DOMSTOLENS DOM

13. september 2017*

(*Etableringsfrihet – EØS-avtalen artiklene 31 og 34 – Nødvendighet – Nasjonale konsernbidragsregler – Balansert fordeling av beskatningsmyndighet – Unntaket for endelig tap" – Risiko for skatteomgåelse – Rent kunstig ordning – Forbud mot misbruk av rettigheter*)

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, avsier

DOMSTOLEN,

sammensatt av: Carl Baudenbacher, president og saksforberedende dommer, Per Christiansen, dommer, og Ása Ólafsdóttir, ad hoc-dommer,

justissekretær: Gunnar Selvik,

etter å ha tatt i betraktning de skriftlige innlegg 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.

– Yara International ASA ("Yara"), representert ved advokat Øyvind Hovland,

– den norske stat v/Finansdepartementet, 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 overvåkingsorgan ("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,

med henvisning til rettsmøterapporten,

og etter å ha hørt muntlige innlegg fra Yara, representert ved Øyvind Hovland, den norske stat, representert ved Pål Wennerås, Finlands regjering, representert ved Sami Hartikainen, ESA, representert ved Maria Moustakali, og Kommisjonen, representert ved Richard Lyal, i rettsmøte 6. april 2017,

slik

Dom

I Rettslig bakgrunn

EØS-rett

1 Artikkel 31 nr. 1 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde ("EØS-avtalen") 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 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper § 8-5 og lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper § 8-5 gir et selskap anledning til å yte bidrag til andre selskaper i samme konsern (konsernbidrag).

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

§ 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. 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.

5 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 inntektsligningen 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.

6 Den anmodende domstol legger til at konsernbidragsreglene ivaretar to formål. For det første skal de tilrettelegge for nettobeskatning innad i konsern ved at overskudd kan overføres til selskap med skattemessig underskudd. Slike overføringer innebærer at skattemessig underskudd i ett selskap reduserer skattemessig overskudd i et annet selskap i samme konsern. Dette er kjent som 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 selskaper i konsernet som begge har overskudd, vil giver få fradrag for konsernbidraget, mens mottaker vil bli beskattet for konsernbidraget.

7 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.

II Faktum og saksgang

Innledning

8 Yara 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 i Norge og andre land.

9 I 2007 ervervet Yara-konsernet selskapet UAB Lietuva. Ervervet skjedde ved at Yaras heleide finske datterselskap Yara Suomi Oy kjøpte det finske selskapet Kemira GrowHow Oy, som var eier av UAB Lietuva. UAB Lietuva var skattemessig hjemmehørende i Litauen. Etter å ha blitt en del av Yara-konsernet, endret selskapet navn til UAB Yara Lietuva ("UAB").

10 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.

11 Den 14. desember 2009 kjøpte Yara alle aksjene i UAB fra Yara Suomi Oy. UAB ble med dette et direkte eid datterselskap av Yara.

12 Den 16. desember 2009 ble det inngått avtale mellom Yara og UAB om at Yara skulle yte et konsernbidrag til UAB på NOK 132 758 144 (på det aktuelle tidspunktet tilsvarende EUR 16 000 000) med virkning for inntektsåret 2009. Konsernbidraget ble betalt kontant 10. januar 2010. Ifølge den anmodende domstol hevder Yara at en del 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.

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

Tvisten i den foreliggende sak

14 I selvangivelsen for inntektsåret 2009 krevde Yara skattemessig fradrag for konsernbidraget til UAB med NOK 132 758 144, tilsvarende EUR 16 000 000. Ved ligningen for 2009 ble Yara 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 20. juni 2011 fastholdt Sentralskattekontoret for storbedrifter ligningen for 2009, og dette vedtak ble senere fastholdt av Skatteklagenemnda ved vedtak 29. november 2013.

15 Den 27. mai 2014 tok Yara 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 en tilsvarende reduksjon i inntektsskatt for inntektsåret 2009 på totalt NOK 37 172 280, med tillegg av forsinkelsesrente. Ved dom 17. desember 2015 frifant Oslo tingrett den norske stat, med henvisning til blant annet dommen avsagt av Den europeiske unions domstol ("EU-domstolen") i *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439. Skatteklagenemndas vedtak av 29. november 2013 ble derfor ansett som gyldig, og den norske stat ble funnet å ha opptrådt lovlig.

