ORIGINAL

Registered at the EFTA Court under N° E-7/23-1
27 day of JUN 23

BORGARTING LAGMANNSRETT

Dok 23

EFTA Court
1, rue du Fort Thüngen
L-1499 Luxembourg
Luxembourg

Anmodning om rådgivende uttalelse i sak nr. 23-036407ASD-BORG/01, sivil sak, anke over dom:
Exxonmobil Holding Norway AS - staten v/Skatteetaten

1. Innledning

Borgarting lagmannsrett anmoder med dette om en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen i sak 23-036407ASD-BORG/01, jf. den norske domstolloven § 51 a, jf. ODA artikkel 34.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak 18. desember 2014. Spørsmålet er om ankende part ExxonMobil Holding Norway AS (heretter EMHN) kan kreve fradrag for et grenseoverskridende konsernbidrag på NOK 900 000 000 ytet til datterselskapet ExxonMobil Danmark ApS (heretter EMD) i inntektsåret 2012. Hovedspørsmålet i saken er om vilkårene i «Marks & Spencer-unntaket», jf. sak C-446/03 og senere rettspraksis, er oppfylt, det vil si om EMD har lidt et «endelig tap».

Anmodningen gjelder en nærmere presisering og avgrensning av innholdet i Marks & Spencer-unntaket, særlig om eksistensen av inntekter i datterselskapet, om enn minimale, i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, alltid utelukker at datterselskapet har lidt et «endelig tap», og dermed anvendelsen av unntaket.

2. Oversikt over sakens parter

De involverte partene i saken for Borgarting lagmannsrett er:

Ankende part:	ExxonMobil Holding Norway AS Postboks 350 0213 Oslo
Prosessfullmektig:	Advokat Hugo P. Matre Advokatfirmaet Schjødt AS C. Sundts gate 17 P.O. Box 2022 Nordnes 5004 Bergen

Postadresse Postboks 2107 Vika, 0125 Oslo
Sentralbord 21 55 80 00
Saksbehandler Beate Kyung Næss
Bankgiro
Organisasjonsnummer 926721356
Kontoradresse Keysers gate 13, 0165 Oslo
Telefaks
Telefon
Ekspedisjonstid 0800-1545 (1500)
Internett/E-post http://domstol.no/borgarting borgadm@domstol.no

Ankemotpart:	Staten v/Skatteetaten Schweigaards gate 17 0191 Oslo
Prosessfullmektig:	Regjeringsadvokaten v/advokat Lotte Tvedt Postboks 8012 Dep 0030 Oslo

3. Sakens faktiske hovedtrekk

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 med verdensomspennende olje- og energivirksomhet. Per 31. desember 2012 eide EMHN 100 % av aksjene i EMD, selskapet som det aktuelle konsernbidraget ble overført til.

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 lånevirksomhet til andre selskaper i ExxonMobil-konsernet. Dette omfattet både selskaper i og utenfor Europa. På det meste hadde EMD nærmere 50 ansatte.

Som ledd i den omfattende holding- og finansielle lånevirksomheten opparbeidet EMD et betydelig underskudd. Underskuddet ble opparbeidet i perioden 1999–2004, hvor mesteparten knyttet seg til rentekostnader ved finansieringsvirksomheten og finansieringskostnader knyttet til holdingvirksomheten. Ved utløpet av 2011 hadde EMD et framførbart underskudd på DKK 2 071 155 306.

Over årene ble det gjennomført omfattende omstruktureringer i ExxonMobil-konsernet. Reduksjonen av virksomhetene startet med nedskalering og avvikling av den tapsbringende aktiviteten, nærmere bestemt finansieringsvirksomheten og holdingvirksomheten. Dette ble etterfulgt av en overgang til en såkalt SalesCo-modell for den kommersielle virksomheten i 2005. Dette innebar at salg av smøremidler og sentraliserte støttefunksjoner ble lagt under ett selskap, belgiske ExxonMobil Petroleum and Chemical BVBA (heretter EMPC). Alle kontrakter eid av EMD og direkte markeds- og salgsaktiviteter for smøreolje og kjemikaliesalg i Europa ble samlet i dette selskapet. Kontrakter og annen tilhørende virksomhet i Danmark ble overdratt til EMPC ved avtale av 24. februar 2005. Etter dette tidspunktet 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. Som ledd i nedskaleringen ble

eiendommer som hadde tilhørt EMD solgt og fraflyttet. Blant annet ble Hirtshals-fabrikken stengt og leieavtalen sagt opp i 2009, og tomten på Island Brygge i København ble solgt i 2010. Omorganiseringen medførte at den nordiske virksomheten som samlet smøreoljevirksomheten, ble lagt under EMHN. Styret i EMHN besluttet å etablere et nytt datterselskap, ExxonMobil Nordic AS (EMN), som skulle koordinere ExxonMobils smøreoljeaktivteter i hele Norden, herunder forestå de resterende aktivitetene som EMD tidligere hadde utført. Også støttefunksjonene, som var lagt til EMD, ble overført til EMN.

Beslutningen om å avvikle EMD ble fattet av styret i EMHN den 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, det vil si 19. desember 2012, 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.

