

Konsernbidrag over landegrensene

I en globalisert verden er det blitt viktig for ulike lands skattemyndigheter å verne om «sitt» skattefundament. Et relevant spørsmål i denne sammenheng er da hvordan fordelingen av skattefundamentet mellom landene skal skje? Litt tilspisset kan spørsmålet uttrykkes slik – er det opp til landene selv å bestemme fordelingen eller er det opp til den enkelte skattyter?

Nevnte spørsmål var nylig oppe for skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Saken gjaldt hvorvidt en norsk filial av et svensk selskap, X AB NUF kunne oppnå fradrag i skattepliktig inntekt for ytet konsernbidrag til sitt svenske hovedkontor, Y AB, jf. sktl. §§ 10-2 – 10-4.

Skattyter påklaget ligningsnemndas vedtak der fradraget for nevnte konsernbidrag ble nektet. Skatteklagenemnda fattet vedtak i klagesak 2005-002SKN i desember 2008, og kom til at filialen ikke kunne oppnå fradrag i skattepliktig inntekt for avgitt konsernbidrag over landegrensene til sitt hovedkontor i Sverige. Ligningen ble derfor fastholdt.

Saksforholdet

En norsk filial hadde med virkning for inntektsåret 2005 beregnet og skattemessig ytet sitt overskudd som konsernbidrag til sitt hovedkontor i Sverige. Hovedkontoret ytet i sin tur sitt overskudd som konsernbidrag til konsernspissen hvilket innebar at hovedkontorets overskudd i 2005 var på kr 0. Ved at både Norge og Sverige hadde beskatningsrett til filialens inntekt oppstod en internasjonal dobbeltbeskatning. Da hovedkontoret ikke var i skatteposisjon, kunne dobbeltbeskatningen ikke umiddelbart avhjelpes med kreditfradrag.

X AB NUF hadde begrenset skatteplikt til Norge etter reglene i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, mens Y AB var skattepliktig til Sverige. Rettssubjektet var i dette tilfelle det utenlandske selskapet, Y AB, og filialen X AB NUF var en del av dette rettssubjektet, og følgelig ikke et eget rettssubjekt.⁸

Selskapet anførte at de norske konsernbidragsreglene var i strid med EØS-reglene, herunder den frie etableringsretten, jf. EØS-avtalen art. 31, jf. art. 34. Dersom filialen ikke kunne fradragsføre ytet konsernbidrag, var det videre anført at dette ville være en forskjellsbehandling mellom filial og datterselskap som var i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen i den nordiske skatteavtalens art. 27 nr. 2.

Skatteklagenemndas bemerkninger

Nemnda viste innledningsvis til at konsernbidragsreglene bygger på et symmetriprinsipp i form av fradragsrett for ytende selskap og skatteplikt for mottakende selskap, jf. forutsetningsvis sktl. §§ 10-3 første ledd og 10-4 annet ledd bokstav c. Dette prinsipp slår til dersom selskapene er hjemmehørende i Norge og har alminnelig skatteplikt hit etter sktl. § 2-2 første ledd, eller er et utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS-området og har begrenset skatteplikt til Norge og mottakerselskapet er skattepliktig for mottatt konsernbidrag i Norge. Av dette følger at verken selskap hjemmehørende i Norge eller en norsk filial av et EØS-selskap kan avgi konsernbidrag etter norsk intern rett over landegrensene. Nemnda uttalte at filialformen og selskapsformen er likestilte med hensyn til vilkårene for å gi og motta konsernbidrag og at det således ikke er noen forskjellsbehandling av filialformen i konsernbidragsreglene i forhold til EØS-avtalens art. 31, jf. art. 34.

Når det gjaldt spørsmålet om forholdet mellom EØS-retten og norsk intern rett og hvilken gjennomslagskraft – dvs. hvilken trinnhøyde – EØS-retten har i forhold til norsk rett, uttalte nemnda at dersom det konstateres motstrid mellom EØS-avtalen og de norske konsernbidragsreg-

lene, måtte skattelovgivningen stå tilbake for EØS-retten, jf. EØS-loven § 2 og lagmannsrettens dom i Fokus Bank-saken, Utv. 2005 s. 771.

