EF-domstolen atskillig vekt ved fortolking av forpliktelsene som følger av EØS-avtalen.

Hensynet til ensartede regler, som følger av fortalen, tilsier at også *senere* avgjørelser må tillegges vekt ved anvendelsen av EØS-avtalen.

Av juridisk litteratur følger det at tidspunktet for inngåelsen av EØS-avtalen ikke har fått noen konsekvenser for hvordan Norge forholder seg til nyere rettspraksis fra EF-domstolen<sup>38</sup>. Det betyr at nyere rettspraksis fra EF-domstolen vil være av sentral betydning for norske rettsanvendere ved tolkning av EØS-avtalen.

## 5.5 Praksis fra EFTA-domstolen

I utgangspunktet er det EFTA-domstolen som skal vurdere hvorvidt EFTA-statene overholder forpliktelsene som følger av EØS-avtalen. Det følger av ODA art. 31 og 36.

---

<sup>37</sup> Jf. Borgli (1993) s. 255.

<sup>38</sup> Jf. Rt. 1997 s. 1954 (Løten kommune), Rt. 1997 s. 1965 (Eidesund) og Rt. 1999 s. 977 (Nemko).

Rettspraksis fra EFTA-domstolen viser at de legger til grunn også avgjørelser fra EF-domstolen når de tolker EØS-avtalen.<sup>39</sup>

Hvis EF-domstolen avsier en avgjørelse som ikke er helt i tråd med en tidligere avgjørelse fra EFTA-domstolen vil nok EFTA-domstolen ved en senere anledning følge EF-domstolen.<sup>40</sup> Slik jeg ser det kan man nok derfor si at det er EF-domstolen som er den viktigste premissleverandøren for norske rettsanvendere.

## 5.6 Reelle hensyn

Godhetsvurderinger spiller en sentral rolle for fellesskapsretten. Det vil si vurderinger som er begrunnet i ønske om å komme frem til et fornuftig og godt resultat.

Slike vurderinger kan ha sitt utspring i ordlyden av teksten som tolkes, formålet med bestemmelsen eller det kan være mer generelle vurderinger.<sup>41</sup>

EF-domstolens utvikling av prinsippet om fellesskapsrettens forrang fremfor nasjonal rett er et eksempel på bruk av godhetsvurderinger.<sup>42</sup>

## 6 Etableringsfriheten

### 6.1 Innledning

De «fire friheter» er ikke noe begrep som er hentet fra EØS-avtalen, men et noe upresist begrep som blant annet har fått sin tilslutning i juridisk litteratur. Begrepet er en

---

<sup>39</sup> Jf. bl.a. e-8/94 og e-9/94 (Forbrukerombudet v Mattel Scandinavia A/S and Lego Norge A/S), e-5/96 (Ullensaker kommune med flere mot Nille A/S).

<sup>40</sup> Jf. Bull (2002) s. 80.

<sup>41</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 219.

<sup>42</sup> Se c-6/64 (Costa mot ENEL).

fellesbetegnelse på fri bevegelighet for varer, tjenester, personer og kapital. Når det gjelder fri bevegelighet av personer forutsettes det å gjelde både bevegelse av arbeidskraft og etablering av selvstendig næringsvirksomhet i andre land i fellesområdet. Etableringsretten gjelder både fysiske og juridiske personer. Så man kan egentlig snakke om «fem friheter», varer, tjenester, arbeidskraft, kapital og etablering.<sup>43</sup>

Som nevnt innledningsvis var siktemålet ved opprettelsen av EØS-avtalen å skape et indre marked innen medlemslandene som om det var et nasjonalt marked. Og det sentrale er å hindre unødige restriksjoner på handelen mellom landene.

Det er et generelt trekk at reglene er bygget opp slik at for hver av frihetene følger det også et unntak, slik at restriksjoner i visse tilfeller kan godtas. På etableringsrettens område følger forbudet mot diskriminering av art. 31 og 34, mens unntaket følger av art. 33 i EØS-avtalen.

## 6.2 Rettighetssubjektene

Etter art.31 gjelder etableringsfriheten for personer, men etter art. 34 er også selskaper omfattet av reglene. Det betyr i så måte at anvendelsesområdet for å «*starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak*» gjelder så vel fysiske som juridiske personer.

## 6.3 Anvendelsesområdet

For fysiske personer er anvendelsesområdet i art.31 2.ledd begrenset til å gjelde for «*selvstendig næringsvirksomhet*», mens for selskaper er det et krav om at det må drives «*erhvervsmessig virksomhet*», jf. art. 34 2.ledd. Ordlyden tilsier at det må stilles et visst krav til økonomisk realitet for å være omfattet av friheten.

---

<sup>43</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 260.

I saken Udo Steyman mot Nederland ble det tolket dit hen at det må være «*oekonomisk virksomhed*». <sup>44</sup> Videre følger det av dommen også at hvor det ytes arbeid eller tjeneste mot vederlag, skal det anses for å være økonomisk virksomhet <sup>45</sup>, og til slutt følger det at virksomheten må «*vaere reelt og faktisk og ikke af en saadan art, at det fremstaar som et rent marginalt supplement*». <sup>46</sup> Dette er også videreført i senere praksis fra EF-domstolen. <sup>47</sup> Begrepet «*næringsvirksomhet*» må videre forstås vidt slik at alle typer næringsvirksomhet omfattes av begrepet. <sup>48</sup>

Det stilles heller ikke store krav til hvor stor aktiviteten skal være før det er ervervsmessig. Men det er antatt at det stilles noen minstekrav til omfanget av den økonomiske aktivitet. <sup>49</sup>

Det kan utledes av rettspraksis fra EF-domstolen at man må foreta en konkret helhetsvurdering hvor sentrale momenter i den vurderingen blant annet vil være hvor fast driften er, hvorvidt det er lokaler som disponeres av personen/selskapet, at driften ikke er på ubestemt tid og at aktiviteten ikke er ubetydelig. <sup>50</sup>

Det stilles i utgangspunktet ingen krav til hvilken etableringsform som anvendes. Så det er opp til den som etablerer seg i vedkommende stat som velger hvorvidt han vil starte et aksjeselskap, filial, datterselskap, osv. Foreligger det klare føringer fra staten hvor man etablerer seg på hvilken form man kan anvende, vil det være en ulovlig restriksjon. Men dette er ikke unntaksfritt. Ved opprettelse av underselskaper vil det ikke være i strid med etableringsretten at man må overholde de nasjonale reglene i staten selskapet etableres. Dette forutsettes riktignok at det stilles de samme krav til de nasjonale selskapene. <sup>51</sup> Det følger også av ordlyden i art. 31 at etableringsadgangen er «*på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere*», og i art.34 hvor det samme er formulert slik at «*selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen*» i et av fellesskapslandene omfattes av etableringsadgangen.

---

<sup>44</sup> Jf. c-196/87 (Udo Steyman) premiss 9.

<sup>45</sup> Jf. c-196/87 (Udo Steyman) premiss 10.

<sup>46</sup> Ibid. premiss 13.

<sup>47</sup> Jf. bl.a. i c-51/96 og c-191/97 (Deliège).

<sup>48</sup> Jf. Sørensen (2008) s. 530.

<sup>49</sup> Ibid. s. 539.

<sup>50</sup> Ibid. s. 540-541.

<sup>51</sup> Ibid. s. 546-547.

Dette kan imidlertid skape problemer i tilfeller hvor selskapet er stiftet i et land og senere flytter til en annen stat i fellesområdet. Årsaken til problemet er at de forskjellige land kan ha forskjellige selskapsrettslige regler for hvor selskapet anses hjemmehørende og det kan skape konflikt om lovvalget. Det aktuelle skillet går mellom land som anvender hovedseteprinsippet og de som anvender stiftelsesprinsippet. Det førstnevnte prinsipp legger til grunn at det er lovgivningen i den stat hvor den faktiske ledelse holder til som skal legges til grunn, mens det andre prinsippet legger til grunn at lovgivningen i det land hvor selskapet er stiftet skal legges til grunn. Stiftelsesteorien er det gjeldende prinsipp innenfor anglo-amerikansk rett, mens seteteorien har sitt store nedslagsfelt i sentral-Europa.<sup>52</sup>

Det har vært flere saker oppe for EF-domstolen som tar for seg dette spørsmålet<sup>53</sup>, men ved Cartesio-saken er det stadfestet at å legge hovedseteteorien til grunn ikke er i strid med etableringsretten. Cartesio-saken<sup>54</sup> gjaldt et ungarsk stiftet selskap som ville flytte sin virksomhets sete til Italia, noe det ungarske foretaksregisteret ikke ville registrere som nytt sete for virksomheten. EF-domstolen sa at;

*«På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som forhindrer et selskab, der er stiftet i henhold denne medlemsstats nationale ret, i at flytte sit hjemsted til en anden medlemsstat og samtidig beholde sin egenskab af et selskab, der henhører under national ret i den medlemsstat, efter hvis lovgivning det er blevet stiftet»<sup>55</sup>*

#### 6.4 Grenseoverskridende element

Etableringsadgangen etter art. 31 er på «en annen av disse staters territorium». I dette ligger det et krav til et grenseoverskridende element. Utgangspunktet er derfor at rent

---

<sup>52</sup> Jf. Andenæs (2006) s. 695.

<sup>53</sup> Jf. bl.a. c-81/87 (Daily mail).

<sup>54</sup> Jf. c-210/06 (Cartesio).

<sup>55</sup> Jf. c-210/06 (Cartesio), premiss 124.

interne forhold er utenfor anvendelsesområdet til bestemmelsen. Derimot er det ikke slik at reglene bare gjelder for utenlandske personer og selskaper. Reglene er blitt tolket av EF-domstolen til også å omhandle personer og selskaper som er innenlandske når de er i en situasjon som er sammenlignbar med utenlandske personer og selskaper.<sup>56</sup> Hvorvidt det foreligger et relevant grenseoverskridende element vil bero på en konkret vurdering og formålene bak reglene vil ha sentral betydning.<sup>57</sup>

## 6.5 Rekkevidden av etableringsfriheten

Utgangspunktet etter art. 31 er at «*etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet*».

Bestemmelsen må tolkes dit hen at den gjelder både primær og sekundær etablering. Det vil si både etablering av hovedgeskjeft og underselskaper av ulik art, det være seg filial, datterselskap osv.

Reglene i art.31 gir rettigheter både mot hjemstat og etableringsstaten. Det vanligste er at det er regler i etableringsstaten som legger restriksjoner på etableringsretten. Men det er ikke uvanlig at også regler i hjemstaten kan være et hinder for den frie etableringsretten.<sup>58</sup>

Et godt eksempel på det vil være de norske reglene om konsernbidrag, som hindrer fradrag i inntektslikningen ved overføring til selskap i utlandet.<sup>59</sup>

Reglene i art. 31 gjelder både oppstart av virksomhet og den etterfølgende utøvelse av virksomheten.<sup>60</sup>

Anvendelsesområdet for etableringsfriheten er i så måte ganske vidtgående.

---

<sup>56</sup> Se bl.a. c-115/78 (J. Knors) premiss 17.

<sup>57</sup> Jf EØS-rett (2004) s. 384.

<sup>58</sup> Jf. Steiner (2006) s. 451.

<sup>59</sup> Se punkt 10.2.5.2.

<sup>60</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 391.

## 6.6 Diskriminerings- og restriksjonsforbudet i etableringsfriheten

### 6.6.1 Innledning

Ovenfor har jeg kort skissert rammene for etableringsadgangen som følger av EØS-avtalen. Videre vil jeg nå ta for meg hva som ligger i forbudet mot diskriminering og restriksjoner. Deretter vil jeg ta for meg når restriksjoner og diskriminering er tillatt.

### 6.6.2 Diskrimineringsforbudet

Utgangspunktet er at reglene om frihetene må tolkes i lys av formålene og prinsippene som følger av EØS-avtalen.

I den forbindelse vil ikke-diskrimineringsprinsippet i art. 4 ha betydning. Prinsippet sier at enhver forskjellsbehandling, innenfor avtalens virkeområde, på grunn av nasjonalitet vil være forbudt, jf. art. 4. Art. 4 er den generelle og grunnleggende ikke-diskrimineringsbestemmelse, og vil av den grunn ikke ha så stor selvstendig betydning ved siden av bestemmelsene som følger for hver frihet. Dessuten vil rekkevidden til art. 4 være lik som de mer spesielle forbudene.<sup>61</sup> Etter min mening kan man derfor se på art. 4 som en mer overordnet prinsipperklæring.

I art.31 (2) er diskrimineringsforbudet eksplisitt blitt formulert som et likebehandlingskrav, slik at «*etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet... på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere*». I tilfeller hvor det ikke følger eksplisitt av bestemmelsen, må det innfortolkes et generelt forbud mot diskriminering. Et eksempel på hvor det ikke følger direkte av bestemmelsen er art 11 i EØS-avtalen.

Forbudet omfatter også opprinnelses- og destinasjonsbestemt forskjellsbehandling.<sup>62</sup>

Imidlertid må opprinnelses- og destinasjonsbestemte forbudet vurderes opp i mot hver enkelt frihet. Det er uomtvistet at dette forbud gjelder på vareområdet, men det er antatt at lignende prinsipp også gjelder for de andre friheter.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett (2004) s. 48.

<sup>62</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 263-265.

<sup>63</sup> Ibid. s. 266.

### 6.6.3 Indirekte diskriminering

Diskrimineringsforbudet omfatter, foruten den direkte forskjellsbehandling, også det som kalles indirekte forskjellsbehandling. Det vil si at den interne regelen i utgangspunktet er nøytral og ikke har til hensikt å forskjellsbehandle personer fra for eksempel Norge og Frankrike, men den utilsiktede virkning av den interne regelen likevel vil medføre en forskjellsbehandling.

I Sotgiu-saken, som gjaldt hvorvidt avlønningssystemet til det tyske postvesen var i strid med fellesskapsretten, ble indirekte diskriminering formulert som;

*«The rules regarding equality of treatment, both in the treaty and in article 7 of regulation no 1612/68, forbid not only overt discrimination by reason of nationality but also all forms of discrimination which, by the application of other criteria of differentiation, lead in fact to the same result».*<sup>64</sup>

Når det gjelder diskriminering på etableringsrettens område grunnet i nasjonalitet er det i art. 31 formulert som et forbud på grunn av statsborgerskap, mens det for selskaper etter art.34 er formulert som et forbud på grunn av hvor selskapet har sete. Kort sagt sier diskrimineringsforbudet at alle skal behandles etter vedkommende lands regler uavhengig hvor de kommer fra. Det innebærer at utenlandske selskaper etablert i Norge skal følge norsk lovgivning. Derimot er det ikke diskriminering hvis vedkommende lands regler generelt sett er mer ufordelaktige for selskapet enn hjemlandets regler. Det sentrale er om reglene virker likt uavhengig av nasjonalitet.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Jf. c-152/73 (Sotgiu).

<sup>65</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 395-396.



