

# Konsernbidrag og innføringen av konsernunntaket

Forholdet mellom reglene og den EØS-rettslige siden med utgangspunkt i departementets forutsetninger ved vedtagelsen av konsernunntaket med noen selskapsrettslige og skatterettslige betraktninger

Kandidatnummer: 668

Leveringsfrist: 25. november 2012 kl. 12.00

Antall ord: 15 135





## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>2</b>
1.1	Problemstilling.....	2
1.2	Den videre fremstilling.....	3
1.3	Rettskilder og metode.....	4
1.4	Skatterettslige og selskapsrettslige hensyn og prinsipper.....	5
<b>2</b>	<b>BAKGRUNN.....</b>	<b>9</b>
2.1	Konsernbidrag .....	9
2.2	Fritaksmetoden, treprosentregelen og konsernunntaket .....	10
2.2.1	Fritaksmetoden.....	10
2.2.2	Symmetriproblemet.....	12
2.2.3	Treprosentregelen.....	13
2.2.4	Konsernunntaket .....	14
<b>3</b>	<b>OBJEKT.....</b>	<b>16</b>
3.1	Verdioverføring .....	16
3.1.1	Det skatterettslige utbyttebegrepet.....	17
3.1.2	Armlengdeprinsippet.....	19
3.1.3	Ulovlig utbytte .....	21
3.2	Lovlighetsvilkåret.....	21
3.2.1	Lovlig utdelt og lovlig i henhold til aksjelovens regler .....	21
3.2.2	Selskapsrettslige betraktninger i skatterettslige vurderinger.....	22
3.2.3	Vesentlighetskrav .....	23
3.2.4	Opphevelsen av lovlighetskravet for fusjon og fisjon.....	24
3.2.5	Selskapsrettens gjennomslagskraft.....	26
3.2.6	Lovlighetskravet for utenlandske selskaper .....	27
3.2.7	Konsekvenser av at lovlighetskravet ikke er oppfylt .....	29

<b>4</b>	<b>SUBJEKT .....</b>	<b>30</b>
4.1	«Konsern» .....	30
4.1.1	Selskapsrettslig konsern .....	31
4.1.2	Skatterettslig konsernbegrep .....	32
4.1.3	Identifikasjon .....	34
4.1.4	Minoritetsseiere i giverselskapet .....	34
4.1.5	Minoritetsaksjonær i mottagerselskapet .....	35
4.1.1	Innsnevring av minoritetsvernet i konsernforhold .....	36
4.2	Norske selskaper .....	37
4.2.1	«Hjemmehørende vilkåret» .....	37
4.3	Virksomhetsvilkår .....	38
<b>5</b>	<b>UTENLANDSKE SELSKAPER .....</b>	<b>39</b>
5.1	Hva er et utenlandsk selskap? .....	39
5.2	Utfordringer .....	39
5.2.1	Symmetrihensynet .....	39
5.2.2	EØS-avtalens innvirkning .....	40
5.3	Hjemmehørende innenfor EØS .....	41
5.3.1	Tilsvarende vilkåret .....	41
5.3.2	Morselskapet .....	43
5.3.3	Begrenset skatteplikt .....	44
5.3.4	Konsernbidrag .....	45
5.3.5	Konsernunntaket .....	47
5.3.6	Reelt etablert og reell virksomhet .....	49
5.3.7	Reelle forhold som grunnlag for konsernbidrag .....	51
5.3.8	Departementets EØS-rettslige begrunnelse for konsernunntaket .....	51
5.4	Hjemmehørende utenfor EØS .....	53
5.4.1	Skatteavtaler .....	53
5.4.2	Tilsvarende vilkåret .....	53

<b>6</b>	<b>MATERIELLE OG FORMELLE VILKÅR .....</b>	<b>55</b>
6.1	Utbyttereglene .....	55
6.2	Beslutning av generalforsamling .....	55
6.3	Verdibegrensning: alminnelig skattepliktig inntekt .....	56
	6.3.1 Sirkelkonsernbidrag .....	57
	6.3.2 Overskridelse.....	58
6.4	Tidsbegrensning.....	59
6.5	Når må vilkårene være oppfylt? .....	59
6.6	Retning.....	60
	6.6.1 Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap .....	61
6.7	Virkning.....	62
<b>7</b>	<b>KONKLUSJON OG AVSLUTTENDE BEMERKNINGER .....</b>	<b>64</b>
	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>68</b>



# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling

I 2011 fikk sktl. § 2-38 (6) c) et unntak fra fritaksmetodens anvendelsesområde for utbytte i konsern («konsernunntaket»)<sup>1</sup>. Regelen gjelder fra og med inntektsåret 2012. Etter konsernunntaket vil en konsernintern overføring av utbytte bli fritatt for beskatning på tre prosent av utbyttet («treprosentregelen») som ellers følger av sktl. § 2-38 (6) a).

I forarbeidene til lovendringen i sktl. § 2-38 (6) ble det fremholdt at det er uheldig at en utbytteoverføring vil rammes av tre prosent skatt når selskapet uansett kan velge skattefritt konsernbidrag.<sup>2</sup> I tillegg ble det gitt uttrykk for usikkerhet om konsernbidragsreglenes forhold til EØS-avtalen, fordi de er «hovedsakelig kun tilgjengelig for norske selskaper».<sup>3</sup> Departementet la til grunn at det er «svært begrensede muligheter for tilsvarende skattefrie utdeling mellom norske og utenlandske selskaper uten at treprosentregelen slår inn, jf. § 10-4 annet ledd.»<sup>4</sup> For å kompensere dette, ble konsernunntaket gitt tilsvarende anvendelse for selskaper hjemmehørende i EØS som for norske selskaper.<sup>5</sup>

Departementet går langt i å hevde at konsernunntaket og konsernbidrag får tilsvarende anvendelse og at konsernunntaket reduserer usikkerheten til EØS-avtalen. Men dette blir ikke nærmere begrunnet. Med utgangspunkt i en gjennomgang av vilkårene skal oppgaven derfor belyse forholdet mellom konsernbidragsreglenes og konsernunntakets anvendelsesområde og departementets forutsetning om at konsernunntaket ville redusere risikoen for konflikt med EØS-avtalen vedrørende skattefrie overføringer i konsern.

---

<sup>1</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 142.

<sup>2</sup> l.c.

<sup>3</sup> ibid. s. 140.

<sup>4</sup> ibid. s. 142.

<sup>5</sup> l.c.

Både konsernbidrag og konsernunntaket omfatter selskaper som inngår i et konsern. Det skatterettslige utgangspunktet om at hvert selskap er et selvstendig skattesubjekt, at de lignedes hver for seg og at skatteposisjonene tilordnes det enkelte selskap, jf. sktl. § 2-2 (1) a) gjelder også for selskaper i konsern.<sup>6</sup> Det enkeltes selskaps interesser må derfor avveies mot konsernets interesser. Derfor vil oppgaven også være innom de selskapsrettslige og skatterettslige hensyn som gjør seg gjeldende i konsernforhold, med utgangspunkt i konsernbidragsreglene og konsernunntaket.

Oppgaven avgrenses til å behandle overføringer i konsern mellom aksjeselskaper, slik de defineres i asl. § 1-1 (2). Utgangspunktet er norske aksjeselskaper (også benevnt selskaper). Der utenlandske selskaper omhandles, vil dette fremgå. Ettersom oppgaven fokuserer på aksjeselskaper, omtales ikke blandede konserner.

Videre avgrenses oppgaven mot særlovgivningen og regler tilknyttet andre type aksjeselskaper enn de som omfattes av de ordinære reglene. Petroleumsbeskatningen behandles ikke.

## **1.2 Den videre fremstilling**

I kapittel 1.3 vil rettskilder og hensyn som gjør seg særskilt gjeldende på selskapsrettens og skatterettens område gjennomgås. Hensynene som fremstilles her er sentrale for bakgrunnen og tolkningen av reglene som oppgaven omhandler. Deretter vil jeg gå inn på reglene om konsernbidrag i sktl. §§ 10-2 til 10-5 og det nye konsernunntaket under fritaksmetoden i sktl. § 2-28 (6) c).

Under gjennomgangen av reglene skal det først sies litt om bakgrunnen og de hensyn

---

<sup>6</sup> Rt. 2006 s. 1232, Rt. 2002 s. 456 og NOU 1996:3 s. 86.



regelsettene er ment å ivareta gjennom kapittel 2. Deretter behandles den objektive siden i kapittel 3, så den subjektive siden av reglene i kapittel 4. Utenlandske selskapers adgang til å benytte seg av ordningene følger som kapittel 5. I kapittel 6 gjennomgås de øvrige vilkår og begrensninger for å omfattes av konsernbidragsordningen og konsernunntaket. Til slutt kommer oppsummering og avsluttende bemerkninger i kapittel 7.

### **1.3 Rettskilder og metode**

Oppgaven er basert på tradisjonell, norsk rettskildelære og metode.

Både konsernunntaket og konsernbidrag er forankret i formell lov. Konsernbidragsreglene har sin hjemmel i sktl. § 10-2 til § 10-4 og konsernunntaket i sktl. § 2-38 (6) c).

Ved nye lover, eller lovendringer, kan forarbeidene spille en særlig sentral rolle ettersom dette ofte kan være det eneste å forholde seg til.<sup>7</sup> Konsernunntaket er en ny bestemmelse og det foreligger ikke mye rettskildemateriale foruten forarbeidene. Forarbeidene utgjør dermed en viktig rettskildefaktor og fremstillingen av konsernunntaket baserer seg på de.<sup>8</sup> Gjems-Onstad har for øvrig nevnt konsernunntaket i forbindelse med treprosentregelen i sin bok som ble utgitt juni 2012.<sup>9</sup>

Konsernbidragsreglene er derimot godt behandlet i juridisk litteratur og det foreligger dessuten en del dommer og uttalelser som bidrar til å belyse reglene.

Med utgangspunkt i departementets forutsetninger om å redusere risikoen for konflikt med EØS-retten, vil også EU-domstolens avgjørelser som belyser medlemslandenes

---

<sup>7</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 70.

<sup>8</sup> Prop.1 LS (2011-2012)

<sup>9</sup> Gjems-Onstad, op. cit s. 636.

skatteordninger være aktuelle for temaet. EØS-avtalen og EU-retten regulerer ikke direkte skattesystemet, men har en indirekte virkning gjennom de fire friheter, ikke-diskrimineringsprinsippet og statsstøtte.<sup>10</sup> Dette kom klart til uttrykk i E-1/04 Fokus Bank der EFTA-domstolen uttalte at medlemsstatene må utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten. Spesielt er retten til kapitalfrihet og etableringsfrihet sentrale for internasjonal selskapsetablering og selskapsrettslige og skatterettslige ordninger.<sup>11</sup>

#### **1.4 Skatterettslige og selskapsrettslige hensyn og prinsipper**

Grunnleggende hensyn som bedriftsbeskatningen bygger på vil ofte supplere tolkningen av rettsreglenes innhold for å unngå omgåelser og skatteunndragelser i både selskapsretten og skatteretten.<sup>12</sup> For å oppnå størst mulig sammenheng og enhet i regelverket bør tolkningsalternativene som i størst grad tilfredsstillende de grunnleggende prinsippene som loven bygger på velges dersom disse er forenlige med lovgivers formål.<sup>13</sup> Derfor gjennomgås de hensyn som er særlig aktuelle for oppgavens videre fremstilling.

De overordnede formål for skatte- og avgiftspolitikken er fra regjeringens side å sikre inntekter til fellesskapet, stimulere til en rettferdig fordeling av goder og miljøbevisste løsninger, øke sysselsettingen og styrke økonomien.<sup>14</sup>

For næringsbeskatningen er det spesielt viktig at skattene øker verdiskapningen ved å bidra til en god ressursutnyttelse i samfunnet.<sup>15</sup> Dette bidrar til en levedyktig selskapsøkonomi til

---

<sup>10</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 24.

<sup>11</sup> *ibid.* s. 9.

<sup>12</sup> Zimmer, «Lærebok i skatterett» s. 58.

<sup>13</sup> Rt. 1977 s. 566.

<sup>14</sup> Prop.1 LS (2012-2013) s. 17.

<sup>15</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2003) s. 47 og Prop.1 LS (2011-2012) s. 42.

selskapenes beste, selskapet går med overskudd fordi de tilfredsstiller markedets ønsker og behov og organiseringen muliggjør et overskudd. Samtidig gir dette staten inntekter gjennom skatter og avgifter.

Skattereglene bør utformes slik at de totalt sett stimulerer til samfunnsøkonomisk overskudd.<sup>16</sup> Målet for effektivitetshensynet er å legge til rette for å kanalisere ressurser dit hvor de har høyest avkastning.<sup>17</sup> Fritaksmetoden har til hovedformål å forhindre at samme inntekt beskattes flere ganger (kjedebeskatning), en betraktning som baserer seg på effektivitetshensynet.<sup>18</sup>

Hensynet til nøytralitet og symmetri i næringsbeskatningen legger til rette for å skape et optimalt samfunnsøkonomisk marked og underbygger dermed effektivitetshensynet.<sup>19</sup> I tillegg vil hensynet til kontinuitet også være relevant.<sup>20</sup>

Hensynet til symmetri viser seg ved at dersom en inntekt er skattepliktig, bør også kostnadene ved å innvinne denne inntekten kvalifisere for et tilsvarende fradrag.<sup>21</sup> Fradragretten bør ikke gå lenger enn skatteplikten på samme type inntekt.

Hensynet til nøytralitet taler for at ulike inntekter bør behandles mest mulig likt.<sup>22</sup> Skatteplanlegging for å minimalisere skattebyrden kan ellers komme i veien for en ellers ønskelig samfunnsøkonomisk og effektiv organisering. Ved innføringen av fritaksmetoden ble det anført et ønske om å unngå innlåsningsmekanismer og mindre effektiv omorganisering for

---

<sup>16</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49.

<sup>17</sup> I.c.

<sup>18</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 105.

<sup>19</sup> ibid. s. 49.

<sup>20</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52.

<sup>21</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49 og Zimmer, «Lærebok i skatterett» s. 33.

<sup>22</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49 og Zimmer, «Lærebok i skatterett» s. 33.

å innrette seg etter skattereglene.<sup>23</sup> Dette kan blant annet forhindres ved å ha nøytrale regler med tanke på bedriftsstruktur og organisering.<sup>24</sup> Selv om skattlegging kan være et styringsmiddel fra myndighetenes side ved å korrigere skattesubjektenes adferd, enten ved å stimulere eller motvirke en viss aktivitet, er det en grunnleggende tanke at investeringer ikke skal avgjøres ut fra skattebyrden og med dette utgjøre en konkurransevridende mekanisme.<sup>25</sup> Gjennom etableringsfriheten krever EØS-avtalen at selskaper fra andre EØS-land hovedsakelig skal likebehandles med nasjonale selskap i andre medlemsland. Sammen med en økende internasjonalisering har dette medført en utfordring for nøytralitetkravet de siste årene.<sup>26</sup> Ved innføringen av fritaksmetoden ble det vektlagt at den ville bidra til en større likebehandling av investeringer, uansett om de foretas i Norge eller i utlandet.<sup>27</sup>

Endring av selskapsstrukturen kan være nødvendig for en mer effektiv og optimaliserende løsning, både for selskapet selv og samfunnet. Skattene bør derfor legges til rette for at den mest samfunnsøkonomiske løsningen kan velges uten at det oppstår innlåsnings effekter eller legges hindringer i veien for dette.<sup>28</sup> Kontinuitetshensynet innebærer at skattene ikke skal ha avgjørende betydning for hvilken selskapsstruktur eller organisasjonsform som velges.<sup>29</sup> Også dette hensynet var fremme i vedtagelsen til fritaksmetoden, hvor det ble lagt vekt på hensynet til skattemessig likebehandling uansett organisasjonsform.<sup>30</sup>

Ut fra et selskapsrettslig perspektiv er spesielt hensynet til kreditorer og minoritetsaksjonærer av relevans. Disse vil være prisgitt majoritetens disposisjoner og stå

---

<sup>23</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004), s. 105.

<sup>24</sup> Zimmer, «Lærebok i skatterett» s. 33.

<sup>25</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49.

<sup>26</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 46 og Zimmer, op. cit. s. 33.

<sup>27</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 85 og Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) s.52.

<sup>28</sup> St.meld. nr. 19 (2003-2004) s. 105.

<sup>29</sup> Zimmer, op. cit. s. 34.

