



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 26. juni 2024 av Høyesterett i avdeling med

dommer Wilhelm Matheson
dommer Arne Ringnes
dommer Ingvald Falch
dommer Espen Bergh
dommer Kine Steinsvik

HR-2024-1168-A, (sak nr. 23-155251SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 30. august 2023

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ida Thue)

mot

PRA Group Europe AS

(advokat Daniel Markus Hermod Herde – til
prøve)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Falch:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder krav på fradrag i skattepliktig inntekt for pådratte gjeldsrenter. Spørsmålet er om den begrensningen i fradragsretten som tidligere fulgte av skatteloven § 6-41 tredje ledd, ikke kan anvendes fordi den, sett i sammenheng med reglene om konsernbidrag, var i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen artikkel 31 jf. artikkel 34.
- (3) PRA Group Europe AS – også omtalt som selskapet – er et norsk selskap i PRA Group-konsernet. Konsernet driver virksomhet innen kjøp av fordringer og betjening av gjeld. Morselskapet PRA Group Europe Holding S.à.r.l. er hjemmehørende i Luxembourg og har datterselskaper i flere europeiske land, blant dem selskapet i Norge.
- (4) Selskapet var – under et annet navn før en fusjon i 2016 – finansiert med en blanding av egenkapital og lån fra morselskapet. I selvangivelsen for skatteårene 2014 og 2015 ble det krevd fradrag for gjeldsrentene, jf. skatteloven § 6-40. Selskapet la imidlertid til grunn at § 6-41 tredje ledd førte til en reduksjon i fradragsberettiget beløp med henholdsvis ca. 133 millioner kroner i 2014 og ca. 11,5 millioner kroner i 2015.
- (5) EFTAs overvåkningsorgan (ESA) ga 25. oktober 2016 en grunnlagt uttalelse som gikk ut på at Norge, ved å opprettholde rentebegrensningsregelen i § 6-41, har unnlatt å oppfylle sin plikt etter EØS-avtalen artikkel 31. Norge var ikke enig, men opplyste at reglene ville bli endret. Dette skjedde med virkning fra 2019. ESA avsluttet deretter saken.
- (6) Den grunnlagte uttalelsen ledet til at selskapet ba om endring av ligningen for 2014 og 2015. Etter realitetsbehandling fastholdt skattekontoret ligningene i vedtak 7. juli 2017. Selskapet klaget, men Skatteklagenemnda tok ikke klagen til følge i vedtak 24. juni 2020.
- (7) Selskapet saksøkte deretter staten med krav om at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig, og at det ved ny ligning skal innrømmes fullt gjeldsrentefradrag. Tingretten innhentet under saksforberedelsen rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen. Uttalelsen kom 1. juni 2022, som dom i sak E-3/21. Jeg kommer tilbake til denne.
- (8) Oslo tingrett avsa dom 15. desember 2022, med denne domsslutningen:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 2. Partene er sine egne sakskostnader.»
- (9) Tingretten bygget på at selv om de aktuelle skattereglene utgjorde en restriksjon på etableringsadgangen, kunne restriksjonen rettfærdiggjøres av tvingende allmenne hensyn.
- (10) Selskapet anket, og Borgarting lagmannsrett avsa dom 30. august 2023, med denne domsslutningen:
- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020 er ugyldig.

2. I sakskostnader for tingretten betaler staten ved Skatteetaten til PRA Group Europe AS
2 445 493,50 – tomillionerfirehundreogførtifemtusenfirehundreogtittre
50/100 – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.
 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatteetaten til PRA Group Europe AS
617 461 sekshundreogsyttentusenfirehundreogsekstien – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.»
- (11) Lagmannsretten kom i motsetning til tingretten til at restriksjonen ikke kunne rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn.
- (12) Staten har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.