16 Den 28. januar 2016 anket Yara tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 27. september 2016 forela 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?*

17 Det vises til rettsmøterapporten for en mer utførlig redegjørelse for den rettslige ramme, de faktiske forhold, saksgangen og de skriftlige innlegg inngitt til EFTA-domstolen, som i det følgende bare vil bli nevnt eller drøftet så langt dette er nødvendig for EFTA-domstolens begrunnelse.

18 Muntlig forhandling ble holdt 6. april 2017. Siden dommer Páll Hreinsson var forhindret fra å delta etter at den muntlige forhandling var avsluttet, ble president Carl Baudenbacher oppnevnt som ny saksforberedende dommer i saken. Ved brev 8. mai 2017 underrettet EFTA-domstolen partene og de som hadde deltatt i den muntlige forhandling, om at en ad hoc-dommer ville bli oppnevnt i samsvar med artikkel 30 fjerde ledd i avtalen mellom

EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol til erstatning for dommer Hreinsson, slik at EFTA-domstolen skulle bli fulltallig. I samme brev ble partene og deltakerne i rettsmøtet gitt frist til 12. mai 2017 til å begjære den muntlige forhandling gjenopptatt. Ved brev 12. mai 2017 meddelte ESA og den norske stat EFTA-domstolen at de ikke ville begjære å bli hørt på nytt, mens Yara, Finlands og Storbritannias regjeringer og Kommisjonen ikke svarte innen fristen. Følgelig underrettet EFTA-domstolen 16. mai 2017 partene og de andre deltakere i forhandlingen om at den hadde oppnevnt Ása Ólafsdóttir som ad hoc-dommer i saken, og at den hadde besluttet å ta saken opp til doms uten å gjenoppta den muntlige forhandling.

III EFTA-domstolens svar

Innledende bemerkninger

19 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 mål. Partene er imidlertid uenige om i hvilken utstrekning vilkåret er nødvendig for å nå dette mål. Partenes posisjoner ble bekreftet i deres skriftlige innlegg for EFTA-domstolen og i den muntlige forhandling.

Innlegg inngitt til EFTA-domstolen

20 *Yara* gjør gjeldende at den eneste hensikt med konsernbidraget til UAB var å oppnå underskuddsdekning ("group relief") og få fradrag for UAB's underskudd i Yaras skattepliktige inntekt. Yara erkjenner at de relevante nasjonale regler kan begrunnes i hensynene til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene, unngå dobbelt bruk av samme skattemessige underskudd og forhindre skatteomgåelse, samlet betraktet. Norsk lovgivning går imidlertid lenger 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 (det vises til dommen i *Kommisjonen* mot *Storbritannia*, C-172/13, EU:C:2015:50, avsnitt 26 og 27).

21 Yara hevder videre at EU-domstolens rettspraksis når det gjelder "unntaket for endelig tap" ("final loss exception"), vil omfatte situasjonen i den foreliggende sak (det vises til dommen i *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, avsnitt 27, 32, 55 og 56). 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. Yara anfører at dets egne og datterselskapets handlinger gjenspeiler reelle forretningsmessige beslutninger og følgelig ikke var egnet til å undergrave den balanserte fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene. EU-domstolens dom i *Oy AA* er ikke relevant for den foreliggende sak ettersom den ikke ga rom for å prøve "unntaket for endelig tap", siden saken gjaldt finansielle overføringer og ikke skattemessig

konsolidering av overskudd og underskudd i et konsern (det vises til dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 12, 13, 16 og 17). Yara 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.

22 I den muntlige forhandling fastholdt Yara at det ikke ble generert noe ytterligere overskudd, og at saken utelukkende gjaldt skattemessig konsolidering av underskudd. På spørsmål fra dommerne under rettsmøtet vedgikk Yara imidlertid at UAB hadde inntekter, i form av renter, av beløpet på EUR 6 400 000 som var plassert på konsernkonto i Yara-konsernet. Yaras advokat bekreftet at denne "cash pool" gjorde at investeringen kunne "earn passive loan interest income".