<sup>30</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52.

beskyttelsesløse dersom ikke selskapslovgivningen hadde ivaretatt deres interesser. Dette gjøres gjennom materielle og formelle vilkår om fremgangsmåte og for å disponere over selskapets egenkapital.<sup>31</sup> Dessuten kan generalklausulen i asl. § 5-21 om maktmisbruk fra generalforsamlingens side komme inn og beskytte minoritetsaksjonæren. Også lovlighetskravet kan anses som en beskyttelsesmekanisme overfor minoritetsaksjonærer og kreditorer.<sup>32</sup>

Aksjelovens regler om minoritetsvern tar sikte på å balansere hensynet til den enkelte aksjonær og en fornuftig og forretningsmessig drift av selskapet.<sup>33</sup> Vedrørende hensynet til kreditorene ble det uttalt ved innføringen av aksjeloven at dette må balanseres mot ønsket om nyetableringer og et konkurransedyktig næringsliv.<sup>34</sup> Dette er etter min mening også viktige poeng vedrørende utformingen av en velfungerende selskapsbeskatning på bakgrunn av de betraktninger departementet har lagt til grunn.

---

<sup>31</sup> Ot.prp. nr.1 (1979-1980) s. 10.

<sup>32</sup> Ot.prp. nr 1 (2004-2005) s.46.

<sup>33</sup> Ot.prp. nr. 23 (1996-1997) s. 106.

<sup>34</sup> *ibid.* s. 14.

## 2 Bakgrunn

### 2.1 Konsernbidrag

Regler om konsernbidrag ble i utgangpunktet innført ved endringslov 21. desember 1979 nr. 63 og har senere gjennomgått endringer ved lov 15. juni 1990 nr. 23 og lov 17. desember 1999 nr. 94. Etter redaksjonelle endringer ble de videreført gjennom selskapsskatteloven av 1991 og til dagens skattelov av 1999.

Arbeidsgruppen som ble nedsatt for å se på behovet for nye konsernregler tok til orde for å innføre et system for konsernselskaper i tråd med det som kunne oppnås med fusjon, basert på likhetene mellom organisasjonsformene. På tross av likheten ved styring og økonomi, ga de gamle utbytte- og avskrivningsreglene et incentiv til å velge fusjon fremfor konserndannelse. Arbeidsgruppen anbefalte derfor at konsern skulle ha samme mulighet til inntektsutjevning mellom selskapene. En mer nøytral skattlegging ble antatt å forhindre uhensiktsmessige selskapsstrukturer, illojale skattetransaksjoner og bidra til å opprettholde levedyktigheten for selskaper dersom de havnet i en midlertidig vanskelig situasjon.<sup>35</sup>

Konsernbestemmelsene skulle gi selskapene mulighet til å kanalisere verdier dit de ut fra en forretningsmessig vurdering kunne utnyttes best innen samme konsern, uavhengig av det enkelte selskaps årsresultat.<sup>36</sup> Det ble derfor åpnet for at konsernselskapene skulle ha muligheten til å avregne overskudd i ett selskap mot underskudd i et annet og for at mottageren skulle ha mulighet til å bygge opp overskudd. Konsernbidrag kan på den måten også benyttes som utjevningsmekanisme, ved å redusere konsernets totale skattepliktige

---

<sup>35</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 2.

<sup>36</sup> *ibid.* s. 9.

overskudd.<sup>37</sup> I tillegg ville det redusere behovet for kontroll med skjulte overføringer dersom det ble åpnet for lovlig kapitalflyt mellom konsernselskapene.<sup>38</sup>

Ved konsernbidrag blir ikke overføringen direkte skattefri, mottager får skatteplikt, jf. sktl. § 10-3 (1) men dette kompenseres med fradragsrett for giver, jf. sktl. § 10-2 (1) slik at konsernet som helhet får en skattefordel og overføringen får samme karakter som en skattefri overføring.

## **2.2 Fritaksmetoden, treprosentregelen og konsernunntaket**

### **2.2.1 Fritaksmetoden**

Fritaksmetoden ble innført ved lov 10. desember 2004 nr. 77. Bestemmelsen avløste RISK-reglene (innført ved skattereformen 1992) for gevinst-/tapsberegning fra og med 26. mars 2004 og for godtgjørelsesreglene for aksjeutbytte fra og med inntektsåret 2004.

De tidligere RISK-reglene som ble innført ved skattereformen i 1992 skattla selskaper og privatpersoner i utgangspunktet likt for aksjeinntekter slik at det i tillegg forelå regler om realisasjons-RISK og konsern-RISK som skulle godtgjøre dette.<sup>39</sup> Innføringen av fritaksmetoden innebar en forenkling av regelverket i motsetning til tidligere.<sup>40</sup>

Hovedbegrunnelsen for å innføre fritaksmetoden var å forhindre kjedebeskatning.<sup>41</sup> Kjede-  
beskatning innebærer at samme inntekt skattlegges flere ganger gjennom samme eierkjede.

---

<sup>37</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 6.

<sup>38</sup> I.c.

<sup>39</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 53.

<sup>40</sup> ibid. s. 52.

<sup>41</sup> ibid. s. 53.

Dette ønsket departementet å unngå ettersom det kan føre til uønskede og uhensiktsmessige omorganiseringer.<sup>42</sup> Dessuten innebærer fritaksmetoden en forbedring av kapitalmobiliteten sammenlignet med RISK-systemet og den forhindrer i større grad innlåsningsmekanismer.<sup>43</sup> Målet er at selskapene skal organiseres ut fra hva som er forretningsmessig hensiktsmessig og ikke ut fra skattemessige betraktninger.<sup>44</sup> Å fritta for beskatning på utbytte mellom selskapsaksjonærer forhindrer at selskapene beholder kapitalen internt i selskapet for å unngå den latente skatteplikten som eventuelt ville realiseres ved utbytte.<sup>45</sup> På den måten kan kapitalen benyttes hvor den gir høyest avkastning og størst samfunnsøkonomisk utnyttelse.

Det ble samtidig fremholdt at myndighetene ville spare administrasjonskostnader i forhold til de gjeldende reglene og dessuten at skattyterne ville redusere sine etterlevelsese-kostnader.<sup>46</sup>

Reglene ville være i tråd med en internasjonal trend, som det pekes på i større grad utvikler seg mot skattefritak for selskapers aksjeinntekter.<sup>47</sup> Fritaksmetoden gir større likebehandling av grenseoverskridende investeringer enn de tidligere RISK-reglene, som kun fikk anvendelse for norske aksjonærer og selskaper og dermed hadde en usikker side til EØS-avtalen. Ved å gi fritaksmetoden anvendelse også for utenlandske selskap innen EØS tok departementet sikte på å rette opp dette og bringe norsk rett i samsvar med EØS-rettens fire friheter.<sup>48</sup>

---

<sup>42</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52.

<sup>43</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 108.

<sup>44</sup> St.meld. nr. 11 (2010-2011) s.101.

<sup>45</sup> l.c.

<sup>46</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 105.

<sup>47</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52.

<sup>48</sup> l.c.



Samtidig med innføringen av fritaksmetoden, ble også aksjonærmetoden for fysiske aksjonærer innført. Begge bygger på samme uttaksprinsipp, at aksjeinntekter som overgår normal, risikofri avkastning først skal beskattes når de utdeles fra selskapsstrukturen.<sup>49</sup>

Muligheten for selskaper til skattefritak for inntekt på aksjer og andre eiendeler (fritaksmetoden) reguleres av sktl. § 2-38. Overskudd blir beskattet hos selskapet som opptjener det og utbyttet blir først skattlagt hos den fysiske aksjonær ved utdeling (aksjonærmetoden).<sup>50</sup> Mellomliggende selskaper blir altså ikke beskattet.

### 2.2.2 Symmetriproblemet

Etter symmetriprinsippet og skattelovens utgangspunkt vil normalt sett fradragsrett kun gis på skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Dette utgangspunktet er førende for sktl. § 2-38 (1) der det innledningsvis heter: «... er fritatt for skatteplikt av inntekt og har ikke fradragsrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf...».

Ved innføringen av fritaksmetoden ble det antatt at sktl. § 6-1 ikke hjemlet fradragsrett for løpende kostnader relatert til inntekter under fritaksmetoden på bakgrunn av at disse inntektene var skattefrie.<sup>51</sup> Dette medførte praktiske problemer med å skille kostnader tilknyttet inntekt under fritaksmetoden fra andre, fradragsberettigede kostnader. Dessuten anså departementet det uheldig at det i konsernforhold var vilkårlig hvilket selskap som pådro seg kostnaden og hvilket som ble skattepliktig. Disse betraktninger medførte innføring av en særregel om fradragsrett i sktl. § 6-24.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52.

<sup>50</sup> l.c.

<sup>51</sup> ibid. s. 62.

<sup>52</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 63.

Sktl. § 6-24 bestemmer at vurderingen skal foretas etter det tradisjonelle skillet mellom fradragspliktige og aktiveringspliktige kostnader.<sup>53</sup> Første ledd innrømmer fradragsrett for enkelte kostnader i tilknytning til skattefri inntekt etter § 2-38: «kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Kostnader som er relatert til selve den løpende inntektservervelsen er etter dette fradragsberettiget.

For fradragsrett etter § 6-24 er det et vilkår at utgiften har en tilstrekkelig nær sammenheng med inntekten i samsvar med det alminnelige fradragsvilkåret i § 6-1.<sup>54</sup>

Kostnader til inntekts ervervelse må avgrenses mot ervervs- og realisasjonskostnader som gjennom § 6-24 (2) ikke er fradragsberettiget. Disse skal aktiveres som en del av inngangsverdien, jf. § 10-32 (2).<sup>55</sup> Dette er kostnader som relaterer seg til erverv og realisasjon av selve det underliggende objektet (aksjen). Foruten selve kostprisen omfatter dette dessuten kostnader til forhandlinger, mekler, kontraktsutforming og andre kostnader med direkte tilknytning til aksjeervervet.<sup>56</sup> Det blir derfor avgjørende for fradragsrett eller aktiveringsplikt om kostnaden knytter seg til selve den underliggende aksjen eller til aksjeinntektene som er avkastning av denne.

### 2.2.3 Treprosentregelen

Med utgangspunkt i symmetriprinsippet og at fradragsretten som fulgte av § 6-24 var for liberal og for dårlig begrunnet, ble fritaksmetoden innskjerpet gjennom treprosentregelen ved lov 12. desember 2008 nr. 99, med virkning fra 7. oktober 2008.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 63.

<sup>54</sup> I.c.

<sup>55</sup> *ibid.* s. 62.

<sup>56</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 64.

<sup>57</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 32-33.

Problemet var at fradragsretten som sktl. § 6-24 innførte, bidro til at aksjer som var eid i eierkjeder kom gunstigere ut enn om aksjene var eid direkte av en fysisk aksjonær.<sup>58</sup> Med henvisning til problemene som tidligere var diskutert i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) med å skille de ulike kostnader fra hverandre ved innføringen av § 6-24, resulterte dette i en regel om å inntektsføre en viss andel av aksjeinntekten som skattepliktig, slik det var gjort blant annet i Frankrike og Tyskland.<sup>59</sup>

Tre prosent av utbyttet som omfattes av fritaksmetoden skal etter sktl. § 2-38 (6) a) likevel anses som skattepliktig inntekt. Med andre ord er 97 prosent av inntekten skattefri. Den totale skattleggingen gjennom treprosentregelen er 28 prosent av 3 prosent av inntektene. Dette innebærer at selskapet skattlegges med en sats som utgjør 0,84 prosent av den totale verdien.<sup>60</sup>

Regelen omtales i forarbeidene som en form for «reversering av fradragsberettigede kostnader» for å kompensere for fradragsretten selskapene har på den skattefrie inntekten.<sup>61</sup>

Treprosentregelen er forholdsvis tilfeldig ettersom den relaterer seg til de totale inntektene og ikke de faktisk ervervede kostnader. Likevel ble dette antatt å være den enkleste løsningen, til sammenligning med de administrative kostnader og merarbeidet ved å vurdere om den enkelte utgiftspost er fradragsberettiget.<sup>62</sup>

#### 2.2.4 Konsernunntaket

Ved lov 9. desember 2011 ble det innført et unntak fra treprosentregelen for konsern.

---

<sup>58</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 33.

<sup>59</sup> l.c.

<sup>60</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 635.

<sup>61</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 33.

<sup>62</sup> l.c.

Endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2012.<sup>63</sup> Den vil dermed for første gang komme til anvendelse ved skatteoppgjøret 2013 for utbytte som vedtas under 2012.

Etter konsernunntaket skal selskap som mottar utbytte fra selskap tilhørende samme konsern ikke lenger betale tre prosent skatt av utbyttet. Internt i konsernet blir dermed utbyttefordelingen helt skattefri, jf. sktl. § 2-38 (6) c).

Ved innføringen av konsernunntaket i 2-38 (6) c) fremholdt departementet at adgangen til å dele ut utbytte og konsernbidrag er sammenfallende. Ved å foreta overføringen som konsernbidrag fremfor utbytte, kunne selskapene unngå treprosentbeskatningen etter fritaksmetoden. For at ikke selskapenes navn på overføringen skulle være den avgjørende faktor for skatteplikten, innførte departementet et konsernunntak for utbyttebeskatningen.<sup>64</sup>

Innføringen av konsernunntaket relaterte seg også til EØS-avtalen. Departementet hevdet i forarbeidene at konsernbidragsreglene i utgangspunktet sikter seg mot norske selskaper.<sup>65</sup> Videre hevdes det at dette innebar at norske selskaper ble gitt en videre adgang enn utenlandske selskaper til skattefri overføringer uten at treprosentregelen slo inn. Usikkerheten dette medførte om hvordan reglene sto seg i relasjon til EØS-avtalen, medførte at konsernunntaket ble utformet til også å gjelde for utbytte til og fra selskaper hjemmehørende i EØS.<sup>66</sup>

Treprosentregelen skulle avverge at aksjer i eierkjeder kom gunstigere ut enn aksjer eid av en fysisk aksjonær.<sup>67</sup> Med konsernunntaket aktualiseres igjen denne situasjonen.. Dette kan foranledige at aksjer kanaliseres til konsernstrukturer. Samtidig har konsernselskap allerede

---

<sup>63</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 143.

<sup>64</sup> *ibid.* s. 142.

<sup>65</sup> *ibid.* s. 140.

<sup>66</sup> *ibid.* s. 142.

<sup>67</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 33.

hatt mulighet for skattefritak gjennom å navngi overføringen konsernbidrag. Forskjellen fra tidligere trenger derfor ikke å bli så stor for norske selskaper.

### 3 Objekt

#### 3.1 Verdioverføring

Hva som er gjenstand for konsernbidrag fremgår ikke uttrykkelig av loven. Forarbeidene karakteriserte konsernbidrag som «ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag. Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, som f.eks. driftsmidler». <sup>68</sup>

Forarbeidene nevner også at konsernbidrag kan bestå av en forpliktelse til å betale et bestemt beløp på et senere tidspunkt.<sup>69</sup> Det følger av dette at det avgjørende for å kunne omfattes av konsernbidrag er at det er en ensidig overføring av en verdi av økonomisk karakter, uavhengig av om dette er en kontantoverføring eller en formuesgjenstand. Tjenester kan imidlertid ikke overføres som konsernbidrag. Skal konsernbidrag brukes om tjenester må dette være gjennom å ettergi et krav som tjenesten springer ut fra.<sup>70</sup>

Gjenstand for fritaksmetoden fremgår av sktl. § 2-38 (2) a). For utbytte bestemmes det i andre ledd a) at lovlig utdelt utbytte, som det fremstilles gjennom det skatterettslige utbyttebegrepet i § 10-11 (2) og (3), er omfattet av fritaksmetoden, og dermed også objekt for konsernunntaket.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

<sup>69</sup> l.c.

<sup>70</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s.557.

<sup>71</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 57.

### 3.1.1 Det skatterettslige utbyttebegrepet

Det selskapsrettslige og skatterettslige utbyttebegrepet er ikke identiske.<sup>72</sup> Skatteloven har selv en egen definisjon av begrepet «utbytte» i sktl. § 10-11 (2) (dette omtales som utbytte videre - sikter jeg til det aksjerettslige utbyttebegrepet, vil dette fremgå). Det legges til grunn at innholdet i utbyttebegrepet er det samme for bestemmelsene i skatteloven dersom det ikke foreligger klare holdepunkter for en annen løsning.<sup>73</sup> Utbyttebegrepet i § 10-11 (2) vil da i utgangspunktet være retningsgivende for den objektive siden av fritaksmetoden.

Sktl. § 10-11 (2) definerer utbytte som: «... enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær...»

