



Handelshøyskolen BI i Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Endelig tap ved grenseoverskridende konsernbidrag

Navn

Hildeborg Cathrine Petersen

Utlevering:

23.08.2017 09.00

Innlevering:

23.05.2018 12.00



Innholdsfortegnelse

Sammendrag

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tematikk og avgrensning.....	1
1.2	Aktualitet.....	1
2	DE NORSKE KONSERNBIDRAGSREGLENE.....	1
2.1	Lovhjemler og konsernbekskatning i Norge.....	1
2.2	Konsernbidrag ved underskudd.....	3
2.3	Konsernbidrag og grenseoverskridende situasjoner.....	4
2.4	Utdeling etter aksjeloven.....	5
2.5	Konsernbidrag og skatteposisjoner.....	5
2.6	Oppløsningstidspunktets betydning.....	6
2.7	Fradragsretten.....	6
2.8	Forholdsmessighetsprinsippet.....	7
3	TILPASNING TIL EØS' BESTEMMELSER.....	8
3.1	EØS-retten og de fire friheter.....	8
3.2	EØS-avtalens artikkel 31 og 34.....	9
3.3	Symmetriprinsippet.....	10
3.4	Overføring til utenlandsk datterselskap med underskudd.....	11
3.5	Bekskatning ved utflytting.....	12
3.6	Endelig tap ved grenseoverskridende transaksjoner.....	14
4	TIDLIGERE AVGJØRELSER I EFTA-DOMSTOLEN.....	15
4.1	Endelig tap sett i lys av Marks & Spencer-dommen.....	15
4.2	Etterprøving av Marks & Spencer-dommen – C-172/13.....	17
4.3	Endelig tap i lys av Oy AA og finsk rett.....	19
4.4	Litt om svensk rettspraksis.....	21
5	E-15/16 YARA INTERNATIONAL ASA.....	21
5.1	Domsslutning i Borgarting lagmannsrett.....	21

5.2	Yara og M&S-unntaket.....	23
5.3	Eftas vurdering av Yara.....	24
5.4	Eftas vilkår for å godta unntak.....	25
5.5	Paralleller til OY AA og M&S.....	27
5.6	Konklusjon.....	28
6	SAMMENLIGNBARHET.....	29
6.1	Finsk og britisk rettspraksis.....	29
6.2	Svensk rettspraksis.....	30
6.3	Sammenlignbarhet etter norsk rett.....	31
6.4	Hvordan tolke rettspraksis.....	32
7	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	33
8	LITTERATURLISTE.....	35

SAMMENDRAG

Denne oppgaven har som mål å belyse regelverket og problematikken som ligger i det å yte konsernbidrag fra norsk mor til utenlandsk datter med underskudd.

Ytelse fra norsk mor til utenlandsk datter med underskudd har ikke tidligere vært behandlet i norske domstoler, men fikk sin første domsavsigelse i Borgarting lagmannsrett 5. mars 2018. Selv om domsavsigelsen i Borgarting ikke ble anket til Høyesterett, vil den ha betydning for norsk praksis på området med bakgrunn i denne dommen og i tråd med rådgivende uttalelse fra Efta. Konsernbidrag over landegrensene er i utgangspunktet ikke en ny problemstilling. Et økende antall konserner velger å ekspandere ut av Norge, noe som gjør det viktig å sette søkelyset på hva som er norsk skattegrunnlag og norsk rett. Dersom det ikke stilles krav til at underskudd i utenlandsk selskap er endelig, kan man risikere at det norske skattegrunnlaget utarmes.

Dersom vi setter skattelovens § 10-4 og artikkel 31 og 34 i EØS-avtalen opp mot hverandre, så ligger det en divergens her slik jeg ser det. Praksisen innen EØS skal i størst mulig grad følges av medlemslandene. For Norge sin del kan dette bety at norske regler har sekundær betydning ved motstrid eller at Norge må gå utover sine grenser for å ikke komme i konflikt med EØS-reglene. Norge kan derfor være nødt til å tolke skattelovens § 10-4 i vid forstand og legge Eftas uttalelse til grunn i fremtidige avgjørelser.

1 INNLEDNING

1.1 Tematikk og avgrensning

Oppgavens problemstilling avgrenses til å gjelde skattekonsern hvor konsernbidraget har en skattemessig effekt, det vil si at bidraget er fradragsberettiget for giver og skattepliktig for mottaker. Videre avgrenses oppgaven til å omfatte konsernbidrag gitt av norsk morselskap til utenlandsk datterselskaper til dekning av underskudd under forutsetning av at tapet er endelig konstatert. De nasjonale konsernbidragsreglene har som hovedformål å bidra til skatteutjevning og legge til rette for en nettobeskatning mellom selskaper i et konsern. Hensikten med å overføre konsernbidrag kan være å dekke opp underskudd i datterselskapet, men også å forbedre økonomien og egenkapitalen i det mottakende selskapet.

1.2 Aktualitet

Innledningsvis presenterer jeg de norske konsernbidragsreglene, hvordan konsernbidrag over landegrensene praktiseres når mottakerselskapet har underskudd og hvordan dette samsvarer med EØS-avtalen, de fire friheter og forholdsmessighetsprinsippet. Oppgaven tar opp til vurdering avgivelse av konsernbidrag når underskudd er endelig tapt. Jeg trekker paralleller og sammenligninger mellom norsk rettspraksis og rettspraksis i noen utvalgte land. Jeg vil se den norske Yara-dommen opp mot de norske reglene og EØS-avtalens krav og se hvordan disse tolker kravet til endelig tapt i tilknytning til konsernbidrag. Problemstillingen er aktuell og viktig, fordi EØS-avtalen legger til rette for frihandel og mest mulig lik behandling i skatterelaterte spørsmål medlemslandene imellom. Konsernselskaper med forgreininger til andre EØS-land krever at det tas stilling til spørsmålet om endelig tap i konsernforhold.

2 DE NORSKE KONSERNBIDRAGSREGLENE

2.1 Lovhjemler og konsernbeskatning i Norge

Aksjeselskaper er selvstendige skattesubjekter etter sktl § 2-2 nr. 1 bokstav a) selv om de inngår i konsern og har samme eier. Derfor er det også hjemlet i lov at

avgivelse av konsernbidrag medfører skatteplikt. Uavhengig av hvordan selskapene har organisert seg, så legges det til grunn et prinsipp om skattemessig nøytralitet ved avgivelse av konsernbidrag. Skattemessig nøytralitet skal sikre at selskapsform ikke er styrt av skattereglene. Det er ikke en forutsetning ved avgivelse at mottakerselskapet har underskudd. Alle selskaper i et konsern skatlegges adskilt som egne skattesubjekter uavhengig av eierandeler i og av andre selskaper i konsernet.

Konsernbidrag er i prinsippet en økonomisk ytelse som ikke krever gjenytelse¹ og kan derfor sammenstilles med utbytte². Formålet med konsernbidragsreglene er å disponere overskudd, ikke å hindre fiktive transaksjoner. Reglene om konsernbidrag er regulert i skattelovens §§ 10-2 til 10-4. Sktl § 10-2 (1) og (2) avgrensar aksjeselskapers og allmenaksjeselskapers fradragsrett for avgitt konsernbidrag. Det er ikke gitt i skatteloven hvordan begrepet konsernbidrag skal forstås innenfor de ulike lovbestemmelser. Sktl § 10-3 nr. 1 behandler skatteplikten for mottaker av konsernbidrag og avgrensar konsernbidrag i forhold til utbytte etter sktl §§ 10-10 til 10-13. Til slutt setter sktl § 10-4 vilkårene for retten til å yte og motta konsernbidrag og innlemmer utenlandske selskaper med tilhørighet innenfor EØS som likestilte med norske selskaper. Ytelse av konsernbidrag begrenses av bestemmelsen om egenkapital i henhold til aksjeloven³. Utbetaling av konsernbidrag reduserer egenkapitalen. Dermed reduseres også muligheten til utbytteutbetaling og omvendt.

Konsernbidraget kan gis i alle retninger innen konsernet. Giver og mottaker må være aksjeselskaper, allmenaksjeselskaper eller en sammenslutning likestilt med disse. I tillegg må morselskapet ha *”en aksjemajoritet som utgjør mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet med tilsvarende fordeling av stemmene på*

¹ Norsk Bedriftsskatterett 8. Utgave s. 556

² Skatteloven § 10-11 nr. 2.

³ Aksjeloven §§ 8-5 jfr. 8-1

generalforsamling ved årets utgang”⁴. Etter sktl. § 10-2 nr.1 stilles det dessuten krav til at konsernbidraget skal være lovlig utdelt etter aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Kravene kan sidestilles med de kravene som stilles til utbytte selv om det ikke er et absolutt krav ved formelle overtredelser.

Begrunnelsen for å innlemme nr. 2 i sktl. § 10-4 er at det norske regelverket ikke skal være i strid med EØS-avtalen. Dersom selskapene oppfyller vilkårene i skatteloven, kan utenlandske selskaper være både de som yter og de som mottar konsernbidrag⁵. Utenlandske selskaper skattepliktige til Norge må naturlig nok kunne yte konsernbidrag til utenlandske selskaper hjemmehørende innenfor EØS. Det er imidlertid en forutsetning at mottakerselskapet har en filial i Norge⁶. Dessuten må konsernbidraget være definert som skattepliktig inntekt etter de norske skattereglene.