#### 6.6.4 Sammenlignbare situasjoner

For at domstolen skal kunne vurdere om det foregår diskriminering må domstolen fastslå at det foreligger sammenlignbare situasjoner. Som domstolen uttalte i Schumacker-saken;

*«Endvidere bemaerkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis kun kan bestaa i, at der paa sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes paa forskellige situationer».*<sup>66</sup>

Det vil si at hvis det anvendes ulike regelsett på to selskaper, for eksempel på grunn av etableringssted, vil det bare være diskriminering hvis situasjonen for de to selskapene er sammenlignbare. Eller motsatt, at den samme regel anvendes på tilfeller hvor situasjonen til de to selskapene er forskjellige. Men selv om det er «like» situasjoner, kan reglene reelt sett virke forskjellig, slik at det foreligger indirekte diskriminering. Eksempel på det kan være en tilsynelatende nøytral bestemmelse om krav til bosted i den aktuelle stat for å drive virksomhet der, men som reelt sett vil føre til at utenlandske borgere vil bli diskriminert.<sup>67</sup> Som regel vil domstolen bare kort slå fast at det foreligger sammenlignbare situasjoner, og det vil ikke by på noen nærmere problemer.<sup>68</sup>

Imidlertid kan spørsmålet om hvorvidt det foreligger to sammenlignbare situasjoner i enkelte tilfeller volde problemer i skatteretten, og da særlig der skatteregler skiller etter hvor selskapet er hjemmehørende. Årsaken til dette er at kriteriene om hvorvidt selskapet er hjemmehørende i et land beror på intern rett i vedkommende land. I tillegg vil slike regler ha ulik virkning for innenlandske- og utenlandske selskaper.<sup>69</sup>

EF-domstolen har løst denne utfordringen ved å oppstille noen kriterier for når selskap som er hjemmehørende i andre stater, og som benytter seg av etableringsadgangen, er i en sammenlignbar situasjon som et selskap som ikke er hjemmehørende i staten. Og hvis

---

<sup>66</sup> Jf. c-279/93 (Schumacker) premiss 30.

<sup>67</sup> I den retning c-175/88 (Biehl).

<sup>68</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 266.

<sup>69</sup> Ibid. s. 417.

domstolen kommer frem til at det ikke er en sammenlignbar situasjon etter de nærmere angitte kriteriene, vil det heller ikke foreligge diskriminering selv om regelsettene er ulike for de to gruppene.<sup>70</sup>

### 6.6.5 Restriksjonsforbudet

Foruten diskrimineringsforbudet har man et restriksjonsforbud. Det kan iblant være vanskelig å skille mellom diskrimineringsforbudet og restriksjonsforbudet. I utgangspunktet omfatter diskrimineringsforbudet kun tilfeller hvor man kan konstantere at varer, personer, kapital osv behandles annerledes på grunn av nasjonalitet. Mens restriksjonsforbudet kan i prinsippet faktisk anvendes mot enhver bestemmelse, som hindrer den frie bevegelighet. Så sant det ikke kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.<sup>71</sup>

Restriksjonsforbudet harmoniserer i utgangspunktet dårlig med at det bare er de hensyn som er nevnt i bestemmelsene som tillater en restriksjon. I Cassis de Dijon, som gjaldt handelshindringer, tillot også domstolen at andre hensyn kunne begrunne restriksjonen, blant annet konkurransehensyn.<sup>72</sup> I den saken ble dette løst ved at så lenge det ikke er foretatt en harmonisering og det derfor ikke finnes en felles ordning innen fellesskapsområdet, må hindringer på samhandelen som har sitt grunnlag i ulik internlovgivning, tillates så lenge det er nødvendig å ivareta tvingende allmenne hensyn.<sup>73</sup> I juridisk litteratur er det blant annet blitt formulert dit hen at direkte diskriminering bare kan godtas etter de hensyn som følger av EØS-avtalen, mens restriksjoner som ikke har til hensikt å forskjellsbehandle borgere ut fra bostedsstat kan begrunnes i andre hensyn enn de som følger av EØS-avtalen.<sup>74</sup>

Over tid har det blitt til at EF-domstolen har flyttet fokus fra det nasjonalitetsbestemte diskrimineringsforbud til et mer generelt forbud mot restriksjoner<sup>75</sup> hvor det sentrale er hvorvidt man «*stiller denne statsborger i en retlig eller faktisk situation, som er*

---

<sup>70</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 417. Se s. 417-420 om kriteriene EF-domstolen anvender.

<sup>71</sup> Jf. Sørensen (2008) s. 237.

<sup>72</sup> Jf. c-120/78 (Cassis de Dijon) premiss 8 flg.

<sup>73</sup> Jf. Nielsen (2002) s. 229.

<sup>74</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 275.

<sup>75</sup> Ibid. s. 393-395

*ufordelagtig i forhold til den situation, der under de samme omstaendigheder gaelder for en statsborger i denne medlemsstat».*<sup>76</sup> Det er senere også formulert dithen at «*alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af disse friheder mindre interessant*» er en restriksjon på den frie etableringsrett.<sup>77</sup>

I Centros-saken, som gjaldt nektelse av registrering av filial fordi myndighetene mente filialen var opprettet for å unngå de strengere krav til selskapskapital, ble restriksjonsforbudet et spørsmål om hvorvidt tiltaket «*kan genere udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre attraktiv*».<sup>78</sup> Dette er en veldig generell formulering av restriksjonforbudet som også er kommet til uttrykk på lignende måter i andre saker.<sup>79</sup>

Siden restriksjonsforbudet er så generelt formulert kan det virke som om et hvert tiltak vil være en ulovlig restriksjon, men det er viktig å skille mellom forbud som går på adgangen til å etablere seg i et land<sup>80</sup> og på den etterfølgende utøvelse av virksomhet i det landet.<sup>81</sup>

Når det gjelder forbudet mot hindringer til selve adgangen til markedet er det nettopp kjernen av forbudet, mens hindringer i den etterfølgende utøvelse av virksomhet vil i en viss grad kunne tillates hvis den ikke forskjellsbehandler på grunn av nasjonalitet.<sup>82</sup>

Semeraro-saken<sup>83</sup> gjaldt hvorvidt nektelse av søndags- og helligdagsåpne butikker var en ulovlig restriksjon. Retten uttaler at nektelsen ikke er noe hinder for adgangen til markedet, siden regelen gjaldt innenlandske såvel som utenlandske virksomheter og virkningene på etableringsadgangen er altfor usikre.<sup>84</sup> Men det bare «*antas*» at det ikke vil ha noen virkning på etableringsfriheten.<sup>85</sup> Så det kan kanskje være usikkert hvor mye man kan vektlegge premissene i dommen. På grunn av ordlyden kan det også tenkes en

---

<sup>76</sup> Jf. c-168/91 (Konstantidis) premiss 13.

<sup>77</sup> Jf. c-439/99 (Kommissjonen mot Italia) premiss 22.

<sup>78</sup> Jf. c-212/97 (Centros) premiss 34.

<sup>79</sup> Se bl.a. c-55/94 (Gebhard) premiss 37, c-79/01 (Payroll Data Service m.fl.) premiss 26.

<sup>80</sup> Jf. bl.a. c-55/94 (Gebhard) og c-79/01 (Payroll Data Service m.fl.).

<sup>81</sup> Jf. bl.a. c-418/93 (Semeraro).

<sup>82</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 408.

<sup>83</sup> Jf. c-418/93 (Semeraro)

<sup>84</sup> Ibid. premiss 32.

<sup>85</sup> Ibid. premiss 32.

rettsutvikling på dette området hvor for eksempel domstolen presiserer restriksjonsadgangen. Dette ville vært i tråd med EF-domstolens dynamiske karakter.

## 6.7 Unntak

### 6.7.1 Generelt

Foreligger det en diskriminering eller restriksjon, må det vurderes om denne likevel er tillatt.

Utgangspunktet følger av EØS-avtalens art. 33 hvor «*særbehandling av fremmede statsborgere*» er tillatt når det er fastsatt ved lov eller forskrift og «*begrunnet med hensynet til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen*». EF-domstolen har lagt det samme til grunn for når restriksjoner er tillatt overfor selskaper.<sup>86</sup> Foruten at forskjellsbehandlingen er begrunnet i de hensyn som følger av bestemmelsen, må tiltaket være egnet til og nødvendige for å oppnå det ønskede mål.<sup>87</sup>

Foruten det lovfestede unntaket har man også det ulovfestede unntaket som er begrunnet i allmenne hensyn.

I Centros-saken uttaler EF-domstolen at;

*«Idet bemærkes, at de påberåbte hensyn ikke er omfattet af traktatens artikel 56, skal det tillige anføres, at det fremgår af Domstolens praksis, at nationale foranstaltninger, der kan genere udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre attraktiv, skal opfylde fire betingelser: De skal anvendes uden forskelsbehandling, de skal være begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn, de skal være egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og de må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet».*<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Jf. c-311/97 (Royal Bank of Scotland) premiss 32.

<sup>87</sup> Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett (2003) s. 69.

<sup>88</sup> Jf. c-212/97 (Centros) premiss 34.

Domstolen oppstiller altså fire vilkår for at restriksjon som ikke følger av avtalen skal kunne tillates. Det er et krav om at tiltaket skal være begrunnet i allmenne hensyn, tiltaket skal være egnet for å fremme formålet, krav om proporsjonalitet og at det foreligger sammenlignbare situasjoner.

### 6.7.2 Kravet om allmenne hensyn

Hvorvidt det foreligger tvingende allmenne hensyn som kan legitimere en restriksjon på den frie bevegelse, vil bero på en konkret vurdering. EF-domstolen har tillatt mange forskjellige hensyn, og i *Überseering*-saken uttaler EF-domstolen at;

*«I denne henseende kan det ikke udelukkes, at tvingende almene hensyn som beskyttelsen af kreditorernes, minoritetsdeltagernes, lønmodtagernes eller endog skattevesenets interesser under visse omstændigheder og på visse betingelser kan begrunde restriktioner for etableringsfriheden».*<sup>89</sup>

I utgangspunktet er det ingen begrensinger til hvilke hensyn som kan anføres, og andre eksempler er miljøhensyn og hensyn til god handelskikk. Imidlertid finnes unntak fra dette utgangspunkt. Domstolen har blant annet vært veldig tilbakeholdne mot å godta forskjellige økonomiske hensyn.<sup>90</sup>

Kommer man frem til at tiltaket kan begrunnes i allmenne hensyn, er det videre krav om at tiltaket vil «*være egnede til at sikre virkeliggjørelsen af det formål, de forfølger, og de må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet*».<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Jf. c-208/00 (*Überseering*) premiss 92.

<sup>90</sup> Se punkt 7.3.

<sup>91</sup> Jf. c-212/97 (*Centros*) premiss 34.

### 6.7.3 Krav om egnethet

Ved prøving av tiltakets egnethet går domstolen inn på en vurdering av hvorvidt tiltakets ønskede målsetting vil oppnås ved gjennomføringen av tiltaket. Som det fremgår av Aragonesa-saken, som gjaldt spørsmålet om begrensning av alkoholreklame, uttalte EF-domstolen at;

*«Med hensyn til det foerste punkt bemaerkes blot ... at reklame udgoer en tilskyndelse til forbrug, og at en bestemmelse, som begrænser mulighederne for at reklamere for alkoholholdige drikkevarer og saaledes er et led i bekaempelsen af alkoholisme, tilgodeser hensyn vedroerende den offentlige sundhed».*<sup>92</sup>

I Gourmet-saken, som også gjaldt forbud mot alkoholreklame sa EF-domstolen at;

*«denne henseende står det fast, at bestemmelser, som begrænser mulighederne for at reklamere for alkoholholdige drikkevarer og således er et led i bekæmpelsen af alkoholmisbrug, tilgodeser hensyn vedrørende den offentlige sundhed»*<sup>93</sup>.

Det sentrale for vurderingen er hvorvidt tiltaket spesifikt vil være egnet til å fremme tiltaket. Hvis domstolen ikke mener tiltaket vil være egnet for å oppnå det ønskede formål, vil det bli avvist.<sup>94</sup>

### 6.7.4 Krav om proporsjonalitet

Selv om restriksjonen er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og det anses for å være egnet betyr ikke det at tiltaket er lovlig. Det stilles også et krav om proporsjonalitet. Prinsippet om proporsjonalitet går ut på at hvis staten kan ivareta samme hensyn på en

---

<sup>92</sup> Jf. c-1/90 (Aragonesa) premiss 15.

<sup>93</sup> Jf. c-405/98 (Gourmet) premiss 27.

<sup>94</sup> Se c-362/88 (GB-INNO-BM) premiss 11 flg.

mindre inngripende måte, er ikke restriksjonen tillatt. Det må altså være en forholdsmessighet mellom mål og middel<sup>95</sup>.

I Guimont-saken som gjaldt fri bevegelse av varer presiserte EF-domstolen proporsjonalitetsprinsippet dithen at «*når disse regler ikke står i rimelig forhold til denne virkning, eller når denne beskyttelse kunne være oppnået ved foranstaltninger, der i mindre omfang begrenser samhandelen inden for Fællesskabet*» er restriksjonen ikke tillatt.<sup>96</sup>

Selv om denne saken gjaldt varefriheten vil innholdet i presiseringen gjelde likt for de andre frihetene.<sup>97</sup>

Overnevnte setning fra EF-domstolen inneholder to vurderinger. Det første er rimelighetsvurderingen mellom den nasjonale regel som innebærer en restriksjon og fellesskapsretten. Den sier noe om hvilket beskyttelsesnivå staten kan legge seg på i forhold til restriksjonen. I en sak mot Frankrike<sup>98</sup>, som gjaldt produktkrav til trebearbeidingsmaskiner for blant annet å verne om arbeiderne, kom EF-domstolen frem til at så lenge EF-retten ikke har kommet med regler på det aktuelle området er utgangspunktet at «*although it is for the member states to decide what degree of that protection they intend to ensure*»<sup>99</sup>, under forutsetning av at tiltaket er nødvendig for å ivareta de ønskede målsettinger og tiltaket ikke medfører til noen diskriminering. Dette viser at EF-domstolen til en viss grad selv kan velge beskyttelsesnivå.

Det andre er en vurdering av hvorvidt staten kan anvende et tiltak som er mindre inngripende på den frie bevegelse, slik at det minst inngripende tiltak blir anvendt.<sup>100</sup> EF-domstolen foretar ofte en konkret vurdering av hvorvidt tiltaket kan oppnås med et mindre inngripende tiltak.<sup>101</sup>

---

<sup>95</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 268.

<sup>96</sup> Jf. c-448/98 (Guimont) premiss 29.

<sup>97</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 269.

<sup>98</sup> Jf. c-188/84 (Kommisjonen mot Frankrike).

<sup>99</sup> Ibid. premiss 15.

<sup>100</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 269.

<sup>101</sup> Se f.eks c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 59.

### 6.7.5 Krav om sammenlignbare situasjoner

Det siste kravet for at en restriksjon skal kunne godtas, er at det foreligger sammenlignbare situasjoner.

Jeg viser i den forbindelse til det jeg har skrevet tidligere om sammenlignbare situasjoner.<sup>102</sup>

## 7 Etableringsfrihetens forhold til nasjonale skatteregler

### 7.1 Generelt

Som nevnt tidligere er ikke skatteretten en del av EØS-avtalens virkeområde. Det betyr at det som utgangspunkt er opp til hver enkelt stat hvordan de vil regulere sin skatte- og avgiftspolitik.