Det bakenforliggende poenget er at verdiene som opptjenes i selskapet, skal anses som utbytte når det deles ut.<sup>74</sup>

Utbytte kan omfatte alt av økonomisk karakter som kan utgjøre en fordel for mottageren, og relaterer seg til det skatterettslige fordelsbegrepet.<sup>75</sup> Fordelsbegrepet omfatter en ytelse av økonomisk verdi som må avgrenses mot det som er tilgjengelig for alle og som ikke hovedsakelig er foretatt i giverens interesse.<sup>76</sup>

Fordelen kan bestå i alt som begunstiger mottageren, uansett om det er penger, formuesgjenstander, overtagelse eller ettergivelse av fordring, finansgjenstander eller tjenester.<sup>77</sup>

---

<sup>72</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 475-476.

<sup>73</sup> *ibid.* s. 474.

<sup>74</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 270.

<sup>75</sup> Gjems-Onstad, *op. cit.* s. 478.

<sup>76</sup> Zimmer, «Lærebok i skatterett» s.127-128.

<sup>77</sup> Gjems-Onstad, *op. cit.* s. 478-479 og Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s.270.

Det avgjørende er om det foreligger en overføring av en økonomisk verdi og om denne helt eller delvis er vederlagsfri. Selv om det foreligger en motytelse av en viss størrelse, men som ikke kan betraktes som adekvat kompensasjon, anses det overskytende som utbytte.<sup>78</sup> Ved ubalanse mellom ytelsene stilles strenge krav for å godtgjøre at dette ikke skyldes aksjebesittelsen.<sup>79</sup>

Utdeling kan også foregå ved skjult/maskert utbytte der realiteten bak transaksjonen er at det forekommer en vederlagsfri verdioverføring uten at det direkte kategoriseres som utbytte utad. Dette kan omfatte overføring av gjenstander, salg til aksjonær til underpris (differanse markedspris - underpris), kjøp fra aksjonær til overpris (differanse overpris - markedspris), ettergivelse av fordring, tjenester og bruksretter.<sup>80</sup>

Det skatterettslige fordelsbegrepet legger et hovedsakelighetskriterium til grunn for avgjørelsen av formålet med disposisjonen og om det omfattes av utbyttebegrepet.<sup>81</sup> I Sundal Collier-dommen ble det lagt til grunn at en fordel skal klassifiseres som et selskapsrettslig utbytte dersom det fremtrer som en «klar særfordel» for den enkelte aksjeeier.<sup>82</sup> Dette medfører en høyere terskel for å omfattes av det selskapsrettslige fordelsbegrepet enn det skatterettslige fordelsbegrepet.<sup>83</sup> Samtidig omfatter det skatterettslige utbyttebegrepet «enhver utdeling», jf. sktl. § 10-11(2), mens asl. § 3-6 lister opp de utdelinger som er selskapsrettslig utbytte. Det skatterettslige utbyttebegrepet er altså både videre og har en lavere terskel enn det selskapsrettslige.<sup>84</sup> Derfor trenger ikke et skatterettslig utbytte nødvendigvis også å utgjøre et selskapsrettslig utbytte etter aksjelovgivningen.

---

<sup>78</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 270-271 og Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 484.

<sup>79</sup> Rt. 1995 s. 1026.

<sup>80</sup> Zimmer, «Lærebok i Skatterett» s. 297.

<sup>81</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 477.

<sup>82</sup> Rt. 2000 s. 2033.

<sup>83</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 477.

<sup>84</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 476.

For at utbyttet skal gå under fritaksmetoden må overføringen tilfalle selskapet som er berettiget til å motta overføringen og som er subjekt under fritaksmetoden.<sup>85</sup> Sktl. § 10-11 (2) krever at utbyttet blir utbetalt til aksjonæren for å omfattes av utbyttebegrepet. Uansett om verdiene sluses gjennom andre selskaper, er det de reelle, bakenforliggende forhold som legges til grunn.<sup>86</sup> Dessuten må overføringen ha tilknytning til aksjeeie i selskapet, jf. «utdeling».<sup>87</sup> Det aksjonæren måtte motta som medkontrahent i en gjensidig bebyrdende avtale, med adekvat motytelse, omfattes ikke av utbyttebegrepet.<sup>88</sup>

### 3.1.2 Armlengdeprinsippet

Vurderingen om det foreligger fullt vederlag må ta utgangspunkt i en objektiv vurdering av markedsprisen og det eventuelle vederlaget.<sup>89</sup>

I konsernforhold må det tas hensyn til at konsernselskap har sammenfallende eierinteresser som kan ledes opp til morselskapet. Interessefellesskapet kan medføre at selskapene avtaler andre vilkår enn om medkontrahenten hadde vært en uavhengig part. Samtidig må de selskapsrettslige betraktninger ivaretas, ved at det kan foreligge motstridende interesser mellom selskapet som sådan og konsernet. Majoritetsaksjonærene kan stemme for en løsning som vil gå ut over det enkelte selskapet. Til vern om selskapsinteressene i disse situasjonene har aksjeloven bestemmelser i § 3-9.<sup>90</sup> Asl. § 3-9 er til for å beskytte selskapets kreditorer, minoritetsaksjeeiere og ansatte ved å sikre at selskapets kapital forvaltes forsvarlig og at disposisjonene er forretningsmessige begrunnet.<sup>91</sup>

---

<sup>85</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 56.

<sup>86</sup> Rt. 1976 s. 302 og Rt. 2001 s. 851.

<sup>87</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 285.

<sup>88</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 483.

<sup>89</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 484.

<sup>90</sup> Zimmer, op. cit. s. 431.



Prinsippet i asl. § 3-9 (1) bestemmer at konserninterne transaksjoner må baseres på «vanlige forretningsvilkår og prinsipper» og at vesentlige avtaler må nedtegnes skriftlig.

En forutsetning for at transaksjonen mellom konsernselskap legges til grunn for beskatningen, er at den er basert på forretningsmessige vilkår.<sup>92</sup> Kontraktsforholdet skal være basert på likevekt mellom partene i ytelser og øvrige vilkår.<sup>93</sup> Dersom interessefellesskapet har foranlediget en urimelig og unaturlig disposisjon som har forrykket skattegrunnlaget kan det foretas en skjønnsmessig fastsettelse av verdien.<sup>94</sup> Sktl. § 13-1 fastsetter at skjønnsfastsettelsen skal foretas dersom interessefellesskapet har medført formues- eller inntektsreduksjon hos skattyteren. Prisen skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 (3). Vurderingen baseres på «armlengdeprinsippet», som stammer fra OECDs Transfer Pricing Guidelines.<sup>95</sup> Denne innebærer at disposisjonens forretningsmessighet skal sammenlignes med en tilsvarende disposisjon mellom uavhengige parter. Om dette ikke foreligger, må disposisjonens innhold vurderes ut fra sitt innhold og selskapsinteressene.<sup>96</sup> Dersom mottaker har oppnådd en fordel og disposisjonen ut fra reelle hensyn kan ses på som en bedriftsfremmed tapsdisposisjon fra givers side, kan det imidlertid være legitimt å gå utover markedspris.<sup>97</sup>

---

<sup>91</sup> NOU 1996:3 s. 199.

<sup>92</sup> Rt. 2007 s. 1025.

<sup>93</sup> NOU 1996:3 s. 299.

<sup>94</sup> Rt. 1940 s. 598.

<sup>95</sup> Rt. 2007 s. 1025.

<sup>96</sup> l.c.

<sup>97</sup> Rt. 2003 s. 536.

### 3.1.3 Ulovlig utbytte

Det er ikke noe vilkår for å omfattes av det skatterettslige utbyttebegrepet at overføringen er lovlig. Sktl. § 10-12 (1) forutsetter at skatterettslig utbytte også kan være ulovlig utdelt.<sup>98</sup> Dette ble også lagt til grunn i Rt. 1933 s. 1080 der retten slo fast at overføringen måtte omfattes av den daværende lovs formulering «enhver annen utbetaling», til tross for at det omstridte aksjesalget ikke ble funnet å være i samsvar med aksjeloven.

## 3.2 Lovlighetsvilkåret

### 3.2.1 Lovlig utdelt og lovlig i henhold til aksjelovens regler

For konsernbidrag bestemmes det at dette må være lovlig både materielt og formelt, jf. sktl. § 10-2 (1) som henviser videre til aksjelovens regler om utbytte i asl. §§ 8-1 til 8-4, jf. asl. § 8-5 (2). Andre aksjerettslige utbyttebegrensninger kan komme til anvendelse etter en konkret vurdering.<sup>99</sup> Dersom konsernbidraget ikke er forretningsmessig begrunnet i selskapets interesse, må samtlige aksjonærer samtykke, jf. asl. § 5-21.<sup>100</sup> Dette kan skape motsetningsforhold mellom majoritetsaksjonærene og minoritetsaksjonærene ettersom konsernforholdet innebærer at majoriteten også har eierinteresser i det andre selskapet.

For konsernunntaket følger det av § 2-38 (2) a) at utbyttet må være lovlig utdelt, men uten henvisning til aksjelovgivningen. Selv om lovlighetsvilkåret i § 2-38 ikke eksplisitt henviser til aksjelovgivningen, er det lagt til grunn i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Om skatte-reformen 1992 at avgjørelsen om et utbytte er lovlig under sktl. § 2-38, skal basere seg på de selskapsrettslige utbyttereglene.<sup>101</sup> Det henvises ikke til konkrete bestemmelser, og selv om forarbeidene nevner utbyttereglene, vil jeg anta at dette ikke er til hinder for at samme

---

<sup>98</sup> Gjems-Onstad: «Norsk Bedriftsskatterett» s. 476 og s. 478.

<sup>99</sup> Andenæs: «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 467.

<sup>100</sup> l.c.

<sup>101</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 197.

regler som kan komme til anvendelse for konsernbidrag også kan komme til anvendelse for konsernunntaket.

Med at utbyttet skal være «lovlig utdelt», jf. sktl § 2-38 (2) a) innskrenker fritaksmetoden sitt utbyttebegrep til sammenligning med hva som ellers følger av det skatterettslige utbyttebegrepet i sktl. § 10-11(2) som det henviser til.

### 3.2.2 Selskapsrettslige betraktninger i skatterettslige vurderinger

At det kreves at utdelingen skal være lovlig, bør for så vidt anses som et naturlig krav. Både konsernbidrag og konsernunntaket gir skatte- og forretningsmessige fordeler. Det er ingen grunn til at ulovlige disposisjoner skal anerkjennes ved å nyte godt av disse.<sup>102</sup>

Henvisningen til aksjelovens regler om utbytte gjennom lovlighetsvilkåret ivaretar de selskapsrettslige hensyn ved utdelingen og overføringen.<sup>103</sup> I forarbeidene til innføringen av konsernbidrag nevnes det at de samme materielle begrensninger bør legges til grunn som ved utbytte for å redusere faren for unndragelse av verdier og tapping av selskapets kapitalbeholdning.<sup>104</sup> Ved å følge de samme begrensninger som utbyttereglene, relaterer overføringen seg til samme verdier som kreditorer uansett må finne seg i at kan bli disponert på en annen måte.

Henvisningen til aksjeloven innebærer ikke kun den materielle begrensningen. Hvis det kun var dette som var tilsiktet, mener jeg at bestemmelsen burde ha fått en annen formulering.

Selv om det foreligger et selskapsrettslig og et skatterettslig utbyttebegrep, viser

---

<sup>102</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 521.

<sup>103</sup> Prop.78 L (2010-2011) s. 18.

<sup>104</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

henvisningen til de selskapsrettslige reglene om utbytte at det ikke blir mye igjen av det skatterettslige utbyttebegrepet ved utbytte under konsernunntaket.

### 3.2.3 Vesentlighetskrav

Ikke alle feil medfører at konsernbidraget eller bruk av konsernunntaket avskjæres.<sup>105</sup> Om alle selskapsrettslige feil skulle tillegges skatterettslig vekt, ville dette etter Finansdepartementets syn medført uforholdsmessighet mellom feil og konsekvenser.<sup>106</sup> Det er ikke sikkert at en selskapsrettslig feil vil ha betydning for den skattemessige vurderingen, siden forskjellige hensyn ligger bak reglene. Men dersom bruddene relaterer seg til regler som skal ivareta skatterettslige hensyn, vil dette derimot anses som et sviktende grunnlag for å akseptere disposisjonen.<sup>107</sup>

Dette indikerer at mindre feil ikke nødvendigvis må tillegges betydning for den skatterettslige vurderingen selv om de ville blitt tillagt selskapsrettslig betydning. Likevel har utviklingen de siste årene gått lenger og lenger i å la de selskapsrettslige hensyn få avgjørende betydning.<sup>108</sup>

I Utv. 2003 s. 796 FIN, som for øvrig gjaldt lovlighetskravet for fusjon og fisjon som nå er opphevet, ble det uttalt at det bør legges til grunn et vesentlighetskriterium. Med henvisning til denne uttalelsen ble vesentlighetsbetraktningen videreført i Rt. 2005 s. 86, som også omhandlet fisjon. I Rt. 2011 s. 1473 vedrørende lovlighetskravet i det skatterettslige utbyttebegrepet fremholdes det at mindre vesentlige avvik fra aksjelovgivningen ikke skal komme i betraktning, men at «brudd på sentrale elementer i den selskapsrettslige

---

<sup>105</sup> Utv. 1992 s.944 FIN.

<sup>106</sup> Utv. 2003 s.796 FIN.

<sup>107</sup> l.c.

<sup>108</sup> Rt. 2008 s. 438 og Rt. 2011 s. 1473.

reguleringen av utbytte, slik som begrensninger på hva som kan utdeles, må normalt anses som vesentlige». Dommen henviser til en konkret, skjønnsmessig vurdering, men at dette ikke forhindrer at det kan opereres med typetilfeller av hva som må anses som vesentlige feil dersom det ikke foreligger særlige omstendigheter.<sup>109</sup>

Zimmer har antatt at det kan være grunn til å skille mellom materielle og prosessuelle feil og at det skal mindre til før en materiell feil anses som vesentlig.<sup>110</sup> Gjems-Onstad antar også at ikke ethvert brudd på de prosessuelle saksbehandlingsreglene medfører ugyldighet, men at de selskapsrettslige beløpsgrensene må anses som et absolutt krav.<sup>111</sup>

Forutsetningen er uansett at feilen ikke er av en slik art at den kan medføre ugyldighet om den blir påberopt.<sup>112</sup>

### 3.2.4 Opphevelsen av lovlighetskravet for fusjon og fisjon

I tillegg til lovlighetskravet i reglene for konsernbidrag, sktl. § 10-2 (1) og fritaksmetoden, sktl. § 2-38 (2) a), finnes det også lovlighetskrav i skattelovgivningen for konserninterne overføringer, jf. fsfin § 11-21-6 (1) og for skjermingsfradrag, jf. § 10-12 (1). For fusjon og fisjon gjaldt det også et lovlighetskrav i sktl. § 11-1 (2) inntil denne ble opphevet fra og med inntektsåret 2011. Lovlighetskravet ved fusjon og fisjon relaterte seg til både de selskapsrettslige og de regnskapsrettslige reglene.<sup>113</sup>

Departementet fremholdt ved opphevelsen at de viktigste reglene for skattefrihet ved fusjon og fisjon var å finne i skatteloven selv og at det derfor ble ansett unødvendig å ha en

---

<sup>109</sup> Rt. 2011 s. 1473.

<sup>110</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 445.

<sup>111</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 526.

<sup>112</sup> Utv. 2003 s.796 FIN.

<sup>113</sup> Prop.78 L (2010-2011) s. 16.

henvisning til de selskapsrettslige reglene.<sup>114</sup>

Om selve det selskapsrettslige lovlighetsvilkåret sier departementet at de selskapsrettslige reglene er fastsatt ut fra andre hensyn enn de skatterettslige. Selskapsrettslige hensyn er først og fremst for beskyttelse av private interesser, som de ansatte, aksjonærer og kreditorer. Derfor mente departementet at det var uforholdsmessig om et brudd på selskapsreglene skulle få betydning om fusjonen eller fisjonen kunne gjennomføres ettersom manglende gjennomføring vil gå utover de samme parter som selskapsretten skal beskytte.<sup>115</sup>

Departementet uttalte også at de selskapsrettslige saksbehandlingsreglene normalt sett ikke burde være avgjørende om ikke dette også tilsies av skatterettslige hensyn.<sup>116</sup>

Ved de regnskapsrettslige reglene som inngår i lovlighetskravet ved fusjon og fisjon legger departementet til grunn at det har utviklet seg et vesentlighetskriterium og viser til Utv. 2003 s. 796 FIN. I tillegg mente departementet at den sentrale oppgaven for ligningsmyndighetene burde være å kontrollere de skatterettslige sidene og ikke håndheve regnskapsrettslige regler.<sup>117</sup>

Begrunnelsen for å oppheve lovlighetsvilkåret holder seg på et prinsipielt og generelt plan. Den har like stor aktualitet og overføringsverdi til fritaksmetodens og konsernbidragsreglenes lovlighetskrav. Det kan derfor synes noe vilkårlig at det ene av vilkårene er opphevet mens de andre består når det i realiteten ikke er noen særskilt årsak eller hensyn som taler for å behandle dette annerledes enn de andre.<sup>118</sup>

---

<sup>114</sup> Prop.78 L (2010-2011) s. 18.

