

Saksnr. 19/2524
13.08.2019

Høringsnotat - Forslag til endring i konsernbidragsreglene

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Gjeldende rett	4
2.1	De norske konsernbidragsreglene	4
2.2	EØS-retten	5
2.3	Andre lands rett	10
2.3.1	Sverige	11
2.3.2	Finland	12
2.3.3	Storbritannia	13
3	vurderinger og forslag	14
3.1	Innledning	14
3.2	Vilkår for fradrag for endelig tap	16
3.3	«Endelig tap»	18
4	Økonomiske og administrative konsekvenser	23
5	Ikrafttredelse mv.	23

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Etter regler i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 kan selskap i samme konsern overføre midler og utjevne skattemessige resultater ved hjelp av konsernbidrag. Konsernbidragsreglene gjelder som hovedregel bare for overføringer mellom norske selskap. I en rådgivende uttalelse av 13. september 2017 har EFTA-domstolen kommet til at begrensningen til norske selskap er i strid med EØS-avtalens regler om fri etableringsrett i tilfeller der det foreligger et «endelig tap» i et utenlandsk datterselskap.

I tråd med EFTA-domstolens uttalelse har Høyesterett i en dom avsagt 28. januar 2019 (Yara-dommen), lagt til grunn at det må innfortolkes et unntak i begrensningen til norske selskap i tilfeller der det foreligger et endelig tap i et utenlandsk datterselskap. Departementet foreslår i dette høringsnotatet å innføre en slik unntaksbestemmelse i skatteloven.

En adgang til fri bruk av konsernbidrag over landegrensene, ville gi flernasjonale konsern stor frihet til selv å bestemme hvor stor andel av overskudd opptjent i Norge som skal beskattes her. Det ville gi mulighet til å redusere det norske skattegrunnlaget ved å flytte overskudd fra Norge til land med lavere beskatning. Det er derfor nødvendig å opprettholde det generelle utgangspunktet om at konsernbidragsreglene bare skal gjelde mellom norske selskap. Det foreslås på denne bakgrunnen at konsernbidragsreglene utvides til å omfatte konsernbidrag til utenlandsk datterselskap i tilfeller der det foreligger et endelig tap. Regelen foreslås begrenset til endelig tap i datterselskap som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

Tap kan anses som endelig dersom det senest ved utgangen av året for det endelige tapet er igangsatt en prosess for å avvikle datterselskapet, og datterselskapet likvideres i løpet av dette året. Forslaget skal ikke gi større rett til fradrag enn det som gjelder for konsernbidrag mellom norske selskap eller det som følger av EU/EØS-domstolenes praksis. Forslaget følger på denne måten opp Norges forpliktelser etter EØS-avtalen

samtidig som det ivaretar behovet for å beskytte det norske skattegrunnlaget. Det vises til forslag til ny § 10-5 i skatteloven.

Forslaget antas ikke å ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser. Det tas sikte på at forslaget får virkning fra og med inntektsåret 2019.

2 GJELDENDE RETT

2.1 De norske konsernbidragsreglene

Utgangspunktet i norsk skatterett er at et selskap er et eget skattesubjekt som skattlegges for seg. Konsernbidragsreglene i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 gir imidlertid en viss adgang til utjevning av skattemessig resultat mellom selskap i samme konsern. Etter disse reglene kan et selskap avgi konsernbidrag til et annet selskap i konsernet. Ligger bidraget innenfor givers skattepliktige alminnelige inntekt, er det fradragsberettiget for giveren og skattepliktig for mottakeren, forutsatt at også de øvrige vilkårene for konsernbidrag er oppfylt. Konsernbidrag ut over givers alminnelige inntekt er ikke fradragsberettiget for giveren og ikke skattepliktig for mottakeren.

Giver- og mottakerselskapet må tilhøre et konsern, hvor morselskapet direkte eller indirekte eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen. Konsernbidraget kan bestå i penger, driftsmidler eller andre eiendeler. Det er tilstrekkelig at mottakeren får en fordring på giveren. Bidraget behøver ikke overføres samme år som det fradrags- og inntektsføres.

Vilkåret om at selskapene må være i samme konsern må være oppfylt ved inntektsårets utgang. Konsernbidrag kan følgelig ikke gis med skattemessig virkning til et selskap som er likvidert i inntektsåret, jf. Finansdepartementets uttalelse 12. juni 1997, gjengitt i Utv. 1997 s. 904.

Fradragsrett for konsernbidrag er betinget av at bidraget er lovlig etter aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Selskapsrettslig er adgangen til å gi konsernbidrag regulert i aksjeloven og allmennaksjeloven (begge lovers) § 8-5. Det fremgår der at bestemmelsene om utdeling av utbytte gjelder tilsvarende for utdeling av konsernbidrag, og at summen av utbytte og konsernbidrag det enkelte år ikke kan overstige grensen for hva som kan utdeles som utbytte etter § 8-1.

I utgangspunktet gjelder konsernbidragsreglene mellom aksjeselskap mv. som er skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 10-4 første ledd. I 2005 ble reglene utvidet slik at det også kan ytes konsernbidrag til et selskap som er hjemmehørende i et annet EØS-land, og som driver virksomhet med begrenset skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 10-4 annet ledd.

Med virkning fra og med inntektsåret 2018 ble det innført adgang til å avgi konsernbidrag til et utenlandsk selskap for å dekke opp underskudd som tidligere har oppstått i Norge. Se skatteloven § 10-4 tredje ledd og Prop. 1 LS (2017-2018) kapittel 14. Bestemmelsen gjelder tilfeller der det utenlandske konsernselskapet tidligere har drevet virksomhet med begrenset skatteplikt i Norge, jf. skatteloven § 2-3. I slike tilfeller vil et norsk konsernselskap kunne kreve fradrag for konsernbidrag avgitt til det utenlandske selskapet for så vidt bidraget ikke overstiger det tapet som har oppstått i den norske virksomheten.