23 *Den norske stat* gjør gjeldende at ved en nødvendighetsvurdering av restriksjonen denne sak gjelder, bør resultatet avhenge av hvilken beskatningsmodell som er relevant. Når det gjelder en konsernbidragsordning, har EU-domstolen lagt til grunn 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. Den norske stat bestrider ikke at en konsernbidragsordning kan brukes med samme virkning som en ordning for underskuddsdekning ("group relief"). Ikke desto mindre har visse trekk ved konsernbidragsordninger ledet EU-domstolen til å se forholdsmessigheten ved slike ordninger som noe ulik forholdsmessigheten ved ordninger som er begrenset til fradrag for underskudd. Den norske stat gjør gjeldende at "unntaket for endelig tap" er avgrenset av kumulative, strenge vilkår. 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.

24 Ifølge den norske stat er EU-domstolens rettspraksis klar og konsistent 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. En slik rett ville undergravd 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. Den norske stat bestrider Yaras forsøk på å fremstille de faktiske forhold i den foreliggende sak som annerledes enn i dommen i *Oy AA*.

25 I den muntlige forhandling hevdet den norske stat at hele UABs virksomhet ble solgt til tredjemann i 2009, bortsett fra underskuddene; tredjemann ble dermed fratatt enhver mulighet for å benytte dem, og det ble følgelig umulig å benytte "unntaket for endelig tap ". Den norske stat anførte dessuten at Yara-konsernet deretter kjøpte aksjene i UAB fra sitt datterselskap i Finland, Yara Suomi Oy, og så overførte et konsernbidrag til UAB. Ifølge den norske stat utgjorde dette en rent kunstig ordning beregnet på å oppnå en skattefordel.

26 Ifølge *Finlands regjering* er den relevante norske lovgivning som den foreliggende sak gjelder, 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. I rettsmøtet uttrykte partsrepresentanten for Finlands regjering alvorlig tvil med hensyn til om det var mulig å anvende "unntaket for endelig tap" på de faktiske forhold i den foreliggende sak, særlig siden UAB synes å ha vært i en posisjon der selskapet i det minste kunne ha hatt noe inntekt.

27 *Storbritannias regjering* anfører at en restriksjon på etableringsfriheten i den foreliggende sak kan tillates siden den norske stat ikke utøver noen beskatningsmyndighet over UAB (det vises til dommen i *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, avsnitt 63 og 64). Av denne grunn kan Yaras bidrag til UAB ikke objektivt sammenlignes med bidrag ytt til et innenlandsk fast driftssted. Restriksjonen på etableringsfriheten er følgelig tillatt. Når det gjelder "unntaket for endelig tap", gjør Storbritannias regjering gjeldende at den nasjonale domstol bør vurdere om UAB hadde et endelig tap på tidspunktet umiddelbart etter avslutningen av det siste regnskapsår med virksomhet. Den nasjonale domstol ville ikke kunne trekke en slik konklusjon dersom UAB på det tidspunkt fortsatte å motta inntekter, uansett hvor små de måtte være. I denne sammenheng bemerker Storbritannias regjering at konsernbidraget til UAB ifølge den anmodende domstol ikke ble brukt i sin helhet til å innfri gjeld.

28 *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 å være forholdsmessig ettersom de aktuelle tap ikke oppfyller kriteriene for å anses som endelige etter relevant rettspraksis. Utgangspunktet for EFTA-domstolens analyse bør 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. Videre står det EØS-statene fritt å innføre eller opprettholde regler som spesifikt har som mål å utelukke oppnåelsen av en skattemessig fordel gjennom rent kunstige ordninger hvis mål er å omgå eller unndra seg nasjonal skattelovgivning.

29 I den muntlige forhandling anførte ESA 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 saker forskjellige siden sistnevnte sak ikke reiste spørsmålet om behandlingen av endelige tap. Etter ESAs oppfatning er det i den foreliggende sak uansett unødvendig å trekke noe strukturelt skille mellom en ordning med underskuddsdekning og en ordning med konsernbidrag. Grunnen er at et slikt skille ikke trengs for å kunne analysere forholdsmessigheten ved tiltakene. Den foreliggende sak synes å ha elementer som tyder på en rent kunstig ordning, selv om dette er noe den anmodende domstol må vurdere.