<sup>115</sup> l.c.

<sup>116</sup> l.c.

<sup>117</sup> l.c.

<sup>118</sup> Gjems-Onstad: «Norsk Bedriftsskatterett» s. 523.

### 3.2.5 Selskapsrettens gjennomslagskraft

Det ovenstående medfører at skatteretten tar opp deler av den selskapsrettslige og regnskapsrettslige lovgivningen.<sup>119</sup> Det har vist seg at Høyesterett har vært tilbøyelige til å la de selskapsrettslige reglene slå igjennom over den skatterettslige vurderingen og at dette medfører at hensyn som ikke er relevant i skattemessig henseende, likevel kan bli av betydning for resultatet.<sup>120</sup> Dette har vist seg gjennom avgjørelsene i Rt. 2008 s. 438 og Rt. 2011 s. 1473 som har blitt avgjort på basis av selskapsrettslige betraktninger selv om de omhandler skatterettslige disposisjoner. Denne utviklingen medfører at skillet mellom det selskapsrettslige og skatterettslige utbyttebegrepet blir nærmest illusorisk, da det til syvende og sist er de selskapsrettslige betraktninger som slår gjennom.<sup>121</sup>

Lovlighetskravet er ikke spesielt begrunnet i forarbeidene.<sup>122</sup> Opphevelsen av lovlighetskravet ved fusjon og fisjon ble gitt en generell begrunnelse som har like stor overføringsverdi til de andre situasjoner hvor lovlighetskravet oppstilles.<sup>123</sup> Samtidig fremholder departementet at det ikke er noe poeng i at selskapsrettslige begrensninger kommer inn når skatterettslige hensyn ikke tilsier det samme.<sup>124</sup> Dette står i sterk kontrast til lovlighetsvilkårets henvisning til aksjelovgivningen slik det loven er utformet.

Det er derfor et tankekors at lovlighetskravet, som ikke har blitt gitt en sterk begrunnelse, medfører at selskapsretten skjærer igjennom skatterettens begrunnede regler og hensyn på

---

<sup>119</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 524 og Zimmer, Skatterett 01/2008 s.1.

<sup>120</sup> Zimmer, Skatterett 01/2012 s. 49.

<sup>121</sup> Zimmer, Skatterett 02/2008 s. 1.

<sup>122</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 524.

<sup>123</sup> Prop.78 L (2010-2011) s. 18.

<sup>124</sup> I.c.

skatterettens eget område.<sup>125</sup> Når både selskapsrettslig utbytte og konsernbidrag må følge fremgangsmåten i asl. kap. 8 samt at lovligheten vurderes ut fra selskapsrettslige betraktninger, blir likheten stor med det selskapsrettslige utbyttebegrepet.

I realiteten har dette utviklet seg til at skatteretten inkorporerer selskapsretten.<sup>126</sup> Dette belyses av dommen i Rt. 2011 s. 1473.

For ligningsmyndighetene medfører dette at de ikke bare må forholde seg til skatterett, men må i tillegg også sette seg inn i regnskapsrettslige og selskapsrettslige problemstillinger.<sup>127</sup>

### 3.2.6 Lovlighetskravet for utenlandske selskaper

Ved konsernbidrag underlegges utenlandske selskap de selskapsrettslige reglene som følger av hjemlandets internrett.<sup>128</sup> Når det gjelder fritaksmetoden angir forarbeidene at vurderingen av om «utbytte fra selskaper hjemmehørende i utlandet er lovlig utdelt, må vurderes på bakgrunn av reglene i det aktuelle landet».<sup>129</sup>

Således begrenser asl. kap. 8 ikke nødvendigvis utenlandske selskapers rett til å yte konsernbidrag eller skattefritak etter konsernunntaket selv om vilkårene i den norske selskapslovgivningen ikke er oppfylt.<sup>130</sup> Utenlandske selskaper faller ikke under aksjeloven, og det kan derfor ikke stilles de samme krav som for norske selskaper som må følge norsk lovgivning.<sup>131</sup> Kravet er at selskapet oppfyller sitt hjemlands krav og

---

<sup>125</sup> Zimmer, Skatterett 01/2012 s. 49.

<sup>126</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s.96.

<sup>127</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 525.

<sup>128</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 67.

<sup>129</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 57.

<sup>130</sup> Utv. 2005 s 1398 FIN.

<sup>131</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s.67.



eventuelle fremgangsmåte til konsernbidrag. Dersom hjemlandet ikke har konsernbidragsregler forventes det at selskapet har fulgt sitt lands regler vedrørende hvem som har kompetanse til å ta beslutningen og at fremgangsmåten for å disponere den frie egenkapitalen er fulgt.<sup>132</sup> I tillegg må de norske, materielle reglene følges så langt de passer.<sup>133</sup>

Dersom et selskap er hjemmehørende i Norge, men registrert i utlandet, er lovlighetskravet forstått slik at dette krever at både de norske og de utenlandske reglene er oppfylt.<sup>134</sup>

Dette innebærer at skatteloven med sitt lovlighetsvilkår inkorporerer utenlandsk rett som et avgjørende vurderingstema under norsk rett.<sup>135</sup> En konsekvens er at skattemyndighetene ikke bare må forholde seg til norsk rett, men også tolke og håndheve fremmed rett.

Dessuten vil det måtte foretas en skjønnsmessig vurdering i henhold til de norske reglene, om disse er fulgt «så langt de passer».

Vurderingen av om selskapene oppfyller vilkårene i sitt hjemlands internrett medfører også at lovlighetskravet er et relativt begrep, hvor innholdet varierer ut fra hvilket land selskapet er hjemmehørende i og internretten der.

Dessuten må dette innebære at dette kan medføre fortrinn for utenlandske selskaper fra land som har en mer liberal selskapsrettslig konstruksjon enn Norge gjennom regler om bruk av fri egenkapital, saksbehandlingsregler og kompetanseregler. Aksjonærer og kreditorer kan utsettes for større risiko, og ettersom selskapet for å være berettiget for å benytte seg av de norske skatteordningene må ha tilknytning til det norske markedet, er det muligheter for at norske aktører rammes. Dette kan inntreffe uten at aktørene er bevisst over at det foreligger

---

<sup>132</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 67.

<sup>133</sup> Zimmer, «Lærebok i skatterett» s. 302.

<sup>134</sup> Lignings-ABC 2012 s. 76 og Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 562.

<sup>135</sup> Zimmer, Skatterett 01/2008 s. 1.

en større risiko, fordi de kanskje ikke er klar over at den selskapsrettslige vurderingen tar utgangspunkt i selskapshjemlandet internrett. Dette undergraver de hensyn som søkes ivaretatt gjennom norsk selskapslovgivning. I tillegg kan dette være en negativ faktor for norsk næringsliv og samfunnsøkonomi ved at utenlandske selskaper får et fortrinn som norske selskaper ikke kan oppnå ved å følge norsk lov.

### 3.2.7 Konsekvenser av at lovlighetskravet ikke er oppfylt

For konsernbidrag vil en ulovlig overføring etter de selskapsrettslige bestemmelsene i asl. kap. 8 ikke være fradragsberettiget for giverselskapet, jf., sktl. § 10-3 (1). For mottageren vil dette for øvrig ikke medføre noen konsekvenser. Mottagerselskapet har like fullt skatteplikt for det mottatte. Kun det som eventuelt overstiger den skattepliktige, alminnelige inntekt, vil fritta mottageren for skatteplikten, jf. sktl. § 10-3 (1) andre punktum, som bare henviser til det som overstiger skattepliktig, alminnelig inntekt og ikke til lovlighetsvilkåret.<sup>136</sup>

At utbyttet er ulovlig utdelt medfører først og fremst at skattefordelen bortfaller og at overføringen ikke kvalifiserer for å omfattes av konsernunntaket. Dette følger naturlig av sktl. § 2-38 (2) at det kreves et «lovlig» utbytte for at den skal omfattes av konsernunntaket.<sup>137</sup> For ordinært utbytte vil et ulovlig utbytte kunne foranledige restitusjonsplikt, men bortfaller dersom mottageren var i aktsom god tro, jf. § 3-7 (1). Ettersom brudd på lovlighetskravet også innebærer brudd på aksjelovgivningens forutsetning om lovlig utdelt utbytte, er det nærliggende å legge til grunn at de selskapsrettslige reglene også vil medføre restitusjonskrav. Restitusjonskravet relaterer seg til hele verdien, uavhengig av om dette er i behold, jf. lovens ordlyd: «har mottatt».<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> Ot. prp. nr.1 (1999-2000) s. 27, Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 448 og Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s.561-562 og s. 571.

<sup>137</sup> Gjems-Onstad, op. cit. s. 526.

<sup>138</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 454.

## 4 Subjekt

### 4.1 «Konsern»

Et underliggende vilkår, som fremgår både av sktl. § 2-38 (6) c) for konsernunntakets del og § 10-4 (1) for konsernbidrag er at selskapene må inngå i «samme konsern». Reglene finnes i konsernbidragsbestemmelsen i § 10-4 (1), men det fremgår av forarbeidene at konsernunntaket legger samme konsernbegrep til grunn.<sup>139</sup>

Lovgivningen innehar ikke et universelt konsernbegrep og innholdet preges av de særlige hensyn som gjør seg gjeldende på det aktuelle rettsområdet. Av den grunn kan det ikke legges til grunn at konsernbegrepet har samme innhold selskapsrettslig, regnskapsrettslig og skatterettslig.<sup>140</sup>

Et konsernselskap kan ofte fremstå utad som en organisatorisk, økonomisk enhet, men er imidlertid ikke en forutsetning.<sup>141</sup> Ethvert selskap innenfor konsernet er et selvstendig skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (1) a) med selvstendig rettslig posisjon i forhold til rettigheter og forpliktelser.<sup>142</sup>

Et naturlig utgangspunkt er asl. § 1-3 og det selskapsrettslige konsernbegrepet ettersom både konsernbidragsreglene i sktl. § 10-4 (1) og konsernunntaket jf. § 2-38 (6) c) jf. § 10-4 (1) henviser til aksjelovens konsernbegrep.

---

<sup>139</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 142.

<sup>140</sup> NOU 1996:3 s. 127.

<sup>141</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s.6.

<sup>142</sup> Rt. 2006 s. 1232, Rt. 2002 s. 456 og NOU 1996:3 s. 86.

#### 4.1.1 Selskapsrettslig konsern

Gjennom asl. § 1-3 (2) defineres et selskapsrettslig konsern av et morselskap (A), også kalt «konsernspissen» og et datterselskap/flere datterselskaper (B), jf. asl. § 1-3 (1).

For å være et morselskap (A) må selskapet ha bestemmende innflytelse over et annet selskap (B). Dette basert på avtale eller som eier av aksjer, jf. asl. § 1-3 (2). Dette/de andre selskapet/selskapene (B) er morselskapets datterselskap/er, jf. tredje ledd. Et eventuelt neste ledd i konsernstrukturen vil utgjøre Bs datterselskap/er og As datterdatterselskap/er, som underlegges samme regler.

Den bestemmende innflytelsen må baseres på et rettslig grunnlag, enten aksjeinnehav eller særlig avtale.<sup>143</sup> Av asl. § 1-3 (2) fremgår to alternativer som alltid er tilstrekkelig til å bli betraktet som bestemmende innflytelse.

For det første dersom A gjennom sitt aksjeinnehav i B har stemmeflertall på dennes generalforsamling, jf. asl. § 5-17 (1). A må ha gjennomslagskraft og makt til faktisk å bestemme over generalforsamlingsvedtakene i B. Det legges til grunn i teorien at denne innflytelsen må være reell og av en viss permanens.<sup>144</sup> At den skal være basert på aksjeinnehav innebærer at utvidet stemmerett for en minoritetspost og begrenset stemmerett for en majoritetspost utelukker bestemmende innflytelse.<sup>145</sup>

For det andre dersom A har rett til å velge/avsette flertallet av styremedlemmene i B og dermed har kontroll over styresammensetningen. Dette krever alminnelig flertall under generalforsamling, jf. asl. § 6-3 jf. § 5-17. Ofte vil dette korrespondere med tilfellene som

---

<sup>143</sup> NOU 1996:3 s. 127.

<sup>144</sup> Bråthen, Lov og Rett 1997 s. 529 og Aarbakke [et. al.], «Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgave» s.93.

<sup>145</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 32.

faller under det første alternativet.<sup>146</sup> Den som har rett til å velge/avsette flertallet av styremedlemmer er ofte den med stemmeflertall på generalforsamling. Selvstendig betydning får alternativet ved et annet grunnlag enn aksjeeie, f. eks. vedtekter eller aksjonæravtale som gir tilsvarende bestemmelsesrett som tilligger generalforsamlingsflertallet.<sup>147</sup>

Ut fra dette baserer det selskapsrettslige konsernbegrepet seg på et aksjeinnehav- og stemmeandel på generalforsamling som utgjør 50 prosent ettersom beslutning på generalforsamling vedtas med flertall av stemmene, jf. asl. § 5-17.

Basert på forarbeidene til aksjeloven fremstår det som noe uklart om disse to alternativene er uttømmende. Først gis det uttrykk for at andre forhold som innebærer faktisk, bestemmende innflytelse også kan kvalifisere for å omfattes.<sup>148</sup> Spesialmotivene tilbakeviser senere dette ved å slå fast at det ikke er tilstrekkelig at det rent faktisk kan utøves bestemmende innflytelse, men at den må baseres på aksjeinnehav eller avtale.<sup>149</sup> Andenæs har antatt at et så diffust og uklart kriterium ikke kan anvendes og at de to alternativene i asl. § 1-3 dermed må anses uttømmende.<sup>150</sup>

#### 4.1.2 Skatterettslig konsernbegrep

Det fremgår av sktl. § 10-4 om konsernbidrag og § 2-38 (6) c) om konsernunntaket som henviser til førstnevnte, at det i skatterettslig henseende tilkommer strengere krav om aksjeeie og stemmerett enn ved det selskapsrettslige konsernbegrepet.

---

<sup>146</sup> NOU 1996:3 s. 127.

<sup>147</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 33, NOU 1996:3 s. 151 og s. 127.

<sup>148</sup> NOU 1996:3 s. 127-128.

<sup>149</sup> *ibid.* s. 151.

<sup>150</sup> Andenæs, *op. cit.* s. 33.

Ved utarbeidelsen av konsernbidragsreglene var det ønskelig å begrense anvendelsesområdet til konsernstrukturer som faktisk utgjør en økonomisk enhet. For å sikre dette ble aksjeeie- og stemmekravet innskjerpet sammenlignet med det selskapsrettslige konsernbegrepet.<sup>151</sup> Dessuten hjemler asl. § 4-26 (1) innløsningsrett for minoritetsaksjonærer som slår inn når majoritetsaksjonæren eier 90 prosent av aksjene. Ved å legge det samme kvalifikasjonskravet til grunn for konsernbidragsreglene sørget lovgiver for et visst minoritetsvern mot maktmisbruk fra majoritetsaksjonæren.<sup>152</sup>

Dette omtales som et skatterettslig konsern.<sup>153</sup> Det skatterettslige konsernbegrepet krever at morselskapet må eie mer enn 90 prosent av aksjene og ha minst samme andel av stemmene på generalforsamlingen i datterselskapet. Bestemmelsen krever en høyere eier- og stemmeandel enn 90 prosent, jf. § 10-4.

Som det fremgår av det ovenstående er kravene for å omfattes av et skattekonsern strengere enn for et selskapsrettslig konsern. Etter det selskapsrettslige konsernbegrepet er det tilstrekkelig at morselskapet eier 50 prosent av aksjene, men for å anses som et skatterettslig konsern må aksje- og stemmeandelen overgå 90 prosent. I begge tilfeller vil morselskapet ha bestemmende innflytelse over styringen av datterselskapet og får gjennomslag for sine ønsker, uavhengig av eventuell motstand fra minoritetseiere ved generalforsamling der det kreves alminnelig flertall, jf. asl. § 5-17.

Dette medfører at et konsern kan være et selskapsrettslig konsern, uten at dette nødvendigvis innebærer at det er et skatterettslig konsern.

---

<sup>151</sup> Ot.prp. nr. 16 (1970-1980) s. 6.

<sup>152</sup> *ibid.* s. 6-7.

<sup>153</sup> Gjems-Onstad, «Norsk bedriftsskatterett» s. 564 og Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 434.

