



OSLO TINGRETT

DOM

Avsagt: 15.12.2022 i Oslo tingrett,

Saksnr.: 20-126483TVI-TOSL/03

Dommer: Tingrettsdommer Jon Sverdrup Efjestad

Saken gjelder: Gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 2014 og 2015

Pra Group Europe AS

Advokat Daniel Markus Hermod Herde
Rettslig medhjelper advokatfullmektig
Lene Bergersen

mot

Skatteetaten

Advokat Ida Thue

DOM

- 1) Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020 for PRA Group Europe Subholding AS, som begrenset fradrag for gjeldsrenter til nærstående, jf. skatteloven § 6-41. Det sentrale spørsmålet i saken er om begrensningen i fradragsretten etter § 6-41, sammenholdt med de norske konsernbidragsreglene, er forenlig med EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.
- 2) **Sakens bakgrunn**
Den videre fremstilling av sakens bakgrunn er i hovedsak basert på omforent tekst i foreleggelsen for EFTA-domstolen.
- 3) PRA Group er et globalt konsern innen kjøp av fordringer og betjening av gjeld. Konsernet har flere selskaper i Europa, og disse eies av holdingselskapet PRA Group Europe Holding S.à.r.l. Holdingselskapet er skattemessig hjemmehørende i Luxembourg.
- 4) PRA Group Europe Subholding AS (skattemessig hjemmehørende i Norge) var et heleid datterselskap av holdingselskapet PRA Group Europe Holding S.à.r.l. PRA Group Europe Subholding AS ble finansiert med en blanding av egenkapital og lån fra morselskapet. Rentekostnadene for inntektsåret 2014 og 2015 knytter seg til denne gjelden.
- 5) Selskapet mottok ingen andre verdioverføringer fra morselskapet i 2014 og 2015. I selvangivelsen for 2014 og 2015 krevde selskapet fradrag for disse gjeldsrentene, jf. skatteloven § 6-40. Selskapet la til grunn at skatteloven § 6-41 medførte en reduksjon i fradragsberettiget beløp. Avskåret rentefradrag for inntektsåret 2014 utgjorde 132 969 145 kroner og 11 580 008 kroner for inntektsåret 2015, til sammen 144 549 153 kroner. PRA Group Europe Subholding AS ble innfusjonert i PRA Group Europe AS i november 2016.
- 6) I 2014 mottok ESA en klage om anvendelsen av skatteloven § 6-41, som trådte i kraft 1. januar 2014. Etter en gjennomgang av reglene og dialog med den norske stat vedtok ESA en begrunnet uttalelse 25. oktober 2016 (nr. 192/16/COL). ESA konkluderte med at Norge, ved å opprettholde begrensninger på fradragsretten for renter, slik som fastsatt i skatteloven § 6-41, ikke hadde oppfylt sine forpliktelser etter EØS-avtalen artikkel 31. ESA tok hensyn til at konsern med norske konsernmedlemmer lettere vil kunne unngå rentebegrensningsreglene på grunn av deres mulighet til å anvende og dra nytte av de norske konsernbidragsreglene. Dette vil kunne hindre norske selskaper fra å etablere konsern over landegrensene med nærstående konsernmedlemmer i andre EØS-stater, og omvendt. ESA anså at tiltakene ikke var forholdsmessige sett opp mot noe uttalt tvingende allmenne hensyn, og derfor ikke kunne rettferdiggjøres.

- 7) Selv om den norske stat ikke var enig i standpunktet ESA inntok i sin begrunnede uttalelse, opplyste staten at den ville fremme ytterligere forslag for å endre rentebegrensningsreglene. Disse endringer, der det blant annet ble innført visse unntak fra reglene om begrensning av rentefradrag, trådte i kraft 1. januar 2019. ESAs vurdering av lovendringen er etter det opplyste ennå ikke avsluttet.
- 8) I brev av 7. desember 2016 anmodet PRA Group Europe AS om endring av ligning for inntektsårene 2014 og 2015. Selskapet gjorde gjeldende at rentebegrensningsreglen var i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31, og at Norge var forpliktet til å innrømme fullt fradrag for påløpte gjeldsrenter.
- 9) I skattekontorets vedtak av 7. juli 2017 ble anmodningen om gjenopptakelse tatt til følge. Etter ny realitetsbehandling ble ligningen for 2014 og 2015 fastholdt.
- 10) PRA Group Europe AS påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda 31. juli 2017. Ved Skatteklagenemnda vedtak 24. juni 2020 i stor avdeling ble klagen ikke tatt til følge.
- 11) Den 8. september 2020 tok PRA Group Europe AS ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at selskapet innrømmes fullt fradrag for påløpte gjeldsrenter i inntektsårene 2014 og 2015, dvs. uten rentefradragsbegrensning etter skatteloven § 6-41.
- 12) Staten v/Skatteetaten imøtegikk dette i tilsvarende av 29. oktober 2020, med påstand om frifinnelse.
- 13) Under saksforberedelsen besluttet tingretten å innhente en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen om de EØS-rettslige spørsmålene i saken reiser. Foreleggelsen ble sendt 1. juli 2021. Uttalelsen fra EFTA-domstolen forelå 1. juni 2022. I prosesskriv 31. august 2022, jf. prosesskriv 7. november 2022 sa Staten seg uenig i deler av EFTAs uttalelse. Retten kommer tilbake til innholdet i uttalelsen.
- 14) Hovedforhandling ble avholdt 29. og 30. november 2022.
- 15) **Saksøker, PRA Group Europe AS, har i det vesentlige anført:**
Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020 for inntektsårene 2014 og 2015 er ugyldig som følge av feil rettsanvendelse. Rentebegrensningsregelen er i strid med EØS-avtalens artikkel 31 jf. 34. Det omtvistede beløpet utgjør begrensede rentekostnader på kr 144 549 153
- 16) Det er enighet om de faktiske forhold og at vilkårene for rentebegrensning etter skatteloven § 6-41 er oppfylt. Uenighetene i saken gjelder tre forhold; 1) medfører kombinasjonen av rentebegrensningsregelen og konsernbidragsreglene en restriksjon på etableringsretten, 2) kan restriksjonen forsvares i tvingende allmenne hensyn og 3)

må rentebegrensingsregelen settes ut av kraft hva gjelder renter på lån fra andre EØS-selskaper, jf. EØS-loven § 2.

- 17) EFTA-domstolens rådgivende uttalelse i saken har besvart de to første spørsmålene. Det følger av EØS-avtalen og høyesterettspraksis at rådgivende uttalelser skal tillegges stor vekt og det skal «tungtveiende grunner» til for å fravike EFTA-domstolens uttalelser, se bl.a. Rt. 2000 s. 1811 (Finanger 1). Det foreligger ingen «tungtveiende grunner» siden det ikke er tvist om de faktiske forhold, EFTA-domstolen har bare uttalt seg om tolkningen av EØS-retten, har ikke subsumert og uttalelsen er i tråd med flere dommer fra EU-domstolen. Det foreligger ikke ny praksis fra EU-domstolen som tilsier fravikelse.
- 18) Kombinasjonen rentebegrensingsregler og konsernbidragsregler utgjør en restriksjon på etableringsretten. Saksøker viser til EFTA-domstolens uttalelse med videre henvisninger til relevante dommer fra EU-domstolen, sentralt står avgjørelsene *X og X* og *Lexel*. Fordelen i saken er ikke en skattekonsolideringsfordel, men en annen fordel [i form av rentefradrag] som kun har blitt innrømmet norske konsernselskaper
- 19) EFTA-domstolen har heller ikke misforstått skattekonsolideringsreglene i *X og X* og *Lexel*. EFTA-domstolens uttalelse er i tråd med rettspraksis fra EU-domstolen. Det er ikke grunnlag for å forsøke å «distinguish the case», slik staten forsøker i denne saken. EU-domstolen oppstiller generelle rettssetninger som går utover den konkrete sak. Det er virkningen som er relevant, og ikke hvordan den enkelte nasjonale regel er utformet. Restriksjonen er dessuten en ønsket effekt – at norsk konserner skal behandles bedre enn utenlandske konserner når det gjelder rentebegrensingsregelen – noe forarbeidene til loven viser samt lovendringen i 2019.
- 20) Det er ikke lengre omtvistet at EØS-baserte konsern er sammenlignbare med norske konserner når det gjelder rentebegrensingsregler og konsernbidragsregler, i tråd med EFTA-domstolens rådgivende uttalelse.
- 21) Restriksjonen kan ikke forsvares i tvingende allmenne hensyn, ref. EU-domstolens praksis og EFTA-domstolens rådgivende uttalelse. I domstolspraksis har det oppstått et skille mellom restriksjoner som skyldes skattekonsolideringsregler og restriksjoner som skyldes rentebegrensingsregler hva gjelder tvingende allmenne hensyn. Statene har blitt innrømmet et større handlingsrom når det gjelder skattekonsolideringsregler sammenlignet med rentebegrensingsregler. EFTA-domstolen anvendte riktig norm og avviste riktig de anførte tvingende allmenne hensynene i tråd med EU-domstolens praksis.
- 22) ATAD-direktivet endrer ikke denne analysen av tvingende allmenne hensyn. Det er flere grunner til dette. ATAD er ikke en del av EØS-avtalen og ikke i kraft i 2014-2015. ATAD er et minimumsdirektiv, jf. ATAD-direktivet artikkel 3. Hvis ATAD diskriminerer, må det uansett settes til side. ATAD-direktivet kom i 2016, før *Lexel* og

X og X. Løsningen i EU og EØS kan være ulik fordi skattedirektiver ikke en del av EØS-avtalen.

- 23) Restriksjonen er heller ikke forholdsmessig. Den norske rentebegrensningsregelen rammer videre enn rent kunstige arrangementer. Regelen kunne likebehandlet eller vært mindre inngripende. Blant annet ved å ikke inkludere konsernbidrag og ved en egenkapitalbasert unntaksregel i tråd med dagens § 6-41 (3). Regelen kunne hensyntatt konsernselskapets EBITDA/ skattepliktig resultat. I tråd med EFTA-domstolens uttalelse kunne man gitt den skattepliktige mulighet til å vise at en transaksjon er reell og på armlengdes vilkår.
- 24) En EØS-motstrid lar seg ikke tolke vekk ved bruk av alminnelige tolkningsprinsipper slik at EØS-loven § 2 kommer til anvendelse. Konsekvensen blir at skatteloven § 6-41 må vike for EØS-avtalens artikkel 31 jf. artikkel 34 implementert gjennom EØS-loven § 1. Rentebegrensningsregelen settes bare ut av kraft hva gjelder renter på lån fra EØS-selskaper slik at øvrige renter undergis rentebegrensningsregelen i tråd med saksøkers klargjøring og påstand. Saksøkte anfører at domstolen skal skape en ny regel som det ikke er dekning for i skatteloven § 6-41 slik den lød. En slik løsning er i strid med EØS-loven § 2, ansvarsfordelingen mellom domstol og lovgiver og rettspraksis hvor trinnlavere regel kommer i strid med trinnhøyere regel.

25) Saksøker har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020 er ugyldig.
2. Ligningen for inntektsårene 2014 og 2015 oppheves og henvises til ny behandling hvor det innrømmes fullt fradrag for påløpte gjeldsrenter, dvs. uten begrensning av fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven § 6-41.
3. PRA Group Europe AS tilkjennes sakens omkostninger.

26) Saksøkte, Staten v/ Skatteetaten, har i det vesentlige anført:

Staten mener at Skatteklagenemndas vedtak av 24. juni 2020, som gjelder skattefastsettelsen for inntektsårene 2014 og 2015 er forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 om fri etableringsrett, og dermed gyldig. Statens syn er i korthet at begrensning av gjeldsrente, jf. skatteloven § 6-41, ikke vil være i strid med artikkel 31 i EØS-avtalen om etableringsfrihet. Skatteloven § 6-41 likebehandler selskaper i nasjonale og internasjonale konsern. Denne regelen utgjør derfor ingen restriksjon. Staten bestrider ikke at konsernbidragsreglene utgjør en restriksjon, men denne restriksjonen har EU-domstolen og EFTA-domstolen kommet til at kan rettferdiggjøres, jf. Oy AA og Yara. Det oppstår ikke noen ny restriksjon når disse to regelsettene virker sammen. En eventuell restriksjon kan uansett rettferdiggjøres.

