



OSLO TINGRETT

Dok 42

EFTA Court
1 Rue du Fort Thüengen
L-1499 Luxembourg

Deres referanse

Vår referanse

Dato

20-126483TVI-TOSL/06

01.07.2021

Pra Group Europe AS - Skatteetaten – anmodning om rådgivende uttalelse

1. Innledning

I medhold av domstoloven § 51a og avtale om EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en domstol (ODA) artikkel 34, anmoder Oslo tingrett med dette om en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen i sak 20-126483TVI-OTIR/06 mellom PRA Group Europe AS og Staten v/Skatteetaten.

Partsforholdet i saken er som følger:

Saksøker: PRA Group Europe AS v/ styrets leder Leif Henning Dokset
Postboks 9106 Grønland
0133 Oslo

Prosessfullmektig: Advokat (H) Anette Fjeld
Deloitte Advokatfirma AS
Postboks 221 Sentrum
0103 Oslo

Saksøkt: Staten v/ Skatteetaten
Postboks 9200 Grønland
0134 Oslo

Prosessfullmektig: Regjeringsadvokaten
v/ advokat Ida Thue
Postboks 8012 Dep
0030 Oslo

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020 for PRA Group Europe Subholding AS, som begrenset fradrag for gjeldsrenter til nærstående, jf. skatteloven

§ 6-41. Det sentrale spørsmålet i saken er om begrensningen i fradragsretten etter § 6-41 er forenlig med EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

2. Nærmere om sakens faktiske bakgrunn

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. Dette selskapet er skattemessig hjemmehørende i Luxembourg.

PRA Group Europe Subholding AS (skattemessig hjemmehørende i Norge) var et heleid datterselskap av holdingselskapet PRA Group Europe Holding S.à.r.l. PRA Group Europe Subholding AS ble finansiert med en blanding av egenkapital og lån fra morselskapet. Rentekostnadene for inntektsåret 2014 og 2015 knytter seg til denne gjelden.

Selskapet mottok ingen andre verdioverføringer fra morselskapet i 2014 og 2015. I selvangivelsen for 2014 og 2015 krevde selskapet fradrag for disse gjeldsrentene, jf. skatteloven § 6-40. Selskapet la til grunn at skatteloven § 6-41 medførte en reduksjon i fradragsberettiget beløp. Avskåret rentefradrag for inntektsåret 2014 utgjorde 132 969 145 kroner og 11 580 008 kroner for inntektsåret 2015, til sammen 144 549 153 kroner. PRA Group Europe Subholding AS ble innfusjonert i PRA Group Europe AS i november 2016.

I brev av 7. desember 2016 anmodet PRA Group Europe AS om endring av ligning for inntektsårene 2014 og 2015. Selskapet gjorde gjeldende at rentebegrensningsreglen var i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31, og at Norge var forpliktet til å innrømme fullt fradrag for påløpte gjeldsrenter.

I skattekontorets vedtak av 7. juli 2017 ble anmodningen om gjenopptakelse tatt til følge. Etter ny realitetsbehandling ble ligningen for 2014 og 2015 fastholdt.

PRA Group Europe AS påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda 31. juli 2017.

Ved Skatteklagenemnda vedtak 24. juni 2020 i stor avdeling ble klagen ikke tatt til følge.

Den 8. september 2020 tok PRA Group Europe AS ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at selskapet innrømmes fullt fradrag for påløpte gjeldsrenter i inntektsårene 2014 og 2015, dvs. uten rentefradragsbegrensning etter skatteloven § 6-41.

Staten v/Skatteetaten imøtegikk dette i tilsvarende av 29. oktober 2020, med påstand om frifinnelse.

Under saksforberedelsen har tingretten besluttet å innhente en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen om de EØS-rettslige spørsmålene i saken reiser.

3. Relevant norsk lovgivning

3.1. Rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41

Etter lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr.14 (skatteloven) § 6-40 (1) gis det i utgangspunktet fradrag for gjeldsrenter. Skatteloven § 6-41 er et unntak og begrenser fradrag for renter betalt til nærstående til en nærmere angitt *fradragsramme*.

