

Oversikt over kriteriene for bruk av presiseringer		
Situasjoner hvor presisering kan brukes	Situasjoner hvor presisering skal brukes	Vurderingskriterier
Eksempler på forhold som ikke påvirker årsregnskapet (Enkelte av disse eksemplene vil i tillegg også kunne ha betydning for regnskapet)		
Forhold av betydning for forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen, jf. nye RS 706.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen.
Forhold som kan føre til ansvar, krav i revl. § 5–6 7. ledd første punktum.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen eller ha grunnleggende betydning for forståelse av regnskapet.
Forhold som revisor mener bør gjøres kjent for foretakets deltakere eller aksjeeiere, krav i revl. § 5–6 7. ledd andre punktum.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen eller ha grunnleggende betydning for forståelse av regnskapet.
Ulovlige lån og mangler ved bruk av skatte-trekkskonto.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen eller ha grunnleggende betydning for forståelse av regnskapet. På dette området er det en omfattende norsk praksis for å legge en lav terskel til grunn.

Forbuden frukt for internasjonale konsern?

Konsernbidrag over landegrensene

Artikkelen behandler konsernbidrag over landegrensene, og de spenninger som her finnes mellom internretten og fellesskaps- og EØS-retten.¹ Grenseoverskridende resultatutjevning er ikke bare omdiskutert i Norge. Det gis derfor også en redegjørelse for enkelte andre lands rettsoppfatning i forhold til dette, bl.a. hvordan det er løst i Sverige.

¹ Artikkelen er tidligere publisert (i en så godt som likelydende versjon) i Utv. 2009 s. 1447.



Artikkelen er forfattet av:
 Seniorskattetejurist
Mattias Nurmi
 Sentralskatteskjematoren for storbedrifter
 Vurderinger i artikkelen står for forfatterens egen regning og avspeiler ikke nødvendigvis skatteetatens synspunkter.

Sktl. § 10–4 åpner ikke for å gi konsernbidrag over landegrensene, f.eks. fra et morselskap hjemmehørende i Norge til et utenlandsk datterselskap. Norsk lov er imidlertid ikke lenger skrevet i stein. Der som en norsk regel er i konflikt med EØS-retten, må den vike, slik at motstrid med EØS-avtalen ikke oppstår, jf. EØS-loven § 2, og Frostating lagmannsretts dom i Fokus Bank-saken, Utv. 2005 s. 771.

På det nåværende tidspunktet finnes en gnagende uro eller et spirende håp – avhengig av hvilken side av bordet man sitter på – om at de norske konsernbidragsreglene kan være i strid med EØS-avtalen. Det er EF-domstolens dom i *C-446/03 Marks & Spencer* som fortsatt anses å utgjøre en trussel mot det norske skattefundamentet.

Modeller for konsernbeskatning

Det eksisterer ulike modeller for konsernbeskatning.² Ved såkalt konsernligning lignede konsernet som ett skattesubjekt.³ En noe mindre konsekvent modell er konsernresultatligning.⁴ Denne modellen

innebærer at de enkelte selskaperes resultat slås sammen hos morselskapet, men til forskjell fra konsernligning, fastholdes prinsippet om at hvert selskap i konsernet utgjør et eget skattesubjekt. En annen ordning er konsernfradrag med overføring av underskudd fra et enkelt selskap til et annet selskap i konsernet, som kan avregne dette mot overskudd.⁵ Konsernbidrag ligner på konsernfradrag, men skiller seg fra dette, da det er overskuddet i et enkelt selskap som blir overført til et annet selskap i konsernet. Konsernbidrag kan anvendes også hvis det mottakende selskap har overskudd.⁶ Ikke alle land har systemer for konsernbeskatning.⁷

² Bertil Wiman, «Cross-Border Loss Relief in Europe – The Case of Group Contributions», I: Hinnekens (Eds.): «A vision of taxes within and outside European Borders – Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael» (Alphen aan den Rijn, 2008), s. 971–987 (s. 973).
³ Jf. USA og Nederland.

⁴ Jf. Danmark, Tyskland, Frankrike, Italia, Luxemburg, Portugal og Spania.

⁵ Jf. Storbritannia, Irland og Malta.

⁶ Jf. Norge, Sverige og Finland.

⁷ Jf. Belgia, Hellas, Ungarn og Sveits.

Norske konsernbidragsregler

Utgangspunktet etter norsk skatterett er at selv om selskapene har samme eier, er selskapene forskjellige skattesubjekter.⁸ Etter norsk rett er aksjeselskaper som inngår i et konsern derfor selvstendige skatte-subjekter, jf. sktl. § 2–2 første ledd bokstav a.⁹ Det kreves derfor lovhjemmel for at konsernbidrag skal kunne gis med skattemessig virkning.¹⁰

Begrepet konsernbidrag ble først tatt inn i aksjeskatteloven i 1979. Flere ulike modeller ble vurdert, bl.a. om det skulle foretas en mer obligatorisk sambeskatning etter mønster fra USA og Danmark. Det var også oppe til vurdering om det var overskudd eller underskudd – det sistnevnte etter Storbritannias modell med konsernfradrag – som skulle fordeles på selskaper innenfor konsernet.¹¹

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av konsernbidrag. I Ot.prp. nr. 16 (1979–80), på s. 11, forutsetter departementet at konsernbidrag dreier seg om:

«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. Men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar sig å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt.»



IKKE KONSERNBIDRAG: Verken selskap hjemmehørende i Norge eller en norsk filial av et EØS-selskap kan, etter norsk internrett, avgi konsernbidrag over landegrensene.