- 27) EFTA-domstolens rådgivende uttalelser er ikke formelt bindende. Oslo tingrett må derfor ta selvstendig stilling til de EØS-rettslige spørsmålene i saken. Det kreves imidlertid «gode og tungtveiende grunner» for å fravike EFTA-domstolens tolkning av EØS-retten, jf. HR-2021-1453-S (NAV-dommen). EFTA-domstolens konkrete vurderinger av en nasjonal regel har isolert sett ikke den samme vekt som der hvor EFTA-domstolen direkte uttaler seg om forståelsen av EØS-retten.
- 28) Staten aksepterer at det foreligger en restriksjon når skatteloven § 6-41 anvendes sammen med konsernbidragsreglene i §§ 10-2 til 10-4. Det oppstår imidlertid ingen ny restriksjon når disse reglene virker sammen. Det er kun konsernbidragsreglene som utgjør en restriksjon, jf. dommene i sak C-231/05 Oy AA og sak E-15/16 Yara. Staten bestrider ikke at vilkåret om sammenlignbar situasjon er oppfylt, uavhengig av om restriksjonen knytter seg til kombinasjonen av regelsettene eller konsernbidragsreglene alene.
- 29) I Oy AA kom EU-domstolen til at denne restriksjonen kan rettfærdiggjøres på grunnlag av hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å hindre skatteomgåelse («tax avoidance»). Tilsvarende må legges til grunn i vår sak. Det er derfor ikke nødvendig å foreta noen ny vurdering av om konsernbidragsreglene kan rettfærdiggjøres (eller på hvilket grunnlag), siden denne vurderingen alt er gjort i Oy AA.
- 30) Skatteloven § 6-41 skal bidra til at skatten betales der overskudd og verdier skapes, og derigjennom sikre det norske skattegrunnlaget. Rentebegrensningsregelen i § 6-41 utgjør ikke noen restriksjon, ettersom den likebehandler selskaper i innenlandske og internasjonale konsern.
- 31) Når EFTA-domstolen i sin uttalelse synes å legge til grunn at det oppstår en ny restriksjon (i tillegg til den restriksjonen som konsernbidragsreglene utgjør), skyldes dette trolig at EFTA-domstolen har misforstått de nasjonale reglene som lå til grunn i sakene C-484/19 *Lexel* og C-398/16 og C-399/16 *X og X*. En analyse av de nasjonale reglene i disse to dommene viser at regelverket inneholdt tilleggselementer, ut over selve reglene om konsernbeskatning og konsernbidrag. I *Lexel* var det snakk om en misbruksregel som ga en fordel til selskaper som var i posisjon til å gi konsernbidrag. *X og X* gjaldt også en nasjonal misbruksregel, hvor det var slik at konsernbeskatningsreglene ikke bare ga nasjonale konsern rett til å behandle inntekter og utgifter samlet, men i tillegg gjorde at transaksjoner mellom konsernselskaper ble ansett som ikke-eksisterende. Selskaper som kunne gi konsernbidrag slapp å bevise at gjeld ikke var skattemessig motivert. I saken *Groupe Steria* hadde selskaper i samme konsernbeskatningsordning gunstigere regler om fradrag enn andre. Det finnes ingen tilsvarende regel i norsk rett.
- 32) Det er i vurderingen av om det oppstår en ekstra fordel (i tillegg til konsernbidragsreglene), at staten er uenig med EFTA-domstolen. EFTA-domstolen

vurderer her de norske reglene opp mot de nasjonale reglene i *Lexel*, og *X og X*. Slike konkrete vurderinger har isolert sett ikke samme vekt som generelle uttalelser om EØS-retten, jf. HR-2021-1453-S avsnitt 66.

- 33) Siden det i vår sak kun er snakk om en kombinasjon av en rentebegrensningsregel som ikke forskjellsbehandler helnasjonale og internasjonale konsern, og en konsernbidragsregel som EFTA-domstolen selv har ansett rettferdiggjort, mener staten det ikke er grunnlag for å si at de norske skattereglene gir opphav til en ny restriksjon som krever en særskilt begrunnelse for å være lovlig etter EØS-retten. De nasjonale skattereglene i vår sak inneholder ikke noen tilleggs-elementer, og kan derfor ikke sammenlignes med dommene i *X og X* og *Lexel*.
- 34) Denne konklusjonen deles av EUs overvåkningsorgan, Europakommisjonen, slik det framgår av Kommisjonens skriftlige innlegg til EFTA-domstolen i vår sak, se særlig avsnitt 30–37.
- 35) Staten er heller ikke enig med EFTA-domstolen i deres vurderingen av om en eventuell restriksjon kan rettferdiggjøres.
- 36) Siden EU-domstolen i *Oy AA* har lagt til grunn at konsernbidragsreglene kan rettferdiggjøres ut fra hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen, er staten også uenig med EFTA-domstolen når den i avsnitt 48 uttaler at dette hensynet ikke kommer til anvendelse. Ved å la skattepliktig konsernbidrag inngå i fradragsrammen har Norge ikke gitt avkall på nasjonal beskatningsrett (slik EFTA-domstolen legger til grunn), siden samlet skattepliktig inntekt for et norsk konsern ikke endres ved at det gis konsernbidrag. EFTA-domstolens standpunkt om at restriksjonen ikke kan begrunnes i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen, bygger derfor på en misforståelse av norsk skatterett.
- 37) Regler basert på vurderinger av om en transaksjon er reell og på armlengdes avstand, slik EFTA-domstolen gir anvisning på i avsnitt 52–55, er uansett ikke tilstrekkelige til å forebygge overskuddsflytting gjennom lån i internasjonale konsern. I BEPS-prosjektet konkluderte man derfor med at det var behov for en inntektsbasert rentebegrensningsregel, se BEPS Action 4 Report – 2016 Update pkt. 12 og 18. Den regelen EFTA-domstolen gir anvisning på i avsnitt 52–55, vil føre til at rentebegrensningsregelen byttes ut med regler om armlengdes avstand som i langt mindre grad er egnet til å hindre at skattepliktig overskudd flyttes ut av Norge. Armlengdeprinsippet alene er ikke tilstrekkelig til å hindre at høyskatteland som Norge tilordnes en for stor andel av et internasjonalt konserns gjeld og/eller gjeldsrenter sammenlignet med den økonomiske aktiviteten som utøves av norske selskap.
- 38) EFTA-domstolens rettslige analyse er dessuten ufullstendig når den ikke drøfter forholdet til EUs direktiv mot skatteomgåelse (ATAD). De materielle reglene i EU og EØS skal forstås likt. Dette er det såkalte homogenitetsprinsippet (EØS-avtalen artikkel 6). Dette gjelder også for etableringsfriheten. Det er derfor vanskelig å se hvordan en

regel som medlemsstatene i EU plikter å ha i sin interne rett etter ATAD artikkel 4, kan stride mot etableringsfriheten i EØS. Konsekvensen av å legge EFTA-domstolens uttalelse til grunn, vil være at Norge gis dårligere muligheter til å motvirke aggressiv skatteplanlegging gjennom rentefradrag enn det som er praksis i andre EU-land, og som framgår av EUs antiomgåelsesdirektiv.

39) Det er bare EU-domstolen som kan sette bestemmelser i ATAD til side fordi de strider mot primærretten i EU (de fire frihetene). Dette har imidlertid ikke skjedd. Norge bør da kunne legge til grunn at EUs regler på skatteområdet, som bygger på Europakommisjonens forslag, med innspill fra Europaparlamentet, og vedtatt med enstemmighet i Rådet, er forenlige med de fire friheter.

40) Rentebegrensningsregelen i ATAD artikkel 4 virker sammen med de ulike medlemsstatenes systemer for konsernbeskatning og konsernbidrag, tilsvarende rentebegrensningsregelen og konsernbidragsordningen i norsk rett, se fortalen til ATAD avsnitt 7 siste setning. Direktivet gir statene adgang, men ingen plikt, til å ha egenkapitalbaserte unntak, jf. artikkel 4 (5).

41) Sverige har en rentebegrensningsregel der mottatt konsernbidrag fra andre svenske selskap øker fradragssrammen, på lik linje med de norske reglene, og med samme begrunnelse, se Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn pkt. 6.2.2.1

42) Saksøker synes å anføre at dersom EFTA-domstolens avgjørelse legges til grunn, skal saken henvises til ny behandling i skatteforvaltningen hvor selskapet skal gis fullt fradrag. Dette er staten ikke enig i.

43) EFTA-domstolen har i den rådgivende uttalelsen lagt til grunn at skattyter må gis mulighet til å bevise at transaksjonen er på armlengdes vilkår, jf. avsnitt 52–55 og 57. Dersom tingretten også legger dette til grunn, må rentebegrensningsregelen i § 6-41 tolkes innskrenkende på grunnlag av EØS-loven § 2. Saken må da sendes til skatteforvaltningen for en vurdering av et unntak basert på vilkår om armlengdes avstand, evt. en annen innskrenkende tolkning som løser motstriden. Dette forutsetter vurderinger av faktum og juss som ikke tidligere er gjort i forvaltningssaken, og som derfor ikke kan gjøres av tingretten.

44) **Saksøkte har nedlagt slik påstand**

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader

45) **Retten vurdering**

Innledning

Retten har kommet til at det foreligger en restriksjon som må vurderes særskilt når de norske konsernbidragsreglene virker sammen med rentebegrensningsreglene. Retten

mener imidlertid at denne restriksjonen kan rettferdiggjøres. Staten skal derfor frifinnes.

Retten vil i det følgende redegjøre noe generelt for vekten av EFTA-domstolens uttalelse, jf. avsnitt 46)–49). Deretter vil retten vurdere hva restriksjonen består i, jf. avsnitt 49)–93). Under denne vurderingen vil retten redegjøre for de ulike relevante rettsreglene, nemlig EØS-avtalen og EØS-loven, rentebegrensningsreglene og konsernbidragsreglene, samspillet mellom disse og til slutt en drøftelse av om samspillet utgjør en restriksjon utover konsernbidragsreglene som må begrunnes særskilt. Deretter vil retten vurdere om restriksjonen kan rettferdiggjøres, jf. avsnitt 94)–129), før retten avslutningsvis vil si noe om hva betydningen av feil eventuelt skulle blitt, jf. avsnitt 133)–137). Sakskostnadsspørsmålet drøftes i avsnitt 138) flg.

46) *Vekten av EFTA-domstolens uttalelse*

Tingretten stilte følgende spørsmål i foreleggelsen for EFTA-domstolen 1. juli 2021:

- 1) Foreligger det en restriksjon på EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, når konsernbidrag fra norske selskaper øker rentefradragsrammen og da fradragsretten for nærstående renter i rentebegrensningsregelen, en adgang som ikke er tilgjengelig ved investeringer av eller i EØS-selskaper?
- 2) Er et EØS-selskap som er i konsern med et norsk selskap, i en sammenlignbar situasjon som et norsk selskap som er i konsern med et annet norsk selskap, og hvilken betydning har det for sammenlignbarhetsvurderingen at det ikke er ytt et faktisk konsernbidrag fra EØS-selskapet til det norske selskapet, men et lån?
- 3) For det tilfelle at det foreligger en restriksjon: Hvilke allmenne hensyn vil kunne begrunne en slik restriksjon?

47) EFTA-domstolens uttalelse har stått sentralt under hovedforhandlingen for tingretten, og begge parter har brukt tid på å redegjøre for vekten av uttalelsen. Retten vil på denne bakgrunn redegjøre noe for dette før den konkrete restriksjonsvurderingen og vurderingen av om en slik restriksjon eventuelt kan rettferdiggjøres.

48) Høyesterett i storkammer har nylig beskrevet spørsmålet slik i HR-2020-1452-S (NAV-saken) avsnitt 64 flg.:

(64) EFTA-domstolens tolkningsuttalelser er ikke formelt bindende. Den nasjonale domstolen må derfor ta selvstendig stilling til hvordan EØS-retten skal forstås og anvendes i den konkrete saken. Ved tolkningen av EØS-retten må den nasjonale domstolen imidlertid legge «stor vekt på hva EFTA-domstolen har uttalt om hvordan EØS-retten skal forstås», jf. HR-2016-2554-P Holship avsnitt 77. Om bakgrunnen for dette heter det i samme avsnitt i dommen:

«Formålet med EFTA-domstolen er ifølge fortalen til ODA blant annet 'å nå frem til og opprettholde en lik fortolkning og anvendelse av EØS-avtalen og de bestemmelser i

Fellesskapets regelverk som i det vesentlige er gjengitt i nevnte avtale, og å nå frem til lik behandling av enkeltpersoner og markedsdeltagere med hensyn til de fire friheter og konkurransevilkårene'. Nasjonale domstoler må derfor normalt følge EFTA-domstolens forståelse av EØS-retten og kan ikke fravike en tolkingsuttalelse av EFTA-domstolen uten at det foreligger 'særlige grunner', se Rt-2013-258 avsnitt 93-94 med henvisning til plenumsdommen i Rt-2000-1811 på side 1820. For at EFTA-domstolen skal fylle den rolle som den er tiltenkt, kan domstolens forståelse av EØS-retten følgelig ikke fravikes uten at det foreligger gode og tungtveiende grunner for det.»

