

Konsernbidrag over landegrensene innen EU og EØS

Er de norske konsernbidragsreglene i strid med Norges forpliktelser etter EØS - Avtalen, herunder retten til fri etablering jf EØS art. 31 jf art. 34.

Kandidatnr: 167670

Leveringsfrist: 02.06.2009

Til sammen 10696 ord

Veileder: Tomas Solvang

29.05.2009

Innholdsfortegnelse:

<u>1. Innledning. Presentasjon av det aktuelle rettsinstituttet.</u>	4
1.1 Emnet,	4
1.1.1 Presisering av emnet	4
1.1.2 Litt om rettskildene	4
1.2 Begrepsforklaring	4
1.3 Denne avhandlingens problemstilling	6
1.4 Oppgaven videre	6
<u>2. Historikk</u>	6
2.1 Relevansen av EØS – retten i forhold til skattespørsmål	6
2.2 Lovendring i 2005	7
<u>3. De norske konsernbidragsreglene og legislative hensyn</u>	7
3.1 Konsernbidrag generelt	7
3.2 Hensyn bak sktl § 10-4	8
3.2.1 Vilkåret i sktl § 10-4 første ledd første punktum	8
<u>4. Hoveddel</u>	10
4.1 En generell beskrivelse av EØS – retten	10
4.1.1 Nærmere om retten til fri etablering	10
4.2 Utgjør de norske konsernbidragsreglene en restriksjon i strid med Norges forpliktelser etter EØS – avtalen, herunder retten til fri etablering? jf EØS art 31 jf art 34.	10
4.2.1 Fremstillingen videre.	11
4.3 Rettferdiggjøring.	11
4.3.1 Relevansen av hensynet til å beskytte skattefundamentet i forhold til	

EØS – retten	11
4.4 Relevansen av hensynet til en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og territorialprinsippet.	12
4.4.1 Territorialprinsippet	13
4.4.1.1 Eksempel	14
4.5 Relevansen av hensynet til å hindre at underskudd blir trukket fra to ganger.	15
4.6 Relevansen av hensynet til å hindre skatteunndragelse	16
4.7 Egnethetskravet	17
4.8 Proporsjonalitetskravet	18
4.8.1 Unntak?	19
4.9 Kort om andre forhold som har blitt anført for å konstatere at det foreligger en restriksjon	21
5. Avslutning	22
5.1 Utviklingen videre	23
5.1.1 Forslag til ensartede og harmoniserende regler innen EU	23
Litteraturliste	24

Konsernbidrag over landegrensene innen EU/EØS.

1. Innledning. Presentasjon av det aktuelle rettsinstituttet.

1.1 Emnet.

I lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14, heretter skatteloven, §§ 10-2 til 10-4 finner en de norske bestemmelsene om konsernbidrag. Reglene om konsernbidrag går i all hovedsak ut på at aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntekstligningen for et bidrag som ytes til et selskap i samme konsern.¹ Etter sktl § 10-2 første ledd andre punktum gjelder disse reglene også for likestilt selskap og sammenslutning. Det bidraget som det andre selskap mottar, regnes som skattepliktig inntekt for dette selskapet jf sktl § 10-3 første ledd.

1.1.1 Presisering av Emnet.

Et annet og kanskje mer beskrivende uttrykk for konsernbidrag, som er nyttet en del i juridisk litteratur, er resultatutjevning i konserner. Grunnen til at dette uttrykket er benyttet i stor grad, er at det er resultatutjevning, som skjer ved konsernbidrag. Dersom et selskap A går med underskudd og selskap B går med overskudd, så kan selskap B overføre midler til selskap A. Det bidraget som selskap A mottar, er skattepliktig på selskap A sin hånd jf sktl § 10-3. På den andre siden kan selskap B kreve fradrag for bidraget som dette selskapet har ytt. Skatteloven § 10-4 første ledd har imidlertid et vilkår om at ”giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger”. Dette vilkåret medfører at det ikke kan gis konsernbidrag over landegrensene. Det kan for det første ikke gis konsernbidrag fra norsk filial av utenlandsk foretak til hovedkontor i utlandet, eller fra norsk datterselskap til morselskap hjemmehørende i utlandet. Det spørsmålet som da blir aktuelt er om dette kan anses som en restriksjon av EØS – rettens regler om etableringsfrihet jf EØS art. 31 jf art. 34.

1.1.2 Litt om rettskildene.

En er nå på EØS – rettens område. De relevante rettskildene er i hovedsak skatteloven § 10-4, og forarbeidene til denne bestemmelsen, juridisk teori og enkelte uttalelser fra utvalget. Den viktigste rettskildefaktoren er imidlertid praksis fra EF – domstolen og EFTA – domstolen. EFTA – domstolen har på sin side behandlet svært få saker av denne art, noe som kan forklares med at det bare er Norge, Island og Liechtenstein som er de gjenværende EFTA medlemmene. EF – traktatens bestemmelse om etableringsfrihet jf EFT art. 43 er likelydende med EØS art. 31, dette innebærer derfor at EF – domstolens avgjørelser også er relevante for Norges vedkommende siden Norge er medlem av EØS. Det kan også nevnes at problemstillingen har vært oppe for skatteklagenemnda for storbedrifter i sak 2005-002.

1.2 Begrepsforklaring.

Aksjeloven og allmennaksjeloven § 1-3 første ledd definerer et konsern som ”et morselskap utgjør med et datterselskap eller datterdatterselskap et konsern”. Denne definisjonen danner utgangspunkt for det skatterettslige konsernbegrep.² Kravene til eier og stemmeandel er betydelig strengere etter skatteloven enn etter asl/asal sin definisjon. Det følger av sktl § 10-4 første ledd første punktum at morselskapet må eie minst 9/10 av aksjene i datterselskapet og

¹ Bedrift, selskap og skatt fjerde utgave 2006, Fredrik Zimmer i samarbeid med Bugge, Arntz –Hansen & Rasmussen, heretter; Zimmer 2006.

² Zimmer 2006 s. 369.

en tilsvarende andel av stemmene som kan avgis på generalforsamling.³ Hensynet bak denne bestemmelsen er å ivareta minoritetsaksjonærenes rettigheter. Dersom for eksempel et morselskap overfører konsernbidrag til et datterselskap, vil minoritetsaksjonærene i morselskapet få redusert eventuelt aksjeutbytte uten at de har hatt innflytelse på beslutningen om å utdele konsernbidrag. Minoritetsaksjonærer i datterselskapet vil tilsvarende få en tilfeldig fordel. Det samme gjelder den andre veien om det er datterselskapet som overfører konsernbidrag til morselskapet.

Det vil i den følgende fremstilling bli drøftet hvorvidt de norske konsernbidragsreglene vil medføre en restriksjon på traktatfestede rettigheter. De traktatfestede rettigheter det her er tale om, er de fire friheter etter EØS – avtalen, herunder retten til fri etablering jf EØS art. 31 jf art. 34. En restriksjon på disse rettighetene vil da medføre at de nasjonale skattelovene legger en begrensning på bla retten til fri etablering. I Oy AA – saken⁴ kom EF – domstolen til i avsnitt 42 at det var tilstrekkelig for å anse en lovgivning som en restriksjon på etableringsretten, at den kan begrense denne friheten i en medlemsstat. En kan ut fra denne uttalelsen slutte at det ikke er nødvendig å bevise at lovgivningen faktisk har medført en restriksjon. Det er tilstrekkelig at muligheten for at lovgivningen har hatt den effekt er tilstedeværende. En ser med dette at terskelen for å konstatere traktatstrid er lav.

Begrepet diskriminering vil også være et begrep som er sentralt i fremstillingen. Det som det her kan være tale om, er en forskjellsbehandling av selskaper som er hjemmehørende i Norge contra selskaper som er hjemmehørende i andre EØS land, eller forskjellsbehandling i disfavør av norske selskaper som ønsker å sekundæretablere seg i utlandet.

Forskjellsbehandlingen kan altså gå begge veier. Dette vil si at det foreligger forskjellsbehandling/diskriminering pga nasjonalitet. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig for å konstatere at det foreligger en restriksjon at to skatteyttere blir behandlet forskjellig.

Forskjellsbehandlingen må i tillegg være usaklig. Forskjellsbehandlingen vil være usaklig dersom det for like tilfeller blir anvendt ulike bestemmelser, eller de samme bestemmelsene blir anvendt på forskjellige situasjoner.⁵

En har både skrevne og uskrevne regler for å gjøre unntak fra forbudet mot å vedta nasjonale skatteregler som begrenser de traktatfestede rettighetene. De traktatfestede unntaksreglene er imidlertid lite praktiske og har ikke blitt påberopt av medlemsstatene som grunnlag for å opprettholde skatteregler som strider mot de grunnleggende friheter.⁶ De traktatfestede unntaksreglene vil derfor ikke bli behandlet i fortsettelsen.

De uskrevne reglene er hensyn og prinsipper som er trukket opp gjennom langvarig praksis fra EF – domstolen.⁷ Første gang EF – domstolen åpnet for at disse uskrevne hensynene kunne begrunne restriksjoner på området for de fire friheter var i avgjørelsen Cassis de Dijon fra 1979.⁸ Denne avgjørelsen ble starten for en generell ”lære” om at også andre hensyn enn de uttrykkelig nevnte unntaksbestemmelser i EF – traktaten også i de konkrete tilfeller kunne begrunne inngrep i de grunnleggende friheter.⁹ Gjennom rettspraksis fra EF – domstolen har det blitt vanlig å operere med tre vilkår som må være oppfylt for at en restriksjon skal kunne

³ Zimmer 2006 s. 369.