2.2 EØS-retten

EUs sekundærlovgivning om skatt er ikke omfattet av EØS-avtalen. Norske skatteregler må likevel være i samsvar med EØS-avtalens regler om det indre markedet, herunder retten til fri etablering, jf. EØS-avtalen artikkel 31.

Flere land har regler om utjevning av skattemessig resultat mellom selskap i samme konsern. Hvordan reglene er utformet varierer, jf. nedenfor under punkt 2.3, men de er

normalt begrenset til inntektsutjevning mellom innenlandske selskap. I den såkalte *Marks & Spencer*-saken (sak C-446/03) behandlet EU-domstolen spørsmål om britiske regler om konsernfradrag («group relief») var i strid med etableringsretten. Etter de britiske reglene kunne morselskap kreve fradrag for tap i datterselskap. Fradragsretten gjaldt imidlertid bare tap i britiske datterselskap. Retten fant at denne begrensningen gjorde det mindre attraktivt for et britisk selskap å etablere seg i utlandet, og at den utgjorde en restriksjon i retten til fri etablering. Restriksjonen kunne etter domstolens oppfatning rettferdiggjøres ut fra hensynene til en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene, faren for dobbelt fradrag og faren for skatteomgåelse. Domstolen fant likevel at begrensningen gikk lenger enn det som var nødvendig for å ivareta disse hensynene i situasjoner der det foreligger et endelig tap i det utenlandske datterselskapet. Retten uttalte at det er to vilkår som må være oppfylt for at et tap skal anses som endelig. For det første må det utenlandske datterselskapet ha uttømt mulighetene det har i hjemstaten til å kreve fradrag for tap i den berørte perioden og tidligere perioder, om nødvendig ved å overføre disse tapene til tredjemann, eller ved å føre tapene til fradrag i datterselskapets overskudd fra tidligere perioder. For det andre må det ikke foreligge noen mulighet for det utenlandske datterselskapet til at dets underskudd i den stat hvor det er hjemmehørende, kan utnyttes for fremtidige perioder enten av datterselskapet selv eller av tredjemann. Dette gjaldt særlig i en situasjon hvor datterselskapet har blitt solgt til samme tredjemann. Det er det hjemmehørende morselskapet som må godtgjøre at disse vilkårene er oppfylt.

EU-domstolen har etter *Marks & Spencer* avsagt en rekke dommer som gjelder fradrag for endelig tap. Nedenfor omtales enkelte relevante dommer.

I *Oy AA*-dommen, avsagt av EU-domstolen 18. juli 2007 (sak C-231/05), var spørsmålet om de finske konsernbidragsreglene var i strid med etableringsretten. Etter de finske reglene kunne konsernbidrag bare ytes mellom finske selskap. Domstolen uttalte at hensynet til en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten mellom

medlemsstatene og faren for skatteomgåelse er tvingende allmenne hensyn som rettferdiggjør en slik begrensning. Retten uttalte videre at det er en sammenheng mellom disse to hensynene, ettersom bruken av kunstige arrangementer for å unngå beskatning undergraver medlemsstatenes beskatningsrett. Reglene ble etter dette ikke ansett for å være i strid med etableringsretten.

Lidl Belgium-dommen, avsagt av EU-domstolen 15. mai 2008, (sak C-414/06) gjaldt et tysk selskaps krav på fradrag for tap oppstått i selskapets faste driftssted i Luxemburg. Retten viste til at Luxemburg har regler om fremføring av tapsfradrag, og kom dermed til at det tyske selskapet ikke hadde godtgjort at vilkårene for å konstatere at det foreligger et endelig tap, jf. *Marks & Spencer*, var oppfylt. I *K*-saken, ref. dom avsagt 7. november 2013 (sak C-322/11), var spørsmålet om finske skattemyndigheter kunne nekte *K* fradrag for tap oppstått ved salg av en eiendom i Frankrike. Det var ingen mulighet for å få fradrag for et slikt tap etter franske skatteregler. EU-domstolen uttalte at *K* ikke kan anses å ha uttømt mulighetene for å få fradrag når det i utgangspunktet ikke finnes noen slik mulighet etter fransk rett. Dersom Finland i et slikt tilfelle måtte gi fradrag for tapet, ville det innebære at Finland måtte ta konsekvensene av Frankrikes manglende fradragsrett. Det ble uttalt at det følger av domstolens praksis at Finland ikke skal være nødt til dette.

Marks & Spencer II (sak C-172/13) gjaldt de britiske reglene om konsernfradrag. Disse hadde blitt endret som følge av *Marks & Spencer*, slik at vurderingen av om det foreligger et endelig tap foretas på grunnlag av situasjonen umiddelbart etter utgangen av det året tapet har oppstått. EU-domstolen kom i dommen til at de britiske reglene ikke var i strid med etableringsfriheten/unntaket for endelig tap på dette punktet.

EFTA-domstolen avga 13. september 2017 en rådgivende uttalelse i *Yara*-saken (Sak E-15/16). Den gjaldt Norges beskatning av Yara International ASA (Yara). Spørsmålet for EFTA-domstolen var om Yara, som er hjemmehørende i Norge, kunne nektes fradrag for konsernbidrag avgitt til et datterselskap i Litauen. EFTA-domstolen viste til *Marks &*

Spencer og kom til at fradraget for endelig tap også må gjelde for norske regler om konsernbidrag. Retten uttalte videre at det ikke er nødvendig å skille mellom konsernfradrag og konsernbidrag for å analysere forholdsmessighetsterskelen. Det som er vesentlig, er at enhver restriksjon i de grunnleggende frihetene må være egnet til å sikre oppnåelsen av et legitimt mål, som å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene, og at den ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå dette målet. Det ble også uttalt at konsernbidraget ikke i sin helhet ble brukt til å innfri gjeld – noe ble plassert på en konsernkonto. Domstolen pekte i den sammenhengen, under henvisning til *Marks & Spencer II*, på at forekomsten av selv en minimal inntekt utelukker anvendelsen av unntaket for endelig tap.