Partenes syn på saken

- (13) Den ankende part – *staten ved Skatteetaten* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (14) Rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 var, slik den lød, et viktig redskap for å motvirke overskuddsflytting og å beskytte det nasjonale skattegrunnlaget. Reglene var i samsvar både med anbefalinger fra OECD og EUs skatteomgåelsesdirektiv.
- (15) Rentebegrensningsregelen i § 6-41 inneholder i seg selv *ingen restriksjon* på etableringsretten. Den likebehandler selskaper i innenlandske og utenlandske konsern. Den forskjellsbehandlingen som oppstår, skyldes at retten til å yte og motta konsernbidrag er forbeholdt nasjonale selskaper. Men denne restriksjonen er rettferdiggjort av hensynene til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen og å motvirke skatteunndragelse. Det foreligger med andre ord ingen annen forskjellsbehandling enn den som følger av de rettferdiggjorte konsernbidragsreglene.
- (16) EFTA-domstolen har i sin rådgivende uttalelse misforstått EU-domstolens praksis, med den følge at Høyesterett ikke kan bygge på uttalelsen. Den praksisen gjelder andre skattefordeler. Gode og tungtveiende grunner tilsier at uttalelsen må fravikes.
- (17) I tillegg kommer at dersom norske regler hadde tillatt konsernbidrag over landegrensen, ville konsekvensen blitt at det norske selskapets skattebyrde hadde økt, uten korresponderende reduksjon i det utenlandske långiverselskapets skattebyrde. Långiveren har ikke fradragsrett i Luxembourg for konsernbidrag ytt til et norsk selskap. Det ville med andre ord vært til konsernets ulempe å yte grensekryssende konsernbidrag, selv om bidraget hadde økt rammen for det norske selskapets rentefradrag. Også dette viser at de norske reglene ikke utgjør noen restriksjon.
- (18) For det tilfellet at det her foreligger en restriksjon, er den uansett *rettferdiggjort* av de nevnte hensynene. Også på dette punkt er EFTA-domstolens uttalelse feil. Den bygger blant annet uriktig på at norske myndigheter har gitt avkall på beskatningsmyndigheten i den nasjonale situasjonen. Det er heller ikke riktig at et unntak for lånetransaksjoner på armlengdes avstand ville vært tilstrekkelig til å oppfylle de nevnte formål. Et slikt krav kan ikke stilles for å rettferdiggjøre objektive regler.

- (19) Skulle Høyesterett være enig med lagmannsretten i at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig, kan retten ikke angi hvordan ny fastsetting skal utføres. EFTA-domstolens uttalelse tillater at det kan innfortolkes et unntak, som skattemyndighetene i første omgang må ta stilling til bruken av.
- (20) Staten ved Skatteetaten har fremsatt denne påstanden:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»
- (21) Ankemotparten – *PRA Group Europe AS* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (22) Lagmannsrettens dom er riktig. EFTA-domstolens uttalelse har stor vekt og kan ikke fravikes uten at det foreligger gode og tungtveiende grunner, som her ikke finnes. Uttalelsen bygger på entydig rettspraksis fra EU-domstolen.
- (23) Det merfradraget selskaper i norske konsern innrømmes, er en *annen* skattemessig fordel enn den inntektsutjevningen disse selskapene gis mulighet til gjennom konsernbidragsreglene. Restriksjonen selskapet har vært utsatt for, krever derfor en særskilt begrunnelse, som her ikke finnes. Ensidige nasjonale fradrag kan verken begrunnes i hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen eller i hensynet til å motvirke rent kunstige arrangementer. Mindre inngripende regler er tilgjengelige.
- (24) EUs skatteomgåelsesdirektiv er ikke relevant. Riktignok åpner det for å anvende rentebegrensningsregler i kombinasjon med regler om konsernbidrag. Men måten staten utøver denne friheten på, kan ikke stride mot den grunnleggende etableringsretten.
- (25) Konsekvensen er at rentebegrensningsreglen må settes ut av kraft overfor selskapet. Nye vilkår kan ikke innfortolkes. Retningslinjer for ny ligning skal fastsettes i slutningen, jf. skatteforvaltningsloven § 15-6.
- (26) *PRA Group Europe AS* har fremsatt denne påstanden:
- «1. Anken forkastes.
 2. Ved ny ligning for inntektsårene 2014 og 2015 innrømmes *PRA Group Europe AS* fullt fradrag for påløpte rentekostnader.
 3. *PRA Group Europe AS* tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

De norske skattereglene og spørsmålene de reiser

- (27) Skatteloven § 6-40 gir rett til fradrag i inntekten for gjeldsrenter. I 2014 og 2015 var denne fradragsretten *begrenset* for rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap og innretning etter denne regelen i § 6-41 tredje ledd første punktum:

«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.»

