



Øversettelse fra engelsk av dokument E-1/04-18:

RETTSMØTERAPPORT

i sak E-1/04

ANMODNING til EFTA-domstolen i medhold av artikkel 34 i Avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol fra Frostating lagmannsrett i en sak som verserer for denne mellom

Fokus Bank ASA

og

Den norske Stat v/Skattedirektoratet

vedrørende fri bevegelse for kapital i EØS-området.

I. Innledning

1. Ved en beslutning datert 23. april 2004, registrert ved domstolen den 27. april 2004, anmodet Frostating lagmannsrett om en rådgivende uttalelse i en sak som verserer for denne mellom Fokus Bank ASA (heretter "ankende part" eller "Fokus Bank") og Den norske stat ved Skattedirektoratet (heretter "ankemotparten").

II. Faktum og prosedyre

2. Saken gjelder skatleggingen av utbytte på aksjer som har vært gjenstand for transaksjoner mellom aksjonærer i Fokus Bank, en bank som har sitt hovedsete i Trondheim, og norske selskaper. For ligningsårene 1997 og 1998 utdelte den ankende part utbytte. Umiddelbart før beslutningen om å utbetale utbytte hadde *Morgan Stanley GmbH & Co. KG*, et selskap hjemmehørende i Tyskland, og *Lehman Brothers International*, et selskap hjemmehørende i Storbritannia, solgt sine aksjer til *AS Toluma* og *Leif Hoegh & Co.*, to selskaper hjemmehørende i Norge. Morgan Stanley og Lehman Brothers hadde opsjoner på å kjøpe de solgte aksjene, og disse opsjoner ble utøvet kort etter at

utbytteutdelingene var gjennomført. Det er ikke anført at den ankende part hadde kjennskap til opsjonsavtalene. Motivasjonen for disse transaksjoner var tilsynelatende at utenlandske aksjonærer er forpliktet til å betale kildeskatt til Den norske stat på utbytte som utdeles av norske selskaper, mens aksjonærer som er bosatt eller hjemmehørende i Norge nyter godt av fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten og ikke har noen tilsvarende skattebyrde.

3. I samsvar med vanlig praksis holdt den ankende part tilbake skattetrekk før selskapet utbetalte utbytte til aksjonærer som i henhold til Verdipapirsentralens (VPS) register var bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge. Hvor VPS-registeret viste at aksjonærene var bosatt i Norge, foretok selskapet ikke noe trekk.

4. I 1998 gjennomførte Skattedirektoratet en kontroll som tok sikte på å finne utenlandske aksjonærer som har forsøkt å unngå kildeskatt på utbytte. På grunnlag av kontrollrapporten varslet Trondheim ligningskontor i 1999 den ankende part om en mulig endring av ligningen. Ligningsmyndighetene varslet imidlertid ikke de selskaper som var hjemmehørende i Storbritannia og i Tyskland. Disse selskaper ble heller ikke gitt noen andre partsrettigheter.

5. I et endelig vedtak av 27. november 2001 la Trondheim overligningsnemnd til grunn at skattemessig måtte de utenlandske aksjonærer ved utbytteutdelingen anses som eiere av aksjene i Fokus Bank. Igjen var det imidlertid kun den ankende part som ble varslet og gitt partsrettigheter. Ligningsvedtaket unnlot uttrykkelig å ta stilling til den ankende parts skattemessige forpliktelser, og omfattet på grunn av manglende kompetanse ikke spørsmålet om den ankende parts eventuelle ansvar for kildeskatten som utdelende selskap.

6. Sistnevnte spørsmål ble besvart 15. januar 2003 av Trondheim kemnerkontor som la til grunn at den ankende part var ansvarlig for den skatteforpliktelsen som hadde oppstått som følge av reklassifiseringen av eierskap.

7. Den ankende part anla søksmål ved Trondheim tingrett mot Den norske stat med påstand om at banken ikke var ansvarlig for utlignet kildeskatt [selv] i de tilfeller hvor skatt ilignes på bakgrunn av andre opplysninger enn de som fremgår av VPS-registeret på tidspunktet for utdelingen av utbytte. Den 18. juni 2003 avsa Trondheim tingrett dom der staten ble frifunnet. Dommen ble påanket til Frostating lagmannsrett av den ankende part. For lagmannsretten ble det reist spørsmål om den norske godtgjørelsesordning og de norske prosessregler er i strid med EØS-avtalen.

III. Spørsmål

8. Følgende spørsmål ble henvist til EFTA-domstolen:

(1) Er det i overensstemmelse med EØS-avtalen artikkel 40 at det ikke innrømmes godtgjørelse i kildeskatt til skattytere bosatt i andre medlemsstater?

(a) Er det av rettslig betydning om skattyteren er bosatt i en medlemsstat som i skatteavtale med Norge har forpliktet seg til å innrømme kredit for kildeskatt?

(b) Er det av rettslig betydning om skattyteren i det konkrete tilfelle faktisk får eller vil få kredit for kildeskatten?

(2) Er det i overensstemmelse med EØS-avtalen at en medlemsstat alene forholder seg til det utdelende selskap ved fastsetting og endring av utbytteskatt (kildeskatt) i de tilfellene hvor ligningsvedtaket for de utenlandske skattyterne bygger på at den skattemessige eier er en annen enn den som (1) privatrettslig er eier, (2) er registrert i VPS-registeret som eier, og (3) er oppgitt som eier i forhold til ligningsmyndighetene uten at verken den skattemessige eier eller den privatrettslige VPS-registrerte eier har blitt gjort kjent med omklassifiseringen?

IV. Rettslig bakgrunn

Beskatning av utbytte og godtgjørelsesordningen i henhold til norsk rett

9. I det aktuelle tidsrom fra 1997 til 1998 var beskatning av utbytte regulert i kapitel 3 i selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65.¹ I medhold av selskapsskatteloven beskattes utbytte mottatt av aksjonærer bosatt i Norge fra et selskap hjemmehørende i Norge som alminnelig inntekt.² Videre blir selskapets overskudd beskattet i sin helhet, uten fradrag for avsatt eller utbetalt utbytte.

10. Formålet med godtgjørelsesordningen slik den er etablert i henhold til norske skatteregler er å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, slik at inntekt ikke først beskattes på selskapets hånd og deretter som utbytteinntekt på aksjonærens hånd. Dette medfører at det beløpet som utbetales som utbytte til aksjonærer bosatt eller hjemmehørende i Norge vil være beskattet kun på selskapets hånd, og

1 Reglene er overført uten endringer til kapitel 10 i Skatteloven av 26. mars 1999 nr.14.

2 Selskapsskattelovens § 3-2, 1. ledd.

da som alminnelig inntekt med en sats på 28%, mens aksjonæren på visse betingelser kan bli innrømmet fradrag. Dette fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten vil tilsvare det skattebeløpet som selskapet har betalt på det utbyttet som er utbetalt.³

11. Fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten gis skattebetalere med alminnelig skatteplikt til Norge, forutsatt at utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet.⁴ En skattyter har alminnelig skatteplikt til Norge hvis vedkommende skattyter er “bosatt innen Riket” (fysiske personer) eller “hjemmehørende i Riket” (juridiske personer).⁵ I praksis er resultatet av godtgjørelssystemet at utbytte er skattefritt på aksjonærens hånd så lenge skattyteren er bosatt eller hjemmehørende i Norge.

12. Når det gjelder utbytte utbetalt fra norske selskaper til aksjonærer bosatt i utlandet svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak.⁶ Skattesatsen på utbytte mottatt av aksjonærer bosatt i utlandet er 25% i henhold til norsk lov, men vil ofte bli redusert som følge av bilaterale skatteavtaler. I den foreliggende sak er skattesatsen 15%. Det gis ikke fradrag for godtgjørelse i utbytteskatt til skattytere som er bosatt i utlandet.

Norges dobbeltbeskatningsavtaler med Tyskland og Storbritannia

13. I medhold av artikkel 10 av de gjeldende dobbeltbeskatningsavtaler med henholdsvis Tyskland og Storbritannia har både hjemstaten og kildestaten rett til å iligne skatt når utbytte utdeles fra et selskap hjemmehørende i én stat (kildestaten) til en aksjonær som er bosatt i en annen stat (hjemstaten). I henhold til skatteavtalen er kildestatens beskatningsrett begrenset til 15% av utbyttet. Hvordan utenlandske skattytere blir beskattet i sine hjemland er ikke klarlagt.

14. For å unngå juridisk dobbeltbeskatning av utbytte – dvs. beskatning av samme inntekt både i hjemstaten og i kildestaten – fastlegger skatteavtalene at hjemstaten skal gi kredit for betalt kildeskatt i henhold til artikkel 23 (Tyskland) og artikkel 27 (Storbritannia), slik at aksjonæren i Tyskland/Storbritannia har krav på kredit i det ilignede skattebeløp tilsvarende skatten på utbytte ilignet i Norge. Videre inneholder artikkel 10(4) i skatteavtalen med Storbritannia en bestemmelse hvoretter norske aksjonærer skal ha krav på samme fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten som skattytere bosatt i Storbritannia. Det finnes imidlertid ingen tilsvarende regel som gir skattytere bosatt i Storbritannia rett til

3 Fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten er definert som følger: “*Fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten betyr mottatt utbytte multiplisert med aksjeeierens skattesats for alminnelig inntekt*”, selskapsskattelovens § 3-3.

4 Selskapsskattelovens § 3-4.

5 § 15(a) og (b) i Selskapsskatteloven av 18. august 1911 nr. 8.