2.2 Konsernbidrag ved underskudd

Ved avvikling av virksomhet i Norge, skal underskudd tilbakeføres mot tidligere års overskudd, jfr. sktl § 14-7. Det følger av skatteloven⁷ at underskudd kommer til fradrag i inntekt som også omfattes av mottatt konsernbidrag. Tidligere års underskudd skal for konsernbidragsyter komme til fradrag før det gis fradrag i selve konsernbidraget. Reglene for konsernbidrag og overføring av underskudd gir begge en skatteutjevning, men gir ulikt utslag. I tilfeller hvor tilbakeføring ikke gjennomføres, vil tilbakeføring kunne gjennomføres dersom virksomheten på et senere tidspunkt gjenopptar driften⁸. Et utenlandsk konsernselskap som ved opphør har et udekket underskudd i Norge, vil ikke kunne utligne underskuddet mot overskudd hos andre selskaper i konsernet. Dette fordi selskapet ved opphør ikke lenger har skatteplikt til Norge og dermed ikke oppfyller kravet til skatteplikt for giverselskapet. De norske skattereglene regulerer ikke særskilt konsernbidrag

⁴ Aksjeloven § 4-26, allmennaksjeloven § 4-25

⁵ Ot.prp. nr. 1 punkt 16-3 (2005-2006)

⁶ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) pkt. 16, jf. Endringslov av 9. desember 2005 nr. 113

⁷ Sktl. § 14-6 nr. 5

⁸ Ot.prp. nr. 1 (2005/2006) kap. 14

fra norsk selskap til konsernselskap i utlandet.

2.3 Konsernbidrag og grenseoverskridende situasjoner

Finansdepartementet⁹ har i tidligere uttalelser gitt uttrykk for at det i tilfeller hvor en grenseoverskridende situasjon er sammenlignbar med en intern situasjon, vil det foreligge en restriksjon etter EØS-retten dersom den grenseoverskridende situasjonen blir behandlet mer ugunstig¹⁰. Efta-domstolen legger til grunn at vern om skattefundamentet i seg selv ikke rettferdiggjør restriksjoner¹¹. Konsernbidrag som ytes over landegrensene kan medføre reduserte skatteinntekter for Norge uten at en restriksjon trer inn. Eksempel på dette finner vi i Skandia-dommen¹² hvor faren for tap av skatteinntekter i seg selv ikke rettferdiggjorde restriksjoner som var i strid med de fire friheter. Det er opp til det enkelte land å legitimere restriksjoner og de hensyn som legges til grunn. Illegitime hensyn vil føre til strengere bevisbyrde knyttet til proporsjonaliteten¹³.

De norske konsernbidragsreglene ble opprettet for å skape en nøytralitet i beskatningen av selskapene innen konsernet på samme måte som om det hadde vært ett selskap. Organiseringen av flere selskaper ble enklere både i forhold til organisering og beskatning¹⁴. Skatteloven § 10-4 forutsetter at konsernbidrag gis mellom norske selskaper og at konsernbidrag ikke kan gis til utenlandske selskaper som ikke har skatteplikt til Norge¹⁵. Fra 1. januar 2018 fikk vi en lovendring¹⁶, jfr. sktl § 10-4 nr. 3, som åpner for konsernbidrag til utenlandsk selskap innenfor EØS-området. Samtidig er det tatt inn en begrensning i beløpet som kan overføres da det ikke kan overstige det underskuddet som mottaker har til fremføring. Begrunnelse for denne endringen er en klarere grensesetting og

⁹ Fin.dept. brev av 30. mars 2006

¹⁰ EU-dom sak C-311/97 Royal Bank of Scotland

¹¹ C-446/03 Marks & Spencer

¹² C-422/01 Skandia-dommen punkt 54

¹³ Bull (2002) s. 588-589

¹⁴ Ot.prp. nr. 1 (2005-06) punkt 16.3

¹⁵ Ibid punkt 16.1 jf. EU-domstolen C231/05 OY AA

¹⁶ Prop. 1 LS (2017-2018) punkt 14

oversikt og i tillegg gi selskaper mulighet til å få gjort opp sine skatteposisjoner knyttet til underskudd.

2.4 Utdeling etter aksjeloven

Etter aksjeloven¹⁷ kan et aksjeselskap foreta delutbetalinger eller endelig utbetaling av likvidasjonsvederlag før det endelige avviklingsoppgjøret. Dersom endelig utdeling til aksjonærene er foretatt og aksjene i datter med dette ikke lenger er i behold, vil det ikke være mulig med ytterligere utdeling i form av konsernbidrag. På tidspunktet for likvidasjon vil det derfor ikke foreligge en konserntilknytning¹⁸. Da må det heller ikke være mulighet for uavhengige parter å nyttiggjøre seg tapet på et senere tidspunkt. Dersom tredjepart ikke kan nyttiggjøre seg tapet, vil dette være en klar indikasjon på at tapet er endelig. Muligheten til å kreve fradrag for underskudd i den aktuelle perioden i selskapets hjemland eller i fremtiden må være avskåret for at tapet skal anses som endelig.

2.5 Konsernbidrag og skatteposisjoner

Konsernbidrag åpner for utnyttelse av skatteposisjoner i konsernet ved utgangen av året. Et selskap som går med underskudd kan derfor motta konsernbidrag fra et selskap som går med tilsvarende overskudd og slik få en skatteutjevning for de to selskapene som ikke gir skattbart overskudd. I motsetning til aksjeutbytte som kan utdeles både til selskapsaksjonærer og personlige aksjonærer, så kan konsernbidraget kun avgis mellom selskaper innen konsernet. Konsernbidrag utdeles vederlagsfritt. Tilsvarende vil aksjeutbytte til selskapsaksjonærer omfattes av fritaksmetoden og er i hovedregelen ikke skattepliktig etter sktl § 2-38, men beskattes med 3 % av inntektene etter sktl § 2-38 nr. 6¹⁹.

I praksis betyr ikke avgivelse av konsernbidrag nødvendigvis at penger flyttes mellom selskapene, noe som tilsier at de respektive selskapene fortsatt kan ha

¹⁷ Asl § 16-9

¹⁸ Sktl § 10-4 nr. 1 tredje punktum

¹⁹ Sktl § 10-41 nr. 2

overskudd og underskudd. Alternativt kan konsernbidraget medføre en overføring av penger eller verdier mellom selskapene - eller innebære en fremtidig forpliktelse til å utbetale beløpet. Regnskapsmessig skal konsernbidraget ikke tas inn i finansregnskapet som en inntekt eller kostnad, men behandles som en egenkapitaltransaksjon. Hvordan konsernbidraget konkret føres i regnskapet vil dessuten avhenge av avgiverselskapets og mottakerselskapets posisjon, men dette blir mer en teknisk bokføring som jeg ikke skal fordype meg i her.

2.6 Oppløsningstidspunktets betydning

Konsernbidrag kan ikke utdeles når selskapet har kommet til det punkt at generalforsamlingen har vedtatt oppløsning og likvidasjonsprosessen er satt i gang. Kravet til eie med ni tideler av aksjene og konserntilknytning ved utgangen av året vil på tidspunktet for oppløsning ikke lenger være oppfylt²⁰.

Konsernbidrag som ytes for å dekke et endelig underskudd, kan senest ytes året før selskapet melder oppløsning. Årsaken til dette er at selskaper kan omgjøre kravet om oppløsning og derfor fortsette driften i selskapet som før²¹. Med anleggsmidler i behold i avviklingsperioden vil det fortsatt være verdier i selskapet og anledning til å generere fremtidige inntekter. At selskapet er meldt oppløst, betyr derfor ikke nødvendigvis at det foreligger et endelig tap²².

2.7 Fradragsretten

Fradragsretten ved avgivelse av konsernbidrag forutsetter at konsernbidraget er lovlig utdelt. Aksjeselskapsloven (asl) § 8-5 nr. 2 setter begrensninger i hvor mye som faktisk kan overføres i konsernbidrag med skattemessig effekt. Her begrenses overføringen innenfor det enkelte år og med henvisning til de begrensninger som gjelder for utdeling av utbytte i asl § 8-1 som i asl § 8-1 nr. 4 sier at giver skal sitte igjen med en forsvarlig egenkapital og likviditet etter overføringen²³. Denne

²⁰ Sktl § 10-4 nr. 1 tredje punktum

²¹ Sktfvl §§ 8-2

²² Asl § 16-5 nr. 2

²³ Asl (LOV-1997-06-13-44) §§ 8-5 nr. 2 og 8-1 nr. 4

avgrensningen betyr likevel at bidrag kan overføres, men uten det får en skattemessig virkning.

Det følger av skatteloven²⁴ at underskudd kommer til fradrag i inntekt som også omfattes av mottatt konsernbidrag. Tidligere års underskudd skal for konsernbidragsyter komme til fradrag før det gis fradrag i selve konsernbidraget. Giverselskapet kan ikke utarme seg selv ved å yte over evne og påføre seg selv underskudd som følge av dette. Derfor begrenses konsernbidraget til netto overskudd²⁵ og avskjærer retten til fremførbart underskudd.

2.8 Forholdsmessighetsprinsippet

Skatteloven § 10-4 er en restriksjon når den ses opp mot artikkel 31 i EØS-avtalen²⁶. I forholdsmessighetsprinsippet (proporsjonalitetsprinsippet)²⁷ ligger det faktorer til grunn som skal bidra til balanse i beskatningen mellom EØS-statene. Det norske regelverket sikrer at anvendelsen av reglene i Norge og praksisen i de øvrige EØS-statene er balansert og nøytral. Dette gjelder uavhengig av om skatteutjevningen skyldes konsernbidrag eller underskuddsoverføring²⁸. Dersom norsk skattelovgivning er til hinder for at overskudd i norsk morselskap skal kunne fradragsføres i utenlandsk datters underskudd – eller i morselskap hjemmehørende i annen EØS-stat – kan dette medføre skatteomgåelse som dobbelt bruk av underskudd. Det kan også hindre en balansert fordeling mellom EØS-statene.

²⁴ Sktl § 14-6 nr. 5

²⁵ Jfr. Skatte-abc 2017 pkt. 4 (4.1) tredje avsnitt s. 73

²⁶ Europalov – EØS-avtalen artikkel 31

²⁷ <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransopolitikk/offentligeanskaffelser-/andre-kolonne/grunnleggende-prinsipper/id2518744/>

²⁸ Bragstad, Linda; De norske konsernbidragsreglene og forholdet til EØS-avtalen s. 116 (Banoun, Gjems-Onstad, Skaar; Høyt skattet)

Norge har underskrevet en rekke skatteavtaler med andre land. Skatteavtalene har til formål å forebygge ”*dobbeltbeskatning og skatteunndragelser*”²⁹. I tillegg til skatteavtalene er Norge også en del av EØS med tilhørende EØS-avtale. EØS-avtalen er den mest vidtfavnende av disse. Den benytter restriksjoner for å hindre ulik praksis ved konserninterne transaksjoner og ved grenseoverskridende transaksjoner hvor begge parter har skatteplikt til Norge.