EF-domstolen har formulert det dit hen at;

*«eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning».*<sup>103</sup>

Men skatteretten vil likevel influere fellesskapsretten på ulike områder, det være seg blant annet reglene om fri flyt av varer, tjenester og kapital.

---

<sup>102</sup> Se punkt. 6.6.4.

<sup>103</sup> Jf. c-470/04 (Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo) premiss 44. Se også c-336/96 (Gilly) og c-513/04 (Kerckhaert og Morres).



Jeg vil i det videre ha fokus på etableringsrettens forhold til nasjonale skatteregler.

Når man snakker om skattereguleringen i fellesskapsområdet er det viktig å skille mellom *direkte* og *indirekte* skatter. Med *direkte* skatter menes skatter som betales direkte av fysiske eller juridiske personer. *Indirekte* skatter er skatter som legges på innlands omsetning av varer og tjenester, eksempelvis merverdiavgift.<sup>104</sup>

Når det gjelder harmonisering av skatteregler har EU har kommet lengst når det gjelder reglene som vedrører indirekte skatter. Merverdiavgiftslovgivningen har blant annet stort sett blitt harmonisert innenfor fellesområdet.<sup>105</sup>

For direkte skatter har utviklingen gått atskillig tregere.<sup>106</sup> Det kan være flere årsaker til det. Blant annet var trolig hovedfokus til EU de første årene på avgifter, som kunne være et hinder på det felles markedet, og ikke hinder som følge av direkte skatter. I tillegg har antall selskaper og personer som har etablert seg i andre medlemsland økt ganske mye de senere år og da har problemet om at skattereglene er så ulike også blitt mer synbart.<sup>107</sup>

En annen årsak til at harmoniseringen på direkte skatter har gått sent kan være at medlemsstatene ikke ønsker å avgi mer suverenitet enn de allerede har gjort.<sup>108</sup> Det har man også sett i senere tid for spørsmålet om en felles grunnlov i EU.

Men når flere og flere handelshindringer gjennom årene er forsvunnet og samhandelen har økt, har EU vært helt nødt til å fokusere mer på harmonisering av skatteretten. Blant annet kom Fusjonsdirektivet og Mor-datterselskapsdirektivet<sup>109</sup> i 1990 som henholdsvis skulle sikre skattemessig kontinuitet ved reorganisering av virksomhet som har deltakelse i flere land og sikre at det ikke kommer kildeskatt på utbytte i konsern fra et medlemsland til et annet.

Utfordringen når det gjelder harmonisering er at det ikke finnes noen særskilt hjemmel for harmonisering på skatterettens område, og derfor må den generelle hjemmel i art. 94 i EF-

---

<sup>104</sup> Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett (2003) s. 23-24.

<sup>105</sup> Ibid. s. 24.

<sup>106</sup> Ibid. s. 24-28.

<sup>107</sup> Ibid. s. 25.

<sup>108</sup> Ibid. s. 259.

<sup>109</sup> Jf. Rådskildretiv nr. 90/434 av 23.juli 1990 og Rådskildretiv nr. 90/435 av 23.juli 1990.

traktaten anvendes. Art. 94 krever «*afgørelse med enstemmighed*»<sup>110</sup>, og derfor er harmoniseringsarbeidet vanskelig når statene kanskje i utgangspunktet ikke vil oppgi mer suverenitet. Derfor er det hovedsakelig EF-domstolen som har stått for rettsutviklingen når det gjelder direkte skatter.<sup>111</sup>

Når et selskap skal etablere seg eller har etablert seg i en annen stat vil det utløse en rekke skatterettslige problemstillinger. Det kan være alt fra hvilken stats skatteregler som skal komme til anvendelse, hvilke inntekter som kommer til beskatning, hvilke skattesatser, til retten om fradrag for ytet konsernbidrag. I 2001 publiserte Kommisjonen en studie som tok for seg selskapsbeskatningen i fellesområdet og i tillegg la de frem en strategi for hvordan problemene som oppstår kunne møtes.<sup>112</sup> Studien viser blant annet at selskapene har veldig mange skattesystem å forholde seg til.<sup>113</sup> Noe som vil være til ulempe for selskapenes konkurranseevne sett i verdensammenheng. Kommisjonen mente det beste ville være å harmonisere skatteretten i fellesområdet.<sup>114</sup>

Spørsmål om beskatning av et selskap som har etablert seg i en annen stat reguleres i utgangspunkt gjennom skatteavtaler mellom landene, men EØS-avtalen setter imidlertid grenser for hvor langt hver enkelt stat kan gå i sin regulering.<sup>115</sup> I Schumacker-saken, som gjaldt Tysklands beskatningsrett for lønnsinntekt oppebåret i Tyskland av statsborger fra Belgia, uttalte retten at;

*«Med hensyn til dette spørsmålet bemærkes, at selv om bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som saadanne*

---

<sup>110</sup> Hentet fra <http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/traktat/ef/alle/94/>

<sup>111</sup> Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett (2003) s. 257-258.

<sup>112</sup> Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 og Kom (2001) 582 Towards an Internal Market Without tax obstacles: a strategy for providing companies with a consolidated tax base for their EU-wide activities.

<sup>113</sup> Se SEC (2001) 1681 s. 223-224. Det var like mange skattesystem å forholde seg til som medlemsland (15 stykk).

<sup>114</sup> Se SEC (2001) 1681 s. 419 flg.

<sup>115</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 415.

*henhoerer under Faellesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde faellesskabsretten under udoevlsen af deres kompetence».*<sup>116</sup>

Påpekningen av at medlemslandene må overholde fellesskapsretten, og avstå fra enhver form for forskjellsbehandling, ved utøvelse av intern skattepolitikk, er begrunnet i faren for at medlemslandene ved en eventuell tvist om forståelse av en intern bestemmelse skal omgå EØS-avtalen ved å henvise til at tvisten gjelder en intern skatteregel som ikke er omfattet av fellesskapsretten.<sup>117</sup>

## 7.2 Diskriminerings- og restriksjonsforbudet på skatterettens område

Utgangspunktet er at forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet bare kan begrunnes i de lovfestede hensyn som følger av art. 33 i EØS-avtalen. For eksempel vil spørsmålet om et land kan ha ulike skattesatser for innenlandske og utenlandske selskaper, kan bare hjemles i hensynene som følger i art. 33.<sup>118</sup>

Diskrimineringsforbudet som følger av EØS-avtalen omfatter på dette feltet både direkte og indirekte diskriminering. Det er derfor ikke bare den åpne forskjellsbehandling grunnet i nasjonalitet som er omfattet av forbudet, men også den skjulte forskjellsbehandling.<sup>119</sup>

Når det gjelder EF-domstolens vurderinger ved skatte- og avgiftsspørsmål synes det imidlertid å virke som domstolen ofte bare tar stilling til hvorvidt det foreligger diskriminering, og ikke om det foreligger en restriksjon som er begrunnet i allmenne hensyn<sup>120</sup>, slik at det er bare diskriminering som kan regnes som en restriksjon på den frie etableringsrett. Det får den konsekvens at medlemslandene kan gå lengre i å ha

---

<sup>116</sup> Jf. c-279/93 (Schumacker) premiss 21.

<sup>117</sup> Jf. EØS-avtalen og norsk skatterett (2003) s. 21.

<sup>118</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 421, se også c-352/85 (Bond van Adverteerders m.fl) premiss 32 og 33, c-288/89 (Collectieve Antennevoorziening Gouda) premiss 11, c- 311/97 (Royal Bank of Scotland) premiss 32.

<sup>119</sup> Se bl.a. c-3/88 (Kommissjonen mot Italia) premiss 8 og c-360/89 (Kommissjonen mot Italia) premiss 11.

<sup>120</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 416. Se blant annet c-204/90 (Bachmann) og c-279/93 (Schumacker).

restriksjoner på skatterettens område enn ellers.

Ved at EF-domstolen inntar en slik stilling vil de slippe å vurdere hvorvidt tiltaket kan begrunnes i allmenne hensyn. Fordi det bare vil bli aktuelt hvis domstolen kommer frem til at det foreligger en restriksjon. Dermed slipper også domstolen blant annet å ta stilling til økonomiske hensyn for staten som et allment hensyn.<sup>121</sup>

Hadde EF-domstolen anerkjent et generelt restriksjonsforbud innen skatteretten, ville konsekvensen blitt at ethvert tiltak som rammer den frie etableringsadgangen på grunn av skatteordninger måtte rettferdiggjøres i et eller annet legitimt allment formål.<sup>122</sup> Slik jeg ser det hadde ikke det vært ønskelig siden skatteretten ikke er en del av fellesskapsretten og det ville gått ut over landenes suverenitet til selv å utforme skattepolitikken.

### 7.3 Unntak for visse allmenne hensyn

Men fra dette utgangspunkt finnes det unntak hvor andre restriksjoner kan begrunnes i andre allmenne hensyn.<sup>123</sup> Regler som ikke diskriminerer på grunn av nasjonalitet, men på grunnlag av at et selskap har benyttet seg av den frie bevegelse må bedømmes etter en restriksjonsvurdering og ikke etter en diskrimineringsvurdering.<sup>124</sup>

Videre vil dette også gjelde skatteregler som skiller etter hvor et selskap er hjemmehørende etter intern skattelovgivning. I norsk rett følger det av sktl. § 2-2, jf. § 2-3. I dette tilfellet er det ikke selskapets nasjonalitet som er avgjørende, men det skattemessige hjemstedet.<sup>125</sup>

Det er noen hensyn som ofte går igjen som relevant hensyn. Det første er sammenhengen til skattesystemet.<sup>126</sup> Det sentrale er hvorvidt det er symmetri mellom beskatning og

---

<sup>121</sup> Jf. Bull (2002) s. 529

<sup>122</sup> Ibid. s. 525

<sup>123</sup> Jf. Bl.a. c-250/95 (Futura Participations og Singer) premiss 26, c-9/02 (De Lasteyrie du Saillant) premiss 49, c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 35, c-470/04 (Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo) premiss 40.

<sup>124</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 416.

<sup>125</sup> Ibid. s. 421.

<sup>126</sup> Se bl.a. c-204/90 (Bachmann) premiss 28, c-300/90 (Kommissjonen mot Belgia) premiss 21, c-319/02, (Manninen) premiss 42, c-471/04 (Keller Holding) premiss 40.

fradragsrett for en post.<sup>127</sup> Det neste relevante hensynet er kontrollhensynet.<sup>128</sup> Det vil si at staten anfører at de har vanskelig for å etterse at utenlandske selskaper overholder nasjonale krav, og av den grunn kan forskjellsbehandle utenlandske og innenlandske selskaper. Det siste er skatteunndragelsehensynet.<sup>129</sup> Tiltak som skal rette seg mot skatteunndragelse må være rettet spesifikt mot det ønskede formål, og ikke rammes generelt av de som benytter seg av etableringsfriheten.<sup>130</sup>

Det er viktig å påpeke at disse tre hensynene på ingen måte er uttømmende. Det er flere eksempler på at også andre hensyn er gjort gjeldende. Blant annet i Marks & Spencer-saken<sup>131</sup> ble risikoen for at underskudd skulle bli fratrukket to ganger anført som et gyldig allment hensyn.

Men et hensyn som EF-domstolen har avvist er «økonomiske» hensyn. I Danner-saken, som gjaldt skattefradrag for pensjonsforsikringspremier innbetalt fra Finland til Tyskland ble det uttalt at:

*«Domstolen har likeledes fastslået, at hensynet til at undgå et tab af skatteindtægter ikke hører til de hensyn, der er anført i EF-traktatens artikel 56 (efter ændring nu artikel 46 EF), og ikke kan anses for at være et af de tvingende almene hensyn».*<sup>132</sup>

EF-domstolen har lagt seg på en konsekvent linje når de ikke har godtatt «økonomiske hensyn» som grunnlag for restriksjoner.<sup>133</sup> Når det gjelder hvilke «økonomiske hensyn» som EF-domstolen har avvist kan man grovt sett dele de inn i tre underkategorier. Det første er proteksjonisme for å skjerme egne innbyggere. Det andre er å beskytte eget

---

<sup>127</sup> Les mer i EØS-rett (2004) s. 421-422.

<sup>128</sup> Se bl.a. c-250/95 (Futura Participations og Singer) premiss 28.

<sup>129</sup> Se bl.a. c-324/00 (Lankhorst-Hohorst) premiss 37, c-9/02 (De Lasteyrie du Saillant) premiss 50, c-347/04 (Rewe Zentralfinanz) premiss 41.

<sup>130</sup> Jf. EØS-rett (2004) s. 424. Se bl.a. c-436/00 (X og Y) premiss 61 og 62.

<sup>131</sup> Jf c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 47.

<sup>132</sup> Jf. c-136-00 (Danner) premiss 56. Se også c-307/97 (Saint-Gobain ZN) premiss 50.

<sup>133</sup> Se blant annet c-7/61 (Kommissjonen mot Italia), c-288/83 (Kommissjonen mot Irland, c-120/95 (Decker) og c-35/98 (Verkooijen) som gjelder diskriminerende ordninger, og c-238/82 (Duphar BV m.fl.) og c-398/95 (Sydemos) som gjelder restriksjoner.

næringsliv mot tap som følge av arbeidskamp. Det siste er hensynet til offentlige inntekter.<sup>134</sup> I utgangspunktet skulle dette da også omfatte skatteinntekter, men EF-domstolen<sup>135</sup> har godtatt både hensynet til sammenheng i skatteordningen og hensynet til en effektiv skattekontroll som grunnlag for restriksjoner når det gjelder etableringssted.<sup>136</sup>

Så selv om det er viktig for en stat å få inn skatteinntekter, er det likevel ikke godtatt som et selvstendig allment hensyn. Men provenyehensynet har imidlertid en litt uklar grense mot statenes beskatningsrett, som EF-domstolen klart godtar som et gyldig allment hensyn. Den avgrensningen avhjelpest imidlertid i en viss grad ved å se på forbudet som et rent nasjonalbasert diskrimineringsforbud.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> Se blant annet c-238/82 (Duphar BV m.fl.), c-352/85 (Bond van Adverteerders m.fl), c-288/89 (Collectieve Antennevoorziening Gouda), c-484/93 (Peter Svensson) og c-120/95 (Decker).

<sup>135</sup> Jf. c-204/90 (Bachmann).

<sup>136</sup> Jf. Bull (2002) s. 569.

<sup>137</sup> Ibid. s. 579.

## DEL II De norske konsernbidragsreglene

### 8 Innledning

Utgangspunktet i norsk rett er at aksjeselskaper er egne skattesubjekter, jf sktl. 2-2 1.ledd bokstav a.. Det samme legges til grunn selv om aksjeselskapene har samme eier, noe som også er stadfestet i en rekke avgjørelser fra Høyesterett.<sup>138</sup>

Siden man ved aksjeselskap med filialer vil foreta en samordning av beskatningen, mens man ved konsernmodellen vil få flere skattesubjekter som beskattes hver for seg kan dette få den konsekvens at man heller velger å organisere virksomheten som ett aksjeselskap med flere filialer enn å velge konsernmodellen som organisasjonsform.

