



EFTA-DOMSTOLENS DOM

3. oktober 2012^{*}

*(Etableringsfrihet – EØS-avtalen artiklene 31 og 34 –
Beskatning – Gjennomskjæringsprinsipper – Forholdsmessighet)*

I sak E-15/11

ANMODNING til EFTA-domstolen i henhold til artikkel 34 i Avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol fra Oslo tingrett i saken mellom

Arcade Drilling AS

og

Staten v/Skatt vest,

om fortolkningen av EØS-avtalen artiklene 31 og 34.

DOMSTOLEN,

sammensatt av: Carl Baudenbacher, president, Per Christiansen og Páll Hreinsson (saksforberedende dommer), dommere,

justissekretær: Skúli Magnússon,

etter å ha tatt i betraktning de skriftlige innlegg inngitt på vegne av:

- Arcade Drilling AS (“Arcade”), representert ved advokatene Hanne Skaarberg Holen, Ulf Werner Andersen og Daniel M. H. Herde, advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, Oslo,
- staten, representert ved advokatene Anders Wilhelmsen og Amund Noss, Regjeringsadvokaten,

^{*} Språket i anmodningen om rådgivende uttalelse: norsk.

- Finlands regjering, representert ved Mervi Pere, Ministry for Foreign Affairs,
- Frankrikes regjering, representert ved Géraud de Bergues, Head of the European Law and International Economic Law Department, og Natacha Rouam, ansatt samme sted, Ministry of Foreign and European Affairs,
- EFTAs overvåkningsorgan ("ESA"), representert ved Xavier Lewis, Director, og Florence Simonetti, Deputy Director, Department of Legal & Executive Affairs, og
- Europakommisjonen ("Kommisjonen"), representert ved Richard Lyal og Walter Mölls, medlemmer av Kommisjonens juridiske tjeneste,

med henvisning til rettsmøterapporten

og etter å ha hørt muntlige innlegg fra saksøker, representert ved Hanne Skaarberg Holen, fra staten, representert ved Anders Wilhelmsen, ESA, representert ved Florence Simonetti, og Kommisjonen, representert ved Walter Mölls, i rettsmøte 29. mai 2012,

slik

Dom

I Rettslig bakgrunn

EØS-rett

1 EØS-avtalen artikkel 31 fastsetter:

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,

2 EØS-avtalen artikkel 34 lyder:

Når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel, skal selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene.

Ved selskaper skal forstås selskaper i sivil- eller handelsrettslig forstand, herunder også kooperative selskaper, samt andre juridiske personer i offentlig- eller privatrettslig forstand, unntatt dem som ikke driver ervervsmessig virksomhet.

3 EØS-avtalen artikkel 36 nr. 1 lyder:

Innen rammen av bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på adgangen til å yte tjenester innen avtalepartenes territorium for statsborgere i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg i en annen av EFs medlemsstater eller EFTA-stat enn tjenesteyterens mottager.

Nasjonal rett

Lov om aksjeselskaper

4 Den norske lov om aksjeselskaper ("aksjeloven") § 2-2 første ledd nr. 2 krever at aksjeselskaper stiftet etter norsk rett må ha et "forretningskontor" i Norge. Ordlyden i aksjeloven § 2-2 første ledd er som følger:

(1) Vedtektene skal minst angi:

1. selskapets foretaksnavn;
2. den kommune i riket hvor selskapet skal ha sitt forretningskontor;
3. selskapets virksomhet;
4. aksjekapitalens størrelse, jf § 3-1;
5. aksjenes pålydende (nominelle beløp), jf § 3-1;
6. antallet eller laveste og høyeste antall styremedlemmer, jf § 6-1;
7. om selskapet skal ha flere daglige ledere eller om styret eller bedriftsforsamlingen skal kunne bestemme at selskapet skal ha flere daglige ledere, samt i så fall om flere daglige ledere skal fungere som kollektivt organ;
8. hvilke saker som skal behandles på den ordinære generalforsamlingen, jf § 5-5;
9. om selskapets aksjer skal registreres i et verdipapirregister.

5 På det aktuelle tidspunkt lød aksjeloven § 16-15 slik:

(1) Hvis ikke generalforsamlingen treffer beslutning om oppløsning, skal tingretten ved kjennelse beslutte selskapet oppløst i følgende tilfeller:

- 1. når selskapet skal oppløses som følge av bestemmelse i lov eller vedtekter;*
- 2. når selskapet ikke har meldt til Foretaksregisteret et styre som fyller de vilkår som følger av bestemmelsene gitt i eller i medhold av lov;*
- 3. når selskapet etter loven skal ha daglig leder, og ikke har meldt til Foretaksregisteret en daglig leder som fyller de vilkår som er fastsatt i lov;*
- 4. når selskapet ikke har meldt til Foretaksregisteret en revisor som fyller de vilkår som er fastsatt i lov;*
- 5. når årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetningen som selskapet skal sende til Regnskapsregisteret etter regnskapsloven § 8-2, ikke er innsendt innen seks måneder etter fristen for slik innsendelse, eller når Regnskapsregisteret ved fristens utløp ikke kan godkjenne innsendt materiale som årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning.*

(2) Retten kan bare beslutte selskapet oppløst som følge av bestemmelse i vedtektene når en aksjeeier har fremsatt krav om det og generalforsamlingen har unnlatt å treffe beslutning om oppløsning etter § 16-1.

6 På det aktuelle tidspunkt lød aksjeloven § 16-16 slik:

(1) Når vilkårene i § 16-15 første ledd nr 1 til 4 er oppfylt, skal Foretaksregisteret gi selskapet varsel om dette. I tilfelle som nevnt i § 16-15 første ledd nr 5 gis varsel av Regnskapsregisteret. Selskapet skal gis en frist på en måned til å bringe forholdet i orden og underrettes om følgene av at fristen oversittes.

(2) Har selskapet ikke brakt forholdet i orden ved fristens utløp, skal Foretaksregisteret eller Regnskapsregisteret gjenta varselet ved kunngjøring i Brønnøysundregistrenes elektroniske kunngjøringspublikasjon og i kortform i en avis som er alminnelig lest på selskapets forretningssted. I kunngjøringen skal det angis at vilkårene for oppløsning av selskapet er oppfylt, og at selskapet har en frist på fire uker fra den elektroniske kunngjøringen til å bringe forholdet i orden. Følgene av at fristen oversittes skal også angis.

(3) Dersom det finnes hensiktsmessig, kan varsel etter denne bestemmelsen i stedet gis av tingretten.

7 På det aktuelle tidspunkt lød aksjeloven § 16-17 slik:

(1) Har selskapet oversittet fristen etter § 16-16 annet ledd, skal Foretaksregisteret eller Regnskapsregisteret varsle tingretten om dette.

(2) Retten skal uten ytterligere varsel ved kjennelse beslutte selskapet oppløst etter § 16-15, med mindre beslutning om oppløsning allerede er truffet av generalforsamlingen. Kjennelsen har virkning som kjennelse om konkursåpning etter konkursloven kapittel VIII.

(3) Dersom vesentlige samfunnsmessige hensyn tilsier det, kan Kongen av eget tiltak treffe vedtak om at selskapet tillates å drive videre, og at saken likevel ikke skal oversendes tingretten for tvangsoppløsning, men at selskapet skal gis en ytterligere frist før tvangsoppløsning gjennomføres. Kongen skal treffe vedtak om at selskapet i så fall skal betale en løpende tvangsmulkt til staten fra en frist som fastsettes og frem til forholdet er rettet.