En begrenset del av EMDs virksomhet ble videreført i første kvartal 2013. Den 22. mars 2013 ble det inngått salgsavtale (DK Asset Purchase Agreement) mellom EMD og EMN. Totalt salgssum utgjorde EUR 427 514. Innen utgangen av første kvartal 2013 var alle serviceavtaler overført til EMN i tråd med salgsavtalen. Den 1. april 2013 sendte EMD ut informasjon om avviklingen av EMD og medfølgende overføring av virksomheten til EMN til alle kontraktsparter, leverandører og den nordiske smøreoljevirksomheten. Den 5. april 2013 sendte EMD brev til Skattecenteret Fredensborg for å informere om innmatsoverføringen. Det ble samtidig sendt rapport til Skatteetaten i Danmark vedrørende merverdiagiftsunntak. 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 den 11. desember 2013 ble likvidasjonen konstatert gjennomført og selskapet var endelig oppløst. Samme dato ble selskapet avregistrert hos Erhvervsstyrelsen.

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 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.

Den 18. desember 2014 traff skattekontoret vedtak om endring av EMHNs ligning for inntektsåret 2012. Det er dette vedtaket som Borgarting lagmannsrett skal vurdere lovligheten/gyldigheten av. I vedtaket avslås fradraget for konsernbidraget ytet til EMD, med

den konsekvens at den alminnelige inntekten 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 i Marks & Spencer-dommen (sak C-446/03).

4. Relevant norsk lovgivning

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) har regler om fradrag for konsernbidrag i kapittel 10. Saken gjelder inntektsåret 2012, og det er derfor skatteloven slik den lød i 2012 som er relevant:

> «**§ 10-2.** ***Fradrag for konsernbidrag***
>
> (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. samvirkeloven § 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 tilsvarer 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.»

Det er uomtvistet at EMHN (giver) ikke oppfylte vilkårene for fradragsrett etter de gjennomgåtte nasjonalrettslige bestemmelsene, fordi EMD (mottaker) er et utenlandsk selskap som ikke er skattepliktig til Norge og fordi konsernbidraget ikke er skattepliktig inntekt for EMD i Norge.

Det er imidlertid lagt til grunn i høyesterettspraksis at de norske skattereglene må tolkes og anvendes i tråd med EØS-retten, jf. Høyesteretts dom 28. januar 2019 (HR-2019-140-A *Yara*). Da Borgarting lagmannsrett behandlet den saken, ble det innhentet en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen med spørsmål om de norske skattereglene om konsernbidrag var forenlige med reglene om etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31 og 34. Bakgrunnen for henvendelsen var uenighet mellom partene om betydningen av to tidligere avgjørelser av EU-domstolen, sak C-446/03 *Marks & Spencer* og sak C-231/05 *Oy AA*. EFTA-domstolen besvarte det forelagte spørsmålet i rådgivende uttalelse 13. september 2017 (sak E-15/16). EFTA-domstolens avgjørelse medfører at Marks & Spencer-unntaket også gjelder i norsk rett (avsnitt 55). Da Høyesterett behandlet saken (HR-2019-140-A), ble følgende uttalt i premiss 59:

> «Av konklusjonen [i sak E-15/16] fremgår det at EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, ikke er til hinder for nasjonale konsernbidragsregler som oppstiller krav om at både giveren og mottakeren må være skattepliktige i den aktuelle EØS-stat. EFTA-domstolen kom likevel til at i de tilfeller hvor underskuddet i det utenlandske datterselskapet var «endelig», så «går nasjonale krav lenger enn det som er nødvendig». Dette innebærer at hvor det foreligger et «endelig» underskudd hos datterselskapet, så vil det være i strid med EØS-avtalen å oppstille som vilkår for fradragsrett for konsernbidraget at både mor- og datterselskap er skattepliktige i den aktuelle EØS-stat.»

Norge har med virkning fra inntektsåret 2021 vedtatt nye regler for grenseoverskridende konsernbidrag i skatteloven § 10-5. Disse reglene gjelder ikke for foreliggende sak. Reglene lyder slik:

> **«§ 10-5. *Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap***
>
> (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 interessefellesskap 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 det latente tapet 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 sjette 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.»

5. Relevant EØS-rett

Spørsmålet lagmannsretten skal ta stilling til, er om EMHN har krav på fradrag for konsernbidraget som ble ytet, fordi det å nekte fradragsrett vil være i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

Det er uomtvistet at forskjellsbehandling av innenlandske morselskaper ut fra hvor deres datterselskaper har sitt sete, utgjør en restriksjon på etableringsfriheten. EU- og EFTA-domstolen har lagt til grunn at en slik restriksjon likevel vil være forenlig med EØS-retten dersom den (i) kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn, (ii) anses egnet til å ivareta disse hensynene, og (iii) anses nødvendig for å ivareta de aktuelle hensynene.