Et viktig hensyn bak innføringen av bestemmelsene om konsernbidrag var prinsippet om skattemessig nøytralitet, dvs. at skattereglene ikke skal være utslagsgivende for om virksomheten har blitt organisert som et selskap basert på avdelinger (filialer) eller om virksomheten har blitt organisert i et konsern.¹²

Konsernbidragsreglene bygger på en forutsetning om symmetri, med fradrag for giver og skattepliktig inntekt for mottaker, jf. forutsetningsvis sktl. §§ 10–3 første ledd og 10–4 annet ledd bokstav c. Forutsetningen om symmetri lar seg oppfylle der både giver og mottaker av konsernbidrag er hjemmehørende i Norge og alminnelig skattepliktige hit, jf. sktl. § 2–2. Symmetriprinsippet slår også til for norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS, der det mottatte konsernbidraget er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren, jf. sktl. § 10–4 annet ledd bokstav c. For andre utenlandske mottakere slår nevnte forutsetning imidlertid ikke til.¹³

For å omfattes av reglene om konsernbidrag må både giver og mottaker som hovedregel være norske selskaper eller sammenslutninger, jf. sktl. § 10–4 første ledd 1. pkt. Kravet om at konsernselskapene skal være norske, dvs. hjemmehørende i Norge, modifiseres av sktl. § 10–4 annet ledd når et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS har begrenset skatteplikt til Norge og mottakerselskapet er skattepliktig for mottatt konsernbidrag i Norge, og vilkårene for øvrig er oppfylt. Det følger av dette at verken selskap hjemmehørende i Norge eller en norsk filial av et EØS-selskap, etter norsk internrett, kan avgi konsernbidrag over landegrensene.

Restriksjon og rettferdiggjørelse

På bakgrunn av EF-domstolens dom i C-231/05 *Oy AA*¹⁴ kan det legges til grunn at de norske konsernbidragsreglene – i mange grenseoverskridende tilfeller – utgjør en restriksjon i EØS-avtalens forstand.

De norske konsernbidragsreglene kan imidlertid sannsynligvis rettferdiggjøres som tvingende allmenne hensyn, herunder hensynet til en balansert fordeling av skatteinntekt mellom medlemsstatene, og risikoen for skatteomgåelse. For at et inngrep i de fire friheter skal være tillatt, må regelen i tillegg være egnet til å oppnå

det formålet som den forfølger. Og regelen må ikke gå utover det som er nødvendig for å oppnå formålet, dvs. at bestemmelsen oppfyller kravet om proporsjonalitet (forholdsmessighet).

Proporsjonalitetsprinsippet

Innledning

På bakgrunn av *Marks & Spencer* og *Oy AA* er hovedregelen at det ikke er i strid mot fellekskaps- og EØS-retten å nekte fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag. Dette gjelder også der utenlandsk datterselskap har underskudd. Dersom underskuddet er endelig¹⁵, kan imidlertid rettstilstanden på nåværende tidspunkt fremstå som uklår, jf. Europaparlamentets resolusjon¹⁶ vedtatt 15. januar 2008 om Tax treatment of losses in cross-border situations (2007/2144(INI))¹⁷, premiss 15:

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

Spørsmålet er om de norske konsernbidragsreglene er forholdsmessige, all den tid reglene – også i tilfeller der et utenlandsk datterselskap har uttømt alle muligheter for å utnytte underskuddet i sin hjemstat – nekter fradrag for konsernbidrag over landegrensene.

I *Marks & Spencer* fant domstolen at restriksjonen kunne rettferdiggjøres i alle tilfeller, med unntak av når det ikke var noen mulighet til å utnytte datterselskapets underskudd lokalt, for tidligere og senere perioder, eller via overføring til en potensiell tredjepart. Dette forbehold er benevnt som *Marks & Spencer*-unntaket.

I *Oy AA* anså domstolen, i motsetning til *Marks & Spencer*, at hensynet til at selskapet ikke fritt skulle kunne velge hvor inntekten skulle komme til beskatning, ikke kunne ivaretas med en mer *begrenset* regel enn de finske konsernbidragsreglene. Reglene var derfor forholdsmessige. Noe for-

¹⁵ Endelig underskudd/tap brukes i denne artikkel, om underskudd der alle muligheter for å utnytte underskuddet i utenlandsk selskaps hjemstat er uttømt.

¹⁶ Det tilføyes for ordens skyld at resolusjoner fra Europaparlamentet ikke har bindende virkning.

¹⁷ Jf. Kommissjonens meddelelse av 19. desember 2006 som omhandler den skattemessige behandlingen av underskudd i grenseoverskridende tilfeller (COM (2006) 824).

⁸ Rt. 1997 s. 1646, Utrv. 1998 s. 1 *Trigon*.

⁹ Rt. 2002 s. 1247, Utrv. 2002 s. 1369 *Amoco*, jf., Rt. 2006 s. 1232, Utrv. 2006 s. 1416 *Telenor* avsnitt 41.

¹⁰ Jf. sktl. § 13–1 og Rt. 1982 s. 654, Utrv. 1982 s. 221 *Simrad*.

¹¹ Ot.prp. nr.16 (1979–80) s. 2–3.

¹² Op. cit., s. 6.

¹³ Gjems-Onstad, «*Norsk Bedriftsskatterett*», (7. utg. 2008) s. 583.

¹⁴ Sak C-231/05 *Oy AA*, premiss 43.

behold tilsvarende *Marks & Spencer*-unntaket ble således ikke oppstilt i *Oy AA*.