3 TILPASNING TIL EØS’ BESTEMMELSER

3.1 EØS-retten og de fire friheter

Nasjonale tiltak kan avskjæres av de fire friheter³⁰. EØS-avtalens artikkel 34 regulerer et likestilt lovverk for selskaper opprettet i en EU-stat, herunder fysiske personer. Etableringsretten gjelder både for aksjeselskaper og andre juridiske konstellasjoner. Norge praktiserer sitt regelverk i tråd med EU-traktaten³¹, som medlem i EU og en del av EUs indre marked. EUs regler på skatte- og avgiftsområdet er ikke implementert i norsk regelverk, men Norge har forpliktet seg gjennom EU-traktaten å påse at de norske skattereglene er i tråd med de fire friheter og retten til fri etablering.

Efta-domstolen kan ta opp til vurdering om en lovhjemmel utgjør brudd på etableringsfriheten og om lovhjemmelen utgjør en restriksjon som er tvingende nødvendig. Det må være proporsjonalitet mellom restriksjonen og formålet. Lovhjemmelen skal ikke ha en virkning som går utover det som er nødvendig for målet for restriksjonen, rule of reason-doktrinen. Denne kommer til uttrykk i blant annet Cadbury Schweppes-dommen³² hvis hensikt var å hindre skatteomgåelse, men også i Centros-dommen³³ hvor selskapet hadde til hensikt å omgå de danske skatteregler. Et vesentlig spørsmål i denne sammenheng er om etableringsfriheten er til hinder for en lovgivning som gir fradragsrett kun for avgitt konsernbidrag

²⁹ Regjeringen.no/skatteavtaler mellom Norge og andre stater/artikkel 31. 8. 2016

³⁰ TFEU art. 36, 52, 65

³¹ <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/id115261/>

³² C-196/04 Cadbury Schweppes punkt 47

³³ C-212/97 Centros

mellom hjemmehørende selskaper. Dersom konsernene selv kan velge hvor skattlegging av konsernbidraget skal skje eller underskuddet skal nyttiggjøres, vil dette medføre provenyehensyn for beskatningen gjennom skatteplanlegging.

3.2 EØS-avtalens artikkel 31 og 34

Efta-domstolen kan ta opp til behandling saker som EØS-statene ønsker rådgivende uttalelser om. Efta-domstolen har konkludert med at forskjellsbehandling av borgere eller selskaper innenfor EØS-statene kan bryte med artikkel 31 og 34 i EØS-avtalen og kravet til etableringsfrihet. Et sentralt prinsipp innenfor EØS er at medlemslandene skal ha like konkurransevilkår, og i EUs indre marked praktiseres felles regler. Etter artikkel 31 i EØS-avtalen skal det ikke være restriksjoner dersom borgere i ett medlemsland ønsker å etablere filialer, datterselskaper eller agenturer i et annet medlemsland. Den sekundære etableringen må være av en mer varig karakter og ha et økonomisk og vedvarende formål knyttet til forretningslokaler og regelmessighet, jf. NOU 2017:4 *”det utenlandske selskapet har stedlige representanter tilknyttet virksomheten eller at hele oppdraget er satt ut til uavhengige representanter”*³⁴. Etableringen kan med dette utgangspunkt tolkes slik at det kreves mer enn en reisende agent for å kunne påberope seg å være etablert³⁵.

Artikkel 34 setter kravet til en likestilt rett. Selskaper tilhørende EU- eller EFTA-stater og med *”hovedsete innen avtalepartenes territorium”* skal likestilles med fysiske personer som statsborgere av disse statene³⁶. Artikkel 31 og 34 i EØS-avtalen er rådgivende. Brudd på traktaten kan skape problemer, fordi dette bryter med EØS-avtalens formål om homogenitet innenfor EØS-landene. Ordlyden i artiklene tilsier at artikkel 31 er rettet mot borgerne i den enkelte medlemsstat, mens artikkel 34 gjelder for lovlig etablerte virksomheter. Ved sekundær

³⁴ NOU 17:4 kap. 8.3.1.1. avsnitt 3

³⁵ Ibid

³⁶ Lov om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet; art. 34

etablering innen EØS, må det nyetablerte selskapet forholde seg til vertsstatens lovgivning og følge regelverket som gjelder for det enkelte land³⁷. Gunstige ordninger for nyetablerte kan føre til konkurransevridning, noe som fungerer mot den opprinnelige hensikten.

En restriksjon må være egnet til å sikre måloppnåelsen³⁸ og kan tillates under forutsetning av at målet er oppnåelig og ikke går ut over selve hensikten med restriksjonen. Andre tiltak som er mindre inngripende må gå foran hvis dette er mulig. Omgåelse av regelverket som kan gi fordeler og eventuelt ulemper, skaper ubalanse og asymmetri mellom landene.

3.3 Symmetriprinsippet

Grenseoverskridende konsernbidrag som i Yara-saken, vil være underlagt symmetriprinsippet. Skatteplikt for mottaker og fradragsrett for bidragsyter forutsetter samme skattejurisdiksjon. Utenlandsk mottaker av norsk konsernbidrag som tilhører en annen jurisdiksjon, kan ikke skattlegges for inntekten i kildestaten. Slik kan selskaper unngå beskatning eller selv bestemme hvor beskatningen skal skje. EU-domstolens praksis legger likevel ikke opp til at selskaper ukritisk kan fordele overskudd utover i ulike medlemsstater³⁹.

Av symmetriprinsippet følger at avgivelse av konsernbidrag for giver er en fradragsberettiget kostnad og for mottaker en skattepliktig inntekt⁴⁰. Dersom både giver og mottaker er selskaper hjemmehørende i Norge, vil symmetriprinsippet være oppfylt. Tilsvarende gjelder for norske filialer av utenlandske selskaper innen EØS som har skatteplikt til Norge, jf. sktl § 10-4. Sktl § 10-4 nr. 2 begrenser adgangen til å yte konsernbidrag over landegrensene for selskaper hjemmehørende i EØS med begrenset skatteplikt til Norge. Begrensning i

³⁷ C-55/94 Gebhard-dommen avsnitt 36

³⁸ C-231/05 nr. 60

³⁹ C-371/10 National Grid Indus, 29. november 2011

⁴⁰ Sktl. §§ 6-1 og 2-38

fradragsretten for giver gir en tilsvarende symmetrieffekt for mottaker. Bidrag som overstiger alminnelig inntekt, vil ikke være fradragsberettiget hos giver eller skattepliktig hos mottaker. Bidraget kan hos mottaker gi et overskudd som igjen kan benyttes til utbetaling av utbytte eller konsernbidrag, jfr. asl § 8-1.

3.4 Overføring til utenlandsk datterselskap med underskudd ESA har anført⁴³ at EØS-statene skal ha rett til å beskytte seg mot skattemessige tilpasninger som har til hensikt å utnytte systemet gjennom skatteunndragelser og skattemessige fordeler. Kommisjonen har dessuten påpekt⁴⁴ at det ikke er en selvfølge at dekning av endelig tap innrømmes og at tap først innrømmes etter en grundig vurdering av forholdene knyttet til tapet. Dette for å avdekke ureglementerte forhold.

Det ligger ingen presumpsjon i EØS-artikkel 31 at et selskap innen EØS skal kunne kjøpe underskuddsforetak med den hensikt å likvidere selskapet. En slik forutsetning for kjøp av selskapet har til hensikt å redusere eget overskudd, i stedet for å satse på et drivverdig foretak med fremtidig overskudd. Kritikken Kommisjonen fremsetter i så tilfelle er også knyttet til tidspunktet for det

⁴¹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 70 punkt 8.5.13.1

⁴² Rettsmøterapport i sak E-15/16 (50)

⁴³ Ibid (45)

⁴⁴ Ibid E-15/16 (49)

opparbeidede underskuddet i forhold til kjøpstidspunktet. Kommisjonen påpeker at tidligere opparbeidet underskudd ikke bør være fradragsberettiget for kjøper siden underskuddet allerede er hensyntatt i kjøpesummen på realisasjonstidspunktet.

Dersom et konsernbidrag ytes til et solvent datterselskap, vil morselskapet få sin aksjeverdi styrket. I motsatt fall kan konsernbidrag til et insolvent datterselskap svekke aksjeverdien, men dersom det foreligger en garantiforpliktelse kan dette medføre en reduksjon av denne samtidig som fordringene styrkes. På denne måten unngår morselskapet en svekkelse av egenkapitalen.

Kravet til konsernforhold og eierandeler må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret for at konsernbidrag skal kunne ytes. Dette betyr derfor at et datterselskap som likvideres, ikke kan motta konsernbidrag da mor ikke eier selskapet ved utgangen av året⁴⁵. Vilkåret er generelt og gjelder både for norske selskaper og utenlandske selskaper i EØS-området slik at det ikke skal foreligge en restriksjon eller komme i konflikt med reglene om fri etablering etter art. 31 i EØS-avtalen.

3.5 Beskatning ved utflytting

Beskatning ved utflytting vil være en restriksjon av retten til fri etablering⁴⁶. Enhver bestemmelse eller regel som begrenser etableringsfriheten, vil etter EUDomstolens konklusjon være en restriksjon. Saken National Grid Indus⁴⁷ gjaldt beskatning på urealisert valutagevinst knyttet til fordringer idet nederlandsk hovedsete ble flyttet til Storbritannia. I dette tilfellet hadde det ingen betydning at fordringene ikke var realiserte. Selskapet ble pålagt en utflyttingsskatt med umiddelbart forfall. Konsekvensen i dette tilfellet ble at selskapet ikke fikk nyttiggjøre seg tap eller gevinst som oppstod før endelig realisasjon.