- 8 I en tolkningsuttalelse 6. januar 1998 ("første tolkningsuttalelse") har Justisdepartementets lovavdeling lagt til grunn at selskaper som flytter sitt hovedkontor ut av riket, bryter med norsk selskapsrett. Om "hovedkontoret" kan anses flyttet ut av riket, vil etter tolkningsuttalelsen bero på en "helhetsvurdering, hvor man ikke bare kan legge vekt på hvor styret utøver sin funksjon".
- 9 Det heter videre at det ikke finnes noen rettspraksis som avgjør grensen for når et hovedkontor skal anses å være flyttet ut av riket. Dessuten er det i juridisk teori delte meninger om hva som skal til for å stadfeste at hovedkontoret er flyttet, og om norsk aksjelovgivning krever hovedkontor eller bare forretningskontor i Norge.
- 10 I uttalelsen kan følgende passasjer leses:

Slik vi ser det, må det erkjennes at det verken fra aksjeloven eller andre rettskilder kan utledes noen regel som klart angir hvilken tilknytning et selskap må ha til Norge for å anses som norsk. Ved vurderingen må man ta utgangspunkt i hva som er en vanlig språklig forståelse av begrepet "hovedkontor". I de fleste tilfellene vil dette antakelig gi et tilstrekkelig svar på hvor selskapet må anses å høre hjemme. Unntaksvis vil det imidlertid være slik at de forskjellige funksjonene er spredt, slik at det ikke er opplagt hvor man skal si at selskapet har hovedkontoret. I så fall må spørsmålet avgjøres ut fra en konkret vurdering, hvor det selvsagt vil være av sentral betydning hvor styret holder sine møter og hvor administrasjonen ellers holder til. Utover dette vil vi ikke se bort fra at det må kunne legges en viss vekt på selskapets tilknytning til Norge mer generelt, slik at en svakere tilknytning når det gjelder selskapets ledelse, til en viss grad kan oppveies av at selskapet er knyttet til Norge på andre måter.

...

3. Konsekvenser av ulovlig utflytting

I et tilfelle hvor en så vesentlig del av selskapets ledelse og/eller administrasjon er flyttet til utlandet at det må ses som et brudd på regelen om at hovedkontoret skal ligge i Norge, reiser spørsmålet seg om hvilke følger dette får. En kan tenke seg flere mulige rettsfølger: straffansvar for ledelsen, flytting av vernettingen til utlandet, at en aksjeeier får dom på

tilbakeflytting, oppløsning av selskapet, osv. Et brudd på regelen vil ikke nødvendigvis få alle disse konsekvensene. I det følgende behandler vi bare spørsmålet om oppløsning av selskapet.

Uavhengig av om man ser kravet om at et norsk aksjeselskap skal ha sitt hovedkontor i Norge, som en regel som følger av ulovfestet rett, eller som en følge av en tolkning av aksjeloven § 2-2 første ledd nr 2, er det på det rene at en flytting av hovedkontoret vil være et ulovlig forhold, som selskapet har plikt til å rette opp. Dette må enten skje ved tilbakeflytting eller ved at selskapet oppløses og avvikles. Et aksjeselskap kan dermed ikke “flytte” til utlandet uten oppløsning og avvikling etter aksjeloven kapittel 13 og nystiftelse etter reglene i det nye hjemlandet.

Etter aksjeloven § 13-1 er det generalforsamlingen som har kompetanse til å treffe beslutning om oppløsning. Skifteretten vil ikke ha kompetanse til å treffe beslutning om tvangsoppløsning etter § 13-2. Vi viser til at § 13-2 første ledd nr 1, som gir skifteretten kompetanse til å treffe beslutning om tvangsoppløsning når “selskapet skal oppløses som følge av bestemmelse i lov”, tar sikte på lovbestemmelser som selv gir uttrykk for at en overtredelse medfører at selskapet kan tvangsoppløses.”

- 11 Dersom et aksjeselskaps hovedkontor er flyttet ut av riket, er dette ifølge første tolkningsuttalelse et ulovlig forhold selskapet plikter å avhjelpe. Dette kan skje ved å flytte hovedkontoret tilbake til riket eller ved å oppløse og avvikle selskapet. I utgangspunktet er det selskapets generalforsamling som har kompetanse til å beslutte oppløsning og avvikling av selskapet, jf. aksjeloven § 16-1.

Likvidasjonsbeskatning av selskaper

Ligningsloven

- 12 Hvis et aksjeselskap faktisk oppløses, skal selskapet likvidasjonsbeskattes ved at alle selskapets eiendeler realiseres med skatteplikt på selskapets hånd etter skattelovens alminnelige realisasjonsregler.
- 13 Oppløsningen av et selskap er ikke avsluttet før det har levert selvangivelse og krevd seg forhåndslignet, jf. ligningsloven § 4-7 åttende ledd. For det løpende inntektsår skal forhåndsligningen foretas frem til den endelige oppløsning av selskapet, jf. ligningsloven § 8-10. Følgelig skal selskapet ved innlevering av selvangivelse til forhåndsligning oppgi til beskatning alle latente skatteforpliktelser, herunder gevinst ved realisasjon av eiendeler. Uttak av driftsmidler ved oppløsningen, dvs. som likvidasjonsutbytte til aksjonærene, anses som realisasjon på selskapets hånd, og skal medtas til beskatning i forhåndsligningen, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-2 og 5-30.
- 14 For aksjonærer som er skattepliktige til Norge, vil likvidasjon medføre realisasjonsbeskatning, dvs. gevinst/tap på aksjene blir skattepliktig/fradragsberettiget på aksjonærenes hånd, jf. skatteloven § 10-37.

- 15 I en uttalelse 7. mai 1998 fra Finansdepartementet (“andre tolkningsuttalelse”) er det antatt at i utflyttingssaker kan likvidasjonsbeskatning skje selv om selskapet faktisk ikke likvideres eller kreves oppløst.

- 16 Finansdepartementet uttalte:

For det tilfelle at et norskregistrert aksjeselskap ikke lenger anses som norsk i relasjon til norsk aksjelovgivning som nevnt, har eierne plikt til å avvikle selskapet (som norsk aksjeselskap) gjennom oppløsning og likvidasjon, jfr den nevnte uttalelse av 6. januar 1998 fra Justisdepartementets lovavdeling. Slik likvidasjon medfører likvidasjonsbeskatning etter selskapsskatteloven § 5-8. Selv om eierne forsømmer denne avviklingsplikten, vil det kunne være grunnlag for likvidasjonsbeskatning ut fra gjennomskjæringsbetraktninger. For ligningsmyndighetene vil det i slike tilfeller være nærliggende å bygge på at unnlatelsen av å avvikle det norske selskapet er rent skattemessig motivert og illojal i forhold til norske skatteregler (i tillegg til å være ulovlig og straffbar etter aksjelovgivningen).

Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia

- 17 Norge og Storbritannia undertegnet 12. oktober 2000 en skatteavtale som trådte i kraft i Norge 1. januar 2001. Skatteavtalen ble inkorporert i norsk rett gjennom lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

- 18 Skatteavtalens artikkel 4 nr. 1 lyder:

I denne overenskomst betyr uttrykket “person bosatt (hjemmehørende) i en kontraherende stat” enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel, sete for styre, det sted hvor selskapet er stiftet, eller ethvert annet lignende kriterium og omfatter også denne stat og enhver av dens regionale eller lokale forvaltningsmyndigheter. Uttrykket omfatter imidlertid ikke noen person som er skattepliktig i denne stat bare på grunnlag av inntekt fra kilder i denne stat eller formue som befinner seg der.

- 19 Skatteavtalens artikkel 31 nr. 1 fastsetter:

De kompetente myndigheter i de kontraherende stater skal utveksle slike opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre bestemmelsene i denne overenskomst eller de interne lovbestemmelser i de kontraherende stater som angår skatter som kommer inn under denne overenskomst, spesielt med sikte på å forhindre svik og lette håndhevingen av lovbestemmelser rettet mot skatteunngåelse. Utvekslingen av opplysninger er ikke begrenset av artikkel 1 i denne overenskomst. Opplysninger som er mottatt av en kontraherende stat skal behandles som hemmelige på samme måte som opplysninger skaffet til veie med hjemmel i intern lovgivning i denne stat.

Opplysningene må bare åpenbares for personer eller myndigheter (herunder domstoler og forvaltningsorganer) som har til oppgave å utligne eller innkreve de skatter som kommer inn under overenskomsten, eller å gjennomføre tvangsforføyninger eller annen rettsforfølgning eller avgjøre klager vedrørende disse skatter. Slike personer eller myndigheter skal nytte opplysningene bare til nevnte formål. De kan åpenbare opplysningene under offentlige rettsmøter eller i judisielle avgjørelser.

