

Konsernbidragsreglene i norsk skatterett og EØS- avtalens påvirkning på reglene.

Kandidatnummer: 588

Leveringsfrist: 25.04.2009

Til sammen 17872 ord

27.04.2009

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	Forord	1
1.2	Avgrensninger	2
1.3	Mine hypoteser	3
1.4	Oppgaven videre	3
2	<u>DE NORSKE KONSERNBIDRAGSREGLENE – EN INNFØRING</u>	4
2.1	Utviklingen av de norske reglene og hensynene bak	4
2.2	Dagens konsernbidragsregler	5
2.3	Konserndefinisjonen og eierskapskriteriet	6
2.4	Selskapskravet – norske selskaper og sammenslutninger	7
2.5	Kravene til eierskap og stemmerett	8
2.6	Lovlighetskravet	10
2.7	Kravet om at konsernbidraget må ligge innenfor den ”skattepliktige alminnelige inntekt”	10
2.8	Beskyttelse av minoritetsaksjonærer ved ytelse av konsernbidrag	11
2.9	Sirkelkonsernbidrag	12
2.10	Muligheten for endring av konsernbidrag	12
2.11	Konsernbidrag hvor et EØS-selskap har norske døtre/filialer	13

2.12	Oppsummering	14
3	<u>EØS-AVTALENS POSISJON I NORSK RETT, MED VEKT PÅ SKATTERETTEN</u>	14
3.1	Introduksjon til EØS-avtalen	14
3.2	Hensynet til dynamisk utvikling innen EØS-retten	16
3.3	De ”fire friheter”- etableringsretten	16
3.4	Inngrep i de ”fire friheter”	17
3.5	EØS-avtalens stilling i norsk rett	18
3.6	EØS-avtalens innvirkning på skatteretten	20
3.7	Hva skjer ved strid mellom norsk rett og EØS-avtalen	22
4	<u>ANALYSE AV EF-DOMSTOLENS METODE I SAKER OM KONSERNOVERFØRING.</u>	23
4.1	Problemstillingen	23
4.2	Utgangspunktet for analysen	24
4.3	Dommer fra EF-domstolen fra før avsigelsen av Marks & Spencer-dommen med relevans for EF-domstolens metode	24
4.3.1	Hensyn til sammenhengen i skattesystemet – sakene Bachmann C-204/90 og Kommisjonen mot Belgia C-300/90	24
4.3.2	Hensynet til muligheten for gjensidig bistand i skattesaker – Halliburton-saken C-1/93	25
4.3.3	“Territorialprinsippet”	25
4.3.4	Saint-Gobain ZN-saken – C-307/97	25
4.3.5	ICI-saken – C-264/96	26
4.3.6	X AB og Y AB-saken C-200/98	27
4.3.7	Oppsummering av ICI- og X AB og Y AB-saken	28
4.3.8	Manninen-saken C-319/02	28

4.4	Analyse av Marks & Spencer-saken – C-446/03	29
4.4.1	De Britiske konsernbidragsreglene	29
4.4.2	Saksforholdet	30
4.4.3	Restriksjon mot etableringsfriheten	31
4.4.4	Tvingende allmenne hensyn	32
4.4.5	Analyse	37
4.5	Rewe Zentralfinanz sak C-347/04 – Oppfølging av M&S-dommen	38
4.6	Analyse av Oy AA-saken - 231/05	38
4.6.1	De finske konsernbidragsreglene	38
4.6.2	Saksforholdet	38
4.6.3	Etableringsfriheten	39
4.6.4	Relevante allmenne hensyn	41
4.6.5	Proporsjonalitet	42
4.6.6	Konklusjonen til domstolen	43
4.6.7	Analyse	43
4.7	Oppsummering av EF-domstolens metode	44
4.7.1	Brudd på etableringsfriheten	44
4.7.2	EF-domstolens metode ved bruk av "Gebhard formelen"	45
5	<u>EF-DOMSTOLENS METODE BRUKT PÅ DE NORSKE</u>	
	<u>KONSERNBIDRAGSREGLENE</u>	48
5.1	Sammenlignbarhet	48
5.2	Etableringsfriheten	48
5.3	Tolkning av rettsstilstanden etter Oy AA-dommen	49
5.3.1	Tolkningsalternativ 1: Videreføring	52
5.3.2	Tolkningsalternativ 2: Et skritt tilbake	54
5.3.3	Konklusjon	55
5.4	Allmenne hensyn og proporsjonalitet	57
5.5	Når kan konsernbidrag ytes over landegrensene	59

5.5.1	”Final losses/endelige tap”	59
5.5.2	I hvilke situasjoner kan konsernbidrag ytes	61
5.6	Min Konklusjonen om konsernbidragsreglene	64
<u>6</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>65</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>A</u>
7.1	Lover	A
7.2	Dommer	A
7.2.1	Norske	A
7.2.2	Svenske	A
7.2.3	EF- og EFTA-domstolen	B
7.3	Artikler	C
7.4	Internett artikler	D
7.5	Litteratur	D
7.6	Traktater	D
7.7	Forarbeider, uttalelser m.v.	D
7.8	Utenlandske forarbeider, uttalelser m.v.	E
7.8.1	Svenske	E
<u>8</u>	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>	<u>E</u>

1 Innledning

1.1 Forord

Skatter er en del av samfunnskontrakten som mennesker og selskaper gjør med en stat. De norske konsernbidragsreglene er en del av dette store systemet som sikrer inntektene til staten Norge.

Skatt har opp gjennom historien vært med på å skape riker, og fått dem til å gå under. Da Josef og Maria i juleevangeliet måtte skrive seg inn i manntall, var dette pga et nytt skatteregime i Romerriket. Dette samme skatteregimet var en av årsakene til den lengste freden i riket, fordi skattesystemet ble ansett som enkelt og rettferdig. Europa ble ikke fullstendig samlet under Romerriket, men det romerske skattesystemet må være det nærmeste Europa har kommet et enhetlig skattesystem.¹

Gjennom EU-samarbeidet har det vært forsøk på å skape et helhetlig skattesystem for ”Europa”, men alle forsøk har strandet pga uenigheter. Et slikt felles skattesystem for EU og EFTA må derfor anses milevis unna, og blir kanskje aldri en realitet. Avtalene har likevel myket opp skattereglene i avtalelandene slik at det skapes et fellesskap. Konflikten mellom internrettslige skatteregler og folkerettslige avtaler som formaner om ikke-diskriminering og åpenhet har eksistert for Norge lenge. Denne konflikten har blitt enda tydeligere for Norges del fra vi gikk inn i EØS-avtalen, og det er denne dynamikken mellom innskrenkende og utvidende regler som er årsaken til at jeg har ønsket å skrive om temaet skatt og EØS-avtalen.

Siden temaet er så stort har jeg fokusert på en liten del av skatteretten, nemlig konsernbidragsreglene. Årsaken til at jeg valgte dette temaet er at det finnes rikelig med

¹ Basert på Vegard, Martinsen ”Beskatningens begredelige historie”

dommer fra fellesskapsretten, og at det potensielt er en strid mellom de norske reglene og fellesskapsretten. Etter at Marks & Spencer-dommen² ble avsagt i EF-domstolen oppsto det nemlig et spørsmål om unntaket oppstilt for de britiske underskuddsoverføringsreglene kunne overføres til de norske konsernbidragsreglene. Problemet er at de norske konsernbidragsreglene nekter alle typer konsernbidrag ut fra Norge. Etter Marks & Spencer-dommen ble det oppstilt et unntak fra en slik begrensing ved ”endelige tap”. Hvorvidt dette unntaket også gjelder for de norske konsernbidragsreglene er det jeg i hovedsak vil undersøke i denne oppgaven.

I oppgaven vil jeg derfor behandle de norske konsernbidragsreglene og EØS-avtalens påvirkning på disse reglene. Gjennom denne behandlingen vil jeg vise hvordan de norske reglene står seg i forhold til fellesskapsretten, vise den utviklingen som har skjedd i EF-domstolens praksis rundt ”konsernbidragsreglene” og vise at det kan oppstilles et unntak fra de norske reglene pga. EØS-avtalen.

1.2 Avgrensninger

I redegjørelsen om de norske konsernbidragsreglene er det flere emner som kunne vært behandlet dypere, men jeg har valgt å legge vekt på den internasjonale dimensjonen av konsernbidragsreglene. Når det gjelder det internasjonale har jeg ikke gått dypt ned i metoden og bakgrunnen for EØS-avtalen, men kun fremstilt det mest elementære. Videre har jeg kun valgt å legge vekt på EØS-avtalen, slik at jeg ikke tar opp diskrimineringsforbudet etter skatteavtalene Norge har med andre land.

I punkt 5.5.1 har jeg valgt å ikke foreta en dyp drøftelse av hva ”final losses” innebærer. Dette vil bli for omfattende, og avsnittet må anses som en introduksjon til temaet.

² Sak C-446/03

1.3 Mine hypoteser

Oppgavens hovedhypotese er at EØS-avtalens art. 31 om etableringsfriheten medfører at Norge må endre konsernbidragsreglene sine, slik at de kommer i tråd med fellesskapsretten utledet av rettspraksis fra EF-domstolen.

Utover analysen av EØS-avtalens påvirkning på de norske skattereglene har jeg en sekundær hypotese om at EF-domstolen gjennom sin senere praksis har valgt å bremse ned sin inn gripen i medlemsstatenes beskatningsmyndighet.

1.4 Oppgaven videre

Oppgaven videre er delt inn i fem deler. I første del, presenterer jeg de norske konsernbidragsreglene. Herunder vil jeg vise hvordan disse har utviklet seg, hvordan de fungerer og hvilke legislative hensyn som ligger bak reglene. I del to vil jeg vise hvordan EØS-avtalen påvirker norsk rett. Her legger jeg vekt på skatteretten og ”etableringsfriheten”, da denne friheten er den viktigste for oppgaven videre. Disse to delene må anses som en innføring, og går ikke meget dypt ned i rettsmaterien.

I del tre og fire ligger hoveddelen av oppgaven. I del tre vil jeg analysere EF-domstolens praksis, og finne ut hvilken metode EF-domstolen bruker for å finne ut om regler om konsernoverføring er i tråd med fellesskapsretten. I del fire skal jeg så bruke denne metoden på de norske reglene, og finne ut om de er overensstemmende med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Under del fire vil jeg svare på hovedhypotesen min, og vise at de norske konsernbidragsreglene ikke er i tråd med EØS-avtalen.

I del fem vil jeg komme med avsluttende bemerkninger, og gi svar på sekundærhypotesen min.

2 De norske konsernbidragsreglene – en innføring

2.1 Utviklingen av de norske reglene og hensynene bak

”Finansdepartementet igangsatte høsten 1976 en utredning av spørsmålet om innføring av spesielle regler for skattelegging av konserner i Norge.”³. Årsaken til dette var at selskaper som var nært knyttet sammen i et konsern burde behandles som en enhet, slik at skatteutligning vedrørende overskudd og underskudd kunne foretas innenfor konsernet. Arbeidsgruppen som utredet lovverket mente at ”skattereglene bør virke nøytralt slik at de ikke direkte fører til uhensiktsmessige selskapsstrukturer eller frister til skattemessig illojale transaksjoner mellom konsernselskaper”⁴.

Utvalget vurderte flere forslag, og etter at deres første forslag møtte mange innvendinger, kom de frem til ordningen med konsernbidrag. Dette førte til et system hvor det på den ene side ikke var plikt til umiddelbart faktisk å overføre bidragene, og på den annen side at det kunne gis fradrag for bidrag ut over det som var nødvendig for å dekke opp årets underskudd i det mottagende selskap. Dette systemet tilsvarte det man hadde i Sverige. Bakgrunnen for at man falt ned på et system med overskuddsoverføring, var at man mente at dette i større grad var kontrollerbart med hensyn til når og om bidrag var gitt, om vilkårene for å gi bidrag forelå og med hensyn til hvor mye som var ytet.

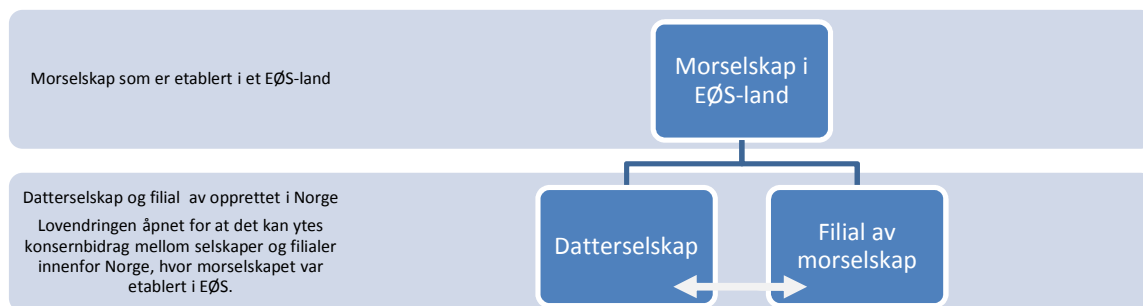
Dagens konsernbidragsregler er i stor grad like som de tidligere reglene. Da konsernbidragsreglene ble flyttet til skattelovens kapittel 10, kommer det frem at innholdet i de nye bestemmelsene skulle ”gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig”, og endringen hadde som formål ”å gi skattereglene en *enklere og mer oversiktlig form*”⁵.

³ Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 1

⁴ Ibid s. 2

⁵ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 5 og 6.

Ved lovendringen av 9. desember 2005, med virkning for inntektsåret 2005, ble det åpnet for at det kan ytes konsernbidrag fra norsk selskap til norsk filial av utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS, og fra norsk filial av utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS til norsk selskap.



Bakgrunnen for dette var at de norske reglene ble antatt å være i strid med etableringsfriheten. Man mente at de norske reglene skapte en hindring for etablering av filialer og datterselskaper i Norge fra andre medlemsstater i EØS. Endringen i reglene forandret likevel ikke på en viktig forutsetning for de norske konsernbidragsreglene: at overskuddet som flyttes innenfor konsernet forblir i Norge. Departementet uttalte:

”Konsernbidragsreglene gir ikke mulighet til å utligne overskudd i Norge mot underskudd som et utenlandsk konsernselskap har i utlandet. Departementet foreslår ingen endringer her.”⁶

2.2 Dagens konsernbidragsregler

Reglene om konsernbidrag finner man i asl/asal. § 8-5 og sktl. §§ 10-2 til 10-4, i kapitlet om beskatning av aksjeselskap og allmennaksjeselskap m.v.. Det finnes ingen legaldefinisjon av begrepet ”konsernbidrag”. I Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 11 er konsernbidrag beskrevet som:

”[Y]telse av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noen særskilt vederlag. Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre

⁶ Ot.prp. nr. 1 (2005-06) avsnitt 16.1

formuesverdier, som for eksempel driftsmidler. Men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt.”

Reglene ble opprettet for å oppnå nøytralitet mellom selskapsorganisasjon som konsern og andre organisasjonsmetoder, som for eksempel organisering gjennom filialer.⁷ Reglene går i hovedsak ut på å utligne overskudd mot underskudd i en konsernstruktur, slik at det kan kreves fradrag i giverselskapet og det oppstår skatteplikt i mottakerselskapet.

”Bakgrunnen for reglene om konsernbidrag er at selskaper innenfor et konsern til en viss grad skal beskattes nøytralt i forhold til om virksomheten hadde vært drevet i ett selskap. Konsernbidragsreglene gjør at eiere som driver større virksomheter eller flere virksomheter kan organisere virksomhetene på en måte som er organisatorisk hensiktsmessig, uten at valget av organisasjonsform får vesentlig betydning for den samlede skattebelastning.”⁸

Det er ikke nødvendig at det foreligger underskudd for at det kan overføres konsernbidrag. Konsernbidrag etter norsk rett er formuesoverføring fra et selskap til et annet, i motsetning til de engelske reglene, hvor de har underskuddsoverføring.

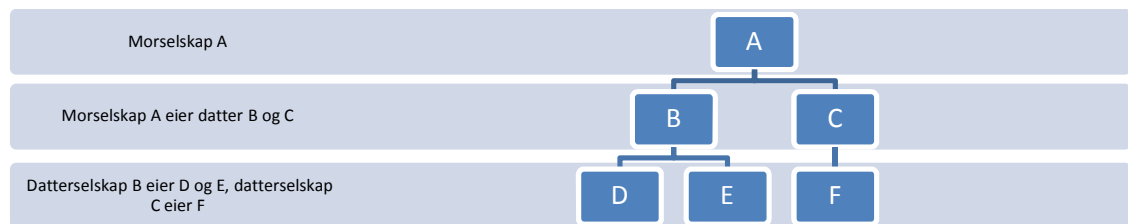
Det er ikke noe krav til formen av konsernbidrag, slik at det ikke har noe å si om det er varer, fordringer, kontanter eller lignende.

2.3 Konserndefinisjonen og eierskapskriteriet

Begrepet konsern er ikke enhetlig definert, og asl./asal. og sktl. benytter forskjellige definisjoner. Essensen er at det er to eller flere selvstendige rettssubjekter som har et eierfelleskap. Den skatterettslige konserndefinisjonen finnes i sktl. § 10-4, som sier at selskapet må ”tilhøre samme konsern” i asl./asal. forstand, for at det skal foreligge rett til fradrag for konsernbidrag.

⁷ Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 6, NOU 1989: 14 s. 230 og Ot. prp. nr. 35 (1990-91) kap. 3.

⁸ Ot.prp. nr. 1 (2005-06) avsnitt 16.3



Definisjonen i asl./asal. § 1-3 er derfor utgangspunktet for konsernbegrepet, som i 1. ledd sier at ”Et morselskap utgjør sammen med et datterselskap eller datterselskaper et konsern”. Et aksje- eller allmennaksjeselskap er etter annet ledd et morselskap hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over et annet selskap. Bestemmende innflytelse har selskapet etter asl./asal hvis det enten eier så mange aksjer eller andeler i et annet selskap at selskapet representerer flertallet av stemmene i det andre selskapet, eller hvis selskapet har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i den andre selskapets styre. Et datterselskap er på sin side et selskap som står i et forhold som nevnt ovenfor til et morselskap, jf. § 1-3, tredje ledd.

Denne definisjonen har blitt innsnevret noe av sktl. § 10-4, gjennom dens eie og stemmerettskrav. Men asl./asal sin definisjon har fortsatt betydning for tolkningen av sktl. § 10-4, og den får spesielt betydning i forhold til muligheten til å yte konsernbidrag ved indirekte eierskap og flerleddet eierskap, se 2.5.