⁴⁵ FIN 12. juni 1997 i Utv. 1997 s. 894

⁴⁶ TFEU art. 56 (tidligere art. 49), jf. art. 31 og 34 i EØS-avtalen

⁴⁷ Ot.prp. 112 L (2011-2012) kap. 2

EU-domstolen er klar på at likviditeten i selskaper skal hensyntas og at selskaper har styringsrett når det kommer til tidspunkt for beskatning, om det skal skje på realisasjonstidspunktet eller på tidspunktet for utflytting. På den annen side vil anvendeligheten innen EU ikke være tilstrekkelig så lenge flyttingen av selskaper skjer innen EUs grenser.

Finansdepartementet har i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)⁴⁸ anført at beskatning på utflyttingstidspunktet ikke vil gi skattyter likvide problemer av betydning. Med en slik hentydning må det kanskje ligge et forsiktighetsprinsipp til grunn for beskatningstidspunktet. ”Endelig tapt”-prinsippet er mer unntaket enn regelen innen EØS-statene. At konsernbidrag overføres til selskaper med underskudd som dessuten er under avvikling vil i praksis medføre liten eller ingen valgmulighet knyttet til hvordan konsernbidraget skal brukes. I likhet med retten til å fradragsføre tap mellom to selskaper hjemmehørende i samme stat kontra to selskaper hjemmehørende i ulike stater, kommer dette i konflikt med forholdsmessighetsprinsippet.

Et annet spørsmål vil være om etableringsretten brytes dersom datter etableres i et land med lavere skattesatser enn hjemlandet. I vurderingen av Cadbury Schweppes⁴⁹ mente EU-domstolen at det ikke nødvendigvis er et brudd på etableringsretten. Vurderingen bør gjøres på grunnlag av skattesats i mors hjemland sammenlignet med skattesats i etableringslandet og etter en vurdering av den aktuelle situasjonen. Dette fordi skattesatsen kan variere mye mellom de enkelte land⁵⁰.

ESA har anført⁵¹ at EØS-statene skal ha rett til å beskytte seg mot skattemessige tilpasninger som har til hensikt å utnytte systemet gjennom skatteunndragelser og

⁴⁸ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 70 punkt 8.5.13.1

⁴⁹ C-196/04 (37)

⁵⁰ Zimmer, Fredrik: Internasjonalinntektsskatterett 4. Utgave s. 108

⁵¹ Rettsmøterapport i sak E-15/16 (45)

skattemessige fordeler. Kommisjonen har dessuten påpekt⁵² at det ikke er en selvfølge at dekning av endelig tap innrømmes og at tap først innrømmes etter en grundig vurdering av forholdene knyttet til tapet. Dette for å avdekke ureglementerte forhold.

3.6 Endelig tap ved grenseoverskridende transaksjoner

Kravet til hva som defineres som ”endelig tapt” kan variere mellom de ulike land. Et lands lovhjemler kan ikke fravikes for å tilpasse seg andre lands praksis på området. Noen land kan ha en mindre restriktiv praksis for resultatutjevning enn det for eksempel Norge har. Ingen lovhjemmel regulerer slike forskjeller. Norge kan imidlertid ikke påtvinges å legge til rette for en utjevning ovenfor et land som oppfordrer til utnyttelse av det norske skattesystemet på grunnlag av et annet lands rigide regelverk.

⁵² Rettsmøterapport sak E-15/16 (49)

EFTA legger styringsretten i medlemsstatenes hender når det kommer til avgjørelsen om hva som er endelig tapt. Norge har sin fulle rett til å hegne om sine skattesubjekter. Som Efta-stat står Norge fritt til å vedta restriksjoner som skal hindre utarming av skattegrunnlaget. Efta-domstolen understreket dette også i Yara-saken⁵³. Restriksjoner kan være nødvendig for å hindre skatteunndragelser i form av skatteomgåelse og tynn eller tykk kapitalisering. For å verne om skattegrunnlaget kan statene kreve av skattesubjektet dokumentasjon og nødvendige opplysninger som skal underbygge retten til fradrag, skattelette eller overføringer. Statene må likevel påse at reglene ikke virker utover sin hensikt og er diskriminerende.

4 TIDLIGERE AVGJØRELSER I EFTA-DOMSTOLEN

4.1 Endelig tap sett i lys av Marks & Spencer-dommen

I Marks & Spencer (heretter forkortet M&S) vs David Halsey⁵⁴ ønsket Storbritannia en avklaring av regelverket i forhold til M&S. Vurderingen var knyttet til underskuddsoverføring og hvorvidt reglene i Storbritannia medførte en restriksjon i forhold til artikkel 43 om etableringsfrihet⁵⁵. M&S ønsket en mindre restriktiv politikk hvor tap kunne godtas i tilfeller hvor utenlandsk datter er avskåret fra å nyttiggjøre seg underskuddet⁵⁶. Selv om underskudd ikke kunne utnyttes i datters hjemstat, så var det ikke mulig å overføre underskuddet til mor.

Praksisen i Storbritannia var kun å tillate overføring av underskudd mellom konsernselskaper hjemmehørende i riket. EU-domstolen avsa dom 13. desember 2005 som konkluderte med at dette var en restriksjon ”*som gikk utover det som var nødvendig*” hvilket åpner for tolkning i den enkelte sak. I M&S-saken er det nærliggende å anta at det går utover det som er nødvendig når tapet i bostedsstaten ikke kan utnyttes eller ikke kan overføres til en tredjepart - eller at tapet ikke kan

⁵³ E-15/16 (49)

⁵⁴ C-446/03

⁵⁵ EØS-avtalen art. 43 om kapitalbevegelse og restriksjoner

⁵⁶ C-446/03 (54)

bli nyttiggjort i fremtidige perioder⁵⁷. Risikoen for dobbelt fradrag, skattefeil og omgåelse av skattereglene var grunner god nok for godta restriksjonen. I tillegg ville man unngå forsøk på å maksimere verdien av tapene dersom disse ble overført til jurisdiksjon med høyere beskatning. Restriksjonene fremmet en balansert beskatning mellom medlemslandene og var egnet til å nå *målene bak hensynene*⁵⁸. Domstolen var likevel klar på at datter skal innrømmes fradrag i den andre staten dersom fradraget ikke kan nyttiggjøres i den aktuelle perioden eller i fremtidige perioder i hjemstaten.

Det er den enkelte stats ansvar å vedta lover som skal minimere risiko og misbruk gjennom skatteplanlegging knyttet til overføring av konsernbidrag. Det er viktig å merke seg at det å etablere selskaper i andre stater i seg selv ikke kan defineres som skatteplanlegging eller forsøk på å unndra skatt. For å unngå uheldige virkninger, må lovverket være knyttet til den spesifikke handling og ikke mot selskapet som et skattesubjekt. Dette betyr igjen at selskapets hjemland alene ikke er avgjørende for om det foreligger brudd på de fire friheter.

I M&S-dommen⁵⁹ ble det konkludert med at ”endelig tap” først vil være bekreftet når alle muligheter for utnyttelse av underskuddet er uttømt både i fremtid og fortid og ovenfor tredjeparter. Etter M&S-dommen åpnet Storbritannia opp for at konsernbidrag kunne ytes over landegrensene for å dekke opp tap dersom tapet er endelig konstatert. Domstolen gir ikke konkrete anførsler i forhold til ”endelig tapt”. På kort sikt byr dette kanskje ikke på de store utfordringene. I et lengre tidsperspektiv vil det være praktisk umulig å garantere at et selskap ikke vil være i endring både økonomisk sett eller på eiersiden gjennom salg. Nye eiere kan da nyttiggjøre seg tapet.

Av dommen kan vi utlede to fortolkninger av hva som kan defineres som endelig

⁵⁷ C-446/03 (55)

⁵⁸ C-446/03 (44 – 51)

⁵⁹ C-446/03

tapet. Det ene er når datter ikke kan nyttiggjøre seg tapet, noe som fremfor alt vil være tydelig i forbindelse med likvidasjon. Likevel kom retten til at likvidasjon i seg selv ikke nødvendigvis var endelig, fordi en inntekt kan genereres også ved likvidasjon og på den måten generere effektiv utnyttelse av tapet. På den annen side vil man ha det juridiske aspektet som konkluderer med et endelig tap, fordi det løper en tidsfrist for retten til å fremføring eller avsetning for tap.

Det enkelte lands unike lover kan være til hinder for å hensynta tapene. I så tilfelle må det vurderes om et medlemsland gjennom sin skattelov skal legge til rette for å yte kompensasjon for ulempene. Her vil en naturlig slutning være at legaliteten i restriksjonen må dokumenteres. Skatteutjevningen er gunstig for konsernselskaper og medfører lavere beskatning, men vil etter domstolens syn ikke være en tilstrekkelig begrunnelse. Dette er en lovlig transaksjon, ikke skatteplanlegging som krever restriksjoner.

I M&S-dommen sier Efta-domstolen blant annet at *”Ved å fremskynde utligning av underskudd i selskaper med underskudd ved umiddelbart å motregne mot overskudd i andre konsernselskaper, gir det umiddelbart konsernet en likviditetsmessig fordel”*⁶⁰. Konsekvensen av å nekte utligning av underskudd legger begrensninger på friheten til å etablere nye selskaper. Begrensningen vil være diskriminerende i den forstand at vi får en forskjellsbehandling ut ifra hvor selskapet er etablert. Igjen er det tvingende hensyn som rettfærdiggjør restriksjonen, noe som kan godtas så lenge dette hensynet har et legitimt mål. Ut ifra dommen kan vi også tolke at det ikke er tilstrekkelig å påberope seg en restriksjon, men at det faktisk må en handling til⁶¹.

4.2 Etterprøving av Marks & Spencer-dommen fra 2003 - C-172/13

M&S-dommen i 2003 ble etterfulgt av EU-kommisjonens prøving av saken i

⁶⁰ C-446/03 (33)

⁶¹ Ibid (41)

2015⁶² for å få avklart om vilkårene for endelig tap ble overholdt. Her ble det avklart at M&S-dommen fortsatt står uendret. Et tap som ikke innrømmes i en medlemsstat, kan dermed ikke påtvinges en annen stat. Påstanden var at Storbritannia og Irland hadde brutt de forpliktelsene de er pålagt etter art. 31 i EØS-avtalen og art. 49 i TEUF⁶³ og med den begrunnelse at ikke-hjemmehørende selskaper har liten eller ingen mulighet til å oppnå fradrag for tap med de begrensninger landene har satt⁶⁴. Etter Section 119 (4) må underskudd hensyntas for senere år dersom selskapet er avskåret fra å hensynta det i tidligere år⁶⁵ eller i det året underskuddet er oppstått.