⁴ C – 231/05, Oy AA, avsnitt 55.

⁵ C – 311/97, Royal Bank of Scotland, avsnitt, 26.

⁶ Andreas Bullen Eu, EØS og skatt s. 478.

⁷ C-446/03, Marks & Spencer.

⁸ Andreas Bullen Eu, EØS og skatt s. 485.

⁹ Andreas Bullen Eu, EØS og skatt s. 486.

godtas. Disse hensynene er blant annet i Marks & Spencer saken blitt formulert som at restriksjonen må være begrunnet i tvingende allmenne hensyn, være egnet til å ivareta dette hensynet/hensynene og det skal videre tas en forholdsmessighetsvurdering. Restriksjonen må være egnet til, og ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å oppnå formålet med restriksjonen. Disse tre vilkår er kumulative. Det vil si at alle vilkårene må være oppfylt, for at en restriksjon på området for de fire friheter skal aksepteres. Vurderingen om disse vilkårene er oppfylt blir på engelsk omtalt som "the rule of reason test".

I Marks & Spencer dommen ble hensynet til å bevare en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, hensynet til å hindre at underskudd ble trukket fra to ganger og hensynet til å hindre skatteunndragelse anset for å være relevante tvingende allmenne hensyn som kunne rettferdiggjøre restriksjonen som de britiske konsernfradragsreglene medførte.

1.3 Denne avhandlingens problemstilling.

Hovedproblemstillingen i denne avhandlingen er om de norske konsernbidragsreglene er i strid med Norges forpliktelser etter EØS – avtalen, herunder retten til fri etablering jf EØS art. 31 jf art. 34. Dette er en kjent problemstilling som har vært oppe i EF – domstolen en rekke ganger i forhold til andre land sine regler om konsernbidrag, herunder Storbritannia og Finland.

1.4 Oppgaven videre.

Det vil først bli foretatt en kort gjennomgang av historikken bak konsernbidragsreglene i punkt 2. Deretter vil det bli gjort rede for de legislative hensynene bak konsernbidragsreglene, først på generelt grunnlag for deretter gå inn på de reglene som omhandler grenseoverskridende konsernbidrag i punkt 3. I punkt 4 som er hoveddelen i avhandlingen vil det først komme en kort generell beskrivelse av EØS – retten. Deretter vil jeg gå over i det sentrale, nemlig om de norske konsernbidragsreglene er i strid med etableringsretten. I pkt 4 vil de norske konsernbidragsreglene bli drøftet opp mot hensyn som har blitt anført av EU stater i saker som har versert i EF – domstolen, her vil særlig Marks & Spencer (Storbritannia mot kommisjonen) og OY AA (Finland mot kommisjonen) bli benyttet. Disse hensynene vil bli drøftet etter en tredeling, som fremgår av EF – domstolens praksis. Det første vilkåret er at hensynet er et relevant tvingende samfunnsmessig hensyn. Det andre vilkåret er om hensynet er egnet til å ivareta formålet med restriksjonen, og til slutt er det et vilkår om at restriksjonen ikke er mer inngripende, enn det som er nødvendig for å tilgodese dette hensynet. Dette siste vilkåret innebærer derfor at det skal foretas en forholdsmessighetsvurdering.

2. Historikk.

2.1 Relevansen av EØS – retten i forhold til skattespørsmål.

Verken EF – traktaten eller EØS avtalen regulerer området for direkte beskatning.¹⁰ Det må derfor nevnes hvorfor EU/EØS retten er relevant i skattespørsmål herunder spørsmål angående konsernbidrag. Medlemsstatene står i utgangspunktet fritt til å vedta internrettslige regler om direkte skatt. EF og EFTA – domstolen har på tross av dette kommet frem til at området for direkte beskatning, kommer inn på området for de fire friheter.¹¹ Den første EF dommen angående dette spørsmål ble reist i Avoir Fiscal i sak C- 270/83 og for EFTA –

¹⁰ Ot.prp nr. 1 2008/2009 pkt 8.3.

¹¹ Ot.prp nr. 1 2008/2009 pkt 8.3.

domstolens vedkommende i sak E -1/04 Fokus. EF- domstolen og EFTA – domstolen slo her fast at medlemsstatene må utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med de fire friheter.

EU og EØS statene er dermed forpliktet til å utøve sin beskatningskompetanse i tråd med de grunnleggende fire frihetene.¹² Reglene om de fire friheter griper således inn på statenes selvbestemmelsesrett på området for direkte beskatning.¹³ Statene kan derfor i utgangspunktet ikke vedta eller opprettholde skatteregler som innebærer en restriksjon/begrensning på skatteyterne sin mulighet til å etablere seg, arbeide eller investere i en annen EU/EØS stat.¹⁴

2.2. Lovendring i 2005.

Et konkret eksempel på at EØS – retten har påvirket norsk rett, finner en ved lovendringen som skjedde i 2005. De norske konsernbidragsreglene har et vilkår i sktl § 10-4 første ledd, første punktum om at både giver og mottaker av konsernbidrag, må være norske selskaper eller sammenslutninger. Fra og med inntektsåret 2005 ble det vedtatt en endring i de norske reglene om konsernbidrag. Disse reglene kom inn som ett nytt andre ledd i sktl § 10-4. Grunnen til at reglene ble endret, var å sikre at de norske reglene var i samsvar med EØS – avtalens regler om etableringsretten jf EØS art. 31 jf art.34.

For at reglene skulle samsvare med EØS – rettens regler om fri etablering, ble loven endret til at det kunne ytes konsernbidrag fra norsk selskap til filial av utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS, og fra norsk filial av et slikt selskap til en annen norsk filial av selskap hjemmehørende i EØS.¹⁵ Lovgiver anså det fortsatt som et formål å beskytte det norske skattefundamentet. Et slikt formål oppnår en ved å sette som vilkår at det selskapet som mottar konsernbidraget er skattepliktig til Norge. Hjemmelen etter intern norsk rett for å beskatte filialer som nevnt over, er sktl § 2-3 første ledd bokstav b.

3. De norske konsernbidragsreglene og legislative hensyn.

3.1 Konsernbidrag generelt.

Hovedformålet med de norske konsernbidragsreglene er å sørge for skattemessig nøytralitet. Dette har med organisering av virksomhet å gjøre. En kan velge å organisere virksomheten for eksempel som et aksjeselskap med flere avdelinger (filialer), eller en kan velge å organisere virksomheten som et aksjeselskap med morselskaper og datterselskap (er).¹⁶ Som nevnt over, vil det i det siste tilfelle foreligge et konsern. Disse to måtene å organisere virksomheten på, medfører ulike konsekvenser, herunder skattemessige, ansvarsmessige og forretningsmessige konsekvenser.¹⁷ Det fremgår av konserndefinisjonen som nevnt i pkt 1.2 over at det i et konsern er relativ nær tilknytning på eiersiden. Dette medfører da at et konsern på mange måter kan fremstå som en økonomisk enhet. Når en ser på et konsern som en økonomisk enhet, blir det naturlig at konserner blir beskattet på samme måte som et selskap med avdelinger.¹⁸ Dette nøytralitetsprinsippet skal da sørge for at investeringer i selskap, blir foretatt mer ut fra hensynet til hvor det forretningsmessig er mest hensiktsmessig, og ikke ut fra hvor det er mest fordelaktig i forhold til beskatning.¹⁹ Nøytralitetsprinsippet var for øvrig

¹² Andreas Bullen Eu, EØS og skatt s. 28/29.

¹³ Andreas Bullen Eu, EØS og skatt s. 29.

¹⁴ Ot.prp nr. 1 2008/2009 pkt 8.3.

¹⁵ Ot.prp nr 1 (2005/2006) pkt. 16.1.

¹⁶ Zimmer 2006 s. 362.

¹⁷ Zimmer 2006 s. 362.

¹⁸ Ot.prp nr 16 (1979/1980) s. 6 Her fremgår prinsippet om skattemessig nøytralitet klart.

¹⁹ Zimmer 2006 s. 363.

et av hovedprinsippene bak skattereformen i 1992. Den skattebelastning som blir pålagt en virksomhet, bør i minst mulig utstrekning bero på hvordan en virksomhet er organisert herunder eier eller organisasjonsform.²⁰

3.2 Hensyn bak skatteloven § 10-4.

Hovedbegrunnelsen for konsernbidrag er skatteutjevning. Det er også et formål at den selskapsrettslige organiseringen skal gi forskjellig skattebelastning. Utgangspunktet i sktl § 10-4 første ledd er at både giverselskapet og mottakerselskapet må være ”norske selskaper eller sammenslutninger”. Dette begrunnes med at konsernbidrag som går over landegrensene, vil kunne svekke og undergrave det norske skattefundamentet.²¹ Dette utgangspunktet er imidlertid nyansert i sktl § 10-4 første ledd siste setning og i andre ledd. Det fremgår der at det kan ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge, selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, dersom selskapene ellers tilfredsstillt kravene. I andre ledd er det slått fast at et utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS anses likestilt med norsk selskap, dersom vilkårene i andre ledd bokstav a til c er oppfylt. Grunnen til dette unntaket fra utgangspunktet er at lovgiver vil hindre at de norske konsernbidragsreglene forskjellsbehandler norske selskaper i forhold til EØS baserte selskaper. En ønsker med dette å sørge for at Norge oppfyller forpliktelsene sine etter EØS – avtalen.²²

De norske konsernbidragsreglene gir ikke adgang til å utjevne overskudd i Norge mot underskudd som et utenlandsk konsernselskap har i utlandet. Dette fremgår av sktl § 10-4 første ledd første punktum der det er et vilkår at: ”Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger”. Begrunnelsen for dette vilkåret er at lovgiver har ønsket å beskytte det norske skattefundamentet.²³ Hvorvidt dette er en holdbar begrunnelse vil bli drøftet under punkt 4 nedenfor.