Restriksjon

Det ble vist til praksis fra EF-domstolen der det fremgår at nasjonale bestemmelser som er «liable to hinder or make less attractive the exercise of fundamental freedoms guaranteed by the Treaty», jf. *Gebhard*⁹ er en restriksjon i henhold til EF-traktatens etableringsbestemmelse, og at en tilsvarende tolkning bør legges til grunn ved tolkningen av EØS-avtalen, jf. *Commission v Sweden*.¹⁰

Spørsmålene ble etter dette om:

1. de norske konsernbidragsreglene representerer en restriksjon og
2. om konsernbidrag ifølge EØS-retten kan gis innenfor et og samme rettssubjekt.

Skatteklagenemnda bemerket først at konsernbidrag mellom filial og hovedkontor skulle innebære en «dobbel samordning» og følgelig er konsernbidrag innenfor et og samme rettssubjekt ikke aktuelt etter norske konsernbidragsregler. EF-domstolen har imidlertid slått fast at i gitte situasjoner må etablering av fast driftssted og etablering via datterselskap gis den samme skattemessige behandlingen, jf. *Saint-Gobain*¹¹ og *CLT-UFA*.¹² Dommene innebærer at fra kildestatens perspektiv må de to etableringsformene fast driftssted og datterselskap i utgangspunktet gis den

⁹ Sak C-55/94, Reinhard Gebhard, premiss 37.

¹⁰ Sak C-104/06, Commission v Sweden, premiss 31-33, jf. sak C-471-04, Keller Holding, premiss 49.

¹¹ Sak C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, premiss 43.

¹² Sak C-253/03, CLT-UFA SA.

⁸ Woxholth, Selskapsrett (2. utgave Oslo 2007) s. 85.

samme skattemessige behandlingen.¹³ X AB NUF hadde således et krav på en skattemessig behandling tilsvarende et datterselskap under forutsetning at de var objektivt sammenlignbare.

Spørsmålet for nemnda var om dette medfører at konsernbidrag kan gis innenfor et og samme rettssubjekt eller om det er en objektiv forskjell mellom etableringsformene, herunder om det at filialen ikke er et eget rettssubjekt kan begrunne en forskjellsbehandling slik at forskjellsbehandlingen basert på den objektive forskjell ikke er diskriminerende.¹⁴ Det siteres fra nemndas begrunnelse:

«Hva er så forskjellsbehandlingen i foreliggende sak. Som understreket ovenfor er filialen likestilt med et datterselskap med hensyn til vilkårene for å gi og motta konsernbidrag og dermed er det ikke noen forskjellsbehandling av *filialformen* i konsernbidragsreglene i forhold til EØS-avtalen art. 31 nr. 1, jf. art. 34. Det er således på det rene at et fast driftssted behandles like gunstig som et datterselskap i forhold til konsernbidragsreglene og det foreligger således «neutrality of form». Restriksjonen er i stedet det grenseoverskridende elementet som også vil ramme datterselskapsformen. Den objektive forskjellen, herunder at X AB NUF ikke er et eget rettssubjekt, har således ikke noen kobling til restriksjonen. Skatteklagenemnda trenger dermed ikke ta stilling til verken hvorvidt den objektive forskjellen kan begrunne en forskjellsbehandling eller hvorvidt konsernbidrag – ifølge EF-retten – kan gis innenfor et og samme rettssubjekt etter som fast driftssted og datterselskap behandles likt i motsetning til i de ovenfor nevnte dommer.»

Litt forenklet kan det sies at nemnda tok utgangspunkt i at det aktuelle konsernbidraget først måtte krysse landegrensen. Hvis konsernbidraget allerede blir «stoppet» ved grensen, dvs. at konsernbidraget ikke kan gis over landegrensene verken etter norsk intern rett eller EØS-retten, kommer konsernbidraget ikke frem til mottakeren (det svenske hovedkontoret). I et slikt tilfelle er det ikke nødvendig å ta stilling til hvorvidt konsernbidrag, ifølge EØS-retten, kan gis innenfor et og samme

rettssubjekt. Hvis derimot de norske konsernbidragsreglene innebærer et brudd på de fire friheter, så måtte konsernbidraget få passere landegrensen og når dermed mottakeren. I en slik situasjon må det tas stilling til hvorvidt EØS-retten innebærer at konsernbidraget også kan gis innenfor et og samme rettssubjekt.