6 Selskapsskattelovens § 3-5.

samme fradrag som skattytere bosatt i Norge. Den tyske skatteavtalen inneholder heller ikke noen slik bestemmelse. Partene er uenige om hvilke utsikter skattyterne i nærværende sak har til å bli tilstått kredit i sine hjemland.

Saksbehandlingsregler

15. Norske aksjonærer har en rekke prosessuelle rettigheter i forbindelse med ligningsvedtak og ligningsendringer.⁷ Skattytere skal varsles om eventuell endringsbehandling og skal gis en passende frist til å uttale seg. De har også rett til innsyn i saksdokumentene. Endringsvedtak skal begrunnes skriftlig og vedtaket skal sendes til skattyterne med opplysninger om skattyterens klagerett.

16. Når det gjelder utbytteskatt for utenlandske aksjonærer fastlegger selskapsskatteloven en skatteberegning som skal foretas av selskapet under ett for utenlandske aksjonærer.⁸ I medhold av samme bestemmelse er det utdelende selskap ansvarlig for den skatt som skal betales av disse aksjonærer. Selskapet skal foreta forskuddstrekk på det tidspunkt hvor utbyttet utdeles.⁹

17. Det er det utdelende selskap som mottar melding om eventuelle endringer i den innbetalte kildeskatt. I denne forbindelse får selskapet partsrettigheter, herunder klagerett. Det utdelende selskaps rett til å fremsette innsigelser under ligningsbehandlingen omfatter imidlertid ikke spørsmål som vedrører selskapets eget betalingsansvar. Eventuelle innsigelser om dette skal avgjøres ved et etterfølgende vedtak av kemneren. Følgelig kan kun innsigelser på vegne av utenlandske aksjonærer fremsettes av et utdelende selskap under ligningsbehandlingen.

18. Utenlandske skattytere mottar ikke melding om ligningen og får heller ikke andre partsrettigheter. Hvis en utenlandsk skattyter ønsker å påklage ligningen eller endringsligningen, må skattyteren anmode det utdelende selskapet om å bringe opp dette spørsmålet på vegne av skattyteren. Tidligere hadde utenlandske aksjonærer en lovfestet rett til å anmode om separat ligning. Denne retten ble imidlertid opphevet i 1984.

19. Selskapet har rett til regress og motregning overfor utenlandske skattytere. Tidligere var regress- og motregningsrettighetene lovfestet. Ved en lovendring i 1983 ble utenlandske aksjonærer forpliktet til å betale forskuddsskatt og det utdelende selskapet ble lovmessig forpliktet til å gjennomføre dette forskuddstrekket. I denne forbindelse ble de regler som regulerer selskapets rettslige stilling overført til skattebetalingsloven. Regressretten står ikke i skattebetalingsloven, men følger av generelle rettslige prinsipper.

7 Kapittel 3 og 9 i Ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24.

8 Selskapsskattelovens § 3-5.

9 §§ 5a og 49(1-2) i skattebetalingsloven av 21. november 1952.

EØS- retten

20. Artikkel 4 i EØS-avtalen lyder som følger:

“Enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet skal være forbudt innenfor denne avtales virkeområde, med forbehold for de særbestemmelser den selv gir.”

21. Artikkel 40 i EØS-avtalen lyder som følger:

“Innen rammen av bestemmelsene i denne avtale skal det mellom avtalepartene ikke være noen restriksjoner på overføring av kapital tilhørende personer bosatt i EFs medlemsstater eller EFTA-statene og ingen forskjellsbehandling på grunn av partenes nasjonalitet, bosted eller stedet for kapitalanbringelsen. Vedlegg XII inneholder de bestemmelser som er nødvendige for å gjennomføre denne artikkel.”

22. Artikkel 1 i Rådskonklusjon 88/361/EEC av 24. juni 1988 for iverksettelse av artikkel 67 i Traktaten¹⁰ (heretter “Direktiv 88/361”) lyder som følger:

“1. Med forbehold for de bestemmelser som følger, skal medlemsstatene avskaffe restriksjonene på kapitalbevegelser mellom valutainnlendinger i medlemsstatene. For å lette gjennomføringen av dette direktiv skal kapitalbevegelsene klassifiseres etter nomenklaturen i vedlegg I.

2. Overføringer i tilknytning til kapitalbevegelser skal foretas på de samme valutakursvilkår som dem som gjelder for betaling i forbindelse med løpende transaksjoner.”

23. Artikkel 4 i Direktiv 88/361 lyder som følger:

“Bestemmelsene i dette direktiv skal ikke berøre medlemsstatenes rett til å treffe nødvendige tiltak for å hindre overtredelser av deres lover og forskrifter, blant annet når det gjelder beskatning eller tilsyn med finansinstitusjoner, og deres rett til å fastsette fremgangsmåter for å inngi valutaoppgaver om kapitalbevegelser for administrativ eller statistisk informasjon.

Anvendelsen av disse tiltak og fremgangsmåter skal ikke virke slik at de hindrer kapitalbevegelser som er i samsvar med felleskapsretten.”

10 OJ No L 178, 8.7.1988, s. 5; referert i punkt 1 i Tillegg XII til EØS-avtalen.

V. Skriftlige saksfremstillinger

24. I medhold av artikkel 20 i EFTA-domstolens vedtekter og artikkel 97 i prosessreglene er skriftlige saksfremstillinger mottatt fra:

- den ankende part, representert ved advokat Bettina Banoun, Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen, Oslo;
- ankemotparten, representert ved advokat Thomas Nordby, Regjeringsadvokatembetet, som partsrepresentant, og advokat Amund Noss, Regjeringsadvokatembetet, som medpartsrepresentant;
- EFTAs Overvåkningsorgan, representert ved direktør Niels Fenger og Per Andreas Bjørgan, senior saksbehandler, som partsrepresentanter;
- Kommisjonen for De europeiske fellesskap, representert ved Richard Lyal, juridisk rådgiver, og Hans Støvlbæk, medarbeider i dens juridiske avdeling, som partsrepresentanter;
- Storbritannia representert ved Mark Bethell, Treasury Solicitor's Department, som partsrepresentant, og ved advokatene Gerald Barling QC, David Ewart og Jemima Stratford.

Den ankende part

25. Den ankende part anfører at selv om direkte beskatning hører inn under medlemsstatenes kompetanse må denne utøves i overensstemmelse med EØS-retten.¹¹ Grenseoverskridende utbytteutdeling er dekket av reglene om fri bevegelse for kapital og av direktiv 88/361.¹² Videre skal EØS-avtalens artikkel 40 og de tilsvarende EF-regler fortolkes likt.¹³ Den ankende part mener at det norske godtgjørelsessystem medfører både en uberettiget restriksjon og en diskriminering, og følgelig brudd på artikkel 40 i EØS-avtalen. Den ankende part finner støtte for dette synspunkt i et forslag fra den norske regjering om å endre skattereglene for å gjøre slutt på diskriminering av skattytere i andre EØS-land. Spesielt vises det til Finansdepartementets fremlegg om foreslått lovgivning og

11 Det vises til rettspraksis fra EF-domstolen og blant annet til domstolens avgjørelse i sak E-6/98 *Norge mot EFTAs Overvåkningsorgan*, [1999] EFTA Court Report, punkt 34.

12 Saker C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen*, [2000] ECR I-4071; C-315/02 *Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol*, dom av 15. juli 2004, enda ikke rapportert.

13 Sak C-452/01 *Margarethe Ospelt*, dom av 23. september 2003, enda ikke rapportert, punkt 28-29.

til kommentarene til dette fra Stortingets Finanskomiteé hvorav fremgår at opphevelse av godtgjørelsesreglene vil etterkomme EØS-forpliktelsene.

26. Når det gjelder spørsmålet om det foreligger en restriksjon, hevder den ankende part at De europeiske fellesskaps domstol (heretter "EF-domstolen") i sin dom i *Avoir fiscal*-saken har gitt et positivt svar på spørsmålet om det vil være i strid med de fire friheter hvis kun innenlandske skattytere får rett til fradrag for godtgjørelse i sin skattbare inntekt.¹⁴ I *Verkooijen*, i *Lenz*, og i generaladvokatens betenkning i *Manninen*, ble det lagt til grunn at en gunstigere beskatning av utbytte avhengig av om selskapet er hjemmehørende i samme stat som aksjonæren er et brudd på den frie bevegelse for kapital, og at gunstigere beskatning av innenlandsk utbytte har en vridningseffekt.¹⁵ Disse saker og nærværende sak har det til felles at en medlemsstat forsøker å forbeholde en skattebegunstigelse for aksjonærer hjemmehørende i samme medlemsstat som det utbytteutdelende selskap, og å nekte å gi denne skattefordel hvis selskapet og aksjonæren er hjemmehørende i to forskjellige stater.¹⁶ Når det gjelder de aktuelle norske skatteregler, anfører den ankende part at forskjellen mellom behandlingen av innenlandske utbyttebetalinger og utbyttebetalinger over landegrensene med henblikk på fradrag for godtgjørelse vil få en direkte innvirkning på størrelsen av det netto utbytte som aksjonærene oppnår, og vil derved påvirke aksjeverdien. Som en følge av dette vil personer/selskaper som er hjemmehørende i Norge være mer tilbøyelige til å investere enn personer/selskaper hjemmehørende utenfor Norge, med den virkning at norske selskaper vil møte større vanskeligheter med å tiltrekke seg utenlandske investorer, og at det vil være en større andel norske aksjonærer i norske selskaper.¹⁷ Videre er det forhold at den ankende part holdes ansvarlig for utbytteskatt som skal betales av utenlandske aksjonærer, i seg selv å anse som en restriksjon av rettigheter etter EØS-avtalens artikkel 40, da det vil medføre tilleggsomkostninger å ha ikke-hjemmehørende aksjonærer.