2.4 Selskapskravet – norske selskaper og sammenslutninger

Konsernbidragsreglene gjelder etter sktl. § 10-1 for ”aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning.” som refererer til sktl. § 2-2, 1. ledd b til e som definerer hvilke selskaper det er. Disse selskapene må være selvstendige skattesubjekter. Selskapene som oppfyller kravene er aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebank og andre selveiende forretningsforetak, gjensidige forsikringsselskap, samt andre selskaper eller sammenslutninger som har begrenset ansvar til selskapets eller sammenslutningens egenkapital. For statsforetak etter statsforetaksloven og interkommunale selskaper og innretninger gjelder bestemmelsene så langt de passer.⁹

⁹ Zimmer (2006) s. 366-367

Videre må selskapene være hjemhørende i Norge, jfr. ”norske” i sktl. § 10-4, 1. ledd. For at et selskap skal være hjemhørende i Norge må det eksistere en viss tilknytning. Kravet til denne tilknytningen er at den faktiske ledelse av selskapet på styrenivå skjer i Norge.¹⁰ I tvilstilfeller vil man være nødt til å foreta en konkret helhetsvurdering av hvor selskapet hører hjemme.

Årsaken til at det er et krav om at selskapene må være norske kommer frem i Ot. prp. nr. 1 (2005-06) 16.3:

”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 det fradragsførte beløpet kommer til beskatning i mottakerselskapet.”

2.5 Kravene til eierskap og stemmerett

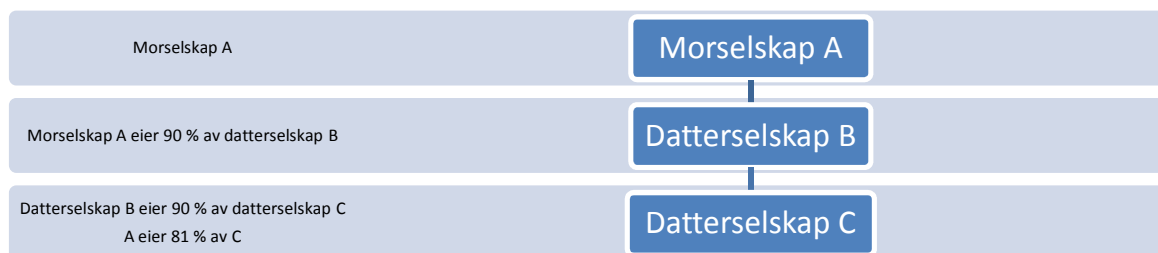
I sktl. § 10-4, 1. ledd, 1. pkt. kreves det for at et selskap skal kunne gi/motta konsernbidrag at morselskapet eier mer enn 9/10 av aksjene i datterselskapet, og at det har 9/10 av stemmene som kan avgis ved generalforsamlingen. Kravene til eierskap og stemmerett må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret som konsernbidraget ønskes fradratt, jfr. sktl. § 10-4, 1. ledd, 3. pkt. Begrunnelsen for dette er at ”[...] kravet til eierinteresse [...] bør være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret da konsernbidrag skal tas i betraktning ved ligningen. En antar at det er enklest å kontrollere at vilkåret er oppfylt på et bestemt tidspunkt, og inntektsåret utgang er da mest nærliggende.”¹¹. Kravene er også oppfylt ved flerleddet eierskap og gjennom indirekte eierforhold.

Flerleddet eierskap oppstår når det skapes en kjede av eierskap nedover i konsernet, slik at morselskapet for eksempel eier 90 % av selskap A, som eier 90 % av selskap B, som eier

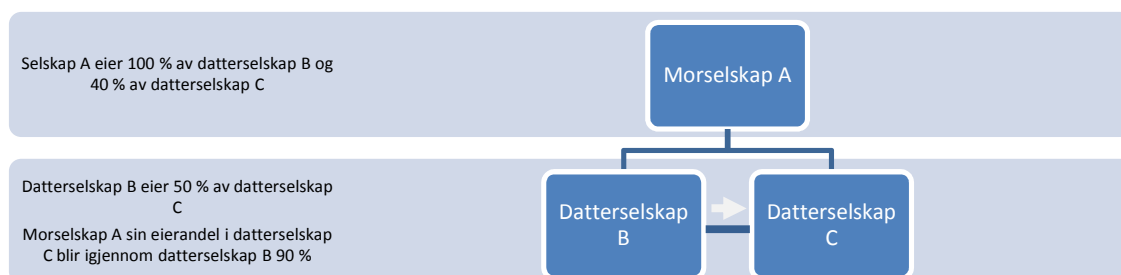
¹⁰ Finansdepartementet i Utv. 1995 side 481: ”[...]selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.” og Rt. 2002 s. 1144

¹¹ Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 7

90 % av selskap C. Det kan ytes konsernbidrag til og fra selskap C, selv om morselskapet i realiteten ikke eier 90 % (eier 81 %) av selskapet. Etter ligningens ABC 2007/08 s. 62 pkt. 2.1.4. må den reelle eierinteressen i det underliggende selskap utgjøre mer enn 50 % for at det skal kunne ytes konsernbidrag ved selskapskjeder (selskap C i eks.).



Indirekte eierforhold oppstår for eksempel når et morselskap A eier 100 % i selskap B og 40 % i selskap C. Selskap C vil da ikke oppfylle kravet til stemmerett og eierskap. Men hvis selskap B eier 50 % av selskap C vil morselskapet ha kontroll over 90 % av selskap C og dermed oppfylle kravene.



Det er godkjent at konsernbidrag kan ytes selv om eierskapskravet i sktl. § 10-4 ikke direkte er oppfylt. Indirekte eierskap er godtatt så lenge selskapene omfattes av konserndefinisjonen i aksjeloven/allmennaksjeloven. Dette gjelder også for norske selskaper hvor mellomliggende selskaper i konsernet er hjemmehørende i utlandet.¹² Dette har blitt godtatt under tvil, med forbehold om krav til tilfredsstillende dokumentasjon om konsernstruktur og eierskap.

¹² Finansdepartementet i Utv. 1995 s. 105.

Begrunnelsen for at man ønsket et så strengt eierskapskrav var at man ønsket å beskytte minoritetsaksjonærer. Derfor satte man kravet til eierandel for å yte konsernbidrag lik grensen for når man kan kreve seg utløst som minoritetsaksjonær. Det innebærer at minoritetsaksjonæren kan forlange innløsning av sine aksjer hvis han eller hun føler at konsernbidraget er i strid med vedkommendes interesser¹³, se 2.8. Det ble også antatt at når man satte grensen for å kunne yte konsernbidrag så høyt, kunne man presumere at det var en økonomisk enhet, og at avgjørelsen om å yte konsernbidrag ville være til konsernets beste.

2.6 Lovlighetskravet

Et sktl. § 10-2, 1. ledd stilles det et krav om at konsernbidraget må være lovlig etter selskapsretten hvis konsernbidraget skal kunne ytes. Dette betyr at både de materielle og de formelle reglene i asl./asal. må være oppfylt.¹⁴

Hvis det likevel forekommer en overtredelse, vil det samme vesentlighetskravet som oppstilles ved fisjon og fusjon med kontinuitet, jfr. Rt. 2005 s. 86 (Fjeld), gjelde.¹⁵ Vesentlighetskravet innebærer at saksbehandlingsfeilen ”ikke bør få skatterettslig betydning med mindre særlige skattemessige hensyn tilsier noe annet”, med forutsetning om ”at feilen ikke er av en slik karakter at den kunne medført ugyldighet dersom den ble påberopt.”¹⁶

2.7 Kravet om at konsernbidraget må ligge innenfor den ”skattepliktige alminnelige inntekt”

Sktl. § 10-2, 1. ledd krever at konsernbidraget må ”ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt”. ”Alminnelig inntekt” finnes ved å se på differansen mellom

¹³ Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 6-7

¹⁴ Zimmer (2006) s. 371

¹⁵ Ibid. s. 372

¹⁶ Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 9. April 2003 (Utv. 2003 s.796)

selskapets skattepliktige inntekter og selskapets fradragberettigede kostnader. Når konsernbidragets størrelse begrenses av den "alminnelige inntekt" er det ikke mulig å skape fremførbart underskudd i giverselskapet. Hvis det ytes større bidrag settes den alminnelige inntekten til null.¹⁷ Dette betyr at det skattemessige fradraget i giverselskapet ikke kan utnyttes mer enn hva selskapet har av "skattepliktig alminnelig inntekt".

Det vil fortsatt oppstå skatteplikt for hele konsernbidraget hos mottakerselskapet selv om det går utover den "skattepliktige alminnelige inntekt" i giverselskapet.

2.8 Beskyttelses av minoritetsaksjonærer ved ytelse av konsernbidrag

Ved konsernbidrag i en konsernstruktur hvor det ikke er fullt eierskap, er det visse begrensinger i retten til å yte konsernbidrag. Dette kommer av at minoritetsaksjonærene ikke får sin del av ytelsen når konsernbidraget ytes, og skal kompenseres for dette. Et eksempel på minoritetsvern er når et datterselskap yter et lovlig konsernbidrag til et morselskap, hvor datterselskapet har 10 % minoritetsaksjonærer.

Hvis det ytes konsernbidrag og minoritetsaksjonærene ikke får kompensasjon, vil de kunne kreve seg utløst etter asl./asal. § 4-26 og § 4-25. Minoritetsaksjonærene kan også påberope seg asl./asal. § 5-21 og § 6-28. Bestemmelsene fastsetter prinsippet om forbud mot myndighetsmisbruk i aksjeselskap. "[D]e innebærer at selskapsorganene ikke må foreta seg noe som er egnet til å gi visse aksjeeiere eller andre en urimelig fordel på andre aksjeeieres eller selskapets bekostning."¹⁸

Den andre veien, hvor det ytes konsernbidrag til et selskap med minoritetsaksjonærer, vil konsernbidraget anses som en tilfeldig fordel. Her vil giverselskapets eneste mulighet være å kreve minoritetsaksjonærene utløst etter asl./asal. § 4-26 og § 4-25.

¹⁷ Zimmer (2006) s. 373

¹⁸ Woxholt (2007) s. 68

2.9 Sirkelkonsernbidrag

Sirkelkonsernbidrag vil være aktuelt hvor selskap A i et konsern har et skattemessig overskudd, men ikke fri egenkapital og selskap B i konsernet har et skattemessig underskudd, men har fri egenkapital. Poenget med sirkelkonsernbidrag er å utnytte overskudd i et konsernselskap og egenkapitalen i et annet konsernselskap.

Ved sirkelkonsernbidrag kan konsernet utligne det skattemessige underskuddet i selskap B, ved at selskap B yter et konsernbidrag uten skattemessig effekt til selskap A, slik at selskap A får økt sin frie egenkapital, og således får anledning til å yte konsernbidrag til selskap B som har et skattemessig underskudd.¹⁹

Årsaken til at man foretar konsernbidraget fra selskap B til A er at man ønsker å styrke egenkapitalen i selskap A med overskudd, slik at man kan sikre lovligheten av konsernbidraget som ytes tilbake til B.



Sirkelkonsernbidrag anses som lovlig og er godtatt i flere tilfeller.²⁰

2.10 Muligheten for endring av konsernbidrag

Ønske om å endre et konsernbidrag vil kunne oppstå når de tallene konsernbidraget bygger på senere viser seg ikke å stemme. At man burde få lov til å endre konsernbidraget ble først tatt opp i Ot.prp. nr 16 (1979-80) s. 11, hvor lovgiver mente at et konsern burde kunne endre et konsernbidrag dersom giverselskapet ikke får fullt ut fradrag for sitt avgitte bidrag.

¹⁹ Zimmer (2006) s. 374 og Trine A. Lorentzen og Lars Aasen, "Konsernbidrag og skatt", *Revisjon og Regnskap* utg. 4/2008 s. 6

²⁰ Utv. 2002 s. 193 SFS, BFU 28/03, BFU 22/05.

Noe som typisk vil kunne oppstå hvor man har feilberegnet sin inntekt det året, og bidraget overstiger den alminnelige inntekten. Spørsmålet var oppe i Høyesterett, jfr. Rt. 2004 s. 1331 (Aker-Maritime), hvor endring av et konsernbidrag ble godtatt. Skattedirektoratet fulgte opp avgjørelsen ved å legge til grunn at endringer var lovlig, men la til at kravet måtte fremsettes innen fristene til ligningslovens § 9-6.²¹

2.11 Konsernbidrag hvor et EØS-selskap har norske døtre/filialer

Etter sktl. § 10-4, 1. ledd, 4. pkt. er det lov å yte konsernbidrag mellom norske datterselskaper, selv om morselskapet er hjemhørende i et annet land.

Ved lovendringen 9 des. 2005, ble det åpnet for at det kunne overføres konsernbidrag mellom norske filialer, hvis morselskapet var hjemhørende i en EØS stat. Bakgrunnen for dette var at lovgiver mente at det norske skattefundamentet var sikret:

”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.”²²

Det ble oppstilt tre kumulative vilkår: 1) det utenlandske selskapet må tilsvare et norsk selskap eller sammenslutning etter sktl. § 10-2, 1. ledd, 2) det må ha skatteplikt til Norge og 3) det mottatte konsernbidrag må være skattepliktig i Norge for mottakeren. Et fjerde krav kan også oppstilles, nemlig at konsernbidraget må være lovlig etter de selskapsrettslige reglene i hjemlandet til selskapet. Reglene gjelder kun for selskaper i land innenfor EØS, og land som har ikke-diskrimineringsbestemmelse i skatteavtale med Norge²³.

²¹ Utv. 2004 s. 1188

²² Ot.prp. nr. 1 (2005-06) avsnitt 16.3

²³ Utv. 1995 s. 106 FIN og Ot.prp. Nr. 1 (2005-06) avsnitt 16.1

2.12 Oppsummering

De norske konsernbidragsreglene har oppstått fordi det var et behov for å skape nøytralitet mellom valget av selskapsstrukturer. De åpner for å overføre midler fra et selskap til et annet innenfor konsernstrukturen.

Reglene gjaldt i utgangspunktet kun for norske selskaper, men har blitt utvidet til også å gjelde for norske selskaper og filialer eid av utenlandske selskaper. Bakgrunnen for denne utvidelsen var at man ønsket å unngå strid med EØS-avtalen og ”ikke-diskrimineringsforbudet” i skatteavtalene Norge har inngått. Men utvidelsen ble gjort med en forutsetning om at overføringene kun utnyttet i Norge, slik at regelutvidelsen ikke medførte et provenytab.

Det er denne begrensingen for grenseoverskridende konsernbidrag som er hovedtematikken i oppgaven. Jeg kommer til å vise at EØS-avtalens inngåelse medfører at det må åpnes for slike konsernbidrag i visse tilfeller, som drøftet under i del 5. I del 3 kommer jeg til å gå inn på EØS retten generelt for å vise bakgrunnsretten for hvorfor EØS-avtalen påvirker de norske skattereglene om konsernbidrag.

3 EØS-avtalens posisjon i norsk rett, med vekt på skatteretten

3.1 Introduksjon til EØS-avtalen

EØS-avtalen trådte i kraft i 1. januar 1994, og er en avtale mellom EFTA- og EU-statene om et økonomisk samarbeid over landegrensene. Formålet med avtalen var å inkludere medlemsstatene i EFTA i det indre marked. Avtalen inneholder en rekke bestemmelser som regulerer det indre markedet fra Romatraktaten, slik de gjaldt da forhandlingene fant sted. Gjennom traktaten har norske borgere og selskaper tilgang til det indre marked på lik linje med de andre EØS landene, og disse har adgang til det norske markedet på like vilkår.

”Dette inkluderer også det krav til likebehandling på skatterettens område som er utviklet gjennom EF-domstolens anvendelse av de såkalte ”fire friheter”.²⁴

EØS-lovens § 1, sier at EØS-avtalen gjelder som norsk rett. Dette betyr at reglene om de fire friheter gjelder som intern rett. I denne oppgaven er det friheten til å etablere seg, EØS-avtalens art. 31, som brukes som hjemmel for at det eksisterer et unntak fra de norske konsernbidragsreglene. Unntaket som jeg skal vise er skapt av EF-domstolens praksis. At dommer fra EF-domstolen etter inngåelsen av EØS-avtalen får innvirkning på norske rett kommer av hensynet til ”dynamisk utvikling”. Jeg har valgt å ikke ta med ikke-diskrimineringsprinsippet i art. 14, da det er friheten til å etablere seg som det er aktuelt å bruke i oppgaven.

Domstolskompetansen til å løse tvister i EØS-samarbeidet er delt mellom EFTA²⁵ og EF-domstolen²⁶. Hvis det oppstår EØS-spørsmål internt i EU vil disse gå til EF-domstolen, hvis de oppstår i EFTA vil de gå til EFTA-domstolen. Domstolene har i hovedsak to oppgaver. Det er å avgjøre om det foreligger traktatbrudd og å gi rådgivende uttalelser.²⁷

Nedenfor vil jeg redegjøre for hovedlinjene i forholdet mellom EØS og norsk rett, med vekt på den delen av fellesskapsretten som påvirker striden mellom de norske konsernbidragsreglene og fellesskapsretten som jeg ønsker å belyse i oppgaven.

²⁴ Thor Leegaard og Eivind Furuseth ”EØS-avtalens betydning for norske skattytere”, verdt å vite utg. 07/08 s. 131

²⁵ EFTA-domstolen er forutsatt opprettet i EØS-avtalen art. 108 (2), og hjemlet i ODA-avtalen art. 27 til 41. ODA-avtalen er ”Avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA)” jfr. Sejersted m.fl. (2004) s. 92

²⁶ EF-domstolens funksjon er hjemlet i EFT art. 220

²⁷ Sejersted m.fl. (2004) s. 152

3.2 Hensynet til dynamisk utvikling innen EØS-retten

”Et grunnleggende prinsipp ved EØS-retten er at den skal videreutvikles dynamisk i pakt med den underliggende EU-retten”²⁸. Da EØS-avtalen ble inngått, overtok man den EU-retten som gjaldt fra før avtaleinngåelsen. Men for den videre utviklingen var det ikke noe rettslig bindende krav om likeutvikling. Prinsippet om dynamisk utvikling er likevel en grunnleggende forutsetning for at avtalen skal fungere.²⁹ I Rt. 2002 s. 391, på side 369, ble det uttalt at ”[R]elevante praksis fra EF-domstolen er yngre enn 2. mai 1992 og er derfor ikke formelt bindende for Norge i henhold til EØS-avtalen art. 6, men det er på det rene at slik senere praksis uansett skal tillegges stor vekt ved tolkningen av norsk lov”. Hensynet til den dynamiske utviklingen får stor betydning for tolkningen av de eksisterende bestemmelsene i EØS-avtalen, og sett i sammenheng med homogenitetsmålsetningen tilsier de at ”EF-domstolens fortolkning av bestemmelsene om de fire friheter i EF-traktaten skal absorberes ved tolkning av bestemmelsene om de fire friheter i EØS-avtalen”³⁰.

