



NORGES HØYESTERETT

Den 28. januar 2019 avsa Høyesterett bestående av dommerne Endresen, Møse, Noer og Falch og kst. dommer Lindsetmo dom i

HR-2019-140-A, (sak nr. 18-069096SIV-HRET), sivil sak, anke over dom:

Yara International ASA

(advokat Morten Goller)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for
storbedrifter

(advokat Pål Erik Wennerås)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Kst. dommer **Lindsetmo**: Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 27. november 2013 om å nekte Yara International ASA (heretter Yara) skattefradrag for konsernbidrag ytt til det litauiske datterselskapet UAB Yara Lietuva (heretter UAB) ved ligningen for 2009. Spørsmålet er om Yara har dokumentert at UAB har lidt et "endelig tap" i Litauen, slik at skattefradrag må innrømmes, jf. EØS-avtalen artikkel 31 og EU-domstolens dom 13. desember 2005 i sak C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 55 og senere rettspraksis.
- (2) Yara er det norske morselskapet i et konsern som er en vesentlig aktør i verdensmarkedet for produksjon og omsetning av gjødselprodukter. I 2007 kjøpte Yara det finske konsernet Kemira GrowHow Oy, som senere endret navn til Yara Suomi Oy (heretter Kemira). Selskapet bestod av mer enn 50 operative selskaper i mange land og transaksjonen var etter det som er opplyst et omfattende oppkjøp av stor strategisk betydning for Yara. Etter oppkjøpet har det finske konsernet endret navn til Yara Soumi Oy og er et heleid datterselskap av Yara.
- (3) Kemira hadde et datterselskap i Litauen – UAB Kemira Lifosa. Selskapet drev virksomhet innen samme bransje som Yara, produksjon og salg blant annet av gjødselprodukter. Etter Yaras oppkjøp endret selskapet navn til UAB Yara Lietuva.

- (4) Etter kjøpet av Kemira besluttet Yara i 2009 å nedlegge virksomheten i UAB. Som ledd i dette inngikk UAB 28. april 2009 en avtale med AB Lifosa om salg av innmaten i selskapet for 1 litauisk litas.
- (5) Yara ervervet 14. desember 2009 samtlige aksjer i UAB fra Kemira. Den 17. desember samme år ble det inngått en avtale mellom Yara og UAB om at sistnevnte skulle motta et konsernbidrag på 16 millioner euro, ca. 132 millioner norske kroner. Konsernbidraget ble utbetalt 10. januar 2010. UAB hadde på dette tidspunkt den forståelsen at selskapet i 2009 hadde et skattemessig underskudd på ca. 177 millioner kroner før mottak av konsernbidraget.
- (6) Yara besluttet 29. januar 2010 å likvidere UAB. Konsernbidraget ble benyttet til å dekke gjeld. Den del av konsernbidraget som oversteg gjelden, ble godskrevet UAB i konsernkontosystemet. Ved gjennomføringen av likvidasjonen ble den ubenyttede del av konsernbidraget, ca. 6,4 millioner euro, tilbakeført til Yara som likvidasjonsutbytte. Selskapet ble slettet 12. april 2012.
- (7) Yara krevde fradrag for konsernbidraget på ca. 132 millioner kroner ved ligningen for 2009. De litauiske skattemyndigheter godkjente imidlertid ikke for skatteformål den verdien av eiendelene som ble avtalt ved salget av innmaten. Blant annet av denne grunn ble det skattemessige underskudd i UAB redusert til 93 133 891 kroner. Som følge av dette har Yara redusert kravet på skattefradrag for konsernbidraget ved ligningen i 2009 til dette beløp.
- (8) Ved ligningen ble Yara nektet fradrag for konsernbidraget. Yara påklagde ligningen til Sentralskattekontoret for storbedrifter. I klagen påstod Yara at Norge var forpliktet til å innrømme fradragsrett for konsernbidraget basert på EØS-avtalen, under henvisning til Marks & Spencer-unntaket.
- (9) Klagen ble ikke tatt til følge. Sentralskattekontoret fastholdt i vedtak 20. juni 2011 ligningen for 2009. Det ble lagt til grunn at Yara ikke hadde krav på fradrag, da UAB ikke var avvirket pr. 31. desember 2009 og hadde hatt virksomhetsinntekter etter denne dato – slik at unntaket for endelig tap i Marks & Spencer-saken avsnitt 55 ikke kom til anvendelse.
- (10) Yara påklagde vedtaket i brev 5. juli 2011. Skatteklagenemnda kom i vedtak 27. november 2013 til samme resultat, med den begrunnelse at datterselskapets muligheter for å utnytte tapet ikke kunne anses endelig uttømt. Skatteklagenemnda fant det ikke nødvendig å ta endelig stilling til om konsernbidragsreglene måtte anses uforholdsmessige – og i strid med EØS-retten – hvis det hadde foreligget et endelig tap.
- (11) Yara tok ut stevning for Oslo tingrett 27. mai 2014 til overprøving av ligningen. Tingretten avsa 17. desember 2015 dom med slik domsslutning:

- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes**
- 2. Yara International ASA dømmes til å betale sakskostnader til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med kr. 119 200 – etthundreogtrentusenohundrekroner – innen 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse."**

