

RETTSMØTERAPPORT

i sak E-3/21

ANMODNING til EFTA-domstolen etter artikkel 34 i Avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol fra Oslo tingrett i saken mellom

PRA Group Europe AS

og

den norske stat v/Skatteetaten,

om tolkning av reglene om etableringsadgang, særlig tolkningen av artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde sammenholdt med artikkel 34, i relasjon til den norske rentebegrensningsregel og konsernbidragsreglene.

I Innledning

1. Ved brev 1. juli 2021, registrert ved EFTA-domstolen påfølgende dag, fremsatte Oslo tingrett en anmodning om rådgivende uttalelse i saken som står for den mellom PRA Group Europe AS («PRA») og den norske stat v/Skatteetaten.

2. Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020, som begrenset skattefradrag for renter betalt av PRA Group Europe Subholding AS på gjeld til nærstående for inntektsårene 2014 og 2015 («det relevante tidsrom»), etter lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 («skatteloven») § 6-41. PRA Group Europe Subholding AS ble innfusjonert i PRA i november 2016. Under den nasjonale rettergang har det kommet opp spørsmål om begrensningen i fradragsretten etter skatteloven § 6-41 sammenholdt med skatteloven §§ 10-2 til 10-4 om konsernbidrag, er forenlig med artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde («EØS-avtalen» eller («EØS»)) sammenholdt med EØS-avtalen artikkel 34.

II Rettslig bakgrunn

EØS-rett

3. EØS-avtalen artikkel 31 nr. 1 lyder:

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. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium.

Etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, særlig selskaper som definert i artikkel 34 annet ledd, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere, med forbehold for bestemmelsene i kapitlet om kapital.

4. EØS-avtalen artikkel 34 lyder:

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.

Ved selskaper skal forstås selskaper i sivil- eller handelsrettslig forstand, herunder også kooperative selskaper, samt andre juridiske personer i offentlig- eller privatrettslig forstand, unntatt dem som ikke driver ervervsmessig virksomhet.

Nasjonal rett

5. På det relevante tidspunkt inneholdt skatteloven følgende bestemmelser.

6. Skatteloven § 6-40 nr. 1 fastsatte generelle regler for fradrag for betalte gjeldsrenter.

7. Skatteloven § 6-41, med overskriften «Begrensning av rentefradrag mellom nærstående», lød i utdrag:

(1) Reglene i denne paragraf om begrensning av fradrag for netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning gjelder for

a. selskap og innretning som nevnt i § 2-2 første ledd,

[...]

(2) I netto rentekostnader etter denne paragraf inngår rentekostnader som nevnt i § 6-40, fratrukket renteinntekter. Gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skattemessige formål, regnes i sin helhet som renteinntekt eller rentekostnad. Det samme gjelder for gevinst og tap på fordring som er utstedt

til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen. Gevinst og tap som nevnt i foregående punktum regnes ikke som renteinntekt eller rentekostnad for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet.

(3) Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 30 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter. Avskjæring av rentefradrag etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd. Dersom årets netto rentekostnader ikke overstiger 5 millioner kroner, men summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til fremføring fra tidligere inntektsår etter syvende ledd overstiger 5 millioner kroner, kan skattyter kreve fradrag for fremførte netto rentekostnader og årets netto rentekostnader innenfor grensen etter dette ledd.

(4) Med nærstående etter denne paragraf menes

a) selskap eller innretning som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,

[...]

Person, selskap eller innretning regnes som nærstående etter tredje ledd dersom kravet til eierskap eller kontroll etter dette ledd har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

8. Skatteloven § 10-2, med overskriften «Fradrag for konsernbidrag», lød i utdrag:

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Likestilt selskap og sammenslutning kan kreve fradrag for konsernbidrag i den utstrekning aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan gjøre det. Bestemmelsen i § 10-4 første ledd annet punktum gjelder likevel ikke når et samvirkeforetak yter konsernbidrag til et foretak som inngår i samme føderative samvirke, jf. samvirkeloven § 32.