Hensynet til den ”dynamiske utviklingen” i EØS har stor betydning i denne oppgaven, fordi prinsippet hjemler at avgjørelsene som har kommet fra EF-domstolen etter avtaleinngåelsen får relevans og kan brukes opp mot de norske konsernbidragsreglene.

3.3 De ”fire friheter”- etableringsretten

De ”fire friheter”, er regler om; fri flyt av varer og tjenester, arbeidskraft og kapital samt retten til fri etablering i EØS-avtalen. Det skal etter avtalen ikke eksistere restriksjoner mot disse ”frihetene”, slik at målet om et felles marked undergraves.³¹ Hvis det finnes en slik restriksjon kan den likevel bestå hvis den faller inn under et av unntakene fra ”frihetene”. Unntakene tar jeg opp i 3.4.

²⁸ Ibid. s. 177

²⁹ L.c.

³⁰ Bullen (2005) s. 85

³¹ Sejersted m.fl. (2005) s. 83 og 260-261

I denne oppgaven er det etableringsretten som blir stilt opp mot de norske konsernbidragsreglene. Det er spørsmålet om de norske konsernbidragsreglene nekter konsernbidrag over landegrensen skaper en restriksjon for etablering i Norge og etablering utenfor Norge. Etableringsretten er hjemlet i EØS art. 31 (1) første punktum, og sier:

"I samsvar med bestemmelsen i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium."

Etableringsretten gjelder for fysiske og juridiske personer innenfor EØS-avtalens virkeområde. For juridiske personer må det være et selskap etter EØS art 34 (2) som driver "erhvervsmessig virksomhet". Den juridiske personen må også være knyttet til en EØS-stat etter EØS-art 34 (1). Eierne trenger ikke være etablert i en EØS-stat, hvis den juridiske personen er det.³²

3.4 Inngrep i de "fire friheter"

I tilfeller hvor en foranstaltning er i strid med en av de "fire friheter", kan foranstaltningen likevel være forenlig med EØS-avtalen. Årsaken til dette er at inngrepet i friheten har større beskyttelsesverdi enn "friheten" selv. Inngrepene kan deles opp i tre hovedkategorier.

Den første kategorien er de tilfeller hvor restriksjonen ikke er relevant, eller hvor den nøytraliseres på en annen måte.

Den andre er skrevne unntaksregler i selve avtalen, som beskytter visse allmenne samfunnshensyn jfr. EØS-avtalen art 33.

³² Sak C-1/93, *Halliburton*

En tredje kategori er tilfellene hvor EF-domstolens praksis har vist at hensyn som ikke er nevnt i de skrevne reglene kan berettige inngrep i avtalen. Bullen benytter betegnelsen ”uskrevne” allmenne hensyn og den domstolskapte lære om tvingene allmenne hensyn.^{33 34}

Hvis det foreligger en restriktiv foranstaltning som er i strid med en av ”frihetene”, men denne foranstaltningen er hjemlet i et av unntakene, foreligger det et krav til proporsjonalitet. Proporsjonalitetskravet betyr at restriksjonen ikke må gå lenger enn behovet for å oppnå vern, slik at man i hvert enkelt tilfelle må vurdere om restriksjonen går for langt.

”Gebhard formelen”³⁵ er en formel som brukes av EF-domstolen ved spørsmål om en restriksjon ved fellesskapsretten kan legitimeres.³⁶ Restriksjoner i frihetene kan bare aksepteres der de legitimeres av et formål kompatibelt med avtalen, og/eller av allmenne hensyn. Og hvis det er et slikt behov, må restriksjonen være av en karakter som sikrer gjennomføringen av dette behovet. Den må heller ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å nå målet.³⁷ En tilsvarende tolkning bør legges til grunn ved tolkningen av EØS-avtalen, jf. *Commission v Sweden*³⁸.

3.5 EØS-avtalens stilling i norsk rett

For å forstå hvordan EØS-avtalen påvirker norsk rett, i oppgavens tilfelle konsernbidragsreglene, er det viktig å se på hvordan den fungerer i det norske rettssystemet. Under vil jeg kort gi et innblikk i tema.

³³ Bullen (2005) s. 440

³⁴ Læren ble utviklet på bakgrunn av sak C-120/78, *Cassis de Dijon*

³⁵ Utviklet igjennom dommene: *Kraus, Gebhard og Bosman*, C-55/94, C-19/92 og C-415/93

³⁶ *Kraus* sier hva som er restriksjon, *Gebhard* setter opp de fire kriteriene som legitimerer restriksjoner og *Bosman* sementerer læren.

³⁷ Se sak C-55/94 note 37

³⁸ Sak C-104/06 note 31-33 jfr. sak C-471-04, *Keller Holding*, note 49

EØS-avtalen har en spesiell stilling i norsk rett. Den er en folkerettslig avtale slik at den har selvstendig betydning ved tvister i den norske domstol, men har i utgangspunktet ikke direkte virkning. Men EØS-avtalens hoveddel er inntatt i norsk rett gjennom EØS-loven § 1, og er derfor norsk lov. Dette betyr at avtalen har lovs rang i norsk rett.

Rettslig sett skaper dette noen problemer rundt tolkningen av avtalen. Den er både en folkerettslig avtale og internrettslig lov. Dette løses ved at tvister av internasjonal karakter avgjøres gjennom EFTA-domstolen, mens denne ved tvister for norske domstoler kan gi rådgivende uttalelser. At EFTA-domstolens uttalelser skal tillegges vekt ble lagt til grunn allerede i St.prp nr 100 (1991-1992):

”I praksis må man ... regne med at den nasjonale domstol legger EFTA-domstolens uttalelse til grunn, når den anvender norske skatteregler på rettsforhold som er dekket av EØS-avtalens bestemmelser”

Dette ble fulgt opp i Finnanger-dommen³⁹, hvor Høyesterett uttalte at ”uttalelsen må tillegges vesentlig vekt”.

Ved tolkning av EØS-avtalen i den norske domstolen og i EFTA domstolen, vil EF-domstolens avgjørelser være den mest sentrale rettskilden. Årsaken til dette er homogenitetsmålsetningen i EØS-avtalens art. 6 og hensynet til den ”dynamiske utviklingen” i EØS-avtalen. Art. 6 sier at bestemmelsene, såfremt de er materielt like, skal ”fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser som De europeiske fellesskaps domstol”. At EF-domstolens avgjørelser er sentrale følger også av EFTA-domstolens praksis.⁴⁰

³⁹ Rt. 2000 s. 1811

⁴⁰ Sejersted m.fl. (2004). s. 23

Selv om EF-domstolens avgjørelser har stor innvirkning på norsk rett har ikke fellesskapsretten ”direkte virkning” i EFTA-landene, slik som den har i EU-landene.⁴¹ Likevel vil avtalen få ”direkte virkning” i norsk rett som et rettslig resultat av at den er gjennomført som norsk lov. Konsekvensen av dette er at ”de fire frihetene” kan påberopes som lov i norsk rett, og for oppgavens del påberopes ovenfor de norske konsernbidragsreglene. Av stor betydning for dette har EØS-lovens § 2, som gir EØS-avtalen forrang i norsk rett, innenfor avtalens område (forholdet mellom EØS-avtalen og norsk skatterett tas opp under i 3.6).

I sammenheng med EØS-lovens § 2 har presumsjonsprinsippet også en viktig rolle for forholdet mellom etableringsfriheten og konsernbidragsreglene. Dette tolkningsprinsippet er definert som at norske bestemmelser så vidt mulig skal gis et innhold som er i samsvar med Norges folkerettslige forpliktelser, også i forhold til EØS-avtalen.⁴² For konflikten som er oppgavens tema betyr dette tolkningsprinsippet at hvis de norske reglene er i strid med EØS-avtalen skal de tolkes slik at striden faller bort.

3.6 EØS-avtalens innvirkning på skatteretten

At EØS-avtalen har innvirkning på norsk rett er klart, men på skatterettens område ble det hevdet, i de første årene etter avtalens ikrafttredelse, at den ikke påvirket norske skattregler. Årsaken til dette standpunktet var at de reglene som gjelder beskatning i Romatraktaten ikke var tatt med.⁴³ Ifølge Gjems Onstad var det likevel klart fra første stund at avtalen ville få påvirkning på skatteretten, ”Rettskildebildet for norsk skatte- og avgiftsrett er utvidet fra 1. januar 1994 da EØS-avtalen trådte i kraft.”. Videre sier han at ”Hovedreglen er klar nok: Merverdiavgift og direkte beskatning er holdt utenfor EØS-avtalen.”⁴⁴

⁴¹ Sak C-26/62, *van Gend og Loos* og EFTA-domstolens tolkning

⁴² Rt. 2000 s. 1811, pkt. 6

⁴³ L.c.

⁴⁴ Ole, Gjems-Onstad ”EØS-avtalen og norsk beskatningsmyndighet” s. 3

Det har vist seg at direktebeskatningen også har blitt påvirket igjennom EØS-avtalen. I dom av 23. november 2004 gav EFTA-domstolen bekreftende svar på spørsmål fra Frostating lagmannsrett. De slo fast at en norsk lovbestemmelse på området for direkte beskatning var i strid med EØS-avtalen. I denne saken, ”Fokus Bank”⁴⁵, kom lagmannsretten til at EØS-loven § 1 gjør EØS-avtalen til norsk rett, samt at det følger av § 2 at EØS-retten skal gis forrang. Retten uttalte videre at det ved avtaleinngåelsen ikke hadde vært direkte uttrykt at skatteområdet skulle være unntatt fra de fire friheter, og at rettsutviklingen ikke kunne være uforutsigbar. Retten refererte til at det allerede i Avoir Fiscal-saken (C-270/83) ble startet en videreutvikling av EF-retten, hvor det legges ”til grunn at de nasjonale skattesystemene må respektere de fire friheter i skattespørsmål, jf. premiss 24”.⁴⁶

Staten argumenterte for at inngrepet i ”Fokus Bank” saken ville være i strid med konstitusjonelle hensyn og Stortingets forutsetninger, men dette aksepterte ikke domstolen. Dommen er et klart tegn på EØS-avtalens innvirkning på norsk skatterett.

Staten sa at den ønsket å anke saken, men valgte ikke å gjøre det. Dette må kunne tolkes slik at staten har ”resignert” på dette punktet, og innsett at EØS-avtalen også vil kunne påvirke direkte beskatning. Dette blir fulgt opp i Ot.prp. nr 1 (2008-09) 8.3.1 s. 44, hvor det etter henvisning til ”Fokus bank” og ”Avoir Fiscal” uttales:

”Dette innebærer at EU- og EØS-statene er forpliktet til å utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med de grunnleggende fire frihetene. Statene kan derfor i utgangspunktet ikke innføre eller opprettholde skatteregler som for eksempel innebærer en begrensning av skattyternes mulighet til å etablere seg, arbeide eller investere i en annen EU- eller EØS-stat.”

⁴⁵ RG 2005 s. 1542 (Frostating)

⁴⁶ L.c.

Konsernbidragsreglene er en del av de norske skattereglene om direkte beskatning. At det er slått fast at EØS-avtalen gjelder for dette rettsområde betyr at etableringsretten får betydning for reglene.

3.7 Hva skjer ved strid mellom norsk rett og EØS-avtalen

Strid mellom norsk rett og EØS-avtalen kan oppstå på flere måter:

- Norske regler fra før avtalens inngåelse som er i strid med avtalen
- Regler etter avtalen som har blitt vedtatt i strid med avtalen
- Regler etter avtalen som er vedtatt i strid med avtalen med vilje
- Direktiver som ikke har blitt innført
- Direktiver som er innført feil og
- Ved utøvelsen av annen offentlig myndighet.

EØS-avtalen er en folkerettslig avtale. Folkerettslige avtaler gjelder kun mellom stater og derfor kan ikke strid i utgangspunktet løses internrettslig. Dette løses ved at EØS-avtalens hoveddel er vedtatt som norsk lov, og kan derfor påberopes for norske domstoler. Er en norsk regel i strid med EØS-avtalen, vil EØS-lovens tolkingsregler komme til anvendelse. Dette vil i mange tilfeller løse konflikten, men er en regel gitt i strid med vilje vil det oppstå et konstitusjonelt problem, dette vil ikke bli drøftet i oppgaven.

Hvis en regel er i strid med EØS-avtalen er det mest aktuelle at bestemmelsen helt eller delvis settes til side gjennom forrangsreglen i EØS-loven § 2. Dette medfører at den nye rettstilstanden er i tråd med avtalen.

For tap som har oppstått pga en tidligere strid med EØS-avtalen kan det kreves erstatning. Erstatningsansvar overfor private rettssubjekter for tap de lider på grunn av mangelfull

gjennomføring ble slått fast av EFTA-domstolen i Sveinbjörnsdottir-saken⁴⁷. Alle typer feil som begås, vil i prinsippet kunne utløse et EØS-basert erstatningsansvar.⁴⁸

Når det foreligger strid med EØS-avtalen oppstår det en situasjon hvor eventuelle tidligere krav blir gjort rettmessige. Etter Finanger II-dommen kunne skadelidte kreve erstatning fra staten selv om skaden hadde oppstått før dommen. EF-domstolspraksis har oppstilt en lære som sier at en ”dom som tolker en EU-rettslig bestemmelse kun presiserer innholdet av bestemmelsen slik den skulle ha vært tolket siden ikrafttredelsen.”⁴⁹. Dette betyr at rettstilstanden før dommen er som rettstilstanden etter dommen, slik at hendelser før dommen har blitt behandlet feil.

4 Analyse av EF-domstolens metode i saker om konsernoverføring.

4.1 Problemstillingen

Jeg skal undersøke og svare på om etableringsfriheten medfører at de norske konsernbidragsreglene er i strid med fellesskapsretten. Utgangspunktet for problematikken er at norske selskaper innenfor reglene om konsernbidrag kan yte konsernbidrag mellom selskaper i en konsernstruktur innenfor Norges grenser. Dette gjør at det er gunstigere for norske selskaper å nyetablere seg i Norge enn i utlandet. På den andre siden får ikke utenlandske selskaper i EØS nytte godt av reglene om konsernbidrag, ved at de ikke kan yte konsernbidrag over landegrensene. De utenlandske selskapene blir da ugunstigere stilt enn norske selskaper ved at de ikke kan utnytte overskudd/underskudd innenfor konsernstrukturen slik norske selskaper kan.

⁴⁷ REC 1998 s. 95, se også Finanger II-saken, Rt. 2005 s. 1365, hvor Høyesterett fant at erstatningsrett mot staten forelå for uriktig implementert direktiv.

⁴⁸ Dajani m.fl. (2003) s. 45

⁴⁹ Bullen (2005) s. 110

Restriksjonen mot etableringsfriheten kan oppstå i to tilfeller: 1) Norske selskaper som vil etablere seg i utlandet blir dårligere stilt enn norske selskaper som etablerer seg i Norge. 2) Utenlandske selskaper som ønsker å etablere seg i Norge blir dårligere stilt enn norske selskaper som etablerer seg i Norge. Restriksjonen oppstår i begge tilfellene pga. at selskapene ikke får bruke konsernbidragsreglene over landegrensen.

Situasjonen som oppstår kan medføre at de norske reglene for konsernbidrag utgjør en restriksjon mot etableringsfriheten etter EØS-avtalens art. 31. Og hvis de utgjør en restriksjon, foreligger det i så fall et unntak fra etableringsretten som kan legitimere forskjellsbehandlingen?

4.2 Utgangspunktet for analysen

Det har siden inngåelsen av EØS-avtalen blitt avsagt en rekke dommer som er relevante for problemstillingen. Jeg vil i det følgende se på hvordan utviklingen har vært, og om det kan trekkes noen rettssetninger eller noen standarder ut fra denne praksis. Deretter vil jeg vurdere de opp mot de norske reglene, og se om de er i strid med fellesskapsretten i del 5.

4.3 Dommer fra EF-domstolen fra før avsigelsen av Marks & Spencer-dommen med relevans for EF-domstolens metode

4.3.1 Hensyn til sammenhengen i skattesystemet – sakene Bachmann C-204/90 og Kommisjonen mot Belgia C-300/90

Bachmann- og Kommisjonen mot Belgia-sakene gjaldt om en belgisk skatteregel var i strid med fellesskapsretten. I begge sakene ble restriksjonene ansett forenlig med traktaten, da de var nødvendig for å opprettholde sammenhengen i det belgiske skattesystemet.⁵⁰ Skattesystemer er ofte konstruert på en bestemt måte for at det skal fungere som et helhetlig system. De norske konsernbidragsreglene er en del av et slikt helhetlig system. Grenseoverskridende konsernbidrag vil få mange implikasjoner for systemet som helhet, bla overfor reglene om utbytte betalt til utenlandske selskap.

⁵⁰ Bullen (2005) s. 271

Sammenhengen i skattesystemet brukes også som argument i flere andre saker, men ble ikke Oy-AA-saken⁵¹ igjen godtatt som legitimering av en innskrenkning i etableringsfriheten. I forhold til sammenhengsargumentet må man se på målene man prøver å oppnå igjennom skattesystemet. Hensynet til helheten i skattesystemet tas opp under i 4.7 og vurderes opp mot de norske konsernbidragsreglene i 5.

4.3.2 Hensynet til muligheten for gjensidig bistand i skattesaker – Halliburton-saken C-1/93

Halliburton-saken gjaldt lettelse i konsernbeskatning ved omorganisering av virksomhet. Ved omorganiseringen ville den pådra seg en dokumentavgift. Dette ville det ikke gjort hvis det hadde blitt foretatt en tilsvarende overføring mellom to hjemmehørende konsernselskaper. EF-domstolen fant at dette var i strid med diskrimineringsforbudet etter etableringsretten. Blant annet kunne ikke kontrollhensynet, som var fremhevet av de nederlandske myndighetene, føre frem. Domstolen mente at myndighetene kunne sikres tilstrekkelig informasjon gjennom direktivet om gjensidig bistand i skattesaker.

