



EFTA-DOMSTOLENS DOM

13. mai 2024*

(Etableringsfrihet – EØS-avtalen artiklene 31 og 34 – Balansert fordeling av beskatningsmyndighet – Begrepet «endelig tap» – Fradrag for underskudd i utenlandsk datterselskap – Selv minimale inntekter)

I sak E-7/23,

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

ExxonMobil Holding Norway AS

og

Staten v/Skatteetaten,

om tolkningen av artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde med hensyn til om ExxonMobil Holding Norway AS har anledning til å kreve fradrag i skattepliktig inntekt for underskudd i et datterselskap etablert i en annen EØS-stat, avsier

DOMSTOLEN,

sammensatt av: Páll Hreinsson, president (saksforberedende dommer), Bernd Hammermann, dommer, og Ola Mestad, ad hoc-dommer,

justissekretær: Ólafur Jóhannes Einarsson,

etter å ha tatt i betraktning de skriftlige innleggene inngitt på vegne av:

* Språket i anmodningen om rådgivende uttalelse: norsk. Engelske oversettelser av nasjonale bestemmelser er uoffisielle og er basert på oversettelsene i sakens dokumenter.

- ExxonMobil Holding Norway AS («EMHN»), representert ved Hugo P. Matre, advokat,
- den norske stat, representert ved Ida Thue, som partsrepresentant,
- Tysklands regjering, representert ved Johannes Möller og Ralf Kanitz, som partsrepresentanter,
- EFTAs overvåkingsorgan («ESA»), representert ved Claire Simpson, Kyrre Isaksen, Hildur Hjörvar og Melpo-Menie Joséphidès, som partsrepresentanter, og
- Europakommisjonen («Kommisjonen»), representert ved Wim Roels og Paulina Carlin, som partsrepresentanter,

med henvisning til rettsmøterapporten,

og etter å ha hørt de muntlige innleggene fra EMHN, representert ved Hugo P. Matre; den norske stat, representert ved Ida Thue; den tyske regjering, representert ved Johannes Möller og Ralf Kanitz; ESA, representert ved Claire Simpson, Kyrre Isaksen og Hildur Hjörvar; og Kommisjonen, representert ved Wim Roels og Paulina Carlin, i rettsmøtet 18. januar 2024,

slik

Dom

I Rettslig bakgrunn

EØS-rett

- 1 Artikkel 31 nr. 1 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde («EØS-avtalen» eller «EØS») 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.

2 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

3 Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 («skatteloven») regulerer blant annet beskatningen av selskaper. Ettersom saken gjelder inntektsåret 2012, er det skatteloven slik den lød i 2012 som er relevant.

4 Skatteloven § 10-2, med overskriften «Fradrag for konsernbidrag», lød i 2012:

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

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

5 Skatteloven § 10-3, med overskriften «Skatteplikt for mottatt konsernbidrag», lød i 2012:

(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.

6 Skatteloven § 10-4, med overskriften «Vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag», lød i 2012:

(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 Skatteloven § 10-5, med overskriften «Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap», trådte i kraft fra regnskapsåret 2021 og lyder:

(1) Et morselskap kan kreve fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap når morselskapet dokumenterer at vilkårene i denne paragrafen er oppfylt, og konsernbidraget i tillegg oppfyller vilkårene for fradrag i § 10-2.

(2) Datterselskapet må

a. tilsvare selskap mv. som omfattes av § 10-1 første ledd, og

b. være hjemmehørende, reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat.

(3) *Morselskapet må ved utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for, eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Fradrag for konsernbidrag gis ikke dersom morselskapet eier datterselskapet gjennom selskap som er hjemmehørende i en annen utenlandsk stat enn datterselskapet.*

(4) *Konsernbidraget må dekke et endelig underskudd hos datterselskapet. Et underskudd anses endelig når følgende vilkår er oppfylt:*

a. Det er ikke, har ikke vært, og kan ikke bli mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for underskuddet i den staten datterselskapet er hjemmehørende

b. Grunnen til at underskuddet ikke kan fradras av datterselskapet, er en annen enn at det mangler en rettslig mulighet til dette, eller at muligheten til å fradra underskuddet er tidsmessig begrenset.

c. Virksomheten i datterselskapet er opphørt, og det er satt i gang en prosess for å likvidere datterselskapet umiddelbart etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

d. Datterselskapet er likvidert innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

Vurderingen i bokstav a og b skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Muligheten til å utnytte underskuddet skal vurderes fra det tidspunktet underskuddet oppstod.