- (28) I korthet var fradragsretten for renter til nærstående selskap begrenset til et beløp tilsvarende 30 prosent av den inntekten regelen definerer (ofte omtalt som EBITDA). Regelen var i seg selv nøytral. Den skilte ikke mellom gjeldsrenter betalt til norske og utenlandske nærstående selskaper. Formålet var å gjøre det norske skattegrunnlaget «mer robust», ved å hindre at internasjonale virksomheter kanaliserte inntekter til andre land med lavere skattenivå, se Prop. 1 LS (2013–2014) *Skatter, avgifter og toll 2014* side 102 og 103. Lovforarbeidene viser til at regelen er i samsvar med anbefalinger i et pågående arbeid i regi av OECD, det såkalte *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS).
- (29) Det var denne rentebegrensningen som begrunnet at selskapet ikke fikk innvilget de omtvistede gjeldsrentefradragene.
- (30) Norske konserner kunne benytte reglene om *konsernbidrag* i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 til å øke rammen for det rentefradraget mottakerselskapet hadde krav på. Årsaken er at konsernbidrag økte mottakerselskapets EBITDA, og derved størrelsen på det rentefradraget selskapet kunne kreve etter § 6-41 tredje ledd.
- (31) Konsernbidrag er ensidige verdioverføringer mellom selskaper som inngår i et konsern. Fordi bidraget er skattepliktig for mottakeren og fradragsberettiget for giveren, påvirker det i utgangspunktet ikke konsernets samlede skattebelastning over tid. Det er en forutsetning at både giver og mottaker er norske selskaper, jf. § 10-4 første ledd første punktum.
- (32) Konsernbidragsreglene utgjør i seg selv en restriksjon på etableringsfriheten, fordi morselskaper etablert i Norge behandles gunstigere enn morselskaper etablert i andre EØS-stater, jf. EØS-avtalen artikkel 31 jf. artikkel 34. Men denne restriksjonen er i rettspraksis rettfærdiggjort, særlig ut fra den betraktning at dersom grensekryssende konsernbidrag hadde vært anerkjent, ville konserner fritt kunnet velge hvilken stat overskuddet skulle beskattes i. Jeg nøyer meg her med å vise til HR-2019-140-A *Yara* avsnitt 43 følgende og de avgjørelsene av EFTA- og EU-domstolen som det vises til der.
- (33) Spørsmålene i saken her er derfor for det *første* om den EØS-rettslige rettfærdiggjøringen av konsernbidragsreglene *også* omfatter den virkningen disse reglene fikk ved anvendelsen av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41. Står vi overfor en restriksjon som allerede er rettfærdiggjort, eller dreier det seg om en ny og *annen* skattemessig virkning som i tilfellet må rettfærdiggjøres særskilt? I sistnevnte tilfelle er spørsmålet for det *andre* om restriksjonen kan rettfærdiggjøres av tvingende allmenne hensyn.

EFTA-domstolens uttalelse og vekten av den

- (34) Tingretten forela tre spørsmål for EFTA-domstolen: Det første var om de norske reglene samlet sett utgjorde en *restriksjon* etter EØS-avtalen artikkel 31 jf. artikkel 34. Det andre var om det her foreligger en *sammenlignbar situasjon*, særlig når det ikke er ytt et faktisk konsernbidrag til det norske selskapet. Det tredje var hvilke *allmenne hensyn* som i tilfelle kan begrunne en slik restriksjon.

(35) EFTA-domstolen ga disse svarene i sin uttalelse i sak E-3/21:

«1. Innenfor rammen av nasjonal lovgivning, slik som den hovedsaken gjelder, kan situasjonen til et utenlandsk EØS-selskap som er i et konsern med et norsk selskap, sammenlignes med situasjonen til et norsk selskap som er i et konsern med et annet norsk selskap. Det er uvesentlig for vurderingen av sammenlignbarhet at det faktisk ikke er ytt noe konsernbidrag fra selskapet som er hjemmehørende i en annen EØS-stat til det norske selskap.

EØS-avtalen artikkel 31 sammenholdt med EØS-avtalen artikkel 34, må forstås slik at nasjonal lovgivning slik som den hovedsaken gjelder, utgjør en restriksjon på etableringsadgangen når et selskap som er skattepliktig i Norge kan redusere eller fjerne konsekvensene av regler som begrenser rentefradrag for lån hos nærstående selskaper ved å benytte konsernbidragsreglene, 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.

2. En restriksjon som følger av nasjonal lovgivning slik som den hovedsaken gjelder, kan være rettfærdiggjort når den tjener det legitime formål om å forhindre rent kunstige arrangementer som fører til skatteomgåelse. Hvis nasjonal lovgivning imidlertid ikke gir skattyteren mulighet til å vise at transaksjonen har funnet sted på vilkår som ville ha vært avtalt hvis partene hadde hatt et forhold på armlengdes avstand, noe som er opp til den anmodende domstol å fastslå, går den lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål.»