Som det fremgår av det ovenfor siterte, fant nemnda at de norske reglene om konsernbidrag utgjorde en restriksjon i EØS-avtalen art. 31s, jf. art. 34s, forstand, men at det ikke var påkrevet å ta stilling til hvorvidt konsernbidrag kunne gis innenfor et og samme rettssubjekt.

Spørsmålet ble da om restriksjonen kunne rettferdiggjøres ved at den var begrunnet i et eller flere tvingende samfunnsmessige hensyn.

Rettferdiggjøringsgrunner

Det ble vist til *Oy AA*-dommen¹⁵ som gjaldt et finsk selskap som ytet konsernbidrag med skattemessig virkning til sin britiske konsernspiss, hvilket ikke ble akseptert av finske skattemyndigheter. EF-domstolen kom til at dette utgjorde en restriksjon i forhold til etableringsfriheten i art. 43 i EF-traktaten, men at restriksjonen kunne rettferdiggjøres ut i fra hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av skattefundamentet mellom medlemsstatene og hensynet til å unngå omgåelse av nasjonal skattelovgivning (*tax avoidance*). EF-domstolen kom deretter til at restriksjonen var forholdsmessig og nødvendig, og at de finske konsernbidragsreglene således var i samsvar med EF-retten.

Nemnda konstaterte at nevnte dom riktignok atskiller seg fra foreliggende sak som gjelder konsernbidrag fra norsk *filial* til utenlandsk hovedkontor, og ikke som i *Oy AA*-dommen et konsernbidrag fra et finsk *selskap* til utenlandsk morselskap. Etter nemndas oppfatning måtte det imidlertid anføres overbevisende argumenter for at en filial av utenlandsk selskap skal kunne avgis grenseoverskridende konsernbidrag når et selskap hjemmehørende i Norge ikke gis denne retten.

Nemnda uttalte at i internasjonal skatterett fordeles beskatningsretten mellom de landene hvor selskapet, herunder inntekten, har tilknytning. Ettersom det verken i EF- eller EØS-retten er fastsatt harmoniserende felleskapsbestemmelser på skatteområdet, har medlemsstatene frihet til å fastsette

hvilke tilknytningsfaktorer som skal gjelde for fordeling av beskatningskompetansen dem imellom.¹⁶ Nemnda bemerket at en slik fordeling normalt skjer ved bruk av skatteavtaler som fordeler skattefundamentet, til dels eksklusivt til den ene staten og til dels til begge. Prinsippet er således at det er medlemslandene som sådan, og ikke den enkelte skattyter, som kan bestemme i hvilket land en inntekt skal komme til beskatning, jf. *Oy AA* premiss 56.

Det ble deretter vist til at i den foreliggende saken skjedde fordelingen av beskatningsretten etter den nordiske skatteavtalen art. 7 nr. 1 og 2 som gir både Norge og Sverige beskatningsrett til inntekten ifølge henholdsvis kildestats- og globalinntektsprinsippet.

Nemnda viste videre til domstolens avgjørelser i *Marks & Spencer plc.*¹⁷, *N¹⁸*, *Oy AA* og *Lidl*¹⁹ og uttalte at²⁰:

«...domstolen har slått fast at hensynet til å sikre fordelingen av skattefundamentet mellom medlemsstatene er et legitimt formål på bakgrunn av det skattemessige territorialitetsprinsippet. Hensynet til å bevare en balansert fordeling av beskatningsretten mellom medlemslandene er således nært sammenkoblet med nevnte prinsipp.²¹ EF-domstolen gir dermed uttrykk for at verdier som er opparbeidet på en medlemsstats territorium, har så sterk tilknytning til denne stats skattefundament at det naturlig blir å beskatte her. Dette innebærer at denne stat har en primær rett til å beskatte verdiene. De norske konsernbidragsreglene følger territorialitetsprinsippet på den måten at konsernbidrag kun gis skattemessig virkning hvis det beskattes som inntekt i Norge for mottakeren.²²»

Selskapet anførte at det ikke ville skje en forrykkelse i allokeringen av beskatningen mellom Norge og Sverige gjennom det aktuelle konsernbidraget. Skatteklagenemnda sa seg enig i at Sverige allerede hadde beskatningsrett til filialens inntekt gjennom globalinntektsprinsippet, men at det springende punktet, som selskapet så bort fra, var at også Norge hadde beskat-