(65) EFTA-domstolens forståelse av EØS-retten kan altså ikke fravikes uten at det foreligger «gode og tungtveiende grunner for det». Om den nærmere kompetansefordelingen mellom EFTA-domstolen og den nasjonale domstolen heter det videre i avsnitt 78:

«Det EFTA-domstolen skal uttale seg om i rådgivende tolkingsuttalelser, er tolkningen av EØS-retten, se ODA artikkel 34 første ledd. Bevisbedømmelsen hører under de nasjonale domstolene. Det samme gjelder i utgangspunktet den konkrete subsumsjon, men her går det ikke noe skarpt skille. Hvor langt EFTA-domstolen vil gå i å utpensle EØS-retten i detalj i en tolkingsuttalelse, beror blant annet på de spørsmål som den nasjonale domstol har stilt, og hvor detaljert faktum er angitt i spørsmålsskriftet.»

(66) Mange EØS-rettslige regler er etter sin art skjønnsmessige eller har karakter av generelle prinsipper. Ved tolkningen og anvendelsen av de grunnleggende frihetene i EØS-avtalens hoveddel står eksempelvis vurderinger av om restriksjoner er egnede, nødvendige og forholdsmessige, sentralt. Oppgaven for EFTA-domstolen vil da være å gi presiserende retningslinjer for anvendelsen av den EØS-rettslige regelen, og herunder klargjøre hvilke momenter som skal inngå og vektlegges. Bevisbedømmelsen og den konkrete avgjørelsen av om en nasjonal bestemmelse eller regulering er forenlig med EØS-retten, ligger til den nasjonale domstolen. I den grad EFTA-domstolen – for eksempel ut fra de spørsmålene den nasjonale domstolen har stilt – har foretatt mer konkrete vurderinger, vil dette kunne være til hjelp for den nasjonale domstolen, men slike uttalelser har isolert sett ikke den samme vekt som der domstolen direkte uttaler seg om forståelsen av EØS-retten. Dette følger allerede av at EFTA-domstolen i tolkningssaker som er forelagt av nasjonale domstoler verken tar stilling til faktum i saken eller innholdet i nasjonal rett.

49) Foreligger det en restriksjon når rentebegrensningsreglene fungerer sammen med konsernbidragsreglene?

PRA Group Europe AS hevder at de norske konsernbidragsreglene i kombinasjon med rentebegrensningsregelen i § 6-41 utgjør en restriksjon som må vurderes særskilt i forhold til konsernbidragsreglene. Staten er uenig i dette, og har anført at restriksjonen kun består i adgangen til å gi konsernbidrag med skattemessig virkning, noe som etter praksis kan rettferdiggjøres.

50) EØS-avtalen og EØS-loven

EØS-avtalen er gjort til norsk lov gjennom lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde mv. av 27.

november 1992 nr. 109 (EØS-loven) § 1. Det følger av EØS-loven § 2 at EØS-avtalen er gitt trinnhøyde over alminnelig norsk lov. Ved motstrid mellom reglene i skatteloven og EØS-avtalen vil EØS-avtalen ha forrang.

51) Skattereglene er ikke en del av EØS-avtalen. Skatteregler må likevel være forenlige med de fire friheter. Det første spørsmålet i denne saken er om rentebegrensningsreglene i kombinasjon med konsernbidragsreglene er i strid med etableringsretten, jf. EØS-avtalen artikkel 31 jf. 34:

Artikkel 31.

1. 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 kapitlet om kapital.

Artikkel 34.

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

52) *Rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41*

Etter lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr.14 (skatteloven) § 6-40 (1) gis det i utgangspunktet fradrag for gjeldsrenter. Skatteloven § 6-41 er et unntak som begrenser fradrag for renter betalt til nærstående til en nærmere angitt fradragsramme.

53) Bestemmelsens første og tredje ledd lød slik i 2014 og 2015:

§ 6-41. Begrensning av rentefradrag mellom nærstående

(1) Reglene i denne paragraf om begrensning av fradrag for netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning gjelder for

- a. selskap og innretning som nevnt i § 2-2 første ledd,
- b. selskap som nevnt i § 10-40 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-41,
- c. selskap og innretning som nevnt i § 10-60 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-65 og

d. selskap og innretning som ikke er hjemmehørende i riket, men er skattepliktig etter § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

(3) Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 30 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter. Avskjæring av rentefradrag etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd. Dersom årets netto rentekostnader ikke overstiger 5 millioner kroner, men summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til fremføring fra tidligere inntektsår etter syvende ledd overstiger 5 millioner kroner, kan skattyter kreve fradrag for fremførte netto rentekostnader og årets netto rentekostnader innenfor grensen etter dette ledd.

- 54) Det sentrale her er at fradramsrammen etter skatteloven § 6-41 tredje ledd utgjør 30 % av «alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter» (kalt skattemessig EBITDA, som står for earnings before interest, taxes, depreciations and amortizations). Utover dette får man ikke fradrag for renter for nærstående. Denne begrensningen kommer imidlertid først til anvendelse dersom netto rentekostnader overstiger fem millioner kroner.
- 55) Bare skattepliktige inntekter regnes med i «alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd» og påvirker fradramsrammen. I forarbeidene står det at «[n]år beregningsregelen skal baseres på skattemessige inntekter og kostnader ved ligningen (alminnelig inntekt eller årets underskudd), har det sammenheng med at skattemessige størrelser er vanskeligere for skattyter å påvirke enn regnskapsmessige størrelser», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1 s. 111.
- 56) Konsernbidrag med skattemessig virkning, er ett eksempel på verdioverføringer mellom selskap som er skattepliktige, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1 s. 111. Mottakerens fradramsramme vil da økes, mens giverens fradramsramme vil bli tilsvarende redusert.
- 57) Fradragbegrensningen i § 6-41 beregnes for hvert enkelt selskap for seg, uansett om selskapet inngår i et konsern, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1 s. 111.
- 58) Formålet med § 6-41 er å motvirke skattetilpasninger som skjer ved at internasjonale konsern plasserer uforholdsmessig mye av konsernets gjeld, og dermed rentekostnader, i land med høye skattesatser, mens renteinntekter og fordringer kanaliseres til konsernselskap hjemmehørende i land med lavere eller ingen skattlegging, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.1 s. 102.

- 59) Rentebegrensingsregelen skal «gjøre det norske skattegrunnlaget mer robust samtidig som en styrker rammebetingelsene for nasjonale bedrifter som konkurrerer med flernasjonale selskap», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.1 s. 102.
- 60) Det fremgår av forarbeidene at «[p]roblemstillingen med utnyttelse av satsforskjeller kan også være aktuelt innenlands [...]», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.1 s. 102.
- 61) Ved at fradraget begrenses til en andel av en beregnet resultatstørrelse, tas det utgangspunkt i et selskaps gjeldsbetjeningsevne. Dette gir en indikasjon på om lånefinansieringen har bakgrunn i normale, forretningsmessige vurderinger, og ikke skattemessige forhold, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 108.
- 62) Regelen i § 6-41 «innebærer en enkel, sjablonmessig modell for rentefradragsbegrensningen, som er uavhengig av skattereglene i andre land, vurderinger av forretningsmessig motiv mv», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 109. Departementet skrev at «[h]ensynet til forutsigbarhet og konsistent håndheving av regelverket taler mot skjønnsbaserte unntak, for eksempel basert på om en transaksjon er gjennomført på markedsmessige vilkår», og vurderte i tillegg «at slike unntak vil være svært ressurskrevende.» jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 109.
- 63) Det er uttalelser om EØS-avtalen i forarbeidene, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.6 s. 110:

Departementet legger til grunn at forslaget ikke er i strid med EØS-avtalen. Fradragsbegrensningen skal gjelde både for norskeide og utenlandskeide konsern. Som i andre land er skattereglene om konsernbidrag i utgangspunktet begrenset til å gjelde for hjemmehørende (norske) selskap (jf. likevel skatteloven § 10-4 annet ledd), noe som ikke kan anses å være i strid med etableringsfriheten.

64) *Konsernbidragsreglene i skatteloven §§ 10-2 til 10-4*

Et konsernbidrag er en vederlagsfri overføring av verdier fra ett aksjeselskap til et annet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) punkt 5 h) s. 9. Det kan bestå av en umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, eller at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) punkt 5 j) s. 12. Konsernbidrag gir på visse vilkår rett til å kreve fradrag for giveren. Bidraget regnes da som skattepliktig inntekt for mottakeren.

65) I 2014 og 2015 lød konsernbidragsreglene som følger:

§ 10-2. Fradrag for konsernbidrag

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Likestilt selskap og sammenslutning kan kreve fradrag for konsernbidrag i den utstrekning aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan gjøre det. Bestemmelsen i § 10-4 første

ledd annet punktum gjelder likevel ikke når et samvirkeforetak yter konsernbidrag til et foretak som inngår i samme føderative samvirke, jf. samvirkeoven § 32.

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

§ 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 allmennaksjeselskapet 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 tilfredsstillter kravene.

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

- a. det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-2 første ledd,
- b. selskapet er skattepliktig etter § 2-3 første ledd b eller petroleumsløven § 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.

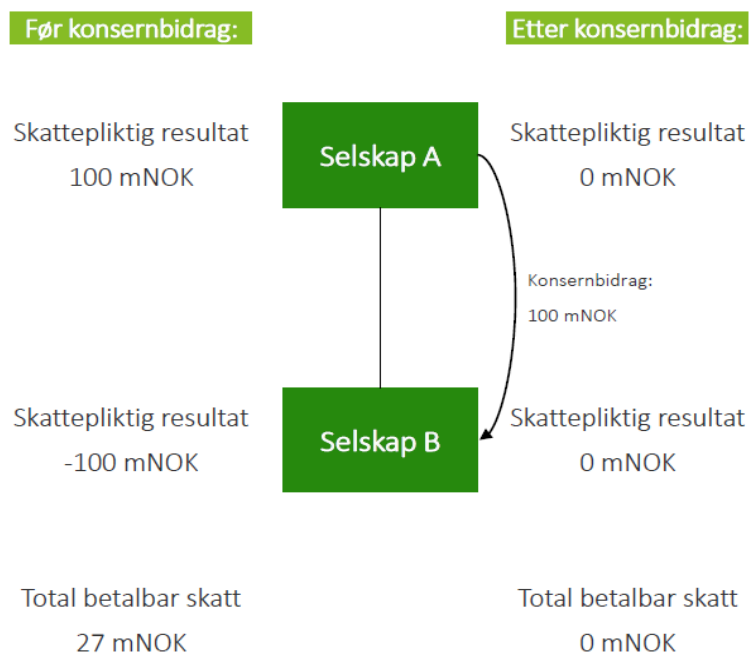
66) Her er det verdt å merke seg at både giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger, jf. § 10-4 første ledd.

67) Bestemmelsene om konsernbidrag skal bidra til skattemessig nøytralitet mellom foretak som organiserer virksomheten gjennom avdelinger i ett aksjeselskap e.l., og foretak som organiserer virksomheten gjennom flere aksjeselskaper e.l. i konsern.

68) Hvorvidt et konsernbidrag skal ytes, og hvor stort et eventuelt bidrag skal være, bestemmes av selskapene selv, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) punkt 5 c) s. 7. Det er likevel noen begrensninger mht. hvor stort et skattepliktig konsernbidrag kan være, ved

at det må ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekten for giverselskapet, jf. skatteloven § 10-2(1).

- 69) Konsernbidragsreglene kan føre til skattefordeler. Dette kan på enkel måte vises ved et av hjelpedokumentene saksøker har fremlagt. I dette eksempelet flyttes overskuddet i et selskap til et annet konsernselskap som går med tap, slik at begge selskapene går i null og dermed får et skattepliktig resultat på 0, i stedet for 27 mNOK.