(36) I korthet gikk svarene ut på at de nevnte skattereglene samlet sett utgjør en restriksjon på etableringsfriheten (svar 1), og at denne restriksjonen ikke er rettfærdiggjort dersom skattyteren er avskåret fra å vise at lånetransaksjonen har skjedd på armlengdes avstand (svar 2).

(37) Staten har utfordret EFTA-domstolens svar og i korthet gjort gjeldende at de på begge punkter mangler støtte i etablert rettspraksis fra EU-domstolen.

(38) Det følger av HR-2021-1453-S NAV avsnitt 64–66 at EFTA-domstolens tolkningsuttalelser har «stor vekt», selv om de ikke er formelt bindende. De kan ikke fravikes uten at det foreligger «gode og tungtveiende grunner for det». De uttalelsene EFTA-domstolen måtte gi om den konkrete bedømmelsen av saksforholdet opp mot EØS-regelen – subsumsjonen – har derimot «isolert sett ikke den samme vekt».

(39) Spørsmålet i saken for Høyesterett er derfor om det foreligger tilstrekkelige grunner til å fravike EFTA-domstolens uttalelse.

Restriksjon

(40) Det følger av EØS-avtalen artikkel 31 at det «ikke [skal] være noen restriksjoner på etableringsadgangen» for statsborgere fra en annen EØS-stat på statenes territorium. Dette omfatter også adgangen til å opprette agenturer, filialer og datterselskaper i en annen EØS-stat og adgangen til å opprette og lede foretak «på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere». Artikkel 34 likestiller selskaper opprettet i en

EØS-stat med fysiske personer som er statsborgere i disse statene. Fysiske og juridiske personer har med andre ord samme etableringsadgang.

- (41) Det følger av fast og ubestridt rettspraksis at forskjellsbehandling av innenlandske datterselskaper ut fra hvilken EØS-stat deres morselskap har sitt sete i, utgjør en hindring for – restriksjon på – etableringsadgangen dersom forskjellsbehandlingen gjør det mindre interessant for EØS-selskaper å etablere datterselskaper i EØS-staten. Jeg viser her til EFTA-domstolens uttalelse avsnitt 28 med videre henvisning.
- (42) I avsnitt 29 og 30 begrunner EFTA-domstolen hvorfor det i vår sak foreligger en restriksjon:

«En ordning slik som den hovedsaken gjelder, som er resultatet av kombinasjonen av rentebegrensningsreglene og konsernbidragsreglene, vil kunne begrense selskapers utøvelse av etableringsadgangen. Særlig er norske selskaper som tilhører et konsern med selskaper i andre EØS-stater, og som ønsker å oppta et konsernlån, avskåret fra å nøytralisere eller redusere konsekvensene av rentebegrensningsreglene. Slike selskaper stilles derfor i en ufordelaktig posisjon i forhold til selskaper i konsern der alle selskapene er etablert i Norge.

Det følger av rettspraksis at det faktisk at en mulig restriksjon på etableringsadgangen skyldes samspillet mellom to sett regler, særlig under omstendigheter der det ene sett fastsetter enten et unntak fra eller en endring av det andre, ikke endrer vurderingen av om det foreligger en restriksjon. Forskjellsbehandlingen kan komme av en kombinasjon av ulike regler eller omstendigheter (jf. dommene i *X og X*, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, avsnitt 34 og 49, og *Lexel*, som omtalt over, avsnitt 40, 41 og 78). Som påpekt av ESA, ville det å overse forskjellsbehandling som er et resultat av samspillet mellom eller kombinasjonen av regler, svekke virkningen av EØS-avtalen artikkel 31.»

- (43) Dette er jeg enig i. I lys av statens anførsler legger jeg til:
- (44) De to dommene EFTA-domstolen viser til i sitatet, gjaldt begge bedømmelsen av nasjonale skatteregler som ikke er helt ulike de norske reglene som bedømmes her. Også i de refererte sakene hadde restriksjonen sin bakgrunn i samspillet mellom to sett skatteregler, nemlig visse regler om begrensning i adgangen til å fradra renter og visse regler om skattemessig samordning – konsolidering – som var tilgjengelig for nasjonale konserner.
- (45) I dom 22. februar i de forente sakene C-398/16 og C-399/16 *X og X* viser EU-domstolen i avsnitt 21–23 til at den i tidligere praksis har godtatt – rettferdiggjort – skattelovgivning som gir hjemmehørende selskaper i konsern mulighet til å bli beskattet som én skattemessig enhet, slik konsernbidragsreglene i realiteten gir mulighet for i Norge. Deretter står det i avsnitt 24 at det av dette *ikke* kan utledes at «enhver forskjellig behandling» av selskaper som henholdsvis tilhører og ikke tilhører slike konserner, er forenlig med reglene om etableringsadgang. I avsnitt 24 skriver EU-domstolen:

«For så vidt gjelder andre skattemessige fordele end overførsel af tab inden for en skattemæssigt integreret konsern skal det følgelig særskilt vurderes, således som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, om en medlemsstat kan forbeholde selskaber, der indgår i en skattemæssigt integreret konsern, disse fordele, og dermed udelukke selskaber i grænseoverskridende situasjoner (jf. ...).»