Bestemmelsens første til tredje ledd lød slik i 2014 og 2015:

§ 6-41. Begrensning av rentefradrag mellom nærstående

(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,

b. selskap som nevnt i § 10-40 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-41,

c. selskap og innretning som nevnt i § 10-60 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-65 og

d. selskap og innretning som ikke er hjemmehørende i riket, men er skattepliktig etter § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

(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.

Fradragsrammen skal etter skatteloven § 6-41 (3) tilsvare 30 % av «alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter» (kalt skattemessig EBITDA).

Bare skattepliktige inntekter regnes med i «alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd» og påvirker fradragsrammen. I forarbeidene står det at «[n]år beregningsregelen skal baseres på skattemessige inntekter og kostnader ved ligningen (alminnelig inntekt eller årets underskudd), har det sammenheng med at skattemessige størrelser er vanskeligere for skattyter å påvirke enn regnskapsmessige størrelser», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1 s. 111.

Konsernbidrag med skattemessig virkning, jf. pkt. 3.2, er ett eksempel på verdioverføringer mellom selskap som er skattepliktige, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1 s. 111.

Mottakerens fradragramme vil da økes, mens giverens fradragramme vil bli tilsvarende redusert.

Fradragsbegrensningen i § 6-41 beregnes for hvert enkelt selskap for seg, uansett om selskapet inngår i et konsern, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1 s. 111.

Formålet med § 6-41 er 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, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.1 s. 102.

Rentebegrensningsregelen skal «gjøre det norske skattegrunnlaget mer robust samtidig som en styrker rammebetingelsene for nasjonale bedrifter som konkurrerer med flernasjonale selskap», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.1 s. 102.

Det fremgår av forarbeidene at «[p]roblemstillingen med utnyttelse av satsforskjeller kan også være aktuelt innenlands [...]», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.1 s. 102.

Ved at fradraget begrenses til en andel av en beregnet resultatstørrelse, tas det utgangspunkt i et selskaps gjeldsbetjeningsevne. Dette gir en indikasjon på om lånefinansieringen har bakgrunn i normale, forretningsmessige vurderinger, og ikke skattemessige forhold, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 108.

Regelen i § 6-41 «innebærer en enkel, sjablonmessig modell for rentefradragsbegrensningen, som er uavhengig av skattereglene i andre land, vurderinger av forretningsmessig motiv mv», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 109. Departementet skrev at «[h]ensynet til forutsigbarhet og konsistent håndheving av regelverket taler mot skjønnsbaserte unntak, for eksempel basert på om en transaksjon er gjennomført på markedsmessige vilkår», og vurderte i tillegg «at slike unntak vil være svært ressurskrevende.» jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 109.

Det er uttalelser om EØS-avtalen i forarbeidene, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 110:

Departementet legger til grunn at forslaget ikke er i strid med EØS-avtalen. Fradragsbegrensningen skal gjelde både for norskeide og utenlandskeide konsern. Som i andre land er skattereglene om konsernbidrag i utgangspunktet begrenset til å gjelde for hjemmehørende (norske) selskap (jf. likevel skatteloven § 10-4 annet ledd), noe som ikke kan anses å være i strid med etableringsfriheten.

3.2. Konsernbidragsreglene i skatteloven §§ 10-2 til 10-4

PRA Group Europe AS hevder at de norske konsernbidragsreglene er relevante for vurderingen av om rentebegrensningsregelen i § 6-41 strider mot EØS-avtalen. Staten er uenig i dette.

Konsernbidrag er verdioverføringer mellom selskap eller sammenslutninger i et konsern som på visse vilkår gir rett til å kreve fradrag for giveren. Bidraget regnes da som skattepliktig inntekt for mottakeren.

I 2014 og 2015 lød konsernbidragsreglene som følger:

§ 10-2. Fradrag for konsernbidrag

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektsligningen 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. samvirkeoven § 32.

(2) Det kan ikke kreves fradrag i inntekt som skattlegges etter reglene i petroleumsskatteloven. Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven §§ 3 og 5. Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd som etter § 14-6 femte ledd ikke kan fremføres til fradrag i senere år.

§ 10-3. Skatteplikt for mottatt konsernbidrag

(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.

§ 10-4. Vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag

(1) Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskapet 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 tilfredsstiller 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 petroleumsløven § 2, jf. § 1, og

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

(3) Giver og mottaker må levere oppgaver etter ligningsloven § 4-4 nr. 5.