16 Sak C-231/05, *Oy AA*, premiss 52 og sak C-385/00, F. W. L. de Groot, premiss 93.

17 Sak C-446/03, *Marks & Spencer plc.*

18 Sak C-470/04, N.

19 Sak C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co.*

20 Jf. Ot. prp. nr. 1 (2008-2009), pkt. 8.3.1, s. 43-44.

21 Terra/Wattel, *European Tax Law* (5. utgave, Nederland 2008) s. 767-768.

22 Helminen, «Freedom of Establishments and *Oy AA*», *European Taxation* 47 (2007) s. 495.

13 Terra/Wattel, *European Tax Law* (5. utgave, Nederland 2008) s. 814-817. Jf. også Aarnio, «Treatment of permanent establishments and subsidiaries under EC law: towards a uniform concept of secondary establishment in European tax law?», *EC Tax Review* 1 (2006) s. 18-26.

14 Jf. Bullen, EU, EØS og Skatt. De fire friheter og direkte beskatning (Oslo 2005), s. 186-190.

15 Sak C-231/05, *Oy AA*.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

ningsrett til inntekten fra filialen. Nemnda mente da at Norges beskatningsrett elimineres hvis det gis fradrag for konsernbidrag, hvilket igjen innebærer en forrykkelse av fordelingen av skattefundamentet mellom statene. Dette ville stride mot det ovennevnte prinsipp om at det er medlemslandene som sådan, og ikke den enkelte skattyter, som kan bestemme i hvilket land en inntekt skal komme til beskatning.²³

Nemnda drøftet deretter hensynet til å unngå omgåelse av norsk skatterett og bemerket at dersom en aksepterer den påberopte transaksjonen, vil selskapet kunne flytte overskudd ut av Norge uten at det kommer til beskatning i Norge, og i enkelte tilfeller heller ikke kommer til beskatning i hjemstaten.

Skatteklagenemnda kom etter dette til at den nasjonale restriksjonen, herunder de norske konsernbidragsreglene, kunne rettferdiggjøres i de ovenfor nevnte overordnede samfunnshensyn dersom en så disse samlet.

Proporsjonalitet

Nemnda vurderte deretter om de norske konsernbidragsreglene går lenger enn hva som er forholdsmessig og nødvendig for å oppnå de formål som tilstrebes.

Nemnda viste til at EF-domstolen har hatt en restriktiv tolkning av når en foranstaltning skal kunne opprettholdes som begrunnet i hensynet til å hindre omgørelser (*tax avoidance*)²⁴ da praksis har gitt uttrykk for at foranstaltningen må ha til spesifikt formål å ramme rent kunstige opplegg (*wholly artificial arrangements*).²⁵ Basert på senere EF-dommer synes imidlertid domstolen å ha inntatt et noe mer nyansert syn, jf. *Oy AA*-dommen premiss 63. (Jf. også *Luc de Broe*²⁶ som har antatt at dette har sin forklaring i at konsernbidragsreglene er overskuddsdisponeringer i motsetning til underliggende forretningsmessige transaksjoner konsernselskapene imellom).

Nemndas oppfatning var at de norske konsernbidragsreglene, betraktet som en helhet, står i proporsjon til de formål som tilstrebes

til tross for at reglene ikke har som spesielt formål å ramme rent fiktive opplegg.²⁷

Nemnda bemerket at dersom den påberopte transaksjonen hadde blitt akseptert – uansett hvilke vilkår dette skulle forenes med – ville dette uforholdsmessig innebære at valget av den stat der beskatning skulle skje, ugjenkallelig ville tilkomme selskapet, og ikke landene som sluttet skatteavtale om fordeling av skattefundamentet.²⁸

På denne bakgrunnen kom nemnda til at restriksjonen var proporsjonal hvilket innebar at de norske konsernbidragsreglene i dette tilfelle var i samsvar med EØS-avtalens bestemmelser om etableringsrett.

Særlig om konsolidering

Selskapet anførte at det var den manglende konsolideringseffekten som i den aktuelle saken utgjorde en restriksjon. Nemnda bemerket at filialens overskudd fullt ut ble inkludert i Y ABs svenske inntekt hvilket innebar at den aktuelle filialstrukturen oppnådde konsolidering på lik linje med en innenlandsk filialstruktur pga. globalinntektsprinsippet. Riktignok oppnådde ikke selskapet full skattemessig konsolidering (sett fra Sverige) pga. den dobbeltbeskatningen som skyldtes at både Sverige og Norge parallelt utøvde sin beskatningsrett. Nemnda la selskapets opplysninger til grunn om at det svenske hovedkontoret

²⁷ Sak C-231/05, *Oy AA*, premiss 63.