Høyesterett avsa dom i *Yara*-saken 28. januar 2019. Retten uttalte (i avsnitt 3) at spørsmålet om fradragsrett beror på om Yara kan sies å ha godtgjort at konsernbidraget er benyttet til å dekke et endelig tap i Litauen, i samsvar med *Marks & Spencer* avsnitt 55. Førstvoterende omtalte flere alternative avgjørelsesgrunnlag som han valgte å ikke gå videre inn på (herunder om det forelå en rent kunstig ordning beregnet på å omgå beskatning, i hvilken grad mottatt konsernbidrag var blitt skattlagt i Litauen og betydningen av at det akkumuleres renter på datterselskapets tilgodehavende i konsernkontosystemet).

Førstvoterende kom til at det var mest nærliggende å avgjøre saken på grunnlag av om Yara kunne ha solgt datterselskapet som et igangværende selskap, det vil si ved et aksjesalg (i stedet for et salg av innmaten), og dermed gjort det mulig for en potensiell kjøper å utnytte skatteposisjonene. I avsnitt 97 i dommen ble det uttalt følgende:

«Dersom vurderingen måtte skje på grunnlag av situasjonen slik den var på vurderingstidspunktet, ville det kunne åpne for at skattyter gjennom sine disposisjoner kunne skape en situasjon hvor det ikke fantes noen annen faktisk mulighet for å utnytte tapet. I realiteten innebærer det at skattyter indirekte gis en valgfrihet med tanke på beskatningssted. Det er ikke gitt at dette ville kunne angripes under

perspektivet misbruk av EØS-regelverket. Etter mitt syn taler sterke reelle hensyn mot en slik løsning, og jeg finner heller ingen rettslige holdepunkter for at unntaket i Marks & Spencer-saken skal forstås slik.»

Deretter uttalte førstvoterende at det var ubestridt at en eventuell kjøper ville ha beholdt skatteposisjonene, og at det var nærliggende å anta at selskapet som kjøpte innmaten, like gjerne kunne ha kjøpt selskapet som sådan og dermed kommet i en posisjon hvor det kunne ha utnyttet det skattemessige underskuddet. Det ble etter dette konkludert med at Yara ikke hadde godtgjort at det forelå et endelig tap etter unntaksregelen i *Marks & Spencer*.

EU-domstolen har nylig behandlet to saker som var henvist av en svensk domstol, *Memira Holding AB* (sak C-607/17) og *Holmen AB* (sak C-608/17). *Memira Holding* gjaldt et tilfelle der det forelå et tap i et datterselskap hjemmehørende i Tyskland. Etter tyske skatteregler var det ikke mulig å overføre skattemessig tap fra ett selskap til et annet ved sammenslåing. EU-domstolen la til grunn at en slik begrensning ikke i seg selv medfører at tapet kan anses som endelig. Det fremgår av premissene at «den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i tilfælde af fusion, når en sådan overførsel er mulig i tilfælde af fusion mellem hjemmehørende selskaber i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke [er] afgørende, medmindre moderselskabet godtgør, at det er umuligt for det at udnytte disse underskud ved – bl.a. som følge af en overdragelse – at gøre det muligt for en tredjepart at tage hensyn til dem i forbindelse med senere skatteår.»

Holmen gjaldt et tilfelle der et svensk morselskap hadde underliggende selskap som var hjemmehørende i Spania. Etter spanske skatteregler var det ikke adgang til å overføre tap fra ett selskap til et annet med virkning for likvidasjonsåret. Blant annet under

henvisning til *Memira Holding*, kom retten til at en slik begrensning ikke i seg selv kunne medføre at tapet var å anse som endelig. Rettens premisser på dette punktet er tilnærmet lik premissene i *Memira Holding*, jf. ovenfor.

I *Holmen* tok domstolen også stilling til om retten til fradrag for endelig tap omfatter tap i datterselskap som ikke eies direkte. De svenske reglene om rett til grensekryssende konsernfradrag gjaldt bare for tap som har oppstått i selskap som det svenske morselskapet eier direkte. Formålet med denne begrensningen var å hindre at selskapet får mulighet til å velge hvilket land et tap skal fradragsføres i. Domstolen kom til at en slik mulighet bare oppstår i tilfeller der datterselskapet eies gjennom selskap som er hjemmehørende i andre land. Ligger derimot mellomliggende selskap og datterselskapet i samme land, foreligger det ikke en risiko som berettiger at det stilles krav om direkte eie.

2.3 Andre lands rett

Selskap i konsern behandles i alminnelighet som separate enheter ved fastsettelse av skattepliktig inntekt. Flere land har imidlertid ulike former for konsernbeskatningsregler. De tar hensyn til at selskap i konsern er under felles kontroll og reduserer de skattemessige følgene av å være organisert i flere enheter. Enkelte land har innført regler om konsolidert beskatning. Da kan skattemessige resultater jevnes ut, og transaksjoner mellom konsernselskap elimineres, som om konsernselskapene samlet utgjorde ett skattesubjekt. Noen land har regler om resultatsammenslåing, slik at resultatet til selskapene i konsernet tilordnes konsernspissen, mens andre har regler om konsernfradrag. Norge, Sverige og Finland har konsernbidragsregler.

Nedenfor gjøres det rede for konsernbeskatningsreglene i enkelte land og hvordan disse har forholdt seg til EU-domstolens praksis om fradrag for «endelig tap».

2.3.1 Sverige

Sverige har konsernbidragsregler som er svært like de norske, jf. inkomstkattelagen (lov 29. desember 1999) kapittel 35. Konsernbidraget regnes som fradragsberettiget kostnad for giveren og skattepliktig inntekt for mottakeren. Konsernbidragsreglene er i hovedsak begrenset til selskap som er hjemmehørende i Sverige. For at to selskap skal anses å være i konsern, må det foreligge et eierskap på over 90 pst. I motsetning til de norske reglene, forutsetter de svenske reglene at eierkravet er oppfylt hele inntektsåret (eventuelt fra virksomheten ble startet opp).

