



RETTSMØTERAPPORT
i sak E-15/16

ANMODNING til EFTA-domstolen etter artikkel 34 i Avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol fra Borgarting lagmannsrett i en sak mellom

Yara International ASA

og

Den norske stat

om tolkningen av artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde i forbindelse med nasjonale regler om konsernbidrag.

I Innledning

1. Ved brev datert 27. september 2016, registrert ved EFTA-domstolen 4. oktober 2016, fremsatte Borgarting lagmannsrett en anmodning om rådgivende uttalelse i en sak som står for lagmannsretten mellom Yara International ASA («den ankende part») og den norske stat («ankemotparten»).

2. Saken for den anmodende domstol gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 29. november 2013 om å nekte den ankende part skattemessig fradrag for konsernbidrag selskapet hadde ytt til et litauisk datterselskap. Etter norsk skattelov er det ikke anledning til å gi skattefradrag for konsernbidrag som ytes fra et selskap som er skattepliktig i Norge, til et selskap som ikke er skattepliktig i riket. Sakens sentrale spørsmål er om norske konsernbidragsreglers krav om skatteplikt i riket er forenlig med artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde («EØS-avtalen»).

II Rettslig bakgrunn

EØS-rett

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

I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium.

Etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, særlig selskaper som definert i artikkel 34 annet ledd, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere, med forbehold for bestemmelsene i kapittel 4.

4. EØS-avtalen artikkel 34 lyder:

Når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel, skal selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene.

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

*Nasjonal rett*¹

5. Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper² § 8-5 og lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper³ § 8-5 gir et selskap anledning til å yte bidrag til andre selskaper i samme konsern (dvs. konsernbidrag).

6. Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt («skatteloven»)⁴ §§ 10-2 til 10-4 gir på nærmere vilkår et foretak rett til å kreve fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag. Bestemmelsene lyder som følger:

¹ Engelske oversettelser av nasjonale bestemmelser er uoffisielle.

² Lov om allmennaksjeselskaper. LOV-1997-06-13-45.

³ Lov om aksjeselskaper. LOV-1997-06-13-44.

⁴ Lov om skatt av formue og inntekt. LOV-1999-03-26-14.

§ 10-2. Fradrag for konsernbidrag

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

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

§ 10-3. Skatteplikt for mottatt konsernbidrag

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Ifølge den anmodende domstol etablerer bestemmelsene om konsernbidrag i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 en ordning som sikrer skattemessig nøytralitet innenfor et skattekonsern. Etter skatteloven § 10-2 kan giver kreve fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag så lenge bidraget ligger innenfor foretakets skattepliktige alminnelige inntekt. På den annen side blir konsernbidraget skattepliktig inntekt på mottakers hånd, jf. skatteloven § 10-3. Systemet bygger altså på skattemessig symmetri. Et grunnleggende vilkår etter skatteloven § 10-4 er at både giver og mottaker er skattepliktige i riket.

8. Den anmodende domstol legger til at konsernbidragsreglene ivaretar to formål. For det første skal reglene tilrettelegge for nettobeskatning innad i konsern ved at overskudd kan overføres til selskap med skattemessig underskudd. Ved slike overføringer vil i realiteten skattemessig underskudd i ett konsernselskap redusere skattemessig overskudd i et annet konsernselskap, såkalt skatteutjevning innenfor konsern. For det andre kan det foreligge behov for å overføre midler mellom konsernselskaper, det vil si rene verdioverføringer innenfor konsern, for andre formål enn skatteutjevning. På denne måte gis det mulighet for å bygge opp reserver i det eller de selskaper i et konsern hvor det til enhver tid er hensiktsmessig ut fra utbyggingsplaner og finansieringsbehov. Når det ytes konsernbidrag mellom to konsernselskaper som begge har overskudd, vil giver få fradrag for konsernbidraget, mens mottaker vil bli beskattet for konsernbidraget.

9. Som følge av at konsernbidragsreglenes formål omfatter å legge til rette for verdioverføringer innad i konsern, gjelder altså fradragsretten for konsernbidrag uavhengig av om mottaker har skattemessig underskudd eller ikke, jf. skatteloven § 10-2.