(5) *Fradraget kan ikke overstige det laveste beløpet av underskuddet beregnet etter henholdsvis norske skatteregler og skattereglene i datterselskapets hjemstat. Beregningen skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Underskudd oppstått etter dette tidspunktet, regnes ikke med. Ved beregningen skal det ses bort fra underskudd, herunder latent tap, som er oppstått før eiervilkårene i tredje ledd ble oppfylt.*

(6) *Det endelige underskuddet reduseres når det i løpet av de siste fem inntektsårene medregnet det inntektsåret konsernbidraget ytes for, har skjedd følgende overføringer mellom datterselskapet og selskap mv. som det er i interessefelleskap med:*

a. Datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse med latent gevinst, og den latente gevinsten er ikke skattlagt hos datterselskapet. Det endelige

underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet.

b. Datterselskapet har blitt tilført eiendel eller forpliktelse med latent tap, og det latente tapet er fradratt hos datterselskapet innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet.

c. Datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse og fått fradrag i forbindelse med overføringen innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende det fradragsførte beløpet.

(7) Fradraget gis med virkning for det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

(8) Oppstår det netto skattepliktig inntekt i datterselskapet etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, skal denne inntektsføres hos morselskapet i det inntektsåret inntekten oppstod. Tilsvarende inntektsføring skal skje dersom det etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for er foretatt overføring som nevnt i sjetten ledd. Ved beregningen av netto skattepliktig inntekt etter første punktum skal det ses bort fra det mottatte konsernbidraget. Inntektsføringen etter dette leddet skal ikke overstige fradraget for konsernbidrag.

(9) Retten til fradrag faller bort dersom datterselskapet ikke er likvidert innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Dette gjelder likevel ikke dersom offentligrettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lengre tid, og likvidasjonen gjennomføres uten unødig opphold. Bortfall etter dette leddet skjer ved endring av skattefastsettingen for det inntektsåret morselskapet fikk fradrag for konsernbidraget.

(10) Dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten som medfører at hele eller deler av underskuddet ikke kan anses som endelig, skal fradraget for konsernbidrag reduseres tilsvarende.

II Faktum og saksgang

- 8 EMHN er et holdingselskap for ExxonMobil-konsernets norske virksomhet, som også inkluderer datterselskapene ExxonMobil Nordic AS og Esso Norge AS, samt konsernselskapene ExxonMobil Exploration and Production Norway AS og ExxonMobil Production Norway Inc. med flere. Alle selskapene er indirekte eid av ExxonMobil Corporation i USA (konsernspissen i ExxonMobil-konsernet), som driver verdensomspennende olje- og energivirksomhet. Per 31. desember 2012 eide EMHN 100

% av aksjene i ExxonMobil Danmark ApS («EMD»), selskapet som det aktuelle konsernbidraget ble overført til.