### 4.1.3 Identifikasjon

Konsernbidragsbestemmelsen i sktl. § 10-4 (1) henviser til asl. § 1-3 som i fjerde ledd gir morselskapet mulighet til å identifisere seg med datterselskapene når det gjelder aksjeeie og stemmerett. Gjennom henvisning i sktl. § 2-38 (6) c) til § 10-4 (1) får dette også anvendelse for konsernunntaket.

Dette innebærer at i tillegg til den andel som morselskapet direkte eier, skal det også medregnes den andel som morselskapet er eier av gjennom sine datterselskap. Morselskapet kan identifisere sine aksje- og stemmeandeler med datterselskap, gjennom sine datterdatterselskap og videre nedover.<sup>154</sup> Forutsetningen er at morselskapet innehar minst 90 prosent av stemmene og aksjene i sitt datterselskap og at dette oppfylles i hvert ledd av de mellomliggende selskapene.<sup>155</sup>

### 4.1.4 Minoritetseiere i giverselskapet

For minoritetsaksjonærer i giverselskapet vil en overføring fra selskapet innebære at aksjeverdien synker.<sup>156</sup> Som minoritetsaksjonær er det lite å gjøre majoritetens stemmeflertall på generalforsamling. Dette kan innebære at minoritetsaksjonæren settes i en vanskelig posisjon og aksjelovgivningen inneholder derfor regler om tvangsutløsning- og innløsning.<sup>157</sup>

Når morselskapet eier 90 prosent eller mer av aksjene og tilsvarende del av stemmene på generalforsamlingen, som i et skatterettslig konsern, foranlediger dette en rett for minoritetseieren i datterselskapet til å kreve seg innløst etter asl. § 4-26 (1). Minoritetsaksjonæren kan her kreve at majoritetsaksjonæren overtar aksjene. Dette forutsetter

---

<sup>154</sup> Utv. 1993 s. 1229 FIN og Bråthen, Lov og Rett 1997 s. 527.

<sup>155</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 566.

<sup>156</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 437.

<sup>157</sup> Bråthen, «Selskapsrett» s. 98.

imidlertid at samme majoritetsaksjonær har over 90 prosent av aksjene og like høy stemmeandel selv eller gjennom sine datterselskap som dette kan identifisere seg med.<sup>158</sup> Om identifikasjon, se pkt. 4.1.3.

På den annen side har en majoritetsaksjonær med minst 90 prosent aksjeinnehav og stemmerett på generalforsamling rett til å utløse en minoritetsaksjonær ved å overta aksjene, jf. § 4-26 (1).

Dersom det foreligger maktmisbruk fra majoritetens side på generalforsamlingen, kan dette medføre bruk av prinsippet i asl. § 5-21. For en minoritetsaksjonær i yterselskapet, kan dette kvalifisere for kompensasjon i form av utbytte ved brudd på likhetsgrunnsetningen i asl. § 4-1(1) jf. § 5-1 jf. § 17-1.<sup>159</sup>

Eventuelt kan konsernbidraget også bli kjent ugyldig og giverselskapet dermed miste fradragsretten ettersom det ikke oppfyller lovlighetsvilkåret etter sktl. § 10-2 (1). Et ulovlig utbytte vil ikke kvalifisere for skattefritak etter sktl. § 2-38 (6) c) jf. (2) b) og foranledige tilbakeføringsplikt etter asl. § 3-7, se pkt. 3.2.7.

#### 4.1.5 Minoritetsaksjonær i mottagerselskapet

Konsernbidraget og utbyttet vil gå inn i mottagerselskapets egenkapital. For en minoritetsaksjonær i mottagerselskapet vil derfor aksjeverdien øke og være en tilfeldig fordel.<sup>160</sup> Det vil derfor ikke foreligge noe ulempe for aksjonæren. Men Zimmer antar at dersom ikke minoritetsaksjonæren aksepterer at majoritetsaksjonæren får et skjevdelt utbytte, må majoritetsaksjonærene kreve utløsning etter asl. § 4-25 før bidraget ytes.<sup>161</sup>

---

<sup>158</sup> Bråthen, «Selskapsrett» s. 98.

<sup>159</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 584.

<sup>160</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 10.

<sup>161</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 437.



#### 4.1.1 Innsnevring av minoritetsvernet i konsernforhold

Både konsernbidrag og konsernunntaket legger til grunn samme konsernbegrep, at majoritetsaksjonæren må eie minst 90 prosent av aksjene og ha samme andel av stemmene på generalforsamlingen. Av dette følger det naturlig at en minoritetsaksjonær må eie mindre enn 10 prosent.

Asl. § 8-5 (2) gir asl. §§ 8-1 til 8-4 om utbytte tilsvarende anvendelse for konsernbidrag. Asl. § 8-4 (1) gir normalt sett minoritetsaksjonærer rett til å klage til tingretten dersom de ikke er fornøyd med utbyttet. Formålet er hovedsakelig å beskytte minoritetsaksjonæren mot utsulting fra majoriteten, som kan ha håp om å presse ut minoritetsaksjonæren for så å kjøpe aksjene billig.<sup>162</sup> Forutsetningen er at minoritetsaksjonæren må eie minst 10 prosent av aksjene. I et skatterettslig konsern eier som nevnt en minoritetsaksjonær under 10 prosent av aksjene. Dette medfører at asl. § 8-4 ikke kommer til anvendelse i konsernforhold. Eneste muligheten minoritetsaksjonæren da har dersom selskapet er uenig i morselskapets beslutning er å kreve seg innløst etter asl. § 4-26 (1).

Dette innebærer at en minoritetsaksjonær i et konsern må akseptere at majoritetselskapet bestemmer utbyttet eller konsernbidraget dersom de fremdeles ønsker å være aksjonærer i selskapet og ikke kreve innløsning eller blir innløst fra majoriteten. I selskaper utenfor konsernforhold hadde de eventuelt hatt mulighet for å anvende asl. § 8-4 (1) om klage til tingretten.

---

<sup>162</sup> Bråthen, «Selskapsrett» s. 168-169.

## 4.2 Norske selskaper

### 4.2.1 «Hjemmehørende vilkåret»

Både konsernunntaket og konsernbidrag omfatter først og fremst selskaper som er hjemmehørende i Norge, jf. henholdsvis sktl. § 2-38 (1) a) og § 10-4 (1) som begge utfylles av hjemmehørende vilkåret i § 2-2.

Selv om et selskap er registrert i Norge men driver sin virksomhet utenlands trenger det ikke være hjemmehørende her. Motsatt, et utenlandsk selskap registrert i utlandet kan likevel anses hjemmehørende i Norge. For å avgjøre hvorvidt et selskap er hjemmehørende i Norge må det tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold hit.<sup>163</sup>

I Rt. 2002 s. 1144 ble det uttalt at et selskap skal «anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge». Dommen viste til Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1995 s. 481 FIN hvor det ble lagt til grunn at det avgjørende er hvor styret utøver sine funksjoner fra. I forarbeidene til ny skattelov ble det fremholdt at selskapet skal anses ledet fra Norge dersom det ledes herfra på styrenivå.<sup>164</sup> Styret må også reelt sett ta de beslutninger som hører under dem etter selskapslovgivningen og forretningsmessig praksis.<sup>165</sup> Dette omfatter forvaltningen av selskapet og saker som etter selskapets forhold et av uvanlig art eller stor betydning, jf. asl. § 6-12 sml. § 6-14 (2).

Det er således ikke av avgjørende betydning hvor registrering er foretatt eller hvor selskapet formelt sett har sine kontorer.<sup>166</sup>

---

<sup>163</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 33.

<sup>164</sup> l.c.

<sup>165</sup> Lignings-ABC 2012 s.1418.

<sup>166</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 67 og Utv. 1995 s. 481 FIN.

Dersom selskapet er registrert i Norge, men samtidig har sin reelle tilknytning i utlandet, må det legges til grunn en helhetsvurdering av alle tilknytningsfaktorer. Vurderingen må basere seg på hvor styremøter og generalforsamling avholdes, hvor daglig ledelse utøves fra og funksjonsfordeling.<sup>167</sup> Det vil imidlertid også bli tatt i betraktning om selskapet befinner seg under norsk eller utenlandsk selskapslovgivning. Men selv om det selskapsrettslige og skatterettslige kriterium om hvor selskapet er hjemmehørende holdes adskilt, vil de ofte i praksis være sammenfallende.<sup>168</sup>

Et utenlandsk selskap trenger heller ikke å være opprettet i tråd med den norske aksjelovens regler så lenge vilkåret om «hjemmehørende» er oppfylt.<sup>169</sup>

Anses selskapet å være hjemmehørende i Norge, utløser dette skatteplikt på all formue og inntekt opparbeidet både i Norge og i utlandet, jf. sktl. § 2-2 (6).

### **4.3 Virksomhetsvilkår**

Det er for øvrig ikke noe vilkår for konsernbidrag at det overførende selskap eller det mottagende selskap driver virksomhet. Dette medfører at også holdingselskaper, som hovedsakelig har eierinteresser i andre selskaper uten nødvendigvis selv å drive virksomhet, også kan overføre eller motta konsernbidrag.<sup>170</sup> Et slikt vilkår fremgår heller ikke av bestemmelsene til konsernunntaket og fritaksmetoden. Et holdingselskap kan selvsagt ta ut utbytte fra de selskaper holdingselskapet er opprettet for å eie aksjer i.<sup>171</sup> Hadde for så vidt ikke dette vært mulig, ville selve konstruksjonen med holdingselskaper vært illusorisk.

---

<sup>167</sup> Lignings-ABC 2012 s. 1384.

<sup>168</sup> Utv. 1998 s. 848 FIN.

<sup>169</sup> Utv. 1995 s. 481 FIN.

<sup>170</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 17.

<sup>171</sup> BFU 06/2011.

## 5 Utenlandske selskaper

### 5.1 Hva er et utenlandsk selskap?

Et utenlandsk selskap er et subjekt som etter sitt lands interne rett anses hjemmehørende der.<sup>172</sup> Også en skatteavtale kan ha bestemmelser som må tas med i betraktning om hvor selskapet er hjemmehørende.<sup>173</sup> Den selskapsrettslige vurderingen av selskapet skal foretas etter hjemlandets internrett.<sup>174</sup> Dette gjelder både de formelle og materielle reglene i henhold til det selskapsrettslige lovlighetsvilkåret i sktl. § 10-2 (1) og sktl. § 2-38.

### 5.2 utfordringer

#### 5.2.1 Symmetrihensynet

Skattesystemets symmetrihensyn tilsier at skatteplikt og fradragrett følger hverandre tett.<sup>175</sup> At selskapet får fradrag for tap/kostnader knyttet til en ellers skattepliktig inntekt er den andre siden av saken ved å bidra til samfunnet med verdiskapning og skatteplikt på inntekt. Utenlandske selskaper innbyr her til utfordringer skattemessig. Det er ikke uten videre gitt at disse har skatteplikt til Norge og i hvilken grad. Spørsmålet dette foranlediger er om disse skal gis anledning til å benytte seg av fradragrett og skattefordeler og hvordan skjerme seg mot utnyttelse av systemet. Samtidig må EØS-avtalens etableringsfrihet og begrensninger for intern rett som følger av dette tas i betraktning.

---

<sup>172</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 66.

<sup>173</sup> Utv. 2006 s. 485 FIN.

<sup>174</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 67.

<sup>175</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49.

## 5.2.2 EØS-avtalens innvirkning

EØS-avtalen har regler som skal forhindre diskriminering av medlemsstatene innenfor EØS-området gjennom regler om fri flyt av personer, varer, kapital og tjenester.<sup>176</sup> Av særlig relevans for bedriftsbeskatningen er prinsippet om fri etableringsrett og fri kapital-flyt.<sup>177</sup>

EF-domstolen har behandlet særlig to saker med tilknytning til konsernbidragsordninger som har blitt veiledende for senere utvikling, også for andre skatteordninger, ut fra prinsipielle betraktninger.

I Marks & Spencer-dommen fremholdt EF-domstolen at å avskjære rett til å utjevne morselskapets overskudd mot datterselskapers underskudd i en annen stat, ville stride mot EF-retten dersom det ville vært eneste måte å få fradrag for underskuddet på.<sup>178</sup> EF-domstolen gir i Marks & Spencer-dommen uttrykk for at en restriksjon kan aksepteres dersom den har et legitimt formål som er forenlig med EØS-avtalen, begrunnet i tvingende allmenne hensyn, er egnet til å nå målet og ikke går lenger enn nødvendig for å nå dette (proposjonalitetskravet).<sup>179</sup>

To år senere lempet EF-domstolen noe på sin uttalelse i Marks & Spencer-dommen gjennom OY AA-saken. Her åpner EF-domstolen for at land på visse vilkår kan begrense hvem som omfattes av skattefordelene for å skjerme det nasjonale beskatningsgrunnlaget. Begrunnelsen var at det ellers ville forrykke statenes beskatningskompetanse om konsernet fritt kunne velge den gunstigste løsningen, uavhengig av på hvilken stats område virksomhetsinntektene er opptjent.<sup>180</sup>

---

<sup>176</sup> Naas [et. al.]: «Norsk internasjonal skatterett» s. 128.

<sup>177</sup> *ibid.* s. 62.

<sup>178</sup> C-446/03 Marks & Spencer.

<sup>179</sup> *l.c.*

<sup>180</sup> C-231/05 OY AA.

Disse to sakene medførte i 2006 en endring av konsernbidragsreglene, som vil omtales i pkt. 5.3.4.

### **5.3 Hjemmehørende innenfor EØS**

#### **5.3.1 Tilsvarende vilkåret**

Både for konsernbidrag og konsernunntaket gjelder reglene kun dersom det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap som omfattes av reglene. For konsernbidrag fremgår dette eksplisitt av sktl. § 10-4 (2) a). For konsernunntaket går det ikke uttrykkelig frem av lovteksten at det oppstilles et slikt vilkår. Av forarbeidene til konsernunntaket fremgår det at selskapene fra EØS må tilsvare norske selskaper og henviser til forslaget tredje punktum, som er samme formulering som ble vedtatt.<sup>181</sup> Ordlyden kunne derfor etter min mening vært klarere utformet med tanke på dette, men det fremgår også av Lignings-ABC 2012 at bestemmelsen er slik å forstå.<sup>182</sup>

Vurderingen av tilsvarende vilkåret må foretas ut fra en sammenligning av det utenlandske selskapet og de norske selskapsstrukturene.<sup>183</sup> Selskapsretten er ikke internasjonalt identisk, og det vil derfor kunne foreligge visse ulikheter mellom de ulike lands selskapsstrukturer og lovgivningen for disse. Så lenge den utenlandske lovgivningen ikke gir andre løsninger på helt sentrale punkter enn hva den norske gjør, vil dette være tilfredsstillende.<sup>184</sup>

Avgjørelsen må baseres på en konkret vurdering, hvor også selskapets organisering og hvordan det faktisk opererer tas i betraktning.<sup>185</sup> Dette omfatter også å vurdere om

---

<sup>181</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 143.

<sup>182</sup> Lignings-ABC 2012 s. 649.

<sup>183</sup> Utv. 2009 s. 1280 FIN.

<sup>184</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 59.

<sup>185</sup> I.c.

kompetanse og vedtak ligger innenfor lovgivningens rammer og forholdet mellom aktørene basert på selskapsavtalen.<sup>186</sup> Under henvisning til Aberdeen-dommen legger førstvoterende i Rt. 2012 s. 1380 til grunn at kun ulikheter som har relevans til den aktuelle regelen skal tas i betraktning.

Sentralt i vurderingen er deltageres ansvar for selskapets forpliktelser.<sup>187</sup> For aksjeselskap avhenger dette av om deltagerne har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, jf. asl. § 1-1 (2). Vurderingen tar utgangspunkt i om eierandelen i det utenlandske selskapet kan sammenlignes med en norsk aksje, som skal avgjøres ut fra de underliggende, privatrettslige forhold.<sup>188</sup> Dersom de underliggende faktiske forhold er sammenlignbare med et norsk aksjeselskap, tillegges ikke organisatoriske ulikheter avgjørende vekt dersom disse kun skyldes en formell forutsetning.<sup>189</sup>

Gjennom rettspraksis er det lagt til grunn at det er selskapet som sådan, og ikke konserntilknytningen som skal vurderes.<sup>190</sup> Uavhengig av hvordan konsernet fremstår utad eller om det er morselskapet som står bak de strategiske beslutninger, skal det uansett legges til grunn en selvstendig vurdering av det aktuelle selskapet.<sup>191</sup>

Inntil 2007 var oppfatningen at selskapet måtte oppfylle vilkårene i sin egen stat til å være et selvstendig skattesubjekt og objektet være underlagt faktisk selskapsbeskatning der.<sup>192</sup> Dette endret seg etter EF-domstolens dom i Aberdeen-saken.<sup>193</sup> Her nektet Finland å gi

---

<sup>186</sup> Rt. 2012 s. 1380.