I 2010 innførte Sverige en regel om rett til fradrag («koncernavdrag») for endelig tap i utenlandsk datterselskap. Bakgrunnen for innføringen var flere avgjørelser truffet av Regäringsretten. Disse avgjørelsene var fattet på bakgrunn av EU-domstolens dom i *Marks & Spencer*. Den svenske regelen om fradrag for endelig tap har sammenheng med konsernbidragsreglene, men er utformet som et konsernfradrag og plassert i inkomstkattelagen kapittel 35a. Etter disse bestemmelsene gis det bare fradrag for tap i direkte eide datterselskap som er hjemmehørende i en EØS-stat. Det er et vilkår for retten til konsernfradrag at det utenlandske datterselskapet er likvidert.

Videre er det et vilkår for fradrag at det utenlandske foretaket har vært i konsernet (eid direkte med over 90 pst.) hele inntektsåret før likvidasjonsåret og i likvidasjonsåret frem til likvidasjonen er avsluttet. I tillegg er det et vilkår at det ikke fins noe foretak som er i interessefelleskap med morselskapet og som driver virksomhet i den aktuelle EØS-staten på tidspunktet likvidasjonen avsluttes.

Konsernfradraget kreves for det inntektsåret datterselskapet ble likvidert, men fastsettelsen av fradragets størrelse er i hovedsak knyttet til tapets størrelse ved utgangen av året før likvidasjonsåret. Fradraget skal fastsettes til det laveste beløpet av tapet beregnet ved utgangen av det siste hele inntektsåret etter henholdsvis svenske og utenlandske regler og tapet beregnet ved avsluttet likvidasjon etter henholdsvis svenske og utenlandske regler. Fradraget kan ikke omfatte tap som har oppstått før

eierskapskriteriet var oppfylt. Dersom datterselskapet har eiendeler som har en skattemessig verdi som er lavere enn markedsverdien, skal eiendelen ved beregningen av tapets størrelse anses som solgt til markedsverdi. Videre skal tapet reduseres dersom datterselskapet mindre enn ti år før likvidasjonen, har overført verdier til foretak i interessefellesskap gjennom fradragsberettiget utdeling, vederlagsfri overdragelse eller annen verdioverføring. Reduksjonen foretas bare i den grad de overførte verdiene ikke har kommet til beskatning hos datterselskapet.

2.3.2 Finland

Finland har også konsernbidragsregler som er svært like de norske. Et foretak kan gi konsernbidrag til et annet foretak i samme konsern. Det gjelder unntak for visse typer foretak. Konsernbidraget er fradragsberettiget kostnad for giver og skattepliktig inntekt for mottaker. Det er en forutsetning for konsernbidrag at morselskapet direkte eller indirekte eier minst 90 pst. av aksjene. Dette kravet må i utgangspunktet være oppfylt for hele inntektsåret. Bidraget kan ikke overstige giverens overskudd. Både giver og mottaker må være skattemessig hjemmehørende i Finland. Det er ikke unntak for endelig tap i utenlandsk konsernselskap.

De finske konsernbidragsreglene har vært behandlet av EU-domstolen i *Oy AA*, se avsnitt 2.2.1. I denne dommen ble de finske konsernbidragsreglene ikke ansett å være i strid med etableringsfriheten.

Kommisjonen har imidlertid i brev av 7. mars 2019 bedt Finland endre sine regler om fradrag for konsernbidrag. Det er vist til at de finske reglene ikke tillater fradrag for endelig tap i konsernselskap i andre EØS-land, og at denne forskjellsbehandlingen av selskap hjemmehørende i Finland og selskap i andre EØS-land er i strid med retten til fri etablering.

2.3.3 Storbritannia

Etter britisk skattelovgivning kan selskap i konsern (eller konsortium) på visse vilkår kreve konsernfradrag («group relief»). For selskap i konsern går dette i korte trekk ut på at et tap i ett konsernselskap kan føres til fradrag i et annet konsernselskap.

Formålet med regelen er å gi adgang til en mer samlet beskatning av overskuddet i konsernet. Det kreves som hovedregel en eierandel på minst 75 pst. direkte eller indirekte for at to selskap skal anses å være i konsern. Selskapene behøver ikke å ha samme regnskapsperiode eller å ha vært i samme konsern gjennom hele regnskapsperioden.

Regelen gjelder i utgangspunktet mellom selskap som er hjemmehørende i Storbritannia. Etter *Marks & Spencer*-dommen i 2005 ble det imidlertid innført en adgang til å kreve fradrag for endelig tap i utenlandsk datterselskap. Denne adgangen omfatter tap både i direkte og indirekte eide datterselskap. Datterselskapet må være hjemmehørende i en EØS-stat, eller det må ha et fast driftssted i en EØS-stat, og tapet må ha oppstått der.

Det gjelder fire vilkår for rett til slikt fradrag:

- Tapet ville vært fradragsberettiget som konsernfradrag hadde partene vært britiske
- Tapet er fradragsberettiget kostnad etter reglene i det aktuelle EØS-landet
- Tapet må være endelig
- Fradrag må ikke kunne kreves i et land der et mellomliggende selskap er hjemmehørende.

Det er knyttet en egen omgåelsesregel til fradraget for endelig tap i utenlandsk datterselskap. Denne går enkelt sagt ut på at fradrag ikke gis dersom tapet har oppstått i sammenheng med et arrangement der et av hovedformålene var å oppnå fradrag for endelig tap.

3 VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 Innledning

Reglene om konsernbidrag gir mulighet for skattemessig utjevning av resultat mellom selskap i samme konsern. Etter skatteloven § 10-4 første ledd første punktum gjelder konsernbidragsreglene i utgangspunktet bare mellom selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge. I Yara-saken behandlet EFTA-domstolen spørsmålet om begrensningen til norske selskap er i tråd med EØS avtalens regler om etableringsfrihet. Domstolen la til grunn at vilkåret om at både giver og mottaker av konsernbidrag må være norske selskap utgjør en hindring for etableringsfriheten. Denne restriksjonen kunne etter rettens syn rettferdiggjøres av hensynet til å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å hindre skatteomgåelser. Domstolen kom imidlertid til at de norske reglene går lenger enn det som er nødvendig for å ivareta disse hensynene i situasjoner der det foreligger et «endelig tap» i et utenlandsk datterselskap.