3.2.1. Vilkåret i sktl § 10-4 første ledd første punktum.

Det er nå naturlig å se litt nærmere på hva det vil si at ”giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger”. Det fremgår av EØS art. 34 at ”selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller i en EFTA – stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA – statene”. Slik det er naturlig å forstå denne bestemmelsen så blir det oppstilt nasjonalitetskriterier. Dette medfører da at dersom det norske begrepet ”hjemmehørende” innebærer et nasjonalitetskriterium, så vil forskjellbehandling på bakgrunn av dette kriterium medføre at norske skatteregler åpent diskriminerer på bakgrunn av nasjonalitet.²⁴ Dette vil i så fall medføre at skattebestemmelsene er i strid med Norges forpliktelser etter EØS – avtalen.

En naturlig problemstilling er videre om kravet til at giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger er nasjonalitetskriterier. Dersom kriteriet for juridiske personer i norsk skatterett anses som nasjonalitetskriterier, vil norske skatteregler som

²⁰ Zimmer 2006 s. 363 jf ot.prp. nr. 35 (1990/1991) kap. 3.

²¹ Ot.prp. nr 1 (2005/2006).

²² Ot.prp. nr 1 (2005/2006) pkt. 16.1.

²³ Ot.prp. nr 1 (2005/2006) pkt. 16.1.

²⁴ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 492 - 494.

forskjellsbehandler på kriteriene ikke kunne begrunnes i uskrevne allmenne hensyn.²⁵ Dette synspunkt underbygges ytterligere av generaladvokaten sitt forslag til avgjørelse i Baxter -saken, C – 254/97 der generaladvokaten antok at åpen forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet, bare kunne begrunnes i et av de hensyn som er nevnt i de uttrykkelig skrevne unntaksbestemmelser i EF – traktaten og ikke i uskrevne allmenne hensyn. Dette synspunktet er blitt stadfestet i senere avgjørelser.²⁶

Det fremgår av sktl § 2-2 første ledd at ”plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket”. En må her se nærmere på hva som skal til for å anse en juridisk person som ”hjemmehørende” i Norge. Begrepet er ikke basert på formelle kriterier så som i hvilket land selskapet er stiftet eller registrert.²⁷ For å avgjøre om en juridisk person er ”hjemmehørende” i Norge eller ikke må en se på materielle omstendigheter. Dette medfører da at et selskap som er stiftet og registrert i utlandet og har i vedtektene at selskapet har sitt kontor der, kan selskapet likevel bli ansett for å være ”hjemmehørende” i Norge. Dette vil kunne være tilfelle dersom selskapet i realiteten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge.²⁸ Når en skal vurdere hvor den juridiske personen reelt ledes fra, vil stedet for hvor den faktiske ledelse på styrenivå inngå som et sentralt moment.²⁹ Faktisk ledelse på styrenivå vil i praksis si hvor styret avholder sine styremøter og tar sine avgjørelser fra.

For juridiske personer som er stiftet og registrert i Norge, er vurderingen mer kompleks.³⁰ Finansdepartementet har uttalt for aksjeselskaper at det må foretas en helhetsvurdering av de tilknytningsforhold som kan påvises at selskapet har til Norge.³¹ Relevante momenter som en må se på i vurderingen er: Norsk registrering, avholdelse av styremøter i utlandet, lokalisering av selskapets hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet og sist hvor den årlige generalforsamlingen finner sted.

En kan etter dette, slå fast at vurderingen av om en juridisk person kan anses ”hjemmehørende” i Norge, skiller seg fra de nasjonalitetskriterier som oppstilles i EØS art. 34. Det må derfor kunne legges til grunn at ”hjemmehørende” vilkåret i norsk rett ikke er et nasjonalitetskriterium.³² Dette medfører da at norske skatteregler som forskjellsbehandler på bakgrunn av dette kriterium, ikke innebærer en åpen diskriminering på grunn av nasjonalitet. En annen følge er at forskjellsbehandlingen kan begrunnes i uskrevne allmenne hensyn og ikke bare i uttrykkelig traktatfestede hensyn.

Det spørsmålet som nå reiser seg, er om det vil være i strid med EØS – retten å nekte fradrag for konsernbidrag med den begrunnelse at både giver og mottaker er et utenlandsk selskap.³³ Denne problemstillingen leder en naturlig over i avhandlingens hoveddel der dette vil bli grundig drøftet.

4. Hoveddel.

²⁵ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 492.

²⁶ C – 168/01, Bosal Holding.

²⁷ Fredrik Zimmer, internasjonal inntektsskatterett 3.utgave s. 124-125.

²⁸ Ot.prp nr. 16 (1991/92) punkt 6.2 s. 68, synspunktet bekreftet i Rt 2002 s. 1144.

²⁹ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 493-494.

³⁰ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 493-494.

³¹ Utv 1998 s. 848, FIN s. 850.

³² Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 493-494.

³³ Ot.prp. nr 1 (2005/2006) pkt. 16.3.

4.1 En generell beskrivelse av EØS – retten.

I EU og EØS – retten er det slått fast noen grunnleggende rettigheter som skal gjelde innen EU/EØS området. I EØS art. 4 er det inntatt et generelt forbud mot forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet.³⁴ Denne bestemmelsen blir fulgt opp av spesifikke bestemmelser om fire grunnleggende friheter. Disse rettighetene er omtalt som de fire friheter. For denne avhandlingens vedkommende er det retten til fri etablering jf EØS art. 31 som er aktuell.

4.1.1 Nærmere om retten til fri etablering.

Forbudsbestemmelsen om retten til fri etablering er inntatt i EØS art. 31. Den lyder som følger: ” I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA – stat på en annen av disse staters territorium”. Etter andre setning blir det presisert at forbudet også skal gjelde adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper på de enkelte medlemsstatenes territorium. Bestemmelsen i EØS art. 34 utvider anvendelsesområdet for art. 31 ved at den slår fast at ”når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel, skal selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA – stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA – statene”. Det følger dermed av EØS art. 31 lest i sammenheng med art. 34 at det foreligger en rett til fritt å kunne velge den juridiske form for etableringen som er den mest hensiktsmessige.

En ser med dette at EØS art 31 jf art 34 oppstiller et forbud mot forskjellsbehandling og restriksjoner knyttet til grenseoverskridende situasjoner. Dette leder en naturlig over i spørsmålet om de norske konsernbidragsreglene utgjør en restriksjon.

4.2 Utgjør de norske konsernbidragsreglene en restriksjon i strid med Norges forpliktelser etter EØS – avtalen, herunder retten til fri etablering? jf EØS art 31 jf art 34.

Det vilkåret i de norske konsernbidragsreglene som kan volde problemer i forhold til etableringsfriheten jf EØS art. 31, er sktl § 10-4 første ledd. Ordlyden er som følger: ” Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Muligheten til å overføre konsernbidrag gir konsernet en likviditetsmessig fordel.³⁵ De norske reglene medfører en forskjellsbehandling til fordel for selskaper hjemmehørende i Norge i motsetning til utenlandske selskaper. Reglene vil også ha den effekt at de motvirker sekundæretableringer i andre land til skade for norske selskaper. Det synliggjøres ved at disse reglene nekter et datterselskap til et norsk selskap i utlandet å utjevne underskudd mot overskudd i morselskapet hjemme i Norge. Det blir mindre lønnsomt å etablere virksomhet i andre stater. En ser da at de norske reglene kan være til hinder for etableringsretten til norske selskaper som ønsker å sekundæretablere seg i utlandet.³⁶ Når et selskap ønsker å etablere seg, vil dette økonomiske element helt klart være med i vurderingen. Det kan derfor slås fast at de norske konsernbidragsreglene innebærer en restriksjon på retten til fri etablering jf EØS art. 33.

4.2.1. Fremstillingen videre.

³⁴ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 43.

³⁵ C – 446/03, Marks & Spencer, avsnitt 32

³⁶ C – 446/03, Marks & Spencer, avsnitt 32.

Det er nå konstatert at de norske konsernbidragsreglene innebærer en restriksjon på EØS – retten. De norske konsernbidragsreglene vil i fortsettelsen først bli drøftet opp mot det norske ønsket om å beskytte skattefundamentet, som fremgår av forarbeidene.³⁷ Deretter vil de norske reglene bli drøftet opp mot tre relevante hensyn som ble anført i Marks & Spencer og Oy AA dommene, for å rettferdiggjøre inngripen på de grunnleggende friheters område, herunder etableringsretten. Dette er hensynet til en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, hensynet til å hindre at underskudd blir trukket fra to ganger og hensynet til å forhindre skatteunndragelse.