Av dommen fremgår det at underskudd i ikke-hjemmehørende datter alltid skal vurderes og da rett etter avsluttet skatteår i det året underskuddet er lidt. Videre fremgår det et vesentlig moment; morselskapet tilsidesetter ikke art 49 TEUF selv om morselskapet unnlater å innrømme tap⁶⁶. Dette gjelder også hvis datterselskapets hjemland har avskåret enhver anledning for fremføring av underskudd. Det ville vært uheldig dersom utenlandsk mor må hensynta underskuddet fordi datters hjemland finner det komfortabelt og økonomisk gunstig å nekte fradrag.

Etter Corporation Tax Act (CTA)⁶⁷ 2010 seksjon 119 (4) er det verd å merke seg at det ikke foreligger et krav om at datterselskapet skal være under avvikling innen utgangen av det år underskudd er oppstått. Et annet premiss for endelig tap er at dersom datter har inntekter i hjemlandet, selv om disse er minimale, så vil det være en nærmest teoretisk adgang for å få underskuddet motregnet⁶⁸. I realiteten vil det da ikke være tapt. Når det gjelder underskudd i et konsern, kan man heller

⁶² C-172/13

⁶³ Traktaten om Den Europeiske Union (Ref. Wikipedia: utgjør rettsgrunnlaget for EU sammen med EU-traktaten)

⁶⁴ C-172/13 (35) jfr. Corporation Tax Act (CTA) Section 118-119

⁶⁵ C-172/13 (32)

⁶⁶ C-172/13 (34)

⁶⁷ CTA – Wikipedia: En lov fra parlamentet i Storbritannia

⁶⁸ C.172/13 (36), EU:C:2005:763 (55)

ikke komme bort ifra at dette kan motregnes mot andre selskaper i konsernet enn morselskapet og derved gi konsernet en likviditetsfordel.

Tolkningen av britisk rett henleder til at regelverket vurderer det endelige tapet umiddelbart etter regnskapsperiodens slutt og ikke før avsluttet periode. Kravene til endelig tapt er strenge. I tillegg til kravet om umiddelbart avsluttet regnskapsperiode, må tapene ha vært vedvarende. Datterselskapets aktivitet må ha opphørt i forhold til kjøp og salg knyttet til omsetning, men også i forhold til avhendelse av eiendeler ved opphør⁶⁹. Nedskrevet verdi hvor tapet ikke er realisert kan også vurderes å komme i betraktning når tapet skal beregnes. Dette fordi det vil foreligge en forventning til å innvinne beløpet igjen på et senere tidspunkt. Likeså vil det være et spørsmål knyttet til urealiserte gevinster ved regnskapsperiodens slutt⁷⁰. Slike gevinster kan teoretisk sett komme til inntekt på et senere tidspunkt. I lys av M&S kan man også stille seg spørsmålet om konsernet har en fordel gjennom den positive kontantstrømmen når underskudd motregnes mot overskudd.

4.3 Endelig tap i lys av OY AA og finsk rett

Finland fikk prøvd sine konsernbidragsregler for EU-domstolen i OY AA-saken⁷¹ som følge av at finsk lov kun gir fradrag for konsernbidrag til hjemmehørende selskaper. OY AA var et finsk datterselskap som ønsket å yte konsernbidrag til sitt britiske morselskap som hadde et ikke endelig konstatert underskudd. Siden OY AA var avhengig av mor for å kunne føre virksomheten videre, var ytelsen av vesentlig betydning. Også i dette tilfellet var det spørsmål om etableringsfriheten hindret den restriksjonen lovgivningen medførte og om prinsippene i M&S-dommen ville få anvendelse i saken. EUs domstol konkluderte med at Finland kunne nekte fradrag for konsernbidrag fordi nektelsen både var nødvendig og forholdsmessig. Dette kom ikke i konflikt med restriksjonen, fordi det beskyttet

⁶⁹ C-172/13 (37)

⁷⁰ C-172/13 (36)

⁷¹ C-231/05 OY AA

statens skattefundament og hindret skatteomgåelse⁷². En nektelse var derfor innenfor det EU-domstolen kunne akseptere. Ugunstige konsernbidragsregler var i denne saken et hinder for etableringsfriheten⁷³ og ønsket om etablering over landegrensene.

I denne saken var det vesentlig å verne om balansen når det kom til beskatning i statene hvor selskapene hadde tilknytning. Vesentlig for utfallet var også den faktiske adgangen til å nyttiggjøre seg underskuddet et senere år. I dommens punkt 58⁷⁴ siste punktum står det for øvrig klart at også overskudd i et selskap kan underbygge den reelle sjansen et selskap har til å drive skatteplanlegging eller legge til rette for skatteunndragelser. Finlands nektelse beskytter derfor utnyttelse som følge av forskjeller i skattegrunnlag og skattesatser når det eneste formålet er å unngå skatt⁷⁵. På denne måten kan Finland også hindre at selskaper selv velger de land som beskatter inntektene lavest. Fordi konsernbidraget i denne saken går oppover i konsernet og underskuddet ikke var endelig, blir det et spørsmål om dommen generelt kan legges til grunn for tilsvarende problemstillinger uavhengig av hvilken retning konsernbidraget går eller om det må tas forbehold om at slutningen i saken bare skal gjelde for konsernbidrag oppover.

Slik man kan forstå EU-domstolens syn⁷⁶, må dommen gjelde også i situasjoner hvor konsernbidraget går andre veier. Det vesentlige i dommen er ikke hvilken vei konsernbidraget går, fordi dette i utgangspunktet skal være en skatteutjevning for konsernet totalt uansett og uavhengig av at det er grenseoverskridende. Derimot vil betenkningen være nettopp på de punkter som nevnt tidligere at tap må være endelig konstatert, men også at restriksjoner ikke skal bryte med de fire friheter.

⁷² C-231/05 (44-45)

⁷³ C-231/05 (39)

⁷⁴ C-231/05 (58)

⁷⁵ C-231/05 (59)

⁷⁶ C-231/05 (64-67)

Hvor vidt en nektelse strider mot EØS sine prinsipper om etableringsfrihet og lik behandling av selskaper, vil avhenge av om situasjonen er sammenlignbar med tilsvarende situasjoner. EU-domstolen vurderte saken slik at en mer begrenset regel ikke vernet om skattefundamentet eller faren for skatteomgåelse⁷⁷. I OY AA-saken ble selskapet felt av sammenlignbarhetsprinsippet, jfr. hjemmehørende mor og hjemmehørende datter.

4.4 Litt om svensk rettspraksis

Sverige har vært nødt til å endre sine konsernbidragsregler, fordi de til dels var i strid med EUs krav om fri etablering. Endringene i svensk praksis trådte i kraft 1. juli 2010⁷⁸ og er en tillemping til EØS som følge av M&S-dommen og OY AA-dommen. De svenske reglene er i hovedtrekk lik de norske og gjelder for selskaper som er skattepliktig til Sverige. Herunder inngår også utenlandsk datter som ikke kan få utnyttet underskuddet i hjemlandet⁷⁹. For konsernbidrag til utenlandsk datter krever også Sverige at dersom datter er et underskuddsforetak, så må tapet være endelig konstatert for at fradrag skal kunne kreves. Underskudd er likevel ikke et krav for at konsernbidrag skal ytes. Fradraget innrømmes i likvidasjonsåret⁸⁰, men svensk rett har understreket at fradrag først kan gis når selskapet er likvidert og likvidasjonsprosessen⁸¹ avsluttet.

5 E-15/16 YARA INTERNATIONAL ASA

5.1 Domsslutning i Borgarting lagmannsrett⁸²

Retts spørsmålet i Yara-saken var gyldigheten i Skatteklagenemndas og etterfølgende tingrettsdoms vedtak om å nekte Yara fradrag for konsernbidrag gitt til litauisk datterselskap med underskudd. Yara kjøpte i 2007 opp aksjene UAB gjennom et finsk datterselskap, et selskap som hadde et skattemessig underskudd

⁷⁷ C-231/05 (64)

⁷⁸ Prop. 2009/10:194

⁷⁹ Inkomstskattelagen kap. 35 a § 6

⁸⁰ Regeringsrätten 1267-08

⁸¹ Prop. 2009/10: 194 kap. 35 a § 5 nr. 1

⁸² LB -2016-38684

pålydende 177 mnok. Kort tid før likvidasjon av UAB (2010) overførte Yara et konsernbidrag med krav om skattemessig fradrag. Den norske stat mener at salget av UAB til tredjepart ikke omfattet underskuddet. Tredjepart har verken fått nyttiggjort seg underskuddet eller det endelige tapet⁸³. For Yara som kjøper aksjene i UAB og yter av konsernbidrag til selskapet, vil dette være skattemessig gunstig.

Prisen Yara betalte på oppkjøpstidspunktet, vil være markedspris hensyntatt av underskuddet i datter. På oppkjøpstidspunktet var Yara nødvendigvis klar over datterselskapets økonomiske situasjon. Det følger av aksjeloven⁸⁴ både en direkte og indirekte opplysningsplikt overfor aksjonærene i selskapet til å opplyse om konsernets økonomiske tilstand. Herav følger også en plikt til å ivareta konsernets interesser på best mulig måte.

Borgarting lagmannsrett avsa dom i saken 5. mars 2018 etter at Efta kom med rådgivende uttalelse 13. september 2017. Sentralt i Yara-dommen er spørsmålet om skattefradrag for ytet konsernbidrag til utenlandsk datter skal innrømmes og om det foreligger et endelig tap. Domstolen konkluderer i sine bemerkninger blant annet med at Yara ikke kan dokumentere et endelig tap. Domsslutningen bygger på en rettsoppfatning basert på et saklig og forsvarlig skjønn og legger til grunn at alle relevante hensyn er tatt til vurdering i saken.