Høyesterett la i samsvar med uttalelsen fra EFTA-domstolen, til grunn at Yara ville hatt rett til fradrag for konsernbidrag hvis selskapet hadde godtgjort at konsernbidraget var benyttet til å dekke endelig tap i Litauen.

Hensynet til klarhet og forutberegnelighet tilsier etter departementets syn at en slik fradragsrett bør fremgå direkte av konsernbidragsreglene. Departementet foreslår derfor at skattelovens bestemmelser om konsernbidrag endres ved at det tas inn en unntaksbestemmelse som på visse vilkår gir rett til fradrag for konsernbidrag som dekker endelig tap i utenlandsk datterselskap.

Departementet mener i utgangspunktet at fradrag for tap i utenlandske datterselskap, hvor investeringen er omfattet av fritaksmetoden, burde være et anliggende for den jurisdiksjonen hvor datterselskapet er skattepliktig. I de fleste lands generelle selskapsskattesystemer gis det ikke garanti for full utnyttelse av den potensielle skatteverdien av underskudd og tap. Ved opphør av virksomhet vil derfor

fradragsverdien kunne gå tapt. Dette kan svekke investeringsinsentiver og skape vridninger i disfavør av investeringer med høy risiko. Kompenserende tiltak vil imidlertid kunne medføre provenytnap og risiko for misbruk. Det burde i utgangspunktet være opp til landene hvor virksomheten finner sted, å treffe eventuelle tiltak for å øke eller sikre skatteverdien av underskudd.

En adgang til fri bruk av konsernbidrag over landegrensene, ville gi flernasjonale konsern stor frihet til selv å bestemme hvor stor andel av overskudd opptjent i Norge som skal beskattes her. Det ville gi mulighet til å flytte overskudd fra Norge til land med lavere beskatning. Etter departementets syn er det derfor nødvendig å opprettholde det generelle utgangspunktet om at konsernbidragsreglene bare skal gjelde mellom norske selskap.

Norske morselskaps fradragsrett for konsernbidrag til utenlandske datterselskap med endelige tap, reduserer det norske skattegrunnlaget. Regelen kan også gi uheldige utslag i tilfeller hvor et fradrag for et tap i et norsk morselskap vil ha større skattemessig verdi enn om fradraget ble realisert i det landet datterselskapet har drevet virksomhet. Det vil da kunne oppstå insentiver til ikke å utnytte fradraget i datterselskapets hjemland og å fremstille tapet som endelig overfor norske skattemyndigheter. Det bør derfor stilles strenge krav til en fradragsrett for konsernbidrag til utenlandske datterselskap.

De nevnte hensynene tilsier at fradragsretten for tap i utenlandske konsernselskap ikke gjøres mer omfattende enn det som er nødvendig for å oppfylle Norges EØS-forpliktelser. Departementet foreslår derfor at fradragsretten begrenses til endelig tap i det utenlandske konsernselskapet. Det foreslås videre at endelig tap avgrenses i samsvar med *Marks & Spencer* og etterfølgende EU/EØS-rettspraksis. Det vil si at praksis fra EFTA-domstolen og EU-domstolen vil være sentrale kilder ved tolkningen av unntaket.

Departementet foreslår at muligheten for fradrag for endelig tap gis ved å utvide konsernbidragsreglene til å omfatte konsernbidrag fra norsk morselskap til utenlandsk datterselskap i tilfeller der det foreligger et endelig tap. Ettersom de nye reglene etter forslaget er relativt utførlige, foreslås det at de plasseres i en egen bestemmelse. Det vises til forslag til skatteloven ny § 10-5.

3.2 Vilkår for fradrag for endelig tap

Departementet foreslår at regelen om fradrag for endelig tap i utenlandsk konsernselskap begrenses til tap i selskap som er hjemmehørende i en EØS-stat. Med hjemmehørende menes her at foretaket er skattemessig hjemmehørende etter landets interne rett, og ikke anses hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale.

Etter EØS-retten kan retten til fri etablering bare påberopes når selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Retten til fradrag for endelig tap i utenlandsk datterselskap bør av den grunn forbeholdes tilfeller der disse vilkårene er oppfylt når tapet oppstår. Det foreslås at kravet til etablering og aktivitet skal være det samme som i skatteloven § 10-64 b mv.

De nærmere vilkårene for fradrag for konsernbidrag til norske selskap fremgår av skatteloven §§ 10-2 og 10-4. Vilårene omfatter blant annet krav til konserntilknytning og krav til at konsernbidraget skal ligge innenfor skattepliktig alminnelig inntekt. Departementet legger til grunn at disse vilkårene i utgangspunktet også skal gjelde for fradrag for endelig tap i utenlandsk konsernselskap.

En sentral forutsetning for konsernbidrag er at selskapene tilhører samme konsern, og at morselskapet har mer enn 90 pst. eierandel i datterselskapet. Etter gjeldende regler kan konsernbidrag gis til ethvert norsk konsernselskap uavhengig av hvor dette er plassert i konsernstrukturen. Det vil si at bidrag kan gis uavhengig av om mottaker er et mor-, søster-, eller datterselskap av det givende selskapet og uavhengig av eventuelle

mellomliggende selskapsledd, så lenge kravet om over 90 pst. eierandel (direkte eller indirekte) er oppfylt.

Det følger av EU-domstolens praksis og EFTA-domstolens dom i *Yara*-saken at skatteutjevningsordninger, herunder konsernbidragsregler, i utgangspunktet kan begrenses til utjevning mellom innenlandske selskap. Et viktig hensyn som kan begrunne en slik begrensning, er hensynet til riktig allokering av beskatningsmyndighet. Det er et sentralt prinsipp at skattyter ikke skal kunne velge hvilket land kostnadene skal komme til fradrag i.