4.3. Rettferdiggjøring.

Hensynene vil bli drøftet hver for seg. Problemstillingen videre blir da om de norske konsernbidragsreglene kan rettferdiggjøres, der hensynet til å beskytte skattefundamentet inngår som ett av flere hensyn som blir drøftet.

4.3.1. Relevansen av hensynet til å beskytte skattefundamentet i forhold til EØS – retten.

Begrunnelsen for kravet i sktl § 10-4 første ledd om at både giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger, er begrunnet i ønsket om å beskytte det norske skattefundamentet, Denne begrunnelsen fremgår av forarbeidene.³⁸ Det første spørsmålet er da om ønsket om å beskytte det norske skattefundamentet er et relevant hensyn i forhold til EØS -retten.

Dette hensynet har hyppig blitt anført av medlemsstatene for å begrunne skatteregler som innebærer inngrep i de grunnleggende friheter. Det må her knyttes noen bemerkninger til disse økonomiske hensyn. Når de ulike statene utformer sine lovregler på området for direkte beskatning, vil selvsagt økonomiske hensyn herunder proveny hensyn være med i vurderingen. Dersom for eksempel Norge har en bestemmelse som medfører en gunstig skattelettelse, så kan Norge velge ikke å lovfeste denne skattefordelen for ikke å svekke statens skatteinntekter. Det er i utgangspunktet uproblematisk at Norge i dette eksempelet gjør dette på området for de grunnleggende friheter. Siden det ikke finnes noen harmonisering på området for direkte beskatning, så har statene fortsatt kompetanse til å utforme nasjonale lovregler på området for direkte beskatning.³⁹ EF – domstolen har imidlertid inntatt en meget restriktiv holdning til statenes anførsler om at økonomiske hensyn skal kunne rettferdiggjøre inngripen i de grunnleggende friheter.⁴⁰

Hensynet til å beskytte det nasjonale skattefundamentet ble første gang uttrykkelig avvist i ICI – saken. Domstolen uttalte der at ” det tab af skatteindtaegter, der bliver tale om, [er] ikke... af de hensyn, der er anfoert i traktatens artikkel 56, og... kan [ikke] anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan paaberaabes som begrundelse for en forskelsbehandling, der principielt strider mot traktatens artikkel 52”. Dette synspunktet ble også slått fast av EFTA – domstolen i Fokus – saken til å gjelde på EØS retts område.⁴¹ EF – domstolen har håndhevet dette synspunktet meget strengt. De har avvist provenyhensyn selv om det har vært helt på det rene at den staten som har beskatningen, bevist vil lede et provenytap ved å

³⁷ Ot.prp nr 1 (2005-2006) pkt. 16.3

³⁸ Ot.prp nr 1 (2005-2006) pkt. 16.3

³⁹ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 495.

⁴⁰ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 495.

⁴¹ E – 1/04.

innrømme den aktuelle skattefordel.⁴² EF – domstolens avvisende holdning til økonomisk hensyn, er begrunnet i formålet med å opprette et integrert marked i EU/EØS. Ved opprettelsen av et felleseuropeisk marked i Europa skulle det legges til rette for økonomisk aktivitet over landegrensene, uten at medlemsstatene la hindringer i veien for dette. Dersom medlemsstatene skulle få anledning til å prioritere egne økonomiske interesser på bekostning av fellesskapet, så ville det vanskeliggjøre formålet med å opprette et integrert marked i Europa, EU/EØS.⁴³

Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet er dermed ikke et relevant ulovfestet tvingende allment hensyn, og kan således ikke rettferdiggjøre et inngrep på området for de grunnleggende friheter.

4.4 Relevansen av hensynet til en rettferdig fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene og territorial prinsippet.

Problemstillingen blir om hensynet til å sikre en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, kan rettferdiggjøre de norske reglene. En viktig funksjon og målsetning i den internasjonale skatteretten, i tillegg til å hindre dobbelt – beskatning, er blant annet å fordele beskatningsretten i mellom statene.⁴⁴ Som tidligere nevnt foreligger det ikke noen harmoniserende fellesskapsbestemmelser på skatteområdet. Statene har derfor en frihet til selv å bestemme hvilke regler som skal gjelde ved fordeling av beskatningskompetansen statene i mellom. Det vanligste og et viktig verktøy for statene for å fordele beskatningskompetansen seg i mellom, er skatteavtalene.

Det vanligste er at skatteavtaler er bilaterale avtaler mellom to land etter mal fra OECD sin mønsteravtale. De nordiske landene har på sin side som de eneste landene i verden inngått en multilateral skatteavtale.

Fordelingen av beskatningsfundamentet gjennom skatteavtalene gjennomføres enten ved at den ene staten får eksklusiv beskatningsrett, eller at beskatningsfundamentet blir fordelt på begge statene.⁴⁵ I det tilfelle at skattefundamentet blir fordelt på begge statene, vil skatteavtalen gi anvisning på hvilken metode som skal benyttes for å gjennomføre fordelingen.

Det finnes to hovedmetoder for fordeling av skattefundament. Den ene er kredit – metoden, der landet benytter globalinntektsprinsippet, og den andre er unntaksmetoden, der landet anvender kildestatsprinsippet/territorialprinsippet.

Det vanligste i den internasjonale skatteretten er at skatteytters hjemstat foretar skattelempelsen,⁴⁶ det vil si at hjemstaten har sekundærbeskatningsrett. I et slikt tilfelle vil kildestaten, der inntekten er opptjent, ha primærbeskatningsrett. En ser ut fra den internasjonale skatterettens regler og system at kompetansen for fordelingen av skattefundament tilhører statene ved at de på bakgrunn av skatteavtaler basert på OECD sin mønsteravtale, skal fastsette hvilke tilknytningskriterier som skal styre fordelingen. Det er da

⁴² C – 319/02 Manninen avsnitt 49.

⁴³ Andreas Bullen EU, EØS og skatt s. 496.

⁴⁴ Terra/Wattel, European Tax Law(5.utgave, Nederland 2008) s. 715.

⁴⁵ Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008, av Linda H Bragstad, s. 19.

⁴⁶ Zimmer. Internasjonal skatterett 3.utgave s. 32.

ikke opp til den enkelte skatteyter å bestemme fordelingen av skattefundamentene.⁴⁷

4.4.1 Territorialprinsippet.

For å forstå dette hensynet til en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, er det nødvendig med en mer utførlig gjennomgang av territorialprinsippet. Dette prinsippet er anerkjent både i den internasjonale skatteretten og i den felleseuropeiske retten. Territorialprinsippet innebærer i korte trekk at man kun beskatter inntekter som har sin kilde i vedkommende stat.⁴⁸ Dette medfører da at morselskapets etableringsmedlemsstat ikke har beskatningskompetanse med hensyn til ikke hjemmehørende datterselskaper. For de ikke – hjemmehørende datterselskapers vedkommende tilkommer derfor beskatningskompetansen i prinsippet i overensstemmelse med den alminnelige kompetansefordeling den staten der selskapet er lokalisert, har sitt hjemsted og utøver sin økonomiske virksomhet.⁴⁹

I Marks & Spencer saken anførte Storbritannia og de andre medlemsstatene med grunnlag i territorialprinsippet at hjemmehørende datterselskaper og ikke - hjemmehørende datterselskaper ikke er i sammenlignbare skattemessige situasjoner med tanke på de konsernbidragsreglene, som gjaldt i den saken. De britiske konsernbidragsreglene, eller mer dekkende, konsernfradragsreglene gjaldt bare for britiske selskaper, det vil si selskaper som var hjemmehørende i Storbritannia. Siden det i følge Storbritannia gjaldt ulik behandling av ulike tilfeller, så rettferdiggjorde dette en forskjellsbehandling av hjemmehørende datterselskaper i forhold til ikke – hjemmehørende datterselskaper. De britiske konsernbidragsreglene er ikke likelydende med de norske reglene, men det er så mange likheter at de prinsipper som EF – domstolen oppstiller, vil være relevant i tolkningen om de norske konsernbidragsreglene er i strid med EØS art 31 jf art. 34. Domstolen bemerker i avsnitt 37 at skatteyternes bosted kan være en relevant faktor som i enkelte tilfeller kan begrunne en forskjellsbehandling mellom hjemmehørende og ikke – hjemmehørende skatteytere. Domstolen avviser videre at man på generelt grunnlag kan la etableringsmedlemsstaten fritt gjennomføre forskjellsbehandling fordi et selskap har hjemsted i en annen medlemsstat. Dersom man åpnet for dette ville EFT art. 43 bli innholdsløs. Det samme ville da gjelde for EØS art. 31 som er helt likelydende med EFT art. 43. Det må ifølge domstolen foretas en konkret vurdering i de enkelte tilfelle der hjemmehørende selskaper blir forskjellsbehandlet i forhold til ikke – hjemmehørende selskaper. Forskjellsbehandlingen må videre være begrunnet i relevante objektive forhold jf avsnitt 38.

Det er naturlig å forstå EF – domstolen slik at territorialprinsippet ikke kan begrunne en forskjellsbehandling av hjemmehørende selskaper contra ikke – hjemmehørende selskaper alene. Territorialprinsippet må derfor anvendes og utfylles med tvingende allmenne samfunnmessige hensyn. Her kommer den nære sammenhengen mellom territorialprinsippet og hensynet til en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen for alvor til overflaten.