<sup>187</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 59.

<sup>188</sup> Utv. 2010 s. 1348 FIN.

<sup>189</sup> Rt. 2012 s. 1380.

<sup>190</sup> Rt. 2002 s. 456 og Rt. 2012 s. 1380.

<sup>191</sup> Rt. 2002 s. 456.

<sup>192</sup> Utv. 2007 s.1568 FIN.

<sup>193</sup> C-303/07 Aberdeen.

skattefritak til et selskap fra Luxembourg, et skattefritak som et nasjonalt selskap ville hatt krav på. Finland la vekt på at selskapet ikke var skattepliktig til sin hjemstat. Domstolen kom til at det ikke er av betydning om selskapet er underlagt selskapsbeskatning, verken som subjekt eller i forhold til objekt, i hjemlandet. Dette ble deretter lagt til grunn av Finansdepartementet senere samme år.<sup>194</sup>

Vurderingen av selskapet som skattesubjekt må baseres på norsk rett.<sup>195</sup> For å avgjøre om selskapet oppfyller tilsvarende vilkåret skal det legges til grunn en hypotetisk vurdering om selskapet ville blitt klassifisert som et eget skattesubjekt dersom det hadde vært stiftet under norsk lov.<sup>196</sup>

Finansdepartementet forutsatte i Utv. 2009 s. 1280 FIN at selskapet måtte være et rettssubjekt i hjemstaten. Året etter ble dette kravet lempet i en ny uttalelse. Departementet ga uttrykk for at begrepet rettssubjekt er relativt. Vurderingen er avhengig av hvilket regelsett som legges til grunn og er derfor et lite tilfredsstillende avgrensningskriterium ved siden av kravet om skattesubjekt.<sup>197</sup> En forutsetning er for øvrig at selskapet er opprettet i tråd med sitt hjemlands lovgivning.<sup>198</sup>

### 5.3.2 Morselskapet

Av sktl. § 10-4 (1) i.f. for konsernbidrag og § 2-38 (6) c) første punktum jf. § 10-4 (1) i.f. for konsernunntaket, åpnes det for at morselskapet kan være hjemmehørende i en annen stat uten at dette får betydning for datterselskapenes adgang til å overføre konsernbidrag og utbytte seg imellom. Morselskapets nasjonalitet er ikke begrenset og må da omfatte både

---

<sup>194</sup> Utv. 2009 s. 1280 FIN.

<sup>195</sup> I.c.

<sup>196</sup> Utv. 2011 s. 1494 FIN.

<sup>197</sup> Utv. 2010 s. 1348 FIN.

<sup>198</sup> Utv. 2009 s. 1280 FIN.



selskaper hjemmehørende innenfor og utenfor EØS. Datterselskapene må imidlertid være hjemmehørende i Norge. Dette sikrer skatteplikt til Norge og ivaretar symmetriprinsippet.

### 5.3.3 Begrenset skatteplikt

Også selskap som ikke oppfyller hjemmehørendevilkåret kan ha skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) b) om begrenset skatteplikt.

Ett av vilkårene for selskaper hjemmehørende i EØS for å omfattes av konsernbidragsordningen er at de har begrenset skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 10-4 (2) b). I utgangspunktet var ikke selskap med begrenset skatteplikt omfattet av treprosentregelen. Ettersom dette innebar at selskapene hadde fradragsrett for kostnader som relaterte seg til skattefri inntekt, ble treprosentregelen endret desember 2011 til også å omfatte utenlandske selskaper med begrenset skatteplikt til Norge, jf. § 2-38 jf. b).<sup>199</sup> Disse er dermed også omfattet av konsernunntaket, jf. sktl. § 2-38 (6) c) jf. a).

Begrenset skatteplikt gjelder for inntekt med tilknytning til en viss aktivitet av økonomisk karakter. Hva som kreves, må forelegges en konkret vurdering i den enkelte sak, basert på praksis.<sup>200</sup> Begrunnelsen er at verdier som oppstår med tilknytning til en aktivitet som finner sted i Norge, bør beskattes hit, ut fra et kildeskattprinsipp.<sup>201</sup>

Begrenset skatteplikt innebærer at et selskap med formue og virksomhetsinntekt i Norge med tilknytning til virksomhet som selskapet selv utøver eller deltar i og som styres eller drives fra Norge, er skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-3 (1) b). For selskapers vedkommende vil denne bestemmelsen omfatte en norsk filial.<sup>202</sup>

---

<sup>199</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 142.

<sup>200</sup> Utv. 2008 s. 531 FIN.

<sup>201</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34 og Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 970.

<sup>202</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 461.

For det første må inntekten komme fra «virksomhet». Dette må forstås på samme måte som det alminnelige virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1, jf. § 5-30. Det ville ellers være inkonsistent å gi § 2-3 en videre rekkevidde for utenlandske selskapers skatteplikt enn for selskaper hjemmehørende i Norge.<sup>203</sup> Virksomhetsbegrepet stiller krav til at det må utøves aktivitet av et visst omfang og varighet, at denne skjer for selskapets regning og risiko, at aktiviteten må være av økonomisk karakter og egnet til å gi overskudd over tid etter en objektiv vurdering.<sup>204</sup> For det andre må skatteyteren ha en kvalifisert tilknytning til virksomheten ved at selskapet må utøve eller delta i virksomheten og for det tredje må også inntekten eller formuen ha en kvalifisert tilknytning til Norge ved at det må drives eller bestyres herfra, jf. sktl. § 2-3 (1) b).

#### 5.3.4 Konsernbidrag

Konsernbidrag var i utgangspunktet innrettet mot norske selskaper.<sup>205</sup> For å legge forholdene til rette for å innfri Norges forpliktelser etter EØS-retten ble adgangen til konsernbidrag på visse vilkår endret til å omfatte selskaper innen EØS. Adgangen baserer seg på om selskapene har skatteplikt til Norge. Har selskapene skatteplikt til Norge, ivaretas symmetriprinsippet ved at de fradragsførte utgiftene kompenseres gjennom skatteplikt.<sup>206</sup> De samme vilkår som for norske selskaper må i tillegg være oppfylt. Et utenlandsk selskap har dermed ikke krav på å få fradrag som overstiger den skattepliktige inntekten til Norge.<sup>207</sup>

Av sktl. § 10-4 (2) fremgår det at selskaper fra EØS-området kan foreta konsernbidrag

---

<sup>203</sup> Naas [et. al.], «Norsk internasjonal skatterett» s. 297.

<sup>204</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

<sup>205</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 65.

<sup>206</sup> *ibid.* s. 66.

<sup>207</sup> *l.c.*

dersom de tilsvarer et norsk selskap, har begrenset skatteplikt til Norge jf. sktl. § 2-3 (1) b) og mottagerselskapet har skatteplikt til Norge for konsernbidraget. Alle tre vilkårene må være oppfylt.

Vilkåret som skiller seg fra konsernunntaket er at konsernbidraget må være skattepliktig til Norge for mottageren, jf. sktl. § 10-4 (2) c). Dette er forstått som at det kun er den del av konsernregnskapet som relaterer seg til virksomheten i Norge som kan utlignes gjennom konsernbidrag. Selskapet kan ikke utligne overskudd i Norge med underskudd i utlandet.<sup>208</sup> Dette innebærer at konsernbidrag kun er tilgjengelig mellom norske selskaper og norske filialer.<sup>209</sup> Konsernbidrag kan overføres fra et norsk selskap til en norsk filial av et EØS-selskap, fra en norsk filial til et norsk selskap og mellom to norske filialer av selskap hjemmehørende i EØS.<sup>210</sup> Et konsernbidrag fra et utenlandsk selskap til et norsk selskap medfører skatteplikt for det norske selskapet, men giverselskapet får ikke benytte fradragsretten.<sup>211</sup>

I X Holding-avgjørelsen fra 2008 la EU-domstolen til grunn at regler som tillot selskapet å utligne overskudd og underskudd med et hjemmehørende selskap, men ikke med et utenlandsk selskap, kunne utgjøre brudd på EØS-avtalens etableringsfrihet.<sup>212</sup> I denne saken fant EU-domstolen imidlertid at reglene sto i rimelig forhold til målet med begrensningene.

I tillegg ble treprosentregelen for utbytte innført i 2008. Overføringer fra et utenlandsk

---

<sup>208</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 461 og Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 440.

<sup>209</sup> Utv. 2009 s. 1447 og Lignings-ABC 2012 s.72.

<sup>210</sup> Lignings-ABC 2012 s.72.

<sup>211</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s.441 og Lignings-ABC 2012 s.72.

<sup>212</sup> C-337/08 X Holding.

datterselskap til et norsk morselskap ble deretter beskattet med tre prosent av verdien av overføringen, ettersom disse ikke kunne benytte konsernbidrag.<sup>213</sup> Utenlandske konsernselskap fikk dermed en snevrere adgang til overføringer med skattefordeler sammenlignet med norske selskaper, som kunne velge overføring i form av konsernbidrag.<sup>214</sup>

Zimmer og Andenæs mente dette medførte usikkerhet om hvordan de norske reglene sto seg i henhold til EØS-avtalen.<sup>215</sup> Gjennom en uttalelse av Sentralskattekontoret for storbedrifter i 2009 ble imidlertid dette tilbakevist.<sup>216</sup>

### 5.3.5 Konsernunntaket

Ved vedtagelsen av konsernunntaket ble det gitt anføringer på at regelen utvider adgangen for utenlandske selskaper i konsern til skattefrie overføringer. Det ble fremholdt at norske selskaper har en videre adgang til skattefrie verdioverføringer enn hva som tilegnes utenlandske selskaper ved konsernbidragsordningen og at dette utgjorde et usikkerhetsmoment i relasjon til EØS-retten. For å redusere risikoen for uoverensstemmelse med EØS-avtalen fikk konsernunntaket anvendelse på utbytte til og fra selskaper hjemmehørende i EØS.<sup>217</sup>

Konsernunntaket gir skattefritak for utbytte både til og fra selskaper innen EØS, jf. begrensning i § 2- 38 (6) 3. punktum. Når det gjelder utbytte fra selskaper i EØS vil mottageren være hjemmehørende i Norge, med skatteplikt hit, jf. sktl. § 2-2 (1) a). Begrensningen til selskap innenfor EØS medfører at begrensningene i fritaksmetodens

---

<sup>213</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 441.

<sup>214</sup> *ibid.* s. 440.

<sup>215</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 461 og Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 440.

<sup>216</sup> Utv. 2009 s. 1447.

<sup>217</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s.142-143.

anvendelsesområde ikke er av vesentlig betydning for konsernunntaket.

Når det gjelder utbytte til selskaper innen EØS, ikke hjemmehørende i Norge, har disse to beskatningsgrunnlag. Enten kildeskatt for en passiv aksjonær, jf. sktl. § 10-13 eller begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) b) for aksjonær med virksomhetstilknytning.

Sktl. § 2-38 (5) unntar kildeskatt for skatteplikt etter fritaksmetoden dersom selskapet er reelt etablert og driver reell virksomhet i EØS. Kildeskatt omfattes ikke av treprosentregelen og konsernunntaket ettersom de ikke har fradragsrett på grunn av manglende tilknytning til virksomhet og det dermed ikke foreligger et reverseringshensyn.<sup>218</sup>

Selskaper med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) b) omfattes av treprosentregelen og dermed også konsernunntaket, jf. sktl. § 2-38 (6). Forarbeidene gir uttrykk for at det er ved denne beskatningsformen konsernunntaket får selvstendig betydning for utbytte til EØS-selskaper.<sup>219</sup>

Men konsernunntaket krever ikke at selskapet skal ha skatteplikt til Norge, og omfatter da utbytte fra eller til alle selskaper hjemmehørende i EØS, jf. sktl. § 2-38 (6) c).

Skattefritaket forutsetter at selskaper hjemmehørende i EØS dokumenterer at de er reelt etablert og driver reell virksomhet innen EØS-området, jf. sktl. § 10-64 b). Realitetskravet medfører at ikke alle selskaper fra EØS nødvendigvis omfattes, til tross for at de oppfyller hjemmehørendekravet i sin hjemstat.<sup>220</sup>

---

<sup>218</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 143.

<sup>219</sup> l.c.

<sup>220</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 322.

### 5.3.6 Reelt etablert og reell virksomhet

Kravene om reelt etablert og reell virksomhet ble utviklet på grunnlag av EF-domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes. Saken dreide seg om et selskap som ved å etablere seg i en stat med gunstige skatteregler kunne sies å misbruke etableringsfriheten og om begrensninger i etableringsretten innebar brudd på EØS-reglene. Domstolen skiller på om selskap forsøker å misbruke ordningen eller om de benytter seg av fordelene ved EØS-reglene. Misbruk, ved å forsøke å utnytte reglene gjennom fiktive arrangementer for å omgå nasjonal skattelovgivning er ikke tillatt. Som beskyttelse mot dette innrømmes medlemsstatene en mulighet til å fastsette begrensninger i nasjonal lovgivning med formål å ramme innretninger uten økonomisk realitet. Begrensningene vil bare være akseptable dersom de tilgodeser et saklig formål og ikke går lenger enn nødvendig for å ivareta dette hensynet. Statenes interesse i å bevare skattegrunnlaget ble av EF-domstolen ikke funnet å være et slikt saklig hensyn.<sup>221</sup>

Gjennom å kreve at selskapene skal være reelt etablert og drive reell virksomhet forsøkte departementet å innføre de samme skrankene som EF-domstolen la til grunn i Cadbury Schweppes-dommen.<sup>222</sup> Henvisningen til sktl. § 10-64 b) medfører at selskaper fra EØS må bevise at de er faktisk etablert og driver faktisk virksomhet innen en EØS-stat. Formålet er å motvirke skattemotiverte arrangementer gjennom selskapsetableringer uten reell substans, «gjennomstrømmingsselskap», for å utnytte skattefordelene, mens verdiene i realiteten tilfaller bakenforliggende selskaper utenfor EØS-området.<sup>223</sup>

Det er de subjektive motivene bak selskapsstrukturen som skal kartlegges og vurderes, men dette må ta utgangspunkt i de objektive forhold slik de fremstår utad. Det må foreligge tilstrekkelige, objektive momenter som viser at etableringen i den aktuelle staten skyldes

---

<sup>221</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>222</sup> l.c.

<sup>223</sup> Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 59 og BFU 6/2011.

forretningsmessige årsaker.<sup>224</sup> Det er klart at å foreta forretningsmessige gunstige beslutninger ved å planlegge etter skattesituasjonen må være tillatt og er også grunnlaget for myndighetenes mulighet til å stimulere ønsket adferd gjennom skattereglene. Derimot er illojal tilpasning for å utnytte systemet ikke akseptabelt.<sup>225</sup>

For å oppfylle kravet til «reelt etablert» må det etter forarbeidene til sktl. § 10-64 foretas en individuell vurdering om selskapet er etablert på en «fast og varig måte» i den aktuelle staten. Dette må avgjøres etter en gjennomgang av selskapets struktur og tilknytning til etableringsstaten. Relevante faktorer er om selskapet disponerer lokaler, inventar og utstyr. Videre om det er ansatte og en fast ledelse og at disse besitter de nødvendige kvalifikasjoner. Dessuten må det vurderes om disse virkelig innehar den faktiske ledelse og tar reelle beslutninger. I tillegg må det vurderes om etableringen er skattemessig motivert eller om det foreligger tilstrekkelig med objektive, forretningsmessige grunner til at selskapet er lokalisert til dette landet.<sup>226</sup>

«Reell virksomhet» må vurderes ut fra selskapets økonomiske aktivitet, særlig med vekt på om selskapet produserer økonomiske verdier. Dersom selskapet inngår i et konsern, skal det ses hen til om selskapet er med på å skape faktiske merverdier for de øvrige selskapene i konsernet.<sup>227</sup>

Et holdingselskap, selv om det ikke har ansatte, kun utbytte som inntekt og driftsmidler i form av aksjer i datterselskaper, kan også anses å være reelt etablert og drive reell virksomhet.<sup>228</sup> Selskapet skal vurderes ut fra hva som er vanlig for sin selskapstype og momentene må tillegges relevans og vekt på bakgrunn av dette.<sup>229</sup>

---

<sup>224</sup> Utv. 2009 s. 1280 FIN.

<sup>225</sup> Zimmer, «Lærebok i skatterett» s. 60.

<sup>226</sup> Ot.prp. 1 (2007-2008) s. 58.

<sup>227</sup> l.c.

<sup>228</sup> BFU 26/2010.