Dersom retten til fradrag for endelig tap i utenlandsk konsernselskap begrenses til tap i direkte eid datterselskap, vil det ikke foreligge noen slik valgmulighet. Det endelige tapet vil bare kunne fradras i det landet morselskapet er hjemmehørende. Åpnes det derimot for at det kan kreves fradrag for endelig tap i indirekte eide datterselskap, kan det oppstå en valgmulighet. Sett for eksempel at et konsern består av fire selskap i en kjede, og at selskapene ligger i hvert sitt land. Dersom det nederste selskapet i kjeden har lidt et endelig tap, vil alle de tre overliggende selskapene kunne kreve fradrag, og konsernet vil ha et insentiv til å velge å få tapet fradratt i det landet som har den høyeste skattesatsen. En slik regel ville innebære en risiko for uriktig allokering og øke faren for dobbelt fradrag. Det foreligger imidlertid ingen slik risiko i tilfeller der eventuelle mellomliggende selskap er hjemmehørende i Norge eller i samme land som datterselskapet som har lidt det endelige tapet, jf. EU-domstolens avgjørelse i *Holmen*.

Departementet foreslår etter dette at retten til fradrag for endelig tap i utenlandske selskap ikke skal gjelde i tilfeller der det foreligger mellomliggende selskap hjemmehørende i andre land.

Konsernbidrag som er fradragsberettiget for giverselskapet, er skattepliktig for det norske selskapet som mottar bidraget. Etter skatteloven § 10-3 første ledd første punktum regnes konsernbidraget som skattepliktig inntekt hos mottakeren i samme

inntektsår som det er fradragsberettiget hos giveren. Departementet foreslår at det norske morselskapet bare skal kunne kreve fradrag for konsernbidrag til dekning av endelig tap dersom konsernbidraget anses som skattepliktig inntekt for mottaker. Det legges imidlertid ikke opp til at bidraget må være skattepliktig i det utenlandske selskapet i samme år som det er fradragsberettiget i det norske morselskapet.

I Yara-dommen avsnitt 49, peker EFTA-domstolen på at medlemslandene står fritt til å vedta regler som har som mål å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse. Dette følger av forbudet mot misbruk av rettigheter, som er et grunnleggende prinsipp i EØS-retten. Departementet legger til grunn at de norske omgåelsesreglene også kan anvendes på konsernbidrag til utenlandske datterselskap dersom vilkårene er oppfylt.

3.3 «Endelig tap»

Når foreligger det et endelig tap?

Departementet foreslår at retten til fradrag for underskudd i utenlandske konsernselskap skal være begrenset til tilfeller der det foreligger et endelig tap. Etter departementets syn bør ikke fradragsretten for tap i utenlandske datterselskap gå lenger enn det EØS-retten krever. Det innebærer at «endelig tap» skal avgrenses i samsvar med *Marks & Spencer* og etterfølgende avgjørelser fra EU-domstolen og EFTA-domstolen.

Det fremgår av *Marks & Spencer* og senere rettspraksis at endelig tap foreligger når det utenlandske datterselskapet har uttømt enhver mulighet til å utnytte tapet. Det vil si at det ikke har vært mulig å kreve fradrag for tapet i året for det endelige tapet eller å tilbakeføre tapet mot overskudd fra tidligere inntektsår. Det må heller ikke foreligge noen mulighet for at tapet kan utnyttes i fremtidige inntektsår. Videre er det lagt til grunn at tapet ikke må kunne utnyttes av en tredjemann for eksempel ved salg av datterselskapet. Det er morselskapet som må godtgjøre at disse vilkårene er oppfylt.

I Yara-dommen har Høyesterett uttalt at mulighetene for å utnytte tapet skal vurderes ut fra et fortidig, nåtidig og fremtidig perspektiv. Vurderingen skal ikke være begrenset til den faktiske situasjonen som foreligger på vurderingstidspunktet. En slik begrensning ville gi skattyter mulighet til å skape en situasjon der tapet ikke kan utnyttes. Ved vurderingen av om skattyter har uttømt sine muligheter til å utnytte tapet må det derfor også sees hen til hvilke handlingsalternativer selskapet har hatt.

Et tap kan i utgangspunktet ikke anses endelig når den manglende muligheten til å utnytte det skyldes skattereglene i den staten det utenlandske konsernselskapet er hjemmehørende. EU-domstolen har uttalt at unntaket for endelig tap ikke får anvendelse når manglende utnyttelse av tapet skyldes manglende fradragshjemmel i utlandet, jf. *K-dommen* nevnt ovenfor. Etter departementets oppfatning kan «endelig tap» dermed bare foreligge i tilfeller der manglende fradrag i datterselskapets hjemland skyldes de faktiske forholdene, og ikke skattelovgivningen i hjemlandet.

EU-domstolen og EFTA-domstolen har lagt til grunn at det ikke foreligger et endelig tap så lenge det utenlandske selskapet oppebærer inntekter. Dette gjelder selv om inntektene er minimale. Hvis selskapet ikke har realisert alle sine eiendeler, vil det også være en mulighet for at det oppstår skattepliktige inntekter ved realisasjonen av disse. I tillegg vil datterselskapet kunne ha mulighet for at å starte opp virksomheten på nytt. Etter departementets syn må selskapet derfor ha avviklet virksomheten og realisert eiendelene for at tapet skal anses som endelig. Det tilsier at det kan oppstilles et vilkår om at det utenlandske datterselskapet må være likvidert for at tapet skal anses endelig.