- (12) Tingretten kom til at unntaket for endelig tap ikke kom til anvendelse ved konsernbidrag, særlig under henvisning til EU-domstolens dom 18. juli 2007 i sak C-231/05 *OY AA*. Retten tok derfor ikke stilling til om vilkårene for å anvende unntaket om endelig tap var oppfylt.
- (13) Yara anket til Borgarting lagmannsrett. Under saksforberedelsen for lagmannsretten ble det besluttet å innhente en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen, med spørsmål om de norske skattereglene om konsernbidrag var forenlige med EØS-avtalen artikkel 31 og artikkel 34. EFTA-domstolen besvarte spørsmålet i dom 13. september 2017 i sak E-15/16 (heretter EFTA-uttalelsen), som vil bli omtalt senere.
- (14) Borgarting lagmannsrett avsa 5. mars 2018 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
2. Yara International ASA betaler til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnader for lagmannsretten med 166 730 – etthundreogsekstisekstusensyvhundreogtredve – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."
- (15) Lagmannsretten kom til samme resultat som tingretten, men med en annen begrunnelse. På bakgrunn av EFTA-domstolens uttalelse var det avgjørende spørsmål for lagmannsretten hvorvidt underskuddet i UAB måtte anses som endelig. Lagmannsretten fant det ikke godtgjort at underskuddet var endelig. Det kunne utnyttes på annen måte, for eksempel ved salg av selskapet med igangværende virksomhet til tredjemann som kunne kreve fremføring av et eventuelt skattemessig underskudd i Litauen.
- (16) Yara har anket dommen til Høyesterett. Anken gjaldt rettsanvendelsen og "i noen grad elementer i lagmannsrettens vurdering som det kan være uklart om må anses som bevisvurdering eller rettsanvendelse." Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 12. juni 2018 ble anken fremmet til behandling i Høyesterett.
- (17) Ankende part – *Yara International ASA* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (18) Det foreligger et endelig tap dersom det utenlandske datterselskapet har uttømt alle tilgjengelige muligheter til å utnytte fradraget i hjemstaten, herunder ved tilbakeføring eller fremføring av underskuddet, eller ved salg av selskapet eller underskuddet til tredjemann i fremtiden, jf. EFTA-uttalelsen avsnitt 41.
- (19) Spørsmålet om det foreligger endelig tap må avgjøres ut fra situasjonen slik den var 31. desember 2009, eller like etter årsskiftet. Det vises til EU-domstolens dom 3. februar 2015 i sak C-172/13 *Marks & Spencer II* avsnitt 37.
- (20) Avgjørende blir om det på dette tidspunkt forelå noen reell mulighet for å utnytte underskuddet i datterselskapets hjemland i tidligere, inneværende eller fremtidige regnskapsperioder. En rent hypotetisk mulighet er ikke nok. Det vises til effektivitetsprinsippet og EU-domstolens dom 4. juli 2018 i sak C-28/17 *NN*.
- (21) UAB var et helt tomt selskap ved utgangen av 2009. Innmaten var solgt. Selskapet besto bare av det aktuelle underskuddet som ikke kunne utnyttes i Litauen. Det fantes ingen andre tilgjengelige muligheter for å utnytte underskuddet. Lagmannsretten har feilaktig bygget på at selskapet som sådan kunne vært solgt tidligere, før innmaten ble solgt. Dette

er i strid med EU-domstolens praksis, herunder EU-domstolens dom 21. februar 2013 i sak C-123/11 *A Oy* avsnitt 48 flg. Hvorvidt det foreligger et endelig tap, må vurderes slik de faktiske forhold var på det aktuelle tidspunkt.

- (22) På dette tidspunkt var det ingen inntekter i selskapet, heller ingen "minimal income", og vilkårene for fradrag var derfor oppfylt.
- (23) Renteinntektene fra konsernbidraget var ubetydelige og er ikke relevante ved vurderingen av om vilkåret for fradrag er oppfylt. Det vises til EU-domstolens dom 12. juni 2018 i sak C-650/16 *Bevola*. Etter norske skatteregler må et underskudd i et datterselskap utnyttes gjennom en reell kapitaloverføring, hvilket innebærer at beløpet nødvendigvis vil bli plassert på en rentebærende konto til eventuell gjeld er betalt og det overskytende tilbakeført til morselskapet. Dersom en slik ordning er til hinder for fradrag, vil unntaket for endelig tap være innholdsløst, og i strid med effektiviseringsprinsippet. Renteinntektene var dessuten lavere enn likvidasjonskostnadene og kan ikke anses som inntekt.
- (24) At alle tilgjengelige muligheter for fradrag må være utnyttet for at det skal foreligge et endelig tap, innebærer forutsetningsvis at tapet/underskuddet må være av en art som rettslig sett er fradragsberettiget, men at det foreligger en faktisk hindring for utnyttelse. Det vises til EU-domstolens dom 7. november 2013 i sak C-322/11 *K*.
- (25) Skattereglene i Litauen medfører at mottatt konsernbidrag vil være skattepliktig, men ikke så langt konsernbidraget benyttes til å dekke tapt egenkapital. Det får imidlertid ikke betydning for fradragsretten i Norge at ikke hele konsernbidraget ble ansett som skattepliktig inntekt i Litauen, det avgjørende er at tapet ikke kunne utnyttes mer enn én gang.
- (26) Det foreligger intet misbruk av EØS-retten. Yaras oppkjøp av Kemira var kommersielt begrunnet, og det samme var også nedleggelsen av UAB. Det forelå ingen skattemessig motivasjon bak dette, og da svikter forutsetningen for å konstatere misbruk.
- (27) Overføringen av UAB fra et annet datterselskap av Yara forut for konsernbidraget har ingen relevans, all den tid muligheten for å gi konsernbidrag og oppnå fradragsrett for dette uansett ville vært den samme internt i konsernet. At konsernbidraget i seg selv var skattemessig motivert, er også uten betydning ved misbruksvurderingen, fordi det er slik underskudd i konserner kan utnyttes etter norsk skatterett, hvor formålet nettopp er skatteutjevning.
- (28) Yara International ASA har nedlagt slik påstand:
- "1. Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 29. november 2013 om endring av ligning for Yara International ASA for inntektsåret 2009 oppheves.
 2. Ved ny ligning legges det til grunn at Yara International ASA har fradragsrett for konsernbidrag på NOK 93.133.891,-.
 3. Yara International ASA tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."
- (29) Ankemotparten – *Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i korte trekk gjort gjeldende:

- (30) Yara har ikke oppfylt bevisbyrden og godtgjort at det forelå et endelig tap ved utgangen av 2009, eventuelt umiddelbart etter dette. Det må foreligge dokumentasjon på dette tidspunkt som godtgjør at vilkårene for endelig tap etter Marks & Spencer-saken er oppfylt. Dokumentasjon som ikke ble fremlagt for skattemyndighetene, men som er tilkommet senere, kan ikke tillegges vekt ved vurderingen av dokumentasjonskravet. Som hovedregel skal domstolsprøvelsen i skattesaker bygge på det faktum som forelå for skattemyndighetene, jf. Rt-2006-404 avsnitt 38.
- (31) Det foreligger svært liten dokumentasjon fra Yara i denne saken. For Skatteklagenemnda ble det kun fremlagt fire dokumenter. Den samlede dokumentasjon i saken godtgjør ikke at vilkårene for fradrag etter Marks & Spencer-saken er oppfylt, og det er en rekke grunnlag for at vilkårene ikke er oppfylt.
- (32) Vilkårene etter Marks & Spencer-saken er strenge, og unntaket har blitt ytterligere innskjerpet i senere rettspraksis. Det er et vilkår at selskapet har uttømt alle muligheter for å utnytte underskuddet mot inntekt i tidligere, gjeldende eller fremtidige regnskapsår. Dette omfatter også muligheten for slik utnyttelse ved å overføre underskuddet til tredjemann som kan utnytte underskuddet.
- (33) Yara har ikke dokumentert noe endelig underskudd for UAB ved utgangen av 2009 eller umiddelbart etter dette, og noe endelig tap forelå derfor ikke.
- (34) Yara har heller ikke dokumentert fravær av inntekt som det er mulig å anvende underskuddet mot i nåtid eller fremtid. UAB mottok et konsernbidrag og har dessuten hatt renteinntekter av den delen av konsernbidraget som ikke ble benyttet til å dekke gjeld. UAB kunne også ha startet ny eller gjenopptatt virksomheten. Inntektsmuligheten opphørte først ved likvidasjonen i april 2012.
- (35) Vilkåret om manglende tredjemannsutnyttelse er heller ikke oppfylt. I stedet for å likvidere UAB gjennom et forutgående salg av innmaten, kunne aksjene i selskapet vært solgt til en kjøper som kunne ha utnyttet det skattemessige underskuddet. Dette gjelder både ved et mulig salg til AB Lifosa og til en eventuell annen tredjemann.
- (36) Ett av vilkårene som fremgår av unntaket i Marks & Spencer-saken er at selskapet har uttømt muligheten for å utnytte underskuddet ved tilbakeføring. Det er opplyst av Yara at skattereglene i Litauen ikke åpner for tilbakeføring av underskudd, og dermed er vilkåret ikke oppfylt. Norske skattemyndigheter er ikke forpliktet til å kompensere for manglende adgang til tilbakeføring av underskudd etter litauiske skatteregler.
- (37) Yara var ikke direkte eier av UAB da tapet oppstod. Selskapet var da eid av Kemira som igjen var eid av et nederlandsk konsernselskap. Marks & Spencer-saken gjaldt en mor-datterrelasjon og rekker ikke så langt at det omfatter situasjonen med mellomliggende konsernselskaper i andre stater. Uansett skulle i så fall tapet først ha vært forsøkt utnyttet i disse stater.
- (38) Det er Yaras disposisjoner over UAB som har skapt en situasjon som igjen har gjort det mulig for Yara å kunne påberope et endelig tap som grunnlag for skattefradrag for konsernbidraget. Dette har vært skattemessig motivert og er misbruk av EØS-reglene.

Derfor kan ikke Yara påberope seg unntaket i Marks & Spencer-saken som grunnlag for skattemessig fradrag for konsernbidraget.