- (46) Dette er fulgt opp i avsnitt 40, hvor det står:
- «Den fordel som X BV har anført i nærværende sag, må imidlertid ikke forveksles med den fordel, som er forbundet med konsolideringen inden for den skattemæssige enhed. Tvisten i hovedsagen vedrører muligheden for at fradrage renteomkostninger og ikke en generell utligning af udgifter og indkomster i en skattemæssig enhed.»
- (47) I dom 20. januar 2021 i sak C-484/19 *Lexel* viser EU-domstolen til dette og skriver i avsnitt 28 at X og X-dommen slår fast at selskaper i utenlandske konserner ikke kunne utelukkes fra skattefordeler «der ikke var specifict knyttet til» slike skattemessige samordninger som konsernbidragsreglene er et eksempel på. I avsnitt 65 gjentar EU-domstolen det den sa i avsnitt 40 i X og X-dommen, som jeg siterte.
- (48) Jeg mener bedømmelsen må bli den samme i vår sak:
- (49) Reglene om konsernbidrag gir norske selskaper i konsern mulighet til å utjevne skatten seg imellom, typisk ved at overskudd i ett selskap kan utjevnes med underskudd i et annet. I kombinasjon med rentebegrensingsregelen i § 6-41 tredje ledd fikk imidlertid slike selskaper *også en annen skattemessig fordel*, som ikke spesifikt var knyttet til denne skatteutjevningen.
- (50) Denne andre fordelen besto i en mulighet til å forhindre at rentebegrensingsregelen fikk anvendelse. Ved å motta konsernbidrag øker selskapets inntekt (EBITDA), med den særskilte virkning at adgangen til å fradra interne rentekostnader økte, slik at skatten kunne reduseres. Denne virkningen ble ikke utlignet av en tilsvarende ulempe i giverselskapet. Dette selskapet fikk sin inntekt redusert med det ytte konsernbidraget, og derved sin skatt redusert. Riktignok reduserte konsernbidraget giverselskapets mulighet til å fradra sine interne rentekostnader, men for et norsk konsernselskap som har ytt det interne lånet, var denne reduksjonen uten betydning. Dette selskapet hadde interne renteinntekter, ikke interne rentekostnader.
- (51) Dette innebærer at det luxembourgske morselskapet til PRA Group Europe AS var utsatt for en restriksjon på sin adgang til å etablere seg i Norge. Morselskapet hadde ikke den samme muligheten til å nøytralisere eller redusere konsekvensene av rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41 tredje ledd som norske morselskaper hadde. Denne negative forskjellsbehandlingen er en annen restriksjon på morselskapets etableringsadgang enn den restriksjonen som følger av at bare norske konsernselskaper er gitt mulighet til å utjevne inntektene, og derved skattebyrden seg imellom.
- (52) Staten har også anført at et mulig konsernbidrag fra det utenlandske morselskapet ikke ville redusert dette selskapets inntekt og skatt i giverlandet, her i Luxembourg. Dermed ville en mulig likebehandling i Norge, hevdes det, ikke fjernet den ulempen morselskapet var utsatt for.
- (53) Dette synspunktet kan ikke føre frem. Ved vurderingen av om det foreligger en restriksjon på etableringsadgangen i Norge, må de norske reglene bedømmes uten at skattereglene i andre land tas i betraktning. Og som EFTA-domstolen skriver i avsnitt 35, har det ikke betydning for bedømmelsen etter EØS-avtalen artikkel 31 at morselskapet rent faktisk ikke har ytt noe konsernbidrag til det norske datterselskapet. Restriksjonen foreligger allerede ved at *muligheten* for å nøytralisere konsekvensene av rentebegrensingsregelen var stengt i Norge.

- (54) Det foreligger derfor en restriksjon på det luxembourgske morselskapets adgang til å etablere seg i Norge, jf. EØS-avtalen artikkel 31 jf. artikkel 34.