27. Når det gjelder diskriminering på grunnlag av aksjonærenes bosted, fokuserer den ankende part på spørsmålet om hvorvidt situasjonen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aksjonærer er sammenlignbar, eller om det foreligger objektive forskjeller. Det konkluderes ut fra *Avoir Fiscal* at når norsk rett ikke sonderer mellom norske og utenlandske aksjonærer når det gjelder

14 Sak C-270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, [1986] ECR 273. Den ankende part mener at denne dom er relevant selv om den gjaldt diskriminering av filialer og etableringsfriheten. Det understrekes at det norske godtgjørelsessystem er utformet etter mønster av det franske godtgjørelsessystem.

15 Saker C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor, punkt 62, 34-35; C-315/02 *Lenz*, referert ovenfor, punkt 20-21; C-319/02 *Manninen*, verserer, betenkning fra Generaladvokaten av 18. mars 2004, enda ikke rapportert.

16 Det vises videre til blant annet *Communication on dividend taxation of individuals in the Internal Market* fra Kommisjonen av 19. desember 2003, COM(2003) 810, punkt 3.3.1.

17 Det vises til forarbeidene til reglene vedrørende fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten, vedlegg 3, pkt 8.7.2.3.

skatteplikt på utbytte, kan norsk rett heller ikke sondre når det gjelder retten til godtgjørelse i forbindelse med skattbar inntekt fra utbytte.¹⁸ Det utledes videre fra *Avoir Fiscal* og etterfølgende rettspraksis at å unngå juridisk dobbeltbeskatning ved hjelp av skatteavtaler ikke kan gi grunnlag for å anse at utenlandske og innenlandske skattytere ikke er i sammenlignbare situasjoner, mens formålet med å unngå økonomisk dobbeltbeskatning av selskapet og aksjonæren tilsier at utenlandske aksjonærer befinner seg i en sammenlignbar situasjon når det gjelder krav om godtgjørelse.¹⁹ Den ankende part påberoper seg således et prinsipp hvorved sammenlignbare situasjoner foreligger hvis det er en sammenheng mellom skatteplikten og skattefordelen. Dette prinsippet er ikke begrenset til fysiske personer eller filialer, men omfatter også selskaper slik som i nærværende sak. En slik sontring gjøres ikke etter norsk rett når det gjelder å gi fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten. Endelig bestrides ankemotpartens anførsel om at det er en aksjonærs samlede skattebelastning som er relevant.²⁰

28. Når det gjelder en eventuell berettigelse av restriksjonen/diskrimineringen, bestrider den ankende part at det å fremme norsk eierskap og å beskytte det norske skattefundament kan utgjøre tvingende allmenne hensyn, da disse formål må anses for å være av rent økonomisk art. Det vises til forarbeidene til reglene vedrørende fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt og til dom avsagt av EF-domstolen i *Verkooijen*.²¹ Det bestrides også at de omtvistede regler gjør kontroller mer effektive. Når det gjelder berettigelse ut fra hensynet til indre sammenheng i det nasjonale skattesystem, som har vært anerkjent av EF-domstolen i *Bachmann*,²² hevder den ankende part at ut fra av det formål man søker å oppnå, nemlig å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, er det ikke logisk eller nødvendig at reglene sontrer mellom innenlandske og utenlandske aksjonærer.²³ I denne forbindelse anføres det at mens det står en medlemsstat fritt å velge om den ønsker å ha regler som medfører økonomisk dobbeltbeskatning, eller regler som unngår økonomisk dobbeltbeskatning, er det ikke mulig for medlemsstaten å vedta regler som gir skattefordeler kun til dets egne borgere. Argumentet om at det kun er i hjemstaten at økonomisk dobbeltbeskatning kan unngås, bestrides. Ufordelaktig skattemessig behandling i strid med en

18 Sak C-270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, referert ovenfor, punkt 20.

19 Sak C-315/02 *Lenz*, referert ovenfor, punkt 30-32. Det vises videre til sak C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën*, [1996] ECR I-3089, punkt 49; C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, ECR [1999] I-2651, punkt 29 og C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, [1993] ECR I-4017, punkt 16-18.

20 Det vises til sak C-234/01 *Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord*, ECR [2003] I-5933, punkt 55.

21 Sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor, henholdsvis punkt 47-48 og 59.

22 Sak C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot den belgiske stat*, [1992] ECR, 249.

23 Sak C-315/02 *Lenz*, referert ovenfor, punkt 35-39.

grunnleggende frihet kan ikke rettferdiggjøres med den begrunnelse at det foreligger andre skattemessige fordeler.²⁴

29. Til spørsmålet om en mulig berettigelse gjennom hensynet til indre sammenheng i det internasjonale skattesystem, anfører den ankende part at skatt som ilegges av andre medlemsstater og innholdet i skatteavtaler ikke kan påvirke det materielle innhold av EØS-reglene²⁵, og hver enkelt medlemsstat må sørge for at de nasjonale regler ikke krenker den frie bevegelighet for kapital.²⁶ Den motsatte betraktning ville medføre en relativisering av EØS-rettigheter, beroende på det materielle innholdet i den nasjonale skattelovgivning og skatteavtaler med andre medlemsstater. Det ville også føre til en situasjon hvor diskriminering i hjemstaten kunne brukes som berettigelse av diskriminering i kildestaten. En skattyter som foretar investeringer over landegrensene kan således bli utsatt for dobbeltbeskatning. Videre regulerer reglene vedrørende fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt og skatteavtalene ulike forhold: mens de førstnevnte regler har til formål å unngå økonomisk dobbeltbeskatning og ikke gjelder en fordeling av skattefundamentet, er formålet med skatteavtalene å unngå juridisk dobbeltbeskatning. Det er følgelig ingen bestemmelse i skatteavtalene som gir skattytere bosatt i Storbritannia rett til samme godtgjørelsesfradrag som skattytere bosatt i Norge, og skatteavtalen med Tyskland inneholder ingen bestemmelse som gir tyske aksjonærer rett til fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt i Norge på linje med norske aksjonærer. Etter den ankende parts mening følger det av internasjonal skatterett at skatteavtaler inngått med henblikk på å unngå juridisk dobbeltbeskatning kun kan anvendes til å redusere en skattyters skatteplikt i nasjonal rett. Det forhold at det foreligger en skatteavtale kan ikke brukes som begrunnelse for å utvide skatteplikten. I tillegg bemerkes det at bestemmelsene i skatteavtalene ikke regulerer stillingen til de selskaper som utdeler utbyttet, slik at de ikke har noen innflytelse på omfanget av EØS-rettighetene når det gjelder deres skatteansvar. Videre er utenlandske skattytere konsekvent blitt nektet fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt i Norge, uavhengig av det materielle innholdet i skatteavtalene eller det materielle innholdet i hjemstatens nasjonale skatteregler. Når det gjelder spørsmål nr. 1(b), gir den ankende part uttrykk for faktisk tvil om hvorvidt de utenlandske skattytere er blitt beskattet for utbyttet i sine hjemstater og således har krav på kredit i den staten hvor de er bosatt. Hovedgrunnen til denne tvil er at utenlandske skattytere neppe er blitt ilagt skatt på utbytte i sine hjemland da de ikke var aksjonærer på den tid da utbyttet ble utdelt og derfor ikke mottok noe utbytte.

24 Sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor, punkt 61.

25 Sak C-270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, referert ovenfor, punkt 24 og 26.

26 Etter den ankende parts menings motsies ikke dette av dommen avsagt av EF-domstolen i sak C-336/96 *Mr og Mrs Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, [1998] ECR I-2793.

30. Når det gjelder lagmannsrettens andre spørsmål, bestrides ankemotpartens formodning om at utenlandske skattytere vil få rett til klage- og domstolsbehandling hvis de nå anmodet om dette.²⁷ Den ankende part anfører at utenlandske aksjonærers manglende partsrettigheter er i strid med artikkel 4 og 40 i EØS-avtalen, og også med de ulovfestede krav om effektiv rettslig beskyttelse av rettigheter. For det første medfører det forskjellsbehandling at kun norske og ikke utenlandske aksjonærer gis partsrettigheter. Dette utgjør også en restriksjon, idet manglende partsrettigheter i forbindelse med beskatningen av utbytte kan ha en avskrekkende virkning på utenlandske skattyteres lyst til å investere i Norge. Videre er det tyngende for norske selskaper som utdeler utbytte å måtte innkreve skatt, og eventuelt selv dekke skattekostnaden hvis skatten ikke lar seg inndrive. Det blir således mindre attraktivt for norske selskaper å ha utenlandske aksjonærer fremfor norske aksjonærer, hvilket i seg selv utgjør en restriksjon i strid med EØS-avtalen. De manglende partsrettigheter kan også etter den ankende parts mening medføre materielt diskriminerende skatteregler, idet det kan føre til uriktige ligningsvedtak. For det andre viser den ankende part til EF-domstolens rettspraksis når det gjelder effektiv rettsbeskyttelse²⁸ og til grunnleggende rettigheter for saksbehandling i nasjonal forvaltning, nemlig retten til å fremlegge bevis²⁹, retten til opplysninger for å få muligheten til å kjenne omfanget av EØS-rettigheter³⁰, samt retten til forsvar.