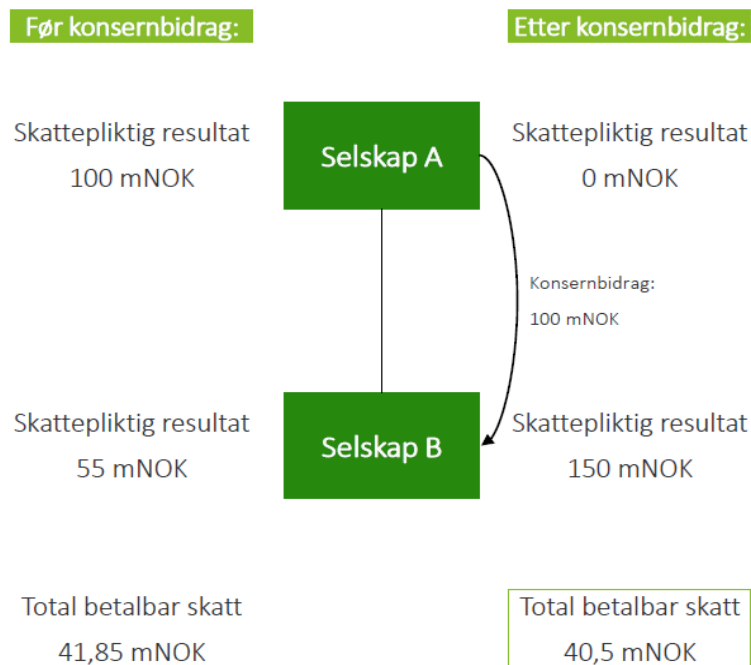
70) *Samspillet mellom konsernbidragsreglene og rentebegrensingsreglene*

Det er som nevnt bare selskaper som er skattepliktige til Norge som kan gi og motta konsernbidrag med skattemessig virkning, jf. § 10-4 første og andre ledd, jf. HR-2019-140-A (Yara) avsnitt 44. Det relevante for vår sak er at mottakeren av et konsernbidrag vil få økt sin inntekt før renter, skatt og avskrivninger: EBITDA. Da den norske rentebegrensingsregelen setter en ramme for rentefradrag på 30 % av EBITDA, kan et konsernbidrag med skattemessig virkning også påvirke rentefradragsrammen. Jo større EBITDA, jo mer renter får man fradrag for.

- 71) Man kan se for seg følgende eksempel: Et morselskap har ytt et lån til sitt datterselskap. Morselskapet og andre selskap i konsernet har høye inntekter og lave rentekostnader, mens datterselskapet har lite inntekter. Datterselskapet har store rentekostnader på lånet. På grunn av de lave inntektene, og dertil lave EBITDA, medfører rentebegrensingsreglene at datterselskapet ikke får fradrag for alle gjeldsrentene. Dersom konsernet kunne ytt et bidrag til datterselskapet med skattemessig virkning, ville EBITDA økt, og datterselskapet kunne i større grad fått fradrag. Denne muligheten har ikke utenlandske deler av et konsern, fordi konsernbidrag med skattemessig virkning som nevnt er forbeholdt norske selskaper.

72) I forarbeidene til rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 uttalte departementet at «[v]ed at konsernbidrag inngår i beregningsgrunnlaget, vil selskap i skattekonsern ha en viss mulighet til å samordne seg med hensyn til rentefradrag i tilfeller der overskudd («skattemessig EBITDA») og rentekostnader er ujevnt fordelt mellom konsernselskapene», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) 4.7.1 s. 111. Mottakeren av et skattepliktig konsernbidrag vil da få økt sin fradagsramme, mens giveren vil få en tilsvarende reduksjon. I noen tilfeller kan det altså medføre at et nasjonalt konsern kan samordne seg på en gunstig måte, en adgang som ikke er tilgjengelig for et konsern tilhørende i et annet land med filial i Norge.

73) Muligheten for norske konsern er illustrert av saksøker slik, i et tilfelle der selskap B har et resultat på 50, renter på 35 og avskrivninger på 15:



74) Selskap B har ikke tilstrekkelig høy EBITDA til å få fullt fradrag for sine renteutgifter. Selskap A, med resultat på 100, betaler 27 % i skatt. Konsernet i sin helhet betaler da 41,85 i skatt. EBITDA-beregningen for selskap B før konsernbidrag følger av følgende oppstilling:

EBITDA beregning

Resultat	=	50
Rente	+	35
Avskrivninger	+	15
EBITDA	=	100
30% av EBITDA	=	100 x 30%
Fradragsramme	=	30

Før konsernbidrag

Inntekt	=	100
Rente	-	35
Avskrivninger	-	15
Resultat	=	50

Tilbakeført fradrag	+	5
Skattepliktig inntekt	=	55

Betalbar skatt = 14,85

75) Selskap A kan imidlertid flytte sitt positive resultat til Selskap B, som dermed oppnår en høyere EBITDA og rentefradragsramme. EBITDA-beregningen for selskap B før konsernbidrag følger av følgende oppstilling. Etter konsernbidrag blir konsernet totale skattepliktige inntekt på 150, som gir en skatt på 40,5 (27 % skatt).

EBITDA beregning

Resultat	=	150
Rente	+	35
Avskrivninger	+	15
EBITDA	=	200
30% av EBITDA	=	200 x 30%
Fradragsramme	=	60

Etter konsernbidrag:

Inntekt	=	100
Konsernbidrag	+	100
Rente	-	35
Avskrivninger	-	15
Resultat	=	150

Tilbakeført fradrag	+	0
Skattepliktig inntekt	=	150

Betalbar skatt = 40,5

76) Departementet så at «regelverket vil kunne få uheldige utslag i enkelte tilfeller», jf. Prop. 1 LS (2013–2014) 4.15.3 s. 130, men at det «er krevende å utforme regler som formelt likebehandler transaksjoner på tvers av landegrensler, uten de samtidig rammer innenlandske transaksjoner som åpenbart ikke er skattemotiverte», jf. Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 4.15.3 s. 130.

77) Departementet uttalte også følgende, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 4.15.3 s. 130:

det kan argumenteres for at fradragsbegrensningen burde legges på konsernnivå i stedet for på det enkelte selskap. Det er ingen grunn til å ramme rentebetalinger der de motsvarende renteinntektene beskattes med ordinær sats. Land som praktiserer konsernbeskatning har derfor normalt valgt å legge begrensningen på konsernnivå. Vi har imidlertid ikke beskatning

på konsernnivå i Norge, slik at dette ikke er mulig uten omfattende endringer i selskapsbeskatningen

78) I Prop. 1 LS (2013–2014) 4.15.1 s. 129 sies det at det «kan forekomme tilfeller der virksomheter organisert som konsern kommer noe dårligere ut enn virksomheter som er organisert som ett selskap. Dette skyldes blant annet at beslutninger om konsernbidrag kan være påvirket av andre forhold enn rentefradragsbegrensningen. Dersom et selskap i konsernet har underskudd som ikke knytter seg til store rentekostnader, kan det være hensiktsmessig å yte konsernbidrag til dette selskapet, selv om det avgivende selskapet dermed får redusert muligheten til å føre renter til fradrag på grunn av rentebegrensingsregelen.»

79) *Utgjør samspillet mellom konsernbidragsreglene og rentebegrensingsreglene en restriksjon som må begrunnes særskilt?*

EU-domstolen har i C-231/05 *Oy AA* akseptert at konsernbidrag med skattemessig virkning kan begrenses til overføringer mellom selskaper i en og samme stat. EFTA-domstolen har kommet til samme konklusjon i E-15/16 *Yara International*.

80) Bakgrunnen for at en slik forskjellsbehandling kan rettferdiggjøres er en kombinasjon av behovet for en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene og hensynet til å unngå skatteomgåelse. I *Oy AA* er disse hensynene omtalt slik:

56 Similarly, to accept that an intra-group cross-border transfer, such as that at issue in the main proceedings, may be deducted from the taxable income of the transferor would result in allowing groups of companies to choose freely the Member State in which the profits of the subsidiary are to be taxed, by removing them from the basis of assessment of the latter and, where that transfer is regarded as taxable income in the Member State of the parent company transferee, incorporating them in the basis of assessment of the parent company. That would undermine the system of the allocation of the power to tax between Member States because, according to the choice made by the group of companies, the Member State of the subsidiary would be forced to renounce its right, in its capacity as the State of residence of that subsidiary, to tax the profits of that subsidiary in favour, possibly, of the Member State in which the parent company has its establishment (see also Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, paragraph 59).

[...]

58 Concerning, finally, the prevention of tax avoidance, it must be acknowledged that the possibility of transferring the taxable income of a subsidiary to a parent company with its establishment in another Member State carries the risk that, by means of purely artificial arrangements, income transfers may be organised within a group of companies towards companies established in Member States applying the lowest rates of taxation or in Member States in which such income is not taxed. That possibility is reinforced by the fact that the Finnish system of intra-group financial transfers does not require the transferee to have suffered losses.

59 By granting a subsidiary the right to deduct an intra-group financial transfer in favour of its parent company from its taxable income only in cases where the latter has its principal establishment in the same Member State, the Finnish system of intra-group financial transfers is able to prevent such practices, likely to be encouraged by the finding of significant disparities between the bases of assessment or rates of tax applied in the various Member States and designed only to avoid the tax normally due in the Member State of the subsidiary on its profits.

- 81) Denne avgjørelsen er fulgt opp blant annet i *X Holding* fra 2010. Andre skattefordeler enn overføringer av inntekter og tap innen konsernet må undergis en separat vurdering. Tingretten viser til følgende uttalelser i sak C-386/14 *Groupe Steria* avsnitt 27 og 28:

27 It cannot, however, be inferred from the judgment in *X Holding* (C-337/08, U:C:2010:89) that any difference in treatment between companies belonging to a tax-integrated group, on the one hand, and companies not belonging to such a group, on the other, is compatible with Article 49 TFEU. In that judgment, the Court merely examined the residence condition as a condition of access to a tax integration scheme, and held that that condition was justified, taking into account the fact that such a scheme allows losses to be transferred within the tax-integrated group.

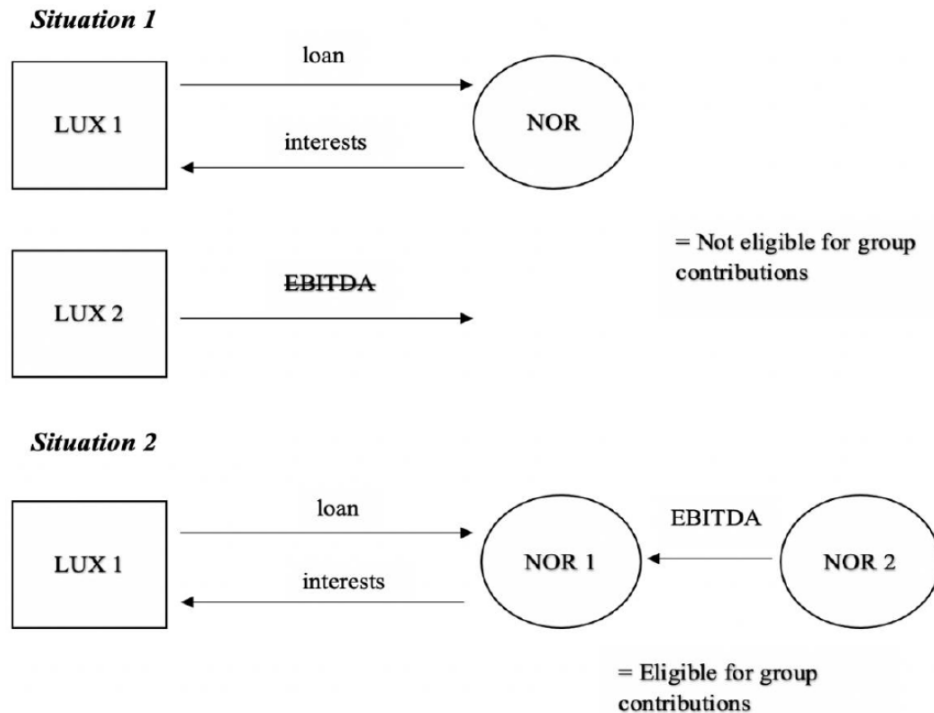
28 As regards tax advantages other than the transfer of losses within the tax-integrated group, a separate assessment must therefore be made, as the Advocate General noted in point 34 of her Opinion, as to whether a Member State may reserve those advantages to companies belonging to a tax-integrated group and consequently exclude them in cross-border situations.

- 82) Uttalelsene er videreført blant annet i sakene *X og X og Lexel*, retten kommer tilbake til disse.

- 83) Staten anfører at restriksjonen i vår sak alene knytter seg til konsernbidragsreglene, ikke kombinasjonen mellom disse og rentebegrensningsreglene. Kommisjonen er av samme oppfatning, jf. deres uttalelse til EFTA-domstolen 16. september 2021:

37. In the present case however [til forskjell fra sakene *Groupe Steria*, *X og X og Lexel*] the difference of treatment does not seem to find its roots in an “other tax advantage” but in the tax advantage for which the group contribution rules were justified in the judgments *Yara* and *Oy AA*. It should therefore not be considered as a restriction caused by the combined application of the two sets of rules but simply the logical consequence of the justified restriction.