[...]

9. Skatteloven § 10-3, med overskriften «Skatteplikt for mottatt konsernbidrag», lød i utdrag:

(1) Konsernbidrag regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren i samme inntektsår som det er fradragsberettiget for giveren. Den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for på grunn av reglene i § 10-2 annet ledd eller fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, er ikke skattepliktig for mottakeren.

(2) Konsernbidrag regnes ikke som utbytte i forhold til reglene i §§ 10-10 til 10-13.

10. Skatteloven § 10-4, med overskriften «Vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag», lød i utdrag:

(1) Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper må tilhøre samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, og morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven § 4-25. Kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Det kan ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, dersom selskapene ellers tilfredsstillter kravene.

(2) Utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS anses likestilt med norsk selskap hvis:

a. det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-2 første ledd,

b. selskapet er skattepliktig etter § 2-3 første ledd b eller petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1, og

c. det mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren.

[...]

III Faktum og saksgang

11. PRA Group er et globalt konsern innen kjøp av fordringer og betjening av gjeld. Konsernet har flere selskaper i Europa, som eies av holdingselskapet PRA Group Europe Holding S.à.r.l., hvor sistnevnte er skattemessig hjemmehørende i Luxembourg. PRA Group Europe Subholding AS var et heleid datterselskap av PRA Group Europe Holding S.à.r.l. og skattemessig hjemmehørende i Norge.

12. PRA Group Europe Subholding AS ble finansiert med en blanding av egenkapital og lån fra morselskapet PRA Group Europe Holding S.à.r.l. Rentekostnadene for inntektsåret 2014 og 2015 knytter seg til denne gjelden. PRA Group Europe Subholding AS mottok ingen andre verdioverføringer fra morselskapet i 2014 og 2015.

13. I selvangivelsene for 2014 og 2015 krevde PRA Group Europe Subholding AS fradrag for disse gjeldsrentene. I ligningen for inntektsårene 2014 og 2015 ble rentefradrag for til sammen 144 549 153 kroner avskåret med hjemmel i skatteloven § 6-41. Etter skatteloven § 6-41 nr. 3 kan skyldneren i forbindelse med fradrag for renter betalt på gjeld til nærstående, ikke kreve fradrag for renter som overstiger 30 prosent av «alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter» («EBITDA»).

14. Ifølge den anmodende domstol er formålet med skatteloven § 6-41 sett i lys av lovens forarbeider å motvirke skattetilpasninger som skjer ved at internasjonale konsern plasserer uforholdsmessig mye av konsernets gjeld, og dermed rentekostnader, i land med høye skattesatser, mens renteinntekter og fordringer kanaliseres til konsernselskap hjemmehørende i land med lavere eller ingen skattlegging.

15. Ved brev 7. desember 2016, etter at PRA Group Europe Subholding AS hadde blitt innfusjonert i PRA, anmodet sistnevnte om endring av ligningene for inntektsårene 2014 og 2015.

16. Etter ny realitetsbehandling fastholdt skattekontoret ligningen for 2014 og 2015 ved vedtak 7. juli 2017. PRA påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda. Ved Skatteklagenemndas vedtak 24. juni 2020 i stor avdeling ble klagen ikke tatt til følge.

17. Den 8. september 2020 tok PRA ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at selskapet innrømmes fullt skattefradrag for renter betalt på gjeld til nærstående selskaper i inntektsårene 2014 og 2015. Den norske stat v/Skatteetaten gjør gjeldende at kravet må avvises.

18. PRA gjør gjeldende at rentebegrensningsregelen er i strid med etableringsadgangen i EØS-avtalen artikkel 31, og at Norge er forpliktet til å innrømme fullt fradrag for påløpte gjeldsrenter. PRA hevder at de norske konsernbidragsregler i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 er relevante i vurderingen av om rentebegrensningsregelen i § 6-41 strider mot EØS-avtalen. Konsernbidrag er verdioverføringer mellom selskap eller sammenslutninger i et konsern som på visse vilkår gir rett til å kreve skattefradrag for giveren. Bidraget regnes da som skattepliktig inntekt for mottakeren. Det kan bestå av en umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, eller at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt.