31. Når det gjelder ankemotpartens anførsler om eventuell berettigelse, anfører den ankende part at ren administrativ ulempe ikke kvalifiserer som berettigelse.³¹ Subsidiært må forholdsmessighetsprinsippet under alle omstendigheter tilsi at administrative hensyn ikke kan legges til grunn i de tilfeller hvor skatteliggingen er basert på en omklassifisering av faktum og nye rettslige grunnlag. Videre bestrider den ankende part ankemotpartens påstand om at kun det utdelende selskap i realiteten kan anses å være berørt av ligningen. Tvert imot fastholder den ankende part at det i realiteten er de utenlandske skattytere som ilignes skatt og som må betale utbytteskatt, siden selskapet har regressrett. At det utdelende selskap kan være medansvarlig etter norsk lov for den skatt som faller på utenlandske aksjonærer har sammenheng med å lette innkrevningen av skattekrav mot de utenlandske aksjonærer, og gjør ikke bruddene på EØS-avtalen rettmessige.

27 Det vises spesielt til en publikasjon fra Skattedirektoratet i henhold til hvilken ligningsbehandlingen skal praktiseres på en slik måte at utenlandske aksjonærer er forhindrede fra å ha direkte kontakt med ligningsmyndighetene. Det vises videre til dom avsagt av EF-domstolen i sak C-367/98 *Kommisjonen mot Portugal*, [2002] ECR I-4731, i henhold til hvilken endring av praksis ikke er tilstrekkelige til å oppfylle forpliktelsene i henhold til EF Traktaten.

28 Sak C-222/86 *Unectef mot Georges Heylens et al.*, [1987] ECR 4097, punkt 14.

29 Sak C-254/97 *Société Baxter et al. mot Premier Ministre et al.*, [1999] ECR I-4809, punkt 19.

30 Sak C-483/99 *Kommisjonen mot Frankrike*, [2002] ECR I-4781, punkt 50.

31 Saker C-315/02 *Lenz*, referert ovenfor, punkt 48; C-334/02 *Kommisjonen mot Frankrike*, dom av 4. mars 2004, enda ikke rapportert, punkt 29.

32. Den ankende part foreslår å besvare det første spørsmålet som følger:

“EØS-avtalen Artikkel 40 er til hinder for lovgivning i en medlemsstat hvor det gis godtgjøringsfradrag i utbytteskatt til skattytere bosatt/hjemmehørende i den aktuelle medlemsstat (Norge), uten at det samtidig innrømmes godtgjøringsfradrag i utbytteskatt til skattytere bosatt i andre medlemsstater.

EØS-avtalen artikkel 40 er til hinder for lovgivning i en medlemsstat (Norge), hvor selskaper som har utenlandske aksjonærer eksponerer seg for ekstra merkostnader sammenlignet med om selskapet bare hadde norske aksjonærer.

(a) Det er ikke av rettslig betydning for anvendelsen av EØS-avtalen artikkel 40 om skattyteren er bosatt i en medlemsstat som i skatteavtale med kildestaten (Norge) har forpliktet seg til å innrømme kredit for kildeskatt.

(b) Det er ikke av rettslig betydning for anvendelsen av EØS-avtalen artikkel 40 om skattyteren i det konkrete tilfelle faktisk får eller vil få kredit for kildeskatten i bostedsstaten.

Dersom retten skulle komme til den konklusjon at skatteavtalene kan påvirke det materielle innhold i EØS-reglene, foreslår den ankende part at spørsmål nr. 1(a) og (b) subsidiært besvares som følger:

Det er av rettslig betydning for anvendelsen av EØS-avtalen artikkel 40 om skattyteren er bosatt/hjemmehørende i en medlemsstat som i skatteavtale med kildestaten (Norge) har forpliktet seg til å innrømme kredit for kildeskatt, såfremt skattyteren i det konkrete tilfelle faktisk får eller vil få kredit for kildeskatten. Dersom det viser seg at skattyteren faktisk ikke vil få kredit, må kildestaten (Norge) innrømme godtgjøringsfradrag og tilbakebetale eventuell innbetalt utbytteskatt.

33. Den ankende part foreslår å besvare det andre spørsmålet som følger:

EØS-avtalen artikkel 40, artikkel 40 og ulovfestede fellesskapsrettslige prinsipper er til hinder for at skattytere bosatt i andre medlemsstater nektes partsrettigheter i tilknytning til beskatning av utbytte mens skattytere bosatt/hjemmehørende i den aktuelle medlemsstat gis fulle partsrettigheter.

Dersom retten skulle komme til den konklusjon at EØS-retten i utgangspunktet ikke er til hinder for at utenlandske skattytere blir nektet partsrettigheter i

forbindelse med beskatningen av utbytte, foreslår den ankende part subsidiært å besvare det andre spørsmål som følger:

EØS-avtalen artikkel 40, artikkel 4 og ulovfestede fellesskapsrettslige prinsipper er til hinder for at skattytere bosatt/hjemmehørende i andre medlemsstater beskattes uten at de er blitt gjort oppmerksomme på at det er reist ligningssak, slik at de utenlandske skattyterne er frarøvet muligheten for kontradiksjon, klage og domstolsprøving. Herunder utgjør det brudd på EØS-rettighetene når et ligningsvedtak bygger på at en utenlandsk skattyter er forpliktet til å betale utbytteskatt til en medlemsstat uten rett til godtgjørelse, til tross for at det er en innenlandsk skattyter som (1) privatrettslig er eier, (2) er registrert i VPS-registeret som eier og (3) er oppgitt som eier i forhold til ligningsmyndighetene, og den utenlandske skattyteren ikke er blitt gjort kjent med ligningsvedtaket som omklassifiserer det skattemessige eierskapet til aksjene.

Ankemothparten

34. Når det gjelder det første spørsmålet, hevder ankemothparten i utgangspunktet at fordelingen av skattefundamentene hører inn under medlemsstatenes suverenitet³², og understreker forskjellene mellom EØS-avtalen og den Europeiske Union hvor det delvis foreligger harmonisering av lovgivningen om direkte skatt³³. På de områder som ikke omfattes av felles lovgivning om direkte skatt, har EF-domstolen ikke vært fullt ut i stand til å etablere et systematisk helhetsbilde av de krav som fellesmarkedsretten pålegger de nasjonale systemer. Slike ordninger som å kanalisere til kildestaten retten til skatt på utbytte utbetalt på overskudd som blir skapt der, er vanlige i internasjonal skattepolitikk, og faller utenfor EØS-avtalens saklige virkeområde. Det vises til av dom avsagt av EF-domstolen i *Gilly*.³⁴ Videre sonder ankemothparten mellom nærværende sak og EF-domstolens dom i *Verkooijen*³⁵ og generaladvokatens betenkning i *Manninen*³⁶, som vedrører utbytte utbetalt av et utenlandsk selskap til en innenlandsk aksjonær.

35. Subsidiært hevder ankemothparten at det ikke foreligger noen objektivt sett sammenlignbar situasjon³⁷ mellom norske skattytere og henholdsvis tyske og

32 Det vises til sak E-1/01 *Hörður Einarsson mot Island*, [2002] EFTA Court Report1, punkt 17.

33 I denne forbindelse viser ankemothparten til moderselskap-datterselskap direktiv 90/435/EEC og fusjonsdirektivet 90/434/EEC, som ikke er gjort til en del av EØS-retten.

34 Sak C-336/96 *Gilly*, referert ovenfor, punkt 30.

35 Sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor.

36 Sak C-319/02 *Manninen*, referert ovenfor.

37 Når det gjelder dette kriteriet vises det til sak C-315/02 *Lenz*, referert ovenfor, punkt 27.

britiske skattytere. Den forskjellsbehandling som er et resultat av den ensidige tilståelse av godtgjørelsesfradrag utgjør følgelig ikke diskriminering slik det forstås i EØS-avtalen artikkel 40. Denne konklusjon støttes av dom avsagt av EF-domstolen i *Gerritse*.³⁸ Den objektive forskjellen mellom situasjonene for norske og utenlandske aksjonærer er således at den norske aksjonæren har alminnelig skatteplikt, og at den utenlandske aksjonær kun har begrenset skatteplikt til Norge, nemlig for kildeskatt, med mindre han har filial eller bosted i Norge. Etter ankemotpartens mening er det ikke motstrid mellom dette og konklusjonen i EF-domstolens dom i *Royal Bank of Scotland*³⁹ og andre saker som berører selskapsbeskatning og begrenset skatteplikt hvor utenlandske selskaper med fast driftssted har blitt diskriminert i forhold til lokale selskaper. Utenlandske selskaper med fast driftssted har imidlertid alminnelig skatteplikt og krav på godtgjørelsesfradrag. Det foreligger ingen presedens for sammenligningen mellom selskaper etablert i forskjellige medlemsstater i forhold til kildeskatten, og etter ankemotpartens oppfatning må det foretas en sammenligning av den totale skattebelastning på utbyttet, fordi kreditmetoden i skattyterens hjemstat anvendes for å unngå dobbeltbeskatning. I stedet for å sammenligne den utenlandske aksjonæren med den norske aksjonæren i Norge ville det korrekte således være å sammenligne den utenlandske aksjonærens situasjon i henholdsvis Tyskland og Storbritannia med den norske aksjonærens situasjon i Norge.