4.3.3 “Territorialprinsippet”

I Futura-saken⁵² kom EF-domstolen til at det å skattelegge hjemmehørende selskaper på verdensbasis og ikke-hjemmehørende selskaper etter kilden var legitimt etter fellesskapsretten.⁵³ Denne forskjellsbehandlingen har blitt kalt ”territorialprinsippet”. Prinsippet er ett blant flere hensyn som har blitt godtatt som argument for inngrep i etableringsretten.⁵⁴

4.3.4 Saint-Gobain ZN-saken – C-307/97

Saint-Gobain-saken gjaldt den skattemessige behandlingen av et fast driftssted i Tyskland som tilhørte et fransk selskap. På grunn av det faste driftsstedets aktiviteter og eiendeler i

⁵¹ Sak C-231/05

⁵² Sak C-250/95

⁵³ Ibid. note 22

⁵⁴ Prinsippet følges opp i sak C-168/01, *Bosal Holding*

og utenfor Tyskland, oppsto en rekke spørsmål knyttet til konsernbekskatningen etter tysk intern rett.

EF-domstolen viste til tidligere avgjørelser, og fastholdt at forskjellsbehandling på grunnlag av stedet for et selskaps hovedkontor oftere ville føre til mindre gunstig skattemessig behandling av selskap fra andre medlemsstater enn av tyske selskap.

Det ble argumentert for at det faste driftstedet ikke var i en sammenlignbar situasjon, fordi det kun var skattepliktig for inntekt med kilde i Tyskland og ikke for globalinntekten, men dette avviste domstolen.

Det ble også argumentert for at ordningens diskriminerende effekt måtte aksepteres på grunnlag av sammenheng i skattesystemet. Dette avviste domstolen med henvisning til at domstolen i Avoir Fiscal-saken⁵⁵ hadde avgjort at fordeler et selskap har på noen områder, ikke kan rettferdiggjøre diskriminering på andre som ikke er relaterte. Opprettholdelse av nasjonale skattefundamenter ble heller ikke godtatt som argument for å begrunne inngrep.⁵⁶

4.3.5 ICI-saken – C-264/96

I ICI-saken ble EF-domstolen forelagt britiske regler som åpnet for resultatutjevning på konsernnivå. Saken gjaldt britiske gruppebeskatningsregler⁵⁷ hvoretter ett konsernselskap kunne få fradrag for driftsunderskuddet til et annet konsernselskap.

Selskapet Coopers Animal Health Ltd hadde gått med tap, og ICI ønsket å få fradrag for sin relative andel av tapet i sitt overskudd i perioden. ICI ble nektet å foreta et slikt fradrag, med begrunnelsen at aktiviteten til konsernet ikke utelukkende eller hovedsaklig besto i å eie aksjer i selskaper hjemmehørende i Storbritannia.

⁵⁵ Sak C-270/83

⁵⁶ Bullen (2006) s. 499

⁵⁷ Se 4.4.1

EF-domstolen bemerket at det avgjørende kriterium for den skattemessige forskjellesbehandling var de kontrollerte datterselskaperens hjemsted, og at selskaper i konsortier som ikke oppfylte kriteriene ble nektet skattefordelen bestående av konsernbidrag.⁵⁸ Domstolen betegnet dette som en ”forskellig [] behandling efter traktatens bestemmelser om etableringsfriheten”⁵⁹. For å markere at forskjellsbehandlingen ikke var basert på nasjonalitet, presiserte domstolen uttrykkelig at kriteriet for forskjellsbehandlingen var datterselskapets hjemsted. Dette inngrepet i etableringsfriheten kunne ikke opprettholdes som begrunnet i forebyggelse av skatteunndragelse og proveny hensyn.

I den konkrete saken kunne ikke domstolen avgjøre om det var en forskjellsbehandling, fordi 13 av de 23 kontrollerte datterselskaperne lå utenfor EU, og forskjellsbehandlingen lå således utenfor fellesskapsrettens kompetanseområde (note 32). Domstolen uttalte imidlertid at Storbritannia måtte endre den aktuelle bestemmelsen slik at den ikke utelukket konsernfradrag i situasjoner som var omfattet av fellesskapsretten.⁶⁰

4.3.6 X AB og Y AB-saken C-200/98

Spørsmålet om resultatutjevning i konserner med ikke-hjemhørende datterselskaper kom på nytt opp i X AB og Y AB-saken. Saken gjaldt et svensk selskap som under en reorganisering ønsket å få en forhåndsuttalelse om morselskapet kunne yte konsernbidrag til datterselskapet med fradragrett i tre tilfeller. I forhåndsuttalelsen ble situasjon 1 og 2 godtatt. At det ikke kunne gis i situasjon 3 ble begrunnet med at to skatteavtaler ikke kunne brukes samtidig.

EF-domstolen bemerket at den svenske lovgivningen ikke ga svenske selskaper som hadde utøvet sin etableringsrett ved å opprette datterselskaper i andre medlemsstater, rett til å oppnå skattelettelse i situasjon 3. Dette ble betegnet som ”forskjellig behandling af

⁵⁸ Bullen (2005) s. 247

⁵⁹ Sak C-264/96 note 24

⁶⁰ Ibid. note 34

forskellige typer konsernbidrag på grundlag af, hvor datterselskaberne har deres hjemsted”⁶¹. Domstolen antok at forskjellsbehandlingen ville være i strid med reglene om etableringsfriheten, dersom den ikke var begrunnet.⁶² Sverige hadde ikke begrunnet regelen, og domstolen antok at den da var i strid med etableringsfriheten.

4.3.7 Oppsummering av ICI- og X AB og Y AB-saken

”EF-domstolens avgjørelse i ICI og X AB og Y AB er et direkte uttrykk for at begrensningen i retten til resultatutjevning mellom to hjemmehørende selskaper fordi konsernet også har selskaper hjemmehørende i utlandet, innebærer forskjellsbehandling i strid med reglene om etableringsretten.”⁶³. De er fullt og helt i samsvar med den tidligere praksis om at destinasjonsbestemt forskjellsbehandling i utgangspunktet rammes av etableringsretten.

Bullen antar i sin bok fra 2005 at dommene for Norges del må ”innebære at to hjemmehørende konsernselskaper ikke kan nektes å gi konsernbidrag seg imellom selv om det i konsernet for øvrig er konsernselskaper som er hjemmehørende i utlandet”. De norske reglene åpner for at det kan ytes konsernbidrag mellom hjemmehørende datterselskaper når morselskapet er utenlandsk. Dog må det må kunne ”legges til grunn at reglene om etableringsretten krever at konsernbidrag skal kunne gis mellom hjemmehørende konsernselskaper også i tilfelle hvor det ikke-hjemmehørende selskap er plassert et annet sted i konsernstrukturen.”⁶⁴.

4.3.8 Manninen-saken C-319/02

Manninen-saken gjaldt finske regler som behandlet finske beboere forskjellig når de investerte i finske selskaper og når de investerte i selskaper utenfor Finland, for eksempel i Sverige. EF-domstolen kom til at reglene ikke kunne opprettholdes.

⁶¹ Sak C-200/98 note 28

⁶² Bullen (2005) s. 250

⁶³ L.c.

⁶⁴ L.c.

Domstolen sa at de som var hjemmehørende i Finland, som mottok utbytte fra selskaper hjemmehørende i utlandet ble ”stilt mindre fordelaktig” enn om de mottok utbytte fra selskaper hjemmehørende i Finland. Domstolen antok derfor at de finske skattereglene avholdt hjemmehørende skatteyttere fra å investere sine midler i utenlandske selskaper.⁶⁵ Dette igjen hadde en ”restriktiv virkning” for ikke hjemmehørende selskaper, siden det utgjorde en ”hindring” for å reise kapital i Finland. Ulempene gjorde at utenlandske aksjer ble mindre attraktive enn aksjer i hjemmehørende selskaper. Skatteulempen var derfor en restriksjon. Denne restriksjonen var ikke berettiget som følge av manglende sammenlignbarhet mellom innkommende og innenlandsk utbytte eller som begrunnet i anførte allmenne hensyn, hensynet til skattesystemets indre system, provenyehensyn og administrative hensyn.⁶⁶ Om Bachmann-dommens rettsvirkninger, uttalte domstolen at ”Bachmann forsvaret” ikke hadde forsvunnet og at det under de riktige forutsetningene kunne gjenoppstå.⁶⁷

4.4 Analyse av Marks & Spencer-saken – C-446/03

4.4.1 De Britiske konsernbidragsreglene

De britiske konsernbidragsreglene er ulike de norske. De fungerer slik at det er underskudd som kan flyttes rundt i konsernet, såkalt ”underskuddsoverføring” eller ”group loss relief”. Eierkravet er også noe annerledes, da det normalt kreves 75 % eierandel.⁶⁸ Selv om reglene i Storbritannia er annerledes enn de norske, har de også visse likheter. Det gjelder særlig spørsmålet om reglene fungerer som en restriksjon mot etableringsfriheten, siden begge regelsettene utligner skatt innenfor et konsern.

⁶⁵ Sak C-319/02 note 22

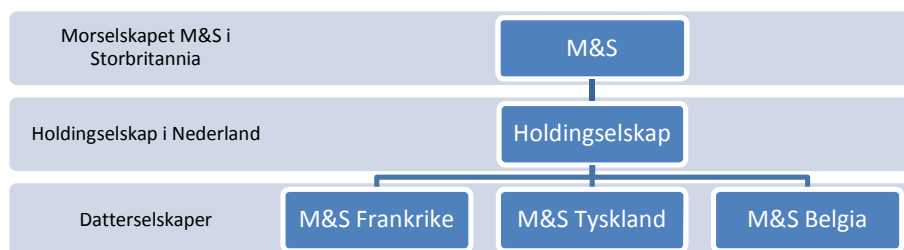
⁶⁶ Bullen (2005) s. 287

⁶⁷ Sak C-319/02 note 43

⁶⁸ Zimmer (2005) s. 364

4.4.2 Saksforholdet

Marks & Spencer (heretter M&S) er et britisk selskap, som er morselskapet i et konsern. M&S hadde gjennom et nederlandsk holdingselskap datterselskaper i Frankrike, Tyskland og Belgia.



Fra midten av 90-tallet hadde disse selskapene underskudd. Den 29. mars 2001 kunngjorde M&S at de aktet å skille seg av med virksomheten i kontinental Europa, slik at det franske datterselskapet ble solgt og driften ble innstilt i de andre to.

Sakens utgangspunkt var at M&S ønsket å overføre underskuddet i datterselskapene for å få det fradratt i overskuddet til det britiske morselskapet. Dette ble nektet av de britiske skattemyndighetene. Saken ble brakt inn for domstolen i England, hvor kravet ble avvist fordi den ”lovmæssige ordning om konsernlempelse ikke gjelder for datterselskaper, som verken er hjemmehørende eller har økonomisk aktivitet i Den Forenede Kongerige.”⁶⁹. Saken ble brakt videre til High Court of Justice. High Court of Justice anmodet om å få en prejudisiell avgjørelse ifra EF-domstolen. EF-domstolen oppsummerte anmodningen til tre spørsmål:

”Udgør det forhold, at et selskab med datterselskaber i andre medlemsstater udelukkes fra skattekonsolideringsordningen, der gælder for et selskab med filialer i andre medlemsstater, en begrænsning af etableringsfriheden? Udgør det forhold, at et selskab med datterselskaber i andre medlemsstater udelukkes fra ordningen med konsernlempelse, der gælder for et selskab med datterselskaber, der er hjemmehørende i samme medlemsstat, en begrænsning af etableringsfriheten? Hvis

⁶⁹ Generaladvokatens uttalelser til Sak C-446/03 note 9

det antages, at lovgivningen i Det Forenede Kongerige skaber en begrænsning, der er forbudt i henhold til traktaten, kan denne begrænsning da begrundes ved legitime hensyn, der er anerkendt af fællesskabsretten?”⁷⁰

4.4.3 Restriksjon mot etableringsfriheten

EF-domstolen slo fast i bare noen få noter at det å nekte tapsfradrag for utenlandske datterselskaper representerer en restriksjon i friheten til etablering.⁷¹ Domstolen referer til ICI-saken⁷², og gjentar at etableringsfriheten også innebærer at en medlemsstat ikke kan hindre at et selskap etablert under denne stats lovgivning, etablerer seg i en annen stat. EF-domstolen mente at et underskuddsoverføringssystem medførte en fordel for selskaper som kunne bruke systemet i motsetning til de som bare kunne fremføre underskuddet. Begrensinger i retten til å bruke systemet ville medføre en begrensning i etableringsretten.⁷³ Dette er metoden domstolen har valgt i både Bosal-⁷⁴, Lenz-⁷⁵ og Maninnen-sakene⁷⁶, når de skal se om selskaper møter hindringer under utøvelse av etableringsfriheten. Domstolen flytter sammenligningsoverveielser og territorialprisnippet til vurderingen om restriksjonen er legitim.

En slik restriksjon i den nasjonale lovgivningen er lovlig ifølge EF-domstolen, men bare hvis den oppfyller kravene til ”Gebhard formelen”⁷⁷. Hindringen kunne bare tillates hvis den ”forfulgte et legitimt mål, som var forenelig med traktaten, og var begrundet i tvingende almene hensyn.”⁷⁸

⁷⁰ Ibid. note 19

⁷¹ Sak C-446/03 note 31-34

⁷² Sak C-264/96

⁷³ Sak C-446/03 note 31-33

⁷⁴ Sak C-168/01

⁷⁵ Sak C-315/02

⁷⁶ Sak C-319/02

⁷⁷ Om denne i 3.4

⁷⁸ Sak C-446/03 note 35

Det ble argumentert for at et utenlands datterselskap ikke er i en sammenlignbar situasjon som et innenlandsk datterselskap med tanke på underskuddsoverføring, siden ”territorialprinsippet” sier at medlemsstaten som morselskapet er etablert i ikke har skattejurisdiksjon over det utenlandske datterselskapet.⁷⁹ For det andre ble det sagt at det var et behov for å beskytte fordelingen av kompetansen til å innføre skatter mellom medlemsstatene.⁸⁰ Et tredje argument som ble lagt frem, var mulighet for at tapene kunne utnyttes to ganger.⁸¹ For det fjerde anerkjente EF-domstolen at det var muligheten for at tapene ville bli overført til medlemsstater hvor skatteratene var høyest.⁸²

4.4.4 Tvingende allmenne hensyn

4.4.4.1 Territorialprinsippet

EF-domstolen vurderte argumentet lagt frem av medlemsstatene, og gjentok sin praksis om ”at skattebetaleres hjemsted kan være en faktor som kan legitimere at nasjonale regler som forskjellsbehandler hjemhørende og ikke-hjemhørende skattebetalere”⁸³, men at det ikke alltid er en passende faktor for et slikt skille. De siterte så fra *Avoir Fiscal*-saken⁸⁴,

”Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gjennomføre en forskjellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs.”⁸⁵

Domstolen bruker deretter sitt *Futura*-resonnement⁸⁶, og erkjenner at Storbritannia har handlet i samsvar med territorialprinsippet som er ”anerkendt i fællesskabsretten (jf. bl.a.

⁷⁹ Ibid. note 36

⁸⁰ Ibid. note 43

⁸¹ L.c.

⁸² L.c.

⁸³ Se 4.3.3

⁸⁴ Sak C-270/83 note 18

⁸⁵ Sak C-446/03 note 37

⁸⁶ Sak C-250/95 note 22

Futura Participations og Singer-dommen, præmis 22).”⁸⁷, når de skattelegger hjemmehørende selskaper på verdensbasis og ikke hjemmehørende på kildebasis.

Territorialprinsippet blir ikke noe videre klarere etter dommen, og domstolen begrenser seg til å si at det er nødvendig å vurdere i hver enkelt situasjon om bosted er et objektivt element til å legitimere forskjellsbehandling.

Det er klart i dommen at territorialprinsippet alene ikke er nok til å legitimere nektelse av underskuddsoverføring, så andre mulige hensyn må analyseres.

4.4.4.2 Behovet for å beskytte fordelingen av beskatningskompetansen

Den første legitimeringen som er støttet av domstolen er vern av retten for en medlemsstat til å implementere skatter mellom statene. Dette vil si at man kun trenger å bruke en medlemsstats skatteregime på et selskaps økonomiske aktivitet. Slik vil et selskap som er etablert i et land bare være underlagt det landets skatteregler når det gjelder overskudd og underskudd. Dette argumentet er godtatt i Bachmann-⁸⁸ og Kommisjonen mot Belgia-sakene.⁸⁹

Tidligere domspraksis fra EF-domstolen har krevet en direkte kobling mellom det å bevilge en fordel og det å skatte i forhold til samme skatt og samme skattebetaler.⁹⁰ I M&S-saken er det ikke en slik kobling. At det likevel tas opp kommer av at i Manninen-saken⁹¹ har EF-domstolen ubetinget lempet kravene til denne direkte koblingen. I Manninen-saken sa EF-domstolen at argumentet basert på behovet for å beskytte sammenhengen i skattesystemet måtte bli vurdert i lys av de legislative hensynene bak skattelovgivningen.⁹²

⁸⁷ Sak C-446/03 note 38-39

⁸⁸ Sak C-204/90

⁸⁹ Sak C-300/90

⁹⁰ Sakene C-35/98, C-251/98 og C-168/01

⁹¹ Sak C-319/02

⁹² Ibid. note 43

Denne utviklingen er nedfelt i Generaladvokatens⁹³ uttalelse.⁹⁴ Generaladvokaten sier at målet med underskuddsoverføringssystemet er å sikre fiskal nøytralitet av effekten av opprettelsen av en gruppe selskaper. Dette systemet skal sikre en sammenheng mellom overføringen av tap innenfor gruppen og at underskuddet aldri kan utnyttes på nytt til skatteformål. Domstolen drøfter ikke denne sammenhengen i skattesystemet som legitimering, selv om Generaladvokaten helt klart baserer sin konklusjon på dette.