19. Ifølge den anmodende domstol skal bestemmelsene om konsernbidrag bidra til skattemessig nøytralitet mellom foretak som organiserer virksomheten gjennom avdelinger i et aksjeselskap, og foretak som organiserer virksomheten gjennom flere aksjeselskap i et konsern. Etter skatteloven §§ 10-4 nr. 1 og 2 er det bare selskaper som

er skattepliktige til Norge som kan gi og motta konsernbidrag med skattemessig virkning. Siden et konsernbidrag med skattemessig virkning inngår i beregningsgrunnlaget for EBITDA, vil mottakeren av et skattepliktig konsernbidrag ifølge den anmodende domstol dermed øke sin fradragsramme, mens giveren vil få en tilsvarende reduksjon.

20. Under rettergangen for Oslo tingrett ble det vist til en begrunnet uttalelse (vedtak nr. 192/16/COL) fra EFTAs overvåkingsorgan («ESA») 25. oktober 2016. Bakgrunnen for nevnte begrunnede uttalelse er som følger.

21. I 2014 mottok ESA en klage vedrørende anvendelsen av skatteloven § 6-41, som trådte i kraft 1. januar 2014. Etter en gjennomgang av reglene og dialog med den norske stat vedtok ESA en begrunnet uttalelse 25. oktober 2016. ESA konkluderte med at Norge, ved å opprettholde begrensninger på fradragsretten for renter, slik som demfastsatt i skatteloven § 6-41, ikke hadde oppfylt sine forpliktelser etter EØS-avtalen artikkel 31. ESA tok hensyn til at siden konsern med norske konsernmedlemmer kan anvende og dra fordel av de norske konsernbidragsregler, vil de lettere kunne unngå å bli omfattet av rentebegrensningsreglene. Dette kan avskrekke norske selskaper fra å etablere konsern over landegrensene med nærstående konsernmedlemmer i andre EØS-stater, og omvendt. ESA anså at tiltakene ikke var forholdsmessig sett opp mot noe uttalt tvingende allmenne hensyn og derfor ikke kunne rettferdiggjøres.

22. Selv om den norske stat ikke var enig i standpunktet ESA inntok i sin begrunnede uttalelse, opplyste den at den ville fremme ytterligere forslag for å endre rentebegrensningsreglene. Disse endringer, der det blant annet ble innført visse unntak fra reglene om begrensning av rentefradrag, trådte i kraft 1. januar 2019. Ifølge ESA er vurderingen av lovendringen ennå ikke avsluttet.

23. Oslo tingrett besluttet å utsette saken og forela følgende spørsmål for EFTA-domstolen ved brev 1. juli 2021, registrert ved EFTA-domstolen påfølgende dag:

1. Foreligger det en restriksjon på EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, når konsernbidrag fra norske selskaper øker rentefradragsrammen og da fradragsretten for nærstående [parter] i rentebegrensningsregelen, en adgang som etter norske skatteregler ikke er tilgjengelig ved investeringer av eller i EØS-selskaper?

2. Er et EØS-selskap som er i konsern med et norsk selskap, i en sammenlignbar situasjon som et norsk selskap som er i konsern med et annet norsk selskap, og hvilken betydning har det for sammenlignbarhetsvurderingen at det ikke er ytt et faktisk konsernbidrag fra EØS-selskapet til det norske selskapet, men et lån?