- 9 EMD ble etablert som et dansk aksjeselskap (anpartsselskab) den 24. juli 1964. Virksomheten besto av salg av importerte kjemikalier og smøreolje til det danske markedet. Opprinnelig drev selskapet også med drift av bensinstasjoner og raffinering av oljeprodukter. Rundt år 2000 bygget EMD i tillegg opp en betydelig holdingvirksomhet, inkludert finansiell lånevirkosomhet til andre selskaper i ExxonMobil-konsernet. Som ledd i den omfattende holding- og finansielle lånevirkosomheten opparbeidet EMD et betydelig underskudd. Ved utløpet av 2011 hadde EMD et fremførbart underskudd på DKK 2 071 155 306.
- 10 Over årene ble det gjennomført omfattende omstruktureringer i ExxonMobil-konsernet. I tillegg ble den kommersielle virksomhet overført til en SalesCo-modell, som innebar at salg av smøremidler og sentraliserte støttefunksjoner ble lagt under ett selskap, Belgian ExxonMobil Petroleum and Chemical BVBA («EMPC»). Kontrakter og annen tilhørende virksomhet i Danmark ble overdratt til EMPC ved avtale av 24. februar 2005. Etter dette tidspunkt foresto EMD hovedsakelig markedsførings- og salgssupport for EMPC overfor danske kunder, i tillegg til enkelte støttefunksjoner knyttet til markedsanalyser og teknisk informasjon. EMD foresto ikke lenger direkte salg.
- 11 Som ledd i nedskaleringen ble eiendommer som hadde tilhørt EMD solgt og fraflyttet. Omorganiseringen medførte at den nordiske virksomheten som samlet smøreoljevirkosomheten, ble lagt under EMHN. Styret i EMHN besluttet å etablere et nytt datterselskap, ExxonMobil Nordic AS («EMN»), som skulle koordinere ExxonMobils smøreoljeaktiviteter i hele Norden, herunder forestå de resterende aktivitetene som EMD tidligere hadde utført. Også støttefunksjonene, som var lagt til EMD, ble overført til EMN.
- 12 Beslutningen om å avvikle EMD ble fattet av styret i EMHN 19. desember 2012, og samme dag ble EMD informert om restruktureringsplanen som innebar opprettelsen av EMN, inkludert overføringen av EMDs aktiviteter til EMN, og tilhørende avvikling av EMD. Samme dato foreslo styret i EMHN å yte et konsernbidrag på NOK 900 000 000 til delvis dekning av underskuddet i EMD. Forslaget ble vedtatt på ekstraordinær generalforsamling i EMHN samme dag. Styret i EMD ble informert om det vedtatte konsernbidraget samme dag, og besluttet å akseptere og inkludere beløpet som skattbar inntekt for 2012. Årsoppgjøret for 2012 fra danske skattemyndigheter viser at konsernbidraget inngår i EMDs skattbare inntekt på DKK 915 423 543. Inntekten er anvendt mot underskudd fra tidligere år og reduserte dermed selskapets underskudd fra DKK 2 071 155 306 ved utgangen av 2011 til DKK 1 155 731 763 ved utgangen av 2012.
- 13 En begrenset del av EMDs virksomhet ble videreført i første kvartal 2013. Den 22. mars 2013 ble det inngått salgavtale mellom EMD og EMN. Total salgssum utgjorde EUR 427 514. Innen utgangen av første kvartal 2013 var alle serviceavtaler overført til EMN i

tråd med salgavtalen. Den 1. april 2013 sendte EMD ut informasjon om avviklingen av EMD og den medfølgende overføringen av virksomheten til EMN til alle kontraktsparter, leverandører og den nordiske smøreoljevirksomheten.