Rettferdiggjøring

- (55) Det følger av fast og ubestridt rettspraksis at en restriksjon på etableringsadgangen kan rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn. Det tiltaket som utgjør restriksjonen, må være egnet til å sikre oppfyllelsen av det fastsatte formålet og ikke gå lenger enn nødvendig for å nå formålet.
- (56) I EFTA-domstolens uttalelse avsnitt 40 fremgår at behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten mellom statene og behovet for å bekjempe skatteomgåelse og skatteunndragelse er slike allmenne hensyn, både hver for seg og i kombinasjon.
- (57) Hva gjelder det *første* av disse hensynene – hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten – skriver EFTA-domstolen i avsnitt 47 at dette er godtatt av EU-domstolen «der likebehandling kan medføre at EØS-stater taper beskatningskompetanse eller aktiviteter utøvd på deres territorium, typisk der skattyteren kan bestemme hvor inntekter og kostnader skal beskattes». Deretter skriver EFTA-domstolen i avsnitt 48:
- «Slike hensyn kan likevel ikke rettferdiggjøre en restriksjon slik som den som oppstår under omstendigheter der skattefradrag er gitt i en nasjonal, men ikke i en grenseoverskridende situasjon. Tvert imot kan en EØS-stat som gir en slik fordel i en nasjonal situasjon (og gir avkall på noe av sin beskatningsmyndighet), spesielt ikke påstå at den samme beskatningsretten er viktig i en grenseoverskridende situasjon, i et forsøk på å begrense likebehandlingen (jf. dommen [29. mars 2007] i *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, avsnitt 43). Følgelig synes ikke forskjellsbehandlingen å være rettferdiggjort med behovet for å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene.»
- (58) Staten har innvendt at det ikke er riktig at Norge har gitt avkall på noe av sin beskatningsmyndighet i den nasjonale situasjonen. Staten kan derfor påberope seg dette hensynet, hevdes det.
- (59) Som allerede omtalt tillot skatteloven § 6-41 tredje ledd selskaper i *norske* konserner å øke sine rentefradrag fordi de kunne motta konsernbidrag med den konsekvens at mottakerselskapets skatteforpliktelse kunne reduseres. Denne muligheten var avskåret for selskaper i *utenlandske* konsern. Slik sett er det riktig som EFTA-domstolen skriver, at Norge hadde gitt avkall på noe av sin beskatningsmyndighet i den nasjonale situasjonen. Dette hadde vært annerledes om rentebegrensningsregelen hadde vært utformet slik at konsernbidrag ikke i noe tilfelle kunne påvirke omfanget av selskapenes rentefradrag.
- (60) Forskjellen mellom de to situasjonene er likevel den at de korresponderende *renteinntektene* ville komme til beskatning i Norge i en fullt ut norsk situasjon, siden også det långivende selskapet da skatter hit. Slike lånetransaksjoner er derfor i seg selv ikke egnet til å redusere norsk beskatningsmyndighet – de er skattenøytrale. Dette er annerledes når lånet er grensekryssende. Da beskattes renteinntektene i det långivende selskapets

hjemstat, med fare for at konsernet på den måten flytter beskatningen av inntekter opparbeidet i Norge til et land med lavere skattesats.