II Bakgrunn for tvisten i saken og spørsmålene forelagt for rådgivende uttalelse

- 20 I saken for den nasjonale domstol krever Arcade at vedtak 22. mars 2010 av Skatt vest (“vedtaket saken gjelder”), som endret ligningen for selskapet med henvisning til at det ble ansett for å ha flyttet sitt hovedkontor ut av Norge og hadde en selskapsrettslig plikt til å likvidere, oppheves.
- 21 Arcade ble stiftet 26. oktober 1990 og registrert som et norsk aksjeselskap i Norge. Selskapet var del av Reading & Bates-konsernet, og virksomheten har til nå bestått i eierskap og drift av to oljerigger. Fra 1995 var begge riggene i drift på britisk sokkel, og selskapet hadde ingen operativ virksomhet i Norge. Fra 1995 ble markedsføring, finansiering og operativ ledelse av begge riggene ivaretatt av ansatte ved Reading & Bates’ kontor i Aberdeen. Fra 1999 ble den ene av de to rigger leid ut til R&B Falcon Canada Co på *bare boat*-vilkår, dvs. at leietaker forestår driften av riggen. Fra 1999 til dags dato har Arcades virksomhet bestått av drift av én rigg og utleie av den andre. Selskapets styre hadde to medlemmer bosatt i USA og to medlemmer bosatt i Norge.
- 22 Fra 1995 hadde selskapet ingen ansatte i Norge. Selskapet beholdt et forretningskontor som ble administrert av en norsk advokat, og avholdt enkelte styremøter og årlige generalforsamlinger i Norge.
- 23 Den 31. januar 2001 overtok Transocean-konsernet Reading & Bates, inklusive Arcade. De sentrale ansatte ved Reading & Bates’ Aberdeen-kontor sluttet i sine stillinger, og ansvaret for å følge opp Arcades virksomhet ble overtatt av Transocean-konsernets Aberdeen-kontor.
- 24 I inntektsårene 2001 og 2002 var Arcade registrert som selskapsrettslig hjemmehørende i Norge; selskapet hadde delvis norsk styre og norsk daglig leder. Fra 19. desember 2002 ble selskapets norske styremedlemmer erstattet av styremedlemmer bosatt i Storbritannia.
- 25 Selskapet hadde virksomhet og operative ledelsesfunksjoner i Aberdeen, og fra juni 2001 ble styrets møter avholdt der. Både norsk og britisk lovgivning hadde bestemmelser som kunne tenkes å gi selskapet globalskatteplikt. Etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia var det da avgjørende hvor “setet for den virkelige ledelse” befant seg.

- 26 Ved innleveringen av norsk selvangivelse for 2001 tok selskapet forbehold om at britiske skattemyndigheter kunne komme til at selskapet var skattemessig hjemmehørende der. I så fall ville selskapet ikke lenger være globalskattepliktig til Norge.
- 27 Britiske skattemyndigheter fattet vedtak om at Arcade var skattepliktig som hjemmehørende i Storbritannia fra og med 1. januar 2001. Dette vedtaket ble oversendt Stavanger likningskontor. Ligningskontoret innhentet noe mer informasjon fra selskapet, og la deretter til grunn opplysningene selskapet hadde gitt uten nærmere undersøkelser.
- 28 Den 22. mars 2010 fattet Skatt vest vedtaket saken gjelder, om endring av ligningene for Arcade for inntektsårene 2001 og 2002. Skatt vest fant at Arcade fra 19. desember 2002 måtte anses for å ha flyttet sitt hovedkontor ut av Norge og følgelig hadde en selskapsrettslig plikt til å likvidere. Dette utløste likvidasjonsbeskatning uavhengig av om selskapet faktisk var likvidert eller ikke. Skatt vest har varslet om illeggelse av 60 % tilleggsskatt i saken, men slikt vedtak er ikke fattet.
- 29 Vedtaket saken gjelder innebærer at Arcades alminnelige virksomhetsinntekt for 2001 og 2002 underlegges norsk beskatning. Vedtaket innebærer også norsk likvidasjonsbeskatning ved utgangen av 2002. Det ble gitt delvis fradrag for skatt betalt i utlandet. Endringsligningen ga selskapet en inntektsøkning på kr 70 923 400 for 2001 og på kr 2 372 777 524 for 2002. Fradrag ble innrømmet med kr 28 616 806 for skatt betalt i utlandet. Likvidasjonsbeskatningen utgjør den klart største post som er endret, med en inntektsøkning på kr 2 155 323 524. Skatt, tilleggsskatt (varslet, men ikke ilagt) og renter på dette beløp er estimert til kr 1 303 539 667.
- 30 Den 20. september 2010 tok Arcade ut stevning mot staten med krav om opphevelse av vedtaket saken gjelder. Arcade anførte at ligningen er ugyldig bl.a. fordi likvidasjonsskatten er i strid med EØS-retten. Tilsvaret ble inngitt 15. oktober 2010. Staten bestrider ugyldighetsinnsigelsene og fastholder at ligningen er gyldig.
- 31 Oslo tingrett besluttet 3. februar 2011 å anmode EFTA-domstolen om en rådgivende uttalelse vedrørende lovligheten av likvidasjonsskatt etter EØS-retten. I beslutning 14. juni 2011 fastsatte Oslo tingrett formuleringen av spørsmålene til EFTA-domstolen. Partene oversendte den 19. oktober 2011 Oslo tingrett et omforent utkast til spørsmålsskriv til EFTA-domstolen. Den 28. november 2011 oversendte Oslo tingrett saken til EFTA-domstolen.
- 32 Oslo tingrett uttaler at partene i saken er uenige om det foreligger en likvidasjonsplikt etter norsk intern rett. Staten har i denne konkrete sak godtatt at likvidasjonsbeskatning av Arcade ikke kan skje dersom det ikke kan oppstilles noen selskapsrettslig likvidasjonsplikt ved flytting av et aksjeselskap til en annen stat. Den anmodende domstol bemerker at den ennå ikke har tatt stilling til dette

spørsmål, og at spørsmålene til EFTA-domstolen derfor er formulert med en forutsetning om at det etter norsk rett foreligger en likvidasjonsplikt.

- 33 I sin anmodning uttaler Oslo tingrett at dersom Arcade anses for å ha flyttet sitt hovedkontor til en annen EØS-stat, vil ligningsvedtaket være ugyldig for så vidt gjelder likvidasjonsbeskatningen såfremt slik beskatning er i strid med EØS-retten. Tingretten har derfor besluttet å anmode EFTA-domstolen om en rådgivende uttalelse om følgende spørsmål:

- 1) **Er det en restriksjon etter EØS-avtalens artikkel 31, jf artikkel 34, å likvidasjonsbeskatte et selskap dersom det etter nasjonal selskapsrett foreligger en plikt til å likvidere selskapet fordi selskapet har flyttet sitt reelle hovedkontor fra Norge til en annen EØS-stat?**

Har det betydning at det ikke gis utsettelse med skattebetalingen frem til en eventuell realisasjon finner sted?

- 2) **For det tilfellet at tingretten kommer til at det foreligger en restriksjon: Hvilke kriterier vil være avgjørende for å fastslå om den nasjonale regulering forfølger tvingende allmenne hensyn, og om den er egnet og nødvendig for å nå disse hensyn?**

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

III Det første spørsmål

Innledende bemerkninger

- 35 I sitt første spørsmål spør den nasjonale domstol om det er en restriksjon etter EØS-avtalens artiklene 31 og 34 å likvidasjonsbeskatte et selskap dersom det etter nasjonal selskapsrett foreligger en plikt til å likvidere selskapet fordi selskapet har flyttet sitt reelle hovedkontor fra Norge til en annen EØS-stat.
- 36 Staten gjør gjeldende at det følger av fast rettspraksis at Arcade ikke kan påberope seg etableringsfriheten etter EØS-avtalen artiklene 31 og 34 når det følger av nasjonal selskapsrett at et selskap som flytter sin virkelige ledelse til Storbritannia, ikke kan beholde sin status som et norsk selskap og dermed må likvideres. Dette syn støttes i prinsippet av Finlands og Frankrikes regjering.
- 37 Arcade gjør gjeldende at den omstridte beskatning ikke er en følge av en selskapsrettslig likvidasjonsplikt, men av anvendelsen av en ulovfestet omgåelsesnorm på skatterettens område i norsk rett. . Videre hevder Arcade at det er et fullt operativt selskap som aldri har blitt avkrevd eller tvunget til avvikling av norske myndigheter. Arcade gjør gjeldende at selskapet fortsatt

oppretholder sin status som juridisk person i Norge og har gjort dette siden det ble stiftet.