Utfallet er imidlertid at hensynet er tilfredstilt i forhold til "Gebhard formelen", og EF-domstolen mener det er legitimt å opprettholde reglene som nekter grenseoverskridende underskuddsoverføring.⁹⁵

4.4.4.3 Dobbeltfradragsproblemet - effektiviteten av gjensidig bistand

Medlemsstatene mente at det var fare for at tapene ville kunne utnyttes to ganger ved grenseoverskridende underskuddsoverføring. Domstolen sier kort at en medlemsstat kan avhjelpe dette ved muligheten til å få informasjon igjennom "the Mutual Assistance Directive". I tillegg vil et krav til omfattende rapportering kunne avhjelpe problemet.⁹⁶

4.4.4.4 Behovet for å unngå misbruk av lov

EF-domstolen aksepterer muligheten for at selskaper vil kunne overføre underskudd der de kan utnyttes best mulig.⁹⁷ Dette er ikke relevant i M&S-saken, da skattesatsen er lavere i Storbritannia enn i landene datterselskapene er etablert. Dette problemet kan imidlertid lett

⁹³ Generaladvokaten er medlem av domstolen, men dømmer ikke. Generaladvokaten fungerer som utreder, som skriver en begrunnet innstilling og som foreslår et resultat før dommerne treffer sin avgjørelse.

⁹⁴ Generaladvokatens uttalelser til sak C 446/03 note 28-36 og 54

⁹⁵ Tom O'Shea "Marks and Spencer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, justification and proportionality", *EC Tax Review*, 2006/02 s. 80

⁹⁶ Mathieu, Isenbaert og Caroline, Valjemark, "M&S judgment: the ECJ caught between a rock and a hard place", *EC Tax Review*, 2006/1 s. 14

⁹⁷ C-446/03 Note 49

avhjelpes gjennom lovgivning, ved å akseptere at skatteverdien av tapet kan trekkes fra i landet hvor det utnyttes.⁹⁸

4.4.4.5 Sammensmelting av allmenne hensyn

M&S representerer en ny vridning i EF-domstolens syn på direkte beskatning, der domstolen bruker sammensmeltingen av tre allmenne hensyn til et nytt hensyn i forhold til friheten til etablering.⁹⁹ Ved å vurdere hensynene sammen, ser domstolen bort fra sin tidligere praksis på hvordan disse hensynene, sett separat, kan brukes av medlemsstatene. Denne sammensmeltingen mener Isenbaert og Valjemark er uheldig. For det første fordi det ville ført til rettslig klarhet og en forutsigbar rettstilstand, hvis domstolen hadde basert sin dom på behovet for å bevare sammenhengen i skattesystemet, på linje med tidligere saker og generaladvokatens forslag til avgjørelse. For det andre fordi domstolen ved avgjørelsen mistet en mulighet til eksplisitt å klargjøre dens utviklede perspektiv på hensynet til sammenheng i skattesystemet.¹⁰⁰

4.4.4.6 Proporsjonalitet

EF-domstolen går så videre i "Gebhard formelen"¹⁰¹, og ser på om foranstaltningene går ut over det som er nødvendig for å nå de ønskede målene.¹⁰² Domstolen bruker sitt resonnement fra Manninen-saken¹⁰³: Hvis tapene ikke kan bli brukt i medlemsstaten hvor selskapet er etablert, vil det ikke være i samsvar med Storbritannias underskuddsoverføringsregler å nekte grenseoverskridende fradrag. På samme måte som de finske reglens nektelse av skattekreditt i Manninensaken¹⁰⁴. Selv om domstolen ikke refererte til sammenhengen, brukte den åpenbart den samme vurderingen.¹⁰⁵

⁹⁸ Isenbaert *EC Tax Review*, 2006/01 s. 15

⁹⁹ L.c.

¹⁰⁰ L.c

¹⁰¹ Om denne i 3.4

¹⁰² Sak C-446/03 note 53

¹⁰³ Sak C-319/02

¹⁰⁴ L.c.

¹⁰⁵ O'Shea, *EC Tax Review*, 2006/02 s. 81

Etter proporsjonalitetsvurderingen kommer domstolen til at:

”den i hovedsagen omhandlede restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendig for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor – det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse så vel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskudd til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskapet i tidligere skatteår, og – der ikke mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.”¹⁰⁶.

I M&S-dommen note 56 sies det videre at det hjemmehørende morselskapet i en medlemsstat må godtgjøre overfor skattemyndighetene at betingelsene er oppfylt. Er de det er det i strid med artiklene 43 EF og 48 EF å nekte selskapet å fradra underskudd pådratt av selskapets ikke-hjemmehørende datterselskap, i sitt overskudd.

Domstolens sier altså at restriksjonen er legitimert såfremt såkalte ”final losses” oppstår. Alle andre muligheter enn å overføre underskuddet må da være utelukket. Domstolen er således enig i løsningen til generaladvokaten, selv om terminologi og metode er noe annerledes.¹⁰⁷

Domstolen styrer unna alle spørsmål knyttet til problematikken rundt fordelene som eksisterer i å utnytte underskuddet med en gang, i forhold til å måtte vente til tapet blir et ”final loss”.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Sak C-446/03 note 55

¹⁰⁷ O’Shea, *EC Tax Review*, 2006/02 s. 81

¹⁰⁸ Isenbaert *EC Tax Review*, 2006/01 s. 15

4.4.5 Analyse

Ifølge Isenbaert og Valjemark oppstår det etter dommen en mulighet, på visse rettsområder, til å kreve grenseoverskridende underskuddsoverføring. Men denne muligheten blir sterkt redusert av at de aller fleste land har regler som gjør at underskudd kan fremføres.

Isenbaert og Valjemark antar at det er lov å kreve grenseoverskridende underskuddsoverføring når:

- The loss-making company is being liquidated (as in the M&S case itself);
- Where it ceases to be subject to tax in the territory in which the losses incurred;
- The loss-making company adopts a different or special tax regime as a result of which the loss carry-forward is no longer available (e.g. a “tonnage tax”);
- Where the overseas jurisdiction either does not grant relief for carried forward losses against future profits or to the extent it restricts the loss carry forward amount (e.g. because of a change in ownership); and
- The loss carry-forward is otherwise statute-barred in the overseas tax jurisdiction.”¹⁰⁹

I alle disse situasjonene vil det også bero på hvordan de nasjonale skattereglene fungerer, og hva de nasjonale domstolene uttaler om hva som kreves for at et tap er endelig.¹¹⁰

M&S-saken løser heller ikke spørsmålet om i hvilke situasjoner tapene kan overføres til andre selskaper. Spørsmålet om underskudd kan flyttes til andre datterselskaper eller fra morselskapet til datter er ikke løst. Isenbaert og Valjemark antar at dette også faller inn under unntaket etter M&S-dommen fordi de samme argumentene for proporsjonalitet vedrørende restriksjoner også vil gjelde i disse tilfellene.¹¹¹

¹⁰⁹ Isenbaert *EC Tax Review*, 2006/01 s. 16

¹¹⁰ L.c.

¹¹¹ L.c.

4.5 Rewe Zentralfinanz sak C-347/04 – Oppfølging av M&S-dommen

I Rewe Zentralfinanzasaken utbroderer domstolen M&S-dommens rettfærdiggjøring av behovet for å beskytte balansen ved fordelingen av beskatningsretten. EF-domstolen sier at ” Marks & Spencer-dommen kun har godkendt en sådan begrundelse i forbindelse med to andre begrundelser baseret på risikoen for, at underskuddet blev fradraget to gange, og skatteunddragelse”¹¹². Videre sier EF-domstolen at:

”En forskellig skattemæssig behandling af hjemmehørende moderselskaber i forhold til, om de har eller ikke har udenlandske datterselskaber, kan ikke være begrundet, blot fordi de har besluttet at udøve økonomisk virksomhed i en anden medlemsstat, hvori den pågældende stat ikke kan udøve sin beskatningskompetence. Et argument, der bygger på en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, kan således ikke i sig selv begrunde, at en medlemsstat systematisk afviser at indrømme en skattemæssig fordel til et hjemmehørende moderselskab, fordi det har udviklet en grænseoverskridende økonomisk virksomhed, der ikke umiddelbart kan generere skatteindtægter for denne stat.”¹¹³

4.6 Analyse av Oy AA-saken - 231/05

4.6.1 De finske konsernbidragsreglene

De finske konsernbidragsreglene er i stor grad sammenlignbare med de norske. De har samme krav til eierskap og er i motsetning til de britiske reglene slik at man overfører overskudd, ikke underskudd.

4.6.2 Saksforholdet

Saken som kom opp for Korkein hallinto-oikeus (Finlands øverste forvaltningsdomstol) var at et heleid finsk datterselskap Oy AA hadde overført et ”konsernbidrag” til morselskapet AA Ltd et britisk selskap. Den lavere domstolen hadde avgjort at den finansielle

¹¹² Sak C-231/05 note 41

¹¹³ Ibid. note 43

transaksjonen ikke gikk under de finske reglene om konsernbidrag, og Korkein hallinto-oikeus ba om en prejudisiell avgjørelse fra EF-domstolen med spørsmål om de finske reglene var i strid med fellesskapsretten.

4.6.3 Etableringsfriheten

Det ble i Oy AA-saken anført at reglene var i strid med fri flyt av kapital og etableringsfriheten. EF-domstolen fant at de finske reglene primært ble berørt av etableringsfriheten, og at restriksjoner som gjaldt fri flyt av kapital var en ”uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden”¹¹⁴.

EF-domstolen analyserer om de finske skattereglene er en restriksjon mot etableringsfriheten og sier at skattereglene er hjemstatsregler. EF-domstolen repeterer sin tidligere praksis om etableringsfriheten:

”Etableringsfriheten skal således sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, idet den forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted.”¹¹⁵

I note 30 sier EF-domstolen at de finske skattereglene ”indfører en forskjellig behandling af datterselskaber, der er hjemmehørende i Finland, alt efter om deres moderselskab har hjemsted i denne medlemsstat eller ej.”. Denne forskjellsbehandlingen mellom hjemmehørende og ikke hjemmehørende mødre anser EF-domstolen som tilstrekkelig til å statuere et brudd på etableringsretten. Datterselskaper av et ikke hjemmehørende morselskapet får en ”[...]less favourable treatment than that enjoyed by the subsidiaries of Finnish parent companies.”¹¹⁶

¹¹⁴ Ibid. note 24

¹¹⁵ Ibid. note 30

¹¹⁶ Tom, O’Shea, ”News Analysis: Finland’s Intragroup Financial Transfer Rules Compatible With EU Law”, *Tax Notes International*, August 13, 2004, p. 634 s. 3

Vedrørende kravet til sammenligning ble det lagt frem tre punkter: 1) At finske datterselskaper med morselskap i utlandet ikke kunne sammenlignes med de med finsk morselskap, fordi de ikke ble skattlagt i Finland¹¹⁷ 2) at Finland ikke kunne sikre at fradrag ble skattlagt når de ikke hadde beskatningskompetanse i morselskapets medlemsstat¹¹⁸ 3) fordi Finland ikke kunne skatte morselskapene, var de ikke pliktige til å gi fradrag.¹¹⁹

EF-domstolen tar opp at målet med de finske skattereglene er å fjerne skatteulempen i konsern ved å la selskap yte konsernbidrag. Dette oppnås på samme måte som ved de norske konsernbidragsreglene, ved at konsernbidraget blir fradratt i det selskapet som sender det, og lagt til i selskapet som mottar. Domstolen sier at målet bak reglene ikke kan oppnås i en grenseoverskridende situasjon, fordi selskapet som mottar konsernbidraget ikke er et skattesubjekt i Finland. I en slik situasjon kan ikke Finland garantere at konsernbidraget vil bli behandlet som skattepliktig inntekt i medlemsstaten det blir sendt til. EF-domstolen legger ikke vekt på dette fordi Finland kunne skape regler for fradragsrett for grenseoverskridende transaksjoner.¹²⁰

EF-domstolen konkluderte i Oy AA-saken med at de finske reglene var i strid med etableringsretten. Dette begrunnet de i at formålet med de finske reglene gjorde at datterselskaper i Finland, et med finsk mor og et uten finsk mor, kunne være i en sammenlignbar situasjon.¹²¹ Et slikt brudd på etableringsretten vil kreve en legitimering gjennom allmenne hensyn.

Medlemsstatene anførte en rekke hensyn som skulle rettferdiggjøre bruddet på etableringsfriheten, men domstolen fant det bare nødvendig å drøfte to av dem. Det var

¹¹⁷ Sak C-231/05 note 32

¹¹⁸ Ibid. note 33

¹¹⁹ Ibid. note 34

¹²⁰ Ibid. note 37

¹²¹ Ibid. note 43

hensynet til beskatningskompetansen til medlemsstatene og hensynet til å unngå skatteunndragelse.

4.6.4 Relevante allmenne hensyn

4.6.4.1 Beskyttelse av beskatningskompetansen

Først vurderte EF-domstolen behovet for å verne en balansert tildeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. De poengterte så at dette behovet ikke var et frikort for å forsvare eller rettferdiggjøre et brudd på etableringsfriheten, og at det ikke kan ”påberåbes med henblik på systematisk at afvise at indrømme enhver skattemæssig fordel til et hjemmehørende datterselskab, fordi inkomsten for dets moderselskab, der har sit hjemsted i en anden medlemsstat, ikke kan beskattes i den første medlemsstat.”¹²². Domstolen bemerker videre at et slikt forsvar vil vinne frem i situasjoner hvor skattereglene har ”til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område.”¹²³.

EF-domstolen refererer videre til M&S dommen, og ga uttrykk for at konsernbidragsreglene på samme måte som ved tapsoverføring etter de britiske reglene ”vil [...] bringe den afbalanserede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare”¹²⁴. Domstolen konkluderer med at lovgjøring av konsernbidragsreglene vil undergrave balansen ved skattefordelingen mellom medlemsstatene, fordi grupper ville kunne bestemme hvor de ønsket at overskuddet fra datterselskaper skulle bli skattlagt. Situasjonen ville blitt slik at all profitt fra datterselskapene kunne bli overført til morselskapets medlemsstat og derfor ikke skattlagt i landet hvor profitten oppsto.¹²⁵

¹²² Ibid. note 53

¹²³ Ibid. note 54

¹²⁴ Ibid. note 55, sak C-446/03 note 46, sak C-347/04 note 42

¹²⁵ Som argumentet i M&S-dommen

4.6.4.2 Behovet for å unngå misbruk av lov

For det andre vurderte EF-domstolen om hensynet til å unngå skatteunndragelse er en mulig unnskyldning for inngrep i etableringsfriheten. Domstolen sier at konsernbidragsreglene har en ”risiko for, at der ved hjelp af rent kunstige arrangementer foretages overførsler af indkomst inden for en koncern i retning mod selskaber, hvis hjemsted befinder sig i de medlemsstater, der anvender de laveste skattesatser, eller i de medlemsstater, hvor denne indkomst ikke beskattes.”¹²⁶. De finske reglene avhjelper dette problemet, og er således skikket til å unngå skatteunndragelse.

4.6.5 Proporsjonalitet

EF-domstolen konkluderte med at de finske konsernbidragsreglene legitimerer restriksjon mot etableringsfriheten ved kombinasjonen av hensynene over. Domstolen måtte likevel sjekke om reglene var proporsjonale ved at de ikke gikk lenger enn det som var nødvendig for å oppnå målet.¹²⁷

EF-domstolen påpeker at forholdet mellom det å sikre en ”afbalansert fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og om forebyggelse af skatteunndragelse er forbundne.”¹²⁸, og at konsernbidragsreglene ” kan gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til sådan virksomhed og bringe den afbalanserede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare.”¹²⁹. EF-domstolen sier at selv om de finske reglene ikke i utgangspunktet var laget for å ekskludere en skattefordel, ”rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, opprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område,” er reglene likevel proporsjonale ”efter de forfulgte mål som helhed.”¹³⁰.

¹²⁶ Sak C-231/05 note 58

¹²⁷ Det siste aspektet av ”Gebhard formelen”

¹²⁸ Sak C-231/05 note 62

¹²⁹ Ibid. note 62

¹³⁰ Ibid. note 63

EF-domstolen observerer at enhver utvidelse av konsernbidragsreglene utover landegrensene vil medføre at selskaper kan velge hvilket land de kan skattelegges i, og at dette vil skade en ”medlemsstats ret til at beskatte overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på dens område.”¹³¹. Til slutt kommer domstolen til at en hvilken som helst ordning som overfører overskudd eller underskudd vil innebære ”at valget af beskatningsmedlemsstaten i sidste ende tilkommer koncernen,”¹³².

4.6.6 Konklusjonen til domstolen

EF-domstolen konkluderte med at etableringsfriheten ikke ulovliggjorde konsernbidragsreglene i Finland. Mangelen på grenseoverskridende regler var proporsjonale og nødvendige for å unngå problemene med 1) ikke å kunne skattelegge selskapsverdier som oppstår i landet og 2) ikke å kunne hindre skatteunndragelse igjennom konsernbidrag til andre medlemsland for å oppnå skattebesparelse.

4.6.7 Analyse

Oy AA-dommen representerer et nytt steg på EF-domstolens vei mot et større vern av en stats behov for å beskytte sin beskatningskompetanse.¹³³

I Oy AA-saken godtar EF-domstolen at de finske konsernbidragsreglene sperrer for at datterselskaper i Finland kan gi konsernbidraget til morselskap i en annen medlemsstat. De finske reglene hindrer overføringer som ”ikke har noget andet formål end at undgå den skat, der normalt skal betales i datterselskabets medlemsstat af dettes overskud.”¹³⁴

EF-domstolen påpeker at målene, fordelingen av beskatningsmyndighet og unngåelsen av skatteunngåelse er sammenkoblet. Dette kommer av at skatteunngåelse ved arrangerte

¹³¹ Ibid. note 64

¹³² Ibid. note 65

¹³³ O’Shea, *Tax Notes International*, August 13, 2004, p. 634 s. 4

¹³⁴ Sak C-231/05 note 59

konstruksjoner med tanke på å unngå skatt, skaper en risiko ved fordelingen av retten til å skattelegge hos medlemsstatene.¹³⁵

I tillegg sier EF-domstolen at ”etter de forfulgte mål som helhet” er de finske reglene tilstrekkelig med tanke på proporsjonalitet til de målene man ønsker å nå. Dette selv om reglene ”ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på noen økonomisk realitet, opprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.”¹³⁶

Dette er en betydningsfull uttalelse fra EF-domstolen fordi den analyserer hvordan avgjørelsen treffer den finske lovgivningen som en helhet. Dette er et steg videre fra for eksempel Rewe Zentralfinanz-saken¹³⁷ hvor den tyske stats argument om at man måtte se på helheten i skattesystemet ble avvist. Før avgjørelsen i Oy AA-saken var det kun i Bachmann- og Kommisjonen mot Belgia-saken¹³⁸ at et skattesystems indre sammenheng var blitt godtatt som argument. Dette kan bli en ny barriere for skattebetalere når de ønsker å påberope seg de fire friheter. I tillegg kan det gi medlemsstatene mer spillerom når de skal rettferdiggjøre nasjonale regler for å unngå skatteundragelse, og sikre balansen innenfor beskatningsfordelingen mellom medlemsstatene.¹³⁹ Analysen om Oy AA-saken er en videreføring av M&S-saken eller et skritt tilbake vil bli drøftet under i punkt 5.3.