- (61) Til dette kan det imidlertid innvendes at reglene likevel ikke konsekvent beskyttet norsk beskatningsmyndighet. For eksempel kunne et utenlandsk selskap i et *ellers* norsk konsern yte et lån til et norsk konsernselskap, som kunne motta konsernbidrag fra andre norske selskaper i konsernet. På den måten kunne konsernet nøytralisere rentebegrensningsregelen, selv om lånet var grensekryssende. Eksempelet viser at formålet med rentebegrensningsregelen, når den ses i sammenheng med konsernbidragsreglene, ikke kan ha vært å beskytte norsk beskatningsmyndighet på en konsekvent måte.
- (62) Hva gjelder det *andre* hensynet – hensynet til å bekjempe skatteomgåelse og skatteunndragelse – skriver EFTA-domstolen i avsnitt 52 at dette hensynet «kun [kan] anvendes for å nekte fradrag for arrangementer i den utstrekning de ikke har noen underliggende kommersiell begrunnelse basert på en vurdering av armlengdes avstand». Videre skriver domstolen:
- «Der den aktuelle transaksjonen utgjør et rent kunstig arrangement uten noen underliggende kommersiell begrunnelse, krever forholdsmessighetsprinsippet at avskjæring av fradrag retten bør begrenses til den del av rentene som overstiger det som ville vært avtalt dersom forholdet mellom partene hadde vært på armlengdes avstand (jf. ...).»
- (63) I avsnitt 53 står det at skatteyteren derfor må gis mulighet til å legge frem bevis på eventuelle forretningsmessige begrunnelser for lånetransaksjonen, for å bringe på det rene om den utgjør et rent kunstig arrangement. Noen slik mulighet ga rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 tredje ledd skatteyteren ikke.
- (64) EFTA-domstolen støtter sitt syn blant annet på EU-domstolens dom i Lexel-saken avsnitt 50 og 51. Staten har innvendt at den dommen gjaldt rettferdiggjøring av skatteregler som bygger på subjektive skattemotiver. Jeg kan ikke se at Lexel-dommen på dette punkt inneholder på noen slik begrensning. I avsnitt 49 uttaler EU-domstolen *helt generelt* at for at en restriksjon på etableringsfriheten skal kunne begrunnes i hensynet til å bekjempe skattesvik og skatteunndragelse, «skal det spesifikke mål med en sådan restriksjon være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer ...». Dette utdypes i avsnitt 50 og 51 på samme måte som EFTA-domstolen har gjort i avsnitt 52 og 53 i sin uttalelse.
- (65) Staten har anført at arbeidet i OECD – det såkalte BEPS-prosjektet – viser at en subjektiv begrensningsregel ikke er tilstrekkelig for å bekjempe skatteunndragelse. Anbefalingene bygger på at det i tillegg er nødvendig å etablere objektive begrensningsregler, slik som den norske, som anbefalingene åpner for at statene kan anvende i kombinasjon med ulike konsolideringsregler, blant dem konsernbidragsregler. Staten har i den forbindelse vist til OECD (2017), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*, særlig punkt 11–16 og 47.
- (66) I EU er anbefalingene gjennomført i skatteomgåelsesdirektivet – rådsdirektiv (EU) 2016/1164 – også omtalt som ATAD-direktivet. Direktivet er ikke tatt inn i EØS-avtalen. I fortalet punkt 7 står det blant annet:

«Hvis en koncern omfatter mere end én enhed i en medlemsstat, kan medlemsstaten tage hensyn til den samlede situasjon for alle koncernenheder i selvsamme medlemsstat, herunder et særskilt skattesystem for enheder, for at muliggjøre overførsel af overskudd eller renterfradragkapasitet mellem enheder i en koncern, såfremt den anvender regler, der begrænser retten til fradrag for rentebetalinger.»

- (67) Dette er fulgt opp i direktivet artikkel 4, hvor det går frem at statene skal innføre en rentebegrensningsregel, og at statene kan anvende regler som tillater overføring av rentefradragkapasitet i konserner.
- (68) Til denne anførselen, som jeg forstår at staten i hovedsak også fremførte for EFTA-domstolen, skriver domstolen i avsnitt 56:
- «Den norske stat har i lys av artikkel 4 nr. 5 i rådsdirektiv (EU) 2016/1164 av 12. juli 2016 om fastsettelse av regler mot skatteomgåelse som direkte påvirker det indre markeds virkemåte, anført at det ikke vil være nødvendig å kombinere rentebegrensningsregelen med muligheten for skattyter til å vise at transaksjonen er kommersielt begrunnet. Statens anførsel er imidlertid ikke ubestridt. ESA hevder at rentebegrensningsreglene må være i samsvar med de grunnleggende friheter og vurderingen av forholdsmessighet, slik at skattyter gis mulighet til å begrunne kommersielt overskytende renteutgifter. EFTA-domstolen viser til at dette direktiv verken er gjennomført i EØS-avtalen eller var i kraft i EU på det relevante tidspunkt.»
- (69) Det er etter min mening ikke tvilsomt at den *friheten* direktivet gir EU-statene til å kombinere en rentebegrensningsregel med regler om konsernbidrag, slik ordningen var i Norge, må utøves «i samsvar med de grunnleggende friheter og vurderingen av forholdsmessighet», som det står. Det samme fremgår av EU-domstolens dom 2. september 2015 i sak C-386/14 *Groupe Steria* avsnitt 39, som gjaldt et annet direktiv. Denne vurderingen av de norske reglenes samsvar med etableringsfriheten har EFTA-domstolen gjort tidligere i uttalelsen, slik jeg har vist.
- (70) I lys av de nevnte OECD-anbefalingene og reguleringen i ATAD-direktivet kan det likevel spørres om en subjektiv begrensningsregel, som den EFTA-domstolen peker på som et mindre inngripende tiltak, er tilstrekkelig for å oppfylle formålet med å bekjempe skatteunndragelse. Spørsmålet er så vidt jeg vet, ikke særskilt vurdert i EFTA-domstolens og EU-domstolens praksis. For egen del peker jeg på at EFTA-domstolens svar ikke hindrer statene i å fastsette objektive rentebegrensningsregler. Det som er forhindret, er å gi nasjonale konserner mulighet til å nøytralisere virkningen av en slik rentebegrensningsregel, uten at andre gis mulighet til å vise at deres lånetransaksjoner er forretningsmessige og gjort på armlengdes avstand.
- (71) Jeg kan ikke se at EFTA-domstolen i sitt svar 2 uttaler seg om den konkrete bedømmelsen av saksforholdet på en slik måte at svaret bare har begrenset vekt. Svaret kan derfor bare fravikes hvis det foreligger gode og tungtveiende grunner. I lys av den praksis som så langt foreligger fra EU-domstolen, er mitt syn at slike grunner ikke foreligger.
- (72) Dette innebærer at den identifiserte restriksjonen ikke er rettfærdiggjort. PRA Group Europe AS var ikke var gitt mulighet til å vise at lånetransaksjonen var forretningsmessig begrunnet og hadde skjedd på armlengdes avstand. Det fantes heller ikke andre regler som ga selskapet mulighet til å nøytralisere eller begrense konsekvensene av rentebegrensningen. Konsekvensen er at rentebegrensningsregelen i § 6-41 tredje ledd ikke