I sak C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 55 la EU-domstolen imidlertid til grunn at nasjonale regler som hindret fradragsrett der underskuddet i det utenlandske datterselskapet var endelig, ikke tilfredsstilte kravet til nødvendighet. Det ble imidlertid oppstilt strenge vilkår for at dette unntaket (gjerne omtalt som Marks & Spencer-unntaket) skal være anvendelig. Det nevnte avsnittet lyder i sin helhet:

«In that regard, the Court considers that the restrictive measure at issue in the main proceedings goes beyond what is necessary to attain the essential part of the objectives pursued where:

- the non-resident subsidiary has exhausted the possibilities available in its State of residence of having the losses taken into account for the accounting period concerned by the claim for relief and also for previous accounting

periods, if necessary by transferring those losses to a third party or by offsetting the losses against the profits made by the subsidiary in previous periods, and

- there is no possibility for the foreign subsidiary's losses to be taken into account in its State of residence for future periods either by the subsidiary itself or by a third party, in particular where the subsidiary has been sold to that third party.»

I sak E-15/16 *Yara* kom EFTA-domstolen til at dette unntaket også gjelder i EØS-retten. Vilkårene for at tapet skal anses som «endelig» slik at unntaket kommer til anvendelse, ble oppsummert slik (avsnitt 41):

> «Ved vurdering av om et tap skal anses som endelig, er det to vilkår som må være oppfylt. For det første må det utenlandske datterselskap ha uttømt de muligheter det har tilgjengelig i den stat hvor det er hjemmehørende, til å kreve fradrag for underskudd i den berørte regnskapsperiode og også tidligere regnskapsperioder, om nødvendig ved å overføre disse tap til tredjemann, eller ved å føre underskuddene til fradrag i datterselskapets overskudd fra tidligere perioder. For det andre må det ikke foreligge noen mulighet for det utenlandske datterselskap til at dets underskudd i den stat 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 (jf. dommen i *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over, avsnitt 26 og rettspraksis som det vises til der).»

I sak C-172/13 *Kommisjonen mot Storbritannia* («Marks & Spencer II»), som det vises til i det siterte avsnittet fra EFTA-domstolen, uttaler EU-domstolen i avsnitt 36:

> «[I]t should be borne in mind that losses sustained by a non-resident subsidiary may be characterised as definitive, as described in paragraph 55 of the judgment in *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), only if that subsidiary no longer has any income in its Member State of residence. So long as that subsidiary continues to be in receipt of even minimal income, there is a possibility that the losses sustained may yet be offset by future profits made in the Member State in which it is resident (see judgment in *A*, EU:C:2013:84, paragraphs 53 and 54).»

Under henvisning til dette uttaler EFTA-domstolen følgende i avsnitt 44 i E-15/16 *Yara*:

> «Yaras konsernbidrag ble ikke i sin helhet brukt til å innfri gjeld, da deler av det ble plassert på en konsernkonto. Det ble imidlertid bekreftet under den muntlige forhandling at UAB fortsatte å motta inntekter i form av renter. Yaras advokat oppga at denne 'cash pool' gjorde at investeringen kunne 'earn passive loan interest income'. EFTA-domstolen peker på at forekomsten av selv en minimal inntekt utelukker anvendelsen av 'unntaket for endelig tap' (jf. blant annet dommen i *Kommisjonen mot Storbritannia*, som omtalt over, avsnitt 36).»

6. Behovet for en rådgivende uttalelse

Borgarting lagmannsrett kan blant annet prøve om skattelovgivningen er riktig anvendt.

Skatteloven § 10-4 første ledd, slik den lød for det aktuelle inntektsåret, krever for at det skal gis fradrag for konsernbidrag, at giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Dersom mottaker er et utenlandsk selskap, kan giveren bare få fradrag dersom mottakeren er skattepliktig til Norge og det mottatte konsernbidraget er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren. EMD tilfredsstiller ikke disse vilkårene. Det er dermed på det rene at norske EMHN ikke har rett til fradrag for konsernbidrag til sitt danske datterselskap EMD etter skatteloven.

Det må da prøves om det er forenlig med EØS-retten å nekte EMHN fradrag for et grenseoverskridende konsernbidrag til EMD i inntektsåret 2012. Spørsmålet beror på om vilkårene i Marks & Spencer-unntaket, jf. sak C-446/03 og etterfølgende rettspraksis, er oppfylt, det vil si primært om EMD har lidt et «endelig tap».

Etter forberedende dommers syn er det ønskelig å få EFTA-domstolens avklaring av enkelte EØS-rettslige spørsmål som saken reiser, og som lagmannsretten mener ikke fullt ut løses av tidligere rettspraksis fra EU- og EFTA-domstolen.

Som nevnt har EU-domstolen i *Marks & Spencer II* avsnitt 36 uttalt at det bare foreligger «endelig tap» dersom datterselskapet «no longer has any income in its Member State of residence. So long as that subsidiary continues to be in receipt of even minimal income, there is a possibility that the losses sustained may yet be offset by future profits made in the Member State in which it is resident». EFTA-domstolen har for sin del uttalt at «forekomsten av selv en minimal inntekt utelukker anvendelsen av 'unntaket for endelig tap'», jf. E-15/16 *Yara* avsnitt 44.