36. Subsidiært fastholder ankemotparten at det ikke foreligger noe brudd på EØS-avtalen artikkel 40 på grunnlag av to kriterier som er oppstilt av EF-kommisjonen i sin nylig utsendte melding.⁴⁰ Det anføres i det vesentlige at det ikke er noen årsakssammenheng mellom den norske skattebelastning (dvs. kildeskatten) og det investeringsvalg som skattyteren treffer. Kildeskatten forhindrer ikke en tysk eller britisk aksjonær fra å investere i norske selskaper idet de relevante skatteavtaler med Tyskland, Storbritannia og andre EØS-stater er basert på kreditmetoden med henblikk på å unngå dobbeltbeskatning. Kreditmetoden innebærer at skattytere kan trekke kildeskatt som er betalt til den norske stat fra sin inntektsskatt i hjemstaten. Da skattebelastningen forblir konstant som følge av skatteavtalen, får ikke dette noen negativ innvirkning på skattyterens valg. Ankemotparten hevder å finne støtte i en motsetningsslutning fra EF-domstolens dom i *Lenz*.⁴¹ Når det gjelder spørsmålet om hvorfor utenlandske skattytere skulle gå inn i den type opplegg med norske aksjonærer som er beskrevet ovenfor hvis kildeskatten ikke utgjør noen belastning for dem, antar ankemotparten at skattesituasjonen i hjemstaten kunne gi grunnlag for at skattyteren ville se en fordel i å etablere en parkeringsordning og derved gi avkall på fradrag for kildeskatt ilagt i Norge, ved å søke å unndra hele utbyttet fra beskatning i hjemstaten. Det understrekes imidlertid at skattyterens subjektive

38 Sak C-234/01 *Gerritse*, referert ovenfor, punkt 44.

39 Sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, referert ovenfor, punkt 29.

40 *Melding om utbyttebeskatning av personer i det indre marked*, referert ovenfor.

41 Sak C-315/02 *Lenz*, referert ovenfor, punkt 38.

motivasjon er uten betydning for norske ligningsmyndigheters vurdering. Endelig anser ankemotparten det for vesentlig at det å unngå dobbeltbeskatning under alle omstendigheter er en utfordring for hjemstaten, ikke kildestaten.⁴² Forskjellene mellom norske og utenlandske aksjonærer skyldes følgelig fraværet av regler som gir fradrag for økonomisk dobbeltbeskatning når det gjelder utbytte fra Norge i aksjonærens hjemstat.

37. Til spørsmålet om berettigelse av en mulig overtredelse av EØS-avtalen artikkel 40, hevder ankemotparten at domstolen anerkjenner behovet for å opprettholde sammenhengen i det internasjonale skattesystem som et tvingende allment hensyn. Det sondres mellom dette hensyn, som ennå ikke er blitt vurdert av EFTA-domstolen eller av EF-domstolen, og en berettigelse basert på sammenhengen i nasjonal skatteordning.⁴³ Denne interesse - hvis formål ikke er å sikre skatteinntekter, dvs. det dreier seg ikke om en interesse av økonomisk art - ivaretas på en nødvendig, passende og forholdsmessig måte ved fordeling av skattefundamentene blant medlemsstatene gjennom skatteavtaler basert på OECDs mønsterskattekonvensjon. Det ledende prinsipp i internasjonal skatterett er at unngåelse av dobbeltbeskatning er et anliggende for den enkelte skattyters hjemstat, fordi bare denne staten har full oversikt over vedkommendes inntekt og formue. Det er ikke grunnlag for å hevde at det finnes et generelt EØS-rettslig prinsipp om at inntekt kun skal beskattes én gang. Skulle domstolen forby kildebeskatning, dvs. komme til den konklusjon at godtgjørelsesfradrag bør gis i Norge, ville dette i realiteten medføre at beskatningsretten overføres fra kildestaten til bostedsstaten og vil dermed bryte med sammenhengen i det internasjonale beskatningssystemet. Denne saken gjelder sammenhengen mellom kildebeskatningen i Norge og den kredit som gis i bostedsstaten, og som gjelder samme skatt og samme skattyter. For en og samme skattyter eksisterer det således en direkte forbindelse mellom kildebeskatningen i Norge og motregningen av denne skatten gjennom kredit gitt i bostedsstaten; begge deler vedrører samme skatt.

38. Det andre spørsmålet er etter ankemotpartens mening av underordnet betydning i EØS-sammenheng. De saksbehandlingsforhold som er reist i dette spørsmålet skal behandles av den nasjonale domstol, basert på nasjonale regler. EØS-retten kan ikke sies å oppstille krav til saksbehandlingen som ikke allerede er en del av nasjonal rett. Videre antar ankemotparten at det ikke kan foreligge brudd på EØS-rettslige saksbehandlingskrav, hvis det er i samsvar med EØS-avtalen artikkel 40 at godtgjørelsesfradrag for utlignet kildebeskatning ikke tilstås skattytere som har bosted i andre medlemsstater. I så fall må det være klart at det eventuelle fravær av partsrettigheter ikke har hatt noen innvirkning på ligningsmyndighetenes vurdering. Skulle det på den annen side foreligge en krenkelse av

42 Ankemotparten påstår å finne støtte i Generaladvokatens betenkning i sak C-319/02 *Manninen*, referert ovenfor, punkt 68.

43 Det vises imidlertid til sak C-436/00 *X og Y mot Riksskatteverket*, [2002] ECR I-10829, punkt 53.

EØS-avtalen artikkel 40, innebærer ikke dette automatisk at saksbehandlingskrav i EØS-avtalen er misligholdt.

39. Når det gjelder spørsmålet om hvorvidt de norske saksbehandlingsregler er forenlige med EØS-avtalen, innrømmer ankemotparten at de utenlandske skattytere ikke blir gitt partsrettigheter. Det har i praksis aldri hendt at utenlandske skattytere har inngitt klage eller anlagt søksmål for å bestride skattemessige omklassifiseringer. Men etter ankemotpartens mening er dette ikke utelukket. Det er til og med sannsynlig at hvis de gjorde det, ville det bli akseptert og behandlet av ligningsmyndighetene.⁴⁴ Videre anfører ankemotparten at det ikke er den utenlandske aksjonæren som blir ufordelaktig berørt, men det utdelende selskap som er ansvarlig for innbetaling av den skatt som er utlignet på førstnevnte. Det må være selskapets plikt å henvende seg til aksjonærene eller deres meglere for eventuelt å innhente opplysninger som vil kunne tilsi endringer i endringsligningen. Det vil videre normalt være unødvendig å varsle den utenlandske aksjonæren da de opplysninger som er nødvendige for iligningen av kildeskatt effektivt kan innhentes fra det utdelende selskap, VPS-registeret og ved bokettersyn. Da det materielle spørsmålet om forholdet til EØS-avtalen artikkel 40 er et abstrakt juridisk spørsmål, anses det som usannsynlig at tilleggsopplysninger fra utenlandske skattytere kunne ha endret de norske ligningsmyndigheters beslutning i den aktuelle sak. Mangelen på kontakt med de utenlandske aksjonærer kan derfor ikke ha hatt noen innvirkning på ligningsvedtaket. Endelig utleder ankemotparten av en sammenlignende undersøkelse av utvalgte rettssystemer at andre EØS-medlemsstater anvender praktisk talt samme saksbehandling som Norge.

40. Ankemotparten foreslår at spørsmålet besvares som følger:

“(1) Det er i overensstemmelse med EØS-avtalen artikkel 40 at det ikke innrømmes godtgjørelse i kildeskatt til skattytere bosatt i andre EØS-medlemsstater når skattyteren er bosatt i en EØS-medlemsstat som i en skatteavtale med Norge har forpliktet seg til å innrømme kredit for kildeskatt.

(2) Det er uten rettslig betydning for Norge, dvs. kildestaten, hvorvidt skattyteren i det konkrete tilfelle rent faktisk har fått eller vil få kredit i sin hjemstat for kildeskatt.

(3) Det er i overensstemmelse med EØS-avtalen at en medlemsstat alene forholder seg til det utdelende selskap ved fastsetting og endring av utbytteskatt (kildeskatt) i de tilfellene hvor ligningsvedtaket for de utenlandske skattytere bygger på at den skattemessige eieren er en annen enn den som (1) privatrettslig er eier; (2) er registrert i VPS-registeret som eier; og (3) er oppgitt som eier i forhold til ligningsmyndighetene,

44 Denne formodning er basert på ordlyden i Skattebetalingslovens § 48(5) og Ligningslovens §§ 3-7(1), 9-2(5).

uten at verken den skattemessige eier eller den privatrettslige VPS-registrerte eier er blitt gjort kjent med omklassifiseringen.”