EF-domstolen har tilsynelatende kommet til ulikt resultat i nevnte dommer. I juridisk teori har det blitt gjort gjeldende at bl.a. følgende omstendigheter kan forklare dette¹⁸:

- dommene omhandlet forskjellige system for konsernutjevning.
- det ikke synes å ha vært et endelig underskudd i *Oy AA*, mens det i *Marks & Spencer* forelå et endelig underskudd.¹⁹
- retningen på konsernutjevningen, dvs. om den gikk oppover eller nedover i konsernet. I *Marks & Spencer* gikk den nedover, mens den gikk oppover i *Oy AA*.

Komparative argumenter

På det nåværende tidspunkt finnes det ikke noen relevant norsk rettspraksis som omhandler *Marks & Spencer*-unntaket. Dette i motsetning til hva som er tilfelle i Sverige og Finland. Spørsmålet er om utenlandske rettskilder vil være relevante ved vurderingen av om norsk internrett er i samsvar med de fire friheter. På bakgrunn av at EØS-avtalen bygger på harmonisering, synes det naturlig å bruke komparative argumenter – f.eks. utenlandsk rettspraksis – ved løsningen av interne EØS-rettslige problemstillinger. Det vises her til Rt. 1998 s. 794 (Utv. 1998 s. 861 *Bj Services*), Rt. 2008 s. 577 (Utv. 2008 s. 943 *Sølvik*) og Rt. 2008 s. 1409 (Utv. 2008 s. 1548 *Sorum*), som indikerer at utenlandsk praksis mv. kan være relevant også for norske skatterettslige forhold. Et uavklart spørsmål er imidlertid hvilken vekt utenlandsk rettspraksis skal tillegges. Det vises her til Gjems-Onstad, «*Norsk Bedriftsskatterett*», (7. utg. 2008) s. 970, hvor det heter:

«Konklusjonen blir trolig: Hvordan spørsmålet er løst i andre land kan være et relevant argument, om enn med nokså liten vekt i utgangspunktet. Det er likevel et uavklart spørsmål om ikke åpningen av det internasjonale skatterettsbildet mot stadig flere internasjonale dimensjoner vil bringe frem en endring i norske domstolers holdning.»

18 Se Holmdahl/Ohlsson, «Visst gæller Marks & Spencer!» i Skattenytt, hefte nr. 1–2, 2008, s. 18–24. Se også Whitehead, «*Group Tax Planning: Cross-border Group Relief Post Marks & Spencer*», Tax Planning International: Special Report May 2008, s. 9–12.

19 Forslag til avgjørelse i sak C-231/05 *Oy AA*, premiss 70 og 71 og sak C-231/05 *Oy AA*, premiss 41.

Uttalelser i forarbeidene

Grenseoverskridende resultatutjevning er beskrevet i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) pkt. 16.1 på s. 65. Finansdepartementet uttaler der at det ikke er nødvendig med en endring av konsernbidragsreglene pr. dags dato, men viser til at man vil foreta en nærmere vurdering av om det er grunn til å endre reglene når dom i *Marks & Spencer*-saken foreligger. Noen slik endring har pt. ennå ikke blitt foretatt. Lovgivers syn synes derfor å være at de norske konsernbidragsreglene, også etter *Marks & Spencer*-dommen, er i samsvar med EØS-retten.

Den svenske regjeringen har i sin budsjettproposisjon (prop. 2007/2008:1 s. 118), uttalt at det på bakgrunn av *Marks & Spencer*-dommen har vært tvil om de svenske konsernbidragsreglene fullt ut er forenlige med EF-traktaten, men at EF-domstolens dom i *Oy AA* innebærer at det ikke er nødvendig å endre noen regler i det svenske konsernbidragssystemet pga. EF-retten.

Saker ved skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har avgjort to klagesaker som omhandlet konsernbidrag over landegrensene.

Den første saken gjaldt hvorvidt en norsk filial av utenlandsk selskap kunne kreve fradrag for avgitt konsernbidrag til sitt hovedkontor i Sverige. Subsidiært var det anmodet om at en del av konsernbidraget skulle anses å ha blitt avgitt fra norsk datterselskap til svensk morselskap. Selskapet hadde anført at de norske konsernbidragsreglene var i strid med EØS-avtalen. Klagen førte ikke frem. Skatteklagenemnda viste til bl.a. *Oy AA*, og konkluderte med at de norske reglene om konsernbidrag i det aktuelle tilfellet var i samsvar med EØS-avtalen.²⁰

Den andre saken gjaldt hvorvidt et norsk morselskap kunne kreve fradrag, for avgitt konsernbidrag til sitt indirekte heleide danske datterselskap. Det utenlandske datterselskapet hadde et endelig tap, som skyldtes at de dagjeldende danske reglene kun hadde en fremføringsadgang på fem år for underskudd. Også i denne saken var anførselene begrunnet i EØS-retten, herunder *Marks & Spencer*-unntaket. Heller ikke denne klagen førte frem. Skatteklagenemnda uttalte at det ikke kan hevdes at

20 Inn tatt i Utv. 2009 s. 363, Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i 2008, pkt. 2.3.24 (2005–002SKN).

Norge har plikt til å avhjelpe at andre land har mindre gunstige regler for resultatutjevning. De norske reglene var således forholdsmessige i dette tilfellet, og konsernbidragsreglene ble ansett for å være i samsvar med EØS-retten.²¹

Svensk rettspraksis

I *Oy AA* gikk konsernbidraget oppover i konsernet. På denne bakgrunnen har det blitt anført at domstolen i *Oy AA* ikke prøvde de finske konsernbidragsreglene i sin helhet, men kun konsernbidrag med retning oppover i konsernet.²² Konsernbidrag nedover skulle da kunne være omfattet av *Marks & Spencer*-unntaket, mens konsernbidrag motsatt vei, ikke ville være det.