I Høyesteretts dom i HR-2019-140-A *Yara* sa imidlertid førstvoterende i avsnitt 89, med tilslutning fra to andre dommere, følgende om avsnitt 44 i EFTA-domstolens rådgivende uttalelse i E-15/16 *Yara*:

> «Det er nærliggende i denne sammenheng å vise til Marks & Spencer II-saken avsnitt 36, som jeg tidligere har referert. Det kan særlig reises spørsmål om 'enhver inntekt' må leses i sammenheng med resten av avsnittet, slik at en minimal inntekt bare vil være avgjørende om den kan indikere noe om muligheten for å oppnå inntekter i selskapet. Det kan etter mitt syn ikke anses avklart at også 'minimal income' vil være avgjørende selv om det kan etableres på alternativt grunnlag at selskapet ikke vil oppnå inntekter.»

Høyesteretts flertall avgjorde saken på et annet grunnlag, og gikk derfor ikke nærmere inn i problemstillingen, jf. avsnitt 90.

Et mindretall på to dommere uttalte for sin del følgende:

«(122) Unntaket for endelig tap er etablert, og senere presisert, av EU-domstolen i flere avgjørelser. Unntaket gjelder, i samsvar med EFTA-domstolens dom, også under EØS-avtalen. I denne situasjonen er det mitt syn at norske domstoler er bundet av den avgrensingen unntaket der har fått.

(123) I Marks & Spencer II-saken heter det i avsnitt 36:

> 'For det andet bemærkes, at den endelige karakter, som omhandlet i præmis 55 i dom Marks & Spencer (EU:C:2005:763), af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis selskabet ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab nemlig fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidte underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted (jf. dom A, EU:C:2013:84, præmis 53 og 54).'

(124) Det fremgår at muligheten for at underskuddet kan motregnes i fremtidige overskudd eksisterer så lenge datterselskapet fortsetter å oppebære inntekter, selv om disse bare er minimale. Noe grunnlag for å sondre mellom ulike inntektskilder, gir dommen ikke. Heller ikke andre dommer gjør det.

(125) Dertil kommer at de løpende renteinntektene var egnet til å motregnes i – og derved redusere – UABs pådratte underskudd. Dette innebærer at den endelige størrelsen på det underskuddet UAB ville være avskåret fra å kunne utnytte i Litauen, ikke uten videre var avklart omkring årsskiftet 2009/2010. Sitatet fra Marks & Spencer II-saken tilsier at morselskapets fradragsrett ikke skal bero på en vurdering av hvor sannsynlig det er at datterselskapets fortsatte inntekter rent faktisk kommer til å redusere dets underskudd, og i tilfelle hvor mye. Slik jeg ser det, har EU-domstolen gjort den fortsatte eksistensen av inntekter til det avgjørende kriteriet i denne sammenheng.

(126) Også EFTA-domstolen har forstått EU-domstolens avgrensing av unntaket slik. Jeg viser her til avsnitt 44 i EFTA-domstolens dom, som reelt sett uttrykker at eksistensen av slike renteinntekter som det her dreier seg om, utelukker anvendelsen av unntaket for endelig tap.»

I lys av HR-2019-140-A er det etter forberedende dommers syn grunnlag for å be om en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen om hvorvidt enhver inntekt i datterselskapet, også minimal, i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, alltid vil utelukke anvendelsen av «endelig tap»-unntaket, eller om det må foretas en konkret vurdering av om datterselskapets fortsatte inntekter rent faktisk kommer til å redusere dets underskudd, eventuelt den delen av underskuddet som det kreves fradrag for. Dersom svaret er at det må foretas en slik konkret vurdering av inntektenes betydning, bes EFTA-domstolen om å angi hvor sannsynlig det må være at inntektene rent faktisk kommer til å redusere underskuddet, om reduksjonens størrelse er av betydning, samt hvilke momenter som særlig vil være av relevans ved vurderingen.

Partene synes enige om at Marks & Spencer-unntaket også krever at det utenlandske datterselskapet har opphørt med sin ordinære forretningsvirksomhet og har igangsatt

avviklingsprosessen, slik at selskapet ikke har en reell mulighet til å få inntekter som kan gå til dekning av underskuddet. Partene er imidlertid uenige om det også kan kreves at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for. Svaret på dette spørsmålet synes ikke helt opplagt ut fra foreliggende praksis fra EFTA- og EU-domstolen. Forberedende dommer er derfor kommet til at anmodningen om rådgivende uttalelse også skal gjelde dette spørsmålet.

7. Partenes anførsler

7.1 Ankende parts anførsler

7.1.1 Nektelse av fradrag innebærer en forståelse av «endelig tap» som går lenger enn nødvendig

Basert på en gjennomgang av rettspraksis, konkluderte tingretten i sine domspremisser på side 20 med at det er:

> «rettens vurdering [at] det foreligger 'endelig tap', i rettslig forstand, kun ('only') dersom selskapet ikke lenger har noen inntekt ('any income'). Så lenge selskapet har selv en minimal inntekt ('even minimal income'), vil ikke tapet anses som endelig».