For å tilnærme seg en skattemessig nøytralitet mellom disse organiseringsformer kom man i 1979<sup>139</sup> med konsernbidragsreglene for selskap som er organisert som konsern. Av Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) følger det at;

*«Det synes rimelig å legge til grunn at skattereglene bør virke nøytrale på dette område slik at de ikke direkte fører til selskapsstrukturer som ellers ikke er hensiktsmessige for konsernet».*<sup>140</sup>

Det sentrale ved ordningen er at et aksjeselskap ved sin inntektsligning kan kreve fradrag for bidrag som ytes et annet aksjeselskap i samme konsern, jf. skattelovens (heretter sktl.) §

---

<sup>138</sup> Jf. Rt. 1997 s. 1646 (Trinc og Trag), Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), Rt. 2002 s. 1247 (Amoco) og Rt. 2006 s. 1232 (Telenor).

<sup>139</sup> Jf. Endringslov 21. des. 1979 nr. 63.

<sup>140</sup> Jf. Ot.prp nr. 16 (1979-1980) s. 20.

10-2 1.ledd 1.pkt. Tilsvarende vil da det mottatte konsernbidrag inngå som skattepliktig alminnelig inntekt for det mottakende selskap, jf. sktl. § 10-3 1.ledd 1.pkt.<sup>141</sup>

Hva som ligger i begrepet «konsernbidrag» er ikke nærmere definert i skatteloven, men i Ot.prp. nr.16 (1979-1980) sies det om det at;

*«Departementet forutsetter at det dreier seg om ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag.»<sup>142</sup>*

Det betyr at skattelovgivningen ikke legger noen begrensninger i hva som kan ytes som konsernbidrag.

## **9 Komparativ sammenlikning**

Den norske modellen er ikke den eneste metoden som løser spørsmålet om beskatning av selskaper i konsernforhold.

I USA har man langt på vei «konsernligning», som innebærer at konsernet lignedes som ett skattesubjekt. Alle inntekter, fradrag, gjeld og formue fra selskapene samles sammen og inngår i det samme regnskapet. Dette er nok den «reneste» formen for skattemessig samordning av konsern.<sup>143</sup>

«Konsernresultatligning» er en annen måte å beskatte konsern på. I motsetning til konsernligning vil hvert selskap i konsernet anses for å være egne skattesubjekter, og selskapene vil gjøre opp sin inntekt etter de alminnelige regler. Deretter slås alle overskudd sammen og alle underskudd trekkes fra, slik at man får ett resultat for hele konsernet. Dette

---

<sup>141</sup> Jf BA-HR (2006) s. 361.

<sup>142</sup> Jf. Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

<sup>143</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 561.



kan ligne veldig på konsernligning, men en vesensforskjell er at selskapene anses for å være egne skattesubjekter. Land som anvender denne metoden er blant annet Danmark, Tyskland, Frankrike, Italia.<sup>144</sup>

En tredje metode er den som anvendes i England, som kalles «underskuddsoverføring». Det innebærer at et selskaps underskudd overføres til et annet selskap i konsernet. Dette kan enten gjøres mot vederlag eller vederlagsfritt.<sup>145</sup>

I Norge skattelegges konsernselskaper som nevnt som egne skattesubjekter uansett hvor økonomisk integrerte de er i hverandre. Men dette avhjelpes da gjennom konsernbidragordningen. Sverige og Finland har konsernbidragsregler som stort sett sammenfaller med de norske reglene.<sup>146</sup>

## **10 Nærmere om skattereglene for konsernbidrag**

### **10.1 Anvendelsesområde**

Anvendelsesområdet for reglene om konsernbidrag følger av sktl. § 10-1 1.ledd, som sier at «bestemmelsene i §§ 10-2 til 10-6 gjelder for aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning». Hva som regnes som likestilt selskap følger av sktl. § 2-2 1.ledd b til e, jf. § 10-1 1.ledd 2.pkt. Dette innebærer at blant annet sparebanker, samvirkelag og andre sammenslutninger og selskap hvor ansvaret for forpliktelsene er begrenset, omfattes av reglene om konsernbidrag. Den sentrale skillelinjen går mellom de selskap som har begrenset ansvar og de som ikke har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

---

<sup>144</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 363.

<sup>145</sup> Ibid. s. 364.

<sup>146</sup> Jf. hhv. Inkomstskattelag (1999:1229) 35 kap. og Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986) av 21.november 1986 §§ 1-5

## 10.2 Vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag med skattemessig virkning

### 10.2.1 Generelt

De alminnelige vilkårene for å kunne yte og motta konsernbidrag med skattemessig virkning følger av sktl. §§ 10-2 til 10-4. Kort sagt kan man si at § 10-2 tar for seg hvilke vilkår som må oppfylles for at giverselskapet skal kunne kreve fradrag ved inntektslikningen. Videre tar § 10-3 for seg hvordan konsernbidraget skal behandles i mottakerselskapet. Til slutt tar § 10-4 for seg mer de generelle vilkår som stilles til selskapsstruktur og adgangen for konsernbidrag over landegrensene.

### 10.2.2 Konsernbidraget må ligge innenfor den «alminnelig inntekt»

Hovedregelen etter sktl. 10-2 1.ledd er at aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag «*så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt*».

Dette vilkåret må det tolkes dit hen at det som utgangspunkt er differansen mellom selskapets skattepliktige inntekter og selskapets fradragsberettigede kostnader, etter fradrag for eventuelt fremførbart underskudd, som danner grunnlaget for hva som kan overføres som konsernbidrag.<sup>147</sup>

Korreksjonsinntekt inngår ikke i beregningsgrunnlaget for alminnelig inntekt.<sup>148</sup>

Når konsernbidrag må ligge innenfor den ellers skattepliktige inntekt settes det dermed grenser for hva som kan overføres som konsernbidrag med fradragsrett for giverselskapet. Det betyr det at det ikke kan skapes et fremførbart underskudd hos giverselskapet. Dersom det gis mer enn hva det med skattemessig virkning er mulig å overføre skal inntekten til giverselskapet settes til null.<sup>149</sup>

Selv om det etter aksjelovgivningen er lovlig å yte mer konsernbidrag, fordi det kan tas fra den frie egenkapital og det er innenfor 10 % grensen som følger av asl./asal. § 8-1 2.ledd, vil ikke overføringen kunne gis med skattemessig virkning etter sktl. § 10-2 1.ledd.

---

<sup>147</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 373.

<sup>148</sup> Jf. Lignings-ABC (2007/08) s. 64.

<sup>149</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 373 og Lignings-ABC s. 64.

### 10.2.3 Konsernbidraget må være «lovlig»

Videre følger det av sktl. § 10-2 at *«konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler»*.

I denne delen avgrensner jeg mot de selskapsrettslige regler som må være oppfylt for å kunne yte konsernbidrag, da dette ligger utenfor oppgavens kjerne.

Etter utgangspunktet i asl./asal. § 8-5 2.ledd kommer utbytteregele i §§ 8-1 til 8-4 til anvendelse også ved utdeling av konsernbidrag. Hensynet til selskapets kreditorer og minoritetsaksjonærer står her sentralt.<sup>150</sup>

En naturlig språklig forståelse av uttrykket «lovlig» er at enhver regel i selskapslovgivningen må være overholdt. Det innebærer at også overtredelse av andre selskapsrettslige regler enn de som spesifikt følger av henvisningen i asl./asal. § 8-5 2.ledd kan føre til at de skattemessige virkninger av konsernbidrag ikke inntreer.

Det er klart at de formelle og materielle reglene i asl./asal. §§ 8-1 til 8-4, jf. asl./asal. § 8-5 2.ledd som utgangspunkt må være oppfylt. Spørsmålet er om henvisningen til disse reglene innebærer at enhver overtredelse av dem medfører til at de skattemessige virkninger av konsernbidraget ikke inntreer?

I en underrettsdom i Utv. 1992 s. 944 ble ikke fradragsretten ved konsernbidraget nektet selv om låneforbudet i nåværende asl./asal. § 8-7 ikke ble overholdt. Rettskildeverdien av dommen er imidlertid noe omstridt.<sup>151</sup>

Jeg mener at selv om rettskildeverdien til dommen er begrenset, er det i det minste en indikasjon på at ikke enhver overtredelse av selskapsrettslige regler anses for å velte konsernbidragets skattemessige virkninger. Reelle hensyn taler også for en slik løsning. Ved at asl./asal. henviser eksplisitt til utbytteregele bør det tas til inntekt for at man har ønsket å avgrense lovlighetskravet til å omfatte bare de reglene. Men løsningen er nok fortsatt ikke klar.

---

<sup>150</sup> Se Gjems-Onstad (2008) s. 588-589 og BA-HR (2006) s. 366.

<sup>151</sup> Se BA-HR (2006) s. 372 og Gjems-Onstad (2008) s 564.

Dette er imidlertid ikke det eneste stedet skatteloven oppstiller et lovlighetskrav, jf. §§ 2-38 2.ledd bokstav a, 10-12 1.ledd og 11-1 2.ledd.

Det følger av juridisk litteratur at man antar at den samme fortolkningen skal legges til grunn ved alle de bestemmelsene som oppstiller et lovlighetskrav, slik at hvis det er brudd på mindre viktige regler vil ikke det gå ut over de skattemessige virkningene.<sup>152</sup>

I en sak som gjaldt fisjon kom Høyesterett<sup>153</sup> frem til at lovlighetskravet vil bero på en vesentlighetsvurdering. Hvor et sentralt moment vil være hvorvidt regelen er begrunnet i skatterettslige hensyn. Siden det var brudd på en mindre viktig formell regel, fikk det ingen konsekvenser for de skattemessige virkningene av fisjonen.

Det samme følger av Finansdepartementet som i Utv. 2003/796 også la til grunn at reelle hensyn og formålsbetraktninger tilsier at ikke enhver feil vil få den konsekvens at man ikke kan gjennomføre fusjonen eller fisjonen med skattefri virkning.<sup>154</sup>

Konsekvensen hvis de selskapsrettslige reglene ikke er overholdt vil være at giverselskapet ikke vil ha fradragsrett for det som ytes og samtidig som mottakerselskapet vil ha skatteplikt for det som er mottatt.<sup>155</sup>

#### 10.2.4 Skatteplikt for mottakerselskapet

Etter sktl. § 10-3 1.ledd skal konsernbidrag regnes som «*skattepliktig inntekt for mottakeren*».

En naturlig forståelse av det er at konsernbidraget skal inngå i den alminnelige inntekt for mottakeren. Dette er også en naturlig følge av den skattesymmetri man ønsker ordningen skal ha, slik at det giverselskapet får fradratt skal beskattes hos mottakerselskapet.

Hovedregelen er at skatteplikt for konsernbidraget vil inntre for mottakerselskapet samme året som det er fradragsberettiget for giverselskapet.<sup>156</sup>

---

<sup>152</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 563-564 og BA-HR (2006) s. 372.

<sup>153</sup> Jf. Rt. 2005 s. 86 (Fjeld/Gjøølberg).

<sup>154</sup> UTV. 2003 s.796.

<sup>155</sup> Se punkt. 10.2.4.

Konsernbidraget kan benyttes til å dekke et ligningsmessig underskudd i inntektsåret hos mottakeren, eller så kan konsernbidraget også brukes til å skape et overskudd hos mottakeren, hvor overskuddet for eksempel brukes til å avregne tidligere underskudd mot etter sktl. § 14-6. Resultatet i begge tilfeller vil gi resultatutligning på konsernbasis.

Det er ikke noe krav om at mottakerselskapet har underskudd for å kunne motta konsernbidrag med skattemessig virkning. I slikt tilfelle vil konsernbidraget få mer preg av omdisponering av midler.<sup>157</sup>

Hvis ikke giver for fradrag for konsernbidraget fordi bidraget overstiger den ellers alminnelige inntekt vil ikke det mottatte medføre noen skatteplikt for mottaker, jf. sktl. § 10-3 1.ledd 2.pkt. Men hvis imidlertid fradragsretten for giver er avskåret på annet grunnlag<sup>158</sup>, vil det foreligge skatteplikt for mottaker for bidraget. I så tilfelle kan dette medføre til at det foreligger en økonomisk dobbeltbeskatningssituasjon. Giver får ikke fradrag i sin inntektsligning og mottaker får skatteplikt.<sup>159</sup>

For øvrig følger det av § 10-3 2.ledd at «*konsernbidrag regnes ikke som utbytte i forhold til reglene i §§ 10-10 til 10-13*». Ordlyden sier helt klart at konsernbidrag ikke kan regnes som utbytte skatterettslig sett. Men slik jeg ser det har ikke denne bestemmelsen i dag noen selvstendig betydning for mottakerselskapet. For selv om man hadde ansett overføringen for å være utbytte ville det ikke utløst noen beskatning for mottakerselskapet på grunn av fritaksmetoden, jf. sktl § 2-38 1.ledd bokstav a.

## 10.2.5 Konsernbidrag kan bare ytes mellom «norske» selskaper

### 10.2.5.1 Utgangspunkt

Av sktl. § 10-4 1.ledd følger det at i utgangspunktet må «*giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger*». En naturlig språklig forståelse av det er at hvis et av selskapene, som yter eller mottar konsernbidrag, ikke har alminnelig skatteplikt til Norge

---

<sup>156</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 576.

<sup>157</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 375.

<sup>158</sup> Se punkt 10.2.3.

<sup>159</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 375.

etter sktl. § 2-2, kan ikke konsernbidrag ytes med skattemessig virkning. Dette har sitt utgangspunkt i globalinntektsprinsippet, som betyr at Norge skal ha beskatningsretten til all inntekt til selskap som er hjemmehørende i Norge, jf. Sktl. § 2-2 6.ledd. Men vilkåret må ikke tolkes dit hen at kreves at selskapet må drive virksomhet i Norge.<sup>160</sup>

Om selskapet har alminnelig skatteplikt til Norge etter § 2-2 1.ledd vil bero på en vurdering av hvorvidt selskapet er «hjemmehørende» i Norge. Begrepet hjemmehørende må ikke forstås dit hen at det er nødvendig at selskapet er registrert i Norge. Et selskap som er stiftet i et annet land kan være hjemmehørende i Norge.

For selskaper som er stiftet i utlandet er det allment antatt at det sentrale for vurderingen vil være hvor selskapets ledelse utøver sine funksjoner.<sup>161</sup> Dette har også fått tilslutning i Høyesterett.<sup>162</sup>

Hvis selskapet er stiftet i Norge er det antatt at vurderingen vil bero på en bredere vurdering. Hvor selskapets ledelse utøver sine funksjoner er bare en av flere momenter i vurderingen. Også hvor generalforsamlingen avholdes, hvor hovedadministrasjonen og daglig ledelse holder til og om norsk aksjelovgivning får anvendelse vil være av betydning.<sup>163</sup>

Hvis imidlertid selskapet anses for å være hjemmehørende til Norge, men er stiftet i et annet land og underlagt vedkommendes lands selskapslovgivning, vil det få den konsekvens at lovlighetskravet etter § 10-2 1.ledd både må være oppfylt internrettslig og etter vedkommende lands selskapslovgivning.<sup>164</sup>

Årsaken til at selskapene må være «norske» er at det norske skattefundamentet ikke skal svekkes ved at det tillates konsernbidrag utover landegrensene, jf. Ot.prp. nr.16 (2005-2006);

*«Lovens krav om at giver og mottaker må være norske selskaper, har sammenheng med at lovgiver har ønsket å beskytte det norske skattefundamentet. En skal sikre at*

---

<sup>160</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 584.