Den høyeste forvaltningsdomstolen i Sverige, Regeringsrätten, har nylig avgjort flere saker om grenseoverskridende konsernbidrag.²³ Regeringsrätten uttalte bl.a. følgende:

«Till skillnad från Skatteverket anser Regeringsrätten att EG-domstolens dom i *Oy AA* inte kan tas till intäkt för att kravet på skattskyldighet för det bidragsmottagande företaget i Sverige kan rättfärdigas i den situation som nu är föremål för bedömning. Det var nämligen i det målet inte, som i *Marks & Spencer* och det nu aktuella fallet, fråga om en definitiv förlust i ett av moderföretaget direkt helägt dotterföretag.»²⁴

Domstolen tok således utgangspunkt i *Marks & Spencer* i de sakene hvor konsernbidraget gikk nedover i konsernet, til et direkte heleid datterselskap, med endelig underskudd²⁵, mens domstolen tok utgangspunkt i *Oy AA* når konsernbidraget gikk oppover i konsernet.

I de førstnevnte sakene hvor retningen på konsernbidraget gikk nedover i konsernet, foretok Regeringsrätten en distinksjon mellom underskudd som var endelig pga. likvidasjon, og underskudd som var ende-

21 Sak 2006–013SKN av 16.09.2009. Saken er referert i Lovdata.

22 Holmdahl/Ohlsson, «Visst gæller Marks & Spencer!» i Skattenytt, hefte nr. 1–2, 2008, s. 20. Se også Wiman, «*Cross-Border Loss Relief in Europe – The Case of Group Contributions*», s. 981.

23 Se Regeringsrättens dommer av 11. mars 2009, mål nr. 7322–06, 6511–06, 1652–07, 1650–07, 3268–07, 1648–07, 7444–06, 1651–07, 1267–08 og 6512–06., (publisert i Regeringsrättens årsbok, RÅ 2009 ref. 13, m.fl.).

24 Regeringsrättens dom 11. mars 2009 i mål nr. 7322–06.

25 Det kan bemerkes at det ikke synes å ha vært direkte, uten indirekte, heleide datterselskap i *Marks & Spencer*, jf. forslag til avgjørelse i sak C-446/03 *Marks & Spencer*, premiss 8.

lig som følge av en utenlandsk skatteregel. I likvidasjonstilfellene anså Regeringsrätten at *Marks & Spencer*-unntaket gjaldt i forhold til svenske konsernbidragsregler. I slike tilfeller var således de svenske reglene uforholdsmessige, og konsernbidrag kunne der, med skattemessig virkning, avgis over landegrensene.

Hvor underskuddet var endelig, og dette skyldtes en utenlandsk skatteregel, kom imidlertid Regeringsrätten til at *Marks & Spencer*-unntaket ikke var aktuelt. Domstolen uttalte følgende:

«Det finns emellertid inte stöd för slutsatsen att det skulle strida mot etableringsfriheten enligt artiklarna 43 och 48 EG att vägra avdrag för en förlust i ett dotterföretag som är slutlig inte på grund av att verksamheten upphört att generera överskott, utan till följd av en skatteregel i den andra medlemsstat där dotterföretaget bedriver sin verksamhet.»²⁶

Sak C-157/07 *Krankenheim*, premissene 49–52, gir støtte for Regeringsrättens konklusjon vedrørende begrensende utenlandske skatteregler.²⁷

Ved konsernbidrag den motsatte vei (oppover), viste Regeringsrätten til *Oy AA*, premissene 64–65, og konkluderte med at svenske konsernbidragsregler i de aktuelle tilfellene ikke var i strid med fellesskapsretten.²⁸

Finsk rettspraksis

Den finske høyeste forvaltningsdomstolen har i to avgjørelser funnet at konsernbidrag med skattemessig virkning ikke kan gis over landegrensene.²⁹ Den ene dommen gjaldt *Oy AA*.

Den andre dommen gjaldt det finske morselskapet *K Oyj*, som bl.a. hadde to datterselskaper, finske *K Oy* og nederlandske *K Holding BV*. Sistnevnte selskap eide britiske *B Ltd*, som igjen eide britiske *K Energy Ltd*, som gikk med tap og skulle likvideres. Likvidasjonen kunne imidlertid ikke gjennomføres i 2006. Det bemerkes at domstolen kun vurderte forholdene for inntektsåret 2006, da likvidasjonen ikke



TO RETTSAVGJØRELSER: Den finske høyeste forvaltningsdomstolen har i to avgjørelser funnet at konsernbidrag med skattemessig virkning ikke kan gis over landegrensene.

hadde blitt gjennomført.³⁰ Problemstillingen i saken var om det finske datterselskapet *K Oy* med skattemessig virkning kunne avgi konsernbidrag til sitt britiske søsterselskap *K Energy Ltd*.

Domstolen viste til premissene 64 og 65 i *Oy AA* og til *Marks & Spencer*. Domstolen konstaterte at de finske konsernbidragsreglene i den aktuelle saken ikke var i strid med fellesskapsretten. Domstolens begrunnelse var kortfattet, hvilket har gitt opphav til diskusjon om hva som kan utledes av dommen.³¹

Hvor langt rekker *Oy AA*-dommen?

Oy AA gjaldt konsernbidrag oppover i konsernet. En tolkning av dommen er at den har en generell anvendelse, herunder at uttalelsene i dommen også omfatter tilfeller der konsernbidraget går nedover i konsernet.