Utenlandske selskaper uten skatteplikt til Norge kan ikke yte konsernbidrag til selskaper med skatteplikt til Norge. Skattelovens § 10-4⁸⁵ åpner likevel opp for dette for utenlandske selskaper med begrenset skatteplikt til Norge. Denne forskjellen medfører en restriksjon som begrenser opprettelsen av nye konserner og har til hensikt å verne det norske skattesystemet mot utnyttelse. En forutsetning for restriksjon vil typisk være egnethet og proporsjonalitet mellom formål og

⁸³ E-15/16 (48)

⁸⁴ Asl §§ 5-15, 6-12, 6-16

⁸⁵ Sktl. § 10-4 nr. 2

virkning, men også andre hensyn kan legges til grunn.

Med dommen i Borgarting lagmannsrett, som for øvrig ikke er anket til Høyesterett, tilsidesettes skattelovens § 10-4 og kravet om tilhørighet til Norge når endelig tap foreligger. Som følge av endelig tap, vil skatteloven § 10-4 fremstå som en restriksjon etter EØS-avtalens art. 31. Av dette følger at unntaket må legges til grunn. Den tar stilling til hvorvidt tapet må være endelig konstatert for at underskudd i utenlandsk datter skal kunne utnyttes. Norge har ikke tidligere fått problemstillingen prøvd av Efta-domstolen. Både Eftas rådgivende uttalelse og Borgarting lagmannsretts dom har derfor en prinsipiell betydning for norsk rett.

5.2 Yara og M&S-unntaket

Redegjørelsen fra Yara var mangelfull når det kom til å dokumentere og bekrefte et endelig tap. I Yara-saken var spørsmålet om Yara hadde skattemessig fradragsrett for konsernbidrag ytt til datter i Litauen. Måtte M&S-unntaket trekkes inn for å vurdere om de nasjonale kravene gikk utover det som var nødvendig for å nå målene? Lagmannsretten understreket i sin dom at Yara ikke hadde godtgjort endelig tap. Det var ikke fremlagt dokumentasjon som bekreftet at underskuddet ikke kunne nyttiggjøres på annen måte. Flere forhold tilsa at tapet ikke var endelig. Yara gjorde selv et valg om å selge aksjene i datterselskapet. Ved salg kan det fortsatt være en åpning for å utnytte underskuddet dersom virksomheten videreføres også etter salget. Det vil også være et spørsmål om når det faktiske underskuddet oppsto, da underskuddet kan ha oppstått før Yaras oppkjøp. Verdien av selskapet på kjøpstidspunktet må nødvendigvis gjenspeiles av underskuddet, og det er tvilsomt at et selskap foretar oppkjøp uten en grundig vurdering i forkant. Oppkjøpet var en skattemessig investering for Yara.

Yaras innsigelser i dommen er blant annet at ”endelig tapt” må tolkes etter den praksis EU fører i sine rettssaker. Datter som avhender alle sine eiendeler og avvikler selskapet, gir ikke morselskapet alternativer for å utnytte underskudd fra

et år til et annet og heller ikke valgfrihet i forhold til skattereglene⁸⁶. Når datter avviker og likvideres, vil det ikke være mulighet på et senere tidspunkt å fremføre underskuddet. Yara mener at det vil være i strid med forholdsmessighetsprinsippet dersom underskuddsdekning blir nektet.

5.3 Eftas vurdering av Yara

Efta-landenes skatteregler inngår ikke i selve EØS-avtalen⁸⁷, men medlemslandene er forpliktet til å innordne seg EØS-rettens regelverk. Dommer avsagt av Efta er veiledende siden Efta kun kan komme med rådgivende uttalelser. ”Unntaket for endelig tap” er en prinsippvurdering som det enkelte medlemsland selv må ta stilling til, fordi vilkår for anvendelse og oppfyllelse vurderes fra sak til sak. Anvendelsen av artiklene 31 og 34 i Yara-saken er av Efta-domstolen begrunnet ut ifra selskapets subjektive ønske om å oppnå en skattefordel. Sakens faktum understrekes av de objektive forhold, men med den subjektive hensikten som et avgjørende element.

Efta-domstolen har vurdert legitimiteten i tidligere avgjørelser ut ifra hva som kan være til hinder for etableringsfriheten etter EØS-avtalens artikkel 31. Som morselskap med filial i en annen EØS-stat, berører Yara-saken artikkel 31 og retten til fri etablering. Artikkel 31 verner om de nasjonale beskatningsreglene i EØS-statene samtidig som den verner om selskapers rett til å etablere seg innen EØS. Artikkel 34 er også trukket inn for å vurdere om et hinder kan rettferdiggjøres, om det er tvingende nødvendig og for å sikre målet uten å gå for langt. Legitimiteten i domsavsigelsen underbygges av artiklene.

Efta-domstolen konkluderer i Yara-saken med at artikkel 31 og 34 ikke er til hinder for nasjonale konsernbidragsreglers krav til giver og mottaker av konsernbidrag med skatteplikt til Norge. Referansen til tidligere saker tillegges vekt fordi konsernbidrag og ”endelig tapt”-vurderingen knyttet til

⁸⁶ Rettsmøterapport i sak E 15/16 (24)

⁸⁷ Regjeringen.no; Hva EØS-avtalen omfatter (artikkel 16.10.2015)

underskuddsdekning er vesentlig i disse sakene. Sentralt i Yara-saken var retten til fri etablering i tillegg til å unngå at morselskap med utenlandsk datter ble behandlet ugunstig og at etablering i utlandet ble mindre attraktivt. En nærmere vurdering av tapet ble derfor unødvendig. Konklusjon og rådgivende uttalelse fra Efta-domstolen var at artikkel 31 og 34 i EØS-avtalen ikke var et hinder for de norske konsernbidragsreglene, men at de nasjonale reglene gikk utover det som var nødvendig når det kom til å utelukke ordninger som kan føre til skatteomgåelse.

5.4 Eftas vilkår for å godta unntak

Efta-domstolen stilte to vilkår for å kunne godta unntak hvor konsernbidrag er grenseoverskridende. Første vilkår er at retten til å kunne fradragføre underskudd i det mottakende selskapets hjemstat er uttømt. Andre vilkår er at datter ikke kan fremføre underskuddet til senere år. Tapet i utenlandsk datter må med andre ord være endelig konstatert. Videre mente domstolen at det måtte være opp til morselskapets hjemstat å avgjøre om datter i annen EØS-stat har et endelig konstatert tap. Efta-domstolen har i sak E-3/13 Olsen m.fl.⁸⁸ understreket Efta-statenes frie rett til å regulere lovverket for å utelukke skattemessige tilpasninger i tilknytning til kunstige arrangementer. Nasjonale domstoler har derfor frihet til å gripe inn når slike arrangementer ikke er reelle og bidrar til en uforholdsmessig tilegnelse i form av skattefordeler.

Efta-domstolen konkluderer med at det ikke vil være i strid med proporsjonalitetsprinsippet å nekte fradrag i Yara-saken, men at restriksjonen går lenger enn det som er nødvendig. Endelig tapt-unntaket er knyttet til situasjoner hvor morselskapet yter konsernbidrag til utenlandsk datter med skattemessig tilhørighet til annen EØS-stat, hvor det ved endelig tap kan gjøres unntak for kravet om skatteplikt til samme stat. Efta-domstolen finner i Yara-saken at unntaket er relevant. Forholdene lå ikke til rette for å benytte Marks & Spencer-

⁸⁸ E-3/13 Olsen m.fl. punkt 166

unntaket i forhold til spørsmålet om underskuddsdekning mellom britisk mor og utenlandsk datter.

Domstolen trekker ingen paralleller til OY AA da den ikke fant unntaket relevant for finansielle transaksjoner. I Oy AA-dommen ble restriksjonen rettferdiggjort ut ifra tvingende allmenne hensyn. EU-domstolen gikk litt lenger i M&S-dommen og sa at denne var i strid med TEUF⁸⁹, fordi selskapet ble nektet å utnytte underskuddet. Reglene for konsernbidrag i Storbritannia var etter EU-domstolens syn ikke i strid med vilkårene for ”endelig tapt” slik de var brukt i M&S-dommen. Dette ble også etterprøvd av EU-kommisjonen i 2015⁹⁰. Det overordnede målet for alle sakene er å hindre undergraving av skattesystemet i det enkelte land. Hvis Efta-domstolen ikke bruker unntaket konsekvent i tilsvarende problemstillinger som Yara, men også bruker det i lignende forhold knyttet til konsernbidrag, kan dette føre til begrensninger i bruken.

Underskudd i et selskap som er under likvidasjon, vil ikke kunne benyttes i fremtidige år. I Yara⁹¹ uttrykker Efta-domstolen klart hva som skal til for å konstatere et endelig tap. Da vil det heller ikke være nødvendig å kreve at selskapet likvideres eller på annen måte avvikles. Efta-domstolen har lagt opp til en streng praksis og uttrykker at ”*selv en minimal inntekt utelukker anvendelsen av unntaket for endelig tapt*”⁹². Praksisen skal hindre spekulasjon i oppkjøp av underskuddsselskaper som slettes etter at underskuddet er utnyttet. Et endelig tap i konsernforhold kan være en sikkerhet for at tapet ikke kommer til fradrag to ganger og bidra til redusert risiko for at tapet utnyttes dobbelt. Det vil være uheldig dersom forholdene ligger til rette for en dobbeltbeskatning.

⁸⁹ C-172/13 (1, 27)

⁹⁰ C-172/13 (32)

⁹¹ E-15/16 (41)

⁹² E-15/16 (44)

5.5 Paralleller til OY AA og M&S

Selskapet trekker paralleller til Oy AA-saken⁹³ som også fikk behandlet spørsmålet om konsernbidrag av EU-domstolen. I OY AA-saken viste domstolen til at multinasjonale konserner kan sammenlignes med nasjonale konsernselskaper. Yara mener at fradragsrett for ytelser mellom multinasjonale selskaper bør innrømmes under forutsetning av at det mottakende selskapet beskattes for bidraget.