EMHN bestrider tingrettens begrensning av Marks & Spencer-unntaket til tilfeller hvor det ikke-hjemmehørende datterselskapet ikke har inntekter i det påfølgende året etter skatteåret det kreves fradrag for. Standpunktet beror på en feiltolkning av EU- og EFTA-domstolens tidligere praksis. En slik løsning er i direkte strid med det grunnleggende EØS-rettslige hensynet til effektivitet, og vil dessuten være uforholdsmessig ved at den går lenger enn nødvendig for å ivareta ett eller flere av de tre relevante tvingende allmenne hensyn; (i) hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom medlemsstatene, (ii) hensynet til å forhindre dobbeltfradrag og/eller (iii) hensynet til å forhindre skatteomgåelse.

Tingretten forankrer og begrunner riktignok korrekt sin forståelse i sakene C-172/13 *Marks & Spencer II* avsnitt 36 og C-650/16 *Bevola* avsnitt 63 og 64, men treffer derimot ikke på den nærmere utpenslingen av innholdet i normen, all den tid det fokuseres på enkeltord og setninger framfor å lese domspremissene i sammenheng, sett i lys av det underliggende formålet som unntaket skal tjene og grunnleggende EØS-rettslige prinsipper.

Ved utledningen av rettssetningen oppstilt av EU-domstolen i *Marks & Spencer II* avsnitt 36, og som fulgt opp i *Bevola* avsnitt 63–64, synes tingretten å overse et grunnleggende forhold. Uttalelsen om at det kun vil foreligge et «endelig tap» hvis «the subsidiary no longer has any income in its Member State of Residence», må leses i sammenheng med resten av avsnittet. EU-domstolen viser til at «[s]o long as that subsidiary continues to be in receipt of even minimal income, there is a possibility that the losses sustained may be offset by future profits made in the Member State in which it is resident».

EU-domstolens uttalelser relatert til datterselskapets «receipt of even minimal income» må følgelig forstås som at disse kun vil avskjære et «endelig tap» dersom inntektene gir holdepunkter for at underskuddet kan utnyttes av det ikke-hjemmehørende datterselskapet selv i framtidige skatteår, og således skape usikkerhet ved om tapet er endelig. Det er dermed ikke grunnlag for tingrettens kategoriske tilnærming om at dersom det utenlandske datterselskapet genererer inntekter, uavhengig av størrelse, vil dette avskjære et «endelig tap», jf. Marks & Spencer-regelen.

Tingretten trekker ikke bare feilslutninger fra EU-domstolens praksis, men legger også til grunn en løsning som ikke samsvarer med regelens formål. Formålet med regelen er å sikre fradrag der det foreligger et reelt endelig tap, og hvor det ikke foreligger inntekter som kan gi grunnlag for å utnytte tapet i framtiden. Dette er også framhevet som det bærende hensynet bak unntaket av EU-domstolen i C-650/16 *Bevola* avsnitt 63 og 64, hvor det vises til at regelen skal avskjære fradrag i de tilfellene hvor det er usikkerhet knyttet til om tapet som det kreves fradrag for, er endelig. Slik usikkerhet foreligger ikke i nærværende sak ettersom gjenværende tap etter konsernbidraget overstiger mulige inntekter svært mange ganger.

Ankende part bestrider ikke at det er slått fast i EU- og EFTA-domstolens praksis at Marks & Spencer-unntaket utgjør en snever unntaksregel. Det er likevel ikke, med grunnlag i det EØS-rettslige effektivitetsprinsippet, adgang for å tolke regelen på en måte som i realiteten «stenger» for tilkjennelse av konsernbidrag for datterselskap hjemmehørende i andre EØS-land, også i tilfeller hvor det ikke finnes tvil om at den delen av tapet som det kreves fradrag for, er «endelig».

Dersom tingrettens standpunkt om at enhver inntekt avskjærer et «endelig tap» aksepteres, vil unntaket miste sin funksjon, og man vil ikke oppnå regelens formål, ved at det ikke er mulig for foretak å tilfredsstille vilkåret. Dette fordi det normalt alltid vil forekomme inntekter i en avviklingsprosess gjennom blant annet salg av eiendeler, avslutning og overføring av avtaler. En slik innskrenkende fortolkning, som i realiteten fratar Marks & Spencer-unntaket sin tjenlige virkning, vil stride mot EØS-rettens effektivitetsprinsipp som følge av at det vil være uforholdsmessig vanskelig for foretak å få håndhevet sine EØS-rettigheter, jf. forente saker C-402 og C-432/07 *Sturgeon med flere* avsnitt 47 og Prop. 5 LS (2019–2020) punkt 7.1, som viser til at dette gjelder også i EØS-retten.

Tingrettens forståelse vil dessuten skape dårlig sammenheng med og uthule det overordnede vurderingstemaet for det «framoverskuende» vilkåret for «endelig tap», som etablert i den opprinnelige Marks & Spencer-avgjørelsen avsnitt 55, nemlig at:

> «there is no possibility for the foreign subsidiary's losses to be taken into account in its State of residence for future periods either by the subsidiary itself or by a third party, in particular where the subsidiary has been sold to that third party».