- (39) Yara har heller ikke godtgjort at konsernbidraget var skattepliktig inntekt i Litauen. Om konsernbidraget skulle være skattepliktig, så gjelder det bare i det ligningsår det ble utbetalt, det vil si i 2010. Følgelig er konsernbidraget ikke skattepliktig inntekt i 2009 for UAB, og da kan det ikke gi grunnlag for fradrag for Yara ved ligningen i Norge i 2009.
- (40) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (41) *Mitt syn på saken:*
- (42) Det er uomtvistet at Yara ikke har fradragsrett for konsernbidraget til UAB etter våre nasjonale skatteregler. Vilkåret for slik fradragsrett etter skatteloven § 10-4 første ledd er at "[g]iver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger." Jeg finner det ikke nødvendig å gå i detalj inn på de norske skattereglene om konsernbidrag i skatteloven § 10-2 flg., ut over å peke på at Yara ikke har fradragsrett fordi UAB ikke er skattepliktig til Norge og fordi konsernbidraget heller ikke er skattepliktig inntekt for UAB i Norge.
- (43) Spørsmålet i saken er om Yara likevel har krav på skattefradrag for konsernbidraget fordi å nekte fradragsrett vil være i strid med EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34. Det er klargjort ved EFTA-domstolens uttalelse at dette beror på om Yara kan sies å ha godtgjort at konsernbidraget er benyttet til å dekke et endelig tap i Litauen, i samsvar med unntaksregelen i Marks & Spencer-saken avsnitt 55.
- (44) De norske bestemmelsene om konsernbidrag er gitt for å sikre skattemessig nøytralitet innenfor et skattekonsern. Giver kan kreve fradrag ved inntektsligningen for konsernbidrag så lenge bidraget ligger innenfor foretakets skattepliktige alminnelige inntekt, jf. skatteloven § 10-2. Konsernbidraget blir skattepliktig inntekt på mottakers hånd, jf. skatteloven § 10-3. Systemet bygger på skattemessig symmetri. Det er et grunnleggende vilkår at både giver og mottaker er skattepliktig i riket, jf. skatteloven § 10-4.
- (45) Av forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) side 6 flg. og Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 25 flg., fremgår at konsernbidragsreglene er ment å ivareta to formål. Det ene er å tilrettelegge for nettobeskatning innad i konsern ved at overskudd kan overføres til selskap med skattemessig underskudd. Ved slike overføringer vil i realiteten et skattemessig underskudd i et konsernselskap redusere skattemessig overskudd i et annet konsernselskap, også omtalt som skatteutjevning innenfor konsern.
- (46) Det andre formålet er muligheten for å kunne overføre midler mellom konsernselskaper, gjennom rene verdioverføringer, med sikte på å bygge opp reserver i det eller de selskaper i konsernet hvor det til enhver tid er hensiktsmessig ut fra en bedriftsøkonomisk vurdering. Når det gis konsernbidrag mellom to konsernselskaper som begge har overskudd, vil giver få skattefradrag mens mottaker vil bli beskattet for konsernbidraget.
- (47) Jeg legger for øvrig til at skattelovgivningen ikke er en del av EØS-avtalen, og at skattereglene internt i EU/EØS heller ikke er harmonisert.

(48) *EFTA-domstolens dom 13. september 2017*

(49) Som nevnt ble det under saksforberedelsen for lagmannsretten innhentet en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen med spørsmål om de norske skattereglene om konsernbidrag er forenlige med reglene om etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

(50) Bakgrunnen for henvendelsen var uenighet mellom partene om betydningen av to tidligere avgjørelser av EU-domstolen, Marks & Spencer-saken og OY AA-saken. Det var betydelig uenighet mellom partene om både hensiktsmessigheten av å innhente en slik uttalelse og hvilke spørsmål som skulle stilles.

(51) I lagmannsrettens brev 27. september 2016 ble det formulert følgende spørsmål til EFTA-domstolen:

"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?"

(52) EFTA-domstolen besvarte spørsmålet i dom 13. september 2017 i sak E-15/16.

(53) I avsnitt 35 slo EFTA-domstolen fast at forskjellsbehandling av innenlandske morselskaper ut fra hvor deres datterselskaper har sitt sete, utgjør en hindring for etableringsfriheten i EU/EØS-området.

(54) Med dette som utgangspunkt uttalte EFTA-domstolen i avsnitt 36 at lovgivningen, som beskrevet i spørsmålet den ble seg forelagt, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.

(55) EFTA-domstolen bemerket at en slik restriksjon bare kunne rettferdiggjøres dersom det forelå tvingende allmenne hensyn. Ved avveiningen måtte det ses hen til nødvendigheten av den nasjonale lovgivningen som var gitt for å ivareta disse hensynene.

(56) Deretter gikk domstolen inn på vilkårene for at et tap skulle anses som endelig etter Marks & Spencer-saken avsnitt 55 og konkluderte med følgende i avsnitt 42:

"Hvis disse vilkår er oppfylt, vil det være i strid med etableringsfriheten å utelukke muligheten for morselskapet til å fradragføre i sitt skattemessige overskudd i denne EØS-stat underskudd som dets utenlandske datterselskap har pådratt seg."

(57) EFTA-domstolen fant heller ikke grunnlag for å trekke noe skille mellom EU-domstolens avgjørelse i OY AA-saken, som gjaldt de finske konsernbidragsreglene og Marks & Spencer-saken, som gjaldt underskuddsdekning, da det ikke var grunn til noen forskjellsbehandling hva gjaldt rekkevidden av en eventuell restriksjon.

(58) EFTA-domstolen konkluderte slik i avsnitt 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 tilfeller hvor underskuddet i det utenlandske datterselskap er endelig, går imidlertid de nasjonale krav lenger enn det som er nødvendig for å nå disse mål."