EFTAs Overvåkningsorgan

41. Når det gjelder det første spørsmålet, bestrides ankemotpartens anførsel om at fordelingen av skattefundamentene faller utenfor EØS-avtalens saklige virkeområde. Etter EFTAs Overvåkningsorgans mening følger ikke forskjellsbehandlingen av fordelingen av beskatningsretten i dobbeltbeskatningsavtaler. Som utgangspunkt utledes det av EF-domstolens dom i *Gilly*⁴⁵ at EØS-retten ikke forhindrer EØS-stater fra i dobbeltbeskatningsavtaler å fastlegge nasjonalitet eller bosted som tilknytningsfaktoren for beskatning av inntekt som ellers ville være underlagt beskatning i to eller flere stater. I motsetning til i *Gilly*-saken er formålet med skatteavtalene i den aktuelle saken imidlertid ikke å forhindre dobbeltbeskatning av samme inntekt. Derimot forutsetter avtalen at et selskaps overskudd utdelt til en ikke-hjemmehørende aksjonær kan være underlagt beskatning i begge stater. Skatteavtalene medfører ingen reduksjon av dobbeltbeskatning da selskapenes overskudd er underlagt alminnelig selskapsskatt i Norge og deretter igjen blir fullt beskattet i Tyskland og Storbritannia som utbytte. Det eneste elementet i avtalene som omhandler deling av beskatningsretten vedrører den delvise fordelingen tilbake til Norge av Tysklands og Storbritannias kompetanse til å beskatte utbyttet. Ved å underlegge utbytte til ikke-hjemmehørende skattytere delvis økonomisk dobbeltbeskatning i Norge, reduseres juridisk dobbeltbeskatning i de andre stater. Derved reduserer avtalene ikke den samlede skattebelastning som følge av at to stater fullt ut utøver sin beskatningsrett. Videre er det skattefordelen for hjemmehørende aksjonærer fastlagt i nasjonal skattelovgivning, og ikke tilknytningsfaktoren for tildelingen av beskatningsretten, som i *Gilly*-saken, som fører til forskjellsbehandlingen. Skatteavtalene pålegger ikke Norge en forpliktelse til ikke å beskatte hjemmehørende aksjonærer i Norge, og intet forhindrer Norge fra å gi ikke-hjemmehørende skattytere den samme fordelingen som gis hjemmehørende skattytere da skatteavtalene gir en rett, ikke en plikt, til å ilegge kildeskatt.

42. Videre støttes avvisningen av ankemotpartens argument etter EFTAs Overvåkningsorgans mening mer generelt av synspunktet om at bare fordi en dobbeltbeskatningsavtale er involvert, betyr ikke det at en EØS-stat er fritatt fra sin forpliktelse til å utøve sin beskatningsmyndighet i overensstemmelse med EØS-retten. I denne henseende sondres det mellom tildelingen av beskatningskompetanse og utøvelsen av beskatningsretten. Med henvisning til domstolens rettspraksis hevder EFTAs Overvåkningsorgan at EØS-statene er forpliktet til å utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-

45 Sak C-336/96 *Gilly*, referert ovenfor, punkt 30.

retten.⁴⁶ Videre er de grunnleggende friheter i EØS-avtalen ubetingede i den forstand at etterlevelse av dem fra EØS-statenes side ikke kan gjøres betinget av innholdet i en avtale inngått med en annen stat.⁴⁷ Det ville gjøre bestemmelsen i EØS-avtalen artikkel 40 utilbørlig ineffektive hvis EØS-stater kunne rettferdiggjøre diskriminerende bestemmelser i sin nasjonale lovgivning med et argument om at slik diskriminering forekommer innen et område regulert av en dobbeltbeskatningsavtale. Dette gjelder i enda høyere grad for en skatteavtale som i realiteten er nøytral i forhold til en potensielt diskriminerende bestemmelse i den nasjonale lovgivningen.

43. Spørsmålet om hvorvidt stillingen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aksjonærer er sammenlignbare besvares bekræftende av EFTAs Overvåkningsorgan. Det anføres at en EØS-stat ikke kan differensiere bare på grunnlag av om en skattyter er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende i staten, hvis det ikke foreligger noen objektive forskjeller.⁴⁸ EFTAs Overvåkningsorgan konkluderer ut fra dommene avsagt av EF-domstolen i *Royal Bank of Scotland*⁴⁹ og i *Compagnie de Saint-Gobain*⁵⁰ at det forhold at en aksjonær er skattyter i to forskjellige skattejurisdiksjoner ikke setter vedkommende aksjonær i en situasjon som ikke er sammenlignbar med situasjonen til en skattyter som kun er skattepliktig fra en kilde. EFTAs Overvåkningsorgan aksepterer ikke at det er noen forskjell i forhold til *Royal Bank of Scotland* da omfanget av et fast driftsteds begrensede skatteansvar ikke kan utgjøre noe særegent i forhold til andre skattytere som også har begrenset skatteansvar. Videre har et fast driftssted ikke nødvendigvis inntekter fra flere kilder enn en ikke-hjemmehørende aksjonær. Den skattemessige forføyning det dreier seg om gjelder kun beskatning av inntekt fra en enkelt kilde, utbytte utdelt av et norsk selskap. Endelig gis fradrag for godtgjørelse i utbytteskatten utelukkende for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning av det norske selskaps overskudd, og det er på ingen måte knyttet til eller vurdert i forbindelse med hjemmehørende skattyteres alminnelige skatteplikt på inntekter fra andre deler av verden, verken tilknyttet deres personlige evne til å betale skatt, eller deres personlige familieforhold eller hvor progressivt det nasjonale skattesystem er. Grunnen til at skattefordelen ikke omfatter også ikke-hjemmehørende aksjonærer er først og fremst et ønske om å beskytte det norske skattefundament. Det vises i denne sammenheng til forarbeidene. Forskjellsbehandlingen er dermed, etter Overvåkningsorganets mening, ikke knyttet til forskjellige skattemessige situasjoner for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aksjonærer, men er

46 Sak E-1/03 *EFTAs Overvåkningsorgan mot Island*, [2003] EFTA Court Report 145, punkt 26.

47 Sak C-270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, referert ovenfor, punkt 26; C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain*, [1999] ECR I-6161, punkt 57.

48 Det vises til sak C-234/01 *Gerritse*, referert ovenfor, punkt 27.

49 Sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, referert ovenfor, punkt 29.

50 Sak C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain*, referert ovenfor, punkt 47-48.

simpelthen basert på vedkommende stats rent økonomiske hensyn – et ønske om å øke skatteinntektene.

44. Når det gjelder spørsmålet om det foreligger en restriksjon i henhold til EØS-avtalen artikkel 40, anfører EFTAs Overvåkningsorgan at en ikke-hjemmehørende aksjonær som en følge av ikke å være innrømmet fradrag for godtgjørelse, vil få lavere utbytte fra et norsk selskap enn en hjemmehørende aksjonær, selv om de andeler av selskapets overskudd som er utdelt som utbytte er like for de to aksjonærene. Ved denne forskjellsbehandlingen gjøres investering i norske selskaper mer attraktiv for hjemmehørende enn for ikke-hjemmehørende, og vil kunne få potensielle ikke-hjemmehørende investorer fra å erverve aksjer i norske selskaper. De nasjonale bestemmelser vil således også gjøre det vanskeligere for norske selskaper å reise kapital i andre EØS-stater.⁵¹ Ankemotpartens argument om at den totale skattebelastning er konstant på grunn av de bestemmelser i skatteavtalene som gjør det mulig for skattytere å gjøre fradrag i sin inntektsskatt i hjemstaten for den kildeskatt som er betalt i Norge, avvises. Etter EFTAs Overvåkningsorgans mening er det argumentet basert på en misforståelse av hva det relevante sammenligningsgrunnlag er. Det er slik at hvor hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattytere er i en sammenlignbar situasjon, skal det ikke være noen forskjellsbehandling i den staten hvor den grunnleggende friheten i EØS-avtalen artikkel 40 utøves, hvilket ikke er tilfellet i Norge. Ugunstig skattemessig behandling kan ikke rettfærdiggjøres ved eksistensen av andre skattefordeler som vil kompensere for de ulemper det medfører ikke å få de nevnte skatteinnrømmelser, selv om det antas at slike fordeler eksisterer.⁵²

45. Når det gjelder mulige grunnlag for berettigelse, kan EFTAs Overvåkningsorgan ikke se at de argumenter som ankemotparten har fremsatt er relevante. De relevante skatteavtaler verken hjemler forskjellsbehandling eller forbyr likebehandling. Spesielt er det ingen hjemmel i OECDs Mønsterskattekonvensjon for at utbyttet skal være skattefritt i kildestaten kun for hjemmehørende skattytere. Det internasjonale skattesystem vedrørende alminnelig skatteplikt kombinert med begrenset kildeskatt er derfor ikke i seg selv i strid med EØS-avtalen. EØS-avtalen artikkel 40 krever imidlertid at Norge utøver sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med de grunnleggende friheter etter EØS-avtalen. Videre, ved å flytte ansvaret for å unngå dobbeltbeskatning til Tyskland og Storbritannia pålegger Norge selv økonomisk dobbeltbeskatning på det utbytte som er utdelt til ikke-hjemmehørende aksjonærer. Hvis Tyskland eller Storbritannia skulle unngå dobbeltbeskatning, ville de, i tillegg til å måtte avstå fra selv å utøve sin egen legitime beskatningskompetanse, måtte tilbakebetale til aksjonæren den i Norge betalte

51 I denne forbindelse vises det til dom avsagt av EF Domstolen i sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor.

52 Det vises til sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor, punkt 61; sak C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain*, referert ovenfor, punkt 53; sak C-270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, referert ovenfor, punkt 21.

kildeskatt. Endelig kan det ikke etter EØS-avtalen artikkel 40 være berettiget å innrømme hjemmehørende aksjonærer en skattekredit for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning når ikke-hjemmehørende aksjonærer nektes en slik kredit med det formål å øke skatteinntektene. Igjen vises det til den underliggende begrunnelse for det norske system, slik den er fremstilt i forarbeidene.