4.4.1.1. Eksempel.

Emnet kan imidlertid illustreres med et eksempel fra en klagesak som ble behandlet av skatteklagenemnda ved sentralkontoret for storbedrifter. Skatteklagenemnda fattet vedtak i saken i desember 2008.⁵⁰ Saksforholdet var i korte trekk at en norsk filial med virkning for inntektsåret 2005 hadde beregnet og ytet overskuddet sitt som konsernbidrag til

⁴⁷ Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008, av Linda H Bragstad, s. 20, jf C – 231/05, Oy AA, avsnitt 56.

⁴⁸ Zimmer. Internasjonal skatterett 3. utgave s. 26 og 69.

⁴⁹ C – 446/03, Marks & Spencer, avsnitt 36.

⁵⁰ 2005-002SKN, desember 2008.

hovedkontoret sitt i Sverige. Hovedkontoret ytet videre sitt overskudd som konsernbidrag til konsernspissen i selskapet. Dette medførte da at hovedkontoret sitt overskudd for inntektsåret 2005 stod i kr 0. Det oppstod i dette tilfelle en internasjonal dobbeltbeskatning siden både Norge og Sverige hadde beskatningsrett til filialens inntekt. På grunn av at hovedkontoret ikke hadde skatteposisjon, kunne ikke dobbeltbeskatningen avhjelpes med kredit fradrag. Den nordiske skatteavtalen gav dermed ikke løsning på problemet. Den norske filialen X AB NUF hadde begrenset skatteplikt til Norge jf sktl § 2-3 første ledd bokstav b, mens hovedkontoret Y AB var skattepliktig til Sverige. Selskapet ble nektet fradrag for ytet konsernbidrag ved ligningen. Selskapet anførte i klagen at de norske konsernbidragsreglene var i strid med etableringsretten i EØS art. 31 jf art. 34.

Skatteklagenemnda avviste først selskapet sin anførsel om at det forelå en forskjellsbehandling mellom filial og datterselskap, noe som i følge selskapet innebar et brudd på ikke – diskrimineringsbestemmelsen i den nordiske skatteavtalens art. 27. nr. 2. Verken filial eller datterselskap kunne kreve fradrag for ytet konsernbidrag over landegrensene etter de norske konsernbidragsreglene. Det ble derfor konkludert med at filial og datterselskap ble behandlet likt etter de norske konsernbidragsreglene.

Skatteklagenemnda viste deretter til territorialprinsippet og statenes kompetanse til å fordele skattefundamentene gjennom skatteavtaler. I den aktuelle saken vart fordelingen av beskatningsretten regulert av den nordiske skatteavtalen art. 7 nr. 1 og 2.⁵¹ Denne hjemmelen gir både Norge og Sverige beskatningsretten til selskapets inntekt. For Norges del var den internrettslige hjemmel sktl § 2-3 første ledd bokstav b, som gir uttrykk for kildestatsprinsippet. Beskatningen i Sverige skjedde etter globalinntektsprinsippet, også kalt for hjemstatsprinsippet.⁵² Som tidligere sagt så er det i den internasjonale skatterett anerkjent at det i hovedsak er hjemstatens oppgave å avhjelpe dobbeltbeskatning. Norge var i dette tilfelle kildestat for inntekten, og Sverige hjemstat. Norge hadde derfor en primærrett til å skattlegge inntekt som kunne allokere til selskapets faste driftsted i Norge.

Skatteklagenemnda viste deretter til at hensynet til en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen hadde vært sentral i EF – domstolens avgjørelser i Marks & Spencer, N, Oy AA og i Lidl saken.⁵³ Etter EF – domstolens syn var hensynet til å beskytte en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene et legitimt formål sett i sammenheng med det skatterettslige territorialprinsippet.

EF – domstolen gir uttrykk for i de nevnte dommer at de verdier som var opparbeidet på en medlemsstats territorium, hadde så sterk tilknytning til dennes stats skattefundament at det mest naturlige var at inntekten ble beskattet i den staten som inntekten var opptjent. Dette medfører da at kildestaten har primærrett til å skattlegge verdiene. Det ble deretter av nemnda konkludert med at de norske konsernbidragsreglene var i tråd med territorialprinsippet, på den måten at konsernbidraget fikk skattemessig virkning dersom det av mottakeren ble beskattet som inntekt i Norge.⁵⁴ EF – domstolen uttaler i Marks & Spencer saken at dersom det blir åpnet for konsernbidrag over landegrensene, så vil det bringe den rettferdige fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene i ”alvorlig fare”. Denne faren uttrykker seg ved at det blir selskapene som får velge hvor det skal tas hensyn til dets underskudd, enten i dets etableringsmedlemsstat eller i en annen medlemsstat. Dette kan da føre til at beskatningsgrunnlaget blir forhøyet i den første stat, og nedsatt i den annen stat som følge av det overførte konsernbidraget.

Del - konklusjonen må derfor bli at hensynet til en rettferdig fordeling av

beskatningskompetansen mellom medlemsstatene i kombinasjon med territorialprinsippet, er et legitimt og relevant allment hensyn.

4.5 Relevansen av hensynet til å hindre at underskudd blir trukket fra to ganger.

Spørsmålet blir videre om hensynet til å hindre at underskudd blir trukket fra to ganger, kan rettferdiggjøre de norske reglene. Dette hensynet ble anført i Marks & Spencer – saken, Oy AA og i Lidl – saken. Domstolen bemerket i i Lidl saken i avsnitt 36 at det åpenbart under de omstendigheter som lå til grunn for tvisten i hovedsaken, at det var en risiko for at det samme underskuddet ble anvendt to ganger og viste til Marks & Spencer avsnitt 48. Det kunne derfor ikke utelukkes at et selskap som er hjemmehørende i for eksempel stat A, gjør gjeldende underskudd som er pådratt i stat B av et fast driftsted som tilhører selskapet. Til tross for at selskapet hadde gjort gjeldende underskuddet i stat A, kunne en i følge EF – domstolen risikere at det ble tatt hensyn til underskuddet i den medlemsstaten som det faste driftstedet hadde sin beliggenhet, stat B. Dette ville kunne skje på den måten at det faste driftstedet oppnår et overskudd, og den staten der hovedselskapet har sitt hjemsted, stat A blir forhindret i å beskatte dette overskuddet.

Faren for at underskudd blir trukket fra to ganger, er imidlertid ikke like fremtredende etter de norske konsernbidragsreglene. En må igjen se på forskjellen i de britiske reglene contra de norske reglene. Etter de norske reglene er det overskudd som overføres i motsetning til de britiske reglene, der det er underskudd som overføres. For det andre så kan det ytes konsernbidrag etter de norske reglene selv om mottakene selskap ikke har underskudd i det året som konsernbidraget blir gjennomført.⁵⁵ Sett under ett så er ikke faren for at selskapene oppnår en fordel to ganger like nærliggende etter de norske reglene som etter de britiske reglene.

Rent hypotetisk så kan en si at for at et konsern skal oppnå dobbel fordel etter de norske reglene, må det norske selskapet som yter konsernbidraget få fradrag, mens det selskapet i utlandet som mottar bidraget ikke blir beskattet for den fordel den oppnår med konsern bidraget.⁵⁶ Dette kan for eksempel avhjelpe ved at Norge som hjemstat gir fradrag for ytt konsernbidrag under forutsetning av at det ikke - hjemmehørende selskapet, som mottar blir beskattet for konsernbidraget i sin hjemstat. En klar forutsetning må da være at den fordeling av skattefundamentet er uttrykkelig regulert i skatteavtale mellom de to stater jf pkt 4.4 over der det fremgår at kompetansen til å fordele skattefundamentene tilhører statene og ikke skatteyterne. Det må også være en klar forutsetning at de norske konsernbidragsreglene ikke er i samsvar med EØS – retten, siden reglene slik de er utformet nå stenger for konsernbidrag over landegrensene.

Anførselen om risikoen for at underskudd blir trukket fra to ganger ble imidlertid kort og greit avvist i Oy AA – saken jf avsnitt 57. EF – domstolen viste til at den finske konsernbidragsordning ikke omfattet fradrag for underskudd. Siden de finske og norske konsernbidragsregler er tilnærmet like, så må det samme kunne konkluderes med etter de norske reglene.

Del – konklusjonen må derfor bli at hensynet til å hindre faren for at underskudd to ganger ikke vil være relevant for de norske konsernbidragsreglenes vedkommende, dette hensynet vil

⁵⁵ Andreas Bullen. EU, EØS og skatt s. 590.

⁵⁶ Andreas Bullen. EU, EØS og skatt s. 590.

derfor ikke bli behandlet videre i fortsettelsen.

4.6 Relevansen av hensynet til å hindre skatteunndragelse.

Problemstillingen er om hensynet til å hindre skatteunndragelse kan rettferdiggjøre de norske reglene. EF – domstolen har slått fast at skatteyterne har frihet til å velge den medlemsstaten som har den gunstigste beskatningsordningen for skatteyttersvirksomhet.⁵⁷ Noen medlemsstater har lavere beskatning enn andre stater. Et eksempel her er Irland som har en lavere selskapsbeskatning enn Norge. Dette kan imidlertid ikke i seg selv rettferdiggjøre en restriksjon i retten til fri etablering. Grunnen til dette er at EF – domstolen uttrykkelig har slått fast at tap av skatteproveny ikke er et tvingende allment hensyn.⁵⁸ EF – domstolen har derimot kommet frem til at hensynet til å unngå omgåelse av nasjonal skattelovgivning, er et relevant allment hensyn.⁵⁹ Hensynet til omgåelse av nasjonal skattelovgivning er et synonym for hensynet til å hindre skatteunndragelse. Dette siste begrepet vil bli brukt i fortsettelsen.