Konsekvensen av tingrettens kategoriske tilnærming om at enhver inntekt avskjærer et «endelig tap», er at regelen også vil favne tilfeller som inneværende, hvor det generes

inntekter som ledd i avviklingsprosessen, men hvor virksomheten er besluttet nedlagt og det ikke finnes virksomhet som kan selges til en tredjepart, og underskuddet er så betydelig at det ikke finnes usikkerhet rundt om underskuddet kan utnyttes i framtidige regnskapsår.
I et slikt tilfelle vil hverken (i) hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom medlemsstatene, (ii) hensynet til å forhindre at dobbeltfradrag og/eller (iii) hensynet til å forhindre skatteomgåelse gjøre seg gjeldende, slik at resultatet er at tingretten oppstiller en regel som går lenger enn nødvendig, og således må anses som en ulovlig restriksjon i strid med EØS-avtalen artikkel 34, jf. artikkel 31.

Det understrekes for ordens skyld, og i motsetning til det tingretten gir inntrykk av i dommen på side 24, at betydningen av inntekter i datterselskapet i avviklingsprosessen hverken ble avgjort i EFTA-domstolen eller Høyesteretts avgjørelse i Yara-saken. Dette skyldes at spørsmålet ikke kom på spissen, da saken gjaldt muligheten for salg av selskapet med tilhørende tredjepart. Likevel framhevet flertallet med henvisning til avsnitt 36 i *Marks & Spencer II* at «det kan særlig reises spørsmål om 'enhver inntekt' må leses i sammenheng med resten av avsnittet, slik at en minimal inntekt bare vil være avgjørende om den kan indikere noe om muligheten for å oppnå inntekter i selskapet», jf. HR-2019-140-A avsnitt 89.

EMHN gjør videre gjeldende at tingrettens standpunkt ikke har dekning i generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i *Marks & Spencer II*. Ikke bare unnlot EU-domstolen å slutte seg til generaladvokatens uttalelse, men den sier ingenting om betydningen av inntekter i avviklingsperioden for konstateringen av et «endelig tap». Derimot knyttet uttalelsene seg utelukkende til spørsmålet om det i vurderingen av om tapet er «endelig» skal medregnes både faktiske og teoretiske inntektsmuligheter. Dette spørsmålet kommer imidlertid ikke på spissen i inneværende tilfelle, hvor EMDs inntekter i 2013 ikke er bestridt, og det ikke foreligger usikkerhet rundt om den delen av tapet som det kreves fradrag for, må anses endelig, som følge av underskuddets størrelse, nedbyggingen av virksomheten og dets inntektspotensial over tid, samt at selskapet gjennom sin begrensning av aktiviteter til konserninterne funksjoner ikke hadde verdi ved salg til tredjepart.

Det vises for øvrig til at også Finansdepartementet i forarbeidene til ny skattelov § 10-5 har samme forståelse og således avviser tingrettens kategoriske tilnærming, når det det i Prop. 1 LS (2021–2022) side 55 vises til at:

> «Departementet legger til grunn at underskuddet kan anses endelig selv om det oppstår inntekter i forbindelse med opphøret av virksomheten og likvidasjonen.»

Med grunnlag i ovennevnte gjennomgang, gjør ankende part gjeldende at tingretten har begått en rettsanvendelsesfeil ved at Marks & Spencer-regelen er tolket som at enhver inntekt generert av det utenlandske datterselskapet i året etter skatteåret det kreves fradrag for, vil avskjære et «endelig tap».

På bakgrunn av EU og EFTA-domstolens avgjørelser vil forekomsten av «minimal income» kun avskjære etableringen av et «endelig tap» dersom inntektene er egnet til å skape

usikkerhet ved om selskapet kan utnytte underskuddet i framtiden, jf. *Marks & Spencer II* avsnitt 36.

7.1.2 EMDs inntekter var for beskjedne til å skape usikkerhet ved om tapet var endelig

Dersom tingretten hadde lagt korrekt forståelse av Marks & Spencer-unntaket til grunn, nemlig at «minimal income» kun avskjærer et «endelig tap» dersom inntektene skaper usikkerhet ved om selskapet kan utnytte underskuddet i framtiden, jf. *Marks & Spencer II* avsnitt 36, er det klart at EMD var påført et «endelig tap».

Som grundig redegjort for i stevningen og etterfølgende prosesskriv, hadde virksomheten i EMD blitt bygget ned over tid som følge av negativt driftsresultat, og som del av omorganiseringen av den nordiske delen av ExxonMobil-konsernet under ledelse av EMHN. Som følge av at de historiske betingelsene for etableringen av selskapet hadde falt bort, besluttet styret i EMHN at EMD skulle avvikles den 19. desember 2012. Bakgrunnen var at EMD hadde drevet tapsbringende virksomhet over tid, kombinert med overgangen til distribusjonsmodellen i konsernet, noe som medførte at selskapet ikke lenger fylte et kommersielt behov, og det derfor ikke var grunnlag for videre drift gjennom et eget datterselskap i Danmark.

På dette tidspunktet var det lite av verdi igjen i selskapet. EMD hadde svært få ansatte, og eide ingen kontrakter eller produkter, slik at virksomheten kun besto av oppfølging av de danske distributørene, samt andre støttefunksjoner med grunnlag i konserninterne avtaler. Etter at avviklingsprosessen ble igangsatt umiddelbart i det påfølgende året, hadde EMD kun inntekter fra avviklingsprosessen.