EF-domstolen er nokså kategorisk i sin uttalelse om forholdsmessigheten i *Oy AA*. Det fremgår at *enhver utvidelse* som gjelder grenseoverskridende situasjoner, ville ha den virkning at et konsern fikk mulighet til fritt å velge i hvilken medlemsstat overskuddet skulle beskattes, jf. premiss 64. Videre ble det uttalt at det *også med ulike vilkår* koblet til slike konsernbidrag, likevel ville finnes et omfattende handlingsrom for konsern, jf. premiss 65. De finske reglene om konsernbidrag var således forholdsmessige.

Om *Oy AA*-dommens uttalelser gis en generell betydning, slik at også tilfeller med konsernbidrag nedover er omfattet,

synes *Marks & Spencer*-unntaket ikke å være aktuelt i forhold til regelsystem med konsernbidrag. Det finnes imidlertid sterke argumenter for at domstolens uttalelser i *Oy AA* kun gjaldt konsernbidrag oppover i konsern, jf. Regeringsrättens dommer av den 11. mars 2009 (2009 ref. 13, m.fl.).

Spørsmål ved Regeringsrättens dommer

Konsernbidrag ved likvidasjon og kravet til eier-/stemmeandel

Etter svenske konsernbidragsregler er det et vilkår at eierforholdet har bestått i hele inntektsåret, jf. norske regler der det er tilstrekkelig at betingelsene er oppfylt ved utgangen av det inntektsåret da konsernbidraget ønskes fradratt, jf. sktl. § 10–4 første ledd, 3. pkt.

På bakgrunn av eierkravet konstaterte Regeringsrätten at det ikke foreligger noen rett til å avgi konsernbidrag mellom rent svenske selskaper, i det inntektsåret som datterselskapets likvidasjon blir avsluttet.

Med tanke på kravet til eierforhold er spørsmålet hvordan Regeringsrätten da kunne innrømme grenseoverskridende konsernbidrag ved likvidasjon av utenlandsk datterselskap.

For at kravet om eierforhold skal være oppfylt, må morselskapet senest ved fastsettelse av årsregnskap for datterselskapets siste hele inntektsår, treffe vedtak om konsernbidrag til datterselskapet. Selve formuesoverføringen må således skje et tidligere år enn likvidasjonsåret. Fradrag for konsernbidraget innrømmes imidlertid først det året som likvidasjonen er avsluttet, og ettersom det først da er sikkert at tapet er endelig konstatert. Dette innebærer, til forskjell fra rent svenske konsernbidrag, at fradraget blir utsatt i minst et år.³² Gjennom en slik løsning lyktes Regeringsrätten således i å opprettholde kravet på eierforhold også ved likvidasjonstilfeller.

Konsernbidrag ved likvidasjon og fritaksmetoden

En likvidasjon er å anse som realisasjon, se sktl. § 9–2 første ledd bokstav h og sktl. § 10–37, jf. Lignings-ABC 2008/2009 s. 828 (pkt. 3.2.1). De skattemessige konsekvensene for aksjonæren er derfor avhengige av om aksjegevinsten/tapet er omfattet av fritaksmetoden eller ikke, jf. sktl. § 2–38.

³² Holmdahl/Ohlsson, «Konsernbidragen och EG-rätten» i Skattenytt, hefte nr. 7–8, 2009, s. 453 f.

²⁶ Regeringsrättens dom den 11. mars 2009 i mål nr. 7322–06.

²⁷ Se bl.a. T.K.Meussen, «The ECJ's Judgment in *Krankenheim* – The Last Piece in the Cross-Border Loss Relief Puzzle», *European Taxation* 2009 s. 361–363.

²⁸ Jf. Regeringsrättens dommer den 11. mars 2009 i mål nr. 6512–06 og 1650–07.

²⁹ Finske høyeste forvaltningsdomstolens dommer 31. desember 2007 (HFD:2007:92 og HFD:2007:93). Sistnevnte dom var den sak som ble henvist til EF-domstolen i *Oy AA*.

³⁰ Det synes således som at domstolen ikke tok stilling til «likvidasjonstilfeller».

³¹ Et spørsmål er om domstolen ville ha kommet til samme konklusjon om konsernbidraget istedenfor hadde gått nedover i konsernet, jf. diskusjon i Holmdahl/Ohlsson, «Flere rettsfall om gränsoverskridande konsernbidrag» i Skattenytt, hefte nr. 5, 2008, s. 250.

Et tap som oppstår som følge av likvidasjon av et norsk datterselskap, er omfattet av fritaksmetoden, og gir følgelig ikke rett til fradrag for morselskapet. Tilsvarende gjelder ved tap i utenlandsk datterselskap hjemmehørende i land innenfor EØS. Det har derfor blitt anført at om grenseoverskridende konsernbidrag ble tillatt ved likvidasjonstap, ville fradragsforbudet i fritaksmetoden kunne omgås. Dette er sant nok, men spørsmålet er hva et helnorsk konsern ville ha gjort for å komme seg forbi fradragsforbudet.