- (59) Av konklusjonen fremgår 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 de 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.
- (60) De faktiske forhold i saken gjorde at EFTA-domstolen også fant grunn til å gå inn på rentespørsmålet og deretter spørsmålet om forbudet mot misbruk av rettigheter i EØS-regelverket. Den pekte særlig på forholdene knyttet til Yaras oppkjøp av UAB, salget av UABs virksomhet og den senere likvidasjonen. Deretter uttalte domstolen i avsnitt 50–52:
- "(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 ...
- (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."
- (61) I fortsettelsen av dette pekte også EFTA-domstolen på at Yaras påstand om at de først kjøpte det litauiske datterselskapet, og deretter etter en nærmere vurdering av selskapet bestemte seg for at de ikke lenger ønsket å drive virksomhet i Litauen, ikke fremstod som overbevisende. Det ble pekt på at det var opp til den nasjonale domstol å vurdere "i lys av alle relevante omstendigheter i saken" å avgjøre om tapet i saken var endelig, "eller om situasjonen kunne utgjøre en rent kunstig ordning beregnet på å omgå beskatning".
- (62) De omstendigheter EFTA-domstolen her fremhever ville utvilsomt være relevante ved en misbruksvurdering. Slik jeg vurderer saken, er det ikke grunn til å gå inn på dette. At disse faktiske omstendigheter fremholdes som relevante for en misbruksvurdering, kan etter mitt syn ikke utelukke at de etter omstendighetene også kan være relevante ved vurderingen av om det foreligger et endelig tap, en problemstilling jeg kommer tilbake til.
- (63) *Unntaket for endelig tap i Marks & Spencer-saken*

- (64) Hva som ligger i at underskuddet må være "endelig", fremgår av Marks & Spencer-saken i avsnitt 55 og senere avgjørelser fra EU-domstolen. Det er derfor nødvendig å redegjøre nærmere for denne unntaksregelen.
- (65) Temaet i Marks & Spencer-saken var i korthet om nasjonale britiske skatteregler som ikke tillot "group relief for losses", det vil si underskuddsoverføring til et morselskap i Storbritannia for tap pådratt ved virksomheten til datterselskaper i Belgia, Tyskland og Frankrike, var i strid med EU-traktaten artikkel 43, jf. artikkel 48, om retten til fri etablering. De nasjonale skatteregler i Storbritannia tillot bare slik underskuddsoverføring dersom både mor- og datterselskapet var registrerte selskaper hjemmehørende og skattepliktige i riket.
- (66) EU-domstolen kom til at skattereglene i Storbritannia i utgangspunktet var i samsvar med EU-traktaten.
- (67) Det ble imidlertid i avsnitt 54 reist spørsmål om de aktuelle skattereglene burde vært utformet "less restrictive than a general exclusion from group relief". I avsnitt 55 formulerte deretter EU-domstolen den omtalte unntaksregelen, som lyder slik:

"Domstolen skal uttale, at den i hovedsagen omhandlede restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor

- **det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og**
- **der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne."**

- (68) I avsnitt 56 sies deretter følgende:

"Når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat godtgør over for skattemyndighederne, at disse betingelser er opfyldt, er det i strid med artikel 43 EF og 48 EF at udelukke dette fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke-hjemmehørende datterselskab, i sit skattepligtige overskud i denne medlemsstat."

- (69) Jeg legger til grunn at unntaket må forstås slik at konsernbidraget fra Yara ikke kan nektes fradragsført dersom Yara godtgjør at det skattemessige underskuddet i UAB må anses som et endelig tap i rettslig forstand. I dette ligger blant annet at UAB må ha uttømt alle muligheter for å utnytte underskuddet både i inneværende og tidligere regnskapsperioder, om nødvendig ved å overføre underskuddet til tredjepart eller ved å avskrive tapet mot overskudd i tidligere regnskapsperioder. Videre må det også godtgjøres at underskuddet heller ikke vil kunne utnyttes i fremtidige regnskapsperioder verken av UAB selv eller av en tredjepart, særlig hvor datterselskapet har blitt solgt til en tredjemann.
- (70) Det er et vilkår for å anvende unntaksbestemmelsen at ingen av de utnyttelsesmåter som her er nevnt, lar seg benytte.

- (71) Jeg finner grunn til særlig å fremheve at det følger av avsnitt 56 at det bare er i de tilfeller hvor morselskapet "godtgør" overfor skattemyndighetene at vilkårene i unntaksbestemmelsen er oppfylt, at det vil være i strid med EU-traktaten artikkel 43 og artikkel 48 å nekte fradragsrett. I dette ligger at det er Yara som må godtgjøre at vilkårene er oppfylt.
- (72) Det er uomtvistet at Marks & Spencer-unntaket er en meget snever unntaksbestemmelse som også er videre utdypet i senere rettspraksis fra EU-domstolen. I denne forbindelse nevnes særlig Marks & Spencer II-saken, hvor det i avsnitt 36 også sies noe om hva som ligger i begrepet endelig tap:
- "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 lidt 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)."**
- (73) Det er for øvrig uomtvistet at et endelig tap må være godtgjort pr. 31. desember 2009, eller i alle fall ikke senere enn ved utløpet av januar 2010. I Marks & Spencer II-saken synes EU-domstolen å akseptere nasjonal lovgivning som forutsatte at vurderingen knyttes til situasjonen rett etter det aktuelle regnskapsår.
- (74) *Foreligger et endelig tap?*
- (75) *Forutsetningen om skatteplikt*
- (76) Innledningsvis finner jeg grunn til å understreke at det er et vilkår for fradragsrett at konsernbidraget anses som skattepliktig inntekt i Litauen for mottaker. Når dette spørsmål ikke ble problematisert i uttalelsen fra EFTA-domstolen, skyldes det formodentlig at partene da var enige om dette.
- (77) Spørsmålet blir deretter i hvilken utstrekning konsernbidraget utgjorde skattepliktig inntekt for UAB i Litauen i 2009.
- (78) Den ankende part har opplyst at den del av konsernbidraget som medgikk til dekning av selskapets regnskapsmessige underbalanse pr. 31. desember 2009, ikke kan anses som skattepliktig inntekt. I Yaras brev av 12. januar 2018 til Skatteetaten opplyses at differansen "vil for norske skatteformål ikke kvalifisere som konsernbidrag med skattemessig effekt".
- (79) Deretter opplyses det at et beløp på 19 498 868 litas, som utgjør 46 797 283 kroner, er "Konsernbidrag inntektsført".
- (80) Den ankende part har imidlertid også vist til et internt memorandum fra Ernst & Young 20. august 2013, hvor det opplyses at de deler av et konsernbidrag som benyttes til å dekke opp aksjekapitalen slik at denne oppfyller lovens krav, heller ikke kan anses som skattepliktig inntekt. Det fremstår som uklart for meg om det da skulle vært foretatt en ytterligere reduksjon av den del av konsernbidraget som kan anses som skattepliktig inntekt – tilsvarende halvparten av aksjekapitalen som er oppgitt til 29 872 200 litas. Det