<sup>161</sup> Jf. Zimmer (2009) s. 126.

<sup>162</sup> Se Rt. 2002 s.1144 (Straffesak).

<sup>163</sup> Se UTV. 1998 s. 850-851

<sup>164</sup> Se UTV. 2003 s.794 og UTV. 2005 s. 1398.

*det fradragsførte beløpet kommer til beskatning i mottakerselskapet. Hvis mottakerselskapet er skattepliktig til Norge, vil det norske skattefundamentet være sikret selv om norske filialer av utenlandske selskaper gis rett til å gi eller motta konsernbidrag med skattemessig virkning».*<sup>165</sup>

Det skal altså være en symmetri i beskatningen mellom det bidrag som er fradragsberettiget hos giverselskapet og det bidrag som er skattepliktig hos mottakerselskapet. Denne symmetrien kan ikke ivaretas hvis mottakeren er et selskap som er hjemmehørende i utlandet.

#### 10.2.5.2 Unntak for tilfeller innenfor EØS-området

Konsernbidragsreglene ble i 2005 utvidet til også å omfatte norske filialer av utenlandske selskaper, så sant moderselskapet er hjemmehørende innenfor EØS-området, jf. Sktl. § 10-4 2.ledd.

En avgjørelse fra EF-domstolen var med på å bidra til endringen. St. Gobain-saken gjaldt spørsmålet om en filial av et utenlandsk selskap skal ha de samme skattefordeler ved konsernbeskatningen som et selskap som er hjemmehørende i Tyskland.<sup>166</sup> EF-domstolen kom til at det var tilfelle.

Hvorvidt selskapet skal anses for å være hjemmehørende i et EØS-land vil bero på det aktuelle lands interne rett.<sup>167</sup> Hvis det er et selskap som er hjemmehørende i land utenfor EØS-området, som det aktuelle EØS-stat har skatteavtale med, vil ikke omfattes av denne bestemmelsen.<sup>168</sup>

Sktl. § 10-4 2.ledd oppstiller tre kumulative vilkår for at konsernbidraget kan ytes.

For det første er det et vilkår om at det «*utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-2 1.ledd*». Det må tolkes dit hen at det sentrale er

---

<sup>165</sup> Jf. Ot.prp nr. 1 (2005-2006) s. 66.

<sup>166</sup> Jf. c-307/97 (Saint-Gobain ZN).

<sup>167</sup> Jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 66.

<sup>168</sup> Ibid. s. 66.

hvorvidt selskapet er organisert på en slik måte at eierne har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Reelle hensyn taler for å ha en slik utforming av bestemmelsen siden det ikke er sikkert at utenlandsk lovgivning samsvarer helt med den norske selskapslovgivningen. Det neste vilkåret er at «*selskapet er skattepliktig etter § 2-3 1.ledd b eller petroleumsskateloven § 2, jf. § 1*». Dette må tolkes dit hen at det er et krav om at det utenlandske selskapet må være begrenset skattepliktig til Norge. I dette kravet ligger det også, slik som det også er for norske selskap, at det er bare er inntekt som er skattepliktig i Norge som det kan kreves fradrag i ved overføring av konsernbidrag, jf. også Ot.prp. nr.1 (2005-2006);

*«Konsernbidraget må ligge innenfor den skattepliktige inntekten i Norge for at det skal kunne kreves fradrag. Inntekt som er unntatt fra norsk beskatning som følge av skatteavtale må en i denne sammenheng se bort fra».*<sup>169</sup>

Til slutt er det et vilkår om at det «*mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren*». Det må tolkes dit hen at mottakeren må ha alminnelig skatteplikt til Norge. Dette for å sikre at det norske skattefundamentet blir ivaretatt, slik at Norge ikke går glipp av skatteinntekter. Konsekvensen av vilkåret er at hvis mottakerselskapet ikke er skattepliktig til Norge for konsernbidraget, så kan det heller ikke kreves fradrag i inntektslikningen til giverselskapet for det som er ytet.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) at må bidraget være lovlig i giverselskapets hjemland. I det ligger det at det ikke kan stilles like krav som etter norsk aksjelovgivning. Hvis det etter vedkommende lands selskapslovgivning ikke er noe krav om at det er selskapets generalforsamling som treffer vedtak om konsernbidrag, må det kreves at det vedtas av kompetent organ i selskapet.<sup>170</sup>

---

<sup>169</sup> Ibid. s. 67.

<sup>170</sup> Jf. Ot.prp. Nr. 1 (2005-2006) s. 67 og Lignings-ABC (2007/08) s. 64.



Etter sktl. § 10-4 1.ledd 4.pkt kan det også «ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, dersom selskapene ellers tilfredsstillter kravene». Dette må forstås dit hen at det stilles ingen krav til hvor morselskapet skal anses for å være hjemmehørende. Morselskapet kan altså i utgangspunktet være hjemmehørende hvor som helst i verden så lenge selskapene som yter og mottar konsernbidrag er hjemmehørende i Norge og oppfyller de generelle krav som følger av skatteloven.<sup>171</sup> Det betyr at de norske datterselskapene AS1 og AS2 kan yte konsernbidrag med skattemessig virkning til hverandre selv om morselskapet M er hjemmehørende i utlandet. Men AS 1 eller AS2 kan ikke yte konsernbidrag med skattemessig virkning til M.

Det kan også ytes konsernbidrag med skattemessig virkning mellom to norske aksjeselskap selv eieren er et utenlandsk samvirkeforetak eller annet likestilt selskap eller sammenslutning etter sktl. § 10-1 1.ledd.<sup>172</sup>

Reglene er utformet slik at man ikke tillater at overskudd som et norsk selskap har opparbeidet seg i Norge utlignes mot et underskudd som et konsernselskap har pådratt seg i utlandet.<sup>173</sup> Det har vært oppe i EF-domstolen hvorvidt en slik nektelse er i strid med den frie etableringsrett. EØS-rettens forhold til de norske konsernbidragsreglene kommer jeg tilbake til under del III.

#### 10.2.5.3 Unntak for tilfeller utenfor EØS-området

Sktl. § 10-4 2.ledd innebærer at norske filialer av selskaper hjemmehørende utenfor EØS-området ikke omfattes av utvidelsen som ble foretatt ved lovendringen i 2005. Imidlertid vil norske filialer av utenlandske selskap kunne kreve fradrag i medhold av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser hvis Norge har inngått en skatteavtale med vedkommende land, Ot.prp. nr.1 (2005-2006);

---

<sup>171</sup> Jf. Lignings-ABC (2007/08) s. 63.

<sup>172</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 584.

<sup>173</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 368.

*«I tilfeller hvor Norge har inngått skatteavtale med mottakerlandet og skatteavtalen har et forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper tilsvarende den bestemmelse som er inntatt i OECD-modellens art. 24 nr. 3, er det som nevnt i praksis innrømmet rett til fradrag for konsernbidrag fra en avdeling av et utenlandsk selskap til et norsk selskap».*<sup>174</sup>

De fleste skatteavtaler Norge har inngått med andre land har en ikke-diskrimineringsbestemmelse som er basert på OECDs Mønsteravtale art. 24. Bestemmelsen innebærer at utenlandske faste driftssteder ikke skal behandles dårligere enn tilsvarende norske selskaper.<sup>175</sup>

Hvorvidt det er mulig å yte konsernbidrag med skattemessig virkning vil avhenge av hvem som yter konsernbidraget. Konsernbidrag fra en norsk filial til et selskap hjemmehørende i Norge kan gis med fradragsrett for giver, under gitte forutsetninger<sup>176</sup>, selv om konsernspissen holder til utenfor EØS-området. Men konsernbidrag fra selskap hjemmehørende i Norge til filial som er av utenlandsk eie godtas ikke. Og siden ikke filial kan motta konsernbidrag med fradragsrett for giverselskapet, godtar man heller ikke konsernbidrag med fradragsrett mellom filialer.<sup>177</sup>

#### 10.2.6 Selskapene må tilhøre «samme konsern»

Videre er det et vilkår i § 10-4 1.ledd 2.pkt om at aksjeselskap og allmennaksjeselskap må «tilhøre samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3». Dette må forstås dit hen at aksjeloven og allmennaksjeloven danner utgangspunktet for vurderingen av hvorvidt konsernstrukturen er oppfylt.

---

<sup>174</sup> Jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 66.

<sup>175</sup> Jf. Lignings-ABC (2007/08) s. 63

<sup>176</sup> Se Utv. 1993 s. 1336, Utv. 1995 s. 105 og Utv. 2003 s. 794.

<sup>177</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 586-587 og Lignings-ABC (2007/08) s. 63.

Etter hovedregelen i asl.\asal. § 1-3 1.ledd vil et «*morselskap utgjør samme med et datterselskap eller datterselskaper et konsern*». Etter 2. ledd vil et aksjeselskap være et «*morselskap hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over et annet selskap*».

En naturlig forståelse av det er at det morselskapet må ha over 50 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Også av juridisk litteratur følger det at hvis morselskapet har minst 50 % av stemmene vil det kravet være tilfredsstillt.<sup>178</sup>

Det følger av asl.\asal § 1-3 1.ledd at konsernspissen må være et aksjeselskap eller et allmennaksjeselskap.<sup>179</sup> Det innebærer at hvis konsernspissen er et ansvarlig selskap eller et kommandittselskap vil selskapslovens konsernregler måtte legges til grunn etter sel. § 1-2 2. og 3. ledd.

Bestemmelsen i asl./asal. innebærer at det ikke kan ytes konsernbidrag mellom to aksjeselskap som begge er datterselskaper av et ansvarlig selskap. Derimot hvis det er et ansvarlig selskap på toppen med ett aksjeselskap som datterselskap som igjen har et aksjeselskap som datterselskap, kan det ytes konsernbidrag mellom de to aksjeselskap. Det vil da være et konsern innenfor konsernet.

Videre vil det også antagelig godtas at det ytes konsernbidrag mellom aksjeselskapene hvor man har et aksjeselskap på toppen som eier et ansvarlig selskap som igjen eier et aksjeselskap.<sup>180</sup>

Imidlertid stiller sktl. § 10-4 1. ledd 2.pkt tilleggskrav om at «*morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven 4-25*». Det skatterettslige konsernbegrep er derfor strengere utformet enn det selskapsrettslige konsernbegrep. For etter asl.\asal. § 1-3 er utgangspunktet at morselskapet skal ha «*bestemmende*» innflytelse over datterselskapet. Begrunnelsen bak de strenge kravene i

---

<sup>178</sup> Jf. Andenæs (2006) s. 32.

<sup>179</sup> Jf. Aksjeloven og allmennaksjeloven (2004) s. 92.

<sup>180</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 566.

sktl. § 10-4 1.ledd 2.pkt er hensynet til interessene til kreditorer og minoritetsaksjonærene.<sup>181</sup>

Ved å ha krav om så høye eierinteresser presumeres det også om at det foreligger en økonomisk integrasjon mellom selskapene. Men det er ikke noe krav om det. Selskapene trenger ikke å ha noe som helst økonomisk med hverandre å gjøre.<sup>182</sup>

Når det gjelder eier- og stemmekravet er de i utgangspunktet oppfylt hvis morselskapet eier mer enn 90 % av datterselskapet. Men også ved indirekte eie kan kravene være oppfylt. Hvis for eksempel A eier 100 % av B, og 46 % av C, mens B eier 45 % i C, vil eierkravene være oppfylt for både B og C.<sup>183</sup>

Imidlertid kan vedtektsbestemte innskrenkninger i stemmeretten forhindre at retten til å yte konsernbidrag med skattemessig virkning foreligger. Hvis for eksempel A eier 95 % i B, men bare har 60 % av stemmene, vil ikke kravet være tilfredsstillt.<sup>184</sup>

Det er også et spørsmål om hvor langt man skal gå i å godta at det foreligger et konsern i skatterettslig forstand hvor eier- og stemmekravene er fortynnet gjennom flere ledd i konsernet. For eksempel hvor morselskapet eier 90,1 % i aksjeselskap 1, som igjen eier 90,1 % i aksjeselskap 2 osv. Av Lignings-ABC følger det at

*«vilkårene er oppfylt ved direkte eie i flere ledd hvor mer enn 90% av eierinteressene er oppfylt i hvert ledd, forutsatt at morselskapets reelle eierinteresser i det underliggende selskap utgjør mer enn 50%».*<sup>185</sup>

Så etter Lignings-ABC er det klart at man godtar flerleddede selskapsstrukturer. En naturlig forståelse av Lignings-ABC tilsier at så lenge morselskapets reelle eierforhold er over 50 % i det underliggende selskap, så anser man det for å være et konsern i skatterettslig forstand. Ved direkte eie på 90,01 % i det underliggende selskap vil det først

---

<sup>181</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 369.

<sup>182</sup> Ibid. s. 362.

<sup>183</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 570.

<sup>184</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 370.

<sup>185</sup> Jf. Lignings-ABC (2007/08) s. 63.

ved det syvende ledd være et eierforhold på under 50 % som medfører at det ikke kan ytes konsernbidrag fordi det ikke lenger foreligger noe skattekonsern.<sup>186</sup> Det må antas at det godtas ut fra ordlyden i Lignings-ABC, men løsningen er ikke klar.

### 10.3 Tidspunkt for når kravene må være oppfylt

Kravene må være «*oppfylt ved utgangen av inntektsåret*», jf. sktl. § 10-4 1.ledd 3.pkt. Dette må tolkes dit hen at så lenge konsernforholdet er etablert innen 31.12 det året konsernbidraget ytes vil kravet være tilfredsstilt.

I andre land er det ulike krav til når eier- og stemmeandel må foreligge. For eksempel i Sverige må kravet om eierforhold være tilfredsstilt gjennom hele året.<sup>187</sup>

Siden eier- og stemmekravene bare må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret kan det innby til skatteplanlegging ved at et selskap som går med overskudd kjøper opp et selskap som har underskuddsposisjoner. Man får da utnyttet underskuddet ved å overføre konsernbidrag til selskapet.<sup>188</sup>

En slik utnyttelse av underskuddsposisjoner kan imidlertid fanges opp både av den alminnelige ulovfestede gjennomskjæringsregelen som er utviklet gjennom langvarig Høyesterettspraksis og den lovfestede som følger av sktl. § 14-90. Den gjennomskjæringsregel som er utviklet gjennom rettspraksis sier at hvis transaksjonen er hovedsakelig skattemotivert skal omgåelsesspørsmålet avgjøres etter en helhetsvurdering. Sentrale momenter i helhetsvurderingen er hvorvidt disposisjonen har en egenverdi utover det skattemessige og om disposisjonen ut fra skatteregelens formål fremstår som illojal.<sup>189</sup> Hovedregelen i den lovfestede gjennomskjæringsregel følger av § 14-90 som sier at hvis det er «*sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen*» skal retten til å utnytte skatteposisjonen bortfalle.

---

<sup>186</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 569.

<sup>187</sup> Jf. Inkomstskattelag (1999:1229) 35 kap. § 3 3.ledd.

<sup>188</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 374.

<sup>189</sup> Se bl.a. Rt. 1999 s. 946 (ABB), på side 955.