- 14 Den 5. april 2013 sendte EMD brev til Skattecenteret Fredensborg, Danmark, for å informere om innmatsoverføringen. Det ble samtidig sendt rapport til Skatteetaten i Danmark vedrørende merverdiavgiftsunntak. Ved ekstraordinær generalforsamling 21. mai 2013 ble det formelt vedtatt i EMDs organer at selskapet skulle avvikles, og selskapet endret navn til ExxonMobil Danmark Aps likvidation. Ved ekstraordinær generalforsamling 11. desember 2013 ble likvidasjonen konstatert gjennomført, og selskapet var endelig oppløst. Samme dato ble selskapet avregistrert hos Erhvervsstyrelsen.
- 15 EMHN innga selvangivelse 27. juni 2013. Konsernbidraget ble fradragsført og selskapets alminnelige inntekt for inntektsåret 2012 ble oppgitt til NOK 299 706 834. Ved brev 25. februar 2014 mottok EMHN varsel fra det norske skattekontoret om at EMHNs ligning for inntektsåret 2012 ble vurdert endret. EMHN sendte svar på Skattekontorets varsel om vedtak 31. mars 2014. Skattekontoret etterlyste ytterligere informasjon og dokumentasjon i brev 12. mai 2014, som EMHN besvarte 20. juni 2014.
- 16 Den 18. desember 2014 traff skattekontoret vedtak om endring av EMHNs ligning for inntektsåret 2012, og det er dette vedtaket Borgarting lagmannsrett skal vurdere lovligheten/gyldigheten av. I vedtaket avslås fradraget for konsernbidraget ytet til EMD, med den konsekvens at den alminnelige inntekt for 2012 økte fra NOK 299 706 834 til NOK 1 199 706 834. Den prinsipale begrunnelsen for avslaget var at det ikke var adgang til å tilkjenne konsernbidrag når EMD var hjemmehørende i Danmark. Den subsidiære avslagsgrunnen var at det uansett ikke forelå et «endelig tap», jf. unntaket oppstilt i Marks & Spencer-dommen (sak C-446/03).
- 17 På denne bakgrunn besluttet Borgarting lagmannsrett å fremsette en anmodning til EFTA-domstolen. Anmodningen var datert 20. juni 2023 og ble registrert ved EFTA-domstolen 27. juni 2023. Borgarting lagmannsrett har forelagt EFTA-domstolen følgende spørsmål:
 1. *Utelukker eksistensen av inntekter i datterselskapet, selv minimale, i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, anvendelsen av «endelig tap»-unntaket oppstilt i EFTA-domstolens dom E-15/16 Yara og rettspraksis som det der vises til, eller må det konkret vurderes om datterselskapets fortsatte inntekter faktisk kommer til å redusere dets underskudd, eventuelt den delen av underskuddet som det kreves fradrag for?*
 2. *Hvis svaret på spørsmål 1a er at det kreves en konkret vurdering av datterselskapets fortsatte inntekter, bes EFTA-domstolen om å angi hvor sannsynlig det må være at inntektene faktisk kommer til å redusere underskuddet, om reduksjonens størrelse er av betydning, samt hvilke momenter som særlig vil være av relevans ved*

vurderingen.

3. *Er det forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 og 34 å kreve at anvendelsen av «endelig tap»-unntaket forutsetter at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for?*

18 Det vises til rettsmøterapporten for en mer utførlig redegjørelse for den rettslige bakgrunnen, de faktiske forholdene, saksgangen og forslagene til svar som er inngitt til EFTA-domstolen. Partenes argumenter vil i det følgende bare bli nevnt eller drøftet så langt det er nødvendig for EFTA-domstolens begrunnelse.

III EFTA-domstolens svar

Spørsmål 1

19 Ved spørsmål 1 spør den anmodende domstolen i hovedsak om eksistensen av selv minimale inntekter i datterselskapet i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, utelukker anvendelsen av «endelig tap»-unntaket oppstilt i EFTA-domstolens dom i sak E-15/16 *Yara*, dom 13. september 2017, eller om det må foretas en konkret vurdering av om datterselskapets fortsatte inntekter faktisk kommer til å redusere dets underskudd, eventuelt den delen av underskuddet som det kreves fradrag for. Det vil si om «minimale inntekter» kun er utslagsgivende dersom det kan gi en pekepinn på i hvilken utstrekning det er mulig å oppnå en inntekt i selskapet, eller om eksistensen av en minimal inntekt i seg selv er utslagsgivende og utelukker anvendelsen av unntaket.

20 Innledningsvis minner EFTA-domstolen om at den i sak E-15/16 *Yara*, sitert over, avsnitt 45 til 49, la til grunn at en restriksjon på etableringsfriheten som begrenser et selskaps rett til å fradragsføre underskudd i et utenlandsk datterselskap, samtidig som underskudd i et innenlandsk datterselskap er fradragsberettiget, er begrunnet i behovet for å ivareta en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene og for å unngå risiko for dobbelt bruk av underskudd og for skatteomgåelse (jf. også dommene av 19. juni 2019 i *Memira Holding*, C-607/17, EU:C:2019:510, avsnitt 20 og rettspraksis som det vises til der, og av 19. juni 2019 i *Holmen*, C-608/17, EU:C:2019:511, avsnitt 18 og rettspraksis som det vises til der).