III Faktum og saksgang

10. Den ankende part er et selskap stiftet og registrert i Norge. Selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge. Det er morselskap i et konsern («Yara-konsernet») med en rekke datterselskaper både i Norge og utlandet.

11. I 2007 ervervet Yara-konsernet selskapet UAB Lietuva. Ervervet skjedde ved at den ankende parts finske datterselskap Yara Suomi Oy kjøpte selskapet Kemira GrowHow Oy, som var eier av UAB Lietuva. UAB Lietuva var skattemessig hjemmehørende i Litauen. Etter at selskapet ble en del av Yara-konsernet, endret det navn til UAB Yara Lietuva («UAB»).

12. Den 28. april 2009 inngikk UAB og AB Lifosa avtale om salg/kjøp av hele virksomheten i UAB for et nominelt beløp på LTL 1. UAB hadde per 31. desember 2009 et fremførbart skattemessig underskudd på om lag NOK 177 000 000.

13. Den 14. desember 2009 kjøpte den ankende part alle aksjene i UAB fra sitt heleide datterselskap Yara Suomi Oy. UAB ble med dette et direkte eid datterselskap av den ankende part.

14. Den 16. desember 2009 ble det inngått avtale mellom den ankende part og UAB om at den ankende part skulle yte et konsernbidrag til UAB på EUR 16 000 000 (tilsvarende NOK 132 758 144) med virkning for inntektsåret 2009. Konsernbidraget ble betalt kontant 10. januar 2010. Ifølge den anmodende domstol hevder den ankende part at deler av konsernbidraget ble benyttet til å innfri gjeld, mens det resterende beløp på ca. EUR 6 400 000 ble plassert på konsernkonto i Yara-konsernet.

15. UAB ble besluttet likvidert 29. januar 2010, og selskapet ble slettet fra det lokale selskapsregister 12. april 2012.

16. I selvangivelsen for inntektsåret 2009 krevde den ankende part skattemessig fradrag for konsernbidraget til UAB med NOK 132 758 144, tilsvarende EUR 16 000 000. Ved likningen for 2009 ble den ankende part imidlertid nektet fradrag for konsernbidraget ytt til UAB under henvisning til skatteloven §§ 10-2 til 10-4, siden det etter disse bestemmelser ikke er anledning til å yte konsernbidrag med skattemessig effekt fra et selskap som er skattepliktig i Norge til et datterselskap som ikke er skattepliktig i riket. Ved vedtak av 20. juni 2011 fastholdt Sentralskattekontoret for storbedrifter likningen for 2009, og dette vedtak ble senere fastholdt av skatteklagenemnda ved vedtak 29. november 2013.

17. Den 27. mai 2014 tok Yara International ASA ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at selskapet tilkjennes fradrag for avgitt konsernbidrag til UAB med NOK 132 758 144. Det ble også krevd tilbakebetaling av tilsvarende redusert skatt på inntekt for inntektsåret 2009 på totalt NOK 37 172 280, med tillegg av forsinkelsesrente. Ved dom av 17. desember 2015 frifant Oslo tingrett ankemotparten, med henvisning til blant annet dommen i *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439. Skatteklagenemndas vedtak av 29. november 2013 ble derfor ansett som gyldig, og ankemotparten ble funnet å ha opptrådt lovlig.

18. Den ankende part anket 28. januar 2016 tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som har forelagt EFTA-domstolen følgende spørsmål:

Er det forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 og 34 at nasjonale konsernbidragsregler, slik som reglene i den norske skatteloven, hvor bidraget reduserer giverens skattemessige inntekt og inkluderes i mottakerens skattemessige inntekt uavhengig av om mottakeren har skattemessig underskudd eller overskudd, stiller som vilkår at både giveren og mottakeren er skattepliktige i den aktuelle EØS-staten eller skal EØS-

reglene fortolkes slik at det på visse vilkår må innrømmes unntak fra kravet om skatteplikt i riket?