Det kan imidlertid være vanskelig for skattemyndighetene å vinne frem med gjennomskjæring av transaksjonen.<sup>190</sup>

#### 10.4 Formen for konsernbidraget

I utgangspunktet oppstiller loven ingen særlige krav til i hvilken form konsernbidraget ytes. Av Ot.prp. nr.16 (1979-1980) følger det at;

*«Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, som f.eks. driftsmidler. Men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt».*<sup>191</sup>

Videre følger det av Lignings-ABC at *«som konsernbidrag anses overføring av penger, driftsmidler eller andre former for økonomiske ytelser uten motvederlag».*<sup>192</sup>

Hvis det er driftsmidler som overføres kan imidlertid det medføre at giverselskapet vil kunne bli uttaksbeskattet etter sktl. § 5-2 hvis driftsmiddelets markedsverdi er høyere enn skattemessig ligningsverdi.

Praktisk sett er nok det vanligste at mottakerselskapet får en fordring på giverselskapet. Som regel vil fordringen etableres i forbindelse med vedtakelsen av årsoppgjøret etter utløpet av det aktuelle inntektsår, og gjort opp ved en senere anledning.<sup>193</sup>

#### 10.5 Retningen av konsernbidraget

Loven oppstiller heller ingen krav til i hvilken retning konsernbidraget skal ytes, det være seg horisontalt eller vertikalt. Det kan være fra mor- til datterselskap, fra datter- til

---

<sup>190</sup> Jf. Gjems-Onstad (2008) s. 574.

<sup>191</sup> Jf. Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

<sup>192</sup> Jf. Lignings-ABC (2007/08) s. 63.

<sup>193</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 376.

morselskap, fra datter- til datterselskap. I Utv. 80/182 uttaler Finansdepartementet at; «ytes konsernbidrag mellom alle selskaper som er registrert i konsernet. Det kan ikke stilles noe krav om at konsernbidraget skal gå veien om mellomliggende selskap».<sup>194</sup>

## 10.6 Endring av konsernbidraget

Et konsern kan av ulike grunner ønske å endre det konsernbidraget som er vedtatt på generalforsamlingen. Enten fordi overskuddet blir større enn først antatt eller av den grunn at overskuddet blir mindre enn først antatt.

Av rettspraksis følger det at det ikke er noe som hindrer å endre størrelsen på konsernbidraget etter det er vedtatt på generalforsamlingen.<sup>195</sup> Imidlertid forutsetter endring av konsernbidraget at skattyter ikke har opptrådt illojalt, at det skjer innenfor de frister lignl. § 9-6 oppstiller og at inntektsendringen ikke er uvesentlig.<sup>196</sup> I Høyesterett har lojalitetskravet blitt tolket dit hen at det først og fremst retter seg mot tilfeller hvor skattyter har gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene.<sup>197</sup>

---

<sup>194</sup> Jf. UTV. 1980 s. 182.

<sup>195</sup> Jf. Rt. 2004 s.1331 (Aker Maritime).

<sup>196</sup> Jf. Lignings-ABC (2007/08) s. 64.

<sup>197</sup> Jf. Rt. 2004 s. 1331 (Aker maritime).

## **DEL III EØS-rettens forhold til de norske konsernbidragsreglene**

### **11 Generelt**

Som omtalt innledningsvis var Marks & Spencer-saken<sup>198</sup> den første sak hvor EF-domstolen konkret tok stilling til utligning av underskudd som er opparbeidet i utlandet. Avgjørelsen som vedrørte de britiske reglene falt 13. desember 2005.

Den 18. juli 2007 falt avgjørelse i en ny sak, Oy AA-saken.<sup>199</sup> Den saken omhandlet de finske konsernbidragsreglene.

I utgangspunktet omhandler Marks & Spencer og Oy AA det samme. Som Generaladvokaten uttalte i forslaget til avgjørelse i Oy AA-saken at; «*derfor kan den foreliggende konstellation sammenlignes med den, der lå til grunn for Marks & Spencer-sagen*». <sup>200</sup> Men domstolen kom frem til forskjellig resultat. Derfor er det interessant å se hvordan EF-domstolen argumenterer i de respektive sakene. Blant annet for å si noe om rekkevidden av den siste avgjørelsen.

De norske reglene om konsernbidrag samsvarer godt med de finske reglene i konsernbidragsloven §§ 1-5 (825/1986).<sup>201</sup> Av den grunn vil avgjørelsen i Oy AA-saken være av stor interesse for spørsmålet om rettstilstanden i Norge kan opprettholdes når man ikke innrømmer fradragsrett for ytet konsernbidrag fra norsk konsernselskap til utenlandsk konsernselskap.

---

<sup>198</sup> Jf. c-446/03 (Marks & Spencer).

<sup>199</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA).

<sup>200</sup> Jf. Forslag til avgjørelse fra Generaladvokat Juliane Kokott, c-231/05 (Oy AA), premiss 4.

<sup>201</sup> Jf. Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986) av 21. november 1986



## 12 Marks & Spencer vs. Oy AA

### 12.1 Innledning

Både de britiske og finske regler om utligning av underskudd har et vilkår om at det bare er mulig for konsernselskaper som er hjemmehørende i vedkommende land.<sup>202</sup>

Begge sakene tar utgangspunkt i en vurdering av rekkevidden av etableringsretten, og spørsmålet om fradragsrett for ytet konsernbidrag er i kjernen av etableringsfriheten.<sup>203</sup> I begge sakene kommer retten frem til at det foreligger en restriksjon på etableringsfriheten.<sup>204</sup>

Det er klart at det foreligger en økonomisk virksomhet, og et grenseoverskridende element, og at tiltaket er et hinder for det formål som er siktemålet med fellesskapsretten. Videre kommer EF-domstolen frem til at det foreligger sammenlignbare situasjoner og at valg av organisasjonsform ikke har noen betydning for hvorvidt det er en restriksjon eller ei.<sup>205</sup> Retten må da vurdere hvorvidt restriksjonen er tillatt. Som retten sier i Oy AA;

*«En restriktion for etableringsfriheden vil kun være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det».*<sup>206</sup>

I begge sakene anlegger domstolen en restriksjonvurdering og ikke bare en

---

<sup>202</sup> Se ICTA`s section 413 (5) og Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986) av 21.november 1986 (heretter KonsAvL) § 3.

<sup>203</sup> Se punkt 6.1 til 6.5.

<sup>204</sup> Se c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 34 og c-231/05 (Oy AA) premiss 39.

<sup>205</sup> Se c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 28-40 og c-231/05 (Oy AA) premiss 29-43.

<sup>206</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 44, se også c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 35.

nasjonalitetsbasert diskrimineringsvurdering. Som jeg har omtalt tidligere er utgangspunktet et diskrimineringsforbud på skatterettens område, men siden skattereglene som skal vurderes i disse sakene ikke har sitt utgangspunkt i nasjonalitet, men skiller på grunnlag av hvorvidt selskapet er hjemmehørende i medlemsstaten eller ikke, er utgangspunktet for domstolen en restriksjonsvurdering.

## 12.2 Marks & Spencer-saken

Faktum i saken var at datterselskapene i Belgia, Frankrike og Tyskland gikk med underskudd, mens morselskapet i Storbritannia gikk med overskudd. Morsselskapet krevde fradrag i sin inntektsligning for det tap datterselskapene hadde opparbeidet seg. Det godtok ikke de britiske skattemyndigheter.

I Marks & Spencer-saken blir det anført flere allmenne hensyn som grunn for å kunne opprettholde restriksjonen. For det første er det symmetrihensynet, som går ut på at det er viktig at det er symmetri mellom hvordan overskudd og underskudd skattemessig blir behandlet for å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom de berørte medlemsland.

Det andre hensynet som anføres er faren for at underskuddet kan bli fradratt to ganger. Det kunne blitt resultatet hvis også morselskapets stat tok hensyn til underskuddet.

Det siste hensynet som anføres er risikoen for skatteunndragelse.

Når det gjelder det første hensynet sier retten i Marks & Spencer-saken at lavere skatteproveny som sådan ikke er et gyldig allment hensyn.<sup>207</sup> Årsaken til det, som jeg omtalt tidligere, er at økonomiske hensyn ikke anses som et legitimt formål. Men for å sikre opprettholdelse av fordeling av beskatningskompetansen, kan det være viktig at man bare anvender den aktuelle stats skatteregler. For den balansen kan ødelegges hvis selskapene gis mulighet til å kunne velge i hvilken stat underskuddet skal tas hensyn til.<sup>208</sup> Slik jeg ser det er dette begrunnet i statenes suverenitet på skatteområde hvor

---

<sup>207</sup> Ibid. premiss 44.

<sup>208</sup> Ibid. premiss 45-46.

globalinntektsprinsippet står sterkt, dvs. at skatteeters hjemstat skal ha beskatningsretten uansett hvor inntekten har sin kilde.

Når det gjelder faren for at underskuddet skal bli fradratt to ganger anses det som et legitimt hensyn i Marks & Spencer-saken, men det blir kort fastslått at det kan unngås ved å ha en regel som utelukker lempelse for disse underskudd.<sup>209</sup>

Også når det gjelder faren for skatteunndragelse ser retten faren for at konsernselskaper kan bli organisert slik at underskudd blir overført dit som det er mest hensiktsmessig for konsernet.<sup>210</sup>

Slik jeg ser det har domstolen en noe snever forståelse av begrepet «skatteunndragelse» i så henseende.

Domstolen kommer frem til at;

*«med hensyn til disse tre forhold som helhed bemærkes, at en restriktiv lovgivning som den i hovedsagen omhandlede dels forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn, dels er egnet til at sikre gennemførelsen af de pågældende mål».*<sup>211</sup>

Etter denne helhetsvurderingen foretar domstolen deretter en proporsjonalitetsvurdering, hvor konklusjonen blir at i tilfeller hvor alle muligheter for å benytte seg av underskuddet i etableringslandet er oppbrukt, går restriksjonen lengre enn nødvendig for å ivareta hensynet. Men hvis selskapet i etableringslandet kan benytte seg av underskuddet på en eller annen måte, kan restriksjonen opprettholdes. Hvis for eksempel selskapet kan frem- eller tilbakeføre underskuddet selv eller ved bruk av en tredjepart, for eksempel salg av selskap hvor kjøperselskapet får brukt underskuddsposisjonen.<sup>212</sup>

---

<sup>209</sup> Ibid. premiss 47-48.

<sup>210</sup> Ibid. premiss 49.

<sup>211</sup> Ibid. premiss 51.

<sup>212</sup> c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 55-59.

### 12.3 Nærmere vurdering av Marks & Spencer

Ved at domstolen bruker ordet «*dels*» i premiss 51 kan det forstås dit hen at retten er noe usikker på hvorvidt medlemslandenes lovgivning tilfredsstillende formålet bak fellesskapsretten, og om de vil oppnå de ønskede mål gjennom restriksjonen. Det kan virke som domstolen nesten legger opp til at spørsmålet vil komme opp for domstolen igjen og i den anledning ikke vil være for bastante i sin argumentasjon.

Et annet poeng er at domstolen foretar en helhetsvurdering av hensynene. Noe som i EF-domstolens tradisjon ikke har vært vanlig tidligere.<sup>213</sup> Hadde domstolen ikke foretatt en helhetsvurdering er det ikke sikkert at de hadde kommet frem til samme resultat, siden det er tvilsomt om hensynene ville stått seg alene.<sup>214</sup>

Selv om domstolen kan virke noe usikker på legitimiteten av restriksjonen og restriksjonens egnethet går den videre til en proporsjonalitetsvurdering av tiltaket uten noen nærmere vurdering av det. Det får etter min mening avgjørelsen til å virke noe ufullstendig på dette punktet.

Ved proporsjonalitetsvurderingen kommer det frem at domstolen mener at det ikke er samsvar mellom mål og middel. Årsaken til at de tillater utligning av underskudd i tilfeller hvor alle muligheter til å utnytte underskuddet i den stat datterselskapet holder til er uttømt, kan være at domstolen er noe usikker på hvorvidt restriksjonen er legitim etter EU-retten, og derfor ikke vil være for bastant i sin tillatelse av restriksjonen.

### 12.4 Oy AA-saken

Sakens faktum var at morselskapet AA Ltd. som var hjemmehørende i Storbritannia gikk med underskudd i 2003 og ville fortsette å gjøre det i 2004 og 2005, mens datterselskapet Oy AA, som er hjemmehørende i Finland, gikk med overskudd. Datterselskapet Oy AA ville dermed yte konsernbidrag til morselskapet AA Ltd, med den konsekvens at bidraget skulle anses for å være en fradragsberettiget utgift. Det ville de finske skattemyndighetene ikke tillate.

---

<sup>213</sup> Jf. Zimmer (2009) s. 110.

<sup>214</sup> Se om EF-domstolens praksis om disse hensyn i Zimmer (2009) s. 107 og 109.

Når det gjelder Oy AA-saken bruker retten mer plass på å vurdere hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen.<sup>215</sup>

Domstolen starter i Oy AA-saken med å vise til Marks & Spencer og at hensynet til balansert beskatningskompetanse henger nøye sammen med risikoen for at underskudd fradras to ganger og skatteunndragelse.<sup>216</sup> Videre viser domstolen til Rewe Zentralfinanz og den presisering som der har blitt foretatt av hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen, og anvender det konkret på den finske konsernbidragsordningen. Det sentrale som kan utledes av premissene er at domstolen mener det er en reell fare for at selskapene vil velge at underskuddet skal tas hensyn til i den staten hvor underskuddet kan bli brukt mest effektivt, og dette vil svekke statenes suverenitet til å bestemme over sin egen skattepolitikk.<sup>217</sup>

Følgen av at man skal tillate konsernbidrag over landegrensene vil da bli at;

*«at koncerner frit vil kunne velge den medlemsstat, hvori overskud i datterselskabet skulle beskattes, idet det trækkes fra i datterselskabets beskatningsgrundlag, og idet det medregnes i moderselskabets skattepligtige indkomst, når bidraget anses for skattepligtig indkomst i det modtagende moderselskabs medlemsstat».*<sup>218</sup>

Når det gjelder risikoen for at underskudd trekkes fra to ganger, viser domstolen kort til at den finske konsernbidragsordningen ikke angår fradrag for underskudd.<sup>219</sup> Dette viser forskjellen på den britiske underskuddsoverføringsordningen og den finske konsernbidragsordningen.

Til slutt tar domstolen for seg hensynet som er begrunnet i risikoen for skatteunndragelse. I sitt forslag til avgjørelse presiserer Generaladvokaten hva som ligger i skatteunndragelse. Hun anfører at slik det er blitt forstått i Marks & Spencer-saken kan det ikke alene

---

<sup>215</sup> Se c-231/05 (Oy AA) premiss 51-56.

<sup>216</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 51.

<sup>217</sup> Ibid. premiss 53-55.

<sup>218</sup> Ibid. premiss 56.