- 84) Kommisjonen har i tillegg argumentert for at et grenseoverskridende konsern kan øke rentefradragsrammen, i tilfeller der et lan gis fra utlandet, men et konsernbidrag kommer fra et annet norsk selskap i konsernet. Dette er illustrert slik:



- 85) Det er noe uklart hvilken betydning kommisjonen mener det illustrerte eksemplet har. Illustrasjonen viser riktignok at et flernasjonalt selskap kan redusere effekten av rentebegrensingsreglene, men som figuren viser, må man da etablere et annet norsk selskap (NOR 2) som er i posisjon til å gi et konsernbidrag til NOR 1, som da får økt EBITDA og kan få mer fradrag for renter på lånet til LUX 1.
- 86) Retten har funnet spørsmålet om det i det hele tatt foreligger en restriksjon utover konsernbidragsreglene vanskelig. Fordelen i vår sak knytter seg til muligheten til å øke EBITDA ved konserninterne overføringer, noe som på grunn av konsernbidragsreglene utelukkende er mulig ved overføring mellom to norske selskaper. Dette er overføring av tap og inntekter innad i en gruppe. Indirekte kan det i noen tilfeller skape en forskjellsbehandling, ved at rentebegrensingsregelen som nevnt baserer seg på et forholdstall av EBITDA (rentefradragsrammen). Fordelen i vår sak er dermed nært knyttet til fordelene av konsernbidragsreglene som sådan, og disse som nevnt er akseptert både av EU- og EFTA-domstolen.
- 87) I *X og X* og *Lexel* ble det konstatert fordeler utover konsernbidragsreglene som sådan. I *X og X* besto fordelene i at rentefradrag generelt ble nektet nærstående selskaper, med unntak av selskaper som utgjorde et enkelt skattesubjekt. Det kunne bare selskaper hjemmehørende i Nederland gjøre, noe som utgjorde en fordel som måtte vurderes separat fra konsernbidragsreglene. I *Lexel* kunne svenske selskaper få fradrag for rentekostnader ved lån fra et annet selskap i gruppen dersom nærmere angitte vilkår var oppfylt. Reglene for overføringer innad i en gruppe gjaldt imidlertid bare dersom mottakeren var skattepliktig i Sverige. Selskaper som kunne gi konsernbidrag slapp å bevise at gjeld ikke var skattemessig motivert.

88) Slik kommisjonen oppsummerer dette i sine merknader til EFTA-domstolen om sakene *Groupe Steria, X og X og Lexel*:

the difference of treatment between the domestic and the cross border situation was situated outside of the tax advantage judged justified by the judgments in the cases *Oy AA, X-Holding and Yara*, i.e. the consolidation of group companies or – to put it differently – the transfer of losses between group companies

89) EFTA-domstolen har i sin uttalelse konkludert slik om dette spørsmålet:

28 Etableringsadgangen 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-området, til å utøve sin virksomhet i en annen EØS-stat gjennom en filial etablert der. EØS-avtalen artikkel 31 har særlig til formål å sikre nasjonal behandling i en vertsstat. Forskjellsbehandling av innenlandske datterselskaper ut fra hvor deres morselskaper har sitt sete, utgjør en hindring for etableringsadgangen dersom den gjør det mindre interessant for EØS-selskaper å etablere datterselskaper i EØS-staten (se sak E-15/16 *Yara International ASA*, Sml. 2017 s. 434, avsnitt 34 og 35).

29 En ordning slik som den hovedsaken gjelder, som er resultatet av kombinasjonen av rentebegrensningsreglene og konsernbidragsreglene, vil kunne begrense selskapers utøvelse av etableringsadgangen. Særlig er norske selskaper som tilhører et konsern med selskaper i andre EØS-stater, og som ønsker å oppta et konsernlån, avskåret fra å nøytralisere eller redusere konsekvensene av rentebegrensningsreglene. Slike selskaper stilles derfor i en ufordelaktig posisjon i forhold til selskaper i konsern der alle selskapene er etablert i Norge.

30 Det følger av rettspraksis at det faktisk at en mulig restriksjon på etableringsadgangen skyldes samspillet mellom to sett regler, særlig under omstendigheter der det ene sett fastsetter enten et unntak fra eller en endring av det andre, ikke endrer vurderingen av om det foreligger en restriksjon. Forskjellsbehandlingen kan komme av en kombinasjon av ulike regler eller omstendigheter (jf. dommene i *X og X*, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, avsnitt 34 og 49, og *Lexel*, som omtalt over, avsnitt 40, 41 og 78). Som påpekt av ESA, ville det å overse forskjellsbehandling som er et resultat av samspillet mellom eller kombinasjonen av regler, svekke virkningen av EØS-avtalen artikkel 31.

90) Staten har anført at EFTA-domstolen har misforstått de nasjonale reglene som ble behandlet i dommene *X og X og Lexel*, og videre at EFTA-domstolen har misforstått de norske reglene som denne saken dreier seg om.

91) Etter rettens syn er det ikke grunnlag for statens anførsel om at EFTA-domstolen har misforstått de nasjonale reglene i *X og X og Lexel*. EFTA-domstolen har ikke gitt noen gjengivelse av disse reglene i sin uttalelse eller omtalt dem på noen uriktig måte. Dersom uenigheten gjaldt forståelsen av ulike nasjonale regler, kunne vekten av EFTA-domstolens uttalelse riktignok vært mindre. Etter rettens syn synes staten i realiteten å være uenig i EFTA-domstolens syn på relevansen og rekkevidden av de nevnte

avgjørelsene. Tingretten forstår EFTA-domstolens uttalelser om *X og X* og *Lexel* slik at den samme typen test må benyttes på de norske reglene.

92) Fordelen i vår sak er nært knyttet til konsernbidragsreglene som sådan, og det er dermed mye som taler for at de norske reglene skal vurderes på samme måte. Samtidig er ikke den aktuelle fordel en nødvendig og uunngåelig følge av konsernbidragsreglene. Lovgiver var også klar over at innretningen av de norske rentebegrensingsreglene kunne innebære en fordel for norske konsern i forhold til grenseoverskridende grupper. Dette var attpåtil et uttalt mål med reglene, jf. forarbeidsuttalelsene referert i avsnitt 59).

93) Retten har lagt vekt på EFTA-domstolens uttalelse om rekkevidden av avgjørelsene *X og X* og *Lexel*, og har i lys av uttalelsen, om enn under tvil, kommet til at kombinasjonen av konsernbidragsreglene og rentebegrensingsreglene utgjør en restriksjon som må vurderes særskilt («per element») fra konsernbidragsreglene alene. Det innebærer ikke at restriksjonen ikke kan aksepteres, men det må vurderes om restriksjonen, i likhet med konsernbidragsreglene som sådan, kan rettferdiggjøres.

94) ***Vurderingen av om restriksjonen kan rettferdiggjøres***

Spørsmålet er dermed om kombinasjonen av konsernbidragsreglene og rentebegrensingsreglene, vurdert særskilt, kan rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn («overriding reasons in the public interest»). Dette reiser tre delspørsmål: For det første må det dreie seg om grunner som kan aksepteres som tvingende allmenne hensyn. Om dette vilkåret er oppfylt, kreves for det andre at den aktuelle regelen er egnet til å nå det aktuelle formålet, og for det tredje at regelen ikke går lenger enn nødvendig for å nå formålet (proporsjonalitet).

95) EFTA-domstolen ble i foreleggelsen spurt om hvilke hensyn som kan begrunne en eventuell restriksjon. Retten vil gjengi EFTA-domstolens drøftelse knyttet til de enkelte hensyn og kommentere disse:

39 Det er fast rettspraksis at et nasjonalt tiltak som er til hinder for etableringsadgangen etter EØS-avtalen artikkel 31, kan rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn, forutsatt at det er egnet til å sikre oppnåelsen av det fastsatte mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål (se sak E-8/16 Netfonds Holding m.fl., Sml. 2017 s. 163, avsnitt 112 og rettspraksis som det vises til der, og jf. dommen i *Lexel*, som omtalt over, avsnitt 46 og rettspraksis som det vises til der).

40 I hovedsaken synes det å ha blitt påberopt en rekke grunner for det aktuelle tiltak. Dette omfatter behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet og bekjempelsen av skatteomgåelse og skatteunndragelse, eller en kombinasjon av disse to. EFTA-domstolen peker på at 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 Yara, som omtalt over, avsnitt 38, og sak E-19/15 ESA mot Liechtenstein, Sml. 2016 s. 437, avsnitt 48 og rettspraksis som det vises til der). Målet om å motvirke skatteunndragelse kan også rettferdiggjøre et tiltak som begrenser utøvelsen av de grunnleggende friheter som sikres i EØS-avtalen (se Yara, som omtalt over, avsnitt 38).

96) EFTA-domstolen foretar her en generell redegjørelse for forståelsen av EU-retten. De aktuelle hensynene som generelt sett kan rettferdiggjøre restriksjoner som i vår sak er altså, enten isolert eller i kombinasjon:

- å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene og
- bekjempelsen av skatteomgåelse og skatteunndragelse

Dette er de samme hensynene som rettferdiggjør konsernbidragsreglene som sådan.

97) ESA har i sin uttalelse 25. oktober 2016 også konkludert med at de norske reglene kan rettferdiggjøres “by the objective of the prevention of tax avoidance and abuse coupled with the balanced allocation of taxing rights [...]”. ESA mente likevel at de norske reglene gikk for langt, fordi de ikke var begrenset “to that part of the interest which exceeds what would have been agreed had the relationship been at arm’s length”. ESA viste videre til at de norske reglene “do not include any form of an escape clause”.

98) EFTA-domstolen fortsetter sin generelle redegjørelse, men glir etter hvert over i å vurdere disse hensynene opp mot «under omstendighetene i den foreliggende sak». Slike konkrete vurderinger har mindre vekt, jf. redegjørelsen i avsnitt 47).

41 EFTA-domstolen peker på, slik den norske stat bemerker, at det følger av fast rettspraksis at konsernbidragsreglene har vært rettferdiggjort i behovet for å opprettholde den balanserte fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene. Rettspraksis har under slike omstendigheter ansett det som legitimt å begrense visse skattefordeler til nasjonale konsern, til utelukkelse av utenlandske EØS-selskaper (se Yara, som omtalt over, avsnitt 55, og jf. dommene i Oy AA, som omtalt over, avsnitt 67; X Holding, som omtalt over, avsnitt 42 og 43, samt X og X, som omtalt over, avsnitt 23). Den norske stat anfører i sitt skriftlige innlegg at den samme begrunnelse burde få anvendelse under omstendighetene i den foreliggende sak.

42 EFTA-domstolen peker på at det for konsernbidrag tillates konserninterne overføringer av overskudd fra ett selskap til et annet i det samme nasjonale konsern, uten at det som motytelse betales vederlag. Mangelen på vederlag innebærer at slike overføringer ikke bør anses som transaksjoner av kommersiell art i vanlig forstand. Det ville undergrave den balanserte fordeling av beskatningsmyndighet i samsvar med territorialprinsippet dersom skattyterne fritt skulle kunne velge i hvilken stat overskudd skulle beskattes eller underskudd utnyttes, og hadde mulighet til fritt å flytte beskatningsgrunnlaget mellom EØS-stater (jf. dommen i Lexel, som omtalt over, avsnitt 61 og rettspraksis som det vises til der). I slike tilfelle er det ikke rom for å vurdere bidragenes kommersielle art ved for eksempel en vurdering av armlengdes avstand. Etter prinsippet om armlengdes avstand skal transaksjoner mellom tilknyttede foretak ikke påvirkes av det spesielle forholdet som eksisterer mellom partene.

43 EFTA-domstolen minner imidlertid om at restriksjonen i den foreliggende sak følger av kombinasjonen av rentebegrensningsreglene og konsernbidragsreglene i stedet for konsernbidragsreglene vurdert alene. Temaet i den foreliggende sak gjelder ikke konsernbidragsreglene som sådan, men forskjellsbehandlingen som består i at et norsk selskap eller norske selskaper i et konsern kan benytte slike regler for å redusere eller fjerne konsekvensene av et annet sett med regler, nemlig rentebegrensningsreglene.

44 Ved vurdering av rettferdiggjøringen for eventuelle fordeler som gis norske selskaper, må det foretas en vurdering av denne fordels art. Nærmere bestemt må fordelene, om de faller utenfor virkeområdet for ordningen for konserninterne overføringer, vurderes og begrunnes særskilt.

99) EFTA-domstolen går så over på å redegjøre generelt for berettigelsen av konsernbidragsreglene, for så igjen å vurdere disse opp mot den konkrete saken tingretten har til behandling.

45 EFTA-domstolen peker på at begrunnelsen når det gjelder overføring av overskudd eller underskudd innenfor et skattemessig integrert konsern, ikke nødvendigvis får anvendelse på rentebegrensningsreglene. Når det gjelder disse regler, kan den balanserte fordeling av beskatningsmyndighet ivaretas ved å nekte rentefradrag der arrangementet er rent kunstig, eller i den utstrekning gjeldsgraden eller rentesatsen ikke er i tråd med det som ville vært avtalt med en armlengdes långiver. Dette kan også bidra til å motvirke skatteomgåelse.