30 *Kommisjonen* anfører i likhet med ESA 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. Imidlertid 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 Kommisjonen anfører videre at det ikke i alle tilfelle bør innrømmes dekning for et endelig tap. I stedet må det foretas en generell undersøkelse av omstendighetene rundt ervervet av datterselskapet og av hvordan underskuddene i datterselskapet oppsto. Det er også nødvendig å foreta en meget grundig undersøkelse av eventuell skatteomgåelse og manipulasjon, for eksempel i tilfelle der et selskap erverver et utenlandsk selskap som går med underskudd, for deretter å likvidere det. 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 erverver et utenlandsk selskap som går med underskudd, for deretter å likvidere det. Kommisjonen mener det bare er den førstnevnte situasjon som bør omfattes av vernet etter EØS-avtalen artikkel 31. Kommisjonen gjør også gjeldende at et selskap som erverver 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. I rettsmøtet fikk dette argument støtte fra partsrepresentantene til Finlands regjering og ESA.

Rettens bemerkninger

Etableringsfriheten og tilstedeværelsen av en restriksjon

32 Som en generell regel omfattes ikke skattesystemet i en EFTA-stat av EØS-avtalen. Imidlertid må EFTA-statene utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med EØS-retten (se sak E-1/04 *Fokus Bank*, Sml. 2004 s. 11, avsnitt 20 og rettspraksis som det vises til der).

33 Yara-konsernet har sin hovedadministrasjon i Norge og har ervervet datterselskaper i Finland og Litauen. Etter EØS-avtalen artikkel 34 kan juridiske personer, som Yara, påberope seg EØS-avtalen artikkel 31. Dermed er det klart at den foreliggende sak gjelder utøvelsen av etableringsfriheten.

34 Etableringsfriheten innebærer en rett for selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en EØS-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innenfor EØS, til å utøve sin virksomhet i en annen EØS-stat gjennom en filial etablert der. Selv om EØS-avtalen artikkel 31 etter sin ordlyd særlig har som mål å sikre nasjonal behandling i en vertsstat, forbyr bestemmelsen også at hjemstaten

hindrer sine egne statsborgere eller selskaper stiftet i samsvar med dens lovgivning i å etablere seg i en annen EØS-stat (se sak E-8/16 *Netfonds Holding m.fl.*, dom 16. mai 2017, ennå ikke i Sml., avsnitt 107 og rettspraksis som det vises til der).

35 Forskjellsbehandling av innenlandske morselskaper ut fra hvor deres datterselskaper har sitt sete, utgjør en hindring for etableringsfriheten dersom den gjør det mindre interessant for innenlandske selskaper å etablere datterselskaper i andre EØS-stater (jf. dommen i *Oy AA*, som omtalt over, avsnitt 39 og rettspraksis som det vises til der).

36 På denne bakgrunn anser EFTA-domstolen at lovgivning som den som er beskrevet i spørsmålet den har blitt forelagt, utgjør en restriksjon på EØS-avtalen artikkel 31.

Legitimiteten ved de mål som forfølges

37 Et nasjonalt tiltak som er til hinder for etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 31, kan rettferdiggjøres ved EØS-avtalen artikkel 33 eller av tvingende allmenne hensyn, forutsatt at det er egnet til å sikre oppnåelse av det fastsatte mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål (se for eksempel *Netfonds Holding m.fl.*, som omtalt over, avsnitt 112 og rettspraksis som det vises til der).

38 Å sikre effektiv skattekontroll og sammenheng i skattesystemet, bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene og ivareta symmetrien dem mellom, samt motvirke skatteomgåelse er tvingende allmenne hensyn som kan rettferdiggjøre en restriksjon på utøvelsen av de grunnleggende friheter som sikres i EØS-avtalen (se sak E-19/15 *ESA* mot *Liechtenstein*, Sml. 2016 s. 437, avsnitt 48 og rettspraksis som det vises til der). I tillegg kan målet om å motvirke skatteunndragelse begrunne et tiltak som begrenser utøvelsen av de grunnleggende friheter som sikres i EØS-avtalen (jf. dommen i *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544, avsnitt 51 og 55). Det er den anmodende domstol som må klargjøre hvilke mål de nasjonale tiltak faktisk forfølger, og fastslå om de legitime mål forfølges på en egnet og konsistent måte (se *Netfonds Holding m.fl.*, som omtalt over, avsnitt 116).