46. Svaret på det andre spørsmålet bør etter EFTAs Overvåkningsorgans mening være benektende. Denne oppfatning baseres på to hovedargumenter. For det første er ikke-hjemmehørende aksjonærers manglende partsrettigheter en krenkelse av prinsippet om likebehandling i saksbehandlingshenseende, som fastlagt i EF-domstolens dom i *Schumacker*-saken.⁵³ Manglende partsrettigheter i saker vedrørende skatteansvar kan få potensielle ikke-hjemmehørende investorer fra å erverve aksjer i norske selskaper og utgjør derfor en restriksjon på kapitalbevegelser i henhold til EØS-avtalen artikkel 40. Ikke-hjemmehørende aksjonærer berøres direkte av ligningsmyndighetenes vedtak da deres skatteansvar er underlagt endringsligningsprosedyren og de vil måtte tilbakebetale det utdelende selskapet. For det andre legger EFTAs Overvåkningsorgan vekt på EFTA-domstolens dom i *Ásgeirsson*-saken som tilsier at bestemmelsene EØS-avtalen skal fortolkes i lys av grunnleggende rettigheter.⁵⁴ Dette inkluderer retten til forsvar, spesielt retten til en kontradiktorisk prosess hvor partene får anledning til å gjøre sine synspunkter kjent på en effektiv måte.⁵⁵ Da det systemet som er etablert etter norsk rett ikke sikrer en effektiv rett for en skattyter til å gjøre sine synspunkter kjent, er dette en krenkelse av retten til å forsvare seg. Når det gjelder anførselen om at manglende partsrettigheter ikke kan påvirke ligningsvedtaket da den gjennomførte kontroll fullt ut har klargjort de faktiske forhold, påpeker EFTAs Overvåkningsorgan at ligningsmyndighetene ikke har tatt hensyn til EØS-aspektene ved vedtaket om endring av ligningen. Under alle omstendigheter kan en parts grunnleggende rett til å fremføre sine synspunkter ikke være avhengig av om saken er komplisert eller ikke.

47. EFTAs Overvåkningsorgan foreslår følgende besvarelse av spørsmålet:

“EØS-avtalen artikkel 40 forbyr forskjellsbehandling bestående i å gi en hjemmehørende aksjonær fradrag for godtgjørelse i skatt på utbytte mottatt fra et selskap etablert i Norge når slik fradragsgodtgjørelse ikke gis ikke-hjemmehørende aksjonærer i samme selskap.

EØS-avtalen artikkel 40 sammen med generelle EØS-rettslige prinsipper krever lik behandling i saksbehandlingshenseende for ikke- hjemme-

53 Sak C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, [1995] ECR I-225, punkt 58; Sak C-175/88 *Biehl* [1990] ECR I-1779.

54 Sak E-2/03 *Ásgeirsson*, [2003] EFTA Court Report 185, punkt 23.

55 Sak C-395/00 *Distillerie Fratelli Cipriani SpA*, dom av 12. desember 2003, enda ikke rapportert, punkt 51; sak C-78/01 *BGL*, dom av 23. september 2003, enda ikke rapportert.

hørende og hjemmehørende aksjonærer i saker som vedrører ligning og endringsligning av utbytteskatt, og videre en effektiv rett for en ikke-hjemmehørende skattyter til å gjøre sine synspunkter kjent i slike saker.”

Kommisjonen for De europeiske fellesskap

48. Ved sin gjennomgang av det første spørsmålet åpner Kommisjonen med å anføre at artikkel 40 kan anvendes i nærværende sak. Selv om EØS-statenes skattesystemer generelt ikke dekkes av EØS-avtalen må statene utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten.⁵⁶ Bestemmelsene i EØS-avtalen artikkel 40 og artikkel 56 EF er innholdsmessig identiske⁵⁷ og bør følgelig fortolkes på samme måte. Selv om mottagelsen av utbytte kanskje ikke i seg selv utgjør bevegelse av kapital, bygges det på et forutgående erverv av de underliggende verdipapirer, hvilket utgjør en overføring av kapital.⁵⁸

49. Når det gjelder spørsmålet om hvorvidt det forhold at ikke-hjemmehørende aksjonærer ikke får fordelene av godtgjørelsesfradrag utgjør en restriksjon eller diskriminering, vurderer Kommisjonen hva godtgjørelsesordningen går ut på. I realiteten består denne av et skattefritak for hjemmehørende aksjonærer. Ileggelsen av en høyere skattebelastning på ikke-hjemmehørende aksjonærer utgjør en hindring av den frie bevegelse for kapital idet den mindre gunstige behandling av investeringer over landegrensene er egnet til å få ikke-hjemmehørende fra å investere i norske selskaper og utgjør en hindring for norske selskapers mulighet for å reise kapital fra utenlandske kilder. Videre fører det til en forskjellsbehandling sammenlignet med ikke-hjemmehørende aksjonærer. Om denne forskjellen tilsvarer en objektivt relevant forskjell mellom situasjonen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med henblikk på beskatning av utbytte⁵⁹, og hvorvidt begrensning av den frie bevegelse for kapital er berettiget, vurderes i sammenheng.

50. I denne forbindelse refererer Kommisjonen til EF-domstolens rettspraksis hvorefter det å akseptere bosted, som er den tilknytningsfaktor som internasjonal skatterett typisk benytter for å fordele beskatningskompetanse mellom statene, som en generell regel ville frata de grunnleggende friheter enhver mening.⁶⁰ I stedet må sondringen mellom en hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ha betydning i beskatningssystemet. I denne henseende finner Kommisjonen, i lys av de dommene EF-domstolen har avsagt i *Schumacker*, *Asscher* og *Gerritse*, det vanskelig å se noen nyttig sondring mellom anvendelsen av en høyere skattetakst for ikke-hjemmehørende og beskatning av ikke-hjemmehørende når

56 Sak E-6/98 *Norge mot EFTAs Overvåkningsorgan*, referert ovenfor, punkt 34; sak E-1/01 *Einarsson*, referert ovenfor, punkt 17; sak E-1/03 *EFTAs Overvåkningsorgan mot Island*, referert ovenfor, punkt 26.

57 Sak C-452/01 *Ospelt*, referert ovenfor.

58 Det vises til sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor, punkt 30.

59 Det vises til sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, referert ovenfor, punkt 26.

60 Sak 270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, referert ovenfor.

hjemmehørende ikke blir beskattet i det hele tatt. Kommisjonen ser heller ikke noen innlysende grunn til å ilegge ikke-hjemmehørende skatt når hjemmehørende ikke blir beskattet for samme type inntekt.

51. Når det gjelder argumentet om at EØS-avtalen artikkel 40 ikke gjelder fordelingen av skattefundamentene mellom statene i medhold av en skatteavtale, som er basert på dom avsagt av EF Domstolen i *Gilly*, anfører Kommisjonen at det dreier seg om i den aktuelle saken ikke er fordelingen av retten til skatt, men måten denne retten utøves på. Mens skatteavtalene gir Norge rett til å ilegge skatt på visse inntekter mottatt av ikke-hjemmehørende, kan Norge i henhold til EØS-avtalen artikkel 40 ikke utøve denne retten på en diskriminerende måte.

52. Når det gjelder ankemotpartens anførsel om at ikke-hjemmehørende ikke påføres noen ekstra skattebelastning da de vil få skattekredit i hjemstaten, hevder Kommisjonen at uansett om kredit er hjemlet i henhold til de gjeldende skatteavtaler, kan slike ordninger ikke rettferdiggjøre et brudd på en forpliktelse i henhold til EØS-avtalen. En ugunstig skattemessig behandling i strid med en grunnleggende frihet kan ikke rettferdiggjøres ved at det finnes andre skattefordeler i en annen medlemsstat.⁶¹ Dertil kommer at den skattekredit som hjemmehørende i Norge nyter godt av ikke skal forveksles med den skattekredit som ikke-hjemmehørende har krav på i henhold til skatteavtalene. Virkningen av førstnevnte er at ingen ytterligere skatt belastes i tillegg til den selskapsskatt som betales av selskapet som utdeler utbyttet. Sistnevnte har ganske enkelt den virkning at tilleggsskatten som belastes i Norge må tas hensyn til i beregningen av eventuell ytterligere skatt som den utenlandske aksjonæren skal betale i sitt hjemland. Endelig, da den grunnleggende regelen i norsk lovgivning ikke er avhengig av at det finnes en skattefordel i en annen stat, kan den ikke rettferdiggjøres med argumenter basert på bestemmelsene i en skatteavtale.

53. Når det gjelder den påståtte berettigelse på grunnlag av et behov for å opprettholde sammenhengen i det internasjonale skattesystem, gjentar Kommisjonen at det dreier seg om ikke er en fordeling av skattejurisdiksjonen, men utøvelsen av denne jurisdiksjonen. Et forbud mot kildeskatt ville ikke medføre at beskatningsretten ble overført fra kildestaten til bostedsstaten. Det ville bare forhindre Norge fra å utøve sin beskatningsrett på en diskriminerende måte. Når det gjelder anførselen om at unngåelsen av dobbeltbeskatning er et anliggende for hver enkelt skattyters hjemland, fastholder Kommisjonen at Norges anvendelse av kildeskatt gjør det umulig for hjemstaten, selv om den skulle ønske det, å eliminere dobbeltbeskatning, med mindre den skulle betale tilbake til sine skattytere den i Norge ilignede skatten. Norges utøvelse av sine rettigheter i henhold til skatteavtalene unngår ikke, men skaper tvert i mot dobbeltbeskatning, da man i forhold til ikke-hjemmehørende skattytere ilegger et skattebeløp i tillegg til den selskapsskatten som betales av det selskapet som utdeler utbyttet.