- 38 ESA og Kommisjonen deler i hovedsak denne oppfatning. ESA anfører at Arcade faktisk aldri ble likvidert, og peker på at det i anmodningen fra den nasjonale domstol uttales at tvangsoppløsning etter aksjeloven bare kan gjennomføres etter varsel til selskapet med frist for å bringe forholdet i orden, og etter beslutning av tingretten.
- 39 I denne sammenheng peker både ESA og Kommisjonen på at norske myndigheter med ansvar for å håndheve aksjeloven ikke har iverksatt noe tiltak for å kreve at selskapet oppløses eller endrer sin status i tiden etter at Arcade flyttet sitt hovedkontor til Storbritannia. Den eneste reaksjon fra norske myndigheter på selskapets flytting av hovedsete synes å være illeggingen av en skatt. Kommisjonen gjør gjeldende at det under disse omstendigheter kan være tvilsomt om selskapsretten faktisk er til hinder for flyttingen, og følgelig om det finnes noen begrunnelse for skattevedtaket, men dette er spørsmål som må avgjøres av den nasjonale domstol.
- 40 Innledningsvis minnes det om at EØS-retten ikke inneholder noen ensartet definisjon av hvilke selskaper som kan påberope seg etableringsfriheten i kraft av én enkelt tilknytningsfaktor som avgjør hvilken nasjonal rett som kommer til anvendelse på et selskap. Enkelte stater krever ikke bare at det vedtektsbestemte sete men også det faktiske hovedsetet – det vil si selskapets hovedkontor – skal ligge på deres territorium. Å flytte hovedkontoret fra dette territorium forutsetter altså at selskapet avvikles, med alle de konsekvenser som en avvikling selskapsrettslig innebærer. Andre stater tillater selskaper å flytte sitt hovedkontor til et annet land, men i noen av dem er denne rett underlagt visse restriksjoner.
- 41 Dermed er spørsmålet om EØS-avtalen artikkel 31 får anvendelse på et selskap som vil påberope seg den grunnleggende frihet som er hjemlet der, et prejudisielt spørsmål som etter gjeldende EØS-rett utelukkende kan avgjøres etter den relevante nasjonale lovgivning. Spørsmålet om selskapet har blitt pålagt en restriksjon på sin etableringsfrihet etter EØS-avtalen artikkel 31, vil dermed bare oppstå dersom det er godtgjort, i lys av vilkårene fastsatt i EØS-avtalen artikkel 34, at selskapet faktisk er berettiget til denne frihet (se, for sammenligning, sak 81/87 *Daily Mail og General Trust*, Sml. 1988 s. 5483, avsnittene 19 til 23, C-208/00 *Überseering*, Sml. 2002 s. I-9919, avsnittene 67 til 70, og C-210/06 *Cartesio*, Sml. 2008 s. I-9641, avsnitt 109).
- 42 Ifølge Oslo tingrett er det ikke omtvistet at Arcade opprinnelig ble etablert som et selskap etter norsk rett. Videre følger det av anmodningen og informasjon fremlagt av partene under den muntlige forhandling, at Arcade fortsatt virker som et selskap i Norge, og at det ikke har blitt iverksatt noen som helst skritt for å likvidere selskapet.
- 43 Det fremgår også klart av anmodningen at tvistegjenstanden i hovedsaken ikke gjelder en beslutning om avvikling eller likvidasjon av selskapet som en følge av

at krav etter nasjonal selskapsrett ikke var oppfylt. Saken er tvert imot begrenset til å gjelde Skatt vests vedtak om endring av tidligere ligninger for Arcade og illeggelse av tilleggsskatt, etter at Skatt vest hadde kommet til at Arcade hadde unnlatt å oppfylle sin avviklings- og likvidasjonsplikt etter norsk rett og dermed hadde unndratt seg en eventuell likvidasjonsbeskatning. Videre er det ikke bestridt at illeggelse av den aktuelle skatt er basert på anvendelsen av norsk skattelovgivnings generelle, ulovfestede gjennomskjæringsregel.

- 44 Vedtaket saken gjelder, vedrører ikke de krav en EØS-stat kan stille for at et selskap stiftet etter dens nasjonale rett skal kunne beholde sin status som et selskap i denne stat etter å ha flyttet sitt hovedkontor til en annen EØS-stat. Det gjelder utelukkende de skattemessige konsekvenser av at skattemyndighetene vurderte et selskap til ikke å ha oppfylt sin likvidasjonsplikt, og påvirker ikke selskapets status som sådan etter gjeldende nasjonal lovgivning. Imidlertid synes skattemyndighetenes oppfatning om at Arcade har likvidasjonsplikt, å være begrunnet med at selskapet flyttet sitt sete fra Norge til en annen EØS-stat, og at det dermed tapte den tilknytning som kreves for å beholde sin status som et selskap underlagt norsk rett.
- 45 I mangel av klare og presise regler i nasjonal rett om at et selskap som flytter sitt hovedkontor ut av Norge må likvideres, og av en beslutning av kompetente myndigheter eller domstoler om iverksettelse av likvidasjonen, hindrer ikke flyttingen av Arcades hovedkontor til Storbritannia selskapets rett til å påberope seg EØS-avtalen artikkel 31 i den foreliggende sak. Arcade kan derfor bygge på etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 34 i kraft av sin status som selskap etablert i henhold til lovgivningen i en EØS-stat, og fordi det har sitt vedtektsbestemte sete og sin sentrale ledelse innenfor Det europeiske økonomiske samarbeidsområde.
- 46 Under disse forhold kan et selskap påberope seg EØS-avtalen artikkel 31 for å bestride lovligheten av en skatt ilagt av hjemstaten når det flytter sitt hovedkontor til en annen EØS-stat (se, for sammenligning, sak C-371/10 *National Grid Indus*, dom av 29. november 2011, ennå ikke i Sml., avsnittene 31 og 32).
- 47 Følgelig er det, som flere berørte parter også har hevdet i skriftlige innlegg og argumenter under den muntlige forhandling, på sin plass å stille spørsmål ved om skatten Arcade ble ilagt ved Skatt vests vedtak av 22. mars 2010, er i strid med EØS-avtalen artiklene 31 og 34.

Innlegg inngitt til EFTA-domstolen

- 48 Arcade anfører at endringen av ligningene for inntektsårene 2001 og 2002 utløser umiddelbar skatteplikt, uten mulighet for å få utsatt betalingen av skatten. Arcade gjør gjeldende at å illegge en slik skatt med den begrunnelse at selskapet har flyttet sitt sete til en annen EØS-stat, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artiklene 31 og 34.