IV Skriftlige innlegg

19. I medhold av artikkel 20 i EFTA-domstolens vedtekter og artikkel 97 i EFTA-domstolens rettergangsordning er skriftlige innlegg inngitt av:

- den ankende part, representert ved advokat Øyvind Hovland,
- ankemotparten, representert ved advokat Pål Wennerås, Regjeringsadvokaten, som partsrepresentant,
- Finlands regjering, representert ved Sami Hartikainen, legal counsellor, Ministry of Foreign Affairs, som partsrepresentant,
- Storbritannias regjering, representert ved David Robertson, medlem av Government Legal Department, som partsrepresentant, og Malcolm Birdling, Barrister,
- EFTAs overvåkningsorgan («ESA»), representert ved Carsten Zatschler og Maria Moustakali, medlemmer av Department of Legal & Executive Affairs, som partsrepresentanter, og
- Europakommisjonen («Kommisjonen»), representert ved Richard Lyal og Wim Roels, medlemmer av Kommisjonens juridiske tjeneste, som partsrepresentanter.

V Sammendrag av fremsatte anførsler

Generelt

20. Ifølge den anmodende domstol er partene enige om at vilkåret i skatteloven § 10-4 om skatteplikt i riket utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31. Partene er også enige om at dette vilkår kan være begrunnet i tvingende allmenne hensyn, og at kravet er egnet til å ivareta dette legitime formål. Partene er imidlertid uenige om i hvilken utstrekning vilkåret er nødvendig for å nå disse mål. Partenes posisjon er bekreftet i deres skriftlige innlegg for EFTA-domstolen.

Den ankende part

21. Den ankende part gjør gjeldende at den eneste hensikt med konsernbidraget til UAB var å oppnå underskuddsdekning («group relief») og få trukket underskuddet i UAB fra den ankende parts skattepliktige inntekt. I lys av de faktiske forhold i saken anfører den ankende part at det forelagte spørsmål bør omformuleres som følger:

Er det forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 at nasjonale konsernbidragsregler, slik som reglene i den norske skattelov, hvor underskuddet i et datterselskap i en EØS-stat fradragsføres – gjennom konsernbidrag – i overskuddet i morselskapet i en annen EØS-stat, stiller som vilkår at både datterselskapet med underskudd og morselskapet må være skattepliktige i samme EØS-stat, eller skal EØS-reglene fortolkes slik at det på visse vilkår må innrømmes unntak fra kravet om at datterselskapet med underskudd må være skattepliktig i samme EØS-stat som morselskapet?

22. Ved en forholdsmessighetsanalyse av de relevante nasjonale regler erkjenner den ankende part at reglene kan begrunnes i hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene, til å unngå dobbelt bruk av samme skattemessige underskudd og til å forhindre skatteomgåelse, samlet betraktet. Norsk lovgivning går imidlertid lengre enn det som er nødvendig for å ivareta disse tre hensyn. Nasjonal lovgivning må derfor tolkes på en måte som tar hensyn til endelig underskudd i datterselskaper i andre EØS-stater. I denne sammenheng bekrefter rettspraksis fra Den europeiske unions domstol («EU-domstolen») at nasjonal lovgivning er uforholdsmessig dersom muligheten til å fradragsføre underskudd i utenlandske datterselskaper i overskudd i et morselskap i en annen EØS-stat er fullstendig utelukket.⁵

23. Den ankende part baserer seg på EU-domstolens rettspraksis og gjør gjeldende at det ikke kan herske tvil om at situasjonen i den foreliggende sak vil omfattes av det som er kjent som «final loss exception» («endelig tap-unntaket»)⁶. Denne forståelse støttes av unntakets formål og kontekst og av det faktum at ordlyden ifølge fast rettspraksis er av største betydning ved fortolkning av EU-domstolens rettspraksis, særlig storkammerdommer.⁷ Den ankende part tilføyer at eventuelle tekniske forskjeller mellom den britiske ordning for underskuddsdekning og den relevante norske lovgivning ikke kan tillegges noen vekt i et EØS-rettslig perspektiv.⁸

24. Når det gjelder den nærmere fortolkning av «endelig tap-unntaket» i EU-domstolens rettspraksis, anfører den ankende part at situasjonen der et datterselskap med underskudd avviker sin virksomhet og selger eller avhender alle sine inntektsgivende eiendeler, ikke i utgangspunktet gjør det mulig for morselskapet å velge fritt fra ett år til det neste hvilke skatteregler som skal gjelde for underskuddene i dets datterselskap.⁹ Videre gjenspeiler handlingene til den ankende part og dens datterselskap reelle forretningsmessige

⁵ Det vises til dommen i *Kommisjonen mot Storbritannia*, C-172/13, EU:C:2015:50, avsnitt 26 og 27.