39 Det fremgår av anmodningen at det sentrale spørsmål i saken er nødvendigheten av den nasjonale lovgivning. EFTA-domstolen må dermed analysere den del av forholdsmessighetsprøven som går på nødvendigheten av tiltakene, som dem den foreliggende sak gjelder, for å ivareta et legitimt hensyn.

Spørsmålet om nødvendighet og "unntaket for endelig tap"

40 Yara har hevdet at det den foreliggende sak gjelder, er "unntaket for endelig tap". Dette unntak innebærer at i spørsmålet om underskuddsdekning ("group relief") mellom et morselskap og et datterselskap som er skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, kan dekning av endelig tap utgjøre et rimelig unntak fra statens krav om at både morselskapet og datterselskapet må være skattepliktige i riket. I slike situasjoner går en

nektelse av underskuddsdekning lenger enn det som er nødvendig for å nå det vesentlige ved de mål som tilstrebes (jf. dommen i *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 56).

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).

42 Hvis disse vilkår er oppfylt, vil det være i strid med etableringsfriheten å utelukke muligheten for morselskapet til å fradragsføre i sitt skattemessige overskudd i denne EØS-stat underskudd som dets utenlandske datterselskap har pådratt seg (jf. dommen i *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 56).

43 Yara anfører at dette er tilfelle med konsernbidraget i den foreliggende sak, og fastholder at dens direkte eide datterselskap i Litauen, UAB, hadde avviklet virksomheten, solgt alle sine inntektsgivende eiendeler og var under likvidasjon. Videre hevdet Yara under den muntlige forhandling at saken utelukkende gjaldt skattemessig konsolidering.

44 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).

45 Partene har drøftet relevansen av EU-domstolens dom i *Oy AA*, som omtalt over, for å løse den foreliggende sak. EFTA-domstolen finner imidlertid at det for en analyse av forholdsmessighetsterskelen, som den spørsmålet i den foreliggende sak gjelder, ikke er nødvendig å trekke et skille mellom ordningen med underskuddsdekning, som *Marks & Spencer* gjaldt, og konsernbidragsordningen, som var tema i *Oy AA*. Det som er vesentlig, er at enhver restriksjon på de grunnleggende friheter må være egnet til å sikre oppnåelsen av et legitimt mål, som å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene, og at den ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål (se *Netfonds Holding m.fl.*, som omtalt over, avsnitt 112 og rettspraksis som det vises til der).

46 Følgelig er det opp til den nasjonale domstol å vurdere, på grunnlag av kriteriene nevnt over i avsnitt 41 og 44, og de faktiske forhold i saken den behandler, om det innenlandske morselskap faktisk har godtgjort at dets utenlandske datterselskaps tap er endelig.

Forbud mot misbruk av rettigheter

47 Under den muntlige forhandling gjorde både den norske stat og ESA gjeldende at oppkjøpet og den påfølgende likvidasjon av UAB ble gjort med det ene mål for øye å oppnå en skattefordel. De la til at dersom en slik skattefordel var tillatt i grenseoverskridende situasjoner, ville det føre til en valgmulighet for beskatningsmyndighet, og man ville få en rask økning i rent kunstige arrangementer.

48 Den norske stat hevdet at det ble opplyst i foreleggelsen at hele UABs virksomhet ble solgt til tredjemann i 2009, bortsett fra underskuddene; tredjemann ble dermed fratatt enhver mulighet for å benytte dem, og det ble følgelig umulig å benytte "unntaket for endelig tap". I tillegg kjøpte Yara-konsernet senere aksjene i UAB fra sitt datterselskap i Finland, Yara Suomi Oy, og overførte så et konsernbidrag til UAB. Den norske stat antydet med dette at Yara kjøpte disse tap utelukkende for å oppnå en skattefordel.

49 EFTA-domstolen peker på at EFTA-statene står fritt til å vedta regler som har som mål å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse (se forente saker E-3/13 og E-20/13 *Olsen m.fl.*, Sml. 2014 s. 400, avsnitt 166). Dette er en umiddelbar konsekvens av forbudet mot misbruk av rettigheter, som er et grunnleggende prinsipp i EØS-retten, som blant annet tar sikte på å hindre at selskaper etablert i en EØS-stat, under dekke av rettighetene som følger av EØS-avtalen, omgår sin nasjonale lovgivning eller urettmessig eller svikaktig utnytter bestemmelsene i EØS-regelverket (se sak E-15/11 *Arcade Drilling*, Sml. 2012 s. 676, avsnitt 87).