- 49 Arcade bemerker i denne sammenheng at den ulovfestede omgåelsesnorm, som er grunnlaget for den omstridte beskatning, bare anvendes i tilfeller der flytting av hovedsetet skjer over landegrensene. Slik Arcade ser det, innebærer et umiddelbart skattekrav ved utflytting fra en EØS-stat til en annen forskjellsbehandling etter etableringsfriheten i tilfeller der ingen tilsvarende skatt ilegges når flyttingen foregår innenlands.
- 50 Arcade gjør gjeldende at etter norsk rett utløser ikke flytting av ledelsesfunksjoner eller operative funksjoner internt i Norge noen form for inntektsskatt, mens vedtaket saken gjelder medfører en umiddelbar beskatning av all urealisert gevinst ved flytting av slike funksjoner til Storbritannia – som om selskapet på dette tidspunkt ble oppløst. Arcade anfører at flytting over landegrensene av setet for den virkelige ledelse objektivt sett kan sammenlignes med en situasjon der et selskap flytter setet internt i en EØS-stat.
- 51 ESA og Kommisjonen støtter i hovedsak dette argument. Slik Kommisjonen ser det, kan flytting av et selskaps hovedsete eller eiendeler til en annen EØS-stat utløse et skattekrav ved utflytting som ikke pålegges selskaper som ikke flytter sitt hovedsete, sin virksomhet eller sine eiendeler ut av riket, men bare innenfor nasjonalt territorium. Sistnevnte betaler bare skatt når eiendelenes verdi realiseres, for eksempel når de avhendes. Dette skattekrav oppstår dermed senere, noen ganger mye senere. Kommisjonen anfører at en slik forskjellsbehandling uten tvil er en hindring for den frie bevegelighet ettersom det innebærer en klar ulempe for selskaper som flytter sitt hovedkontor til utlandet, sammenlignet med selskaper som ikke utøver sin rett til fri bevegelighet.
- 52 Følgelig anfører Arcade at umiddelbar beskatning av et selskap som følge av at det har flyttet sin virkelige ledelse fra Norge til en annen EØS-stat, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artiklene 31 og 34. Etter Arcades oppfatning vil dette være tilfelle dersom selskapet ikke faktisk likvideres, uten hensyn til om nasjonal rett fastsetter en plikt til å likvidere selskapet.
- 53 Når det gjelder statens anførsel om at Arcade har likvidasjonsplikt etter norsk rett, og at beskatningen av selskapet er et resultat av denne plikt, anfører Arcade at dette spørsmål er omstridt i norsk rett. Videre er det ikke likvidasjonsplikten som begrunner beskatningen av norske selskaper, men den faktiske realisasjon av eiendeler som et ledd i likvidasjonsprosessen.
- 54 Etter Arcades oppfatning tilsier dessuten rettssikkerhetshensyn at likvidasjonsbeskatning forutsetter faktisk likvidasjon. Ellers vil man kunne ende opp i en situasjon der nasjonal likvidasjonsbeskatning bare vil bli ilagt når selskaper faktisk blir likvidert, mens en annen regel kommer til anvendelse i grenseoverskridende situasjoner, noe som vil innebære forskjellsbehandling. Arcade gjør gjeldende at de alminnelige likvidasjonsregler i aksjeloven bør komme til anvendelse også i grenseoverskridende situasjoner.
- 55 Når det gjelder Arcades anførsel om at likvidasjonsbeskatningen medfører at flytting av et hovedsete fra Norge til Storbritannia blir mindre gunstig enn

tilsvarende flytting internt i Norge, gjør staten gjeldende at sammenligningen ikke er treffende. Det relevante sammenligningsgrunnlag er beskatning av et selskap som ikke overholder sin likvidasjonsplikt. Et slikt selskap ville blitt ilagt likvidasjonsskatt i samme utstrekning som Arcade, uten hensyn til om faktisk likvidasjon hadde funnet sted eller ikke. Det er plikten til å likvidere som utløser likvidasjonsbeskatning, ikke flyttingen av hovedsetet som sådan.

- 56 Det er enighet mellom partene om at beskatningen som følger av det omstridte vedtak ikke er en direkte konsekvens av likvidasjon. Beskatningen er derimot begrunnet i den ulovfestede omgåelsesnorm, som norske myndigheter la til grunn da de kom til at Arcade ikke har oppfylt sin likvidasjonsplikt etter norsk selskapsrett, og dermed har unndratt seg beskatning i denne sammenheng.
- 57 Arcade gjør gjeldende at denne regel bare anvendes der flyttingen skjer over landegrensene. Staten anfører derimot at den generelle, ulovfestede gjennomskjæringsregel har blitt anvendt for å sikre at “de lovfestede regler om likvidasjonsbeskatning av selskaper skal få virkning”. I den sammenheng anfører staten at siden selskapet ikke kunne beholde sin status som norsk selskap etter nasjonal selskapsrett og dermed var forpliktet til å likvidere, men valgte ikke å gjøre det, ble dette betraktet som en omgåelse av likvidasjonsplikten og likvidasjonsbeskatningen i denne sammenheng.

Rettens bemerkninger

- 58 Etableringsfriheten hjemlet i EØS-avtalen artikkel 34 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 fortsette sin virksomhet i en annen EØS-stat gjennom en filial etablert der.
- 59 Selv om EØS-avtalen artikkel 31 etter sin ordlyd særlig har til formål å sikre nasjonal behandling i en vertsstat, forbyr bestemmelsen også at hjemstaten hindrer sine egne statsborgere eller selskaper stiftet i samsvar med dens lovgivning i å etablere seg i en annen EØS-stat (se sak E-7/07 *Seabrokers*, Sml. 2008 s. 172, avsnitt 28, og den rettspraksis som det vises til der).
- 60 Forbudet mot forskjellsbehandling, enten det er hjemlet i EØS-avtalen artikkel 4, 31 eller 40, forutsetter at sammenlignbare situasjoner ikke skal behandles forskjellig, og at forskjellige situasjoner ikke skal behandles på samme måte med mindre slik behandling er objektivt begrunnet (jf. sak C-155/09 *Kommisjonen mot Hellas*, dom av 20. januar 2011, ennå ikke i Sml., avsnitt 68, og den rettspraksis som det vises til der).
- 61 Staten fastholder at den ulovfestede omgåelsesnorm anvendes på samme måte ved beskatning av alle selskaper som anses å ha unndratt seg beskatning etter avviking og likvidasjon. Arcade anfører på sin side at denne regel bare anvendes på grenseoverskridende situasjoner.

- 62 Dersom staten har rett i sin påstand, vil anvendelsen av gjennomskjæringsregelen anses å være i samsvar med EØS-avtalen artiklene 31 og 34.
- 63 Hvis derimot Arcades syn anses å være riktig, vil anvendelsen av omgåelsesnormen innebære forskjellsbehandling og utgjøre en restriksjon på etableringsfriheten for norske selskaper. Forskjellsbehandling når det gjelder den beskatning vedkommende myndigheter legger selskaper med hjemmel i en generell gjennomskjæringsregel, vil kunne avskrekke et selskap stiftet etter norsk rett fra å flytte setet for den virkelige ledelse til en annen EØS-stat (se saker C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, Sml. 2004 s. I-2409, avsnitt 46, C-470/04 *N*, Sml. 2006 s. I-7409, avsnitt 35, og *National Grid Indus*, som omtalt over, avsnitt 37).
- 64 En slik forskjellsbehandling kan ikke forklares med at situasjonene er objektivt forskjellige. For en EØS-stat som vil skattlegge kapitalgevinst og andre inntekter generert på dens territorium, vil et selskap stiftet etter denne stats rett som flytter sitt hovedkontor til en annen EØS-stat, være i samme situasjon etter lovgivningen når det gjelder beskatning av gevinst på eiendeler realisert i den førstnevnte stat før hovedkontoret ble flyttet, som et selskap som også er stiftet etter den førstnevnte stats lovgivning, men som beholder sitt hovedkontor i denne stat (jf. *National Grid Indus*, som omtalt over, avsnitt 38).
- 65 I saker etter ODA artikkel 34 har EFTA-domstolen ikke anledning til å ta stilling til hvordan den nasjonale lovgivning faktisk skal anvendes. På samme måte som andre vurderinger av de faktiske forhold i saken, er det den nasjonale domstol som skal avgjøre dette spørsmål. Det er derfor den nasjonale domstol som skal vurdere om omstendighetene i saken den har til behandling, tilsvarer situasjonen beskrevet i avsnittene 62 eller 63 i denne dom.
- 66 I lys av ovenstående betraktninger må svaret på det første spørsmål bli at en endelig fastsettelse av det skattebeløp som skal betales av et selskap som flytter sitt hovedkontor ut av Norge, på grunnlag av skattemyndighetenes vurdering om at det har unndratt seg den beskatning som følger av en plikt etter nasjonal selskapsrett til å avvike og likvidere selskapet, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artiklene 31 og 34 dersom selskaper som anses å ha misligholdt en slik plikt, men som ikke har flyttet, ikke legges likvidasjonsbeskatning.