Et konsernbidrag er en vederlagsfri overføring av verdier fra ett aksjeselskap til et annet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) punkt 5 h) s. 9. 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, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) punkt 5 j) s. 12.

Bestemmelsene om konsernbidrag skal bidra til skattemessig nøytralitet mellom foretak som organiserer virksomheten gjennom avdelinger i ett aksjeselskap e.l., og foretak som organiserer virksomheten gjennom flere aksjeselskap e.l. i konsern.

Hvorvidt et konsernbidrag skal ytes, og hvor stort et eventuelt bidrag skal være, bestemmes av selskapene selv, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) punkt 5 c) s. 7. Det er likevel noen begrensninger mht. hvor stort et skattepliktig konsernbidrag kan være, ved at det må ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekten for giverselskapet, jf. skatteloven § 10-2 (1).

Det er bare selskaper som er skattepliktige til Norge som kan gi og motta konsernbidrag med skattemessig virkning, jf. § 10-4 (1) og (2), jf. HR-2019-140-A (Yara) avsnitt 44.

I forarbeidene til rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 uttalte departementet at «[v]ed at konsernbidrag inngår i beregningsgrunnlaget, vil selskap i skattekonsern ha en viss mulighet til å samordne seg med hensyn til rentefradrag i tilfeller der overskudd («skattemessig EBITDA») og rentekostnader er ujevnt fordelt mellom konsernselskapene», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) 4.7.1 s. 111. Mottakeren av et skattepliktig konsernbidrag vil da få økt sin fradragssamme, mens giveren vil få en tilsvarende reduksjon. For konsernet sett under ett vil fradragssammen være uendret.

I Prop. 1 LS (2013–2014) 4.15.1 s. 129 sies det at det «kan forekomme tilfeller der virksomheter organisert som konsern kommer noe dårligere ut enn virksomheter som er organisert som ett selskap. Dette skyldes blant annet at beslutninger om konsernbidrag kan være påvirket av andre forhold enn rentefradragssammen. Dersom et selskap i konsernet har underskudd som ikke knytter seg til store rentekostnader, kan det være hensiktsmessig å yte konsernbidrag til dette selskapet, selv om det avgivende selskapet dermed får redusert muligheten til å føre renter til fradrag på grunn av rentebegrensningsregelen.»

Departementet så at «regelverket vil kunne få uheldige utslag i enkelte tilfeller», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) 4.15.3 s. 130, men at det «er krevende å utforme regler som formelt likebehandler transaksjoner på tvers av landegrenser, uten de samtidig rammer innenlandske transaksjoner som åpenbart ikke er skattemotiverte», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.15.3 s. 130.

Departementet uttalte også at «det kan argumenteres for at fradragssammen burde legges på konsernnivå i stedet for på det enkelte selskap. Det er ingen grunn til å ramme rentebetaling der de motsvarende renteinntektene beskattes med ordinær sats. Land som praktiserer konsernbeskatning har derfor normalt valgt å legge begrensningen på konsernnivå. Vi har imidlertid ikke beskatning på konsernnivå i Norge, slik at dette ikke er mulig uten omfattende endringer i selskapsbeskatningen», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.15.3 s. 130.

3.3. EØS-loven

EØS-avtalen er gjort til norsk lov gjennom lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde mv. av 27. november 1992 nr. 109 (EØS-loven) § 1. Det følger av EØS-loven § 2 at EØS-avtalen er gitt trinnhøyde over alminnelig norsk lov. Ved motstrid mellom reglene i skatteloven og EØS-avtalen vil EØS-avtalen ha forrang.

4. Rettens begrunnelse for anmodning om rådgivende uttalelse

Det er enighet mellom partene om at tolkningen av EØS-avtalen artikkel 31 står sentralt for avgjørelsen. Partene er uenige om hvordan artikkel 31 skal tolkes og anvendes i relasjon til saksforholdet i tingrettens sak.

Tingretten mener en foreleggelse for EFTA-domstolen er hensiktsmessig. Det sentrale spørsmålet er om rentebegrensningsreglene utforming, i kombinasjon med en begrenset adgang til å bruke konsernbidragsregler med skattemessig virkning, utgjør en begrensning i strid med EØS-retten. Retten kan ut fra anførslene i saken ikke uten videre legge til grunn at praksisen knyttet til konsernbidrag, som staten har vist til, løser spørsmålet om rentebegrensningsreglene virkning i kombinasjon med utformingen av konsernbidragsreglene. Etter rettens syn er det dermed en viss tvil om forståelsen av EØS-retten på dette området.