50 Ved vurderingen av om vilkårene for anvendelse av "unntaket for endelig tap" er oppfylt, må den nasjonale domstol likeledes ta hensyn til dette prinsipp, for å avskjære ordninger som utelukkende er beregnet på å sikre en skattefordel og omgå beskatning i en EØS-stat.

51 Det er fast rettspraksis at for å kunne undersøke rent kunstige ordninger, må de nasjonale domstoler foreta en konkret undersøkelse av saken og ta hensyn til de aktuelle omstendigheter ved hver sak for å kunne vurdere om det foreligger misbruk eller svikaktig atferd hos de berørte personer (se *Olsen m.fl.*, som omtalt over, avsnitt 173 og rettspraksis som det vises til der).

52 I denne analyse er det to elementer som må vurderes. I tillegg til et subjektivt element som består i intensjonen om å oppnå en skattefordel, må de objektive omstendigheter også bekrefte situasjonens kunstige karakter. Det som er avgjørende, er det faktum at virksomheten, objektivt sett, ikke har noen annen fornuftig forklaring enn at den skal sikre en skattefordel (se *Olsen m.fl.*, som omtalt over, avsnitt 174 og 175 og rettspraksis som det

vises til der; jf. særlig uttalelse fra generaladvokat Poiares Maduro i *Halifax m.fl.*, C-255/02, EU:C:2005:200, avsnitt 70 og 71).

53 På spørsmål fra dommerne under den muntlige forhandling bekreftet Yaras advokat at UAB brukte konsernbidraget til å innfri gjeld til et annet selskap i Yara-konsernet, og at de gjenværende midler deretter ble kanalisert tilbake til Yara som avviklingsinntekter. Den norske stat anførte at denne forklaring gjorde det klart at hele arrangementet var skattemotivert.

54 Yaras påstand om at selskapet først kjøpte det litauiske datterselskap og så, etter ervervet, så nærmere på hva de hadde ervervet og deretter bestemte seg for at de ikke lenger ønsket å drive virksomhet i Litauen, er ikke overbevisende. Imidlertid er det opp til den nasjonale domstol å vurdere, i lys av alle relevante omstendigheter i saken, om tapet saken gjelder, faktisk var endelig, eller om situasjonen kunne utgjøre en rent kunstig ordning beregnet på å omgå beskatning.

55 I lys av det ovenstående må svaret på det forelagte spørsmål være at EØS-avtalen artiklene 31 og 34 ikke er til hinder for at nasjonale konsernbidragsregler, slik som reglene i den norske skattelov, 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. Det er et EØS-rettslig vilkår at slike nasjonale regler må ha et legitimt formål, slik som behovet for å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene eller for å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse. I tilfelle hvor underskuddet i det utenlandske datterselskap er endelig, går imidlertid de nasjonale krav lenger enn det som er nødvendig for å nå disse mål.

IV Saksomkostninger

56 Omkostninger som er påløpt for Finlands og Storbritannias regjeringer, ESA og Kommisjonen, som har inngitt innlegg for EFTA-domstolen, kan ikke kreves dekket. Ettersom foreleggelsen for EFTA-domstolen utgjør ledd i behandlingen av saken som står for den nasjonale domstol, ligger det til denne domstol å ta en eventuell avgjørelse om saksomkostninger for partene.

På dette grunnlag avgir

EFTA-DOMSTOLEN

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

EØS-avtalen artiklene 31 og 34 er ikke til hinder for at nasjonale konsernbidragsregler, slik som reglene i den norske skattelov, 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. Det er et EØS-rettslig vilkår at slike nasjonale regler må ha et legitimt formål, slik som behovet for å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene eller for å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse. I tilfelle hvor underskuddet i det utenlandske datterselskap er endelig, går imidlertid de nasjonale krav lenger enn det som er nødvendig for å nå disse mål.

Carl Baudenbacher Per Christiansen Ása Ólafsdóttir

Avsagt i åpen rett i Luxembourg, 13. september 2017.

Gunnar Selvik
Justissekretær

Per Christiansen
Fungerende president