skulle i så fall tilsi en ytterligere reduksjon av den del av konsernbidraget som vil være skattepliktig i Litauen.

- (81) I tillegg har Yara krevd fradragsført 19 257 046 litas, tilsvarende 46 216 910 kroner, som "underskudd iht lokal selvangivelse", og som også fremkommer av regnskapsoversikten pr. 31. desember 2009 som "Taxable profit (loss)". Det er ikke gitt noen nærmere forklaring på hvorfor dette beløpet også skal inngå som en fradragsberettiget del av konsernbidraget ved ligningen for 2009.
- (82) Det følger av dette at jeg finner tallene usikre, herunder hvor stor andel av konsernbidraget som rent faktisk har kommet til beskatning i Litauen. Allerede denne usikkerhet gjør det vanskelig å konkludere med at skattyter har godtgjort at vilkårene for fradragsrett i Norge er oppfylt.
- (83) Jeg finner det, slik saken ligger an, likevel ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette spørsmål, da jeg ikke finner dette avgjørende for resultatet.
- (84) Spørsmålet om renteinntekter
- (85) Som jeg tidligere har nevnt, ble EFTA-domstolen bare forelagt et spørsmål om det etter omstendighetene ikke var adgang til å nekte fradrag for et konsernbidrag gitt til et selskap i en annen EØS-stat. EFTA-domstolens svar er da også begrenset til dette. I sin uttalelse kommenterer imidlertid domstolen også den omstendighet at deler av konsernbidraget ble plassert på en rentebærende konsernkonto. Etter å ha referert dette skriver domstolen i avsnitt 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 opplyste 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)."**
- (86) Ettersom det er på det rene at det ville akkumuleres renter på UABs tilgodehavende i konsernkontosystemet, kunne det vært nærliggende å avgjøre saken på dette grunnlaget. Som EFTA-domstolen påpeker i sin dom er det imidlertid den nasjonale domstol som må avgjøre om vilkåret "endelig tap" er oppfylt.
- (87) Uttalelsen fra EFTA-domstolen må leses i lys av den relativt korte redegjørelsen som ble gitt for de faktiske omstendigheter i saken, og som naturlig nok la føringer for domstolens svar. De nærmere omstendigheter i saken, som er vesentlig bedre belyst for Høyesterett enn hva som var tilfellet for EFTA-domstolen, er imidlertid slik at jeg ikke finner å burde avgjøre saken på dette grunnlag.
- (88) Jeg viser til at selskapets virksomhet var avviklet, eiendelene solgt og selskapet besluttet likvidert. Det siste innebar oppnevning av "bobestyrer" som overtok styrets kompetanse, men var avskåret fra å foreta seg noe på selskapets vegne utover å besørge dette likvidert. Kapitalen ville derfor ikke kunne utnyttes til å etablere ny virksomhet. Rentebeløpet ville ikke på noe tidspunkt komme til utbetaling til UAB, men ville bli tilbakeført til Yara som en del av likvidasjonsutbyttet. Kapitalen ville derfor ikke kunne utnyttes til å etablere ny

virksomhet. Det er dessuten opplyst at kostnadene ved avviklingen oversteg renteinntektene.

- (89) 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.
- (90) Jeg nøyer meg med å peke på de problemstillinger dette reiser, og finner det ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet. Saken bør etter mitt syn avgjøres på et annet og for meg mer sentralt grunnlag.
- (91) Spørsmålet om tredjemannsutnyttelse
- (92) Etter mitt syn er det mest nærliggende å avgjøre saken på grunnlag av om Yara kunne ha solgt UAB som et igangværende selskap, det vil si ved et aksjesalg, og dermed gjort det mulig for en potensiell kjøper, som "a third party", faktisk å utnytte UABs skatteposisjoner.
- (93) Som tidligere nevnt er det ikke uenighet om at vurderingen av om unntaksregelen i Marks & Spencer-saken kommer til anvendelse, skal foretas med utgangspunkt i situasjonen pr. 31. desember 2009, eller noe senere. Spørsmålet er om vurderingen av mulighetene for alternativ utnyttelse av tapet må skje med utgangspunkt i situasjonen slik den faktisk var på dette tidspunkt, eller om det skal ses hen til hvilke utnyttelsesmuligheter UAB hadde frem til da med tanke på å utnytte de skattemessige underskudd.
- (94) Unntaksregelen i Marks & Spencer-saken avsnitt 55 gir klart uttrykk for at mulighetene for å utnytte tapet skal vurderes både ut fra et fortidig, nåtidig og fremtidig perspektiv. Jeg kan ikke se at unntaksregelen oppstiller noe krav om at denne vurdering må begrenses til den faktiske situasjonen på vurderingstidspunktet. I alle fall må det gjelde fortidige vurderinger.
- (95) Et slikt perspektiv ville i så fall innebære en vesentlig begrensning av vurderingstemaet – ved at vurderingen av alle mulige utnyttelsesmåter måtte gjøres med utgangspunkt i at UAB hadde solgt innmaten og var under likvidasjon.
- (96) Det sier seg selv at det ville bli en vesentlig annen vurdering, enn om det også skal ses hen til hvilke handlingsalternativer Yara hadde frem til dette tidspunkt.
- (97) Dersom vurderingen måtte skje på grunnlag av situasjonen slik den var på vurderingstidspunktet, ville det kunne åpne for at skattyter gjennom sine disposisjoner kunne skape en situasjon hvor det ikke fantes noen annen faktisk mulighet for å utnytte tapet. I realiteten innebærer det at skattyter indirekte gis en valgfrihet med tanke på beskatningssted. Det er ikke gitt at dette ville kunne angripes under perspektivet misbruk av EØS-regelverket. Etter mitt syn taler sterke reelle hensyn mot en slik løsning, og jeg finner heller ingen rettslige holdepunkter for at unntaket i Marks & Spencer-saken skal forstås slik.