Ettersom vilkåret om eierforhold ikke er oppfylt i likvidasjonsåret, kan et norsk morselskap, i det året, ikke gjennom konsernbidrag nyttiggjøre seg tapet i et norsk datterselskap. De norske reglene om konsernbidrag kan derfor ikke anses å diskriminere et utenlandsk datterselskap i forhold til et norsk datterselskap, når det gjelder muligheten for morselskapet til å dekke et endelig tap i datterselskapet i likvidasjonsåret. Spørsmålet i forhold til diskriminering, er imidlertid ikke så enkelt, da EFTA-domstolen har lagt til grunn en utpreget dynamisk og formålsorientert tolkningsstil i forhold til de fire friheter. Spørsmålet som EFTA-domstolen antakeligvis ville ha stilt, er om et helnorsk konsern ville kunne nyttiggjøre seg tapet ved avvikling av et datterselskap på annen måte enn ved konsernbidrag i likvidasjonsåret. Et norsk morselskap kan, ved fastsettelse av årsregnskapet for det siste inntektsåret der vilkåret om eierforhold var oppfylt, treffe vedtak om konsernbidrag til datterselskapet. På en slik måte kan morselskapet utnytte datterselskapets tap, og risikerer dermed ikke at tapet som følge av fritaksmetoden går tapt i likvidasjonsåret. Det kan derfor ikke utelukkes at en EØS-rettslig sammenlignbarhetsvurdering skal ta utgangspunkt i om et norsk morselskap rent *faktisk* har mulighet til å nyttiggjøre seg et underskudd i et norsk datterselskap.

Regeringsrättens dommer bygger på et slikt resonnement. Sverige har også en fritaksmetode som gjør at likvidasjonstap under visse forutsetninger ikke er fradragsberettiget.³³ Det synes derfor å være altfor lett å avfeie Regeringsrättens konklusjon for norsk vedkommende, utelukkende ut i fra den norske fritaksmetodens forbud mot fradrag for likvidasjonstap.

Veien videre

Veien videre etter Regeringsrättens dommer

Da Regeringsrättens dommer av 11. mars 2009 (RÅ 2009 ref. 13 m.fl.) ble avsagt, ble det åpenbart at den svenske regjeringens fortolkning av *Marks & Spencer*-unntaket ikke lenger var holdbart i forhold til svensk rettsoppfatning. En endring av reglene ble derfor nødvendig.

Det svenske Finansdepartementet har i promemoria av 22. september 2009, «Konsernavdrag i vissa fall m.m.» (Fi2009/6194), fremmet et lovforslag slik at de svenske reglene om resultatutjevning ikke skal være i strid med EU-retten. Lovforslaget er sendt på høring, og er tenkt å tre i kraft 1. juli 2010.³⁴

Regjeringen anser det ikke hensiktsmessig å endre reglene om konsernbidrag slik at de også omfatter konsernbidrag over landegrensene. Forslaget er i stedet at et helt nytt fradrag skal innføres, et såkalt konsernfradrag.³⁵ Dette innebærer at reglene om konsernbidrag er tenkt anvendt på samme måte som i de nevnte dommer, dvs. kun for selskaper som er skattepliktige til Sverige.

Etter forslaget skal et svensk morselskap gis rett til konsernfradrag for et *endelig underskudd* hos et direkte heleid utenlandsk datterselskap innenfor EØS-området, dersom datterselskapet er blitt forelått likvidert, og likvidasjonen har blitt avsluttet. I tillegg til dette finnes det ytterligere krav som også må være oppfylte.

Tapet i det utenlandske datterselskapet må ha oppstått i den tiden som datterselskapet har vært eid direkte av det svenske morselskapet.

Det gis ikke fradrag om datterselskapet de seneste ti årene har solgt en vesentlig del av virksomheten til et annet konsernselskap.

Det svenske morselskapet kan ikke ha noe datterselskap igjen som driver virksomhet i det likviderte datterselskapets hjemstat. Bakgrunnen for forbudet mot fradrag i slike tilfeller, er at den utenlandske virksomheten som er igjen, ville kunne begynne å gå med overskudd. Det naturlige ville da være at resultatutjevningen

hadde skjedd mellom dette selskapet og datterselskapet, som begge er hjemmehørende i samme land. Tapet skal heller ikke anses som endelig om tapet ikke kan utnyttes i datterselskapets hjemstat pga. fravær av en rettslig mulighet til dette eller pga. at denne muligheten er begrenset i tid.

Det svenske morselskapet innrømmes ikke konsernfradrag for et høyere beløp enn det svenske selskapets overskudd beregnet uten hensyn til fradraget. Bakgrunnen for dette er at den delen av tapet som overstiger gevinsten hos morselskapet vanskelig kan anses for å være en resultatutjevning.

Det er ingen tvil om at forslaget innebærer at kravene for å oppnå grenseoverskridende resultatutjevning kommer til å være strenge. Selskaper som akter å anvende konsernfradrag, må således forberede seg på å komme igjennom et nokså trangt nåløye.

Det er morselskapet som skal sannsynliggjøre at alle kjente muligheter til å utnytte tapet har blitt vurdert. Regjeringen skriver i forslaget «att någon särskilt sofistikerad skatteplanering inte kan krävas», men at morselskapet må redegjøre «för de bland skattespecialister på området allmänt erkända möjligheter som finns att använda en förlust av ifrågavarande slag, och, i den mån dessa inte har använts, visar att så inte hade kunnat ske.» Dette har blitt tolket som at regjeringen krever en form for aktiv skatteplanlegging i utlandet for at morselskapet skal kunne innrømmes konsernfradrag i Sverige. Kritikker har også blitt rettet mot kravet om at det skal være et direkte heleid datterselskap, dvs. uten noen mellomliggende konsernselskap.³⁶ Det kan også bli stilt spørsmål ved at forslaget kun gjelder likvidasjonstilfeller, jf. *Marks & Spencer*, som i tillegg gjaldt salg av utenlandsk datterselskap til utenforstående.³⁷ Dertil har det blitt fremført kritikk med utgangspunkt i de andre vidtgående krav som er stilt opp i forslaget.³⁸

Mye av denne kritikken synes å være relevant, særlig sett i lys av EF-kommisjonens

³⁶ Det kan bemerkes at det ikke var direkte, men indirekte, heleide datterselskap i *Marks & Spencer*, jf. forslag til avgjørelse i sak C-446/03 *Marks & Spencer*, premiss 8.