46 Spørsmålet blir derfor om denne forskjellsbehandling sett hen til rentebegrensningsreglene kan rettferdiggjøres ut fra behovet for å ivareta fordelingen av beskatningskompetanse mellom EØS-statene. Det er fast rettspraksis at, i saker tilsvarende den hovedsaken gjelder, hvor kombinasjoner av skatteregler fører til at grenseoverskridende situasjoner behandles mindre gunstig enn nasjonale situasjoner – selv om én regel alene (i dette tilfelle konsernbeskatningsregelen) ville kunne begrunnes i den balanserte fordeling av beskatningskompetanse – er dette i seg selv ikke tilstrekkelig til å rettferdiggjøre den samlede skattemessige situasjon, herunder virkningen på rentebegrensningsreglene (jf. dommen i Lexel, som omtalt over, avsnitt 78).

47 I denne sammenheng peker EFTA-domstolen på at hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene har vært godtatt av Den europeiske unions domstol («EU-domstolen») der likebehandling kan medføre at EØS-stater taper beskatningskompetanse eller aktiviteter utøvd på deres territorium, typisk der skattyteren kan bestemme hvor inntekter og kostnader skal beskattes (jf. dommen i K, C-322/11, EU:C:2013:716, avsnitt 49 og 50, 55 og 71).

48 Slike hensyn kan likevel ikke rettferdiggjøre en restriksjon slik som den som oppstår under omstendigheter der skattefradrag er gitt i en nasjonal, men ikke i en grenseoverskridende situasjon. Tvert imot kan en EØS-stat som gir en slik fordel i en nasjonal situasjon (og gir avkall på noe av sin beskatningsmyndighet), spesielt ikke påstå at den samme beskatningsretten er viktig i en grenseoverskridende situasjon, i et forsøk på å begrense likebehandlingen (jf. dommen i Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194,

avsnitt 43). Følgelig synes ikke forskjellsbehandlingen å være rettferdiggjort med behovet for å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene.

100) EFTA-domstolen vurderer så forholdet til skatteomgåelse og skatteunndragelse:

49 Når det gjelder bekjempelse av skatteomgåelse og skatteunndragelse, minner EFTA-domstolen om at behovet for å forhindre tap av skatteinntekt ikke er et tvingende allment hensyn som kan rettferdiggjøre en restriksjon på en frihet som sikres i EØS-avtalen. Imidlertid kan et nasjonalt tiltak som begrenser etableringsadgangen i den hensikt å motvirke skatteomgåelse være rettferdiggjort, forutsatt at det spesifikt retter seg mot rent kunstige arrangementer som ikke gjenspeiler en økonomisk virkelighet, og at det er egnet for å sikre at dette mål nås og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå det (se forente saker E-3/13 og E-20/13 Fred. Olsen m.fl., Sml. 2014 s. 400, avsnitt 166, og Yara, som omtalt over, avsnitt 37).

50 I den foreliggende sak skyldes restriksjonen det forhold at kun konsernselskaper som er skattepliktige i Norge, kan benytte konsernbidragsreglene for å redusere eller fjerne konsekvensene av rentebegrensningsreglene, mens et norsk selskap som er i konsern med selskaper som er skattepliktige i andre EØS-stater, ikke kan gi eller motta konsernbidrag til eller fra disse selskapene. Dette innebærer at den fulle skattevirkning av rentebegrensningsreglene utelukkende faller på det norske selskap i EØS-konsernet.

51 Det er på denne bakgrunn det må vurderes om kriteriene for forskjellsbehandling begrunnet i hensynet til skatteomgåelse/skatteunndragelse, er oppfylt.

52 I saker som gjelder rentebegrensning eller fradragsrett, har EU-domstolen ikke tillatt medlemsstatene å begrense slike regler til utelukkende nasjonale situasjoner. Tvert imot kan slike regler kun anvendes for å nekte fradrag for arrangementer i den utstrekning de ikke har noen underliggende kommersiell begrunnelse basert på en vurdering av armlengdes avstand. Der den aktuelle transaksjon utgjør et rent kunstig arrangement uten noen underliggende kommersiell begrunnelse, krever forholdsmessighetsprinsippet at avskjæring av fradragsretten bør begrenses til den del av rentene som overstiger det som ville ha vært avtalt dersom forholdet mellom partene hadde vært på armlengdes avstand (jf. dommene i *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, avsnitt 83, og *Lexel*, som omtalt over, avsnitt 50 og 51).

53 Det er fast rettspraksis at nasjonale domstoler, for å kunne vurdere rent kunstige arrangementer, må foreta en konkret vurdering av saken og ta hensyn til de aktuelle omstendigheter ved hver sak. For å bringe på det rene om en transaksjon utgjør et rent kunstig arrangement som er inngått utelukkende av skattemessige hensyn, må skattyteren videre gis anledning, uten å bli pålagt utilbørlige administrative byrder, til å legge frem bevis på eventuelle kommersielle begrunnelser for arrangementet (jf. dommen i *Lexel*, som omtalt over, avsnitt 50, og se *Yara*, som omtalt over, avsnitt 51 og rettspraksis som det vises til der).

54 Det fremgår klart av dokumentene fremlagt for EFTA-domstolen, at de nasjonale regler hovedsaken gjelder, ikke gir skattytere mulighet til å vise at transaksjonen er kommersielt begrunnet. Det gis ingen mulighet til å vise at en transaksjon er reell og på armlengdes avstand. Dette innebærer videre at fradraget som ble nektet, ikke nødvendigvis var begrenset

til den del av rentene som oversteg det som ville ha vært avtalt dersom forholdet mellom partene hadde vært på armlengdes avstand.

55 Nasjonale regler som dem hovedsaken gjelder kan derfor omfatte transaksjoner som ikke er rent kunstige eller fiktive arrangementer som er innrettet med sikte på å unngå den skatt som normalt skal betales på overskudd fra aktiviteter utøvd på nasjonalt territorium.

101) EFTA-domstolen anerkjenner her at det kan oppstilles begrensninger for å hindre skatteomgåelse. EFTA-domstolen synes likevel å mene at den norske regelen går for langt når det ikke oppstilles noen unntaksregel. Hva gjelder nasjonalstatenes spillerom for hvordan slike regler kan utformes, har EFTA-domstolen vist til praksis fra EU-domstolen som gir anvisning på en vurdering av om transaksjonen tilsvarer det som ville blitt avtalt hvis partene hadde hatt et forhold på armlengdes avstand. EFTA-domstolen gjør også langt på vei konkrete vurderinger av den nasjonale regelen, selv om domstolen deretter presiserer at den nasjonale domstolen skal foreta den konkrete vurderingen.

102) Staten hadde imidlertid vist til at regler som i denne sak er tillatt i artikkel 4 nr. 5 i rådsdirektiv (EU) 2016/1164 av 12. juli 2016 om fastsettelse av regler mot skatteomgåelse som direkte påvirker det indre markeds virkemåte (ATAD). Argumentasjonen fra statens side var og er at dersom reglene i ATAD er i tråd med de fire friheter, må også den norske regelen være det. Dette er omtalt slik før EFTA-domstolen konkluderer:

56 Den norske stat har i lys av artikkel 4 nr. 5 i rådsdirektiv (EU) 2016/1164 av 12. juli 2016 om fastsettelse av regler mot skatteomgåelse som direkte påvirker det indre markeds virkemåte, anført at det ikke vil være nødvendig å kombinere rentebegrensningsregelen med muligheten for skattyter til å vise at transaksjonen er kommersielt begrunnet. Statens anførsel er imidlertid ikke ubestridt. ESA hevder at rentebegrensningsreglene må være i samsvar med de grunnleggende friheter og vurderingen av forholdsmessighet, slik at skattyter gis mulighet til å begrunne kommersielt overskytende renteutgifter. EFTA-domstolen viser til at dette direktiv verken er gjennomført i EØS-avtalen eller var i kraft i EU på det relevante tidspunkt.

57 Følgelig må svaret på det tredje spørsmål bli at en restriksjon som er et resultat av nasjonal lovgivning slik som den hovedsaken gjelder, kan være rettferdiggjort når den tjener det legitime formål om å forhindre rent kunstige arrangementer som fører til skatteomgåelse. Hvis nasjonal lovgivning imidlertid ikke gir skattyteren mulighet til å vise at transaksjonen har funnet sted på vilkår som tilsvarer det som ville ha vært avtalt hvis partene hadde hatt et forhold på armlengdes avstand, noe som er opp til den anmodende domstol å fastslå, går den lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål.

103) EFTA-domstolen konkluderer ikke på det generelle spørsmålet om reglene i ATAD er i tråd med de fire friheter. EFTA-domstolen viser i stedet til at spørsmålet ikke er ubestridt, og gjengir ESAs argumentasjon uten at de stiller seg bak eller tar avstand fra det. EFTA-domstolen går deretter inn i konkrete forhold som gjelder vår sak. Slike uttalelser har mindre vekt. EFTA-domstolen viser til at ATAD ikke er gjennomført i

EØS-retten samt faktum i saken som står for tingretten, nærmere bestemt at ATAD trådte i kraft etter de årene den nasjonale regelen gjaldt. Betydningen av at direktivet ikke er gjennomført i EØS-avtalen og ikrafttredelsestidspunktet er ikke nærmere drøftet, og det er dermed ikke gitt noen forklaring på hvorfor disse forhold skulle være relevante eller tilsynelatende avgjørende. I en uttalelse/artikkel fra CFE Tax Advisors Europe avsnitt 13 (faktisk utdrag s. 451) er det uttalt at EFTA-domstolen med dette «has skillfully avoided the issue». Kombinasjonen av konkrete forhold opp mot faktum i vår sak og den manglende drøftelsen gjør at tingretten mener EFTA-domstolens uttalelse på dette punktet må tillegges mindre vekt.

104) Etter tingrettens syn er det nødvendig å ta stilling til om reglene i ATAD er forenlige med de fire friheter. Grunnen til det er at de norske reglene som er stridstemaet i denne saken er utformet nært identisk med reglene i ATAD artikkel 4. Saksøker har ikke bestridt at reglene er av samme type som ATAD åpner for. Saksøker har vist til at:

- ATAD er ikke en del av EØS-avtalen og ikke i kraft i 2014-2015
- ATAD er et minimumsdirektiv jf. ATAD-direktivet artikkel 3
- Hvis direktivet diskriminerer må det uansett settes til side
- ATAD kom før avgjørelsene i *Lexel* og *X og X*.
- Løsningen i EU og EØS kan være ulik fordi skattedirektiver ikke en del av EØS-avtalen

105) Hva gjelder betydningen av at ATAD ikke er gjennomført i EØS-retten, kan ikke tingretten se hvordan det er relevant når spørsmålet knytter seg til om reglene kan forenes med de fire friheter. Skatteregler som sådan er heller ikke EØS-relevante, men nasjonale myndigheters spillerom på dette området er begrenset av de fire friheter. Dersom EU-regler om skatt er forenlige med de fire friheter, må også tilsvarende norske regler være det. I motsatt fall ville konklusjonen bli at de fire friheter skal forstås annerledes i EU enn i EØS. Tingretten kan ikke se at EFTA-domstolen tar til orde for det, eller at det er grunnlag for noen slik konklusjon. Resultatet ville dessuten blitt at OECD-regler EU og Norge har innført må praktiseres annerledes i EØS enn i EU. Det er neppe et godt resultat.

106) Til spørsmålet om ikrafttredelsestidspunktet for ATAD er det her uklart hvilken betydning EFTA-domstolen, og saksøker, mener dette har. Som nevnt er det springende punkt om slike regler er forenlige med de fire friheter. De fire friheter har ikke endret seg mellom virketidspunktet for de norske reglene 2014-2015 og ikrafttredelsen av ATAD i 2016. For at ikrafttredelsestidspunktet skulle hatt betydning, antar tingretten at man må mene at skatteomgåelseshensynet er gitt sterkere vekt ved ikrafttredelsen av ATAD, og at det kan gi rom for en endret vurdering av spillerommet for regelfastsettelse enn det som tidligere gjaldt. Det er uklart hvordan EU-domstolen ville vurdert dette, men samtidig virker det noe kunstig å fastslå at en slik utvikling i berettigelsen av regler mot skatteomgåelse skulle ha et skarpt skille fra 2015 til 2016. Det kan også spørres om den norske regelen da ville vært i strid med de fire friheter i

2014 og 2015, men så i tråd med disse grunnleggende reglene etter at ATAD trådte i kraft i 2016. Det ville også gitt et underlig resultat.