Det blir dermed feil når tingretten på side 24 i dommen trekker fram at «[...] det var fremdeles drift i selskapet på vurderingstidspunktet, og EMD genererte ordinære driftsinntekter, og ikke utelukkende avviklingskostnader». Ikke bare legger tingretten til grunn feil vurderingstidspunkt, jf. redegjørelsen under punkt 3.3.2 i anken, men uttalelsen vitner om manglende forståelse om den kommersielle realiteten forbundet med en avviklingsprosess. I forbindelse med en avviklingsprosess foreligger det både et behov for og en plikt til å fortsette driften i en periode for å ivareta selskapets forpliktelser etter gjeldende avtaler. Når EMD hadde begrensede driftsinntekter forbundet med videreføring av gjeldende serviceavtaler fram til overføring av avtalene 1. april 2013, blir det feil å karakterisere dette som kommersielle inntekter, da dette er en nødvendig del av avviklingsprosessen.

De begrensende inntektene, uavhengig av klassifisering, endrer uansett ikke det faktum at EMD var under avvikling som følge av manglende virksomhet og bortfalt kommersielt behov. Det er klart at selskapet ikke ville kunne utnytte underskuddet i framtidige år selv om vurderingen knyttes til tidspunktet rett etter utgangen av 2012, og ikke ved inngivelse av skattemeldingen det påfølgende året.

Det at de begrensende inntektene i avviklingsperioden ikke skaper usikkerhet ved om EMD hadde mulighet til å utnytte tapet i framtidige regnskapsår, og således om tapet var «endelig», blir særlig klart når inntektene i 2013 ses i forhold til størrelsen på det framførbare underskuddet. EMD hadde ved utløpet av 2012 et framførbart underskudd på MDKK 2 071 og mottok et konsernbidrag på MNOK 900. EMD hadde dermed et resterende underskudd på over MDKK 1 200. Selskapet hadde i avviklingsperioden en bruttoomsetning på EUR 1 296 000, hvorav EUR 600 000 stammet fra salg av estimert goodwill knyttet til de konserninterne avtalene. Som det framgår av likvidasjonsregnskapet, opererte EMD også med et negativt driftsresultat i 2013. Når det samtidig tas i betraktning at virksomheten var besluttet avviklet, og det var lite og ingen stand-alone virksomhet igjen i selskapet, er det klart at det ikke forelå usikkerhet ved om EMD hadde lidt et «endelig tap» tilsvarende konsernbidraget, jf. *Marks & Spencer II.*

7.1.3 Avslutning av virksomhet i EMD

EMD ble besluttet avviklet av styret i EMHN den 19. desember 2012. Etter det ble bare en begrenset del av EMDs virksomhet videreført i første kvartal 2013. Aktiviteten besto i å ivareta allerede inngåtte forpliktelser som en del av avviklingen, fram til disse kunne overføres til andre. Den 22. mars 2013 ble det inngått salgsavtale (DK Asset Purchase Agreement) mellom EMD og EMN. Innen utgangen av første kvartal 2013 var alle serviceavtaler overført til EMN i tråd med salgsavtalen. Den 1. april 2013 sendte EMD ut informasjon om avviklingen av EMD og medfølgende overføring av virksomheten til EMN til alle kontraktsparter, leverandører og den nordiske smøreoljevirksomheten. Se nærmere omtale under punkt 3 ovenfor.

7.1.4 Nærmere om aktiviteten i Danmark etter desember 2012

Ankemotparten har i punkt 7.2 nedenfor inntatt anførsler om aktiviteten i Danmark etter at styret i EMHN besluttet å avvikle EMD den 19. desember 2012.

Ankemotparten hevder at EMD drev virksomhet på og etter det ankemotparten mener er vurderingstidspunktet, det vil si ved årsskiftet 2012/2013. Ankemotparten hevder:

> «Selskapets ordinære virksomhet fortsatte frem til 1. april 2013, og i denne perioden genererte driften inntekter utover inntekter i forbindelse med at selskapet overførte virksomheten til et norsk søsterselskap og likvidasjonen.»

Ankende part mener dette ikke er en dekkende beskrivelse av de faktiske hendelsene, og den har heller ikke dekning i tingrettens beskrivelse av faktum.

Vedtaket om å avhende det danske selskapet i desember 2012 var et resultat av strukturelle endringer av ExxonMobil-konsernets smøreoljevirksomhet over flere år, og til sist implementering av distribusjonsmodellen med ytterligere redusert aktivitet for virksomheten i det enkelte land. I tiden etter vedtaket i desember 2012 var fokus å gjennomføre omstillingsprosessen (avtaleverk, ansatte, markedsaktører, leverandører, media etc.), og samtidig vedlikeholde forpliktende avtaler fram til disse ble overført til nordisk søsterselskap.

Noe annet ville medføre avtalebrudd og betydelig risiko for erstatningskrav mot selskapet, noe som ville medføre verditap for selskapet og sette avhending av virksomheten til andre som kunne ivareta etablerte forpliktelser, i fare. Vedlikehold av disse avtalene var følgelig en påkrevet del av avviklingen av selskapet og utgjorde ikke en fortsettelse av EMDs «ordinære virksomhet».