Retten viser til at ESA i sin begrunnede uttalelse nettopp har vist til at **“the Norwegian interest cap rules, applied in a legal context in which the possibility to rely on group contribution rules is available only for a limited amount of companies, a Norwegian target company will, for example, effectively pay more taxes in Norway if it is acquired and owned by groups based in other EEA States as opposed to Norwegian based groups.”** (rettens utheving).

Retten forstår uttalelsen slik at rentebegrensningsreglene i daværende form etter ESAs syn ikke kunne godtas fordi et rent norsk konsern kunne unngått rentebegrensningen gjennom konsernbidrag, mens andre konsern ikke hadde samme mulighet. Retten forstår det slik at rentebegrensningsreglene kunne godtas dersom de inneholdt unntak som gjorde at man kunne komme i tilsvarende posisjon som de nasjonale selskaper som kunne benyttet seg av konsernbidragsreglene.

Finansdepartementet har sagt seg uenig i tolkningen i brev 31. januar 2017, og også ESAs tolkning av rekkevidden av saker fra EU-domstolen, herunder C-231/05 Oy AA. Det forhold at norske myndigheter er uenige med ESA, og deres forståelse og tolkning av rekkevidden av praksis fra EU-domstolen, er etter rettens syn et argument for foreleggelse for EFTA. Partene er også uenige i rekkevidden av annen praksis, herunder C-398/16 X BV og C-484/19 Lexel. Retten viser også til at Skatteklagenemndas vedtak er gitt under dissens, der dissensen er begrunnet nettopp i forholdet til EØS-reglene.

Retten har videre lagt vekt på opplysningene om at det verserer andre saker med lik problemstilling. Hensynet til rettslig avklaring tilsier etter rettens syn at det innhentes uttalelse i denne saken.

5. Partenes anførsler om EØS-retten

5.1. PRA Group Europe AS har i hovedtrekk gjort gjeldende:

PRA Group Europe AS anfører at den norske rentebegrensningsregelen utgjør en restriksjon på etableringsretten fordi den behandler norske konsern bedre enn EØS-baserte konsern. Etter EØS-retten er en nasjonal regel diskriminerende når effekten av eller formålet med regelen resulterer i en forskjellsbehandling.¹ Dette gjelder selv om effekten skyldes samvirket mellom to regelsett.² Rentebegrensningsregelen åpner for at norske konsernselskaper kan unngå

¹ Se bl.a. C-375/12 (Bouanich) avsnitt 42-43 og C-565/18 (Société Générale) avsnitt 26

² Se bl.a. C-484/19 (Lexel) avsnitt 31 og forente saker C-398/16 og C-399/16 (X og X) avsnitt 26 som begge gjelder samvirket mellom rentebegrensningsregler og konsernbeskatningsregler.

rentebegrensning (helt eller delvis) ved at fradragsrammen (30 % EBITDA) påvirkes av avgitt og mottatt konsernbidrag. En adgang som ikke er åpen for EØS-baserte konsern. Det er sikker EØS-rett at å begrense adgangen til å gi og motta konsernbidrag til nasjonale konsernselskaper utgjør en restriksjon på etableringsretten.³ Det samme må gjelde når konsernbidragsreglene påvirker rentebegrensningsregelen. Forskjellsbehandlingen (at konsernbidrag skulle påvirke rentebegrensningsregelen) var en *ønsket effekt* fra lovgiver.⁴

Det er tilstrekkelig at den nasjonale regelen er *egnet* til å hindre en etablering for at en restriksjon skal foreligge.⁵ Dvs. at vurderingen foretas med utgangspunkt i regelens utforming i forkant av en hendelse (*ex ante*). Det har derfor ingen betydning at det ikke er ytt et faktisk konsernbidrag fra EØS-selskapet til det norske selskapet i denne saken. Skattyter er ikke forpliktet til å gjøre det umulige, i foreliggende sak, å yte et konsernbidrag som ikke kan få skattemessig effekt i Norge og påvirke fradragsrammen.⁶ Det finnes ingen andre reelle handlingsalternativer i den grenseoverskridende situasjonen som kan påvirke rentefradragsrammen.