<sup>219</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 57.

begrunne en restriksjon på etableringsfriheten. Det er en legitim form for disponering av midler å forsøke dra nytte av de forskjeller som eksisterer mellom medlemslandenes beskatningsordninger. Og i tillegg vil det være unngåelig siden man ikke har harmonisert skattereglene i fellesområdet. Det er først når slik skatteoptimalisering undergraver fordelingen mellom landenes beskatningskompetanse man kan snakke om skatteunndragelse.<sup>220</sup>

Domstolen mener at siden den finske konsernbidragsordning ikke betinger at mottakerselskapet har lidt tap, vil det være enda større grunn til å nekte konsernbidrag over landegrensene. Fordi faren for rent kunstige arrangementer for å unndra skatt da vil bli enda større. Den finske ordningen vil nettopp kunne hindre slike arrangementer hvor hele hensikten er å unngå skatt av overskudd.<sup>221</sup>

Konklusjonen til domstolen er at den finske konsernbidragordning, som begrunnes i de to hensynene, balansert fordeling av beskatningskompetansen og avverging av skatteunndragelse, *«forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn og er egnet til at sikre gjennomførelsen af de disse mål»*.<sup>222</sup>

I motsetning til Marks & Spencer-saken konkluderer domstolen her uten noen nærmere forbehold.<sup>223</sup>

Deretter foretar domstolen en proporsjonalitetsvurdering av restriksjonen for å se hvorvidt restriksjonen går lengre enn nødvendig. Innledningsvis anfører domstolen at hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og forebygging av skatteunndragelse henger sammen.<sup>224</sup> Likevel kommer domstolen frem til at selv om restriksjonen ikke har som;

---

<sup>220</sup> Jf. Forslag til avgjørelse fra Generaladvokat Juliane Kokott, c-231/05 (Oy AA), premiss 62 og 63.

<sup>221</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 58 og 59.

<sup>222</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 60.

<sup>223</sup> Se c-446/03 (Marks & Spencer) premiss 51.

<sup>224</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 62.

*«specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den skattefordel, den foreskriver, kan en sådan lovgivning imidlertid anses for afpasset efter de forfulgte mål som helhed».*<sup>225</sup>

Det sentrale er altså ikke hvorvidt lovgivningen i Finland har som specifikt siktemål å forebygge skatteunndragelse. Lovgivningen tillates dermed etter en helhetsvurdering for å sikre en mer generell ivaretagelse de hensyn som legges til grunn.

## 12.5 Nærmere vurdering av Oy AA-saken

### 12.5.1 I domstolens fokus

Domstolen fortsetter altså i sporet til Marks & Spencer og foretar en helhetsvurdering. Men i forskjell til Marks & Spencer er det bare to av tre hensyn som inngår i vurderingen, siden faren for at underskudd blir fradratt to ganger ikke gjør seg gjeldene.<sup>226</sup>

Slik jeg ser det kan det virke som domstolen utvider virkeområde for adgangen til restriksjoner til også å gjelde tilfelle hvor formålet med tiltaket ikke utelukkende er å hindre skatteunndragelse.<sup>227</sup> Det sentrale er hvorvidt tiltaket er rettet mot spesifikke konstruksjoner uten økonomisk innhold, men om tiltaket etter en helhetsvurdering som sådan kan styrke hensynene til en avbalansert fordeling av beskatningskompetansen og forebygge skatteunndragelse.

Domstolen sier at virkningen av å tillate bidrag over landegrensene (som er at konsernet fritt får mulighet til å velge hvilket medlemsland overskuddet skal beskattes) ikke kan

---

<sup>225</sup> Ibid. premiss 63.

<sup>226</sup> Ibid. premiss 57 og 60.

<sup>227</sup> Se punkt 7.3.

forebygges ved å ha betingelser for behandlingen av det overførte i landet til mottakeren eller at mottakeren skal ha lidt tap.<sup>228</sup> For uansett vil «*valget af beskatningsmedlemsstaten i sidste ende tilkommer koncernen*».<sup>229</sup>

Forskjellen på ordningene domstolene vurderte ser ut til å være av sentral betydning. Ordningen som vurderes i Marks & Spencer er betinget av at det er underskudd som overtas av et annet selskap i konsernet, som avregner det med sitt overskudd.<sup>230</sup> Britiske selskap kan dermed ikke bruke ordningen til omdisponering av midler.

Konsernbidragsordningen i Oy AA-saken gjør det mulig å føre overskudd til land hvor det er skattemessig mest hensiktsmessig siden det ikke er krav til underskudd i mottakerselskapet.

Domstolen avfeier her alle tenkelige alternativ som kunne vært anvendt for å gjøre restriksjonen mindre inngripende enn den allerede er. Og man diskuterer ikke engang løsningen i Marks & Spencer-saken. I så måte er avgjørelsen i Oy AA-saken helt forbeholdsløs.

### 12.5.2 Alternative løsninger

Slik jeg ser det hadde domstolen i Oy AA-saken flere muligheter for å komme til et annet resultat.

De kunne gjort et eksplisitt skille mellom den britiske og finske ordning, og tillat utligning av underskudd.

De kunne betinget ordningen av at det land selskapet var etablert i tok like høye skatter som hjemstaten ville tatt. Da ville det vært uten betydning av om det overføringen var å anse som en ren omdisponering av midler i konsernet.

---

<sup>228</sup> Ibid. premiss 65.

<sup>229</sup> Ibid. premiss 65.

<sup>230</sup> Jf. BA-HR (2006) s. 364.



### 12.5.3 Hvorfor kom domstolen til forskjellig resultat?

Det er spesielt tre årsaker som jeg mener kan være av vesentlig betydning for at domstolen kom til et annet resultat i Oy AA-saken.

For det første at konsernbidragsordningen ikke betinges av at mottakerselskapet har underskudd. Det kan lettere motivere til kunstige arrangementer ved å sluse overskudd til land som enten har lavere skattesats en hjemstaten eller ingen beskatning av overskudd overhodet.

Den andre årsaken er den rettsutvikling som har skjedd i mellomtiden når det gjelder hensynet til en avbalansert fordeling av beskatningskompetanse mellom statene. Den presisering som skjedde i Cadbury Schweppes<sup>231</sup> og Rewe Zentralfinanz<sup>232</sup>, har styrket argumentet om at statene er suverene når det gjelder skattepolitikken.

Først kom Cadbury Schweppes<sup>233</sup> som gjaldt hvorvidt de britiske CFC reglene<sup>234</sup> var i strid med etableringsretten. EF-domstolen kom frem til at de britiske reglene var i strid med den frie etableringsrett. Deretter kom Rewe Zentralfinanz som gjaldt nektelse av fradragretten for verdireduksjon på aksjer i selskap som holdt til i utlandet. EF-domstolen mente at det også var i strid med etableringsfriheten.<sup>235</sup>

Det er viktig at statene selv har den fulle bestemmelsesrett for hvordan de vil bevare sitt skattefundament, og avgivelse av beskatningsrett må eventuelt reguleres gjennom skatteavtaler med andre land. Hvis selskapene selv får bestemme til hvilket land de skal skatte vil det medføre en utarming av suvereniteten til statene.

Den 15.mai 2008 falt avgjørelse i Lidl-saken<sup>236</sup> som styrker hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen. Saken gjaldt hvorvidt det var mulig å fradra underskudd opparbeidet gjennom fast driftsted i et annet land i overskudd morselskapet har i hjemstaten. Noe EF-domstolen ikke hindret nektelse av. I denne saken ser man en videre

---

<sup>231</sup> Jf. c-196/04 (Cadbury Schweppes).

<sup>232</sup> Jf. c-347/04 (Rewe Zentralfinanz).

<sup>233</sup> Jf. c-196/04 (Cadbury Schweppes).

<sup>234</sup> Samsvarer med de norske NOKUS-reglene.

<sup>235</sup> Jf. c-347/04 (Rewe Zentralfinanz).

<sup>236</sup> Jf. c-414/06 (Lidl).

utvikling av hensynet og spesielt den «helhetsvurdering» som også Marks & Spencer og Oy AA foretar. I denne saken gjør ikke unndragelseshensynet seg gjeldene, men faren for at underskudd blir fradratt to ganger og hensynet til en balansert beskatningskompetanse blir tillagt avgjørende vekt.<sup>237</sup>

Slik jeg ser det er dommen en bekreftelse på hvor viktig EF-domstolen mener at en fornuftig fordeling av beskatningskompetansen mellom landene er, og hvordan domstolen nyanserer helhetsvurderingen er kanskje et tegn på at man i fremtiden vil se en ytterligere forsterkning av det hensynet. En konsekvens av denne utviklingen vil på sikt kunne bli at hensynet fordeling av beskatningskompetanse til slutt vil stå seg alene.

Den tredje årsaken til forskjellig utfall i de to saker er at EF-domstolens avgjørelser generelt sett har svinget i en mer «statsvennlig» retning,<sup>238</sup> og endringen man kan se fra Marks & Spencer til Oy AA er med på å underbygge denne teorien.

Det vil være naturlig å se dette argumentet i sammenheng med at det har skjedd en rettsutvikling på skatteområdet hvor en avbalansert fordeling av beskatningskompetanse har blitt et tungtveiende hensyn i skattesaker. Det er klart at i statenes egen interesse at det er en avbalansert fordeling av beskatningskompetansen.

Det kan stilles imidlertid stilles spørsmål om man må skille mellom avgjørelsene i Marks & Spencer og Oy AA, slik at konsern*fradrag* med skattemessig virkning ikke er utelukket for land som anvender underskuddoverføringsordningen?

I Oy AA-saken var et av de viktigste argumentene for å nekte fradrag i inntektslikningen som nevnt at det ville medføre at selskapene selv kunne bestemme i hvilket land konsernbidraget skal komme til beskatning, og det kan igjen medføre til at overskudd blir overført til selskap i land der beskatningen er lavere enn i giverselskapets hjemstat. Men dette argumentet faller bort for underskuddoverføringsordningen siden ordningen er

---

<sup>237</sup> Ibid. premiss 42 og 43.

<sup>238</sup> Jf. Zimmer (2009) s. 98.

betinget av underskudd hos mottakerselskapet. Selskaper som er omfattet av ordningen kan ikke bruke den til å omdisponere midler, som man kan ved konsernbidragsordningen.

Unntaket som følger av Marks & Spencer blir bekreftet i Lidl-saken<sup>239</sup>, hvor avgjørelse falt etter Oy AA-saken. Lidl kunne imidlertid ikke godtgjøre at de betingelser som følger av Marks & Spencer var oppfylt.<sup>240</sup> Det styrker argumentet for at man skal anvende Marks & Spencer-saken for land som anvender underskuddsoverføringsordningen.

Dermed er det ikke gitt at konklusjonen i Oy AA-saken stenger for muligheten til å utligne underskuddet opparbeidet i utlandet for land som anvender underskuddsoverføringsordningen.

### **13 Følgene av Oy AA i EØS-området – avgjørelser fra den svenske Regeringsrätten**

#### **13.1 Avgjørelser fra Regeringsrätten**

I utgangspunktet kan konsekvensen synes å være at EF-domstolen med Oy AA-saken stenger for alle muligheter for å få fradrag i inntektslikningen når selskapet yter konsernbidrag over landegrensene. Spørsmålet er om det likevel kan tenkes tilfeller hvor man må tillate konsernbidrag over landegrensene med skattemessig virkning?

Flere avgjørelser fra den svenske Regeringsrätten<sup>241</sup> kan belyse hvorvidt det er legitimt med en generell nektelse av konsernbidrag over landegrensene med skattemessig virkning.

Den 11.mars 2009 tok Regeringsrätten stilling til flere påklagede forhåndsuttalelser fra den svenske skatterettsnämnden. De påklagende sakene tok for seg forskjellige typetilfeller.

Siden de svenske konsernbidragsreglene er stort sett sammenfallende med de norske, vil de være av stor interesse også for norsk rett.

---

<sup>239</sup> Jf. c-414/06 (Lidl) premiss 46-48.

<sup>240</sup> Ibid. premiss 51.

<sup>241</sup> Regeringsrätten er den øverste administrative domstolen i Sverige.

Regeringsrätten mener at selskap kan yte konsernbidrag med skattemessig virkning fra morselskap til utenlandsk heleid datterselskap når datterselskapet er likvidert.

Det vil bare være av interesse å yte konsernbidrag med fradragsrett i tilfelle hvor det ikke er noen andre som har krav mot det likviderte selskapet, for eksempel en bank. De vil normalt ha prioritet i det likviderte datterselskapets aktiva. Det betyr at for at morselskapet skal ha interesse av å yte konsernbidrag med fradragsrett forutsetter det at datterselskapet bare har gjeld til morselskapet. Da vil det mottatte konsernbidrag bli brukt til å dekke gjeld datterselskapet har til morselskapet.

Årsaken til at Regeringsrätten godtok konsernbidrag med skattemessig virkning i slikt tilfelle er at tilfelle skiller seg så fra Oy AA-saken, at det er Marks & Spencer-saken som må legges til grunn.<sup>242</sup> For det første er det i disse sakene spørsmål om konsernbidrag fra morselskap til datterselskap. For det andre foreligger det et definitivt tap hos datterselskapet.

Retten forutsetter at det må dreie seg om et definitivt tap, dvs. at datterselskapet ikke kan nyttiggjøre seg av underskuddet i det aktuelle landet. Ved likvidasjon av selskapet vil det være tilfelle.

Det stilles imidlertid noen vilkår for å kunne yte konsernbidrag med skattemessig virkning i likvidasjonstilfeller.

Likvidasjonen må være avsluttet, fordi det er et krav om at datterselskapet skal være eid av morselskap gjennom hele året og hvis fradrag godtas det år likvidasjonen gjennomføres er ikke det vilkåret oppfylt. Det er også vilkår om at giverselskapet ikke får fradrag for mer enn underskuddet datterselskapet har opparbeidet seg det siste år og fradraget kan heller ikke overstige det avsluttende tapet ved likvidasjonens avslutning.<sup>243</sup>

Det at konsernbidraget ikke kom til beskatning i det land mottakerselskapet er etablert i var uten betydning.<sup>244</sup>

---

<sup>242</sup> Jf. Regeringsrättens dom mål nr. 6511-06 s. 5 (påklaging av Dnr 205-04/D) , 7322-06 s. 5 (påklaging av Dnr 206-04/D) og 1267-08 s. 6 (påklaging av Dnr 26-07/D).

<sup>243</sup> Jf. mål nr. 6511-06 s.6 (påklaging av Dnr 205-04/D), 7322-06 s. 5-6 (påklaging av Dnr 206-04/D) og 1267-08 s. 7 (påklaging av Dnr. 26-07/D)

<sup>244</sup> Jf. mål nr. 6511-06 s. 6 (påklaging av Dnr 205-04/D) , 7322-06 s. 6 (påklaging av Dnr 206-04/D) og 1267-

Regeringsrätten ville ikke godta konsernbidrag med skattemessig virkning fra morselskap i Sverige til datterselskap i EU-området, hvor datterselskapet ikke kunne dokumentere at alle muligheter til å nyttiggjøre underskuddet i det aktuelle land var uttømt. Retten mente at man ikke kunne si at tapet var endelig.<sup>245</sup>

Regeringsrätten ville heller ikke godta konsernbidrag med skattemessig virkning fra svensk datterselskap til søsterselskap i Danmark, fordi morselskapet var hjemmehørende i USA. Regeringsrätten kom frem til at reglene om fri etableringsrett ikke kom til anvendelse siden morselskapet ikke var hjemmehørende i EU.<sup>246</sup>

Regeringsrätten ville heller ikke godta konsernbidrag med skattemessig virkning fra et svensk morselskap til et utenlandsk datterselskap hjemmehørende i EU. Datterselskapet kunne fremføre underskuddet i inntil fem år. Fem års fristen var ikke gått ut og datterselskapet hadde også forutsetninger for overskudd de neste årene. Derfor var ikke underskuddet å anse som endelig.<sup>247</sup>

### 13.2 Vurdering av Regeringsrättens avgjørelser

Det generelle som kan utledes av dommene fra Regeringsrätten er at man må skille mellom tilfeller hvor det foreligger er definitivt tap og andre tilfeller. Etter Regeringsrätten foreligger det definitive tap i likvidasjonstilfeller. Det kan virke som at Regeringsrätten mener at i slike tilfeller vil de hensyn som gjør seg gjeldende i Oy AA ikke være legitime, og konsernbidrag må da godtas.