3. For det tilfelle at det foreligger en restriksjon: Hvilke allmenne hensyn vil kunne begrunne en slik restriksjon?

IV Skriftlige innlegg

24. I medhold av artikkel 20 i EFTA-domstolens vedtekter og artikkel 90 nr. 1 i EFTA-domstolens rettergangsordning er skriftlige innlegg inngitt av:

- PRA Group Europe AS, representert ved advokat Anette Fjeld,
- Den norske stat, representert ved Ida Thue, som partsrepresentant,
- ESA, representert ved Claire Simpson, Kyrre Isaksen og Melpo-Menie Joséphidès, som partsrepresentanter, og
- Europakommisjonen («Kommissjonen»), representert ved Wim Roels og Vincent Uher, som partsrepresentanter.

V Fremsatte forslag til svar

PRA

25. PRA foreslår at de forelagte spørsmål besvares på følgende måte:

Spørsmål 1:

Det foreligger en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, når konsernbidrag fra norske selskaper øker rentefradragsrammen og dermed fradragsretten for renter på gjeld til nærstående parter etter rentebegrensningsregelen, en adgang som etter norske skatteregler ikke er tilgjengelig ved investeringer av eller i EØS-selskaper.

Spørsmål 2:

Et EØS-selskap som er i konsern med et norsk selskap er i en sammenlignbar situasjon som et norsk selskap som er i konsern med et annet norsk selskap. Det er uten betydning for sammenlignbarhetsvurderingen at det ikke er ytt et faktisk konsernbidrag fra EØS-selskapet til det norske selskap.

Spørsmål 3:

For det tilfelle at det foreligger en restriksjon, kan den ikke rettferdiggjøres i tvingende allmenne hensyn.

Den norske stat

26. Den norske stat foreslår at de forelagte spørsmål besvares på følgende måte:

Spørsmål 1 og 2:

Nasjonale bestemmelser om rentebegrensning og konsernbidrag, slik som dem hovedsaken gjelder, utgjør ikke en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.

Spørsmål 3:

EØS-avtalen artikkel 31 utelukker ikke nasjonale bestemmelser om rentebegrensning og konsernbidrag slik som dem hovedsaken gjelder.

ESA

27. ESA foreslår at de forelagte spørsmål besvares på følgende måte:

Spørsmål 1:

EØS-avtalen artiklene 31 og 34 må forstås slik at nasjonal lovgivning, slik som den hovedsaken gjelder, vil medføre en restriksjon av etableringsadgangen der et selskap som er skattepliktig i Norge kan, ved å benytte konsernbidragsreglene, redusere eller fjerne konsekvensene av regler som begrenser rentefradrag for lån hos nærstående selskaper, forutsatt at selskapet er i et konsern med andre selskaper som er skattepliktige til Norge, mens dette ikke er mulig om det er i et konsern med selskaper som er skattepliktige i andre EØS-stater.

Spørsmål 2:

Innenfor rammen av slik nasjonal lovgivning er et EØS-selskap som er i konsern med et norsk selskap, i en sammenlignbar situasjon som et norsk selskap som er i konsern med et annet norsk selskap. Det er ikke vesentlig for sammenlignbarhetsvurderingen at EØS-selskapet etter nasjonal lovgivning ikke kan yte konsernbidrag til det norske selskap.

Spørsmål 3:

Slik nasjonal lovgivning kan være rettferdiggjort når den tjener det legitime formålet om å forhindre rent kunstige arrangementer som fører til skatteomgåelse. Imidlertid går kravene i nasjonal rett lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål.

Kommisjonen

28. Kommisjonen foreslår at de forelagte spørsmål besvares samlet og på følgende måte:

EØS-avtalen artikkel 31, sammenholdt med artikkel 34, må tolkes slik at den ikke utelukker nasjonal lovgivning, slik som den hovedsaken gjelder, som medfører at konsernbidrag fra nasjonale selskaper øker rentefradragsrammen på 30 % av

skattemessig EBITDA og dermed fradragsretten for renter på gjeld til nærstående parter, en adgang som etter nasjonale skatteregler ikke er tilgjengelig ved investeringer av eller i EØS-selskaper.

Bernd Hammermann
Saksforberedende dommer