- 107) Ulike spørsmål om ATADs forenlighet med de fire friheter er reist av flere, herunder Wattel m.fl. (red.) *Terra/Wattel – European Tax Law* 7. utg. 2019 s. 504 (JU s. 1864), som mener spørsmålene før eller siden må få sin avklaring fra EU-domstolen. Spørsmålene tingretten skal ta stilling til, er dermed ikke avklarte verken i EØS eller EU. Etter rettens syn reiser direktivet flere spørsmål, herunder om direktivet åpner for en løsning tilsvarende det norske regelsettet, og om reglene i noen tilfeller må innføres med en unntaksadgang, enten de som er angitt i direktivet eller det unntaket EFTA-domstolen har gitt anvisning på, for å være forenlige med etableringsretten.
- 108) Det grunnleggende utgangspunktet er at selv om en regel følger av sekundærretten i EU, er de ikke av den grunn automatisk immune mot en anførsel om at de er i strid med primærretten og dermed faller bort eller må tolkes innskrenkende. Retten viser her til dommen 16. januar 2003 *Kommisjonen mot Spania* (C-12/00) avsnitt 97 og dommen 18. september 2003 *Bosal* (C-168/01) avsnitt 25-26. Sistnevnte gjaldt også innføringen en regel som det var åpnet for i et direktiv. Domstolen presiserte likevel at muligheten direktivet åpnet for, måtte praktiseres i tråd med de fire friheter.
- 109) Det skal nok en del til før EU-domstolen vil overprøve vurderingen av at de restriksjoner en direktivbestemmelse innebærer, kan begrunnes i allmenne hensyn. Samtidig er ATAD en minimumsharmonisering, jf. Wattel m.fl. (red.) *Terra/Wattel – European Tax Law* 7. utg. 2019 s. 495 (JU s. 1855). Nasjonale regler som ikke er omfattet av minstenormen i slike regelsett må oppfylle de krav som utledes av de fire friheter, jf. også Sejersted m.fl., *EØS-rett* 3. utg. s. 299 og 300.
- 110) *Nærmere om de aktuelle reglene i ATAD*
Artikkel 4 (1) gir en rentebegrensningsregel som baserer seg på EBITDA. Dette er en minimumsregel som EU-statene må innføre. Bestemmelsen lyder slik:

Article 4

Interest limitation rule

1. Exceeding borrowing costs shall be deductible in the tax period in which they are incurred only up to 30 percent of the taxpayer's earnings before interest, tax, depreciation and amortisation (EBITDA).

For the purpose of this Article, Member States may also treat as a taxpayer:

- (a) an entity which is permitted or required to apply the rules on behalf of a group, as defined according to national tax law;
- (b) an entity in a group, as defined according to national tax law, which does not consolidate the results of its members for tax purposes.

In such circumstances, exceeding borrowing costs and the EBITDA may be calculated at the level of the group and comprise the results of all its members.

- 111) Bestemmelsens ordlyd kunne isolert sett tilsi at «group» skulle omfatte også konsern med filialer i ulike medlemsland. Fortalen pkt. 7 gir imidlertid ytterligere veiledning:

Where a group includes more than one entity in a Member State, the Member State may consider the overall position of all group entities in the same State, including a separate entity taxation system to allow the transfer of profits or interest capacity between entities within a group, when applying rules that limit the deductibility of interest.

- 112) EU-kommisjonen har forklart begrunnelsen for regelen slik i «Explanatory Memorandum».

The deductibility of interest

Multinational groups often finance group entities in high-tax jurisdictions through debt and arrange that these companies pay back 'inflated' interest to subsidiaries resident in low-tax jurisdictions. In this way, the tax base of the group (or more precisely, of the entities paying out 'inflated' interest) decreases in the high-tax jurisdictions whilst it increases in the low-tax State where the interest payment is received. Overall, the outcome is a reduced tax base for the multinational group as a whole.

The aim of the proposed rule is to discourage the above practice by limiting the amount of interest that the taxpayer is entitled to deduct in a tax year. [...]

- 113) Likheten med de aktuelle norske reglene er ikke tilfeldig. De er begge basert på arbeid og anbefalinger fra OECD.
- 114) Det er likevel verdt å merke seg at ATAD ikke synes å *kreve* at man vurderer nasjonale konsern samlet ved anvendelse av rentebegrensningsreglene, jf. bruken av ordet «may» i artikkel 4 nr. 1 om bokstav (a) og (b), jf. også fortalen pkt. 7. Se i samme retning Wattel m.fl. (red.) *Terra/Wattel – European Tax Law 7*. utg. 2019 s. 502 (JU s. 1862), som uttaler: «Remarkably, and different to the OECD approach, this anti-fragmentation rule is not mandatory».
- 115) Når stater benytter seg av muligheter som direktiver åpner for, men ikke krever, må det som nevnt gjøres på en måte som er i tråd med de fire friheter. Spørsmålet er også drøftet i den nevnte uttalelsen fra CFE Tax Advisors Europe avsnitt 13 flg., der forfatterne stiller spørsmål ved om EFTA-domstolens syn på om restriksjonen kan rettfærdiggjøres er forenlig med ATAD (fotnoter fjernet fra sitatet):

If one accepts this proposition, however, the tension with Article 4(1) ATAD becomes obvious, as it is the latter which arguably limits the group perspective to domestic settings. Indeed, the Norwegian government in PRA Group Europe AS has tried to argue that the rules on the domestic "interest barrier group" in Article 4(1) ATAD, in conjunction with Recital 7 in the Preamble, are in line with the fundamental freedoms, which would then imply that also the Norwegian rules are in compliance with Articles 31 and 34 EEA Agreement (before and after the ATAD was in force). The EFTA Court has skillfully avoided the issue. It merely pointed out that the ATAD "has neither been incorporated into the EEA Agreement nor was it in force in the EU at the material time". Still, the issue is complex:

a. Since the treatment of an "interest barrier group" as a single taxpayer under Article 4(1) second and third sentence ATAD is optional for Member States ("may also treat as a taxpayer"), this implies that no "exhaustive harmonization" has taken place, as the creation of an "interest barrier group" is – in the words of AG J. Kokott – "no duty" for the Member States, "but only an entitlement". Consequently, this would result in a requirement of a non-discriminatory implementation of an option foreseen in a Directive, i.e., such "possibility may be exercised only in compliance with the fundamental provisions of the Treaty". In essence and in light of PRA Group Europe AS, Member States would then only have the choice between either extending the "interest barrier group" to non-resident group members in the EU/EEA (which would undermine the policy objective of Article 4 ATAD) or not exercising the option of an "interest barrier group" at all (which would make the interest barrier apply to situations wholly outside profit shifting concerns).

b. Conversely, if one were to accept that Article 4(1) ATAD – either its basic rule in the first sentence or even the option in the second and third sentence – has brought about "exhaustive harmonization", a national measure "must be assessed in the light of the provisions of the harmonising measure and not those of the Treaty", and the compatibility with the fundamental freedoms then becomes one of the validity of secondary EU Law (Article 263, 267 TFEU), i.e., the focus would shift to the question if Article 4(1) ATAD complies with primary EU law. However, and while the fundamental freedoms are also binding on the EU legislature, it undoubtedly enjoys a much broader discretion than domestic legislatures with regard to shaping of the Internal Market and faces only a "review as to manifest error". It seems to be against that background that the ATAD's Preamble notes that "national implementing measures which follow a common line across the Union would provide taxpayers with legal certainty in that those measures would be compatible with Union law".

c. It remains to be seen how the Court will approach a potential challenge to the ATAD's interest barrier rules, and if the mere existence of the ATAD and the value judgments made by the EU legislature therein could lead to a different protection of taxpayers in the EU vis-à-vis the EEA.

116) Uttalelsen peker på noe av det problematiske ved EFTA-domstolens konklusjon, og synes å ta til orde for at det skal en del til for at EU-domstolen skal mene at ATAD er i strid med de fire friheter. Uttalelsen åpner tilsynelatende også for at det kan oppstå en forskjell mellom EU og EØS. Som tidligere redegjort for, kan ikke tingretten se at en slik forskjell kan begrunnes.

117) I forlengelsen av spørsmålet om måten direktivets regler er innført i nasjonal rett er forenlig med de fire friheter, er det verdt å merke seg at det samme punktet i fortalen omtaler at det kan være på sin plass å innføre unntak for rentebegrensingsregelen:

It may also be appropriate to lay down rules for an equity escape provision, where the interest limitation rule does not apply if the company can demonstrate that its equity over total assets ratio is broadly equal to or higher than the equivalent group ratio.

118) En slik mulighet er gitt i ATAD artikkel 4 nr. 5. Her er det gitt to alternative unntaksmetoder i (a) og (b). Bestemmelsen lyder slik:

5. Where the taxpayer is a member of a consolidated group for financial accounting purposes, the taxpayer may be given the right to either:

(a) fully deduct its exceeding borrowing costs if it can demonstrate that the ratio of its equity over its total assets is equal to or higher than the equivalent ratio of the group and subject to the following conditions:

(i) the ratio of the taxpayer's equity over its total assets is considered to be equal to the equivalent ratio of the group if the ratio of the taxpayer's equity over its total assets is lower by up to two percentage points; and

(ii) all assets and liabilities are valued using the same method as in the consolidated financial statements referred to in paragraph 8;

or

(b) deduct exceeding borrowing costs at an amount in excess of what it would be entitled to deduct under paragraph 1. This higher limit to the deductibility of exceeding borrowing costs shall refer to the consolidated group for financial accounting purposes in which the taxpayer is a member and be calculated in two steps:

(i) first, the group ratio is determined by dividing the exceeding borrowing costs of the group vis-à-vis third-parties over the EBITDA of the group; and

(ii) second, the group ratio is multiplied by the EBITDA of the taxpayer calculated pursuant to paragraph 2.

119) Den någjeldende regelen i skatteloven § 6-41, etter lovendring i 2019, åpner nettopp for et slikt unntak, jf. Prop. 1 LS (2018-2019) kapittel 9. Slike unntak vil etter rettens syn være en mindre inngripende måte å gjennomføre rentebegrensingsreglene. Når reglene for 2014-2015 ikke åpnet for noe slikt unntak, kan det spørres om restriksjonen går lenger enn nødvendig.

120) EFTA-domstolen har i sin uttalelse ikke åpnet for en at regelen kunne rettferdiggjøres ved å innta et slikt unntak, men utelukkende vist til en vurdering om transaksjonen ville blitt gjennomført med like vilkår på «armlengdes avstand». Etter rettens syn kan en slik løsning lett komme i konflikt med ATAD og grunntanken bak direktivet.

121) Det er etter rettens syn at ganske åpent spørsmål om ATAD kan forstås slik at statene kan innføre rentebegrensingsregler som kun kan påvirkes av nasjonale konsernbidrag, uten samtidig å åpne opp for unntak slik som ATAD åpner for i samme bestemmelse og fortalepunkt. Sagt på en annen måte: retten kan ikke utelukke at de ulike valgmulighetene i ATAD må innføres i nasjonal lovgivning slik at det samlede regelsettet er i tråd med de fire friheter.

122) Samtidig er det den generelle rentebegrensingsregelen som utgjør minimumsharmoniseringen i direktivet, ikke unntaksadgangene. Retten kan ikke se at det er gitt direkte eller indirekte føringer på at mulighetene for utforming av rentebegrensingsreglene i artikkel 4 nr. 1 må kombineres på en viss måte med unntaksmuligheter etter artikkel 4 nr. 5 for å anses forenlig med primærretten. Det ville

i realiteten innebære at alle europeiske land som begrenser konsernbidrag med skattemessig virkning til nasjonale konsern også måtte innført en unntaksregel slik angitt i artikkel 4 nr. 5.

- 123) Sverige er et av landene som har innført en rentebegrensingsregel som på samme måte som de aktuelle norske reglene kunne påvirkes av konsernbidragsreglene. Dette er omtalt slik i forarbeidene til den svenske bestemmelsen, Prop. 2017/18:245 pkt. 6.2.2.1:

I och med att företag som kan lämna konsernbidrag till varandra i viss utsträckning kan fördela avdragsunderlagen inom koncernen, uppstår frågan om förslaget står i överensstämmelse med EU-rätten. Det kan inte uteslutas att en sådan utjämningsmöjlighet skulle kunna betraktas som en inskränkning av etableringsfriheten i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Anledningen till att lämnade och mottagna konsernbidrag ingår i avdragsunderlaget är emellertid att avdragsunderlaget motsvarar skattemässigt EBITDA. Konsernbidrag utgör således en del av beräkningen av det skattemässiga resultatet av näringsverksamheten. En prövning bör göras av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inklusive konsernbidragsreglerna. Det kan därvid konstateras att de svenska reglerna om konsernbidrag är förenliga med etableringsfriheten i FEUF, sedda tillsammans med de svenska reglerna om konsernavdrag (se t.ex. mål C-231/05 Oy AA, RÅ 2009 ref. 13–15 och RÅ 2009 not. 35–37). Mot den bakgrunden bör även det nu aktuella förslaget anses stå i överensstämmelse med EU-rätten.