IV Det andre spørsmål

- 67 I sitt andre spørsmål spør den nasjonale domstol hvilke kriterier som vil være avgjørende for å fastslå om den nasjonale regulering forfølger et tvingende allment hensyn, og om den er egnet og nødvendig for å ivareta et slikt hensyn.
- 68 Med andre ord spør den anmodende domstol hvilke hensyn som vil kunne begrunne beskatning såfremt et selskap har likvidasjonsplikt, selv om selskapet fortsatt driver virksomhet og kompetente nasjonale forvaltningsorganer er domstoler ikke faktisk har truffet beslutning om avvikling og likvidasjon av selskapet. I denne sammenheng er det også hensiktsmessig å behandle den

nasjonale domstols spørsmål om det har betydning at det ikke gis utsettelse med skattebetalingen frem til en eventuell realisasjon finner sted.

Innlegg inngitt til EFTA-domstolen

- 69 Norges regjering gjør gjeldende at beskatningen saken gjelder, er berettiget ut fra behovet for å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene og målet om å hindre omgåelse av nasjonal lovgivning. Det anføres at det mål som nås ved å beskatte selskaper som har likvidasjonsplikt og ikke lenger kan eksistere etter norsk lovgivning fordi de har flyttet sitt hovedsete til en annen stat, er at verdier som selskapet har generert mens det fortsatt var å regne som et norsk selskap, blir beskattet i Norge.
- 70 Det anføres likeledes at anvendelse av en slik skatteregel også vil være aktuelt i ikke-grenseoverskridende situasjoner, der unnlattelse av faktisk likvidasjon hindrer oppgjør av skatteposisjoner. I begge tilfeller vil anvendelse av regelen bero på en konkret vurdering basert på samme norm. Det anføres at den nasjonale skatteregel som rammer unnlattelsesarrangementer av den aktuelle type, er klart egnet til å hindre omgåelse av likvidasjonsbeskatningen.
- 71 Når det gjelder behovet for å bevare en balansert fordeling av beskatningsmyndighet, anfører ESA at i den foreliggende sak inneholder både norsk og britisk lovgivning bestemmelser som kan medføre at Arcade har plikt til å betale skatt på alle inntekter og all gevinst det har i hele verden. Men i henhold til skatteavtalen er den avgjørende faktor hvor selskapets sete for den virkelige ledelse befinner seg. Dette betyr at så lenge den virkelige ledelse var i Norge, var Arcade skattemessig hjemmehørende der og betalte skatt på inntekt og kapitalgevinst i Norge selv om selskapets faktiske eiendeler befant seg i Storbritannia.
- 72 Slik ESA ser det, var Norge derfor i prinsippet berettiget til å beskatte enhver urealisert kapitalgevinst som hadde oppstått på dens beskatningsområde før Arcade flyttet sitt hovedkontor til Storbritannia.
- 73 Arcade gjør gjeldende at verken en balansert fordeling av beskatningsmyndighet eller forebygging av omgåelse av skattereglene utgjør et tvingende allment hensyn som kan begrunne utflyttingsskatt i denne sak. Uansett anfører Arcade at beskatningen er uforholdsmessig ettersom den ikke tillater skattyteren å velge mellom umiddelbar eller utsatt beskatning.
- 74 Når det gjelder den nasjonale domstols spørsmål om det har betydning at det ikke gis utsettelse med skattebetalingen frem til en eventuell realisasjon finner sted, er Arcades argument at umiddelbar beskatning av selskapet som følge av at skattemyndighetene har vurdert det slik at det har likvidasjonsplikt, går lenger enn det som er nødvendig, da det innebærer at skattyteren, fordi han beskattes for en fiktiv likvidasjon, vil bli dobbeltbeskattet.

- 75 Etter Arcades oppfatning følger det i hovedsak av EU-domstolens dom i *National Grid Indus* at beskatning uten mulighet for å utsette skattebetalingen til realisasjonstidspunktet, som i den foreliggende sak, må betraktes som uforholdsmessig, og at EØS-avtalen artikkel 31 er til hinder for nasjonale tiltak som krever umiddelbar inndrivelse av skatt på urealisert kapitalgevinst vedrørende eiendeler i et selskap som flytter sitt hovedkontor til en annen EØS-stat forut for den faktiske likvidasjon. Arcade har det syn at det er mulig å fastsette skatteplikten når selskapet flytter sitt hovedkontor, og å utsette betalingen til oppløsningsprosessen har kommet til det punkt der gjelden til kreditorer vanligvis gjøres opp. Da ville beskatningen bli mer forholdsmessig.
- 76 Kommisjonen er i hovedsak enig i dette standpunkt og anfører at i den utstrekning det er mulig for fraflytningsstaten å sikre inndrivelse av skattekravet ved andre midler, er det ingen grunn til å kreve umiddelbar betaling av skatt ved utflyttingen av selskapet eller av de berørte eiendeler. Det er tilstrekkelig at skattekravet beregnes og innkreves på et senere tidspunkt, når gevinsten normalt skulle blitt beskattet.
- 77 Arcade, ESA og Kommisjonen anfører at selv om Norge ikke er bundet av EUs direktiver om gjensidig bistand, hadde landet i den aktuelle periode inngått internasjonale avtaler om utveksling av informasjon i skattesaker med nesten alle EØS-stater.
- 78 Arcade legger til at selskapet dessuten har regnskaps- og revisjonsplikt etter norsk lov, og at det derfor sender inn reviderte regnskaper til norske myndigheter hvert år. Følgelig har norske skattemyndigheter alle muligheter til å kontrollere opplysningene fra selskapet. Dersom selskapet unnlater å oppfylle ovennevnte krav, vil en mulig konsekvens kunne være at norske myndigheter begjærer selskapet oppløst, herunder krever den tilhørende likvidasjonsskatt.
- 79 Staten anfører at på grunn av den norske lovregel om at et selskap ikke kan flytte sitt hovedsete til en annen stat og fortsatt være et lovlig stiftet selskap, er det ikke relevant for den foreliggende sak å trekke opp et skille mellom fastsettelsen av skattebeløp og innkrevingen av skatten. Den umiddelbare innkreving av skatten må i så tilfelle også anses som nødvendig for å kunne forfølge målet om å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene.
- 80 Om EFTA-domstolen skulle mene at skillet mellom fastsettelsen av skattens beløp og innkrevingen av skatten er relevant i den foreliggende sak, peker staten på at Norge og Storbritannia i 2002 ikke hadde noen gjensidig avtale om skatteinnkreving. Norske myndigheter hadde dermed ikke de nødvendige virkemidler til å innhente relevant informasjon i forbindelse med inndrivelse av kravet, eller til å få den nødvendige bistand til faktisk å inndrive skattekravet. Staten anfører at det også av denne grunn ikke er relevant i saken her å skille mellom fastsettelse av skattebeløp og innkreving av skatten.
- 81 Dersom EFTA-domstolen er uenig i dette, mener staten at den mulige restriksjon som skatten måtte utgjøre, vil være rettferdiggjort dersom norske

skattemyndigheter ga Arcade valget mellom å gjøre opp skatten per 2002 eller på tidspunktet for en etterfølgende realisasjon ved avhendelse osv., i samsvar med prinsippene fastsatt i *National Grid Indus*.