61 I forhold til artikkel 43 EC: Sak 270/83 *Kommisjonen mot Frankrike*, referert ovenfor, punkt 21; sak C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain*, referert ovenfor, punkt 53.

54. Etter Kommisjonens mening krever det andre spørsmålet kun et svar hvis domstolen besvarer det første spørsmålet bekreftende. Kommisjonen bemerker i utgangspunktet at selv om en EØS-stats skattemessige saksbehandlingsregler som en hovedregel ikke er dekket av EØS-avtalen, må de utøves på en måte som er i overensstemmelse med EØS-retten. Følgelig er det faktum alene at det utdelende selskap må opptre som en form for skatterepresentant for den utenlandske aksjonær i prinsippet ikke uforenelig med den frie bevegelighet for kapital. Imidlertid rettfærdiggjør ikke behovet for å sikre tilstedeværelsen i Norge av en person eller enhet som er ansvarlig for betalingen av skatt og oppfyllelsen av andre skattemessige forpliktelser, en regel som gjør det umulig for ikke-hjemmehørende skattytere å forsvare seg i saker som direkte eller indirekte berører deres rettigheter ved å ilegge skatt på det utbytte de mottar. Manglende adgang til å bli hørt rettfærdiggjøres ikke av noe overordnet allment hensyn.

55. EU Kommisjonen foreslår følgende besvarelse av spørsmålene:

“(1) EØS-avtalen artikkel 40 utelukker anvendelsen av kildeskatt på utbytte utdelt til ikke-hjemmehørende aksjonærer hvor vedkommende stat ikke skattelegger utbytte utdelt til hjemmehørende aksjonærer. Dette gjelder uansett om det finnes en skattekreditordning for ikke-hjemmehørende aksjonærer i henhold til en eventuell dobbeltbeskatningskonvensjon mellom vedkommende stat og andre stater.

(2) EØS-avtalen artikkel 40 utelukker anvendelse av en regel i henhold til hvilken ligningsvedtak for utenlandske skattytere treffes uten at verken den skattemessige eier eller den privatrettslige VPS-registrerte eier blir gjort kjent med den saksbehandlingen som fører til dette vedtak eller får rett til å delta i disse forhandlinger.”

Storbritannia

56. I henhold til Storbritannia, som begrenser seg til å behandle det første spørsmålet, er ikke-hjemmehørendes erverv av innenlandske verdipapirer en transaksjon som hører inn under virkeområdet til EØS-avtalen artikkel 40 og Direktiv 88/361. Da EØS-avtalen artikkel 4 kun får selvstendig anvendelse i tilfeller der EØS-avtalen ikke fastlegger spesifikke ikke-diskriminerende regler, tas sistnevnte bestemmelse ikke i betraktning. Når det gjelder virkeområdet til det forbud som fremgår av EØS-avtalen artikkel 40, anfører Storbritannia at medlemsstater kan anvende bosted som en avgjørende faktor, forutsatt at den anvendes på situasjoner som ikke er objektivt sammenlignbare⁶² eller er berettiget ut fra allmenne hensyn, spesielt i forhold til sammenhengen i skattesystemet.⁶³ Disse prinsipper gjelder også fortolkningen av EØS-avtalen artikkel 40.

62 Sak C-279/93 *Schumacker*, referert ovenfor.

63 Sak C-204/90 *Bachmann*, referert ovenfor; sak C-300/90 *Kommisjonen mot Belgia*, [1992] ECR I-305.

Storbritannia anfører at det ikke foreligger noen forbudt restriksjon på den frie bevegelighet for kapital, eller at en eventuell restriksjon ville være berettiget.

57. I utgangspunktet hevder Storbritannia at i henhold til EF-domstolens rettspraksis er situasjonene til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer og selskaper ikke sammenlignbare i forhold til direkte skatter, slik at forskjellig behandling av disse situasjoner ikke er diskriminerende. I den aktuelle saken er situasjonene til de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper forskjellige. Utbytte mottatt fra norske selskaper av hjemmehørende aksjonærer innrømmes en skattekredit fordi dette utbytte er skattbart som alminnelig inntekt på mottakers hånd. Således unngås økonomisk dobbeltbeskatning. Utbytte mottatt av ikke-hjemmehørende aksjonærer kan ikke beskattes som alminnelig inntekt på mottakerens hand på denne måten, da mottakerne ikke generelt er underlagt det norske skattesystem. Derfor er slikt utbytte ikke sammenlignbart med utbytte mottatt av hjemmehørende aksjonærer.

58. Eliminering av økonomisk dobbeltbeskatning av et selskap og dets aksjonærer i grenseoverskridende situasjoner må håndteres gjennom bilaterale forhandlinger.⁶⁴ Den norske fremgangsmåten, som innebærer en forskjellsbehandling av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aksjonærer, anses for å være i overensstemmelse med internasjonal skatterett, spesielt artikkel 10 i OECDs Mønsterskatekonvensjon med kommentarer. Storbritannia finner det logisk at den hjemmehørende aksjonær som mottar utbytte fra et hjemmehørende selskap må holde seg utelukkende til aksjonærens bostedsstat for lemping av en eventuell dobbeltbeskatning som han er utsatt for da dette ikke kan skje noe annet sted og kun hjemstaten har en fullstendig oversikt over aksjonærens skattemessige stilling.⁶⁵ Det samme gjelder den ikke-hjemmehørende aksjonæren overfor sin hjemstat. Følgelig lemper Norge etter dobbeltbeskatningsavtalen økonomisk dobbeltbeskatning ved å anvende en redusert kildeskattstakst på utbytte utbetalt til ikke-hjemmehørende aksjonærer. Det overlates til aksjonærens hjemstat å gi ytterligere fradrag i henhold til hva den aktuelle skatteavtale måtte hjemle. Når aksjonæren er generelt underlagt skattesystemet i sin hjemstat og ikke i Norge, er det høvelig at hjemstaten bidrar til at dobbeltbeskatning avhjelpes.

59. Når det gjelder prinsippet om skattemessig sammenheng, konstaterer Storbritannia at EF-domstolen noen ganger tilsynelatende har valgt en restriktiv holdning ved å gi inntrykk av at dette grunnlag for berettigelse kun foreligger når det for en og samme skattyter er en direkte tilknytning mellom tilståelsen av en skattefordel og kompensasjon av denne fordelten ved en skattemessig belastning, hvor både fordelten og belastningen vedrører samme skatt.⁶⁶ Den fremtredende

64 Sak C-336/96 *Gilly*, referert ovenfor, punkt 23-24, sak C-385/00 *de Groot*, [2002] ECR I-11819, punkt 99-100.

65 Det vises til sak C-385/00 *de Groot*, referert ovenfor, punkt 98.

66 Sak C-35/98 *Verkooijen*, referert ovenfor, punkt 57-58.

plass som er kriteriet om samme skattyter har fått, er etter Storbritannias mening blitt satt i perspektiv av generaladvokaten, som i *Manninen* definerte forutsetninger for at hensynet til sammenhengen i skattesystemet kunne godtas som berettigelse, hvor iligning av skatt av én skattyter oppveies av fradrag for en annen.⁶⁷ I nærværende sak gjelder beskatningen samme inntekt, og fordelingen av en skattecredit synes ikke å tilfalle skattebetaleren før ulempen for selskapet er inntruffet, med full belastning på dets overskudd uten kredit for utbetalt utbytte, og da er disse forutsetninger oppfylt.

60. Siden de relevante norske bestemmelser sikter mot å eliminere dobbeltbeskatning, og det er direkte korrelasjon mellom det skattebeløp som er betalt av selskapet for det utbetalte utbytte og den skattecredit som er gitt mottakerne av utbyttet, utgjør disse bestemmelser et fullt integrert system hvor samme inntekt og samme skatt behandles i beskatningen av to skattytere. Følgelig krever både sammenhengen i det norske skattesystem og også sammenhengen i internasjonalt avtalte beskatningsprinsipper at det sondres mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aksjonærer. Hvis det ble krevd av Norge ensidig å yte skattecredit til en ikke-hjemmehørende aksjonær, ville spesielt prinsippet om skattesystemets sammenheng bli meningsløst i forhold til medlemsstater som har vedtatt godtgjørelses- eller fradragssystemer for aksjonærer. Hvis dette prinsipp skulle være avhengig av en situasjon hvor den aktuelle skattebelastning og -lettelse gjelder samme skattyter og samme skatt, kunne disse medlemsstater enten (1) avstå fra skattecredit vedrørende utbytte utbetalt til hjemmehørende aksjonærer fra hjemmehørende selskaper, eller (2) gi tilsvarende fradrag til mottagere av utbytte uavhengig av deres etableringsland. Økonomisk dobbeltbeskatning ville være konsekvensen av det første alternativet, og virkningen av det andre alternativet ville være å bringe til opphør systemet med fordeling av retten til å beskatte gjennom bilaterale avtaler. Endelig peker Storbritannia på at det over hele verden er anerkjent og akseptert at et godtgjørelses- eller fradragssystem for aksjonærer er en passende løsning for å unngå dobbeltbeskatning av selskapsutbytte.

61. Storbritannia foreslår følgende besvarelse av det første spørsmålet:

“Det er ikke i strid med EØS-avtalen artikkel 40 at norske skattemyndigheter innrømmer en skattecredit til skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge uten å gi den samme skattecredit til skattytere som er bosatt/hjemmehørende i andre medlemsstater.”

Carl Baudenbacher
Saksforberedende dommer

67 Uttalelse i sak C-319/02 *Manninen*, referert ovenfor, punkt 60-62.