³⁷ Sak C-446/03 *Marks & Spencer plc.*, premissene 21 og 55. EF-domstolen utgår således fra at fradrag for underskudd kan godtas ikke bare ved likvidasjon, men også når datterselskapet er solgt og datterselskapets virksomhet fortsetter.

³⁸ Særlig i forhold til forbudet mot overføring av en vesentlig del av virksomheten, og forbudet mot å ha noe datterselskap igjen i det likviderte datterselskapets hjemstat.

³³ Riktignok er den svenske fritaksmetoden mindre gjennomført sammenlignet med den norske, men de nevnte dommene gjaldt likvidasjonstap som om de hadde forekommet i et helt svensk konsern, ikke ville vært fradragsberettiget pga. den svenske fritaksmetoden.

³⁴ Lagrådsremiss er forventet å komme i januar og proposisjon i mars 2010.

³⁵ Jf. britiske regler om resultatutjevning (group relief for losses).

stevning av Storbritannia, før dets implementering av *Marks & Spencer*-dommen.³⁹ På bakgrunn av dette kan det bli stilt spørsmål om hvorvidt de foreslåtte reglene om konsernfradrag er forenlige med de fire friheter.

Veien videre i Norge

Det har blitt anført at de norske konsernbidragsreglene synes å være i samsvar med EØS-avtalen, se f.eks. Zimmer, «*Internasjonal inntektskatterett*» (4. utg. 2009) s. 279:

«Oy AA-dommen må innebære at de norske konsernbidragsreglene ikke er i strid med EØS-avtalen når de nekter fradrag for konsernbidrag over landegrensene.»

I svensk rett – med et regelverk for konsernbidrag som ligger tett opp til det norske⁴⁰ – har de svenske reglene blitt ansett for å være i strid med EU-retten.

Den vurderingen som har blitt gjort av *Marks & Spencer*-unntaket i andre land, har gjort det vanskeligere å hevde at norske konsernbidragsregler i alle tilfeller er forenlig med de fire friheter. I de tilfellene konsernbidraget går nedover i konsernet, fra morselskap til utenlandsk datterselskap som har et endelig underskudd pga. likvidasjon, kan det ikke utelukkes at Norge må innrømme at et konsernbidrag skal gis skattemessig effekt.⁴¹

På det nåværende tidspunktet foreligger en betydelig rettslig usikkerhet i forhold til grenseoverskridende konsernbidrag, herunder tilfeller som ligner på *Marks &*

Spencer-unntaket. Det hadde derfor vært ønskelig om Finansdepartementet kom med sitt syn på slik resultatutjevning. En uttalelse, alternativt lovregulering, av denne problemstillingen vil sikre kravet til forutberegnelighet. På den annen side kan det ikke ses bort fra at slike spørsmål, pga. kompleksiteten, vil måtte avklares av domstolene i siste omgang.

En norsk domstol er autonom også ved en EØS-rettslig problemstilling, og kan komme til en annen konklusjon enn svensk prejudikatdomstol. Det kan imidlertid ikke sees bort fra at en norsk domstol kan komme til å ta hensyn til svensk rettsoppfatning ved sin avgjørelse. I denne sammenhengen er det av interesse å se på hvilken tilnærming en norsk domstol bør ha ved fortolkningen av de fire friheter.

I de tilfellene der EØS-retten anviser en klar løsning på en problemstilling, må domstolene legge EØS-retten til grunn. Hvis spørsmålet ikke er avklart i EØS-retten, kan det være mer usikkert hva som er den riktige tilnærmingen. Det vises til den holdningen som Høyesterett har gitt uttrykk for når det gjelder rettsutviklingen mht. Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK), se særlig Rt. 2000 s. 996 (Böhler-dommen) og Rt. 2002 s. 557 (Utv. 2002 s. 699) (Dobbelstraff I-saken). Av disse avgjørelsene fremgår det at norske domstoler må foreta en selvstendig tolkning av EMK, ut fra den metoden som EMK bruker, og at det ikke skal bygges inn noen sikkerhetsmargin i avgjørelsene. Men det heter også at norske domstoler ikke bør anlegge en for dynamisk tolkning av traktaten, og at det i slike rekke er menneskerettsdomstolen som skal utvikle konvensjonen.

Det må antas at disse betraktningene langt på vei har relevans også i forhold til EØS-avtalen. I og med at grenseoverskridende resultatutjevning er et omstridt spørsmål innenfor EF-retten, er det gode grunner for at norske domstoler forholder seg til de retningslinjene Høyesterett har gitt uttrykk for omkring fortolkningen av EMK. En norsk domstol bør således forsøke å unngå en fortolkning av de fire friheter som går lenger enn det som er nødvendig i forhold til EØS-retten.