Rettens bemerkninger

- 82 Ifølge fast rettspraksis kan en restriksjon på etableringsfriheten bare tillates dersom den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn (se f.eks. sak E-3/06 *Ladbroke*, Sml. 2007 s. 86, avsnitt 41).
- 83 I så tilfelle er det også nødvendig at restriksjonen er egnet til å nå målet og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå det (se sak E-9/11 *ESA* mot *Norge*, dom av 16. juli 2012, ennå ikke i Sml., avsnitt 83, og den rettspraksis som det vises til der).
- 84 I mangel av ensartede eller harmoniserende tiltak har EØS-statene fortsatt myndighet til å definere, gjennom traktat eller ensidig handling, kriteriene for fordeling av deres beskatningsmyndighet (jf. sak C-540/07 *Kommisjonen* mot *Italia*, Sml. 2009 s. I-10983, avsnitt 29, og den rettspraksis som det vises til der). De har særlig myndighet til å definere når et selskap kan ha status som juridisk person for skatteformål, ettersom EØS-regelverket, som anført i avsnitt 40, ikke inneholder noen ensartet definisjon av hvilke selskaper som kan påberope seg etableringsretten i kraft av en enkelt tilknytningsfaktor som avgjør hvilken nasjonal rett som kommer til anvendelse på et selskap.
- 85 Følgelig må EØS-statene ha adgang til å treffe egnede tiltak for å sikre sin beskatningsmyndighet når et selskap som en følge av nasjonal selskapsrett opphører å eksistere under deres jurisdiksjon. Det minnes her om at å sikre fordelingen av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom er et legitimt mål (sammenlign saker C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837, avsnitt 35, C-231/05 *Oy AA*, Sml. 2007 s. I-6373, avsnitt 51, og C-414/06 *Lidl Belgium*, Sml. 2008 s. I-3601, avsnitt 31).
- 86 En rettferdiggjøring begrunnet i slike hensyn vil kunne godtas, spesielt hvis det aktuelle system er utformet for å hindre atferd som kan undergrave en EØS-stats rett til å utøve sin beskatningsmyndighet overfor virksomhet på sitt territorium (se, for sammenligning, sak C-311/08 *SGI*, Sml. 2010 s. I-487, avsnitt 60, og den rettspraksis som det vises til der).
- 87 Når det gjelder skatteunndragelsesargumentet, bemerker EFTA-domstolen at en EØS-stat har anledning til å treffe tiltak som tar sikte på å hindre at visse selskaper etablert i denne stat, under dekke av de rettigheter som ble etablert ved EØS-avtalen, urettmessig prøver å omgå nasjonal lovgivning, eller som tar sikte på å hindre at disse selskaper urettmessig eller ved svik utnytter bestemmelsene i EØS-regelverket.
- 88 Selv om nasjonale domstoler under slike forhold og i hver sak kan ta hensyn til objektive bevis på misbruk eller svikaktig atferd fra de berørte personer for

eventuelt å nekte dem å dra fordel av bestemmelsene i EØS-retten som de søker å bygge på, må nasjonale domstoler likevel vurdere atferden i lys av de mål disse bestemmelser forfølger (se, for sammenligning, sak C-212/97 *Centros*, Sml. 1999 s. I-1459, avsnitt 24 og 25, og den rettspraksis som det vises til der, og uttalelse fra generaladvokat Poiares Maduro i sak C-255/02 og C-223/03 *Halifax m.fl.*, Sml. 2006 s. I-1609, punkt 60 flg.).

- 89 Dersom formålet er å hindre skatteomgåelse, kan et nasjonalt tiltak som begrenser etableringsfriheten være berettiget dersom det spesifikt retter seg mot kunstige ordninger beregnet på å omgå lovgivningen i den berørte EØS-stat (se *Marks & Spencer*, som omtalt over, avsnitt 57, og sak C-196/04 *Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas*, Sml. 2006 s. I-7995, avsnitt 51).
- 90 Dersom et selskap ikke lenger oppfyller kravene for å være et selvstendig skattesubjekt hjemmehørende i EØS-opprinnelsesstaten etter nasjonal lovgivning, fordi hovedkontoret er flyttet til en annen EØS-stat, men fortsatt driver virksomhet i førstnevnte, betyr ikke dette at EØS-opprinnelsesstaten må oppgi sin rett til å beskatte kapitalgevinst som er oppstått som følge av at selskapet har tapt sin status som juridisk person. En EØS-stat er berettiget til å beskatte selskapets gevinst og vurdere dets skatteposisjoner på det tidspunkt da det skattepliktige foretak oppløses og overskuddet deles ut til eierne. I dette tilfelle kan beskatningen være basert på det skattemessige territorialprinsipp sammen med en tidskomponent, nemlig den skattepliktiges eksistens som juridisk person for skatteformål på det nasjonale territorium i løpet av den periode der gevinsten oppstår og andre skatteposisjoner blir virksomme.
- 91 I den foreliggende sak må det sies at å tillate selskaper å flytte sitt hovedkontor til en annen EØS-stat i strid med nasjonal selskapsrett uten at det skal få noen skattemessige konsekvenser, ville undergrave den balanserte fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene.
- 92 Ved å fastsette at det hjemmehørende selskap skal beskattes på grunn av en likvidasjonsplikt, og ved å anvende en nasjonal gjennomskjæringsregel i saken, settes staten i stand til å utøve sin beskatningsmyndighet overfor virksomhet som utføres på dens territorium, og hindre en praksis der selskaper søker å unndra seg skatteplikt som er en umiddelbar konsekvens av at vilkårene i nasjonal selskapslovgivning ikke er oppfylt.
- 93 Når det gjelder behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene, må et nasjonalt tiltak som det tiltak saken gjelder, i lys av disse betraktninger sies å ha legitime mål som er i samsvar med EØS-avtalen og er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, og det må sies å være egnet til å sikre at disse mål nås.
- 94 Når det er sagt, gjenstår det likevel å vurdere om et tiltak som det saken gjelder, går lenger enn det som er nødvendig for å nå det mål som forfølges.

- 95 Et nasjonalt tiltak som fastsetter at objektive og verifiserbare elementer skal vurderes for å fastslå om flyttingen av hovedkontoret utgjør en ordning som er i strid med nasjonale selskapsrettslige regler, må anses å ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å nå målene med hensyn til behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene, dersom det foreligger begrunnet mistanke om at den aktuelle flytting innebærer at selskapet ikke lenger oppfyller vilkårene for å eksistere etter nasjonal rett.
- 96 Dersom vurderingen av disse elementer fører til den konklusjon at selskapet ikke oppfyller disse vilkår og derfor bør likvideres, må det korrigerende skattetiltak begrenses til konsekvensene av likvidasjonen for fortsatt å være i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet.
- 97 Under disse omstendigheter må det konkluderes at den endelige fastsettelse av skattebeløpet kan stå i forhold til det sett av mål som forfølges, nemlig å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet og å hindre omgåelse av skattereglene. Denne konklusjon er betinget av den anmodende domstols kontroll når det gjelder vilkåret om at endringsligningen er begrenset til konsekvensene av en likvidasjonsplikt, som gjelder tolkning og anvendelse av norsk lov.
- 98 Videre kan det være relevant å få endelig fastsatt skattebeløpet som følge av likvidasjon før den faktiske avvikling eller likvidasjon for å få avklart selskapets økonomiske situasjon med hensyn til utestående gjeld og forpliktelser før dets eiendeler realiseres og deles ut, og dermed styrke forutberegneligheten. EFTA-domstolen bemerker at en slik avklaring kan være særlig viktig for aksjonærer der nasjonal rett fastsetter at de kan holdes personlig ansvarlig for utestående skattegjeld som selskapet har pådratt seg før likvidasjon.
- 99 Imidlertid må man skille mellom fastsettelse av skattebeløp for et selskap som nasjonale skattemyndigheter anser har tapt sin status som juridisk person, og spørsmålet om innkreving (se *National Grind Indus*, som omtalt over, avsnitt 77).
- 100 Det er viktig å huske at umiddelbar betaling av skatt på urealiserte eiendeler og andre skatteposisjoner kan innebære en betydelig ulempe for selskapets kontantstrøm, og i noen tilfeller til og med tvinge selskapet til å likvidere. Dette problem kan unngås hvis inndrivelsen av skattekravet utsettes til det tidspunkt da eiendeler og andre skatteposisjoner som myndighetene i EØS-staten har fastsatt et skattebeløp for i forbindelse med flyttingen av selskapets hovedkontor til en annen EØS-stat, faktisk realiseres (jf. *National Grid Indus*, som omtalt over, avsnittene 68 og 73).
- 101 I denne sammenheng kan de nasjonale myndigheter treffe visse tiltak for å sikre betaling av skattebeløpet, såfremt det er en virkelig og dokumentert risiko for at skatten ikke kan inndrives.