Videre anfører PRA Group Europe AS at et norsk selskap i konsern med et EØS-selskap, er i en *objektivt sammenlignbar situasjon* som et norsk selskap i konsern med et annet norsk selskap. EU-domstolens avgjørelser i sakene X og X og Lexel viser at det sentrale vurderingsmomentet er om Norge besitter den samme beskatningskompetansen i begge situasjonene, og om den nasjonale og grenseoverskridende situasjonen rammes av den samme nasjonale bestemmelsen.⁷ Dette er tilfellet her. Norge har beskatningsrett for det norske selskapet som betaler renter, i begge situasjoner, og rentebegrensningsregelen omfatter lån til både det norske og EØS-baserte konsernselskapet. Situasjonene er derfor objektivt sammenliknbare. Det også er lagt til grunn i ESAs grunngitte uttalelse på side 9.

PRA Group Europe AS anfører videre at restriksjonen ikke kan forsvares i tvingende allmenne hensyn. I saker der restriksjonen skyldes samvirket mellom to regelsett fastslår EU-domstolen at vurderingen skal ta utgangspunkt i den *fordelen* som nektes, her rentefradrag.⁸ EU-domstolens avgjørelse i Lexel er sentral for løsningen av denne saken.⁹ Lexel gjaldt spørsmålet om den svenske rentebegrensningsregelen i kombinasjon med konsernbidragsreglene var i strid med etableringsretten fordi fradrag bare ble nektet i en grenseoverskridende situasjon. Tilsvarende denne saken, anførte svenske skattemyndigheter at restriksjonen kunne forsvares i hensynet til å forhindre skatteomgåelse, en balansert fordeling av beskatningsretten eller en kombinasjon av disse to.

Hensynet til å forhindre skatteomgåelse kan uansett ikke forsvare restriksjonen fordi den norske rentebegrensningsregelen kan treffe renter på forretningsmessige lån. For at skatteomgåelseshensynet skal aksepteres må restriksjonen *utelukkende* rette seg mot *rent kunstige arrangementer uten økonomisk realitet*, satt opp for å omgå beskatning av aktiviteter utført på statens territorium.¹⁰ For å være EØS-konform må den nasjonale regelen derfor åpne for at skattyter skal kunne fremlegge bevis for at transaksjonen er forretningsmessig.¹¹ I Lexel ble rentefradraget nektet fordi det grenseoverskridende lånet ble sett på som «hovedsakelig» skattemessig motivert. EU-domstolen fant imidlertid at den svenske regelen ikke *utelukkende*

³ Se bl.a. C-231/05 (Oy AA) avsnitt 39

⁴ Se Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 110

⁵ Se bl.a. C 231/05 (Oy AA) avsnitt 42, der spørsmålet kom opp under behandlingen av en bindende forhåndsuttalelse i forkant av en tenkt transaksjon, C/96/08 (CIBA) avsnitt 19, C-342/17 avsnitt 48 og generaladvokatens forslag til avgjørelse i forente saker C-478/19 og C-479/19 avsnitt 53-65

⁶ Se bl.a. forente saker C-622/16 P og C-624/16 P (statsstøttesak) avsnitt 79, C-156/17 (Köln-Aktiefonds Deka) avsnitt 62-64, avsnitt 48 og C-480/16 (Fidelity Funds) der utenlandske investeringsfond ble ansett objektivt sammenliknbare med danske investeringsfond til tross for at de ikke faktisk hadde søkt om et kildeskattetilskudd, se avsnitt 14 og 63.

⁷ C-484/19 (Lexel) avsnitt 43-44 og forente saker C-398/16 og C-399/16 (X og X) avsnitt 33-35

⁸ C-484/19 (Lexel) avsnitt 64 og forente saker C-398/16 og C-399/16 (X og X) avsnitt 40-41

⁹ Saken føyer seg i rekken av forente saker C-398/16 og C-399/16 (X og X)

¹⁰ C-196/04 (Cadbury Schweppes) avsnitt 55, C-398/16 og C-399/16 (X og X) avsnitt 46 og C-484/19 (Lexel) avsnitt 49

¹¹ Se bl.a. C-484/19 (Lexel) avsnitt 50 og C-524/04 (Thin Cap) avsnitt 83

rammet kunstige lån, men også lån på armlengdes vilkår.¹² Skatteomgåelseshensynet ble derfor avvist. Ettersom den norske rentebegrensingsregelen heller ikke *utelukkende* rammer kunstige lån, må saken få samme utfall som Lexel.