Det avgjørende er hvordan skatteunndragelsesmomentene, blant annet eierstruktur, aktivitet og utvikling, fortøner seg på tidspunktet utbyttebeslutningen tas.<sup>230</sup>

### 5.3.7 Reelle forhold som grunnlag for konsernbidrag

Ut fra lovtekstens ordlyd kan det se ut som om realitetskravet er et ekstra vilkår i konsernunntaketets anvendelsesområde, sammenlignet med konsernbidrag. Jeg antar at de samme vilkårene kan legges til grunn for konsernbidrag dersom det foreligger et tvilstilfelle og at de nok gjør det, om enn ikke uttrykkelig uttalt.

Hensynet bak begrensningen er å unngå omgåelse av reglene.<sup>231</sup> Skatterettslig kan uansett de reelle bakenforliggende forhold bli avgjørende. Dersom disposisjonen hovedsakelig er skattemessig motivert, kan disposisjonen rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.<sup>232</sup> For at lovens vilkår skal være oppfylt, kreves jo at de er reelt oppfylt og ikke bare formelt. Da må det også ligge en realitet bak vilkårene som oppstilles for konsernbidrag om at selskapet virkelig er hjemmehørende innen EØS, jf. sktl. § 10-4 (2).

### 5.3.8 Departementets EØS-rettslige begrunnelse for konsernunntaket

Med virkning fra inntektsåret 2005 ble konsernbidragsreglene endret for å imøtekomme kravene som ble utledet av EØS-avtalen.<sup>233</sup> Reglene ble utvidet til å omfatte utenlandske selskap fra EØS på visse vilkår ettersom de tidligere reglene rettet seg mot norske selskap.<sup>234</sup>

---

<sup>229</sup> Utv. 2009 s. 1280 FIN.

<sup>230</sup> BFU 06/2011.

<sup>231</sup> Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 59.

<sup>232</sup> Rt. 1999 s. 946.

<sup>233</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 67.

<sup>234</sup> *ibid.* s. 65.



Ved forberedelsen av konsernunntaket hevdet departementet at det var «svært begrensede muligheter» for et utenlandsk selskap for utbytteutdeling uten at dette omfattes av treprosentregelen og henviser til sktl. § 10-4 (2).<sup>235</sup> Med denne begrunnelsen ble treprosentregelen gitt anvendelse på utbytte til og fra utenlandske selskaper for å « redusere risikoen for uoverensstemmelse med EØS-retten». <sup>236</sup>

Departementet går ikke nærmere inn på begrunnelsen for konsernunntakets anvendelse for EØS-selskaper og heller ikke på hvordan anvendelsesområdet er videre for konsernunntak enn konsernbidrag.

Ut fra det som er behandlet over legges det til grunn at departementet i forarbeidene har siktet til sktl. § 10-4 (2) c) og den usikkerheten innføringen av treprosentregelen samt X Holding-avgjørelsen fra EU-domstolen har medført.<sup>237</sup>

Konsernunntaket angir sitt anvendelsesområde til utbytte til og fra selskaper hjemmehørende i EØS, jf. sktl. § 2-38 (6) c). Dette omfatter EØS- selskaper som ville ha blitt beskattet av utbytte under treprosentregelen på grunnlag av begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 2-38 (6) b) jf. a). Til sammenligning med konsernbidrag som i § 10-4 (2) c) begrenses til å omfatte overføringer mellom norske filialer og/eller selskap, omfatter konsernunntaket også utenlandske filialer og selskap innen EØS uten nærmere begrensning enn realitetsvilkåret. Konsernunntaket vil dermed supplere konsernbidragsordningen for interne transaksjoner i konsern for selskap hjemmehørende i EØS.

---

<sup>235</sup> Prop.1 LS (2011-2012) s. 142.

<sup>236</sup> *ibid.* s. 142-143.

<sup>237</sup> C-337/08 X Holding.

## 5.4 Hjemmehørende utenfor EØS

### 5.4.1 Skatteavtaler

Både konsernbidrag og konsernunntaket begrenser sine anvendelsesområder til å gjelde selskaper hjemmehørende i EØS, jf. sktl. § 10-4 (2) og sktl. § 2-38 (6) c). Men dette betyr ikke nødvendigvis at selskaper hjemmehørende utenfor EØS er avskåret fra å benytte skatteordningene.

Andre land kan, på samme vilkår som EØS-selskapene har grunnlag i EØS-avtalens ikke-diskrimineringsprinsipp, ha samme rettighet på grunnlag av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser.<sup>238</sup> Men fremdeles vil de samme vilkår som fremgår av loven også gjelde for disse selskapene.

Dette forutsetter for det første at Norge har inngått en skatteavtale med det aktuelle landet. For det andre må den eventuelle skatteavtalen inneha en ikke-diskrimineringsbestemmelse med forbud om diskriminering av det annet lands filialer.<sup>239</sup> Og, ikke minst må det foreligge diskriminering som omfattes av avtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse.

Dette innebærer at på grunnlag av skatteavtalene som foreligger, så gis det et skjevt bilde av den faktiske rettstilstand ut fra loven, hvor det gis inntrykk av at ordningene kun er begrenset til norske eller selskaper fra EØS-land på visse vilkår.

### 5.4.2 Tilsvarende vilkåret

Når det gjelder tilsvarende vurderingen fremgår det av Utv. 2011 s.1494 FIN at denne kan fortone seg annerledes enn vurderingen for selskaper innen EØS. For selskaper utenfor EØS antas det at dersom selskapet er fritatt for beskatning i hjemlandet, vil det kunne

---

<sup>238</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s.66 og Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 461.

<sup>239</sup> Lignings-ABC 2012 s. 72.

indikere at det er så forskjellig fra et norsk selskap at det ikke nødvendigvis kan sies å oppfylle tilsvarende vilkåret.<sup>240</sup>

Dette synes å utgjøre en kompliserende faktor å holde seg til. Utgangspunktet også for selskaper hjemmehørende innenfor EØS er en helhetlig vurdering. Det virker derfor som et sirkelresonnement, der ett av vurderingstemaene selv blir gjort til utgangspunktet for vurderingen. Jeg antar at samme resultat ville følge av helhetsvurderingen som skal legges til grunn overfor selskaper hjemmehørende i EØS.

---

<sup>240</sup> Utv. 2011 s.1494 FIN.

## **6 Materielle og formelle vilkår**

### **6.1 Utbyttereglene**

At utbyttereglene i asl. kapittel 8 legges til grunn for konsernunntaket, følger av at konsernunntakets objekt er utbytte og § 2-38 (2) a) om lovlig utdelt utbytte. Av asl. § 8-5 følger det at også konsernbidrag skal utdeles etter utbyttereglene i asl. § 8-1 til § 8-4.

### **6.2 Beslutning av generalforsamling**

Både konsernbidrag og utbytte må besluttes av generalforsamling innen rammene av forslag fra styret, jf. asl. § 8-5 jf. § 8-2. For å vedta forslaget kreves alminnelig flertall, jf. asl. § 5-17 (1), hvilket innebærer flertall av stemmene (minst 50 prosent). En majoritetsaksjonær, i konsernforhold morselskapet, vil derfor alltid ha det avgjørende ord vedrørende beslutning om utbytte og konsernbidrag.

Ved utbytte er det ikke et krav at yterselskapet avholder generalforsamling før morselskapet. Basert på konsernbegrepets forutsetning eier morselskapet 90 prosent av stemmene og har kontroll over datterselskapets beslutninger. Det er derfor hva styrene har kunnskap om og bestemmer som blir avgjørende.<sup>241</sup> Utbytte som utdeles før generalforsamling vil imidlertid ikke være endelig, da selskapets overskudd ikke er endelig klarlagt før årsoppgjøret er godkjent av generalforsamlingen, jf. asl. § 5-5 (2) nr. 1. Men Lignings-ABC 2012 legger til grunn at frem til endelig beslutning fra generalforsamling foreligger, kan ytelsen anses som et lån.<sup>242</sup>

Dersom konsernbidraget går fra datterselskap til morselskap kunne det antas at det ikke skulle vært behov for generalforsamlingsvedtak, men at det ville være tilstrekkelig med

---

<sup>241</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 538.

<sup>242</sup> Lignings-ABC 2012 s.48.

godkjennelse fra styret.<sup>243</sup> Dette ble diskutert i forarbeidene til konsernbidragsordningen. Her vurderte departementet om det i slike tilfelle ville være tilstrekkelig med styrets beslutning. Men styrets beslutning ville uansett kun vært foreløpig, da konsernbidragets størrelse avhenger av selskapets overskudd som ikke er klarlagt før årsoppgjøret er godkjent av generalforsamlingen, jf. asl. § 5-5 (2) nr. 1. Det ble derfor ikke ansett noen grunn til å unnta denne situasjonen. Beslutningen ble av departementet antatt å tilligge generalforsamlingen.<sup>244</sup> Likevel vil ikke situasjonen ligge annerledes an for konsernbidrag enn utbytte. Lignings-ABC åpner for at konsernbidrag kan besluttes av ekstraordinær generalforsamling med virkning for det innværende år, men at vilkårene da må vurderes endelig når grunnlaget for dette er fastlagt.<sup>245</sup>

### **6.3 Verdibegrensning: alminnelig skattepliktig inntekt**

Verdien som vedtas overført av generalforsamlingen kan ikke overstige «skattepliktig alminnelig inntekt», jf. asl. § 8-1. Dette presiseres også for konsernbidrag i sktl. § 10-2 (1), men gjelder tilsvarende for utbytte under konsernunntaket, jf. sktl. § 2-38 (2) a).

Begrensningen må ses i sammenheng med eventuelt tidligere utbetalt utbytte samt konsernbidrag det aktuelle året. Totalt utbetalt fra selskapet, både utbytte og konsernbidrag, kan ikke samlet overstige skattepliktig, alminnelig inntekt, jf. asl. § 8-5 (2) i.f. Begrensningen omfatter også eventuell del av konsernbidrag som ikke er kvalifisert for fradragsrett i alminnelig inntekt.<sup>246</sup>

Fra et selskapsrettslig perspektiv er konsernbidrag en verdioverføring fra ett selskap til et annet, i likhet med utbytte, som konsernunntaket får anvendelse på. Asl. § 8-5 (2) om

---

<sup>243</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 10.

<sup>244</sup> l.c.

<sup>245</sup> Lignings-ABC 2012 s. 74.

<sup>246</sup> *ibid.* s. 50.

konsernbidrag gir derfor reglene om utbytte i asl. kap. 8 lik anvendelse for konsernbidrag. Her oppstilles de samme materielle og formelle krav til utdeling av konsernbidrag som for utbytte. At aksjelovens utbytteregler skal følges både for konsernbidrag og utbytte ivaretar de selskapsrettslige hensyn til selskapet, aksjonærer og kreditorer.<sup>247</sup>

Skattepliktig, alminnelig inntekt er netto inntekt/overskudd basert på siste års årsresultat etter det godkjente resultatregnskapet og annen egenkapital etter fradrag, jf. asl. § 8-1 (1). Fradrag skal gjøres for udekket underskudd, balanseført forskning og utvikling, goodwill, netto utsatt skattefordel, samlet pålydende verdi av egne aksjer til eie eller pant ervervet tidligere regnskapsår, kreditt eller sikkerhetsstillelse innen rammen av fri egenkapital etter asl. § 8-7 til § 8-9 og del av årsoverskudd som skal avsettes til et bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte etter lov eller vedtekter. Egenkapitalen etter balansen må være minst 10 prosent av balansesummen uten nedsettelse av aksjekapitalen etter asl. § 12-4 og § 12-6. Det må videre tas tilbørlig hensyn til forsiktig og god forretningsskikk, jf. andre og fjerde ledd, under hensyn til forventede hendelser.

### 6.3.1 Sirkelkonsernbidrag

Det oppstilles ingen begrensninger for hvor mange konsernbidrag som kan gjennomføres i løpet av året. Det er akseptert at samme selskap både kan motta og gi konsernbidrag samme år, såkalt sirkelkonsernbidrag.<sup>248</sup> Således kan to selskaper samme år både gi og motta konsernbidrag til hverandre. Skattedirektoratet har gjennom en uttalelse fra 2005 fastslått at disse i så fall skal vurderes hver for seg og ses på som to selvstendige transaksjoner.<sup>249</sup> Sirkelkonsernbidrag kan dermed benyttes til å utjevne konsernøkonomien dersom et selskap har skattemessig underskudd, men fri egenkapital og et annet har skattemessig overskudd, men ingen fri egenkapital.<sup>250</sup>

---

<sup>247</sup> Ot.prp. nr.1 (1979-1980) s. 10.

<sup>248</sup> BFU 22/2005.

<sup>249</sup> l.c.

### 6.3.2 Overskridelse

Om utbyttet overstiger det som kan utdeles i medhold av asl. § 8-1 eller i strid med øvrige regler i aksjeloven, skal dette tilbakeføres til selskapet, jf. asl. § 3-7 (1). Unntak fra dette følger dersom mottager var i god tro, jf. § 3-7 (1) i.f. Den som på vegne av selskapet har medvirket til utdelingen er ansvarlig for tilbakeføringen til selskapet dersom denne forsto eller burde ha forstått at utdelingen var ulovlig, jf. asl. § 3-7 (2).

Konsernbidrag kan ikke benyttes til å skape et underskudd i giverselskapet selv ved å overføre mer enn netto overskudd.<sup>251</sup> Dersom overføringen overskrider alminnelig skattepliktig inntekt skal inntekten settes til null. Selskapet får ikke et fremførbart underskudd til et senere år etter sktl. § 14-6.<sup>252</sup> Konsernbidrag som overstiger den alminnelige, skattepliktige inntekt vil ikke kvalifisere for fradrag, jf. sktl. § 10-2 (1). På den annen side vil det som giver ikke får fradrag for på grunn av dette, heller ikke pålegge skatteplikt for mottager, jf. sktl. § 10-3 i.f. I begrunnelsen fra departementet henvises det til St.meld. nr. 2 (1995-1996) og anføres at det kan være behov for å overføre midler for at mottager-selskapet skal ha anledning til å investere i blant annet driftsmidler eller utvidelser i konsernet, uavhengig av om selskapet selv har skattepliktig overskudd eller underskudd.<sup>253</sup> Det som overstiger skattepliktig, alminnelig inntekt vil dermed få samme karakter som et utbytte om det overføres fra datterselskap til morselskap.

---

<sup>250</sup> Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt» s. 446.

<sup>251</sup> Ot.prp. nr.16 (1979-1980) s. 7.

<sup>252</sup> Lignings-ABC 2012 s. 74.

<sup>253</sup> Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 26-27 og St.meld. nr. 2 (1995-1996) s. 125.

## 6.4 Tidsbegrensning

Utbyttet må utbetales senest seks måneder etter generalforsamlingens vedtak, jf. asl. § 8-3 (3) jf. § 8-2. For øvrig er det usikkert om dette skal anses som en bindende regel med betydning for gyldigheten eller en ordensforskrift.<sup>254</sup>

Konsernbidrag kan også bestå av forpliktelse som skal oppfylles i fremtiden, slik det fremgår av forarbeidene.<sup>255</sup> På bakgrunn av dette er det antatt at asl. § 8-3 (2) og (3) om at retten til utbyttet ikke kan skilles fra eierretten mer enn to år og at utbetalingsdagen ikke kan settes til senere enn seks måneder etter beslutningen, ikke får anvendelse for konsernbidrag.<sup>256</sup>

Konsernbidraget anses ytet da forpliktelsen oppstår, hvilket medfører fradragsrett og skatteplikt i det året som giveren påtar seg forpliktelsen.<sup>257</sup> Fradragsretten kan derfor inntre uten at dette gjenspeiles i krav om at forpliktelsen faktisk må oppfylles.<sup>258</sup> Problemer oppstår dersom selskaper utligner det regnskapsmessige resultatet gjennom konsernbidrag med en fremtidig forpliktelse, uten at det senere foretas en underliggende, reell overføring.

## 6.5 Når må vilkårene være oppfylt?

Igjen viser konsernunntaket til konsernbidragsreglene og sktl. § 10-4 (1) som med det angir samme løsning for begge regelsett. Sktl. § 10-4 (1) krever at vilkårene skal være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Inntektsåret tilsvarer normalt sett kalenderåret, se sktl. § 14-1 (1) jf. rskl. § 1-7 (1).

---

<sup>254</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» s. 535-536.

<sup>255</sup> Ot.prp. nr 16 (1979-1980) s. 11.

<sup>256</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 467.

<sup>257</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

<sup>258</sup> Aarbakke [et. al.], «Aksjeselskap og allmennaksjeselskap, kommentarutgave» s. 597.



Imidlertid hjemler rskl. § 1-7 anvendelse av avvikende regnskapsår for sesongbetont virksomhet og for datterselskap av utenlandsk selskap slik at de kan ha samme regnskapsår som sitt morselskap.