- 124) Etter denne drøftelsen fremkommer det at Sverige vurderte å innføre unntak etter ATAD artikkel 4 nr. 5, men av ulike grunner valgte ikke å gjøre det. I norske forarbeider Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 9.8.2 er det uttalt at Sverige har vedtatt generelle rentebegrensingsregler, det vil si en begrensning av rentefradrag til en andel av skattemessig EBITDA, uten noen form for global unntaksregel basert på konsernets gjeldsbelastning. Slik svensk rett er presentert i vår sak, synes det som at deres regler også ville rammes av EFTA-domstolens og ESAs syn på forenligheten med de fire friheter.

- 125) At Sverige har utformet reglene på denne måten innebærer ikke i seg selv at en slik løsning etter ATAD er forenlig med de fire friheter, men det er i det minste et tegn på at land i EU har forstått direktivet slik. Kommisjonen selv har åpenbart ikke funnet den norske modellen problematisk, selv om de, på grunn av sitt syn på om det i det hele tatt foreligger noen restriksjon som krever en særskilt begrunnelse, ikke går inn på spørsmålet om denne i tilfelle kan rettfærdiggjøres.

- 126) Som nevnt er både ATAD og de norske reglene basert på anbefalinger fra OECD. I OECDs Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments Action 4 - 2016 Update på side 13, 26, 30 og 62 er det uttalelser om forholdet mellom de foreslåtte rentebegrensingsreglene og ulike alternativer for en «group ratio rule», tilsvarende det ATAD artikkel 4 nr. 5 åpner for, og som Norge innførte i 2019. Her fremkommer det en anbefaling om å ha både rentebegrensning og

en group ratio rule, altså en form for unntaksadgang. OECD anbefaler ikke en rentebegrensningsregel alene som forskjellsbehandler nasjonale og internasjonale konsern:

A country may also choose not to introduce any group ratio rule. If a country does not introduce a group ratio rule, it should apply the fixed ratio rule to entities in multinational and domestic groups without improper discrimination.

127) Forholdet til EU-retten var også tema for OECD:

Throughout this work, EU law requirements imposed on Member States of the European Union have been considered, and in particular the need for recommended approaches to be in accordance with EU treaty freedoms, directives and State aid regulations.

128) OECDs angivelse om at reglene om rentebegrensning bør gjelde likt dersom det ikke også innføres et unntak for i form av en «group ratio rule», er neppe myntet på problemstillingen i vår sak. Når den norske regelen innfører rentebegrensning likt for nasjonale og internasjonale konsern, har Norge antagelig etterfulgt det som er ment med anbefalingen.

129) Retten har funnet spørsmålet tvilsomt, men har kommet til at restriksjonen kan rettferdiggjøres ut fra kombinasjonen av hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene og bekjempelsen av skatteomgåelse og skatteunndragelse.

130) Regelen er i tråd med en løsning som er skissert i ATAD. Dette direktivet krever ikke noe unntak i rentebegrensningsregelen for armlengdes lån, og retten kan derfor vanskelig se at den norske regelen da er i strid med etableringsretten i mangel av dette konkrete unntaket.

131) Det kan diskuteres om de ulike mulighetene i ATAD må innføres slik at andre unntak må innføres, slik som de angitt i artikkel 4 nr. 5. På dette punktet har tingretten vært usikker. Det er ingen opplysninger i saken om at kommisjonen eller medlemsland i EU mener regelverket skal forstås slik. Etter tingrettens syn vil en slik konklusjon fra tingrettens side, i mangel på en avklaring fra EU-domstolen, gå langt i en innskrenkende direktivfortolkning som det ikke er klare holdepunkter for.

132) Retten har på denne bakgrunn kommet til at selv om kombinasjonen av konsernbidragsreglene og rentebegrensningsreglene utgjør en restriksjon, kan restriksjonen rettferdiggjøres. Staten skal etter dette frifinnes.

133) ***Spørsmålet om virkningen av en eventuell feil***

Etter dette er det ikke nødvendig for retten å ta stilling til om retten skulle gitt føringer om at saken skulle henvises til ny behandling hvor det innrømmes fullt fradrag for

påløpte gjeldsrenter, dvs. uten begrensning av fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven § 6-41, jf. saksøkers påstand.

- 134) Retten finner likevel grunn til å bemerke at selv for det tilfelle at det måtte innfortolkes et unntak etter vurdering av om lånet ble gitt på «armlengdes avstand» eller ved en unntaksadgang slik skissert i ATAD artikkel 4 nr. 5, er det ikke gitt at saksøker ville hatt krav på fullt fradrag.
- 135) Et lignende tilfelle fremkommer av HR-2019-140-A (Yara) avsnitt 42-43, der Høyesterett fastslo at Yara ikke hadde fradragsrett etter norske regler. Etter en uttalelse fra EFTA-domstolen ble det klargjort at det måtte oppstilles en unntaksadgang fra de norske reglene etter modell av avgjørelsen *Marks & Spencer* avsnitt 55. Yara oppfylte ikke vilkårene for dette unntaket, og anken fra Yara ble derfor forkastet.
- 136) Det kan stilles spørsmål ved om Høyesterett med dette innfortolket et unntak som ikke fremkom av loven fra før av, slik staten i vår sak har ment at domstolene kan gjøre. Generelt reiser partenes anførsler også spørsmål om hvor langt forvaltningen kunne gått i å oppstille alternative unntak ved en ny behandling av saken. Retten finner ikke grunn til å gå inn på dette i en drøftelse som ikke har betydning for resultatet.
- 137) Tingretten mener i alle tilfelle at dommen i *Yara* underbygger at feil må ha innvirket på vedtaket for at det skal kunne lede til ugyldighet, jf. det grunnleggende prinsipp i forvaltningsloven § 41. Dersom EØS-retten tilsier at det må gjøres unntak i visse tilfeller, og det ikke er dekket av norsk lovgivning, vil en slik feil bare ha betydning dersom saksøker faktisk oppfylder kravene for å påberope seg det aktuelle vilkåret.
- 138) **Sakskostnader**
Saksøker har fremsatt krav om sakskostnader med kr 2 436 117,50. Staten har fremsatt krav på kr 203 200. Etter tvisteloven § 20-2 jf. § 20-5 har en part som vinner saken i utgangspunktet krav på full erstatning for nødvendige og rimelige sakskostnader. Staten har dermed som utgangspunkt krav på erstatning. Saksøker har ikke reist innsigelser mot statens kostnadsnivå.
- 139) Retten har likevel kommet til at ingen av partene skal idømmes erstatningsansvar for sakskostnadene. Etter rettens syn er det tungtveiende grunner til å fritta saksøker for erstatningsansvar, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det var, basert på ESAs uttalelse, god grunn til å få saken prøvd, og saken har også etter EFTA-domstolens uttalelse vært tvilsom, slik retten har gitt uttrykk for både under vurderingen av hva restriksjonen består i, og vurderingen av om restriksjonen kan rettferdiggjøres. Saken har reist spørsmål av EU/EØS-rettslig karakter som ikke er avklart.

DOMSSLUTNING

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Partene bærer sine egne sakskostnader.

Retten hevet

Jon Sverdrup Efjestad

Veiledning om anke i sivile saker vedlegges.

Veiledning om anke i sivile saker

I sivile saker er det reglene i tvisteloven kapitler 29 og 30 som gjelder for anke. Reglene for anke over dommer, anke over kjennelser og anke over beslutninger er litt ulike. Nedenfor finner du mer informasjon og veiledning om reglene.

Ankefrist og gebyr

Fristen for å anke er én måned fra den dagen avgjørelsen ble gjort kjent for deg, hvis ikke retten har fastsatt en annen frist. Disse periodene tas ikke med når fristen beregnes (rettsferie):

- fra og med siste lørdag før palmesøndag til og med annen påskedag
- fra og med 1. juli til og med 15. august
- fra og med 24. desember til og med 3. januar

Den som anker, må betale behandlingsgebyr. Du kan få mer informasjon om gebyret fra den domstolen som har behandlet saken.

Hva må ankeerklæringen inneholde?

I ankeerklæringen må du nevne

- hvilken avgjørelse du anker
- hvilken domstol du anker til
- navn og adresse på parter, stedfortredere og prosessfullmektiger
- hva du mener er feil med den avgjørelsen som er tatt
- den faktiske og rettslige begrunnelsen for at det foreligger feil
- hvilke nye fakta, bevis eller rettslige begrunnelser du vil legge fram
- om anken gjelder hele avgjørelsen eller bare deler av den
- det kravet ankesaken gjelder, og hvilket resultat du krever
- grunnlaget for at retten kan behandle anken, dersom det har vært tvil om det
- hvordan du mener at anken skal behandles videre

Hvis du vil anke en tingrettsdom til lagmannsretten

Dommer fra tingretten kan ankes til lagmannsretten. Du kan anke en dom hvis du mener det er

- feil i de faktiske forholdene som retten har beskrevet i dommen
- feil i rettsanvendelsen (at loven er tolket feil)
- feil i saksbehandlingen

Hvis du ønsker å anke, må du sende en skriftlig ankeerklæring til den tingretten som har behandlet saken. Hvis du fører saken selv uten advokat, kan du møte opp i tingretten og anke muntlig. Retten kan tillate at også prosessfullmektiger som ikke er advokater, anker muntlig.

Det er vanligvis en muntlig forhandling i lagmannsretten som avgjør en anke over en dom. I ankebehandlingen skal lagmannsretten konsentrere seg om de delene av tingrettens avgjørelse som er omtvistet, og som det er knyttet tvil til.

Lagmannsretten kan nekte å behandle en anke hvis den kommer til at det er klart at dommen fra tingretten ikke vil bli endret. I tillegg kan retten nekte å behandle noen krav eller ankegrunner, selv om resten av anken blir behandlet.

Retten til å anke er begrenset i saker som gjelder formuesverdi under 250 000 kroner

Hvis anken gjelder en formuesverdi under 250 000 kroner, kreves det samtykke fra lagmannsretten for at anken skal kunne bli behandlet.

Når lagmannsretten vurderer om den skal gi samtykke, legger den vekt på

- sakens karakter
- partenes behov for å få saken prøvd på nytt
- om det ser ut til å være svakheter ved den avgjørelsen som er anket, eller ved behandlingen av saken

Hvis du vil anke en tingretts kjennelse eller beslutning til lagmannsretten

En *kjennelse* kan du som hovedregel anke på grunn av

- feil i de faktiske forholdene som retten har beskrevet i kjennelsen
- feil i rettsanvendelsen (at loven er tolket feil)
- feil i saksbehandlingen

Kjennelser som gjelder saksbehandlingen, og som er tatt på bakgrunn av skjønn, kan bare ankes dersom du mener at skjønnsutøvelsen er uforsvarlig eller klart urimelig.

En *beslutning* kan du bare anke hvis du mener

- at retten ikke hadde rett til å ta denne typen avgjørelse på det lovgrunnlaget, eller
- at avgjørelsen åpenbart er uforsvarlig eller urimelig

Hvis tingretten har avsagt dom i saken, kan tingrettens avgjørelser om saksbehandlingen ikke ankes særskilt. Da kan dommen isteden ankes på grunnlag av feil i saksbehandlingen.

Kjennelser og beslutninger anker du til den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Anken avgjøres normalt ved kjennelse etter skriftlig behandling i lagmannsretten.

Hvis du vil anke lagmannsrettens avgjørelse til Høyesterett

Høyesterett er ankeinstans for lagmannsrettens avgjørelser.

Anke til Høyesterett over *dommer* krever alltid samtykke fra Høyesteretts ankeutvalg. Samtykke gis bare når anken gjelder spørsmål som har betydning utover den aktuelle saken, eller det av andre grunner er særlig viktig å få saken behandlet av Høyesterett. Anke over dommer avgjøres normalt etter muntlig forhandling.

Høyesteretts ankeutvalg kan nekte å ta anker over *kjennelser* og *beslutninger* til behandling dersom anken ikke reiser spørsmål av betydning utover den aktuelle saken, og heller ikke andre hensyn taler for at anken bør prøves. Anken kan også nektes fremmet dersom den reiser omfattende bevisspørsmål.

Når en anke over kjennelser og beslutninger i tingretten er avgjort ved kjennelse i lagmannsretten, kan avgjørelsen som hovedregel ikke ankes videre til Høyesterett.

Anke over lagmannsrettens kjennelser og beslutninger avgjøres normalt etter skriftlig behandling i Høyesteretts ankeutvalg.