I Marks & Spencer – saken i avsnitt 49 anerkjente EF – domstolen at dersom det var mulig for å overføre et underskudd pådratt av et ikke – hjemmehørende datterselskap til et hjemmehørende morselskap så ville det være en risiko for at overførslene av underskudd ble organisert innen et konsern av selskaper i retning av selskaper som har hjemsted i en stat som anvender de høyeste skattesatsene og skatteverdien av underskuddene er størst.

I Oy AA saken kom EF – domstolen frem til et lignende resultat i avsnitt 59. Der uttalte domstolen at dersom det er mulig å overføre skattepliktige inntekter fra et datterselskap til et morselskap som er hjemmehørende i en annen medlemsstat, vil det innebære en risiko for at det ved hjelp av kunstige arrangementer foretas overførsler av inntekter innen et konsern i retning mot selskaper som har hjemsted i de medlemsstater som anvender de laveste skattesatsene, eller i stater der denne inntekten ikke beskattes over hode. En ser her at risikoen for skatteunndragelse gjør seg gjeldende etter både det britiske system der det er snakk om overføring av underskudd og etter det finske system der det er snakk om overskuddsoverføring. EF – domstolen slo også fast i Oy AA – saken i avsnitt 58 at muligheten for skatteunndragelse er desto større etter de finske reglene. Dette ble begrunnet med at det etter den finske konsernbidragsordning ikke kreves at mottakeren av konsernbidraget har lidt et tap. Det kreves heller ikke at mottakeren har lidt et tap etter de norske reglene.

Del - konklusjonen blir her at hensynet til å hindre skatteunndragelse er et legitimt og relevant allment hensyn.

4.7. Egnethetskravet.

EF – domstolen konkluderte i Marks & Spencer – dommen i avsnitt 51 med at den restriktive lovgivningen kan aksepteres med grunnlag i at hensynet til å bevare en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, hensynet til å hindre skatteunndragelse og hensynet til å hindre at underskudd blir trukket fra to ganger som helhet ble ansett for dels å følge et legitimt formål som vedrører tvingende allmenne samfunnsmessige hensyn, og dels er egnet til å sikre gjennomførelsen av de gjeldende formål med den restriktive lovgivningen. Spørsmålet videre er om en her kan forstå EF – domstolen dit hen at de tre allmenne

⁵⁷ C – 324/00, Lankhorst – Hohorst.

⁵⁸ C – 264/96, ICI, avsnitt 25.

⁵⁹ C – 9/02, Lasteyre du Sailant, avsnitt 54.

hensynene er kumulative. Det ser ikke ut til at EF – domstolen har vurdert om disse hensynene kunne begrunne den restriktive lovgivningen hver for seg. EF – domstolen stilte imidlertid i Lidl saken⁶⁰ spørsmål ved om disse allmenne hensynene var av kumulativ art, eller om den omstendighet at dersom et enkelt av disse hensyn kan anses godtgjort, er tilstrekkelig til å godkjenne en restriktiv lovgivning. Domstolen kommer frem til at en ikke på generelt grunnlag kan kreve at alle de hensyn som rettfærdigjorde en restriktiv lovgivning i Marks & Spencer måtte være tilstede i andre saker. Det kunne oppstå situasjoner der andre stater ikke ville kunne påberope seg disse tre hensyn til forsvar for sin restriktive lovgivning. Domstolen viste deretter til at i Oy AA – saken, i avsnitt 60, var det kun to hensyn som ble sett i sammenheng. Det var hensynet til en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og hensynet til å forebygge skatteunndragelse. EF – domstolen konkluderte derfor i avsnitt 42 med at det i den saken var tilstrekkelig å se hensynet til en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å hindre at et underskudd ble trukket fra to ganger i sammenheng.

Domstolen sin konklusjon er tilpasset den konkrete saken på den måten at der forelå disse to hensyn. Den svarer dermed ikke uttrykkelig på problemstillingen om det hadde vært tilstrekkelig om bare ett av disse hensynene forelå. Det forhold at muligheten for å gripe inn i de grunnleggende friheter er og skal være snever, taler for at det må mer enn ett hensyn til for å kunne anerkjenne en restriktiv lovgivning. Det skal da mer til for å godkjenne en inngripen i de grunnleggende rettigheter. På den andre siden åpner domstolen for at hensynene hver for seg kan være tilstrekkelig til å rettfærdiggjøre en restriktiv lovgivning, selv om domstolen ikke sier dette uttrykkelig. Dette taler for at det må avgjøres konkret i den enkelte sak om det er tilstrekkelig, at hensynene hver for seg kan rettfærdiggjøre en restriktiv lovgivning. Av de tre hensynene som er blitt gjennomgått i denne avhandlingen, er det etter min mening hensynet til å bevare en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene som er mest selvstendig begrunnet. Dette taler for at dette hensynet kunne ha begrunnet en restriktiv lovgivning alene. Hensynet til å unngå at underskudd blir fradratt to ganger og hensynet til å hindre skatteunndragelse fremstår mer som supplerende hensyn, og det er mer tvilsomt om de ville kunne begrunne en restriktiv lovgivning som den norske på egenhånd. Det fremgår imidlertid av Marks & Spencer, Oy AA og Lidl dommene at så lenge en baserer den restriktive lovgivningen på hensynet til en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, så trenger en ikke å ha med både hensynet til å hindre at et underskudd blir fradratt to ganger og hensynet til å hindre skatteunndragelse. For de norske reglens vedkommende er det hensynet til å bevare en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å hindre skatteunndragelse som er aktuelt.

Disse to hensynene er nært tilknyttet jf Oy AA avsnitt 62. Dette vil bli gjennomgått mer under pkt. 4.8. Når en ser disse to hensynene som helhet, må del – konklusjonen bli at Norges konsernbidragsregler, som krever at både giver og mottaker er norske selskaper eller sammenslutninger, følger legitime formål som er i tråd med EØS – avtalen er egnet til å sikre gjennomførelsen av formålene bak disse hensynene.

4.8. Proporsjonalitetskravet.

Det neste spørsmålet blir da om den restriksjonen som de norske konsernbidragsreglene innebærer, går ut over det som er nødvendig for å sikre en rettfærdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og hindre skatteunndragelse. Spørsmålet blir da nærmere bestemt om Norge kan oppnå en rettfærdig fordeling av

⁶⁰ C – 414.06, Lidl, avsnitt 38.

beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og hindre skatteunndragelser med en mindre restriktiv foranstaltning, enn ett krav om at både giver selskap og mottakerselskap må være norske selskaper eller sammenslutninger. EF – domstolen har hatt en restriktiv praksis på når en restriktiv nasjonal lovgivning skal kunne opprettholdes med begrunnelse i hensynet til å hindre skatteunndragelser. Domstolen har i en rekke avgjørelser avvist at hensynet til å hindre skatteunndragelse skal kunne begrunne inngrep i den aktuelle grunnleggende frihet der den nasjonale lovbestemmelsen ikke spesifikt hadde til formål å hindre omgåelser som kunne føre til skatteunndragelse. Dette har blitt omtalt som at den restriktive lovbestemmelsen må ha som spesifikt formål kun å ramme ”Wholly artificial arrangements”. Dersom en nasjonal foranstaltning på generelt grunnlag, oppstilte en formodning om at grenseoverskridende aktivitet vil innebære omgåelse eller skatteunndragelse, vil det føre til at restriksjonen også rammer situasjoner som ikke har omgåelsespreg.⁶¹ Dette ville da i følge EF – domstolen ikke være akseptabelt. Nyere praksis har imidlertid vist at EF – domstolen er blitt mer tilbøyelig til å nyansere dette strenge standpunktet.

I Oy AA – dommen avsnitt 63 slår domstolen fast at selv om den finske lovgivningen ikke har som spesifikt formål å forhindre rent kunstige arrangementer, eksempel her er kunstige arrangementer som ikke bygger på noen økonomisk realitet, men er opprettet kun med hensikt å unngå å betale den normalt skyldige skatt på overskudd som er opptjent ved virksomhet på det nasjonale territorium, så kan en slik lovgivning likevel ikke sies å gå for langt dersom en ser hensynet til en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å hindre skatteunndragelse i sammenheng. EF – domstolen slår fast i Oy AA – dommen, avsnitt 62 at formålene med å sikre en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, og formålet til å hindre skatteunndragelse henger tett sammen. Domstolen uttaler der at atferd som går ut på å opprette kunstige arrangementer, som ikke har noen økonomisk realitet, men kun har som formål å unngå å betale den skyldige skatt av overskudd som er opptjent ved virksomhet utøvd på det nasjonale område, kan gripe inn i medlemsstatene sin rett til å utøve sin respektive beskatningskompetanse ved slik virksomhet og på den måten føre til at den rettferdige fordelingen av beskatningskompetansen kommer i fare.