⁶ Det vises til dommen i *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, avsnitt 27, 32, 55 og 56. Det vises også til uttalelse fra generaladvokat Poiares Maduro i samme sak, EU:C:2005:201, avsnitt 16.

⁷ Det vises til dommen i *Makro Zelfbedieningsgroothandel m.fl.*, C-324/08, EU:C:2009:633, avsnitt 27.

⁸ Det vises til Kommisjonens melding av 19. desember 2006, *Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations*, COM(2006) 824.

⁹ Det vises til dommene i *A Oy*, C-123/11, EU:C:2013:84, avsnitt 41 til 45, 48 og 49, og *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over, avsnitt 37.

beslutninger og var følgelig ikke egnet til å undergrave den balanserte fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene. Den ankende part konkluderer med at en fullstendig nektelse av underskuddsdekning for et utenlandsk datterselskap i en situasjon som i den foreliggende sak, ikke er i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet. Den gjør gjeldende at svensk rettspraksis støtter denne konklusjon.

25. Når det gjelder ankemotpartens henvisning til dommen i *Oy AA*, anfører den ankende part at nevnte sak ikke er relevant for den foreliggende ettersom den ikke ga rom for å prøve «endelig tap-unntaket». Dette gjenspeiler det faktum at saken gjaldt finansielle overføringer og ikke skattemessig konsolidering av overskudd og underskudd i et konsern.¹⁰ Hva dette angår, gjør den ankende part gjeldende at EU-domstolen i *Oy AA* bare kunne ta stilling til spørsmål som var relevante for løsningen av saken for den nasjonale domstol.¹¹

26. Den ankende part anfører videre at det er en avgjørende forskjell mellom på den ene side å fradragsføre underskudd i et datterselskap som har avviklet virksomheten, solgt alle sine inntektsgivende eiendeler og er under likvidasjon, i overskuddet til selskapets utenlandske morselskap gjennom et konsernbidrag, og på den annen side en finansiell overføring fra et datterselskap med overskudd til morselskapet gjennom et konsernbidrag. Et morselskap vil nødvendigvis fortsette å eksistere i et konsern som opprettholder virksomheten, mens et datterselskap som har pådratt seg underskudd og er under likvidasjon, blir avviklet med endelig virkning og følgelig ikke vil ha noen mulighet til faktisk å kunne utnytte sine underskudd i fremtiden. Den ankende part konkluderer med at EU-domstolen i dommen i *Oy AA* ikke hadde til hensikt å fravike sin faste rettspraksis som beskrevet i *Marks & Spencer*.

27. Den ankende part anmoder EFTA-domstolen om å besvare det forelagte spørsmål, som omformulert av den ankende part, på følgende måte:

*EØS-avtalen artiklene 31 og 34 er ikke til hinder for at en EØS-stat kan ha konsernbidragsbestemmelser som generelt forhindrer at et innenlandsk morselskap kan trekke underskudd påløpt i en annen EØS-stat av et datterselskap etablert i samme EØS-stat, fra sitt skattbare overskudd – gjennom konsernbidrag – selv om de gir morselskapet fradragsrett for underskudd i et innenlandsk datterselskap. Det er imidlertid i strid med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 å hindre det innenlandske morselskap i å gjøre dette når det utenlandske datterselskap har uttømt de muligheter det har tilgjengelig i den EØS-stat hvor det er hjemmehørende, til å utnytte underskuddene i situasjonene omhandlet i avsnitt 55 og 56 i dommen i *Marks & Spencer (C-446/03)*.*

¹⁰ Det vises til dommen i *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, avsnitt 12, 13, 16 og 17.