4.7 Oppsummering av EF-domstolens metode

4.7.1 Brudd på etableringsfriheten

I Oy AA- og M&S-dommene drøfter EF-domstolen brudd på etableringsfriheten, og i Oy AA-dommen sier domstolen at en eventuell strid med prinsippet om fri flyt av kapital er

¹³⁵ O’Shea, *Tax Notes International*, August 13, 2004, p. 634 s. 5

¹³⁶ Sak C-231/05 note 63

¹³⁷ Sak C-347/04

¹³⁸ Sak C-204/90

¹³⁹ O’Shea, *Tax Notes International*, August 13, 2004, p. 634 s. 6

unødvendig å drøfte.¹⁴⁰ Dette betyr at det er brudd på etableringsfriheten som må brukes for å se om de norske konsernbidragsreglene er i strid med EØS-avtalen.

I saker hvor etableringsfriheten er påberopt som grunnlag for at det foreligger en konflikt mellom en nasjonal regel og fellesskapsretten, drøfter EF-domstolen først om det foreligger et brudd på selve friheten. Denne tilnærmingen er ofte forskjellig for ulike rettsområder.

I M&S-saken valgte EF-domstolen en sammenligningstilnærming.¹⁴¹ Domstolen fant at det forelå en strid når den sammenlignet et britisk selskap som har etablert seg i en annen medlemsstat og i Storbritannia. I Saint-Gobain ZN- og Oy AA-saken foretar EF-domstolen en lik vurdering for å finne ut om det foreligger en strid med fellesskapsretten.¹⁴² Det må derfor antas at en lik vurdering må anvendes for de norske konsernbidragsreglene.

Når det er statuert om det foreligger en strid med fellesskapsretten tar EF-domstolen ”Gebhard formelen” i bruk.¹⁴³

4.7.2 EF-domstolens metode ved bruk av ”Gebhard formelen”

4.7.2.1 ”Allmenne hensyn”

I M&S-saken drøfter EF-domstolen flere allmenne hensyn som kan legitimere restriksjon i etableringsfriheten. De to viktigste hensynene EF-domstolen tar opp M&S-dommen er beskyttelsesbehovet av fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstater og behovet for å unngå misbruk av lov.¹⁴⁴ Domstolen sier at ingen av de allmenne hensynene er tilstrekkelige, men at de er tilstrekkelige etter en helhetsvurdering hvor alle hensynene legges samlet til grunn.

¹⁴⁰ Sak C-231/05 note 24 og se 4.6.3

¹⁴¹ Sak C-446/03 note 30-34

¹⁴² Sak C-231/05 note 29-43

¹⁴³ Om formelen i 3.4 Prinsippet anvendes i M&S-saken note 35-42 og note 54-58 og i Oy AA-saken note 54-60 og 62-65

¹⁴⁴ Se 4.4.4

I Rewe Zentralfinanz-saken¹⁴⁵ vektlegges behovet for å beskytte fordelingen av beskatningskompetansen. Dette følges opp i Oy AA-dommen, hvor EF-domstolen drøfter beskyttelsesbehovet av fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og hensynet til å unngå skatteunndragelse.¹⁴⁶ Som i M&S-saken legger EF-domstolen vekt på begge hensynene samlet. Det må kunne antas at EF-domstolen legger stor vekt på disse to hensynene.

I Bachman- og Kommisjonen mot Belgia-sakene ble sammenhengen i skattesystemet vektlagt. Dette argumentet har i senere avgjørelser blitt avvist men ikke blitt gått bort ifra.¹⁴⁷ I Oy AA-dommen ble hensynet til sammenhengen i skattesystemet igjen anvendt, og det ble vektlagt hvordan avgjørelsen ville treffe skattesystemet som helhet.

Det kan konkluderes med at ved en vurdering av de norske konsernbidragsreglene må det legges stor vekt på beskyttelsesbehovet av fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og hensynet til å unngå skatteunndragelse. I tillegg må det foretas en helhetsvurdering av hvordan sammenhengen i skattesystemet vil bli påvirket av avgjørelsen.

4.7.2.2 Proporsjonalitetsvurderingen

Proporsjonalitetsvurderingen i M&S- og Oy AA-saken er noe forskjellig, hovedsakelig fordi rettssystemene er annerledes og situasjonene selskapene befinner seg i er annerledes. I M&S-saken har det oppstått underskudd/tap, mens i Oy AA-saken overføres det overskudd. Forskjellen er også at det i M&S-saken i hovedsak foreligger ”endelige tap”.

¹⁴⁵ Sak C-347/04

¹⁴⁶ Se 4.6.4

¹⁴⁷ Se 4.3-4.5

I M&S-saken finner domstolen at restriksjonen ikke er proporsjonal.¹⁴⁸ EF-domstolen kommer til at de britiske reglene går utover det vesentlige i de forfulgte målene bak reglene når et selskap har uttømt alle sine muligheter for å utnytte underskuddet i sin egen hjemstat. Dette kommer av at EF-domstolen ikke tillegger de allmenne hensynene den samme vekten når tapene er endelige.¹⁴⁹ EF-domstolen setter en grense for hvor langt de syns allmenne hensyn kan legitimere et brudd på etableringsretten.

Den samme resoneringen er ikke mulig i Oy AA-saken, fordi et overskudd alltid vil kunne utnyttes i selve selskapet. I Oy AA-saken kommer EF-domstolen til at reglene er proporsjonale etter en helhetsvurdering av de ønskede målene bak reglene.¹⁵⁰ Domstolen observerer også at enhver utvidelse av konsernbidragsreglene vil legge beskatningskompetansen hos konsernet, og skade medlemsstatens rett til å skattelegge overskudd oppstått i staten.¹⁵¹ Sett i sammenheng med unntaket som oppstilles i M&S-saken er dette argumentet i tråd med proporsjonalitetsvurderingen som er lagt til grunn. Unntaket i M&S-saken oppstilles fordi det ikke røkkes ved beskatningskompetansen til Storbritannia.

I både M&S- og Oy AA-saken legger altså EF-domstolen vekt på de legislative hensynene bak reglene, og vurderer disse opp mot de allmenne hensynene som legitimerer brudd på etableringsfriheten. I Oy AA-saken vektlegger de også helheten i skattesystemet. Dette sammenfaller med synet i Bachmann- og Kommisjonen mot Belgia-sakene. Dette allmenne hensynet får anvendelse i proporsjonalitetsvurderingen fordi helhetsbetrakningen kan medføre at et unntak som i M&S-saken ikke kan oppstilles fordi helheten i skattesystemet tilsier det.

¹⁴⁸ Lignende resonerings som i *Manninen* C-319/02, se 4.3.8 og 4.4.4.6

¹⁴⁹ Sak C-319/02 note 55

¹⁵⁰ Sak C-231/05 note 63, se 4.6.5

¹⁵¹ Ibid. note 64 og 65

5 EF-domstolens metode brukt på de norske konsernbidragsreglene

5.1 Sammenlignbarhet

Som nevnt over i 4.4.1 og 4.6.1 er både de britiske og finske reglene egnet for sammenligning med de norske konsernbidragsreglene. Det gjelder også de svenske, som i likhet med de finske er svært like de norske. Sverige er medlem av EU slik at de samme dommene får tilnærmet lik innvirkning på deres regler som de norske. Den svenske litteraturen på området, samt uttalelser og dommer vil derfor kunne være retningsgivende for en drøftelse av de norske reglene.

M&S- og Oy AA-dommen gjelder spesifikke tilfeller, og kan derfor ikke anvendes direkte på de norske konsernbidragsreglene. Det må derfor foretas en vurdering av de norske reglene opp mot fellesskapsretten med EF-domstolens metode som bakgrunn. Denne vurderingen vil jeg foreta nedenfor. Under denne vurderingen vil jeg vise at de norske reglene i hovedsak er i overensstemmelse med fellesskapsretten, men at det finnes et unntak ved "final losses" også i norsk rett.

5.2 Etableringsfriheten

De norske konsernbidragsreglene sier i sktl. § 10-4 at giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Om de norske reglene kommer i strid med etableringsretten beror på den samme sammenligningsdrøftelse som ble tatt i M&S- og Oy AA-dommen.

Det kan oppstå flere typer av etableringer som er relevante i forhold til grenseoverskridende konsernbidrag:

- Morselskap i Norge med datter/filial i EØS
- Morselskap i Norge med datter/filial i Norge, som vil overføre til datter/filial i EØS
- Datter/filial i Norge med Mor i EØS
- Datter/filial i Norge som overfører til datterselskap/filial i EØS med mor i EØS
- Datter/filial i Norge som overfører til datterselskap/filial i EØS med mor utenfor EØS

Sammenligner man disse etableringstypene med hvordan et norsk morselskap som etablerer seg i Norge blir stilt, vil man se at alle disse etableringsformene kommer dårligere ut. Det er fordi det ikke er anledning etter de norske reglene til å overføre konsernbidrag ut over landegrensene.

I M&S- og i Oy AA-saken ble ”konsernbidragsreglene” antatt å være i strid med etableringsretten, og på dette punktet er det full koherens mellom dommene. Da de norske reglene og de finske er relativt like, og domstolen i begge sakene kommer til at det foreligger strid med etableringsfriheten, må det antas at de norske reglene strider mot etableringsfriheten.

5.3 Tolkning av rettsstilstanden etter Oy AA-dommen

Rettsstilstanden etter M&S og Oy AA-dommen er ikke klar. Et stort spørsmål etter Oy AA-dommen for norske reglers del, er om dommen må anses som en videreføring av M&S-dommen eller som et tilbakeskritt, og om unntaket vil gjelde for det norske konsernbidragssystemet. Som sagt over er de norske reglene svært like de finske, og skal Oy AA-dommen tolkes som et skritt tilbake i rettsstilstanden må resultatet være at de norske konsernbidragsreglene er i tråd med EØS-avtalen. Hvis man etter å ha tolket denne problemstillingen, kommer til at Oy AA-dommen er en videreføring, oppstår spørsmålet om unntaket etter M&S-dommen gjelder for det norske konsernbidragssystemet, hva som ligger i ”endelige tap” og i hvilke typesituasjoner unntaket gjelder for.

Da konsernbidragsreglene ble endret 9.des 2005 ble det uttalt fra finansdepartementet om M&S-saken at de ville ”foreta en nærmere vurdering av om det er grunn til å foreta ytterligere endringer i de norske konsernbidragsreglene når dom i saken foreligger.”¹⁵²

¹⁵² Ot.prp. nr. 1 (2005-06) avsnitt 16.1

Etter M&S-sakens domsavsigelse har spørsmålet om konsernbidrag over landegrensene ikke vært drøftet offentlig av departementet. Det er mulig at dette kom av at de avventet resultatet fra EF-domstolen i Oy AA-saken, men det har hittil ikke blitt uttalt noe konkret.

I Kjerstin Ongres artikkel "Marks & Spencer-saken" skriver hun at "Det må kunne utledes av dommen at dagens norske konsernbidragsregler neppe kan anses å være i strid med EØS-avtalens prinsipper om etableringsfrihet."¹⁵³. Hun kommer videre til at dommens unntak fra de britiske reglene kan "oppfattes å sette tilsvarende innskrenkning av det norske regelverket."¹⁵⁴. Hun åpner her for at unntaket etter M&S-dommen gjelder for norsk rett, men kommer til at det får liten innvirkning. Denne artikkelen er fra før Oy AA-dommen, men åpner for at dommen i utgangspunktet ville få innvirkning på de norske reglene.

I Utv. 2007 s. 244 fra SFS¹⁵⁵, ønsket en norsk filial av en svensk bank fradragsrett for konsernbidrag. Her ble det uttalt at i forhold til proporsjonaliteten av de allmenne hensynene "i den grad filialen har mulighet til å nyttiggjøre seg tapet i det svenske hovedkontoret på en annen måte, for eksempel ved å videreføre tapet til neste år, er restriksjonen som følge av virkeområdet for konsernbidragsreglene proporsjonale."¹⁵⁶. Skattyter påklaget ligningsnemndas vedtak der fradraget for nevnte konsernbidrag ble nektet¹⁵⁷. Uttalelsen til SFS er i tråd med bl.a. den første avgjørelsen i "Lindex-målet"¹⁵⁸ og mange forhåndsuttalelser som ble avsagt i Sverige. I alt 10 slike forhåndsuttalelser ble

¹⁵³ Kjerstin, Ongre "Marks & Spencer-saken", *Revisjon og regnskap*, Årg 76, nr 1 (2006) s. 2

¹⁵⁴ L.c.

¹⁵⁵ Skattekontoret for storbedrifter

¹⁵⁶ S. 3

¹⁵⁷ Skatteklagenemnda fattet vedtak i klagesak 2005-002SKN i desember 2008, og kom til at filialen ikke kunne oppnå fradrag i skattepliktig inntekt for avgitt konsernbidrag over landegrensene til sitt hovedkontor i Sverige. I denne saken gjaldt ikke spørsmålet endelige tap, og får således ikke overføringsverdi i forhold til dette spørsmålet.

¹⁵⁸ "Lindex-målet" var den første svenske saken om konsernbidrag.

anket til Regjeringsretten, som 11. mars 2009 avgjorde sakene i favør av Skatterättsnämndens tolkning av de svenske konsernbidragsreglene.¹⁵⁹

I artikkelen ”Konsernbidrag og skatt” antar Lorentzen og Aasen at ”norske skattemyndigheter basert på Marks & Spencer-saken og Oy AA-saken vil konkludere med at våre konsernbidragsregler ikke er i strid med EØS-retten”¹⁶⁰. I artikkelen ”Konsernbidrag over landegrensen”¹⁶¹, som omhandler Skatteklagenemnda anke av saken omtalt i Utv. 2007 s. 244, konkluderes det med at de norske konsernbidragsreglene er i tråd med EØS-avtalen. De drøfter bl.a. kort M&S-sakens innvirkning på de norske konsernbidragsreglene, og de konkluderer med at unntaket i M&S-saken ikke gjelder for de norske reglene, fordi unntaket var myntet på det britiske konsernsystemet. Denne artikkelen kom ut rett før Regeringsrättens avsigelse av de 10 dommene omtalt over.

I Sverige, har forholdet mellom M&S- og Oy AA-saken fått mer dyptgående behandling. Den svenske regjeringen tolket i Oy AA-dommen i sin budsjettproposisjon for 2008 at avgjørelsen medførte en fullstendig godkjenning av de svenske konsernbidragsreglene.¹⁶²

Dette betyr ikke at spørsmålet er avklart i Sverige. I Skattenytt konkluderer Holmdahl og Ohlsson med at M&S-dommen ikke har utspilt sin rolle i svensk rett, og at den svenske regjeringen tar feil¹⁶³. De sier ”[I]fksom Mattias Dahlberg har vi kommit fram till att Marks & Spencer-domen faktisk ger rätt til avdrag för koncernbidrag till slutligt underskott även efter Oy AA-domen.”¹⁶⁴ og de anser ”att det inte går att läsa Oy AA-domen som att den

¹⁵⁹ Regeringsrättens avgjørelser: 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07, og 1267-08. Alle dommene støtter tolkningen av forholdet mellom M&S- og Oy AA-sakene, men ikke alle gir selskapet lov til å yte konsernbidrag.

¹⁶⁰ *Revisjon og Regnskap* utg. 4/2008 s. 6

¹⁶¹ *Revisjon og Regnskap* utg. 2/2009 s. 59

¹⁶² Se prop. 2007/08:1 volym 1 s. 118

¹⁶³ *Skattenytt*, 2008 s. 18

¹⁶⁴ *Ibid* s. 18 og Dahlberg, *Skattenytt*, 2007 s. 628 og 754

innebär att det inte finns ett ”Marks & Spencer-avdrag” i det finska (och svenska) systemet.”¹⁶⁵.

Holmdahl og Ohlssons konklusjon om at Oy AA-dommen er en videreføring av M&S-dommen følges i de ti dommene avsagt av den svenske Regeringsrätten.¹⁶⁶ De nevnte forhåndsuttalelsene i disse sakene var avsagt både før og etter avsigelsen av Oy AA-dommen.¹⁶⁷ Her går Regeringsrätten direkte imot hva regjeringen har sagt, og følger Skatterättsnämndens tidligere tolkning av M&S-dommen. Tolkningene har bred støtte i den svenske litteraturen på de fleste punktene.

Videre vil jeg drøfte de to alternative tolkningsresultatene som kan utledes av problemstillingen.

5.3.1 Tolkningsalternativ 1: Videreføring

Et alternativ for tolkningen av dommene er at de gjelder to ulike situasjoner. Bakgrunnen for denne tolkningen er at Oy AA-dommen skal sees på som en videreføring av M&S-dommen på området for konsernoverføringer. Hvis dette er tilfellet blir spørsmålet om det også gjelder for de norske reglene. Dette drøftes i 5.4.

En forskjell er at landenes metoder for å oppnå resultatutjevning er forskjellige. Det britiske systemet overfører underskudd, mens det finske, i likhet med det norske, overfører overskudd. Det kan argumenteres for at det var de spesifikke detaljene i det britiske systemet som var avgjørende for utfallet, og at saken derfor ikke får betydning for andre medlemsstater.

¹⁶⁵ Holmdal, *Skattenytt*, 2008 s. 21

¹⁶⁶ Regeringsrätten er Sveriges høyeste allmenne forvaltningsdomstol, og prøver avgjørelser som er overklaget fra de fire kammerrettene i Sverige.