Hvis de norske konsernbidragsreglene blir ansett for å være i strid med de fire friheter, oppstår spørsmålet om hvilken vei Norge kommer å velge for å oppfylle sine forpliktelser etter EØS-avtalen. Et lite sannsynlig scenario er at reglene om konsernbidrag blir avvirket. Et mer sannsynlig alternativ er at konsernbidragsreglene blir endret slik at de blir i overensstemmelse med EØS-avtalen. Et tredje alternativ er at Norge innfører regler om grenseoverskridende konsernfradrag.⁴²

Om noen av de to sistnevnte alternativene blir valgt, blir spørsmålet hvilke tilfeller som kommer til å bli omfattet av grenseoverskridende resultatutjevning. Av EF-domstolens dommer fremgår at det finnes et ikke ubetydelig rom for at man i grenseoverskridende situasjoner har mer begrensede regler enn de som gjelder for rent innenlandske tilfeller, jf. *Marks & Spencer* og *Oy AA*. I *Marks & Spencer* ble imidlertid de britiske reglene i visse tilfeller ansett for å være uforholdsmessige. Etter at EF-domstolen hadde definert disse tilfellene, tilføyde domstolen at det står medlemsstatene fritt å innføre eller beholde bestemmelser som har til spesifikt formål å forhindre omgåelse av nasjonal skatterett eller skatteunndragelse. Videre påpekte domstolen at i den grad det er mulig å finne andre mindre innskrenkende tiltak, må disse følge de fire friheter.⁴³ En lovgiver vil antakelig ta dette til inntekt for at det finnes en viss grad av handlefrihet for den enkelte stat i forhold til *Marks & Spencer*-unntaket. For å beskytte det norske skattefundamentet kommer en norsk lovgiver derfor sannsynligvis til å utforme reglene slik at færrest mulig tilfeller blir omfattet, gjennom f.eks. å bruke en restriktiv definisjon av hva som anses som et endelig underskudd. En slik balansegang for å beskytte eget skattefundament innebærer en risiko for at reglene – til tross for en endring – ville kunne være i strid med EØS-avtalen.⁴⁴

Til slutt bør det understrekes at det pr. dags dato ikke er avklart om norske konsernbidragsregler er i strid med EØS-avtalen.⁴⁵ Selskaper som avgir grenseoverskridende konsernbidrag – og krever fradrag for dette – må derfor påregne at slike fradrag ikke blir godtatt av ligningsmyndighetene.

42 Jf. lovforslaget i Sverige («Koncernavdrag i vissa fall m.m.»).

43 Sak C-446/03 *Marks & Spencer plc.*, premisene 57–58.

44 Jf. EF-kommisjonens stevning av Storbritannia for EF-domstolen. Jf. EFTAs Overvåkingsorgan (ESA) som kan stevne Norge for EFTA-domstolen i tilfeller der norske regler synes å være i strid med EØS-avtalen.

45 Jf. Finansdepartementets brev av 30. mars 2006 (Utv. 2006 s. 754). Der er det lagt til grunn at det bare er i de tilfellene det er *avklart* at en skatteregel er i strid med EØS-retten, enten ved rettskraftig dom eller ved uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, at den lokale ligningsbehandlingen skal baseres på tilsidsettelse av skattelovgivningen. Dette vil imidlertid ikke være en bindende instruks for skatteklagenemnda.

39 Kommisjonens saksnr. 2007/4026. Stevningen ble meddelt 8. oktober 2009, og følger etter en lang tids kritikk fra kommisjonen mot Storbritannia. EF-kommisjonen anser at Storbritannia har vilkår for grenseoverskridende resultatutjevning som i praksis gjør det umulig eller så godt som umulig for selskaper å kunne nyte godt av *Marks & Spencer*-unntaket. Dette bl.a. på grunn av en unødvendig innskrenkende tolkning av kravet på at tapet ikke skal kunne utnyttes i datterselskapets hjemstat.

40 Et av vilkårene som må være oppfylt både etter de norske og etter de svenske reglene, er at både den som avgir og den som mottar konsernbidraget må være skattepliktig i Norge (og Sverige).

41 Finland har imidlertid til d.d. ikke godtatt konsernbidrag over landegrensene. Videre er det en ny sak under oppfølging i EF-domstolen, sak C-337/08 *X Holding BV*. I denne saken ønsker nederlandsk morselskap løpende å utnytte underskudd fra sitt belgiske datterselskap mot gevinster i morselskapet. Den nederlandske modellen for konsernbeskatning er konsernligning. Dette innebærer at selskaper i konsern kan danne en skattemessig enhet for å bli liknet som ett skattesubjekt. Reglene omfatter imidlertid kun selskaper hjemmehørende i Nederland. *X Holding B.V.* ansøkte om å få inngå en skattemessig enhet med sitt belgiske datterselskap, men ble nektet dette av nederlandske ligningsmyndigheter. Generaladvokaten har i sitt forslag til avgjørelse ansett at de nederlandske reglene om skattemessig enhet var i samsvar med retten til fri etablering i EF-traktaten. Nevnte sak kan forhåpentligvis bringe ytterligere klarhet i når grenseoverskridende resultatutjevning kan påregnes.

42 Jf. lovforslaget i Sverige («Koncernavdrag i vissa fall m.m.»).

43 Sak C-446/03 *Marks & Spencer plc.*, premisene 57–58.

44 Jf. EF-kommisjonens stevning av Storbritannia for EF-domstolen. Jf. EFTAs Overvåkingsorgan (ESA) som kan stevne Norge for EFTA-domstolen i tilfeller der norske regler synes å være i strid med EØS-avtalen.

45 Jf. Finansdepartementets brev av 30. mars 2006 (Utv. 2006 s. 754). Der er det lagt til grunn at det bare er i de tilfellene det er *avklart* at en skatteregel er i strid med EØS-retten, enten ved rettskraftig dom eller ved uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, at den lokale ligningsbehandlingen skal baseres på tilsidsettelse av skattelovgivningen. Dette vil imidlertid ikke være en bindende instruks for skatteklagenemnda.