Spørsmålet om mulighetene til å utnytte tapet er uttømt, skal vurderes på bakgrunn av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret tapet er pådratt, jf. EU-domstolens uttalelser i *Marks & Spencer II*. Dersom datterselskapet er likvidert på dette tidspunktet, vil mulighetene for å utnytte tapet i fremtiden måtte anses som uttømt, under forutsetning av at det ikke kan utnyttes av andre. Et krav om at datterselskapet

må være likvidert innen utgangen av året for det endelige tapet ville imidlertid i mange tilfeller være svært vanskelig å oppfylle. Departementet foreslår i stedet at det stilles krav om at virksomheten skal være opphørt, og at det umiddelbart etter utgangen av året for det endelige tapet skal være satt i gang en prosess for å likvidere selskapet. Videre foreslås det at selskapet som hovedregel må være likvidert innen utgangen av inntektsåret etter året for det endelige tapet. Et slikt krav vil være i samsvar med EU-domstolens praksis, jf. *Marks & Spencer II*. Etter departementets oppfatning vil imidlertid et absolutt krav om likvidasjon innen ett år etter utgangen av året for det endelige tapet i enkelte tilfeller kunne virke for strengt. Det siktes her til tilfeller der offentligrettslig regulering eller annet som ikke skyldes skattyters forhold medfører at likvidasjonen ikke er avsluttet innen ett år. Departementet legger til grunn at tapet kan anses endelig selv om det oppstår inntekter i forbindelse med likvidasjonen. Skattepliktige inntekter som oppstår i forbindelse med likvidasjonen skal imidlertid redusere det endelige tapet, jf. nedenfor.

Med en slik regel, vil morselskapet på tidspunktet for innlevering av skattemeldingen for året for det endelige tapet ha tilstrekkelig informasjon til å beslutte å avgi konsernbidrag og kreve fradrag for dette for året for det endelige tapet. Samtidig sikres det at det ikke trekkes for langt ut i tid før det kan konstateres om vilkåret om likvidasjon er oppfylt.

Avgrensning av det endelige/fradragsberettigede tapet

Tap kan bare anses som endelig dersom det utenlandske datterselskapet har uttømt enhver mulighet til å utnytte tapet. Det følger av *Marks & Spencer II* at dette skal vurderes på bakgrunn av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret tapet er pådratt. Etter forslaget må virksomheten være opphørt, og det må være satt i gang en prosess for å likvidere selskapet umiddelbart etter utgangen av det året tapet har oppstått. Tap som er fremført fra tidligere inntektsår vil ikke kunne anses som endelig, ettersom vilkåret om at virksomheten må være opphørt ved utgangen av det året tapet har oppstått ikke vil være oppfylt for slikt tap.

Ved likvidasjonen av datterselskapet kan det oppstå skattemessig tap (eller gevinst), og det er et spørsmål om retten til fradrag for endelig tap også bør omfatte dette tapet. Etter konsernbidragsreglene er det et vilkår at giver og mottaker er i samme konsern ved utgangen av året, og det kan derfor ikke gis konsernbidrag med virkning for det inntektsåret et av selskapene likvideres. Departementet foreslår av den grunn at retten til fradrag for endelig tap i utenlandsk datterselskap ikke skal omfatte tap som har oppstått etter utgangen av året for det endelige tapet.

Det kan oppstå skattepliktig inntekt ved likvidasjonen av datterselskapet. Forekomsten av en slik inntekt tilsier at tapet ikke var endelig. Det foreslås derfor at fradraget for endelig tap skal reduseres med eventuell skattepliktig inntekt som utløses i forbindelse med likvidasjonen. Da en slik inntekt ikke nødvendigvis vil være endelig fastsatt på det tidspunktet konsernbidraget besluttet, foreslås det at slik inntekt ikke skal redusere det endelige tapet, men at det i stedet føres som skattepliktig inntekt hos morselskapet i det aktuelle året. Ettersom det er et vilkår for fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap at det foreligger et endelig tap, skal det ved beregningen av eventuell netto skattepliktig inntekt i datterselskapet etter utgangen av året for det endelige tapet ses bort i fra selve konsernbidraget.

Omgåelseshensyn tilsier at fradrag for endelig tap ikke skal kunne benyttes til å utjevne tap som har oppstått før eierskapskravene ble oppfylt. Det innebærer at retten til fradrag for endelig tap i utenlandsk datterselskap begrenses til tap som er oppstått mens kravene til direkte eie og eierandel (mer enn 90 pst. eierskap) er oppfylt. Dette synspunktet er fremmet av Kommisjonen, med støtte fra blant annet ESA, i Yara-saken, jf. avsnitt 31 i EFTA-domstolens dom. Departementet foreslår at tap skal anses som oppstått utenfor konsernet også i tilfeller der tapet har oppstått i et foretak som senere har blitt fusjonert inn i et konsernselskap. Den praktiske betydningen av å begrense det endelige tapet til tap oppstått i konserntiden antas imidlertid å ikke ha så stor praktisk

betydning ettersom det er foreslått at fradraget skal være begrenset til tap oppstått i året for det endelige tapet.

Størrelsen på det skattemessige tapet kan variere etter hvilke lands skatteregler som legges til grunn for beregningen. Fastsettes tapet etter norske skatteregler, vil det kunne gi et større eller mindre tap enn om det fastsettes etter skattereglene i det landet hvor datterselskapet er hjemmehørende. Departementet foreslår at fradraget for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap ikke skal kunne overstige størrelsen på tapet beregnet etter norske skatteregler. Bakgrunnen er at konsernbidrag mellom norske selskap ikke har skatteutjevnerende effekt utover størrelsen på tapet i det mottakende selskapet, som ville være beregnet etter norske skatteregler. Det følger videre av EU-domstolens praksis at retten til fradrag for endelig tap ikke går lenger enn retten til fradrag i det landet hvor datterselskapet er hjemmehørende. Se K-dommen nevnt ovenfor. Norge kan med andre ord begrense fradraget til tapet beregnet etter skattereglene i datterselskapets hjemland. Departementet foreslår derfor at tapet skal fastsettes til det laveste av tapene fastsatt etter henholdsvis de norske og de utenlandske reglene.