¹⁶⁷ Regeringsrättens avgjørelser: 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07, og 1267-08. Sammenfattet konkluderte Regeringsrätten med at det kan ytes konsernbidrag til datterselskaper av svensk morselskap innenfor EØS, hvor datterselskapet har endelige tap.

En annen forskjell er at M&S-saken gjelder for primær etablering, mens Oy AA-saken berørte en sekundær etablering, og det er ikke selvsagt at de samme reglene gjelder. Brokelind sier at EF-domstolen har stilt betydelig strengere krav til vertsstater¹⁶⁸, sammenlignet med kildestater¹⁶⁹.¹⁷⁰ I Futura¹⁷¹ - og Oy AA-dommen ble kildestatens regler godtatt, mens vertsstatens regler ikke ble akseptert i M&S-dommen.¹⁷²

Det som kan forklare de ulike resultatene i dommene er at den finske saken ikke beror på en unntakssituasjon med ”final losses”.¹⁷³ Ettersom saken ikke beror på denne problematikken savner domstolen anledning til å besvare spørsmålet. Videre motsier ikke Oy AA-dommen på noen måte hva som sies i M&S-dommen. Hovedreglen utledet av dommene er like fullt at medlemsstatene ikke har noen generell plikt til å utvide sine ”konsernbidragsregler” internasjonalt. Hadde EF-domstolen valgt å uttrykke at M&S-dommen hadde utspilt sin rolle kunne de ha funnet rom for å gjøre dette i dommen.

At hensynene som begrunner restriksjonen i etableringsfriheten er sammenfallende i begge dommene, og at domstolen mener at det ikke er proporsjonalitet i M&S-saken ved ”final losses”, kan tyde på at dette unntaket også vil gjelde hvis spørsmålet hadde vært oppe i Oy AA-saken. Unntaket EF-domstolen kommer frem til i M&S-saken kan anses som en sikkerhetsventil, og gjelder kun i de helt få tilfellene hvor ”endelige tap” oppstår. Dette

¹⁶⁸ Begrepet ”vertsstat” benyttes for å angi en annen stat enn opprinnelsesstaten (staten rettssubjektet har nasjonalitetsmessig tilknytning) som et rettssubjekt har etablert seg i.

¹⁶⁹ Begrepet ”kildestat” brukes om en stat hvor skatteyder beskattes uten å være skattemessig bosatt eller skattemessig tilhørende.

¹⁷⁰ Brokelind, *Svensk skattetidende* 2006 s. 658 også Bullen (2005) s. 171

¹⁷¹ Sak C-250/95

¹⁷² I Futura- og Oy AA-dommen omhandler regler om konsernbidrag når landene er i en kildestats posisjon, midler oppstått i landet overføres ut av landet. I M&S-dommen omhandler regler om konsernbidrag når et selskap har etablert seg i et annet land, en ”vertsstat”.

¹⁷³ Dahlberg, *Skattenytt* 2007 s. 627, sier at Oy AA dommen ville blitt annerledes hvis den hadde gjeldt endelige tap.

sammenfaller med deres vektlegging av vern av statenes fordeling av beskatningsmyndighet, som ikke blir berørt i samme grad ved ”final losses”.

Konsekvensen av denne tolkningen vil være at Norge som hovedregel ikke behøver å tillate konsernbidrag til selskaper i andre medlemsstater. Men at det potensielt, om unntaket kan brukes på norsk rett, eksisterer et unntak ved ”final losses”, slik at M&S-dommen kan utnyttes som et argument for konsernbidrag over landegrensen. For Norges del vil dette innebære at vi må utvide konsernbidragsreglene til å omfatte en viss form for grenseoverskridende konsernbidrag.

5.3.2 Tolkningalternativ 2: Et skritt tilbake

Det andre tolkningsalternativet er at Oy AA-dommen innebærer et skritt tilbake fra den praksisen som fulgte av M&S-dommen. Denne tolkningen begrunnes i at situasjonene er likeartet. Et argument for dette er at det britiske og det finske systemet beror på det samme bakenforliggende målet: å oppnå en resultatutlignende effekt. Videre bygger begge systemene på å skape en nøytralitet for selskapenes etablering via datterselskap eller filial. Det behøver ikke være relevant å skille mellom hvilken metode som utnyttes av medlemsstaten for å oppnå denne resultatutjevningseffekten ettersom reglene bare skiller på hvor utjevningen skjer.

Et annet argument for dette tolkningsalternativet er at EF-domstolen i de seneste årene i stor utstrekning har innskrenket medlemsstatenes suverenitet på skatteområdet. Siden medlemsstatene ikke har sagt fra seg sin suverenitet på dette området¹⁷⁴, valgte domstolen å være forsiktig med å utvide ”konsernbidragsreglene” for langt.¹⁷⁵ At M&S-dommen fikk mye kritikk fra medlemsstatene, kan også underbygge dette.

¹⁷⁴ Sak C-446/03 note 29, hvor domstolen uttaler at direkte beskatning ikke faller under EU retten, men at medlemsstater likevel må ta hensyn til fellesskapsretten vedrørende lovgivning innenfor dette området.

¹⁷⁵ Isenbaert og Valjemark kommenterer, i *The ECJ caught between a rock and a hard place*, EC Tax Review, s. 16, at domstolen sannsynligvis fant seg fanget mellom det å avsi en dom som ville få store politiske konsekvenser for EF-domstolen selv, og på den andre siden eksplisitt reversere sin egen rettspraksis

At domstolen ikke kommenterer hva som gjelder ved "final losses", kan muligens tolkes som at domstolen markerte at denne praksisen ikke lenger er aktuell. At domstolen ikke har fremhevet at de har forandret praksis er ikke ukjent. I tillegg kan det at domstolen i M&S-dommen har valgt å kumulere flere allmenne hensyn være et tegn på at de ikke har vært trygge på hvilken avgjørelse de skulle falle ned på. Oy AA-dommen kan ut fra dette sees som en tendens for domstolen å gi tilbake skattesuvereniteten til medlemsstatene på skatteområdet ved å fjerne muligheten til å overføre "final losses". Dette kan begrunnes i domstolen utsagn om at man må se på helheten i skattesystemet.

Konsekvensen av denne tolkningen blir at det ikke kan foretas grenseoverskridende transaksjoner, og M&S-dommen sitt unntak om overføring av "final losses" faller bort. Dette innebærer at det norske konsernbidragssystemet står seg i forhold til EØS-avtalen. Denne tolkningen gjør at det ikke oppstår noen praktiske problemer ettersom unntakene etter M&S-dommen i prinsippet ikke har noen betydning, og Oy AA-dommens konklusjon om at det ikke foreligger anledning til grenseoverskridende konsernbidrag blir stående.

Dette vil medføre at de norske reglene om konsernbidrag kan legitimeres med hensynet til å opprettholde fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, sett sammen med behovet for å forhindre skatteunndragelse. Og at de også er proporsjonale med hensyn til deres formål.

5.3.3 Konklusjon

Etter en avveielse av de overstående argumenter anser jeg det sannsynlig at Oy AA-dommen skal anses som en videreutvikling av praksis.

på kapitalflytsulempe i konsern relasjoner. Dette må kunne ses på som et tegn på at domstolen vek noe tilbake for å gi avgjørelsen for store ramifikasjoner. Om dette sier Isenbaert og Valjemark "It is believed that the ECJ chose to limit the application of the judgment""in order to restrict the budgetary impact on the affected Member States""and to relax concerns that a more extensive cross-border loss relief regime may be difficult to control and put into practice."

Bakgrunnen for dette er at jeg mener at de ulike etableringsformene tilsier dette. Det at EF-domstolen har behandlet vertsstater og kildestater ulikt taler også for at Oy AA-dommen er en komplettering i forhold til M&S-dommen. Jeg mener videre at argumentet om at de bakenforliggende formål til reglene ikke er et tilstrekkelig argument for å se på Oy AA-dommen som en forandring av praksis. Jeg mener også at EF-domstolens sitt ”unntak” er i tråd med hensynene som ligger bak reglene, ved at skatteregimene er beskyttet. At unntaket kun gjelder ved ”endelige tap”, taler også for at det er to forskjellige avgjørelser. Dette legger jeg stor vekt på. Til slutt mener jeg at siden EF-domstolen ikke sa noe om den tidligere praksis i dommen, var dette et uttrykk for at de ikke ønsket å endre den.

Som konklusjon mener jeg dommene utgjør to separate avgjørelser, og har hver sin aktualitet. Dommene må sammenfattes slik at Oy AA-dommen statuerer en hovedregel og M&S-dommen et unntak ifra denne hovedreglen.¹⁷⁶

Denne konklusjonen støttes av den svenske Regeringsrättens praksis bl.a. i dom 1267-08, som gir et svensk morselskap rett til å utnytte underskuddet i sitt tyske datterselskap gjennom konsernbidrag eller gjennom fusjon av selskapene. De konstaterer at Oy AA-dommen ikke innebærer at prinsippene som uttrykkes i M&S-dommen har falt bort ved Oy AA-dommen. En svensk domstols avgjørelse har liten rettskildeverdi i norsk rett, men den må kunne anses som en pekepinn på hvordan rettsstilstanden er. Særlig fordi reglene hovedsakelig er like, og EF-domstolens praksis derfor får lik innvirkning.

Når man har konkludert med dette må det undersøkes om unntaket får anvendelse på de norske konsernbidragsreglene ved å bruke EF-domstolens metode. Dette gjøres i avsnittet under, hvor jeg viser at i det samme unntaket som finnes etter M&S-dommen for britiske regler gjelder for de norske konsernbidragsreglene.

¹⁷⁶ L.c. og Holmdahl og Ohlsson, *Skattenytt* 2008 s. 18

5.4 Allmenne hensyn og proporsjonalitet

For de norske konsernbidragsreglene generelt vil hensynene lagt til grunn i M&S- og Oy AA-saken være treffende, samt hensynene vektlagt i dommene i 4.3 og 4.5.

Beskyttelsesbehovet av beskatningskompetansen og hensynet til å unngå skatteunndragelse vil være viktige og skal sees på i sammenheng. I Bachmann-, Kommisjonen mot Belgia- og Oy AA-saken legger domstolen vekt på helheten i skattesystemet. Dette vil også være viktig.

For de norske reglens del vil typetilfellet i Oy AA-dommen være klart. Det vil ikke være mulig for et datterselskap å overføre overskudd fra Norge til et morselskap uten endelig tap som ikke kan utnyttes. På dette området vil både hensynene lagt frem i Oy AA-dommen og proporsjonalitet foreligge.

SFS behandlet et tilfelle omtalt i Utv. 2007 s. 244¹⁷⁷. Det ble antatt at sktl. § 10-4 ikke var i strid med EØS-avtalens art. 31. SFS la i denne saken vekt på sammenhengen i skattesystemet, omgåelse av norsk skatterett og faren for at yt konsernbidrag ikke skulle komme til beskatning i Sverige. I tilfellet saken gjelder må det antas at de norske reglene er i overensstemmelse med fellesskapsretten.

I Oy AA-saken vektlegger bl.a. domstolen at de finske reglene er egnet til å avhjelpe muligheten for skatteunndragelse. Det er også de norske reglene.

SFS uttalte i Utv. 2007 s 244 at konsekvensen av et konsernbidrag vil utelukkende være at det norske skattefundamentet reduseres, mens det svenske skattefundamentet økes. I ankesaken legger også Skatteklagenemnda vekt på dette problemet, og sier at dersom transaksjonen hadde blitt akseptert ville konsernbidraget tilkomme selskapet, og ikke landet selskapet er etablert i.¹⁷⁸ Det er i hovedsak når dette ikke er tilfelle at M&S-dommen er

¹⁷⁷ Se om saken i 5.3

¹⁷⁸ De referer til samme argument som i sak C-231/05

annerledes, og hensynene bak de norske reglene ikke nødvendigvis står seg i forhold til fellesskapsretten.

Like som i M&S-saken vil være tilfellene hvor det i et mor- eller datterselskap som befinner seg utenfor Norge har oppstått et endelig tap og et norsk selskap ønsker å overføre konsernbidrag. En forutsetning for at tapet skal kunne utnyttes er etter M&S-læren at det ikke kan utnyttes i andre deler av konsernet i samme land.

Hensynet til Norges skattefundament vil ikke tilfredsstille proporsjonalitetsvurderingen i dette tilfellet, fordi overføringen for å dekke underskuddet ikke medfører at et annet land får et høyere skattefundament. Riktignok får Norge lavere skatteproveny, men det ville det fått hvis datterselskapet var etablert i Norge også.

Dobbeltfradragproblematikken som ikke vektlegges i så stor grad i M&S- og Oy AA-dommen, vil ikke stå seg, da den eneste muligheten til å utnytte det endelige tapet er ved konsernbidrag.

Skatteunndragelsesproblematikken vil heller ikke stå seg mot proporsjonalitetsvurderingen ved ”endelige tap”. Årsaken til dette er at det ikke vil være mulig å utnytte tapet på noen annen måte enn å yte konsernbidrag til selskapet etter de norske reglene. Dette medfører at tapet er låst i et skatteregime. Om det er i det landet hvor det endelige tapet har oppstått eller i det landet hvor konsernbidraget skal ytes fra sine skatteregler er ikke løst, men svaret vil løse skatteunndragelsesproblematikken.¹⁷⁹

Ser man på helheten i det norske skattesystemet medfører ikke et unntak fra konsernbidragsreglene ved endelige tap et stort problem for konsernbidragssystemet, eller for selskapsretten og skatteretten generelt. Unntaket vil ikke få selskapsrettslige konsekvenser ved lovlighet av et konsernbidrag eller ved beskyttelsen av

¹⁷⁹ Spørsmålet er forsøkt løst i dom 6511-06 og 6512-06 fra Regeringsrätten, se 5.5.1

minoritetsaksjonerer. Unntaket får ikke konsekvenser for utbyttebeskatningsreglene, fordi det ikke oppstår noe gevinst utenfor Norge. Og konsekvenser får det heller ikke for de generelle konsernbidragsreglene om eierandel, eiertid eller reglene om hvordan et konsernbidrag kan ytes.

Jeg konkluderer etter vurderingen av de norske reglene at de ikke møter proporsjonalitetskravet etter "Gebhard formelen". Dette medfører at det samme unntaket som følger etter M&S-dommen finnes i norsk rett.

Med en slik konklusjon blir spørsmålet når kan man yte konsernbidrag over landegrensene. Dette drøftes videre nedenfor. I drøftelsen legges det til grunn at de norske reglene tolkes som min konklusjon overfor, at M&S-dommen gjelder for de norske konsernbidragsreglene.

5.5 Når kan konsernbidrag ytes over landegrensene

5.5.1 "Final losses/endelige tap"

Å inngående analysere hva "Final losses" innebærer vil bli for omfattende for oppgaven, men en viss innføring er nødvendig for å se hvilken konsekvens EØS-avtalen har på de norske reglene.

EF-domstolen har ikke utviklet prinsippet lenger enn at tapet skal være endelig både tidsmessig og etter personperspektivet. At tapet skal være endelig menes at det ikke skal kunne utnyttes fremover (carry forward) eller bakover i tid (carry back). Med personperspektivet menes at tapet ikke skal kunne overføres til noen andre selskaper. Slik at det ikke kan brukes mot et annet selskap innenfor konsernet (hvis det for eksempel er flere døtre i samme land, slik at underskuddet kan utnyttes der.)¹⁸⁰

¹⁸⁰ Sak C-446/03 note 55

I artikkelen til Isenbaert og Valjemark settes det opp en rekke tilfeller hvor de mener at ”final loss” oppstår¹⁸¹, men det er usikkert om alle gjelder. Hvilket skatteregime tapene skal beregnes etter, og på hvilket tidspunkt konsernbidraget kan ytes, er også uløste spørsmål. Disse problemene vil sannsynligvis skape vanskeligheter for norske skattemyndigheter. Problemene har vært drøftet og løst i Sverige¹⁸², og løsningene som foreslås der har overføringsverdi til norsk rett.

I sak 6511-06 avgjorde Regeringsrätten at tapet må være endelig for at det skulle kunne ytes grenseoverskridende konsernbidrag. I saken var det kun for det nederlandske datterselskapet som skulle likvideres at tapet var endelig. At konsernbidraget ikke ville bli skattepliktig i Nederland ble ikke vektlagt; domstolen kom til at kravet i Oy AA-dommen om beskatning av konsernbidraget ikke gjaldt ved ”endelige tap”. Regeringsrätten sa også at det var tapene frem til det siste hele regnskapsåret som kunne utnyttes, ikke de som oppsto i likvidasjonsåret. Når det gjaldt hvilket lands skatteregler som skulle brukes for beregningen av underskuddet, kom Regeringsrätten til at det ikke kunne gis fradrag for et beløp som oversteg underskuddet, og som ikke kunne utnyttes i datterselskapets hjemstat. Beløpet kunne heller ikke overstige underskuddet beregnet etter svenske regler. Beløpet skulle derfor beregnes til det laveste av de to beløpene (laveste beløps prinsipp).

Retningslinjene som ble satt i denne dommen følges opp i Regeringsrättens dommer 7322-06 og 7444-06. I dom 7322-06 godtar Regeringsrätten at konsernbidrag kan ytes ved likvidering av et nederlandsk selskap, men de avviser at det kan ytes konsernbidrag til et italiensk selskap, selv om tapet er endelig. Dette kommer av at skattereglene i Italia kun gir fradragsrett for tap i 5 år. Domstolen kommer til at det ikke er rimelig at Sverige skal måtte avhjelpe andre staters mindre sjenerøse regler om underskuddsfremføring. Dette setter en

¹⁸¹ Se 4.4.5 og Isenbaert, *EC Tax Review*, 2006/01 s. 15

¹⁸² Problemstillingen har vært drøftet i Pelin, *Skattenytt* 2006 s. 443, Barenfeld, *Svensk skattetidende* 9/2006 s. 32 følgende, Johansson, *Skattenytt* 2007 s. 226 og Holmdal og Ohlsson, *Skattenytt* 2008 s. 22-23 og Regeringsrättens dommer: 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1648-07, 1650-07, 1651-07, 1652-07, 3628-07 og 1267-08.

klar begrensning for hva endelige tap innebærer, ved at det ikke godtas at andre lands ugunstige skatteregler skal medføre en rett til konsernbidrag. Regeringsrätten avviser også i dommen det svenske skatteverkets argumentet om at Oy AA måtte tolkes som en godtagelse av de svenske konsernbidragsreglene. I dom 7444-06 kom Regeringsrätten til at det ikke kan ytes konsernbidrag hvis tapene ikke er endelige selv om de ikke kan utnyttes i ”overskuelig tid”.