Datterselskaper i andre EØS-stater må hensyntas ved underskuddsdekning⁹⁴. Her referer Efta-domstolen til M&S⁹⁵ og den forskjell som foreligger ved behandling av underskudd hos hjemmehørende datter kontra underskudd hos ikke-hjemmehørende datter. Vurderingen er om behandlingen av ikke-hjemmehørende datter går ut over det som er nødvendig for måloppnåelsen. Spørsmålet er særlig aktuelt når selskapet har uttømt sine muligheter for å hensynte underskuddet i hjemstaten i det aktuelle år, i de foregående år eller også gjennom avregning hos tredjepart. Dommen⁹⁶ understreker at morselskap i en medlemsstat ikke skal nektes fradrag dersom det kan sannsynliggjøre at underskudd i ikke-hjemmehørende datterselskap er endelig. Nektelse vil være i strid med artikkel 49 i TEUF⁹⁷. Også sak C-172/13⁹⁸ Europa-kommisjonen mot Det forente Kongeriket Storbritannia og Nord-Irland understreker at fradrag må kunne innrømmes når alle muligheter til å hensynte underskudd er uttømt, både gjennom motregning i overskudd fra tidligere år, men også gjennom tredjepart.

Vurderingen av endelig tap må gjøres ut ifra en totalvurdering. Investeringer begrunnet i fremtidig avkastning og renteinntekter, vil innebære forventninger om fremtidig inntekt. Et selskap kan vanskelig påberope seg et endelig tap dersom

⁹³ C-321/05 OY AA

⁹⁴ E-15/16 (20)

⁹⁵ C-446/03 M&S (55)

⁹⁶ C-446/03 M&S (27)

⁹⁷ C-172/13 (26, 27) jfr. C-446/03 M&S (55)

⁹⁸ Kommisjonen mot Storbritannia avsnitt 26 og 27

anleggsmidlene ikke er realisert ved opphør. I Yara-saken ser vi at vurderingen av endelig tap er drøftet både av domstolen og selskapet selv. Selskapet konstaterte endelig tap ved å se på skattemessig konsolidering av underskudd isolert. Selskapet som helhet ble ikke tatt til vurdering – heller ikke den del av konsernbidraget som var plassert innen investeringer og med tanke på framtidige renteinntekter. Den skattemessige konsolideringen var ikke reell. Tidligere avgjørelser i blant annet EU-domstolen, jfr. Oy AA og M&S, underbygger domsavgjørelsen i Yara og Borgartings konklusjon om manglende beviser for et endelig tap.

5.6 Konklusjon

Begrensninger i etableringsfriheten som Yara legger opp til, har paralleller til Cadbury Schweppes-saken hvor formålet med begrensning i etableringsfriheten også var å hindre skatteunndragelse. Vurderingen av ”unntaket for endelig tap” må gjøres med proporsjonalitetsprinsippet lagt til grunn. For Yara betyr dette at restriksjonen skal være relevant for måloppnåelsen, være tvingende nødvendig og ikke medføre uforholdsmessige hindringer.

Adgangen og begrensningene for å yte konsernbidrag må være like for konsernselskaper innen riket og for selskaper med datter utenlands, men innenfor EØS. Konserntilknytningen ved årsskiftet må være oppfylt for både giver og mottaker⁹⁹. Kravet til oppfyllelse gjelder også ved avvikende regnskapsår¹⁰⁰. At konsernbidraget etter sktl § 10-4 nr. 1 bare kan overføres mellom norske selskaper og konstellasjoner med disse, betyr ikke at selskaper etablert innenfor EØS utelukkes siden disse selskapene godt kan være norskeide og hjemmehørende i Norge skattemessig. Av Borgarting lagmannsretts dom er det mye som tyder på at transaksjonen i Yara var skattemotivert fordi *”Yara også før salget må ha vært klar over at det var et latent underskudd i selskapet”*¹⁰¹. Prinsippet om forbud

⁹⁹ Sktl § 10-2 nr. 1 og § 10-4 nr. 1

¹⁰⁰ BFU 3/13

¹⁰¹ Borgarting lgr 05.03.2018 jfr. Lagmannsrettens bemerkninger

mot misbruk som nevnt i dommens punkt 49, er sentralt. Påstand fra den norske stat er at underskuddet er del av et kunstig arrangement skapt for å tilegne seg skattefordel, noe som Norge har en rett til å verne seg mot, jfr. punkt 50.

6 SAMMENLIGNBARHET

6.1 Finsk og britisk rettspraksis

Symmetrien i de norske reglene finner vi også i finsk rett. De finske reglene er proporsjonale selv om de strekker seg utover det som er naturlig for å unngå misbruk av systemet. De finske reglene for konsernbidrag er sammenlignbare med og tilsvarer i stor grad de norske reglene, men skiller seg fra det britiske regelverket. Efta-domstolen kom i Yara-saken til at det var unødvendig å skille problemstillingene i M&S og OY AA ifra problemstillingen i Yara. M&S-dommen behandlet regelverket knyttet til underskuddsoverføring. Hovedformålet med overføring av underskudd i M&S-saken var en skatteutjevning i konsernet hvor skatteposisjonen kunne nyttiggjøres kun dersom det eksisterte et tap. M&S-dommen ga ikke klare retningslinjer for hva som er endelig tapt, men det ble likevel konkluderte med at tapet i datter må være endelig for at mor skal få fradrag i hjemstat¹⁰².

I OY AA var spørsmålet knyttet til konsernbidragsreglene¹⁰³. Finsk rett godtok restriksjoner for å hindre omgåelse av nasjonale beskatningsregler. I motsetning til M&S hvor det var fare for at skattemessig underskudd ble utnyttet to ganger, så var ikke dette en relevant problemstilling i OY AA. Likevel var muligheten der til å utnytte underskuddet i datter samt å unngå at inntekter kom til beskatning for datter i begge sakene. Ulike prinsipper var lagt til grunn for utfallet i disse to dommene. Mens underskuddet var endelig i M&S-dommen, var ikke det tilfellet i OY AA-dommen. OY AA hadde dessuten en konsernutjevning som pekte oppover (konsernbidrag fra datter til mor) i motsetning til M&S hvor den pekte nedover. I OY AA ble endelig tapt-unntaket i realiteten satt til side i tolkningen av

¹⁰² BFH, IR 100/09 og IR 107/09

¹⁰³ Holmdahl/Ohlsson: Skattenytt hefte nr. 1-2 2008 s. 18-24

fradrag for underskudd kontra ytelse av konsernbidrag.

Konsernbidragsordningen i finsk rett har i realiteten sammenlignbare problemstillinger med ordningen for utbytte¹⁰⁴. Sett fra et symmetriperspektiv ligger de finske reglene innenfor EØS sitt krav til fri etableringsrett. Dersom kildestaten er forhindret fra å skattlegge mottakers inntekt og fradragsretten ikke avgrenses, vil dette skape grunnlag for skatteplanlegging. Fordi EØS-retten ikke har et samlet felles regelverk for beskatning, har medlemslandene frihet til selv å regulere og fordele beskatningskompetansen innenfor sin jurisdiksjon.

M&S og OY AA er to dommer med ganske ulikt utgangspunkt, fordi de berører henholdsvis problemstillinger knyttet til primær etablering og sekundær etablering. Konklusjonen i dommene understreker den enkelte medlemsstat ikke kan pålegges å tilpasse sine konsernbidragsregler etter andre staters behov

6.2 Svensk rettspraksis

Forskjellen mellom norsk og svensk rett er først og fremst knyttet til eierskap. Det norske morselskapet må eie datter ved årsslutt, mens svensk morselskap må eie utenlandsk datter gjennom hele året. Svensk rett avviser en praksis med konsernbidrag fra svensk datter til utenlandsk mor¹⁰⁵ med henvisning til at det ikke er i strid med EU-retten å nekte fradrag når konsernbidrag ytes mellom disse. Det framgår også av svensk lov¹⁰⁶ at slike transaksjoner mellom svensk og utenlandsk selskap i hovedsak vil være fra mor til datter og mellom selskaper som har skatteplikt til Sverige. Norsk rett derimot setter ikke begrensninger for hvilket av selskapene i konsernet som kan yte konsernbidraget. Her kan, som tidligere nevnt, konsernbidraget gå i alle retninger.

¹⁰⁴ C-371/10 National Grid Indus (46), C-231/05OY AA (56, 64)

¹⁰⁵ Avgjørelse Regäringsrettens dom 6512-06 av 11. mars 2009

¹⁰⁶ Inkomstskattelagen kap. 35 a § 1

I forhold til OY AA ser svensk rett det som helt sentralt punkt at det ikke foreligger et endelig tap i morselskapet. Regeringsrättens syn er at OY AA-dommen underbygger M&S-dommen og også svensk praksis med fradragsrett for konsernbidrag når utenlandsk datter har et endelig konstatert tap. For indirekte eide selskaper gjelder ikke fradragsretten¹⁰⁷.

6.3 Sammenlignbarhet etter norsk rett

De fire friheter innebærer at det må være sammenlignbarhet i situasjoner hvor transaksjoner skjer mellom selskaper i andre EØS-land, men også innen det enkelte EØS-land. Sammenlignbare situasjoner bør dessuten behandles likt, men vel så viktig er det at ulike tilfeller ikke vurderes etter like regler for på denne måten å komme i konflikt med etableringsfriheten. Dette gjelder både for transaksjoner mellom norsk mor og utenlandsk datter, men også for uavhengige parter.

Transaksjonen mellom norsk mor og utenlandsk datter må være sammenlignbar med transaksjoner mellom selskaper internt i Norge. Dette for å unngå at transaksjoner i konsernet skal medføre skjevheter og fordeler som en følge av ulikheter i skattereglene. Av dette følger at det ikke ligger til rette for å påberope seg forskjellsbehandling i situasjoner som ikke er sammenlignbare. Det ligger i Efta-domstolens føringer i Yara-sakens domsslutning at norsk rett har stor frihet i sine vurderinger. Dette gjelder ikke kun for overføring av konsernbidrag, men også andre overføringer som kan bidra til en inntektsutjevning.