Ankemotparten hevder videre:

> «Det norske søsterselskapet fortsatte, og driver fortsatt, denne virksomheten i Danmark gjennom en dansk filial.»

Ankende part mener heller ikke dette er en dekkende beskrivelse av de faktiske hendelsene, og den har heller ikke dekning i tingrettens beskrivelse av faktum.

Avhendelsen av virksomheten i Danmark var et ledd i målsettingen om å etablere en robust og effektiv organisasjon for smøreoljevirksomheten i Norden, og derved styrke konkurranseevnen i det nordiske markedet. Et sentralt element i omstruktureringen var å sentralisere ulike funksjoner i et norsk selskap, med blant annet felles ledelse og støttefunksjoner for smøreoljevirksomheten i Norden. I tillegg krevde distribusjonsmodellen som ble innført mindre ressurser allokert til oppfølging av distributører i Danmark, og muliggjorde mer effektiv bruk av ressursene på tvers av forretningssegmentene i Norden. Smøreoljevirksomheten er en marginvirksomhet med betydelige krav til effektiv drift, og det var ikke økonomisk forsvarlig å fortsette virksomheten slik den var organisert med eget selskap for forvaltning og drift i Danmark. Å samle virksomheten i et selskap i Norge, som også omfattet tjenester overfor andre nordiske søsterselskaper, var en mer effektiv og økonomisk attraktiv modell – og vurdert som avgjørende for sunn og lønnsom drift i årene framover. Inkludert i det norske selskapets virksomhet var selvsagt å ivareta avtalen som ble ervervet fra det danske selskapet om oppfølging av distributører i det danske markedet. Aktivitet i Danmark ble da begrenset til forhold som krever lokal tilstedeværelse. Denne aktiviteten reflekteres i skattemessig rapportering for en dansk filial som ikke har egne kunder, men understøtter det norske selskapets virksomhet.

7.2 Ankemotpartens anførsler

For ordens skyld vil staten innledningsvis presisere at det er noen uenigheter mellom partene om hvordan faktum i saken skal forstås. Staten finner imidlertid ikke grunn til å gå nærmere inn på dette, gitt at saken for EFTA-domstolen er begrenset til å gjelde de EØS-rettslige tolkningsspørsmålene.

Etter statens syn følger det klart av rettspraksis fra EU- og EFTA-domstolen at enhver inntekt i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, utelukker anvendelsen av «endelig tap»-unntaket. Det er ikke holdepunkter i rettspraksis for å si at det avgjørende er om selskapet har hatt inntekter av en viss art og størrelse, eller om det har hatt inntekt som muliggjør utnyttelse av tapet. En slik forståelse som ankende part tar til orde for, står i direkte

motstrid med ordlyden i *Marks & Spencer* avsnitt 55, som peker på at det skal være «no possibility» for å hensynta underskuddet for fremtiden.

EU-domstolen har videre, i storkammer, både i C-172/13 *Marks & Spencer II* og C-650/16 *Bevola*, gitt uttrykk for at det bare foreligger et endelig tap dersom det ikke foreligger noen inntekt («any income»), og selv en minimal inntekt («even minimal income») utelukker endelig tap. Dette er helt klart, lest både isolert og i sammenheng. Staten viser også til at det i Yara-saken var tale om et tap på 177 millioner kroner, men EFTA-domstolen mente likevel at forekomsten av selv en minimal renteinntekt utelukket at det forelå et endelig tap, jf. EFTA-domstolens rådgivende uttalelse i sak E-15/16 *Yara* avsnitt 44.

Det er videre et vilkår for at tapet skal være endelig lidt at virksomheten er opphørt på vurderingstidspunktet, og at det er formelt igangsatt en prosess for likvidasjon umiddelbart etter årsskiftet, jf. *Marks & Spencer II* , der EU-domstolen aksepterte et slikt vilkår, jf. avsnittene 34 følgende.

Ved at EU-domstolen aksepterer et krav om at likvidasjon var gjennomført umiddelbart etter underskuddsåret, må et krav om at likvidasjonsprosessen igangsettes umiddelbart etter være EØS-konformt. Dette henger også sammen med vilkåret om at virksomheten må være opphørt. Dersom virksomheten ikke er opphørt, kan man ikke utelukke mulighet for framtidig inntekt, jf. *Marks & Spencer* avsnitt 55 første strekpunkt.

I foreliggende sak mener staten at selskapet drev virksomhet på vurderingstidspunktet, det vil si ved årsskiftet 2012/2013. Selskapets ordinære virksomhet fortsatte fram til 1. april 2013, og i denne perioden genererte driften inntekter utover inntekter i forbindelse med at selskapet overførte virksomheten til et norsk søsterselskap og likvidasjonen. Det norske søsterselskapet fortsatte, og driver fortsatt, denne virksomheten i Danmark gjennom en dansk filial.

8. Spørsmålene

Borgarting lagmannsrett er etter dette kommet til at følgende tolkningsspørsmål skal forelegges EFTA-domstolen:

1a:
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?

1b:
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.

2:
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?

Oslo, 20. juni 2023

Thomas Chr. Poulsen
lagdommer