I så måte foretar Regeringsrätten ikke et skille basert på selve ordningene som blir vurdert i Marks & Spencer og Oy AA, men de skiller mellom dommene basert på hvorvidt det er snakk om et endelig tap eller ikke og om alle muligheter for å nyttiggjøre underskuddet i

---

08 s. 8 (påklaging av Dnr 26-07/D).

<sup>245</sup> Jf. mål nr. 7444-06 (påklaging av Dnr 207-04/D).

<sup>246</sup> Jf. mål nr. 1652-07 (påklaging av Dnr 77-05/D).

<sup>247</sup> Jf. mål nr. 1651-07 (påklaging av Dnr 64-06/D).

den stat datterselskapet er uttømt. Dette kan forstås dit hen at Regeringsrätten mener at Oy AA bare kan anvendes i saker hvor det er snakk om å yte konsernbidrag for å bedre den økonomiske stillingen hos mottakerselskapet og hvor det foreligger valgmuligheter med hensyn til hvilke land konsernbidraget skal komme til beskatning.

Jeg forstår Regeringsrätten dit hen at i likvidasjonstilfeller så vil det ikke være noen valgmulighet med hensyn til i hvilket land det skal komme til beskatning, og at argumentasjonen til EF-domstolen i Oy AA-saken derfor mister sin relevans.

Argumentasjonen til Regeringsrätten virker etter min mening noe ufullstendig. Retten foretar ikke noen nærmere vurdering av hvorvidt de momenter som kan utledes av Oy AA skal gis en mer generell anvendelse, men sier kort at det er Marks & Spencer-saken som må legges til grunn i likvidasjonstilfeller.

Slik jeg forstår Oy AA-avgjørelsen var hensikten å gi nektelse av konsernbidrag med skattemessig virkning over landegrensene en generell anvendelse, slik at beskatningskompetansen til statene ikke skulle utarmes. EF-domstolen sier at valgfriheten for hvor konsernbidraget skal komme til beskatning ikke kan;

*«... forebygges ved at pålægge betingelser om behandlingen af indkomst hidrørende fra konsernbidraget i det modtagende selskabs medlemsstat, eller om at modtageren af konsernbidraget skal have lidt tab».*<sup>248</sup>

Det fremgår klart at konklusjonen til EF-domstolen at selv om mottakerselskapet har lidt tap, vil ikke det kunne begrunne adgang til å yte konsernbidrag med fradragsrett for giverselskapet. Og slik jeg ser det er det uten betydning hvorvidt tapet er endelig eller ei.

Derfor mener jeg at det blir feil å skille mellom anvendelsesområdet til Marks & Spencer og Oy AA slik som Regeringsrätten har gjort. Hvor det sentrale er hvorvidt det foreligger et

---

<sup>248</sup> Jf. c-231/05 (Oy AA) premiss 65.

definitivt tap og alle muligheter til å nyttiggjøre underskuddet er oppbrukt. Slik jeg tolker Oy AA-avgjørelsen så er den så uforbeholden at den må gis en generell anvendelse i medlemsland som benytter konsernbidragsordningen.

Hvis man skulle godtatt konsernbidrag i likvidasjonstilfeller i Norge er det viktig å påpeke at svenske konsernbidragsreglene ulike de norske når det gjelder kravet til eierforholdet mellom konsernselskapene. Etter svensk rett kreves det at eierforholdet er opprettholdt gjennom hele året.<sup>249</sup> De norske reglene innbyr da til skatteplanlegging i mye større grad ved at de kan kjøpe opp selskap med underskuddsposisjoner og yte konsernbidrag til dem. Nektelse av konsernbidrag med skattemessig virkning kan kun hjemles i gjennomskjæringsreglene.<sup>250</sup> Jeg tror at hvis man skulle tillate konsernbidrag med skattemessig virkning også i Norge i likvidasjonstilfeller vil det kunne være veldig vanskelig å fange opp omgåelsestilfeller siden det oppkjøpte mottakerselskapet da er i et annet land. Det vil kunne komplisere omgåelsesvurderingen. Dette taler for at en nektelse i slike tilfeller, etter en proporsjonalitetsvurdering, ikke går lenger enn hva som er nødvendig for å ivareta formålet med tiltaket.

Jeg ser ikke bort ifra at hvis det kommer opp for EF-domstolen en tvist om konsernbidrag i likvidasjonstilfelle, vil EF-domstolen se bort fra den helhetsvurdering de har foretatt tidligere, og lar hensynet til en avbalansert fordeling av beskatningskompetanse stå alene som begrunnelse for restriksjonen. Som omtalt tidligere har man sett en utvikling av helhetsvurderingen<sup>251</sup>, og det er ikke grunn til å tro at den utvikling ikke vil fortsette.

Slik jeg ser det må en eventuell endring på fellesskapsnivå må skje fra lovgiverne i EF, og så lenge det ikke foreligger noen vilje i fellesområdet til å harmonisere skattereglene taler det for at det ikke vil komme noen endringer i regelverk for konsernbidrag over landegrensene med skattemessig virkning.

---

<sup>249</sup> Se punkt 10.3.

<sup>250</sup> Ibid.

<sup>251</sup> Se punkt 12.5.3.

## 14 Konsekvenser for norsk rettstilstand

Frem til Oy AA-avgjørelsen antok man at Marks & Spencer-avgjørelsen talte for at de norske konsernbidragsreglene var i strid med den frie etableringsrett som følger av EØS-avtalen.<sup>252</sup> Etter avgjørelse falt i Oy AA-saken er det tilsynelatende ikke lenger noen tvist. Spørsmålet er om det etter Oy AA-saken er avgjort hvorvidt de norske konsernbidragsreglene er i strid med EØS-retten?

Slik jeg ser det må man skille mellom konsernbidragsordning som vi har i Norge og underskuddsoverføringsordning som de har i Storbritannia når man skal vurdere konsekvensen for norsk rettstilstand.

Konklusjonen i Oy AA-saken var klar, og retten tok som nevnt ingen forbehold slik de gjorde i Marks & Spencer-saken. Domstolen er klar på at det ikke er mulig å oppstille noen vilkår for konsernbidragsordningen slik at man kan forhindre at selskapene selv kan velge hvor overskuddet skal komme til beskatning.

Videre er formuleringene fra domstolen i Oy AA-saken klare når de tillater restriksjonen. De mener at det er uomtvistet at det foreligger legitime allmenne hensyn og at restriksjonen ikke går lenger enn det som er nødvendig for å ivareta formålet med tiltaket.

Slik jeg ser det mener jeg at EF-domstolen med denne saken gir et klart grunnlag for hvordan tilsvarende saker skal vurderes. Slik at det er uomtvistet hvordan medlemslandene skal forholde seg til spørsmålet. Jeg mener i så måte at avgjørelsen i Oy AA-saken må gis generell anvendelse for land som benytter seg av konsernbidragsordningen. Etter min mening vil det være galt å skille mellom tilfeller hvor det foreligger endelig tap og ellers slik som Regeringsrätten gjør i sine vurderinger.

Det sentrale i Oy AA-saken er at det er viktig at det er statene som har beskatningskompetansen og ikke selskapene.

Etter min mening er derfor de norske konsernbidragsreglene etter Oy AA-avgjørelsen i full overensstemmelse med hva som følger av EØS-retten. Og det selv om de norske reglene ikke har som noe særskilt formål å ramme rent kunstige arrangementer.

---

<sup>252</sup> Se blant annet BA-HR (2006) s. 369.



Spørsmålet om konsernbidrag var forøvrig oppe for skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i desember 2008.<sup>253</sup> Saken gjaldt hvorvidt en norsk filial av et svensk selskap kunne få fradrag i skattepliktig inntekt for ytet konsernbidrag. Nemnda konkluderte med at nektelsen var helt i overenskomst med EØS-retten, og Oy AA-avgjørelsen ble tillagt avgjørende vekt. Etter min mening var nektelsen fullt berettiget.

Slik jeg ser det vil norske skatteregler også i fremtiden være på trygg rettslig grunn når de ikke innrømmer fradrag i inntektslikningen for konsernbidrag over landegrensene.

---

<sup>253</sup> Klagesak 2005-002SKN.





## Litteraturliste

### Bøker:

- BA-HR, Fredrik Zimmer (Red.) i samarbeid med Bugge, Arntz-Hansen & Rasmussen. Bedrift, Selskap og Skatt. 4. utgave. Oslo 2006.
- Fredrik Zimmer. Internasjonal inntektsskatterett. 4. utgave. Oslo 2009.
- Mads Henry Andenæs. Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper. 2. utgave. Oslo 2006.
- Ole Gjems-Onstad. Norsk Bedriftsskatterett. 7. utgave. Oslo 2008.
- Magnus Aarbakke ... [et al.]. Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave. 2. utgave. Oslo 2004.
- Ruth Nielsen. EU RET. 3. utgave. København 2002.
- Anneke Biesheuvel Borgli og Finn Arnesen. Institusjoner og rettskildelære i EF og EØS – en introduksjon. Oslo 1993.
- Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen. EU-retten. København 2008.
- Henrik Bull, Det indre marked for tjenester og kapital : import av finansielle tjenester. Oslo 2002.
- Omar G. Dajani ... [et al.]. EØS-avtalen og norsk skatterett. Oslo 2003.
- Fredrik Sejersted ... [et al.]. EØS-rett. 2. Utgave. Oslo 2004
- Arnhild Dordi Gjønnes og Sigurd Knudtzon (red). EØS-håndboken : hva næringslivet bør vite om EØS-avtalen. Oslo 1992.
- EU Law. Josephine Steiner, Lorna Woods og Christian Twigg-Flesner, 9. utgave. Oxford 2006.
- Ligningens-ABC 2007/08. Utarbeidet av Skattedirektoratet. 29. utgave. Oslo 2008.

### Forarbeider og andre stortingsdokumenter:

- Ot.prp. nr. 16 (1979-1980)
- Ot. prp. nr. 1 (2005-2006)
- St. meld. nr. 27 (2001-2002)

**Direktiver fra EU:**

Rådskonklusjon nr. 90/434 av 23.juli 1990

Rådskonklusjon nr. 90/435 av 23.juli 1990

**Dokumenter fra EU:**

Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681

Kom (2001) 582, Towards an Internal Market Without tax obstacles: a strategy for providing companies with a consolidated tax base for their EU-wide activities

Kom (2003) 726, Et indre marked uden selskabsskattemæssige hindringer - hidtidige resultater, igangværende initiativer og tilbageværende udfordringer

**Høyesterett:**

Rt. 1997 s. 1646 (Trinc og Trag)

Rt. 1997 s.1954 (Løten kommune)

Rt. 1997 s.1965 (Eidesund)

Rt. 1999 s. 946 (ABB)

Rt. 1999 s. 977 (Nemko)

Rt. 2000 s. 1811 (Finanger)

Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)

Rt. 2002 s.1144 (Straffesak)

Rt. 2002 s. 1247 (Amoco)

Rt. 2004 s.1331 (Aker Maritime).

Rt. 2005 s.86 (Fjeld/Gjølberg)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor).

**EF-domstolen:**

c-7/61 (Kommisjonen mot Italia)  
c-6/64 (Costa mot ENEL)  
c-152/73 (Sotgiu).  
c-120/78 (Cassis de Dijon)  
c-115/78 (J. Knoors)  
c-283/81 (Srl cilfit og lanificio di gavardo spa mot sunnhetsministeriet)  
c-238/82 (Duphar BV m.fl.)  
c-288/83 (Kommisjonen mot Irland)  
c-188-84 (Kommisjonen mot Frankrike)  
c-352/85 (Bond van Adverteerders m.fl)  
c-196/87 (Udo Steyman)  
c-81/87 (Daily mail)  
c-3/88 (Kommisjonen mot Italia)  
c-175/88 (Biehl)  
c-360/89 (Kommisjonen mot Italia)  
c-362/88 (GB-INNO-BM)  
c-288/89 (Collectieve Antennevoorziening Gouda)  
c-1/90 (Aragonesa)  
c-204/90 (Bachmann)  
c-300/90 (Kommisjonen mot Belgia)  
c-168/91 (Konstantidis)  
c-330/91 (Commerzbank)  
c-91/92 (Dori)  
c-279/93 (Schumacker)  
c-418/93 (Semeraro)  
c-465/93 (Atlanta)  
c-484/93 (Peter Svensson)  
c-55/94 (Gebhard)  
c-120/95 (Decker)  
c-250/95 (Futura Participations og Singer)

c-398/95 (Sydemos)  
c-264/96 (ICI)  
c-336/96 (Gilly)  
c-51/96 og c-191/97 (Deliège)  
c-212/97 (Centros)  
c-311/97 (Royal Bank of Scotland)  
c-307/97 (Saint-Gobain ZN)  
c-35/98 (Verkooijen)  
c-200/98 (X og Y)  
c-397/98 og c-410/98 (Metallgesellschaft m.fl.)  
c-405/98 (Gourmet)  
c-448/98 (Guimont)  
c-141/99 (AMID)c-439/99 (Kommisjonen mot Italia)  
c-136-00 (Danner)  
c-208/00 (Überseering)  
c-324/00 (Lankhorst-Hohorst)  
c-436/00 (X og Y)  
c-79/01 (Payroll Data Service m.fl.)  
c-9/02 (De Lasteyrie du Saillant)  
c-319/02 (Manninen)  
c-446/03 (Marks & Spencer)  
c-196/04 (Cadbury Schweppes)  
c-347/04 (Rewe Zentralfinanz)  
c-470/04 (Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo)  
c-471/04 (Keller Holding)  
c-513/04 (Kerckhaert og Morres)  
c-231/05 (Oy AA)  
c-210/06 (Cartesio)  
c-414/06 (Lidl).

**Forslag til avgjørelse fra Generaladvokat:**

Forslag til avgjørelse fra Generaladvokat M. Poiares Maduro, c-446/03 (Marks & Spencer)

Forslag til avgjørelse fra Generaladvokat Juliane Kokott, c-231/05 (Oy AA)

**EFTA-domstolen:**

e-8/94 og e-9/94 (Forbrukerombudet v Mattel Scandinavia A/S and Lego Norge A/S),

e-5/96 (Ullensaker kommune med flere mot Nille A/S)

**Regeringsrättens dommer, den 11 mars 2009, mål nr:**

6511-06

7322-06

7444-06

1651-07

1652-07

1267-08

**Henvisninger til utvalget:**

UTV. 1980 s.182

UTV. 1993 s.1336

UTV. 1995 s.105

UTV. 1998 s. 850-851

UTV. 2003 s.794

UTV. 2005 s. 1398