Grunnen til at EF – domstolen har inntatt et mer nyansert syn, ble av nemnda i klagesaken, 2005 – 002 SKN, ved sentralskattekontoret for storbedrifter antatt å være at de finske konsernbidragsreglene på samme måten som de norske reglene, er disponeringer av overskudd i motsetning til underliggende forretningsmessige transaksjoner mellom konsernselskapene.

Dette synet er i samsvar med Luc De Broe: *International Tax Planning and prevention of Abuse* (Amsterdam 2008) s. 819, der han skriver: *”In other words, the ECJ considers the profit loss transfers themselves as ”wholly artificial arrangements” because they are not connected to an underlying economic transaction but are mere accounting entries”.*

I OY AA saken av 18. juli 2007, kom EF – domstolen frem til i avsnitt 65 at faren for at den rettferdige beskatningskompetansen mellom medlemsstatene vil komme i ubalanse, ikke kan motvirkes ved å pålegge betingelser av behandlingen av inntekt fra konsernbidraget i det selskapet som mottar konsernbidraget sin medlemsstat, eller betingelser om at selskapet som mottar konsernbidraget har lidt et tap. Domstolen uttaler videre i avsnitt 65 at dersom en anerkjenner et fradrag for ytt konsernbidrag, når det utgjør en skattepliktig inntekt for det

⁶¹ Andreas Bullen. EU, EØS og skatt s. 569.

selskap som mottar konsernbidraget, eller når det mottakene selskap sine muligheter til å overføre sine underskudd til et annet selskap er begrenset, eller dersom en kun anerkjenner fradrag for konsernbidrag gitt til et selskap som har sitt hjemsted i en medlemsstat som anvender en lavere skattesats enn den som anvendes i bidragsgiverens medlemsstat, slik som OY AA har foreslått, innebærer det i all hovedsak at valg av hvilken stat som skal beskatte overskuddet tilkommer konsernet. EF – domstolen kom derfor i denne saken til at de finske konsernbidragsreglene ikke gikk ut over det som var nødvendig for å bevare den rettfærdige beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, og hindre skatteunndragelse..

De norske konsernbidragsreglene har i likhet med de finske konsernbidragsreglene ikke som spesielt formål kun å ramme rent fiktive opplegg. Skatteklagenemnda for storbedrifter kom i klagesaken 2005 -002 SKN frem til at de norske reglene stod i forhold til formålene som reglene skulle ta sikte på å nå. Nemnda uttalte videre at dersom den aktuelle transaksjonen som X AB NUF ville gjennomføre ble akseptert, så ville dette uansett hvilke vilkår dette skulle forenes med, resultere i at det var X AB NUF som bestemte hvilken stat som skulle beskatte selskapet. Dette ville da medføre at det ikke var statene gjennom skatteavtaler som sluttet avtale om fordeling av skattefundamentet. Denne konklusjonen var helt i tråd med EF – domstolens konklusjon i OY AA – dommen.

Skatteklagenemnda konkluderte derfor med at de restriktive norske reglene stod i forhold det målet reglene tok sikte på å nå. De norske reglene var dermed i tråd med EØS – retten, herunder retten til fri etablering.

4.8.1. Unntak?

Slik skatteklagenemnda og EF – domstolen i Oy AA konkluderer, så vil det verken etter de norske eller finske konsernbidragsreglene vil være mulighet til for å føre konsernbidrag over landegrensene. Spørsmålet videre blir da om det i enkelte situasjoner likevel kan være mulighet til å overføre konsernbidrag over landegrensene, eller om ”forbudet” etter de norske og finske reglene gjelder i alle tilfeller. Problemstillingen ble kort omtalt i en artikkel om konsernbidrag over landegrensene publisert i Revisjon og regnskap, andre utgave 2009, s. 59.⁶²

EF domstolen kom i Marks & Spencer dommen frem til at de britiske konsernfradragsreglene gikk ut over det som var nødvendig for å nå sine mål jf avsnitt 55.⁶³ Domstolen nevner et par typesituasjoner der de britiske konsernfradragsreglene vil være uforholdsmessige. Den første situasjonen som vil medføre at den britiske restriksjonen er uforholdsmessig, er det tilfelle at det ikke - hjemmehørende datterselskap har uttømt alle de mulighetene som eksisterer i dette selskapet sin hjemstat med hensyn til det gjeldende skatteår ved søknad om skattefradrag både med hensyn til tidligere skatteår, og eksempelvis ved overførsel av disse underskudd til tredjepart, eller ved motregning av disse underskudd i overskudd som er oppnådd av datterselskapet i et tidligere skatteår jf avsnitt 55. Det er her snakk om frem eller tilbakeføring av underskuddene.

Den andre typesituasjonen er at det ikke har vært mulig for det ikke – hjemmehørende datterselskapet å nyttiggjøre seg av underskuddet i sin hjemstat enten ved overføring av underskuddsposisjonen, som typisk kan skje ved salg eller ved overføring innen konsernet jf avsnitt 55.

⁶² Revisjon og Regnskap 2. utgave, mars 2008, s. 56-59.

⁶³ C – 446/03, 13, desember 2005, Marks & Spencer, avsnitt 55.

Dersom en legger Marks & Spencer – dommen sin avgjørelse til grunn for Norges del, vil det innebære at et norsk selskap vil kunne kreve fradrag for et underskudd oppstått i et konsernselskap hjemmehørende i en annen EØS – medlemsstat dersom det ikke er mulig for det ikke – hjemmehørende selskap å nyttiggjøre seg av underskuddet på en annen måte.

Det kan imidlertid være problematisk å konkludere med en slik løsning. En må her sammenligne de norske konsernbidragsreglene med de britiske konsernbidragsreglene. De norske konsernbidragsreglene avviker på flere punkter fra de britiske reglene. Formålet bak reglene er til dels avvikende. De britiske reglene har kun til formål å legge til rette for resultatutjevning. De norske reglene har i tillegg som formål å legge til rette for kapitaloppbygging i mottakerselskapet.⁶⁴ De norske reglene innebærer også at det er overskudd som overføres i motsetning til de britiske reglene som innebærer at det er underskudd som overføres. Det er heller ikke et krav etter de norske reglene om at konsernbidraget kun kan ytes i det år mottakerselskapet har underskudd. Dette har sammenheng med at et av formålene bak de norske reglene er, at det skal legges til rette for kapitaloppbygging i mottakerselskapet. En ser her at det er vesentlige forskjeller mellom de norske og de britiske konsernbidragsreglene. Unntaket som EF – domstolen oppstiller i Marks & Spencer er derfor ikke helt treffende for de norske reglenes vedkommende. Dette taler for at unntaket ikke bør gjelde etter de norske konsernbidragsreglene. Til støtte for dette synspunktet kan en trekke inn EF – domstolens avgjørelse i Oy AA – dommen.⁶⁵ Der ble ikke de nevnte reglene verken drøftet eller omtalt. Domstolen slo utrykkelig fast i avsnitt 65 at det ikke kunne oppstilles vilkår, som ville ha som virkning å hindre, at det ble opp til selskapene å bestemme i hvilken medlemsstat overskuddene skulle beskattes i.

Det vil derfor etter dette være nærliggende å forstå EF – domstolen i Oy AA – dommen som at unntaket som domstolen kom frem til i Marks & Spencer, ikke vil være treffende eller relevant overhodet for konsernbidragsregler som omhandler overskuddsdisponeringer slik de norske og de finske reglene gjør. Unntakene som ble oppstilt i Marks & Spencer hadde sitt opphav i de britiske reglene som gjaldt underskuddsdisponeringer. Dette taler derfor for at unntaket kan gjelde for selskaper som er hjemmehørende i land som har tilsvarende konsernfradragregler som Storbritannia. Den 11. mars avsa imidlertid den øverste administrative domstolen i Sverige (Regjeringsretten) dom i ti saker om konsernbidrag over landegrensene.⁶⁶ De svenske konsernbidragsreglene er i hovedsak sammenfallende med de norske og de finske reglene. Regjeringsrettens avgjørelse kan derfor være relevant i forhold til de norske reglene. I den ene dommen aksepterer domstolen at det kan ytes konsernbidrag fra et svensk morselskap til et tysk datterselskap. Det tyske datterselskapet hadde ikke skatteplikt til Sverige. Forutsetningen for at dette konsernbidraget skulle aksepteres, var at det tyske datterselskapet hadde et tap som det ikke kunne nyttiggjøre seg av i tyskland, det aktuelle år, eller senere år. Regjeringsretten uttalte at det måtte være et vilkår om endelig konstatert tap. Dette vilkåret var oppfylt ved likvidering av selskapet. I den aktuelle saken hadde det tyske datterselskapet blitt likvidert og underskuddet kunne ikke utnyttes i det aktuelle år, eller i senere år. Regjeringsretten utalte videre at konsernbidraget ikke kunne overstige et beløp tilsvarende datterselskapets tap det siste året før likvideringen av selskapet. Beløpet kunne heller ikke overstige det endelige tapet i datterselskapet ved likvideringen. Dette medfører da at tap som har oppstått i det året selskapet likviderer, ikke kan danne grunnlag for konsernbidrag. Regjeringsretten kom tilslutt til at konsernbidraget kunne ytes det året

⁶⁴ Andreas Bullen. EU, EØS og skatt s. 590.

⁶⁵ C – 231/05, 18 juli 2007 OY AA.