¹¹ Det vises til dommen i *Corsica Ferries Italia*, C-18/93, EU:C:1994:195, avsnitt 14.

Ankemotparten

28. Ankemotparten gjør gjeldende at ved en nødvendighetsvurdering på grunnlag av EU-domstolens eksisterende rettspraksis av restriksjonen denne sak gjelder, bør resultatet avhenge av hvilken beskatningsmodell som er relevant. Når det gjelder konsernbidrag, har EU-domstolen fastslått at det ut fra hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet og hensynet til å motvirke skatteomgåelse er forholdsmessig å kreve at giveren og mottakeren skal være hjemmehørende i samme medlemsstat.¹²

29. Videre bestrider ikke ankemotparten at en konsernbidragsordning kan brukes med samme virkning som en ordning for underskuddsdekning. Ikke desto mindre har visse trekk ved konsernbidragsordninger, for eksempel det faktum at de ikke nødvendigvis er knyttet til underskudd og dermed ivaretar hensyn utover hensynet til fradrag for underskudd, ledet EU-domstolen til å se forholdsmessigheten ved slike ordninger som noe ulik forholdsmessigheten ved ordninger som er begrenset til fradrag for underskudd.¹³

30. Ankemotparten anfører at «endelig tap-unntaket», slik dette er fastsatt i EU-domstolens rettspraksis, er et nokså snevert unntak som er avgrenset av kumulative, strenge vilkår.¹⁴ I tillegg har EU-domstolen avstått fra å anvende dette unntak analogisk for endelig tap i tilknytning til skatteordninger som ikke gjelder fradrag for underskudd. I *Oy AA* ble det for eksempel sondret mellom den finske ordning for konsernbidrag og ordninger som gjelder fradrag for underskudd.¹⁵ Anvendelsen av «endelig tap-unntaket» er således blitt begrenset til tilfeller som gjelder britiske regler for underskuddsdekning og andre skatteregler som regulerer fradragsretten for underskudd.¹⁶

31. Ifølge ankemotparten er rettspraksis i EU-domstolen klar og konsekvent hva angår grenseoverskridende overføring av overskudd fra virksomhet på den aktuelle medlemsstats territorium, noe som viser at selskaper ikke har rett til fritt å velge hvor deres overskudd skal beskattes, siden en slik rett ville undergravid systemet for fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstater. Dommen i *Oy AA* viser videre at en konsernbidragsordning reiser tilsvarende problemstillinger som utbetaling av utbytte til aksjonærer.¹⁷

32. Når det gjelder spørsmålet om nødvendighet, gjør ankemotparten gjeldende at EU-domstolen i *Oy AA* la til grunn at det er forholdsmessig at lovgivning i en medlemsstat

¹² Det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 63 til 65.

¹³ Det vises til Kommisjonens melding av 19. desember 2006, som omtalt over, s. 7.

¹⁴ Det vises til dommen i *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 55.

¹⁵ Det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 57.

¹⁶ Det vises til dommene i *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over; K, C-322/11, EU:C:2013:716; A *Oy*, som omtalt over, og *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829.

¹⁷ Det vises til dommene i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 56 og 64; *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, avsnitt 59, og *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, avsnitt 46.

krever at selskapene må være skattepliktige i samme medlemsstat for at konsernbidrag skal være fradragsberettiget.¹⁸ Da EU-domstolen kom til denne konklusjon, skilte den mellom det omtvistede system og systemet i dommen i *Marks & Spencer*.¹⁹

33. Endelig bestrider ankemotparten den ankende parts forsøk på å differensiere foreliggende sak og dommen i *Oy AA* på faktisk grunnlag.

34. Ankemotparten anmoder EFTA-domstolen om å besvare det forelagte spørsmål på følgende måte:

EØS-avtalen artikkel 31 er ikke til hinder for at lovgivningen i en EØS-stat, slik som den lovgivning hovedsaken gjelder, kan gi en giver etablert i den aktuelle EØS-stat rett til å trekke et konsernbidrag fra sin skattebare inntekt bare dersom mottakeren er skattepliktig i samme EØS-stat.