Konsernbidrag mellom norsk selskap og utenlandsk selskap innen EØS går oftest nedover - fra norsk mor til utenlandsk datter. Mer uvanlig er derfor konsernbidrag som går oppover eller sidelengs selv om konsernbidraget etter norsk rett kan gå i alle retninger¹⁰⁸. Avgjørende er at selskapene er hjemmehørende i Norge eller er *''likestilt med norsk selskap''*¹⁰⁹. At konsernbidraget i Oy AA-dommen gikk fra

¹⁰⁷ Inkomstskattelagen kap. 35 a § 5

finsk datter til britisk mor, synes å være av underordnet betydning da fokuset var om tapet var endelig. Det var ikke sentralt i saken hvem som var part. I forkant av denne saken satte svensk rett standard i sak 6512-06 ved å nekte svensk datter å yte konsernbidrag til utenlandsk mor og hvor det ble understreket at slike konstallasjoner var uønsket.

6.4 Hvordan tolke rettspraksis

Behovet for å regulere det enkelte lands skatteregler kan få uheldige konsekvenser. Innen Efta-statene ville et felles regelverk kunne avklare situasjoner som bidrar til at fradrag må innrømmes selv om vilkårene for fradrag ikke er til stede lenger. Tilretteleggingen må omfatte intern rett og også regulere grenseoverskridende situasjoner¹¹⁰. For den norske stat svekkes tilliten når det fra Yaras side fremlegges påstand om at selskapet først etter oppkjøpet avdekker hvilke verdier som ligger i det oppkjøpte selskapet¹¹¹. Vurderingen blir om UABs disponering av konsernbidrag til dekning av gjeld i et tredje selskap og deretter tilbakeføring av inntekter til Yara, har et skattemessig motiv.

Behovet for restriksjoner er først og fremst for å unngå skatteplanlegging og dobbelt skattefradrag. Risikoen for at dette skjer vil være liten dersom transaksjonene skjer innenfor samme skattejurisdiksjon og kun den ene staten har skattemessig effekt av det. Ulikheter og forskjellsbehandling innenfor samme jurisdiksjon kan utgjøre en signifikant ulempe og være i strid med de fire friheter. Tilsvarende forskjeller mellom ulike jurisdiksjoner vil ikke være i konflikt med de fire friheter. Medlemsstatenes tolkninger og restriksjoner i lovverket knyttet til endelig tap i konsernforhold er ikke nødvendigvis i tråd med EUs lover. Dersom en medlemsstats praksis ikke følger EUs regelverk og fortolkninger, kan dette være en indikasjon på flere problemer. Et av problemene kan være at

¹⁰⁸ Sktl. § 10-4

¹⁰⁹ Skatteloven § 10-4 nr. 1 og 2

¹¹⁰ Direktiv 2011/16

¹¹¹ E-15/15 (54)

medlemsstaten bare delvis og ikke fullt ut følger EUs regelverk. Videre kan dette også tyde på at Kommisjonen ikke er forelagt problemstillingen eller overtredelsen til behandling slik at Kommisjonen ikke har en sak til prøve eller prosedering.

Domstolen må skille på hva som er overtredelse og misbruk og hva som er selskapers rett til å benytte seg av de gunstige ordninger som EØS-reglene tilrettelegger for. Vesentlig er også vurderingen av om selskaper er reelt etablert eller om det er opprettet for å utnytte systemet. Med nye eller endrede regler vil det ofte oppstå en viss forsinkelse i tilnærmingen, noe som i første omgang ikke kan tolkes som et lovbrudd, fordi nye regler alltid fører med seg en viss usikkerhet. Likevel vil det medføre lovbrudd dersom et medlemsland unnlater å følge opp nye regler.

Slik jeg tolker EUs rådgivende uttalelser i Oy AA og M&S, er det ønskelig at fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag skal være mer en regel enn et unntak, også i tilfeller hvor datter har underskudd. Når Efta-domstolen i Yara-saken overlater til den norske domstolen å ta stilling i saken, så er dette under forutsetning av at avgjørelsen ikke skal gripe inn i de fire friheter eller kravet til proporsjonalitet¹¹². Spørsmålet er i hvilken grad Norge skal vektlegge lagmannsrettens dom i Yara-saken når det finnes høyesterettsdommer i sammenlignbare saker i andre medlemsland. Vil det være naturlig å legge Yara-dommen til grunn i en ny sak eller bør Norge legge mer vekt på utenlandsk rettspraksis? Fordi det er ønskelig at medlemslandene innen EU har regler som er komparative samt at de skal følge EUs direktiver, vil det ikke være usannsynlig at Norge kan dra nytte av paralleller til de andre dommene.

¹¹² Nurmi, Mattias – Revisjon og Regnskap Utgave 1/2010; Konsernbidrag over landegrensene

7 Avsluttende bemerkninger

Norge har i Yara-saken fått en aksept fra Efta-domstolen på at de norske konsernbidragsreglens anvendelse ikke hindres av artiklene 31 og 34 i EØS-avtalen. De nasjonale kravene til endelig underskudd i det utenlandske selskapet går lengre enn det som er nødvendig, og er i utgangspunktet i strid med EØS-avtalen, men Efta-domstolen sier at dette kan aksepteres så lenge det er tvingende nødvendig. I Yara-saken kan vi se bort fra kravet ”tvingende nødvendig”, fordi Yara bygger sitt tap på feile fakta. Tapet var ikke endelig eller reelt. Yara har selv innrømmet dette, og det må antas å være begrunnelsen for å ikke klage Borgarting lagmannsretts dom inn for Høyesterett. Slik sett har ikke Norge fått prøvd problemstillingen med konsernbidrag til utenlandsk datter med underskudd fullt ut.

Med justeringen av konsernbidragsreglene som trådte i kraft fra 2018¹¹³ vil også selskaper med tidligere virksomhet i Norge og med underskudd knyttet til denne virksomheten, få mulighet til å utnytte sin skatteposisjon i form av fremførbart underskudd. Underskuddet i det mottakende selskapet reduseres tilsvarende. Endringen er en tilpasning for at norske regler skal være mer i overensstemmelse med EØS-reglene. En annen tilpasning til reglene innen EØS, er at opphørte selskaper fra 2018 ikke lenger vil være avskåret fra adgangen til underskuddsfremføring. Opphørte selskaper kan med dette nyttiggjøre seg underskudd til fremføring dersom selskapets aktiviteter gjenopptas. Dette under forutsetning av at mottakerselskapet har skatteplikt til Norge. Vern om det norske skattegrunnlaget ligger til grunn.

Når vi ser på Yara, Oy AA og M&S og konklusjonen i disse dommene, så er det ganske åpenbart at reglene for resultatutjevning mellom konsernselskaper innen det enkelte land er mer fleksibel enn for resultatutjevning over landegrensene. Utnyttelsen av endelig underskudd, vil avhenge av reglene i datterselskapets

¹¹³ Prop. 1 LS 2017/2018 kap. 14

hjemstat og om selskapet er under avvikling. Dersom et land har begrensninger tidsmessig i forhold til fremføringsadgangen, vil det neppe være Norges plikt å legge til rette for resultatutjevningen på bekostning av egne regler. Det blir interessant å se hvilke endringer som vil følge av Yara-dommen, men også hvordan selskapene vil tilpasse seg endringene som trådte i kraft fra inntektsåret 2018.

8 LITTERATURLISTE

Bøker:

Gjems-Onstad, Ole - Norsk Bedriftsskatterett 8. Utgave s. 556

Bull, Henrik – Det indre marked for tjenester og kapital s. 588 – 589

Skatte-ABC 2017

Banoun, Gjems-Onstad, Skaar – Høyt skattet – Festskrift til Fredrik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014 (Universitetsforlaget)

Zimmer, Fredrik – Internasjonal inntektsskatterett 4. utgave

Artikler:

Regjeringen.no/skatteavtaler mellom Norge og andre stater/artikkel 31. 8. 2016

Linda Bragstad; De norske konsernbidragsreglene og forholdet til EØS-avtalen s. 99 – 117

Nurmi, Mattias; Revisjon og Regnskap Utgave 1/2010; Konsernbidrag over landegrensene

Regjeringen.no:

<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransopolitikk/offentlige-anskaffelser-/andre-kolonne/grunnleggende-prinsipper/id2518744/>

<https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/id115261/>

Lover:

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) [LOV-2015-12-18-124](#) fra 01.03.2018

Lov om skatteforvaltning [LOV-2016-05-27-14](#)

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) [LOV-1997-06-13-44](#)

Lov om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet

Sverige: Inkomstskattelagen
Regeringsrätten dom 1267-08
Regeringsrätten dom 6512-06

Uttalelser fra departementene/rapporter:

Fin.dept. brev av 30. mars 2006

FIN 12. Juni 1997 i Utv. 1997

NOU 17:4

Forarbeider mm:

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) jf. Endringslov av 9. desember 2005 nr. 113

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)

Ot.prp. 112 L (2011-21012)

Ot.prp. 2009/10:194

Ot.prp. 1 LS (2017-2018)

BFU 3/13

Rettsavgjørelser:

Internasjonale domsavgjørelser:

EU-dom C-231/05 OY AA

EU-dom C-311/97 Royal Bank of Scotland

EU-dom C-446/03 Marks & Spencer

EU-dom C-422/01Forsäkringsaktiebolaget Skandia

EU-dom C-196/04 Cadbury Schweppes

EU-dom C-212/97 Centros

EU-dom C-55/94 Gebhard

EU-dom C-371/10 National Grid Indus

EU-dom C-321/05 OY AA

Efta-dom E-15/16 Yara International Industries

Efta-dom E-3/13 Olsen m.fl.

Rettsmøterapport i sak E-15/16

Andre artikler:

Europalov – EØS-avtalen artikkel 31 og 34

TFEU – Treaty on the Functioning of the European Union

(http://www.jus.uio.no/english/services/library/treaties/09/9-01/tfeu_cons.xml)

Corporation Tax Act (CTA)

Holmdahl/Ohlsson: Skattenytt hefte nr. 1-2 2008

EUs direktiv 2011/16