⁶⁶ Nyhetsbrev fra KPMG Law, 24. mars 2009.

likvidasjonen av selskapet ble avsluttet.⁶⁷ En ser her at den svenske Regjeringsretten har kommet frem til at Marks & Spencer unntaket skal få anvendelse på de svenske reglene. Dette kan da innebære at det likevel kan ytes konsernbidrag fra et norsk konsernselskap til et utenlandsk konsernselskap. Konklusjonen min i forhold til lovligheten av de norske reglene, vil likevel bli at de ikke strider mot de grunnleggende rettighetene i EØS – retten, på dette tidspunkt. Men den svenske dommen kan likevel komme til å få betydning for avgjørelser i fremtiden, men inntil det foreligger ny praksis fra EF – domstolen som fraviker OY AA – dommen, eller harmoniserende regler fra de sentrale EU – organer, så vil de norske reglene ikke stride mot de grunnleggende rettigheter i EØS – avtalen. Den svenske dommen viser derfor at det eneste mulige forbehold som ligger i forhold til lovligheten av de norske konsernbidragsreglene, ligger i et slikt tilfelle som omtalt i den svenske dommen.

Konklusjon: De norske reglene om konsernbidrag i skatteloven § 10-4 strider ikke mot retten til fri etablering jf EØS art 31 jf art 34.

4.9. Kort om andre forhold som er blitt anført for å konstatere at det foreligger en restriksjon.

I klagesaken, 2005-002, behandlet av skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter anførte selskapet at det var den manglende konsolideringseffekten, som utgjorde en restriksjon i den aktuelle saken.

I Sverige anvender en globalinntektsprinsippet for inntekter innvunnet av svenske borgere som har alminnelig skatteplikt til Sverige, uansett hvor i verden inntekten er opptjent. Sverige anvender derfor kreditmetoden for å forebygge dobbeltbeskatning. X AB NUF sitt overskudd inngikk derfor i utgangspunktet fullt ut i det svenske hovedkontoret sin samlede inntekt. På samme måten kom underskudd til fullt fradrag. Utgangspunktet var derfor at den aktuelle filialstrukturen oppnådde konsolidering på lik linje med en innenlandsk filialstruktur.⁶⁸ Det ble imidlertid i den aktuelle saken ikke oppnådd full skattemessig konsolidering av overskudd oppnådd i filialen. Dette hadde sammenheng med at filialen hadde begrenset skatteplikt til Norge jf sktl § 2-3 første ledd bokstav b. Dette medførte da at Sverige og Norge utøvde sin beskatningsrett parallelt. Det oppstod derfor en dobbeltbeskatning. Den nordiske skatteavtalen inneholdt ikke en løsning på denne dobbeltbeskatnings – situasjonen. Siden Y AB hadde null i inntekt for inntektsåret 2005 i Sverige, kunne de ikke nyttiggjøre seg av kreditfradrag i Sverige for utlignet og betalt skatt i Norge. Nemnda konkluderte med at det ikke kunne ha noen betydning om Y AB kunne fremføre dette fradraget til senere inntekts - år i Sverige.⁶⁹

Problemstillingen ble da om internasjonal dobbeltbeskatning i seg selv kunne anses som en restriksjon av de grunnleggende friheter. EF – domstolen kom i Gilly – saken⁷⁰ frem til at reglene om de grunnleggende friheter ikke forplikter medlemsstatene til å eliminere forskjeller mellom statenes skattesystemer. På bakgrunn av dette kan det ikke sies at det faktisk, at to stater parallelt utøver sin beskatningsrett er i strid med de grunnleggende friheter. I fraværet av harmoniserende skatteregler på området for direkte beskatning er det opp til medlemsstatene å fastsette hvilke tilknytningsfaktorer som skal gjelde for fordeling av

⁶⁷ Nyhetsbrev fra KPMG Law, 24. mars 2009.

⁶⁸ Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008, av Linda H Bragstad, s. 22.

⁶⁹ Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008, av Linda H Bragstad, s. 23.

⁷⁰ C – 336/96, Gilly.

beskatningskompetansen mellom statene.⁷¹ Det vil dermed være naturlig, og en konsekvens av systemet at disse tilknytningsfaktorene vil kunne være av ulik art og til dels overlape hverandre.⁷²

I klagesaken referert til over, var det på grunn av at både Norge og Sverige hadde beskatningsrett til X AB NUF sin inntekt som resulterte i manglende konsolidering mellom filialen og hovedkontoret. Denne internasjonale dobbeltbeskatningen i det aktuelle tilfelle kunne derfor ikke innebære en restriksjon på de grunnleggende friheter.

5 Avslutning.

Konklusjonen på problemstillingen ble på bakgrunn av praksis fra EF – domstolen, i hovedsak Oy AA – dommen, og avgjørelse fra skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter, at de norske konsernbidragsreglene ikke strider mot EØS – retten herunder retten til fri etablering jf EØS art. 31 jf EØS art 34. Det sentrale både i Oy AA og i klagesaken var hensynet til en rettferdig fordeling av skattefundamentene. Det ble slått uttrykkelig fast at kompetansen til å fordele skattefundamentene mellom statene, skulle tilligge medlemsstatene. Verktøyet som statene skal benytte for å avtale fordelingen av skattefundamentene seg i mellom, er skatteavtaler utarbeidet etter de prinsipper som OECD sin mønsteravtale om fordeling av beskatningskompetanse mellom statene gir uttrykk for. Det ble dermed uttrykkelig slått fast at det ikke var opp til hver enkelt skatteyter å bestemme hvilken stat, som skulle beskatte deres overskudd. Dersom det ble opp til skatteyterne å bestemme hvor beskatningen skulle skje, så ville skatteavtalene mellom statene miste sin funksjon og fremstå som overflødige.⁷³

Konsekvensen av dette er da at muligheten til å overføre konsernbidrag fra norsk territorium og over landegrensene er helt avstengt etter intern norsk rett og at dette er i tråd med EØS – retten.

EF – domstolen har i flere dommer bemerket at siden det ikke foreligger foranstaltninger på fellesskapsplan med sikte på å innføre ensartede eller harmoniserende regler, så ligger kompetansen til å fordele skattefundamentene fortsatt hos medlemsstatene.⁷⁴

5.1. Utviklingen videre.

Et naturlig spørsmål i denne sammenheng vil derfor være om hva som skal til i fremtiden for at konsernbidrag skal kunne gå fritt over landegrensene innen EU/EØS? Det synes rimelig klart at EU sine sentrale organer i et slikt tilfelle må komme med ensartede og harmoniserende regler på området for direkte beskatning.

5.1.1. Forslag til ensartede og harmoniserende regler innen EU.

Det foreligger for tiden et forslag på EU nivå om regler for å innføre ensartede og

⁷¹ Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008, av Linda H Bragstad, s. 23.

⁷² Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008, av Linda H Bragstad, s. 23.

⁷³ Revisjon og Regnskap 2. utgave, mars 2008, s. 59.

⁷⁴ C – 231/05, 18 juli 2007 OY AA, avsnitt 52.

harmoniserende regler på området for direkte beskatning innen EU. Dette er den foreslåtte ordningen med *Common consolidated corporate tax base* som er et EU initiativ om et felles skattesystem i EU. Denne ordningen er imidlertid ikke vedtatt. Når og om den i det hele tatt blir vedtatt, er et omstridt og vanskelig spørsmål. Dersom statene mister sin kompetanse til å fordele skattefundamentene seg imellom, vil det i praksis føre til at de mister mye av sin suverenitet. Det kan oppstå interessante problemstillinger dersom dette forslaget en gang blir vedtatt, for eksempel hvordan dette vil stille Norge som tredjeland, men dette er problemstillinger som går langt utenfor oppgaven og vil derfor ikke bli drøftet.

Litteraturliste:

Bragstad, Linda, H: Skatterett – 2009 – Nr 01 – Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter – klagebehandlingen 2008.

Bullen, Andreas: EU, EØS og Skatt, De fire friheter og direkte beskatning, 1. utgave, 1. opplag 2005.

Luc De Broe: International Tax Planning and prevention of Abuse (Amsterdam 2008).

Terra/Wattel, European Tax Law , 5.utgave, Nederland 2008.

Zimmer, Fredrik: Bedrift, Selskap og Skatt, Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere, 4. utgave 2006.

Zimmer, Fredrik: Internasjonal inntektsskatterett, 3. utgave, 2. utgave 2007.

Revisjon og Regnskap 2. utgave, mars 2008.

Forarbeid:

Ot.prp nr. 1 (2008/2009)

Ot.prp nr. 1 (2005/2006)

Ot.prp nr 16 (1979/1980)

Annet:

Utv 1998 s. 848, FIN s. 850.

Domsregister:

Alle dommene med unntak av Fokus Bank – dommen er hentet fra: (<http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=en>).

C-446/03, Marks & Spencer.

C – 470/04, N.

C – 231/05, Oy AA.

C – 414/06,
Lidl.

C – 264/96, ICI.

E – 1/04, Fokus Bank.

C – 319/02 Manninen.

C – 336/96, Gilly.

C – 311/97, Royal Bank of Scotland

C – 324/00, Lankhorst – Hohorst.

C – 264/96, ICI, avsnitt 25.

C – 9/02, Lasteyre du Sailant, avsnitt 54.

C – 168/01, Bosal Holding.