Finlands regjering

35. Ifølge Finlands regjering er den relevante norske lovgivning i den foreliggende sak tilsvarende den finske lovgivning som ble behandlet i dommen i *Oy AA*. Rettslig og praktisk sett skiller et slikt skattesystem seg fra skattesystemet som ble behandlet i *Marks & Spencer*. Siden de relevante faktiske forhold i den foreliggende sak er de samme som i *Oy AA*, bør det forelagte spørsmål besvares på tilsvarende måte.

36. Finlands regjering anmoder EFTA-domstolen om å besvare det forelagte spørsmål på følgende måte:

EØS-avtalen artiklene 31 og 34 er ikke til hinder for nasjonale konsernbidragsregler, slik som reglene i den norske skattelov, hvor bidraget reduserer giverens skattemessige inntekt og inkluderes i mottakerens skattemessige inntekt bare på det vilkår at både giveren og mottakeren er skattepliktige i den aktuelle EØS-stat, uten hensyn til om mottakerens underskudd betraktes som endelig eller ikke.

Storbritannias regjering

37. Storbritannias regjering anfører at en restriksjon på etableringsfriheten i den foreliggende sak kan tillates siden ankemotparten ikke utøver noen beskatningsmyndighet over UAB.²⁰ Av denne grunn kan den ankende parts bidrag til UAB ikke objektivt

¹⁸ Det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 58 og 62 til 65.

¹⁹ Det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 57 og 58.

²⁰ Det vises til dommen i *Timac Agro Deutschland*, som omtalt over, avsnitt 63 og 64.

sammenlignes med bidrag ytt til et innenlandsk fast driftssted. Restriksjonen på etableringsfriheten er følgelig tillatt.

38. Selv om de faktiske forhold beskrevet i anmodningen om rådgivende uttalelse hadde vist til en objektivt sammenlignbar situasjon, ville enhver restriksjon på etableringsfriheten ifølge Storbritannias regjering likevel kunne forsvares av de grunner EU-domstolen har angitt i sin rettspraksis.²¹ Storbritannias regjering anfører dessuten at EU-domstolen hadde kompetanse til å omformulere det forelagte spørsmål i dommen i *Oy AA*, som omtalt over, og til å gi svar på spørsmålet i dets omformulerte form.²²

39. Endelig gjør Storbritannias regjering gjeldende at dersom EFTA-domstolen, i strid med regjeringens prinsipale anførsler, skulle komme til at det forelå en objektivt sammenlignbar situasjon som ville være uberettiget i fravær av mulighet for å dekke endelige tap, ville den nasjonale domstol måtte ta stilling til om UAB har et endelig tap som må inkluderes i den ankende parts skattegrunnlag. Den ville da måtte vurdere om UAB hadde et endelig tap på tidspunktet umiddelbart etter avslutningen av det siste regnskapsåret med virksomhet. Den ville ikke kunne trekke en slik konklusjon dersom UAB på det tidspunkt fortsatte å motta inntekter, uansett hvor små de måtte være.²³ I denne sammenheng bemerker Storbritannias regjering at konsernbidraget til UAB ifølge den anmodende domstol ikke ble brukt i sin helhet til å innfri gjeld.

40. Storbritannias regjering anmoder EFTA-domstolen om å besvare det forelagte spørsmål på følgende måte:

EØS-avtalen artiklene 31 og 34 er ikke til hinder for at lovgivningen i en EØS-stat, slik som den lovgivning hovedsaken gjelder, kan gi et konsernselskap som er hjemmehørende i den aktuelle EØS-stat, rett til å trekke et konsernbidrag fra sin skattbare inntekt bare dersom det mottakende konsernselskap er skattepliktig i samme EØS-stat. EØS-avtalen artiklene 31 og 34 krever heller ikke at slike regler må tillate et unntak i tilfeller der mottakeren av bidraget er skattepliktig i en annen medlemsstat og har lidd et endelig tap.