I Regeringsrättens dom 1651-07 kommer de til samme resultat som i 7322-06, og sier at de svenske konsernbidragsreglene ikke er i strid med fellesskapsretten når det nektes at det kan ytes konsernbidrag siden de italienske underskuddsfremføringsreglene er tidsbegrenset.

I den siste saken som ble avgjort i den svenske skatterettsnemnden, dom 6511-06, fulgte Regeringsrättens opp og sa at ”Final losses” oppstod det året da likvidasjonen ble avsluttet. De sa også at ved fusjon skulle prinsippene etter M&S-saken legges til grunn, og da kunne fradrag gis når fusjonen ble gjennomført. Tap som oppsto mens selskapet ble likvidert kunne ikke utnyttes.

På basis av dette kan man konkludere med at ”Final losses” er tap som ikke kan tilbakeføres eller fremføres, og som ikke kan utnyttes på en annen måte i konsernet. Videre kan man fra Regeringsrättens praksis konkludere med at ”Final losses” kan oppstå i likvidasjonstilfeller og ved fusjon, men ikke ved underskuddsfremføringsregler som er tidsbegrensede.

5.5.2 I hvilke situasjoner kan konsernbidrag ytes

5.5.2.1 Konsernbidrag nedover

Ytelse av konsernbidrag fra et norsk morselskap til utenlandsk datterselskap i EØS er kjernen i unntaket som har oppstått etter M&S-dommen. De britiske reglene er ikke lik de norske, men etter at man har kommet til at M&S-dommen har innvirkning på de norske reglene, er det klart at det kan ytes konsernbidrag fra mor til datter. Denne tolkningen er i

samsvar med hva Regeringsrätten har konkludert med i 6511-06, 6512-06, 7322-06, 7444-06, 1651-07, og 1267-08.

5.5.2.2 Konsernbidrag oppover

Om det kan ytes konsernbidrag fra en norsk datter til utenlandsk mor som i Oy AA-dommen, er mer tvilsomt. Det er riktignok viktig å observere at det ikke var spørsmål om endelig tap i Oy AA-dommen. I og med at forutsetningene i dommene er forskjellige er det ikke selvsagt at Oy AA-dommen medfører en slik begrensning i M&S-dommen. Dahlberg antar at konsernbidrag kan ytes i begge tilfellene når det utenlandske selskapet har endelige tap.¹⁸³ Isenbaert og Valjemark konkluderer også med dette.¹⁸⁴ Dette skiller seg fra hva den Svenske Regeringsrätten har konkludert med. I sak 6512-06 nektet den konsernbidrag fra et svensk datterselskap til et utenlandsk morselskap. Denne saken var i utgangspunktet fra før Oy AA-saken var avgjort, men domstolen sa at det fremgikk av M&S-dommen at EF-domstolen ikke ønsket at en slik valgmulighet skulle foreligge. Når Regeringsrätten avgjorde anken forelå Oy AA-dommen, og Regeringsrätten fant at det ikke kunne anses å stride mot fellesskapsretten å nekte fradrag for slike konsernbidrag.

At det skal skilles så markant mellom morselskap og datterselskap kan virker noe strengt. Når et tap er endelig, er forutsetningen at det ikke kan utnyttes på noen som helst annen måte enn ved konsernbidrag. At retningen av konsernbidraget skal ha stor betydning kan derfor virke urimelig. Denne tolkningen vil nemlig skape et markant skille mellom norske døtre til norsk mor og norske døtre med mor etablert i EØS. At konsernbidrag skal kunne ytes alle veier innenfor konsernstrukturen, er også i tråd med de norske reglene om konsernbidrag.¹⁸⁵

¹⁸³ Dahlberg, *Skattenytt* 2007 s. 627

¹⁸⁴ Isenbaert *EC Tax Review*, 2006/01 s. 16

¹⁸⁵ Argumentet gjøres om de Svenske konsernbidragsreglene i Johansson i *Skattenytt* 2007 s. 228

Hovedsakelig blir spørsmålet om den samme proporsjonalitetsvurderingen kan legges til grunn ved konsernbidrag oppover som nedover. I Oy AA-dommen legges det til grunn at dette ikke er tilfelle. Årsaken til at tilfellene er ulike er at hensynet til fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene blir berørt forskjellig.

Ved ytelse av konsernbidrag fra morselskap etablert i Norge til datterselskap etablert i EØS, blir ikke beskatningskompetansen til medlemsstaten forskjøvet. Det endelige tapets innvirkning ville blitt lik for medlemsstaten om det hadde blitt yt til et datterselskap i medlemsstaten, eller til et datterselskap i en EØS-stat.

Ved ytelse av konsernbidrag ifra et datterselskap til et morselskap med endelig tap vil skattefundamentet til medlemsstaten datterselskapet var etablert i blitt reduseres. Dette skjer fordi overskuddet føres oppover i konsernkjeden, og ut av landets kontroll. Fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstaten vil bli forskjøvet ved at et overskudd overføres, uten beskatning og ut av landet. Hensynet til helheten i skattesystemet blir også berørt annerledes ved at konsernbidraget vil bli overført skattefritt ut av landet, uten mulighet for at overføringen vil ende opp tilbake i Norge.

En enkel forklaring på situasjonen er at når et morselskap yter konsernbidrag gir den i realiteten penger til seg selv, ved at den eier datterselskapet den gir konsernbidraget til. På den andre siden, når et datterselskap yter konsernbidrag gir den ifra seg overskuddet. Slik at selskapets verdi reduseres tilsvarende beløpet, mens konsernet har samme verdi totalt. Denne vesensforskjellen får stor betydning for skille mellom ytelse av grenseoverskridende konsernbidrag nedover og oppover i konsernet.

Jeg legger vekt på den forskjellige situasjonen et datterselskap og et morselskap i Norge betyr for beskatningskompetansen. Og selv om det finnes hensyn som tilsier at konsernbidrag også kan ytes oppover i konsernkjeden, konkluderer jeg med at det at det ikke er mulig for at norske datterselskaper å yte konsernbidrag over landegrensene etter unntaket ved endelige tap.

5.5.2.3 Konsernbidrag sidelengs

Sidelengs konsernbidrag over landegrensen innebærer i denne sammenhengen konsernbidrag fra et datterselskap til et søsterselskap i EØS og som har et morselskap innenfor EØS. Disse tilfellene har den Svenske Regeringsrätten også avgjort i samsvar med hva Skatterättsnämnden har sagt. I dommene 1648-07, 1650-07 og 3628-07 ble det ikke godtatt å yte konsernbidrag over landegrensen, i dom 1650-07 uttalte Regeringsrätten ”den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämning som följer av EG-domstolens praxis inte kan anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i EG-domstolens avgörande i M&S-dommen, dvs. överföring av definitiva förluster från utländska dotterföretag till ett inhemskt moderföretag”¹⁸⁶.

I tilfeller hvor det foreligger endelige tap i et datterselskap i EØS som har morselskap utenfor EØS, blir det et spørsmål om dette hindrer konsernbidrag fra et norsk datterselskap. Den Svenske Regeringsrätten behandlet et slikt tilfelle i dom 1652-07, hvor de konstaterte at etableringsfriheten innenfor EU ikke kunne påberopes når moderselskapet hadde sitt sete utenfor EU (EØS).

De samme argumentene som anføres under ytelse av konsernbidrag oppover vil gjelde for konsernbidrag sidelengs, og jeg konkluderer med at det ikke foreligger anledning til å yte slike konsernbidrag etter norsk rett.

5.6 Min Konklusjonen om konsernbidragsreglene

De norske konsernbidragsreglene må anses i hovedtrekk å være i overensstemmelse med fellesskapsretten. I tilfeller som i Oy AA-dommen vil det aldri kunne ytes konsernbidrag. Ut i fra min analyse er det kun når det oppstår endelige tap at det kan oppstå en strid mellom de norske reglene og EØS-avtalen. I situasjoner hvor det oppstår endelig tap, vil det være mulig å foreta konsernbidrag fra norske morselskaper til døtre innenfor EØS. For norske døtre til selskaper i EØS, konkluderer jeg med at det ikke åpnes for å kunne yte konsernbidrag.

¹⁸⁶ S. 2

6 Avsluttende bemerkninger

De norske konsernbidragsreglene har allerede blitt endret for å være i tråd med EØS-avtalens regler om etableringsfrihet.¹⁸⁷ At denne endringen ikke var uttømmende i forhold til EØS-avtalen uttalte finansdepartementet i forarbeidene til endringen.¹⁸⁸ Konklusjonen min i oppgaven er at de norske reglene helhet ikke er i overensstemmelse med fellesskapsretten.

Om de norske konsernbidragsreglene skal tolkes i lys av fellesskapsretten slik jeg gjør, er usikkert. Og om min tolkning om at datterselskaper også skal kunne yte konsernbidrag er enda mer usikkert. Et definitivt svar vil man ikke få før spørsmålene om grenseoverskridende konsernbidrag prøves for domstolen, som forhåpentligvis får en veiledende forhåndsuttalelse fra EFTA-domstolen. For de norske reglenes del kan sakene som har blitt avgjort i den svenske domstolen brukes som veiledning, før eventuelt EF- eller EFTA-domstolen får problemstillingen opp til behandling.

Det ”lille” unntaket som jeg har kommet til at foreligger, betyr likevel ikke at beskyttelsen av det norske skatteregimet ikke må anses å være i god behold. Dette er en av forutsetningene for at unntaket eksisterer. Det er bare i få tilfeller at konsernbidrag kan ytes, og farene for skatteunndragelse er små, i og med at tapet ikke kan fradras på noen annen måte. Beskatningskompetansen er også i behold siden unntaket kun gjelder for et så snevert område som ”endelig tap”.

At EF-domstolen har vært så tilbakeholden i sakene om konsernbidrag er et tegn på at den ønsker å respektere at nasjoner på beskatningsområdet har et sterkt ønske om suverenitet, og at stater ønsker beskyttelse mot provenytap. Dette skyldes trolig at skatteinntekter utgjør en stor del av en stats finansiering. Det kan også ha med at det ved flere anledninger har vært forsøkt å innlemme ”konsernbidragsregler” i fellesskapsretten, uten at de har blitt

¹⁸⁷ Endring 9. des. 2005

¹⁸⁸ Ot.prp. (2005-06) avsnitt 16.1

vedtatt.¹⁸⁹ At EF-domstolen flere ganger har tolket fellesskapsretten utover det som var intensjonen i utgangspunktet, er det ingen tvil om, men at den skal drive med klar rettsskapende virksomhet innenfor et område som EU-landene ikke ønsker, har domstolen kanskje ansett som litt for ambisiøst.

Når man ser på dommene som har blitt omtalt over, kan M&S-dommen og Oy AA-dommen være tyde på at EF-domstolen har strukket seg så langt den ønsker når det gjelder å gripe inn på direkte beskatningens område. Det kan virke som EF-domstolen føler at fellesskapsretten har nådd et punkt hvor den mener at dens kompetanse til å utvide fellesskapsretten, på direkte beskatningens område, ikke strekker seg lenger. Rettssetningen som kan utledes av dommene er snever og åpner kun for at det kan foretas grenseoverskridende overføringer i svært få tilfeller. I de tidligere dommene har domstolen strukket seg betydelig lenger i å vurdere regler til å være i strid med fellesskapsretten. Domstolens uttalelse i Oy AA-dommen om at skattesystemet må sees på helhetlig, kan være et tegn på at domstolen gir statene et større spillerom i å utforme sine egne skattesystemer i tiden fremover.

¹⁸⁹ Bl.a. den Europeiske Kommissjonens foreslåtte, 6 des. 1990 COM(90)595, og så tilbaketrukkede, 11 des. 2001 COM(2001)763 taps direktiv ('Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States'). Og den 19 des. 2006 oppfordret den Europeiske kommissjonen medlemsstatene til å i hvert fall innføre en rett til grenseoverskridende tapsutgjemning for den situasjonen som gjaldt i M&S. Kommissjonen kalte tilfellet for "vertical upward", se kommissjonens MEMO/06/499.

7 Litteraturliste

7.1 Lover

Lov om skattelegging av formue og inntekt av 1999 nr. 14

Lov om aksjeselskaper av 1997 nr. 44

Lov om allmennaksjeselskaper 1997 nr. 45

Lov om ligningsforvaltning av 1980 nr. 24

Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v 1992 nr. 23

7.2 Dommer

7.2.1 Norske

Rt. 2000 s. 1811 (Finanger)

Rt. 2002 s. 391 (Jo-bilaget fruktprodukter)

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2004 s. 1331 (Aker-Maritime)

Rt. 2005 s. 1365 (Finanger II)

RG 2005 s. 1542 (Fokus bank)

7.2.2 Svenske

Regjeringsrättens dom nr. 6511-06

Regjeringsrättens dom nr. 6512-06

Regjeringsrättens dom nr. 7322-06

Regjeringsrättens dom nr. 7444-06

Regjeringsrättens dom nr. 1648-07
Regjeringsrättens dom nr. 1650-07
Regjeringsrättens dom nr. 1651-07
Regjeringsrättens dom nr. 1652-07
Regjeringsrättens dom nr. 3628-07
Regjeringsrättens dom nr. 1267-08

7.2.3 EF- og EFTA-domstolen

Sak C-120/78, *Cassis de Dijon*
Sak C-270/83, *Avoir Fiscal*
Sak C-204/90, *Bachmann*
Sak C-300/90, *Kommisjonen mot Belgia*
Sak C-19/92, *Gebhard*
Sak C-1/93, *Halliburton*
Sak C-415/93 *Bosman*
Sak C-55/94, *Kraus*
Sak C-250/95, *Futura*
Sak C-264/96, *ICI*
Sak C-200/98, *X AB og Y AB*
Sak C-168/01, *Bosal*
Sak C-315/02, *Lenz*
Sak C-319/02, *Manninen*
Sak C-446/03 *Marks & Spencer*
Sak C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*
Sak C-471/04, *Keller Holding*
Sak C-231/05 *Oy AA*
Sak C-104/06, *Commission v Sweden*

Sak E-9/97 *Sveinbjörndottir*
Sak E-4/01 *Karlsson*

7.3 Artikler

Gejms-Onstad, Ole. EØS-avtalen og norsk beskatningsmyndighet. I: *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*. Årg. 12, 1994 side 3-40

O'Shea, Tom, "News Analysis: Finland's Intragroup Financial Transfer Rules Compatible With EU Law", *Tax Notes International*, August 13, 2007, volume 47, number 7, p. 634

O'Shea, Tom, "Marks and Spencer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, justification and proportionality", *EC Tax Review*, 2006/2 s. 66-82

Ongre, Kjerstin, "Marks & Spencer-saken", *Revisjon og regnskap*, Årg. 76, nr 1(2006) s. 59-60

Isenbaert, Mathieu og Valjemark, Caroline, "M&S judgment: the ECJ caught between a rock and a hard place", *EC Tax Review*, 2006/1 s. 10-17

Dahlberg, Mattias, "Rättsfall: EG-domstolens dom i C-446/03 Marks & Spencer", *Skattenytt* årg. 78 nr. 3 2006 s. 142-146

Johansson, Linnéa, "Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget", *Skattenytt* årg. 57 nr. 5 2007 s. 224-232

Dahlberg, Mattias, "Skattenytt internationellt: Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – mål C-231/05 Oy AA", *Skattenytt* årg. 57 nr. 10 2007 s. 626-628

Holmdahl, Erik og Ohlsson, Fredrik, "Visst gäller Marks & Spencer!", *Skattenytt* årg. 58 nr 1-2 2008 s. 18-22

Barenfeld Jesper, ”Marks & Spencer – rätten till gränseöverskridande resultatutjämnning inom EU, *Svensk skattetidning* årg. 78 nr.1 2006 s. 27-40

”Konsernbidrag over landegrensene”, *Revisjon og Regnskap* årg. 79 nr. 2 (2009) s. 56-59

Thor Leegaard og Eivind Furuseth ”*EØS-avtalens betydning for norske skattytere*”, verdt å vite utg. 07/08 s. 130-132

7.4 Internett artikler

Lorentzen, Trine A. og Aasen Lars, ”Konsernbidrag og skatt Del II”. *Revisjon og regnskap*, Årg. 78, nr. 4 (2008), http://revreg.pdc.no/utskrift.php?seks_id=89588 [sitert 26. april 2009]]

Martinsen, Vegard, ”*Beskatningens begredelige historie*”, http://www.dnof.no/index.php?option=com_content&task=view&id=54&Itemid=2 [sitert 26. april 2009]

7.5 Litteratur

Zimmer, Fredrik (Red.). *Bedrift, Selskap og Skatt* (4. Utg.) Oslo 2006

Bullen, Andreas. *EU, EØS og Skatt* (1. Utg.) Oslo 2005

Sejerstad m.fl., *EØS-rett* (2. Utg.) Oslo 2004

Dajani, Omar G m.fl., *EØS-avtalen og norsk skatterett* (1. Utg.) Oslo 2003

Woxholt, Geir, *Selskapsrett* (2. Utg.) Oslo 2007

7.6 Traktater

ODA-avtalen

EF-traktaten

7.7 Forarbeider, uttalelser m.v.

Utv. 1995 s. 105 FIN

Utv. 1995 s. 106 FIN

Utv. 1995 s. 481 FIN

Utv. 2003 s. 796 Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 9. April 2003

Utv. 2002 s. 193 SFS

Utv. 2004 s. 1188

Utv. 2007 s. 244 SFS

BFU 28/03

BFU 22/05

NOU 1989: 14 Bedrifts- og kapitalbeskatning – en skisse til reform

Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) Om lov om endringer av 19. Juni 1969 nr. 71 om særregler for skattelegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

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

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – Lovendringer

Ligningens ABC 2007/08

7.8 Utenlandske forarbeider, uttalelser m.v.

7.8.1 Svenske

Prop. 2007/08:1, volym 1, s. 118

8 Lister over tabeller og figurer m v

Figur 1: Konsernstruktur

Figur 2: Konsernstruktur med flerleddet eierskap

Figur 3: Konsernstruktur med indirekte eierskap

Figur 4: Minoritetsaksjonær eksempel

Figur 5: Konsernstrukturen i M&S-saken

Figur 6: Overføringen i Oy AA-saken