21 I *Yara*, sitert over, avsnitt 40 til 42, viste EFTA-domstolen til avsnitt 55 i EU-domstolens dom av 13. desember 2005 i *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, hvor det ble fastslått at selv om denne begrensningen i prinsippet er berettiget, vil det være uforholdsmessig om morselskapets etableringsstat skulle kunne utelukke muligheten for morselskapet til å få fradrag i skatten for underskudd i et utenlandsk datterselskap som er klassifisert som endelig tap. EFTA-domstolen la videre til grunn at ved vurderingen av om et underskudd i denne sammenhengen skal anses som endelig, er det to vilkår som må være oppfylt. For det første må det utenlandske datterselskapet ha uttømt de mulighetene det har

tilgjengelig i den staten hvor det er hjemmehørende til å kreve fradrag for underskudd i regnskapsperioden og også tidligere regnskapsperioder, om nødvendig ved å overføre disse underskuddene til tredjemann, eller ved å føre underskuddene til fradrag i datterselskaps overskudd fra tidligere perioder. For det andre må det ikke foreligge noen mulighet for det utenlandske datterselskapet til at dets underskudd i den staten hvor det er hjemmehørende, kan utnyttes for fremtidige perioder enten av datterselskapet selv eller av tredjemann, særlig i en situasjon hvor datterselskapet har blitt solgt til samme tredjemann.

- 22 Når det gjelder vilkåret om at underskuddet må være endelig, følger det av rettspraksis at underskudd som er oppstått i et utenlandsk datterselskap, blir endelig når det utenlandske datterselskapet for det første har uttømt alle muligheter det har tilgjengelig etter lovgivningen i den EØS-staten hvor det er hjemmehørende, til å kreve fradrag for underskuddet, og for det andre ikke lenger har inntekt i den EØS-staten hvor det er hjemmehørende, slik at det ikke lenger foreligger noen mulighet for at underskuddet blir tatt hensyn til i denne EØS-staten (jf. dommen i *Bevola og Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, avsnitt 64).
- 23 Som ESA har anført, er det fortsatt mulig, så lenge datterselskapet fortsetter å ha inntekter, uansett hvor små de måtte være, at underskudd på en eller annen måte kan bli tatt hensyn til i fremtidige inntektsår i den staten hvor datterselskapet er hjemmehørende. Under slike omstendigheter vil underskuddet ikke være endelig, og EØS-statene er ikke forpliktet til å innrømme fradrag.
- 24 I denne sammenhengen peker EFTA-domstolen på at selv opphør av virksomhet eller likvidasjon ikke i seg selv er tilstrekkelig til å oppfylle vilkårene for «endelig tap»-unntaket så lenge en viss inntekt fortsatt genereres, for eksempel gjennom en minimal inntekt eller likvidasjon av selskapets eiendeler (jf. dommen av 21. februar 2013 i *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, avsnitt 51 til 54, og generaladvokat Kokotts uttalelse av 23. oktober 2014 i *Kommisjonen mot Storbritannia*, C-172/13, EU:C:2014:2321, avsnitt 40).
- 25 Underskudd hos et utenlandsk datterselskap kan bare anses som endelig dersom datterselskapet ikke lenger har noen inntekter i den EØS-staten hvor det er hjemmehørende. Så lenge dette datterselskapet fortsetter å ha selv minimale inntekter, er det en mulighet for at underskudd som oppstår, fortsatt kan bli ført til fradrag mot fremtidig overskudd opparbeidet i den EØS-staten hvor det er hjemmehørende (jf. dommene av 3. februar 2015, *Kommisjonen mot Storbritannia*, C-172/13, EU:C:2015:50, avsnitt 36, og rettspraksis som det vises til der, og av 12. juni 2018, *Bevola og Jens W. Trock*, C-650/16, sitert over, avsnitt 63 og rettspraksis som det vises til der). Følgelig, som EFTA-domstolen påpekte i *Yara*, utelukker eksistensen av selv minimale inntekter i seg selv anvendelsen av «endelig tap»-unntaket (se dommen i sak E-15/16 *Yara*, sitert over, avsnitt 40 til 42 og rettspraksis som det vises til der).