²⁸ *Op cit.*, premiss 65.

hadde null i resultat det aktuelle inntektsåret hvilket innebar at selskapet ikke kunne nyttiggjøre seg kreditfradrag i Sverige for utlignet og betalt skatt i Norge. Nemnda bemerket at det i internasjonal skatterett anses for å være hjemstatens oppgave å avhjelpe dobbeltbeskatning.

Det neste spørsmålet nemnda måtte ta stilling til, var om internasjonal dobbeltbeskatning som sådan kan anses som en restriksjon i strid med de grunnleggende friheter.

Nemnda viste her til EF-domstolens praksis i form av – *Kerckhaert-Morres*²⁹, *Columbus Container*³⁰ og *Gilly*³¹ – og mente at av dommene følger at situasjoner der grenseoverskridende aktiviteter utelukkende hindres ved at to stater parallelt utøver sin beskatningsrett, ikke kan sies å være i strid med de fire friheter.³² På dette grunnlaget kom nemnda til at internasjonal dobbeltbeskatning ikke som sådan er uforenlig med de fire friheter. Dobbeltbeskatningen i foreliggende sak var dermed utenfor frihetsreglenes rekkevidde og den bristende skattemessige konsolideringen sett fra selskapets hjemstat var ikke i seg selv en restriksjon.

²⁹ Sak C-513/04, *Kerckhaert-Morres*.

³⁰ Sak C-298/05, *Columbus Container Services BVBA*.

³¹ Sak C-336/96, *Gilly*.

³² *Terra/Wattel*, *European Tax Law* (5. utgave, Nederland 2008) s. 171-172 og 720.



FORDELING? Hvordan skal fordelingen av skattefundamentet skje mellom landene og hvem skal bestemme fordelingen?

²³ Sak C-231/05, *Oy AA*, premiss 56 og sak C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*, premiss 32 og 34. Se også sak C-446/03, *Marks & Spencer plc.*, premiss 46.

²⁴ Helminen, «Freedom of Establishments and *Oy AA*», *European Taxation* 47 (2007) s. 495.

²⁵ Sak C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, premiss 37 og sak C-270/83, *Commission v French Republic* («Avoir Fiscal»), premiss 25.

²⁶ *Luc de Broe*, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam 2008) s. 819.

Diskrimineringsforbudet i NSA art. 27 nr. 2

Til slutt tok nemnda stilling til hvorvidt den angjeldende lovgivningen var i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen i den nordiske skatteavtalen art. 27 nr. 2.

Nemnda tok utgangspunkt i OECDs mønsteravtale og ikke-diskrimineringsbestemmelsen i art.³³ 24 nr. 3 som ligger til grunn for den nordiske skatteavtalens art. 27 nr. 2. I OECD kommentar nr. 41 og 59 til nevnte artikkel i mønsteravtalen fremgår at:

«paragraph 3 is restricted to the taxation of the profits from the activities of the PE itself and does not extend to the taxation of the enterprise as a whole».³⁴

Etter nemndas oppfatning gir kommentarene uttrykk for at mønsteravtalens art. 24 nr. 3 ikke anser konsernbidrag over landegrensene for å være diskriminerende etter som et slikt konsernbidrag faller utenom et fast driftsstedes egen virksomhet.

Nemnda kom følgelig til at nektelse av å godta fradrag for konsernbidraget ikke kunne være i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen i den nordiske skatteavtalen.

Avsluttende kommentar

Skatteklagenemndas vedtak er helt i tråd med foreliggende praksis fra EF-domstolen, særlig *Oy AA*-dommen. Sentralt i dommen er hensynet til en balansert fordeling av skattefundamentet mellom medlemslandene.

Artikkelens innledende spørsmål om hvem som skal bestemme hvor en gitt inntekt skal beskattes, kan besvares med at det er landene som har inngått skatteavtaler som har denne rett, og således ikke den enkelte skattyter. Fordelingen av skattefundamentet skjer således på bakgrunn av skatteavtaler som er inngått mellom landene. Hvis det motsatte skulle være tilfelle, dvs. at den enkelte skattyter kunne bestemme hvor beskatningen skulle skje, så ville skatteavtalene miste mye av sin funksjon og fremstå som unødvendige.