- 102 Denne risiko avhenger særlig av arten og omfanget av selskapets skatteposisjoner og de informasjonskilder som er tilgjengelige for de nasjonale myndigheter med hensyn til disse skatteposisjoner, blant annet gjennom samarbeid med og utveksling av informasjon med myndighetene i andre EØS-stater.
- 103 Dersom disse posisjoners art og omfang betyr at det vil være lett å spore den enkelte eiendel, kapital og andre posisjoner som et skattebeløp ble fastsatt for på det tidspunkt da selskapet flyttet sitt hovedkontor fra EØS-opprinnelsesstaten til en annen EØS-stat, kan selskapet tilbys et valg i EØS-opprinnelsesstaten. Det vil da kunne velge mellom umiddelbar betaling av skattebeløpet, noe som kan innebære en ulempe for selskapets kontantstrøm, men fritar det for senere administrative belastninger, og utsatt betaling av skattebeløpet. Denne siste løsning kan eventuelt utløse renter i samsvar med gjeldende nasjonal lovgivning, noe som nødvendigvis innebærer en administrativ belastning for selskapet når eiendeler som er utflyttet, skal spores.
- 104 Et slikt valg ville være et tiltak egnet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene, samtidig som det ville utgjøre et mindre inngrep i etableringsfriheten enn tiltaket som hovedsaken gjelder. Dersom et selskap skulle anse at den administrative belastning ved utsatt innkreving ville være for stor, ville det kunne velge å betale skatten umiddelbart (se, for sammenligning, *National Grid Indus*, som omtalt over, avsnittene 72 og 73).
- 105 Imidlertid bør det også tas hensyn til risikoen for at skatten ikke vil kunne bli inndrevet vil øke med tiden. Denne risiko kan vedkommende EØS-stat ta i betraktning ved å treffe tiltak, som krav om bankgaranti (se *National Grid Indus*, som omtalt over, avsnitt 74). Under de særlige forhold som likvidasjon av et selskap utgjør, er det heller ikke sikkert at det er nødvendig med en bankgaranti, dersom risikoen for at skatten ikke vil bli inndrevet, er dekket ved at aksjonærene holdes personlig ansvarlig for selskapets utestående skattegjeld.
- 106 Følgelig må svaret på det annet spørsmål bli som følger:
- Den endelige fastsettelse av det skattebeløp et selskap skal betale på grunnlag av skattemyndighetenes vurdering om at selskapet har unndratt seg den beskatning som følger av en plikt etter nasjonal selskapsrett til å avvikle og likvidere selskapet, kan rettferdiggjøres ut fra behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene. Disse grunner utgjør tvingende allmenne hensyn. Videre er endelig fastsettelse av det skattebeløp et selskap skal betale, egnet til å sikre oppnåelse av disse mål.
 - Den endelige fastsettelse av det skattebeløp et selskap skal betale på grunnlag av vurderingen fra skattemyndighetene i EØS-opprinnelsesstaten om at selskapet har unndratt seg den beskatning som følger av en plikt etter nasjonal selskapsrett til å avvikle og likvidere selskapet, må anses ikke å gå lenger enn det som er nødvendig for å nå målene med hensyn til

behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene, i den grad det bygges på at objektive og verifiserbare elementer skal vurderes for å fastslå om flyttingen av hovedkontoret utgjør en ordning som er i strid med nasjonale selskapsrettslige regler.

- Dersom vurderingen av objektive og verifiserbare elementer fører til den konklusjon at selskapet ikke oppfyller de nasjonale selskapsrettslige regler og derfor må likvideres, må den endelige fastsettelse begrenses til konsekvensene av likvidasjonen for fortsatt å være i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet. Det er opp til den nasjonale domstol å vurdere om vedtaket saken gjelder, går lenger enn det som er nødvendig for å nå de mål lovgivningen har.
- Et nasjonalt tiltak som fastsetter umiddelbar innkreving av skatt på urealiserte eiendeler og skatteposisjoner på et tidspunkt da skattemyndighetene anser at et selskap har tapt sin status som juridisk person etter nasjonal lovgivning, uten at det samtidig foreligger en beslutning av kompetente myndigheter eller domstoler om at selskapet har tapt denne status, er avskåret etter EØS-avtalen artikkel 31.

V Saksomkostninger

- 107 Omkostninger som er påløpt for Arcade, Norges, Finlands og Frankrikes regjeringer, ESA og Kommisjonen, som har inngitt innlegg for EFTA-domstolen, kan ikke kreves dekket. Ettersom foreleggelsen for EFTA-domstolen utgjør ledd i behandlingen av saken som står for Oslo tingrett, ligger det til tingretten å ta en eventuell avgjørelse om saksomkostninger for partene.

På dette grunnlag avgir

EFTA-DOMSTOLEN

som svar på spørsmålene forelagt den av Oslo tingrett, følgende rådgivende uttalelse:

- 1. I mangel av klare og presise regler i nasjonal rett om at et selskap som flytter sitt hovedkontor ut av stiftelsesstaten må likvideres, og av en beslutning av kompetente myndigheter eller domstoler om iverksettelse av likvidasjonen, hindrer ikke flyttingen av hovedkontor til en annen EØS-stat selskapets rett til å påberope seg EØS-avtalen artikkel 31. Under slike omstendigheter kan selskapet påberope seg EØS-avtalen artikkel 31 for å bestride lovligheten av en skatt det er ilagt av hjemstaten fordi hovedkontoret ble flyttet til en annen EØS-stat.**

En endelig fastsettelse av det skattebeløp som skal betales av et selskap som flytter sitt hovedkontor ut av Norge, på grunn av skattemyndighetenes vurdering om at det har unndratt seg den beskatning som følger av en plikt etter nasjonal selskapsrett til å avvikle og likvidere selskapet, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artiklene 31 og 34 dersom selskaper som anses å ha misligholdt en slik plikt, men som ikke har flyttet, ikke legges likvidasjonsbeskatning.

2. Den endelige fastsettelse av det skattebeløp et selskap skal betale på grunnlag av skattemyndighetenes vurdering om at selskapet har unndratt seg den beskatning som følger av en plikt etter nasjonal selskapsrett til å avvikle og likvidere selskapet, kan rettferdiggjøres ut fra behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene. Disse grunner utgjør tvingende allmenne hensyn. Videre er endelig fastsettelse av det skattebeløp et selskap skal betale, egnet til å sikre oppnåelse av disse mål.

Den endelige fastsettelse av det skattebeløp et selskap skal betale på grunnlag av vurderingen fra skattemyndighetene i EØS-opprinnelsesstaten om at selskapet har unndratt seg den beskatning som følger av en plikt etter nasjonal selskapsrett til å avvikle og likvidere selskapet, må anses ikke å gå lenger enn det som er nødvendig for å nå målene med hensyn til behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom og hindre omgåelse av skattereglene, i den grad det bygges på at objektive og verifiserbare elementer skal vurderes for å fastslå om flyttingen av hovedkontoret utgjør en ordning som er i strid med nasjonale selskapsrettslige regler.

Dersom vurderingen av objektive og verifiserbare elementer fører til den konklusjon at selskapet ikke oppfyller de nasjonale selskapsrettslige regler og derfor må likvideres, må den endelige fastsettelse begrenses til konsekvensene av likvidasjonen for fortsatt å være i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet. Det er opp til den nasjonale domstol å vurdere om vedtaket saken gjelder, går lenger enn det som er nødvendig for å nå de mål lovgivningen har.

Et nasjonalt tiltak som fastsetter umiddelbar innkreving av skatt på urealiserte eiendeler og skatteposisjoner på et tidspunkt da skattemyndighetene anser at et selskap har tapt sin status som juridisk person etter nasjonal lovgivning, men uten noen beslutning av kompetente myndigheter eller domstoler om at selskapet har tapt denne status, er avskåret etter EØS-avtalen artikkel 31.

Carl Baudenbacher

Per Christiansen

Páll Hreinsson

Avsagt i åpen rett i Luxembourg den 3. oktober 2012.

Gunnar Selvik
Justissekretær

Carl Baudenbacher
President