ESA

41. ESA gjør gjeldende at nasjonale regler, slik som de relevante bestemmelser i den norske skattelov, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artiklene 31 og 34 som kan begrunnes i hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom. Anvendelsen av disse regler i hovedsaken synes videre å være

²¹ Det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 17, 19 og 63.

²² Det vises til dommen i *Placanica m.fl.*, C-338/04, C-359/04 og C-360/04, EU:C:2007:133, avsnitt 36.

²³ Det vises til dommen i *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over, avsnitt 31 til 37.

forholdsmessig ettersom de aktuelle tap ikke oppfyller kriteriene for å anses som endelige etter relevant rettspraksis.

42. Ifølge ESA bør utgangspunktet for EFTA-domstolens analyse være det veletablerte prinsipp at en EØS-stat må ta hensyn til et underskudd fra virksomhet i utlandet bare dersom den også beskatter denne virksomhet.²⁴ Dette er en sak som går rett til kjernen i EØS-statenes utøvelse av territoriell beskatningsmyndighet.²⁵ «Endelig tap-unntaket» er dermed vanskelig å forene med selve grunnlaget for direkte beskatning i EØS-retten. ESA anfører videre at fraværet av et slikt unntak i EØS-retten ikke nødvendigvis vil undergrave prinsippet om ensartethet, i og med at dette unntak i praksis har et svært begrenset virkeområde i EU-retten.

43. ESA anfører at selv om de norske bestemmelser som den foreliggende sak gjelder, i prinsippet er identiske med de finske bestemmelser som var oppe i *Oy AA*, er de faktiske forhold i de to sakene forskjellige siden sistnevnte sak ikke reiste spørsmålet om behandlingen av endelige tap. Spørsmålet EFTA-domstolen må ta stilling til, er dermed om den norske lovgivning er forholdsmessig i lys av målet som forfølges, i en situasjon der det utenlandske datterselskap har pådratt seg underskudd av en slik art som dem den foreliggende sak gjelder.

44. Når det gjelder EU-domstolens rettspraksis vedrørende endelig tap i forbindelse med direkte beskatning, gjør ESA gjeldende at begrunnelsen for «endelig tap-unntaket» er at skattyteren under slike omstendigheter ikke lenger har et valg med hensyn til overføringen av underskudd. Nyere rettspraksis fra EU-domstolen har imidlertid fratatt «endelig tap-unntaket» mye av dets praktiske virkeområde.²⁶ Det følger imidlertid av rettspraksis at for å overholde forholdsmessighetsprinsippet må en EØS-stat hvis lovgivning tillater fradragsføring av tap gjennom konsernbidrag mellom to innenlandske enheter i samme konsern, også gi et skattepliktig selskap mulighet til å godtgjøre at dets utenlandske datterselskaps tap er endelige.²⁷

²⁴ Det vises til dommene i *K*, som omtalt over, avsnitt 55 og 64 til 71; *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 45; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, avsnitt 31; *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, avsnitt 28; *A Oy*, som omtalt over, avsnitt 42; *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, avsnitt 32, og den rettspraksis som det vises til der, og *National Grid Indus*, som omtalt over, avsnitt 58.

²⁵ Det vises til dommen i *Schulz-Delzers og Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, avsnitt 42, og den rettspraksis som det vises til der.

²⁶ Det vises til dommene i *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over, avsnitt 36 og 37 og *Timac Agro Deutschland*, som omtalt over, avsnitt 55.

²⁷ Det vises til Kommisjonens melding av 19. desember 2006, som omtalt over, s. 7.

45. I den foreliggende sak anfører ESA at de aktuelle tap imidlertid ikke oppfyller kriteriene for å anses som endelige etter relevant rettspraksis, selv om dette er noe den anmodende domstol må ta stilling til.²⁸

46. Endelig gjør ESA gjeldende at det følger av fast rettspraksis at det står EØS-statene fritt å innføre eller opprettholde regler som spesifikt har til formål å utelukke oppnåelsen av en skattemessig fordel gjennom rent kunstige ordninger hvis formål er å omgå eller unndra seg nasjonal skattelovgivning.²⁹