Norsk skattefundament synes mht. utgangen i den aktuelle saken i prinsippet å være «fredet» for konsernbidrag over landegrensene. Verken selskaper hjemmehørende i

Norge eller en norsk filial av et EØS-selskap har anledning til å yte grenseoverskridende konsernbidrag da det ikke er hjemmel for det i norsk intern rett, jf. §§ 10-2 – 10-4, og da nevnte regler er ansett for å være i samsvar med EØS-retten.

Spørsmålet er imidlertid om dette gjelder i alle tilfeller eller om det i visse situasjoner kan være anledning å avgå grenseoverskridende konsernbidrag. Dette spørsmålet lå utenfor saken, og nemnda uttalte seg derfor ikke om dette. Nedenfor gis en kort innføring i denne omdiskuterte problemstillingen.

I *Marks & Spencer plc.*, som gjaldt de britiske konsernfradragsreglene (*group relief for losses*), fant domstolen at restriksjonen kunne rettferdiggjøres i alle tilfeller med unntak av når datterselskap som gikk med underskudd ikke hadde mulighet til å utnytte underskuddet lokalt, for tidligere og senere perioder, og hvor underskuddet ikke heller kunne utnyttes av en potensiell tredjepart (*Marks & Spencer*-unntaket).

Det har blitt hevdet at *Marks & Spencer*-unntaket også gjelder for norske, svenske eller finske konsern der et utenlandsk datterselskap har uttømt alle muligheter å utnytte sitt underskudd lokalt.³⁵ Mot dette kan imidlertid innvendes at i *Oy AA*-dom-

men som gjaldt de finske konsernbidragsreglene, er nevnte unntak ikke omtalt. Ifølge EF-domstolen kunne vilkåret om at både ytende og mottakende selskap av konsernbidraget befinner seg innenfor landets beskatningsjurisdiksjon rettferdiggjøres med hensyn til tvingende allmenne hensyn samtidig som denne begrensning ikke går lenger enn hva som er forholdsmessig og nødvendig. EF-domstolen er meget klar på dette punkt, og mener at det ikke går an å oppstille noen andre vilkår for konsernbidrag som forhindrer at selskapene fritt kan velge i hvilken medlemsstat overskuddene skal beskattes.³⁶ På denne bakgrunnen kan det hevdes at *Marks & Spencer*-unntaket som tok sitt utgangspunkt i det britiske systemet med konsernfradrag, ikke er relevant i system med konsernbidrag som finnes i de nordiske landene.³⁷

Dette taler for at *Marks & Spencer*-unntaket fortsatt er aktuelt for land med konsernfradrag,³⁸ men at det ikke gjelder for regler om overskuddsoverføringer som de norske. Skattelovens regler om konsernbidrag er således i samsvar med EØS-retten – hvilket innebærer at «norske» konsernbidrag over landegrensene ikke i noen tilfeller kan aksepteres.

36 Jf. Sak C-231/05, *Oy AA*, premiss 64-65.

37 Se prop. 2007/08:1 volum 1, s. 118 (Svenske regjeringens budsjettproposisjon).

Se også finske Högsta förvaltningsdomstolens dommer 31. desember 2007 (HFD:2007:92 og HFD:2007:93).

Se også kammarrätten i Göteborgs dom 15. mai 2008 i mål nr. 4321-4322-05 mfl. (AB Lindex-dommen). Dommen er påklaget til Regeringsrätten. Ovenfor nevnte prop. og dommer gir uttrykk for at *Marks & Spencer*-unntaket ikke gjelder for svenske henholdsvis finske konsernfradragsregler. Se også Helminen, «Freedom of Establishments and *Oy AA*», *European Taxation* 47 (2007) s. 497.

38 Jf. Sak C-446/03, *Marks & Spencer plc.* Se også sak C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co*, premiss 46-50, der domstolen bekrefter unntaket i samband med et fast driftssted som hadde underskudd.

33 OECD Art. = Artikkel i OECDs Mønsteravtale (2008), jf. OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version 17 July 2008).

34 OECD kommentar 59 til artikkel 24.