- 26 Følgelig er anvendelsen av «endelig tap»-unntaket som definert i avsnitt 55 i dommen i *Marks & Spencer*, som stadfestet i *Yara*, utelukket når et datterselskap har selv minimale inntekter i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for.
- 27 Endelig påpeker EFTA-domstolen for fullstendighets skyld at selv om det er fastslått at datterselskapet ikke lenger har noen inntekter i den EØS-staten hvor det er hjemmehørende, vil underskuddet ikke anses som endelig så lenge det er mulig å utnytte underskuddet økonomisk ved å overføre det til en tredjepart. En tredjepart kan for skatteformål ta hensyn til datterselskapets underskudd i den staten hvor sistnevnte er etablert, for eksempel etter salg av dette datterselskapet til en pris som tar hensyn til den skattefordelen som de fradragsberettigede underskuddene utgjør. Morselskapet må være i stand til å vise at en slik mulighet er utelukket (jf. dommene i *Memira Holding*, C-607/17, sitert over, avsnitt 22 til 28 og rettspraksis som det vises til der, og *Holmen*, C-608/17, sitert over, avsnitt 34 til 40 og rettspraksis som det vises til der).
- 28 EMHN opplyste i rettsmøtet at EMD hadde uttømt mulighetene for å ta hensyn til underskuddet, og at det ikke foreligger noen mulighet for at underskuddet kan bli tatt hensyn til i den EØS-staten hvor datterselskapet er hjemmehørende. Den norske stat påpekte imidlertid at EMHN i 2012 hadde besluttet at EMN skulle forestå de aktivitetene som EMD tidligere hadde utført. I denne sammenhengen anfører den norske stat at EMN etter denne overføringen fortsatte, og fortsetter, å drive virksomheten i Danmark gjennom en dansk filial, som fortsatt genererer inntekter for dette selskapet.
- 29 EFTA-domstolen påpeker at det er fast praksis at underskudd som er oppstått i et utenlandsk datterselskap ikke kan anses som endelig som beskrevet i avsnitt 55 i *Marks & Spencer*, dersom det er lovgivningen i den EØS-staten hvor datterselskapet er hjemmehørende som utelukker overføring av underskudd til en tredjepart. I en slik situasjon kan den EØS-staten hvor morselskapet er hjemmehørende, nekte overføring av konsernbidrag over landegrensene uten at dette medfører overtredelse av EØS-avtalen artikkel 31 (jf. dommen i *Kommisjonen mot Storbritannia*, C-172/13, sitert over, avsnitt 33 og 39 og rettspraksis som det vises til der, og generaladvokat Kokotts uttalelse av 10. januar 2019 i *Memira Holding*, C-607/17, EU:C:2019:8, avsnitt 55 og 56 og rettspraksis som det vises til der).
- 30 I denne sammenhengen påpeker EFTA-domstolen at underskudd som ikke kan utnyttes på grunn av lovmessige restriksjoner, for eksempel dersom de ikke kan overføres til en tredjepart), etter fast rettspraksis ikke er ment å utgjøre endelige underskudd. Bare underskudd som det etter loven ville være mulig å utnytte, men som i fremtiden i praksis ikke kan utnyttes, kan anses som endelige tap (jf. dommen i *Memira Holding*, C-607/17, sitert over, avsnitt 26 til 27 og rettspraksis som det vises til der).
- 31 Den manglende muligheten til å utnytte et slikt underskudd må i en slik situasjon tilskrives konkrete nasjonale restriksjoner i loven i den staten hvor datterselskapet er

hjemmehørende. EØS-staten hvor morselskapet er hjemmehørende kan ikke være forpliktet til å bære de negative konsekvensene som følger av slik lovgivning (jf. dommen av 7. november 2013, *K*, C-322/11, EU:C: 2013:716, avsnitt 78 til 79 og rettspraksis som det vises til der, og generaladvokat Collins' uttalelse i *W (Deductibility of final losses of a non-resident permanent establishment)*, C-538/20, EU:C:2022:184, avsnitt 75).