Hensynet til en balansert fordeling av beskatningsrett mellom statene kan heller ikke rettfærdiggjøre restriksjonen. Hensynet har blitt akseptert når likebehandling kan medføre at stater mister sin beskatningsrett over aktiviteter på sitt territorium. Typisk dersom den skattepliktige kan bestemme hvor inntekter og kostnader tas til beskatning.¹³ Hensynet har derfor blitt godtatt i konsernbeskatningssaker.¹⁴ Når det gjelder skattefradrag som innrømmes i en nasjonal, men ikke grenseoverskridende situasjon, har EU-domstolen imidlertid avslått hensynet.¹⁵ I Lexel fastslår EU-domstolen at begrunnelsen i konsernbidragsaker ikke er relevant for *andre fordelere* som innrømmes innenlandske konsernselskaper.¹⁶ Ettersom det svenske selskapet gjorde krav på en fordel, i form av *rentefradrag*, og ikke den fordel som er forbundet med konsernbidrag, kunne ikke hensynet til en balansert fordeling av beskatningsretten forsvare restriksjonen. EU-domstolen fant – med samme begrunnelse – at en kombinasjon av hensynene heller ikke kunne forsvare restriksjonen. I likhet med Lexel er det *rentefradraget* som begrenses i denne saken. Restriksjonen kan dermed ikke forsvares i tvingende allmenne hensyn.

Rentebegrensingsregelen er uansett uforholdsmessig. Regelen er mekanisk og går lengre enn nødvendig når den kan avskjære renter på forretningsmessige lån. Dette er ikke akseptert av EU-domstolen.¹⁷ Som ESA påpeker kunne regelen vært mindre uforholdsmessig dersom den inneholdt en unntaksklausul.

5.2. Staten v/ Skatteetaten har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Skatteloven § 6-41 utgjør ingen restriksjon på etableringsfriheten. Regelen behandler renter på lån fra utenlandsk selskap likt med renter på lån fra norsk selskap. Fradragsbegrensningen gjelder likt for norske og utenlandske konsern.

Konsernbidrag etter norsk skatterett er en skattepliktig transaksjon og skal som sådan regnes med ved beregningen av rentefradragsrammen i § 6-41. Dette er utelukkende en følge av regelen om at bare skattepliktige inntekter inngår i fradragsrammen, og ingen «ønsket forskjellsbehandling».

Saksøkers morselskap er ikke skatterettslig hjemmehørende i Norge og kan derfor ikke få fradrag for konsernbidrag etter norsk skatterett. At morselskapet ikke er skatterettslig hjemmehørende i Norge, er i seg selv ingen restriksjon på etableringsfriheten.

Det er reglene om fradragsrett i landet hvor morselskapet er skatterettslig hjemmehørende (her Luxembourg), som avgjør om det har insentiver til å overføre andre midler til datter i tillegg til lånet. At Luxembourg ikke har regler om konsernbidrag, er en konsekvens av at skattereglene ikke er harmonisert innen EØS, slik at den enkelte EØS-stat selv bestemmer om den vil ha regler om f.eks. konsernbidrag. At morselskapet ikke får fradragsrett for konsernbidrag, er et forhold som evt. må tas opp med myndighetene i Luxembourg – ikke norske skattemyndigheter.

¹² C-484/19 (Lexel) avsnitt 53

¹³ Se bl.a. C-484/19 (Lexel) avsnitt 61

¹⁴ Se bl.a. C-231/05 (Oy AA) avsnitt 56 og C-337/08 (X Holding) avsnitt 29-33

¹⁵ Se bl.a. C-388/11 (Santander Asset Management) avsnitt 48 med henvisninger

¹⁶ EU-domstolen viser i denne sammenheng til sakene X og X (C-398/16 og C-399/16)

¹⁷ C-524/04 (Thin Cap) avsnitt 83

Siden det er skattereglene i Luxembourg som avgjør om morselskapet har insentiver til å foreta andre overføringer til saksøker i tillegg til lånet, er konsernbidragsreglene i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 irrelevante for spørsmålet om det foreligger en restriksjon.