- (98) Yara har anført at en vurdering i dette perspektivet blir forfeilet, også fordi det ikke ville vært noe underskudd å utnytte dersom Yara i stedet hadde solgt selskapet/aksjene. Det er pekt på at underskuddet oppstod dels i forbindelse med driften det året innmaten ble solgt, og dels i forbindelse med salget av innmaten.
- (99) Jeg kan heller ikke se at dette argument kan føre frem. Ved å avhende selskapet ville Yara kunne utnytte skatteposisjonene i selskapet. Det er ubestridt at en eventuell kjøper av selskapet ville ha beholdt skatteposisjonene. At tredjemann eventuelt ville betalt mindre for disse skatteposisjonene enn det som tilsvarer konsernets vurdering av verdien av posisjonene ved et innmatsalg, kan ikke ha betydning for den rettslige vurderingen.
- (100) Jeg går så over til vurderingen av om det foreligger et endelig tap.
- (101) Den skattemessige bedømmelse må her som ellers ha som utgangspunkt konsernets reelle forretningsmessige disposisjoner. Det følger imidlertid av vilkårene for at det skal anses å foreligge et "endelig tap" at det også er et spørsmål om hva som har vært mulig å utnytte. En rekke mulige tilpasninger vil ha et element av kommersiell konsekvens. Det gjelder for eksempel en beslutning om å yte et konsernbidrag. Slike mulige tilpasninger utelukkes ikke av den grunn fra vurderingen av om underskuddet kunne vært utnyttet.
- (102) Jeg legger til grunn at da Yara i 2007 kjøpte opp Kemira, senere Yara Soumi Oy, var UAB et selskap med betydelig omsetning, og et visst overskudd. Av de fremlagte regnskapstall for 2007 og 2008 fremgår at selskapet hadde salgsinntekter på henholdsvis ca. 411 og ca. 511 millioner kroner, og med en bruttofortjeneste "[g]ross profit" etter fradrag av salgskostnader, på i underkant av 70 millioner kroner. Det var 144 ansatte i selskapet i 2007, redusert til 65 ved utløpet av 2008 som følge av beslutningen om avvikling.
- (103) Det er ikke opplyst at det forelå forhold knyttet til driften frem til Yaras overtakelse hva gjelder driftstillatelser, selskapets økonomi eller lignende som skulle tilsi at det var påregnelig eller nødvendig med en avvikling av driften ut fra økonomiske, miljømessige eller andre forhold. De store regnskapsmessige underskudd i 2008 skyldes i all hovedsak avsetninger og nedskrivninger knyttet til avviklingen av selskapet. Det var ikke selskapets, men konsernets interesser som begrunnet avviklingen.
- (104) Det fremgår av en intern e-post i Yara-systemet at det relativt kort tid etter overtakelsen av det finske konsernet ble igangsatt en prosess i selskapet, for å vurdere forutsetningene for videre drift ved UABs fabrikanlegg. Det ble pekt på at det dreide seg om et mindre landbasert anlegg, uten konkurransemessige markedsfordeler, med manglende tilgang til rimelige råstoffer, og at det var nødvendig med betydelige investeringer for å bringe selskapet opp til Yaras "HESQ standards", det vil si til de krav til helse, sikkerhet, miljø og kvalitet som Yara ellers opererer med i sin virksomhet. I e-posten anbefales at anlegget burde stenges dersom avviklingskostnadene ikke oversteg 15 millioner euro. Mulig salg av virksomheten eller selskapet vurderes ikke.
- (105) Den 28. april 2009 inngikk UAB en avtale med AB Lifosa om salg av innmaten i selskapet for et beløp på 111,4 millioner norske kroner. AB Lifosa eide et kjemisk fabrikanlegg med virksomhet innen samme bransje, beliggende på samme industriområde.
- (106) Avtalen omfattet bygningsmassen og alle andre eiendeler som tilhørte UAB, samt overdragelse av festekontrakten på grunnen. Av avtalen punkt 8 fremgår at kjøperen var

kjent med risikoen for "chemical contamination of Land and Assets" knyttet til UABs virksomhet, og at selgeren fraskrev seg ethvert fremtidig ansvar for dette. I punkt 9 er det inntatt en omfattende ansvarsfraskrivelse for selger:

"9. The Seller shall have no liability whatsoever, including but not limited to any environmental issues, related to the Assets, the Land and/or the Land Lease Right. The Seller in no case shall be liable for any operational loss, loss of profit or any other direct, indirect, criminal, special, secondary, consequential, economic or other loss and damages of any kind. The Buyer shall assume the liability for claims related to the Land or the Assets lodged by any third parties and the Buyer shall hold harmless and keep indemnified the Seller against any claims made by any third party regarding the Land or the Assets. The Buyer shall be liable for the cleaning of any contamination or pollution of the Land. The Buyer shall assume liability for all environmental issues whatsoever related to the Assets including but not limited to demolishing of the buildings and removal of asbestos at its own cost."