kan brukes overfor selskapet slik den lød, jf. EØS-loven §§ 1 og 2. Skatteklagenemndas vedtak er derfor ugyldig.

Ny fastsetting

- (73) PRA Group Europe AS har krevd at Høyesterett i slutningen uttrykker at selskapet ved ny fastsetting skal gis fullt fradrag for påløpte rentekostnader.
- (74) Det følger av skatteforvaltningsloven § 15-6 første ledd at når domstolen kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, «skal det i slutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres».
- (75) Konsekvensen av at rentebegrensingsregelen ikke kan brukes, er at de omtvistete rentekostnadene må vurderes etter de skattereglene som ellers gjaldt, typisk skatteloven § 13-1. Den gir hjemmel for skjønnsfastsetting av inntekten hvis den er redusert på grunn av interessefelleskap. I tråd med EFTA-domstolens uttalelse må det være klart at § 13-1 ikke bryter EØS-avtalen.
- (76) Verken skattemyndighetene eller domstolene har i saken her vurdert bruken av andre skatteregler, typisk § 13-1. Det er derfor ikke mulig for Høyesterett å fastslå at selskapet bare skal betale en del av den fastsatte skatten. Av den grunn kan det ikke angis hvordan ny fastsetting skal utføres.

Konklusjon og sakskostnader

- (77) Jeg har som lagmannsretten kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig. Anken må derfor forkastes.
- (78) Selv om PRA Group Europe AS ikke har fått medhold i at det skal angis hvordan ny fastsetting skal utføres, har selskapet fått medhold «i det vesentlige», jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd. Selskapet har derfor krav på full erstatning for sine sakskostnader, jf. første ledd.
- (79) Selskapet har krevd dekket 723 035 kroner for Høyesterett, hvorav 705 400 kroner er salær til prosessfullmektigen og hans medhjelpere. Resten er kostnader til merverdiavgift, som er beregnet etter en særskilt fordelingsnøkkel.
- (80) Kravet er høyt. Det er krevd dekning for 186 timers arbeid, hvorav 108 timer er utført av prosessfullmektigen til en timepris på 5 100 kroner uten merverdiavgift. Resten av timene er utført av andre advokater og en sekretær. Prosessoppdraget har krevd spesialkompetanse, hvor timeprisene i advokatmarkedet er høyere enn ellers. Timeforbruket kan i seg selv ikke anses spesielt høyt. Saken er relativt komplisert og har vært behandlet over to rettsdager i Høyesterett. Etter en samlet vurdering er jeg kommet til at kostnadene må anses nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

(81) Jeg ser ingen grunn til å endre de sakskostnadene lagmannsretten tilkjente for behandlingen i tingretten og lagmannsretten. Her nøyer jeg meg med å vise til lagmannsrettens begrunnelse.

(82) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatteetaten til PRA Group Europe AS 723 035 – syvhundreogtjuetretusenogtrettifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

(83) Dommer **Steinsvik:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(84) Dommer **Bergh:** Likeså.

(85) Dommer **Ringnes:** Likeså.

(86) Dommer **Matheson:** Likeså.

(87) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatteetaten til PRA Group Europe AS 723 035 – syvhundreogtjuetretusenogtrettifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.