Ved likvidasjon av selskapet blir eiendelene realisert, og eventuelle urealiserte verdier kommer til beskatning. Har et selskap adgang til å overføre verdier til et selskap mv. i interessefellesskap uten beskatning, eller til lavere beskatning, vil det ha insentiv til å gjøre dette for å unngå at ubeskattede verdier realiseres og reduserer størrelsen på det endelige tapet. Likeledes ville det være insentiv til å overføre eiendeler med latent tap fra andre selskap mv. i interessefellesskapet til det aktuelle utenlandske datterselskapet. For å hindre slike tilpasninger, foreslår departementet at overføringer fra datterselskapet foretatt siste fem år før utgangen av året for det endelige tapet skal redusere det endelige tapet i den utstrekning latent gevinst er overført til selskap mv. i interessefellesskap eller latent tap er overført fra selskap mv. i interessefellesskap. Reduksjon for sistnevnte skal imidlertid bare foretas dersom datterselskapet realiserer eiendelen med det latente tapet i løpet av året for det endelige tapet. Det endelige tapet

skal i begge typetilfellene reduseres med et beløp tilsvarende den latente gevinsten/tapet på overføringstidspunktet. Tilsvarende kan overføring av eiendeler til selskap mv. i interessefellesskap hvor overføringen medfører fradragsrett for datterselskapet medføre økning av tapet. Dette gjelder imidlertid bare overføringer som er foretatt i løpet av året for det endelige tapet. Det foreslås derfor også at overføringer i året for det endelige tapet til selskap mv. i interessefellesskap som medfører skattemessig fradrag for datterselskapet, skal redusere det endelige tapet med et beløp tilsvarende det fradragsførte beløpet.

Departementet foreslår videre at dersom en utenlandsk myndighet eller domstol treffer en avgjørelse, eller det på annet grunnlag foretas endelig endring av datterselskapets skattefastsettelse som medfører at det ikke kan anses å foreligge et endelig tap eller at det endelige tapet skal utgjøre et lavere beløp, skal fradraget for konsernbidrag reduseres tilsvarende. En slik endring må foretas innenfor fristene som er fastsatt i skatteforvaltningsloven.

4 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Endringsforslaget innebærer en lovfesting av gjeldende rett og vil derfor ikke ha provenyeffekt.

Regelendringene som foreslås i dette høringsnotatet er på den ene siden relativt kompliserte. På den andre siden antar departementet at de faktiske forutsetningene for å benytte regelen kun vil være tilstede i sjeldne unntakstilfeller, og at regelen i praksis vil bli lite benyttet. Det vises også til at forslaget innebærer en lovfesting av gjeldende rett. De foreslåtte reglene anses dermed å ha begrensede administrative konsekvenser.

5 IKRAFTTREDELSE MV.

Det foreslås at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2019.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-5 skal lyde:

§ 10-5 Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap

- (1) Det kan kreves fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap til dekning av endelig tap i datterselskapet, når morselskapet godtgjør at vilkårene i denne paragrafen er oppfylt.
- (2) Datterselskapet må tilsvare selskap mv. som omfattes av § 10-1 første ledd, være hjemmehørende i en annen EØS-stat og være reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet der. Morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Fradrag for konsernbidrag etter denne paragrafen gis ikke dersom morselskapet eier datterselskapet gjennom selskap mv. som er hjemmehørende i en annen utenlandsk stat enn datterselskapet.
- (3) Konsernbidraget må være skattepliktig i datterselskapets hjemstat, og oppfylle vilkårene for fradrag i § 10-2.
- (4) Tap anses som endelig etter denne paragrafen dersom det ikke har vært, og heller ikke vil bli, mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for tapet i datterselskapets hjemstat. Dette gjelder ikke hvis grunnen til at tapet ikke kan utnyttes i datterselskapets hjemstat er lovgivningen der. For at tapet skal anses endelig, må virksomheten i datterselskapet ha opphørt, og det må være satt i gang en prosess for å likvidere datterselskapet. Vurderingen av om tapet skal anses endelig må foretas på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det året tapet er pådratt.
- (5) Fradraget for konsernbidrag etter denne paragrafen gis med virkning for det året det endelige tapet i det utenlandske datterselskapet er pådratt, og er begrenset til tap pådratt det året. Tap, herunder latent tap, som er oppstått før eiervilkårene i annet ledd ble oppfylt, skal likevel ikke være omfattet. Fradraget kan ikke overstige det laveste beløpet av tapet beregnet etter henholdsvis norske skatteregler og skattereglene i datterselskaps hjemstat.
- (6) Det endelige tapet skal reduseres for overføringer av eiendel eller gjeld med latent gevinst fra datterselskapet til selskap mv. som det er i interessefellesskap med, dersom overføringen er foretatt i løpet av de siste fem inntektsårene medregnet året for det endelige tapet. Dette gjelder i den utstrekning overføringen har skjedd uten at den latente gevinsten har kommet til beskatning. Tilsvarende reduksjon skal foretas i den utstrekning selskap mv. i

interessefellesskap har overført eiendel eller gjeld med latent tap til det utenlandske datterselskapet. Dette gjelder i den utstrekning det latente tapet er realisert hos datterselskapet i løpet av det året det endelige tapet er pådratt. Reduksjon skal også foretas for fradrag det utenlandske datterselskapet krever i forbindelse med overføring av eiendel eller gjeld til selskap mv. i interessefellesskap det året det endelige tapet er pådratt.

- (7) Retten til fradrag for konsernbidrag etter denne paragrafen faller bort dersom datterselskapet ikke er likvidert innen utgangen av året etter det året tapet ble pådratt. Dette skal likevel ikke gjelde dersom offentligrettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lenger tid, og likvidasjonen gjennomføres uten unødig opphold. Bortfall etter dette leddet skjer ved endring av skattefastsettingen for det inntektsåret morselskapet fikk fradrag for konsernbidrag etter denne paragrafen.
- (8) Oppstår det netto skattepliktig inntekt i datterselskapet etter utgangen av det året det endelige tapet er pådratt, skal denne inntektsføres hos morselskapet det året inntekten oppstod. Tilsvarende inntektsføring skal skje dersom det etter utgangen av det året det endelige tapet er pådratt er foretatt overføring som nevnt i sjette ledd. Ved beregningen av netto skattepliktig inntekt etter første punktum skal det ses bort i fra det mottatte konsernbidraget. Inntektsføringen etter dette ledd skal ikke overstige fradraget for konsernbidrag etter denne paragrafen.
- (9) Dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten som medfører at hele eller deler av tapet ikke kan anses som endelig, skal fradraget for konsernbidrag reduseres tilsvarende.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.