Saken er ikke sammenlignbar med forente saker C-398/16 og C-399/16 X og X eller sak C-484/19 Lexel. I disse sakene behandlet de nasjonale skattereglene renter til utenlandsk konsernselskap og renter til innenlandsk konsernselskap forskjellig. Slik er det ikke i vår sak.

Det er riktignok slik at konsernbidrag fra et norsk selskap vil bidra til å øke fradragsrammen etter rentebegrensningsregelen i § 6-41. I denne situasjon foreligger det imidlertid to transaksjoner: ett lån og ett konsernbidrag. En slik situasjon er ikke sammenlignbar med et tilfelle som vårt, der det bare er gitt et lån. Dommene X og X og Lexel gjaldt også tilfeller med bare én transaksjon.

En evt. restriksjon kan uansett rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn.

Rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 og rentebegrensningsregelen i artikkel 4 i direktiv 2016/1164 EF, også kjent som ATAD («anti tax avoidance directive»), bygger på samme hensyn, og er basert på OECDs såkalte BEPS-initiativ, jf. avsnitt 1–3 i fortalen til ATAD.

EU-lovgiver mente at regelen i artikkel 4 var nødvendig for å motvirke «the erosion of tax bases in the internal market and the shifting of profits out of the internal market» (fortalen avsnitt 5). Tilsvarende hensyn ligger til grunn for den norske rentebegrensningsregelen.

Reglene i § 6-41 og ATAD artikkel 4 er også utformet likt mht. de aspektene som hevdes å være uforenlige med etableringsfriheten. Reglene bygger på EBITDA for å beregne fradragsrammen, jf. artikkel 4(1), og det er kun skattepliktige inntekter som kan tas med ved beregningen av EBITDA («income subject to corporate tax»), jf. artikkel 4(2).

EU-lovgiver må nødvendigvis ha vurdert det slik at ATAD-direktivet er forenlig med primærretten i EU, herunder etableringsfriheten. Hvis ikke, ville direktivet ha vært ugyldig etter EU-retten.

Saksøker ber EFTA-domstolen om å erklære en regel som EU-statene plikter å ha i sin nasjonale skatterett, jf. ATAD-direktivet artikkel 4, som uforenlig med etableringsfriheten i EØS-avtalen.

Det følger av EØS-avtalen artikkel 6 at etableringsfriheten skal tolkes og anvendes likt innen EU og EØS. Hvis rentebegrensningsregelen i ATAD artikkel 4 er forenlig med etableringsfriheten i EU, er den derfor også forenlig med etableringsfriheten i EØS. En lignende rentebegrensningsregel i nasjonal rett, jf. skatteloven § 6-41, må da også være forenlig med etableringsfriheten i EØS.

Det er uten betydning at ATAD ikke var trådt i kraft i 2014–2015. Traktatbestemmelsene i EU og EØS om etableringsfriheten er ikke endret etter 2014–2015. En rentebegrensningsregel som er forenlig med etableringsfriheten i dag, var også forenlig med etableringsfriheten i 2014–2015.

Det følger direkte av fortalen til ATAD avsnitt 7 at EU-statene kan ha en rentebegrensningsregel som gir adgang til å overføre overskudd mellom konsernselskaper i samme stat:

“Where a group includes more than one entity in a Member State, the Member State may consider the overall position of all group entities in the same State, including a separate entity taxation system to allow the transfer of profits or interest capacity between entities within a group, when applying rules that limit the deductibility of interest.”

Årsaken til at direktivet tillater slik overføring av overskudd eller rentefradragskapasitet, er trolig at det ikke er risiko for erosjon av skattefundamentet når alle selskapene skatter til samme stat.

Siden statene kan ha regler om overføring av overskudd eller rentefradragskapasitet i nasjonale konsern, vil skatteloven §§ 6-41 og 10-2 til 10-4 kunne rettferdiggjøres av hensyn til å motvirke erosjon av skattefundamentet dersom de skulle utgjøre en restriksjon på etableringsfriheten.

6. Spørsmål

- 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 renter 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?

Oslo tingrett

Jon Sverdrup Efstad
kst. tingrettsdommer