- (107) Det fremgår også av avtalen punkt 10 at kjøperen forpliktet seg til i en periode på tre år etter avtaleinngåelsen å avstå fra produksjon av "NKP", det vil si slike kjemiske gjødselprodukter som UAB hadde produsert ved anlegget. Av avtalen punkt 11 fremgår at selger forbeholdt seg misligholdsbeføyelser ved en eventuell overtredelse av konkurranseklausulen.
- (108) Det er ikke fremlagt opplysninger om salg fremstøt av noen art eller overslag over verdien av selskapet ved salg til tredjemann.
- (109) Salget av innmaten til AB Lifosa, på de vilkår det er redegjort for, gjør det etter mitt syn vanskelig å hevde at det ikke var mulig for Yara å selge selskapet med igangværende virksomhet. Jeg peker særlig på at AB Lifosa også overtok eiendelene med sikte på videre drift av produksjonsanlegget – dog hensyntatt konkurranseklausulen, og med fullt ansvar for et mulig fremtidig forurensningsansvar.
- (110) Det er nærliggende å anta at AB Lifosa like gjerne kunne ha kjøpt selskapet som sådan, med tilsvarende konkurranseklausul, og dermed kommet i en posisjon hvor selskapet kunne ha utnyttet det skattemessige underskuddet. Et slikt salg kunne etter mitt syn også ha vært mulig til andre tredjemenn. Dette fremstår som en reell og ingen teoretisk eller hypotetisk mulighet.
- (111) Et slikt salg ville ivareta de overordnede forretningsmessige hensyn som lå bak avviklingsbeslutningen. En avtale om salg av selskapet kunne vært utformet slik at realiteten i transaksjonen i hvert fall i all hovedsak ville blitt den samme som ved et innmatsalg. Som nevnt ville skatteposisjonene da blitt overført til kjøper.
- (112) Jeg konkluderer etter dette med at Yara ikke har godtgjort at det foreligger et endelig tap etter unntaksregelen i Marks & Spencer-saken. Selskapet har da ikke rett til skattemessig fradrag for verken hele eller deler av konsernbidraget.
- (113) Saken har vært prosedert i stor bredde for Høyesterett fra begge sider. Det er ikke nødvendig av hensyn til resultatet å gå nærmere inn på alternative avgjørelsesgrunnlag.
- (114) Anken må etter dette forkastes.

- (115) Staten har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på erstatning for sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Resultatet har blitt det samme som ved den ligningsmessige behandling i saken, og ved behandlingen i tingrett og lagmannsrett. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å fritta Yara fra plikten til å erstatte statens sakskostnader for Høyesterett. Saken har heller ikke budt på særlig tvil, hva gjelder resultatet.
- (116) Staten v/Regjeringsadvokaten har fremlagt sakskostnadsoppgave og krevd dekket 240 700 kroner i sakskostnader. Beløpet er i sin helhet salær til prosessfullmektigen. Det er ikke reist innsigelser mot kravet. Beløpet anses nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5, og tilkjennes.
- (117) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Yara International ASA til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 240 700 – tohundreogførtitusensyhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (118) Dommer **Falch**: Jeg er kommet til samme resultat som førstvoterende, men med en annen begrunnelse.
- (119) Etter min mening er tapet ikke endelig fordi det litauiske datterselskapet – UAB – fortsatte å motta renteinntekter etter 2009.
- (120) Som førstvoterende er inne på, ble konsernbidraget fra Yara bare delvis brukt til å innfri UABs gjeld. Resten ble plassert på konsernkonto, noe som ga UAB løpende renteinntekter. Riktignok besluttet generalforsamlingen i UAB 29. januar 2010 å likvidere selskapet. Men det var samtidig klart at likvidasjonsprosessen ville ta tid, slik at renteinntekter ville tilflyte UAB en periode deretter.
- (121) Yara har gjort gjeldende at disse beskjedne renteinntektene ikke skal tas i betraktning ved vurderingen av om tapet var endelig. Noe annet vil føre til at retten til fradrag for konsernbidrag over landegrensene – som EØS-avtalen i utgangspunktet beskytter – avskjæres i den grad datterselskapet ikke har gjeld. Beskyttelsen blir da, hevdes det, ikke effektiv.
- (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 muligheden for at underskuddet kan motregnes i fremtidige overskudd eksisterer så længe 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.
- (127) Med denne begrunnelsen stemmer jeg for samme resultat som førstvoterende. Det gjelder også sakskostnadsspørsmålet.
- (128) Dommer **Noer:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Falch.
- (129) Dommer **Møse:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, kst. dommer Lindsetmo.
- (130) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (131) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Yara International ASA til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 240 700 – tohundreogførtitusensyhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.