47. ESA anmoder EFTA-domstolen om å besvare det forelagte spørsmål på følgende måte:

Nasjonale konsernbidragsregler, slik som reglene i den norske skattelov, hvor bidraget reduserer giverens skattemessige inntekt og inkluderes i mottakerens skattemessige inntekt, og hvor det stilles som vilkår at både giveren og mottakeren er skattepliktige i den aktuelle EØS-stat, utgjør en restriksjon på etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkelene 31 og 34 som kan begrunnes i hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom. Under de omstendigheter saken for den nasjonale domstol gjelder, synes anvendelsen av disse regler å være forholdsmessig siden de aktuelle tap ikke oppfyller kriteriene for å anses som «endelige» i henhold til relevant rettspraksis, selv om dette er noe den nasjonale domstol må ta stilling til.

Kommisjonen

48. I likhet med ESA anfører Kommisjonen at selv om de relevante norske regler i det alt vesentlige er identiske med bestemmelsene i finsk lovgivning som ble behandlet i dommen i *Oy AA*, trengte ikke EU-domstolen i nevnte sak å vurdere spørsmålet om endelig tap.³⁰

49. Slik Kommisjonen ser det, må forholdsmessighetsanalysen i den foreliggende sak fokusere spesifikt på spørsmålet om det aktuelle tiltak, i et tilfelle der endelige tap er involvert, faktisk er strengt nødvendig for å oppnå målet om å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet. I denne sammenheng er begrunnelsen i dommen i *Marks & Spencer* like relevant for en ordning med konsernbidrag som for en enkel ordning for overføring av underskudd.³¹ Det betyr ikke at det i alle tilfelle bør innrømmes dekning for et endelig tap. I stedet må det foretas en generell undersøkelse av omstendighetene rundt

²⁸ Det vises til dommene i *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over, avsnitt 33, 36 og 37 og *K*, som omtalt over, avsnitt 77. Det vises også til uttalelse fra generaladvokat Kokott i *Kommisjonen mot Storbritannia*, C-172/13, EU:C:2014:2321, avsnitt 39.

²⁹ Det vises til dommen i *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 57, og den rettspraksis som det vises til der.

³⁰ Det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 56 og 64.

³¹ Det vises til dommen i *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 55.

ervert av datterselskapet og av hvordan underskuddene i datterselskapet oppsto. Det er også nødvendig å foreta en meget grundig undersøkelse av eventuell skatteomgåelse og manipulasjon.

50. Kommisjonen konkluderer med at EØS-avtalen artikkel 31 ikke bør fortolkes på en måte som åpner døren for «loss-trafficking», der selskaper med underskudd ervert utelukkende for det formål å bruke selskapets samlede underskudd til å redusere erverters overskudd.³² I denne sammenheng skiller Kommisjonen mellom en situasjon der et selskap etablerer et foretak i en annen EØS-stat for å utøve virksomhet der, og en situasjon der et selskap ervert et utenlandsk selskap som går med underskudd, for deretter å likvidere det. Det er bare førstnevnte situasjon som bør omfattes av vernet etter EØS-avtalen artikkel 31. Kommisjonen gjør også gjeldende at et selskap som ervert et utenlandsk datterselskap, normalt ikke bør ha rett til dekning av underskudd som datterselskapet har pådratt seg før det ble kjøpt opp, siden eksistensen av underskuddene vil være gjenspeilet i kjøpesummen som ble betalt for datterselskapet.

51. Kommisjonen anmoder EFTA-domstolen om å besvare det forelagte spørsmål på følgende måte:

EØS-avtalen artiklene 31 og 34 er ikke generelt til hinder for at nasjonale konsernbidragsregler (hvor bidraget reduserer giverens skattemessige inntekt og inkluderes i mottakerens skattemessige inntekt uavhengig av om mottakeren har skattemessig underskudd eller overskudd) kan stille som vilkår at både giveren og mottakeren er skattepliktige i den aktuelle EØS-stat. Dette vilkår kan imidlertid ikke anvendes når det ikke er strengt nødvendig for å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet eller motvirke skatteomgåelse.

Páll Hreinsson
Saksforberedende
dommer

³² Det vises til dommen i *A Oy*, som omtalt over, avsnitt 45 og 48.