Som hovedregel er kravet at vilkårene er oppfylt «ved utgangen av...». Således er det tilstrekkelig at vilkåret er oppfylt på inntektsårets siste dag, de trenger ikke å ha foreligget gjennom hele året.

## 6.6 Retning

Etter asl. § 8-5 kan konsernbidrag utdeles til et annet konsernselskap. Overføringen kan skje oppover (fra datterselskap til morselskap), nedover (fra morselskap til datterselskap) men også sidelengs i konsernstrukturen (mellom søsterselskap).<sup>259</sup> Dette følger også forutsetningsvis av sktl. § 10-4 (1) fjerde setning. Begrensningen ligger i at selskapet må oppfylle kriteriene for å inngå i konsernstrukturen i henhold til eierkravet. Konsernbidrag kan anvendes på tvers av leddene, uavhengig av om det ligger selskap imellom.<sup>260</sup>

Utbytte kan derimot kun utdeles oppover til aksjeeierne (fra datterselskap til morselskap), jf. asl. § 8-3 (1) og kun ett ledd oppover. Overføring mellom søskenselskap, over mellomliggende selskapsledd eller fra morselskap til datterselskap er dermed utelukket gjennom konsernunntaket.

Konsernunntaket har med dette et snevrere anvendelsesområde enn konsernbidrag. Dette begrenser hvor anvendelig konsernunntaket er til å oppfylle departementets forutsetning i forarbeidene om utvidelse av overføringsmulighetene med skattefordel for selskaper hjemmehørende i EØS.<sup>261</sup> Selv om departementet ikke eksplisitt begrunnet

---

<sup>259</sup> Utv. 1980 s. 182 FIN.

<sup>260</sup> l.c.

<sup>261</sup> Prop. 1 LS (2011-2012) s. 142.

konsernunntaket med utjevningmuligheter for konsern, utgjør dette en side av etableringsfriheten hvor EU-domstolen legger til grunn at utenlandske selskaper skal ha samme mulighet til utjevning som nasjonale selskaper.<sup>262</sup> Ved å begrunne konsernunntaket med at det skal redusere risikoen for konflikt med EØS-reglene må derfor utjevningmulighetene tas i betraktning.

Utenlandske selskaper har med konsernunntaket nå mulighet til å overføre fra et datterselskap til morselskapet uten å pålegges skatteplikt. Dette omfattes også av konsernbidrag, men norske selskaper har altså også mulighet til å overføre mellom øvrige selskaper. For EØS-selskaper vil fremdeles overføringer mellom andre selskaper i konsernet skattlegges uten skattefordelen som nasjonale selskaper kan benytte seg av.

Hvilke selskap som kan utjevne seg mellom vil ikke bare bero på reglene, men også etter hvilket selskap som har regnskapsmessig anledning til å overføre verdier. Bruken av konsernunntaket forutsetter at datterselskapet har tilstrekkelig egenkapital til å overføre utbytte til sitt morselskap, hvilket jeg vil mene i seg selv medfører en begrensning.

### 6.6.1 Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap

En overføring fra et morselskap til et datterselskap vil medføre en økning av verdien på aksjene i datterselskapet, som igjen kommer morselskapet til gode. Asl. § 8-5 har derfor blitt tolket dithen at konsernbidrag kan anses oppveiet av verdistigningen på aksjene i morselskapet.<sup>263</sup> Dette forutsetter at differansen mellom verdistigningen og det overførte har dekning gjennom asl. § 8-1. Men dersom verdistigningen er like stor som konsernbidraget, er det antatt at det som da kan gis som maksimalt konsernbidrag, kan overstige det som maksimalt kan gis som utbytte.<sup>264</sup>

---

<sup>262</sup> C-446/03 Marks & Spencer C-196/04 Cadbury Schweppes, C-303/07 Aberdeen og C-337/08 X Holding.

<sup>263</sup> Andenæs, «Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper» s. 466 og Gjems-Onstad, «Norsk bedriftsskatterett» s. 560.

## 6.7 Virkning

Konsernbidraget inngår i mottagerselskapets inntekt og øker mottagerselskapets utbyttegrunnlag og regnskapsmessige overskudd med sin verdi. Dette viser seg ved at mottatt konsernbidrag kan inngå i grunnlaget for utbytte i mottaksåret.<sup>265</sup> På samme måte blir utbyttet overført fra giverselskapets regnskap, inngår som inntekt i mottagerselskapet og øker dennes overskudd/egenkapital.

Mottatt konsernbidrag blir medregnet i mottagerselskapets inntekt samme året som giver har fradragsrett, jf. § 10-3 (1). Skatteplikt for mottager utløses samme år.<sup>266</sup> Dette gjelder selv om generalforsamling som godkjenner årsoppgjøret finner sted påfølgende år.<sup>267</sup>

Konsernbidrag kan også avregnes mot fremført underskudd etter sktl. § 14-6, men må først avregnes mot årets underskudd.<sup>268</sup>

Utbytte fra et datterselskap kan resultatføres hos morselskapet samme år som det oppføres som gjeld og overskuddsdisponering i datterselskapet. Men skattemessig må det eksistere et generalforsamlingsvedtak hos datterselskapet før morselskapet kan ta utbyttet til inntekt.<sup>269</sup>

Selv om konsernbidragsreglene har mange likheter med utbytte, får ikke skattelovens regler om utbytte anvendelse på konsernbidrag, jf. sktl. § 10-3 (2).<sup>270</sup> Det er et skatterettslig

---

<sup>264</sup> Gjems-Onstad, «Norsk Bedriftsskatterett» a. 560.

<sup>265</sup> BFU 28/2003.

<sup>266</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

<sup>267</sup> Lignings-ABC 2012 s. 74.

<sup>268</sup> l.c.

<sup>269</sup> Lignings-ABC s. 49 og Gjems-Onstad, «Norsk bedriftsskatterett» s. 538.

utgangspunkt at subjektets disposisjon legges til grunn for de skatterettslige virkninger som inntreer.<sup>271</sup> Hva selskapet selv kaller transaksjonen blir derfor i utgangspunktet lagt til grunn for bedømmingen om det er et utbytte eller konsernbidrag.<sup>272</sup>

---

<sup>270</sup> Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) s. 8.

<sup>271</sup> Rt. 2009 s. 813.

<sup>272</sup> Lignings-ABC 2012 s. 73.

## 7 Konklusjon og avsluttende bemerkninger

For konsernet som helhet gir det en større fleksibilitet og utjevningmulighet med konsernbidrag. Men for det enkelte mottagerselskapet kan konsernbidrag være en dårligere løsning og gå på tvers av dets interesser. Konsernbidrag innrømmer giverselskapet fradragsrett og det mottagende selskap ilegges skatteplikt på verdien av det overførte. Ved konsernbidrag er det derfor nærliggende å legge til grunn at konsernets beste er prioritert foran hensynet til det mottagende selskap, som blir skattlagt for verdien, mens konsernet som helhet kan redusere netto overskudd og skattegrunnlag.

Mange av vilkårene for å omfattes av konsernbidrag og konsernunntaket er identiske, ikke minst ettersom konsernunntaket henviser direkte til enkelte av vilkårene for konsernbidrag. Men også delvis fordi lovlighetskravet som gjelder for begge regelsett medfører at overføringen må følge aksjelovens fremgangsmåte og begrensninger. Både konsernbidrag og utbytte består av disponering av overskudd hvor de selskapsrettslige hensyn tillegges stor vekt for de rammer overføringen kan foregå innenfor.

Konsernbidrag kan overføres mellom søsterselskap, fra morselskapet til datterselskapet men også fra datterselskapet og opp til morselskapet. Konsernunntaket er begrenset til å omfatte utdelinger fra datterselskap til morselskap. I tillegg må en overføring under konsernunntaket relatere seg til det nærmeste ovenstående ledd i konsernstrukturen, mens konsernbidrag kan overføres til et hvilket som helst selskap i konsernet, uavhengig av mellomliggende ledd.

Selskapene har mulighet til å yte konsernbidrag utover den alminnelige, skattepliktige inntekt uten at dette medfører et restitusjonskrav som et tilsvarende utbytte ville medført. Ved konsernbidrag utover verdibegrensningen bortfaller fradragsrett og skatteplikt, men disposisjonen godkjennes. Når verken fradragsrett eller skatteplikt inntreffer får

disposisjonen samme karakter som et utbytte. I realiteten medfører dette at selskapene har mulighet til å overføre større verdier gjennom konsernbidrag.

Med bakgrunn i at konsernbidrag har et videre anvendelsesområde enn konsernunntaket legger jeg til grunn at departementet har rett i at utbytte under konsernunntaket uansett kunne blitt overført som konsernbidrag. Kanskje vil den største forskjellen for norske selskaper nå bli at overføring mellom norske selskap som tidligere ble kalt konsernbidrag for å unngå beskatning, nå får sin reelle karakteristikk som utbytte.

Konsernbidrag er kun er tilgjengelig for norske filialer og selskaper som har skatteplikt av det mottatte til Norge. Konsernunntaket omfatter i tillegg utbytte til og fra selskaper hjemmehørende i EØS, uavhengig av om mottager har skatteplikt til Norge. Selskap hjemmehørende i EØS har en utvidet adgang til skattefrie overføringer sammenlignet med tidligere, men begrenset til overføringer fra datterselskap til morselskap ett ledd oppover. EU-domstolen har i sine saker lagt vekt på utenlandske selskapers adgang til resultatutjevning. Jeg anser ikke at utenlandske selskap innen EØS har fått samme, adekvate adgang til resultatutjevning internt i konsernet som norske selskap har gjennom konsernbidragsordningen, som også kan overføre mellom sideselskaper, fra morselskap til datterselskap og til ethvert selskap i konsernstrukturen, uavhengig av mellomliggende ledd.

Departementet har etter mitt syn rett i at endringen reduserer risikoen for at de norske reglene anses å være i strid med EØS-avtalen. På den annen side vil jeg bemerke at risikoen ikke er eliminert. Det kan tenkes at de norske konsernbeskatningsreglene fremdeles ikke er helt i tråd med forpliktelsene etter EØS-avtalen. Utvidelsen som konsernunntaket medførte for EØS-selskapenes mulighet til overføring internt i konsernet med skattefordel er nå kun verdioverføringer fra datterselskapet til morselskapet. Dette utgjør fremdeles en begrensning til sammenligning med nasjonale selskaper. Begrensninger kan være akseptable i henhold til EØS-retten, men da må regelen ha et legitimt formål som er forenlig med EØS-avtalen, være begrunnet i tvingende allmenne hensyn, egnet til å nå

målet og ikke gå lenger enn nødvendig for å oppnå dette. Om de norske reglene oppfyller disse kravene etter utvidelsen med konsernunntaket beror på EU-domstolens oppfatning ved en eventuell tvist.

Det vil uansett bli spennende å se hvordan konsernunntaket vil praktiseres fremover, om det vil bli noen merkbare konsekvenser og hvordan de norske reglene vil bli ansett å forholde seg til EØS-avtalen.





## Litteraturliste

### Lover:

Asl - Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Rskl- Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Sktl- Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

### Forskrifter:

Fsfin - Forskrift av 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

### Forarbeider:

NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning

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

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av Skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 23 (1996-1997) Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

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

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

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005

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

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer

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

Prop.1 LS (2011-2012) Skatter, avgifter og toll 2012

Prop.1 LS (2012-2013) Skatter, avgifter og toll 2013

Prop.78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefrie omorganisering mv.)

St.meld. nr. 2 (1995-1996) Revidert nasjonalbudsjett 1996

St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform

Meld.St. nr. 11 (2010-2011) Evaluering av skattereformen 2006

Rettspraksis:

EF-domstolen/EU-domstolen:

C-446/03	Marks & Spencer
C-196/04	Cadbury Schweppes
C-231/05	OY AA
C-303/07	Aberdeen
C-337/08	X Holding

EFTA-domstolen:

E-1/04	Fokus Bank mot Norge
--------	----------------------

Høyesterett:

Rt. 1933 s. 1080	A/S Casa
Rt. 1940 s. 598	Fornebo
Rt. 1976 s. 302	Pegasus
Rt. 1977 s. 566	Winther
Rt. 1993 s. 536	Storhaugen Invest

Rt. 1995 s. 1026	Sandakergården A/S
Rt. 1999 s. 946	ABB
Rt. 2000 s. 2033	Sundal Collier
Rt. 2001 s. 851	Preferansekapital
Rt. 2002 s. 1444	Skøyen Næringspark
Rt. 2002 s. 456	Hydro Canada
Rt. 2002 s. 1144	
Rt. 2004 s. 1331	Aker Maritime
Rt. 2005 s. 86	Fjeld
Rt. 2005. s. 577	Baker Hughes
Rt. 2006 s. 1232	Telenor Eiendom Holding
Rt. 2003 s. 536	
Rt. 2007 s. 1025	
Rt. 2008 s. 438	
Rt. 2008 s. 577	
Rt. 2009 s. 813	
Rt. 2011 s. 1473	
Rt. 2012 s. 1380	NHD

Uttalelser:

Finansdepartementet:

Utv. 1982 s. 182 FIN

Utv. 1992 s.944 FIN Aksjesktl. § 15 og aksjel. § 12-10.

Utv. 1993 s. 1229 FIN Selskapsskatteloven § 1-5, vilkår for rett til å yte og motta konsern-  
bidrag.

Utv. 1993 s. 1336 FIN Konsernbidrag til/fra filial av utenlandsk aksjeselskap.

Utv. 1995 s. 105 FIN Fradrag for konsernbidrag i utenlandsk konsernforhold.

Utv. 1995 s. 481 FIN Forholdet mellom skatteloven § 15 første ledd bokstav b og selskaps-  
skatteloven kapittel 7.

Utv. 1998 s. 848 FIN Skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet.

Utv. 2003 s. 576 FIN Utbyggingen av Øvre Otta - anmodning om tolkningsuttalelse - skatteloven § 10-40 tredje ledd.

Utv. 2003 s.796 FIN Vilkår om at fusjon og fisjon må være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige regler.

Utv. 2006 s. 485 FIN Begrepet "hjemmehørende" i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b til d.

Utv. 2008 s. 531 FIN Spørsmål i forbindelse med utenlandske næringsdrivende - skatteplikt etter skatteloven og skatteavtale.

Utv. 2009 s. 1280 FIN Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden.

Utv. 2010 s. 1348 FIN Investeringer i SICAV-strukturer og forholdet til fritaksmetoden.

Utv. 2011 s. 1494 FIN Fritaksmetoden og utenlandsk selskap - ulik klassifisering av selskapet etter norsk og utenlandsk rett. Skatteloven § 2-38.

#### Skattedirektoratet:

BFU 28/2003 Utbytteutdeling og godtgjørelsesfradrag.

BFU 22/2005 Sirkelkonsernbidrag.

BFU 02/2012 Finsk konsernbidrag gitt til finsk filial av norsk morselskap.

BFU 26/2010 Spørsmål om utbytte fra holdingselskap i UK var omfattet av fritaksmetoden.

BFU 06/2011 Kildeskatt på utbytte til morselskap i UK.

#### Sentralskattekontoret for storbedrifter:

Utv. 2009 s. 1447 Konsernbidrag over landegrensene - Er dette "forbuden frukt" for internasjonale konsern?

Faglitteratur:

Artikler:

- Bråthen, Tore: Lov og Rett 1997 s. 515-561:  
«De nye lovene om aksjeselskaper og  
allmennaksjeselskaper»
- Zimmer, Frederik: Skatterett, Tidsskrift for skatt og avgift 02/2008 s. 1-2:  
«Har vi bruk for lovlighetsvilkåret?»  
Skatterett, Tidsskrift for skatt og avgift 01/2012 s. 43-85:  
«Høyesterettsdommer i skattesaker i 2011»

Bøker:

- Aarbakke, Magnus, Aarbakke, Asle, Knudsen, Gudmund, Ofstad, Tone og Skåre, Jan:  
Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgave,  
3. utg., Oslo 2012
- Andenæs, Mads H.:  
Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper,  
2.utg., Oslo 2006
- Bråthen, Tore:  
Selskapsrett,  
3. utg., Oslo 2008
- Gjems-Onstad, Ole:  
Norsk Bedriftsbeskatning,  
8. utg., Oslo 2012
- Naas Henning, Bruusgaard Christian, Iltad Kristine og Svendsen Christian:  
Norsk internasjonal skatterett,  
1. utg., Oslo 2011
- Skaar, Arvid Aage og Kildal, Tor S.:  
Bedriftsskatterett,  
11. utg., Oslo 2009

Skattedirektoratet:

Lignings-ABC 2012

Oslo, 2012

Zimmer, Frederik:

Lærebok i Skatterett,

6. utg., Oslo 2009

Zimmer, Frederik (red.), Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen:

Bedrift, selskap og skatt,

5.utg., Oslo 2010