- 32 Underskudd som ikke kan fremføres på grunn av lovmessige restriksjoner i den EØS-staten hvor datterselskapet er hjemmehørende, utgjør følgelig ikke endelige tap i henhold til unntaket i avsnitt 55 i *Marks & Spencer*.
- 33 Det er opp til den nasjonale domstol å vurdere, på grunnlag av kriteriene nevnt over og de faktiske forhold i saken den har til behandling, om morselskapet faktisk har godtgjort at datterselskapet ikke hadde noen mulighet til å utnytte eksisterende underskudd.
- 34 I lys av det ovenstående må svaret på det første spørsmålet bli at det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 å forutsette at eksistensen av selv minimale inntekter i datterselskapet i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, utelukker anvendelsen av unntaket for «endelig tap» oppstilt i EFTA-domstolens dom i sak E-15/16 *Yara*.
- 35 I lys av svaret på det første spørsmålet er det følgelig ikke nødvendig å besvare det andre spørsmålet.

Spørsmål 3

- 36 Ved spørsmål 3 spør den anmodende domstol om etableringsfriheten er til hinder for et krav, som en forutsetning for anvendelsen av «endelig tap»-unntaket, om at likvidasjonsprosessen for det utenlandske konsernselskapet som går med underskudd, må være formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.
- 37 Som angitt i det over, er det fast rettspraksis at underskudd i et utenlandsk datterselskap bare kan anses som endelig dersom datterselskapet ikke lenger har noen inntekter i den EØS-staten hvor det er hjemmehørende. Videre vil underskudd ikke anses som endelig før likvidasjonen av datterselskapet er fullført, så lenge det er mulig å utnytte underskuddet økonomisk ved å overføre det til tredjemann.
- 38 EFTA-domstolen peker på at det er mulig å vise at underskudd oppstått i et utenlandsk datterselskap kan anses som endelig, som beskrevet i avsnitt 55 i dommen i *Marks & Spencer*, dersom virksomheten i datterselskapet opphørte umiddelbart etter avslutningen av det regnskapsåret hvor underskuddene oppsto, og det solgte eller avhendet alle sine inntektsgivende eiendeler (jf. dommen i *Kommisjonen mot Storbritannia*, C-172/13, sitert over, avsnitt 37).

- 39 I lys av det ovenstående er det forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 for en EØS-stat å kreve som bevis for at et underskudd er endelig, at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.

IV Kostnader

- 40 Ettersom foreleggelsen for EFTA-domstolen utgjør ledd i behandlingen av saken som står for den nasjonale domstol, ligger det til den domstolen å ta en eventuell avgjørelse om saksomkostninger for partene. Omkostninger som er påløpt i forbindelse med inngivelse av innlegg for EFTA-domstolen, annet enn partenes omkostninger, kan ikke kreves dekket.

På dette grunnlag avgir

EFTA-DOMSTOLEN

som svar på spørsmålene forelagt den av Borgarting lagmannsrett, følgende rådgivende uttalelse:

- 1. Det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 å forutsette at eksistensen av selv minimale inntekter i et utenlandsk datterselskap i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, utelukker anvendelsen av unntaket for «endelig tap» oppstilt i EFTA-domstolens dom i sak E-15/16 *Yara*.**
- 2. Det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 for en EØS-stat å kreve som bevis for at et underskudd er endelig, at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.**

Páll Hreinsson

Bernd Hammermann

Ola Mestad

Avsagt i åpen rett i Luxembourg, 13. mai 2024.

Ólafur Jóhannes Einarsson
Justissekretær

Páll Hreinsson
President