

RETTSMØTERAPPORT

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 en sak mellom

Arcade Drilling AS

og

Staten v/Skatt Vest,

om fortolkningen av EØS-avtalen artikkel 31 og 34.

I Faktum og saksgang

1. Den 22. mars 2010 fattet Skatt Vest vedtak om endring av ligningene for inntektsårene 2001 og 2002 for Arcade Drilling AS ("Arcade" eller "saksøker"). Hovedpunktet i endringsvedtaket gikk ut på at Arcade fra 19. desember 2002 ble ansett for å ha flyttet sitt hovedkontor ut av Norge. Skatt Vest anså derfor Arcade for å ha en selskapsrettslig plikt til å likvidere, og at dette utløste likvidasjonsbeskatning uavhengig av om selskapet faktisk var likvidert. Skatt Vest har varslet om illeggelse av 60% tilleggsskatt i saken, men det er ikke fattet vedtak om tilleggsskatt.

2. Den 20. september 2010 tok Arcade ut stevning mot staten med krav om opphevelse av ligningene for de aktuelle år. Arcade har anført at ligningen er ugyldig, bl.a. fordi likvidasjonsskatt er i strid med EØS-retten. Tilsvar ble inngitt den 15. oktober 2010. Staten bestrider ugyldighetsinnsigelsene og fastholder at ligningen er gyldig.

3. Oslo tingrett besluttet 3. februar 2011 å anmode EFTA-domstolen om en rådgivende uttalelse vedrørende lovligheten av likvidasjonsskatt etter EØS-retten. Den 14. juni 2011 besluttet Oslo tingrett formuleringen av spørsmålene til EFTA-domstolen. Partene oversendte Oslo tingrett den 19. oktober 2011 et omforent utkast til spørsmålsskriv til EFTA-domstolen. Den 28. november 2011 oversendte Oslo tingrett saken til EFTA-domstolen.

4. I sin anmodning til EFTA-domstolen uttaler Oslo tingrett at sakens parter er uenige om det foreligger en likvidasjonsplikt etter norsk intern rett. Det fremgår av anmodningen at staten i denne konkrete sak har godtatt at likvidasjonsbeskatning av Arcade ikke kan skje dersom det etter nasjonal rett 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 intern rett foreligger en likvidasjonsplikt.

5. 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?**

II Rettslig bakgrunn

EØS-rett

6. EØS-avtalen artikkel 31 lyder:

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,

7. EØS-avtalen artikkel 34 lyder:

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

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

Nasjonal rett

Norsk aksjelovgivning

8. Den norske lov om aksjeselskaper (aksjeloven) § 2-2 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.*

9. I en tolkningsuttalelse 6. januar 1998 har Justisdepartementet lagt til grunn at selskaper som flytter sitt hovedkontor ut av riket, bryter norsk aksjeselskapslovgivning. 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". Det heter videre at det ikke finnes noen rettspraksis som avgjør grensen for når et hovedkontor kan anses flyttet ut av riket, og at det er delte meninger i juridisk teori om

hva som skal til for å stadfeste at hovedkontoret er flyttet, og om norsk aksjelovgivning krever hovedkontor eller bare forretningskontor i Norge. Fra uttalelsen siteres følgende avsnitt:

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 vernettinget 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.

10. Dersom et aksjeselskaps hovedkontor er flyttet ut av riket, er dette ifølge Justisdepartementets uttalelse et ulovlig forhold selskapet plikter å rette. 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 (vedlagt). Dersom generalforsamlingen i tilfelle utflytting av hovedkontoret lar være å treffe slik beslutning, er det av noen teoretikere antatt at tingretten kan beslutte å oppløse selskapet etter aksjeloven § 16-15 første ledd nr 1. Synspunktet er at det i slike tilfeller følger av loven at selskapet skal oppløses. Synspunktet er omstridt. Tvangsoppløsning etter aksjeloven kan bare gjennomføres etter varsling til selskapet med frist for retting og beslutning av tingretten.

Aksjeloven § 16-15 lyder:

(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 etter loven eller etter vedtak fra skatte- og avgiftsmyndighetene i medhold av lov skal ha revisor, og 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.

Aksjeloven § 16-16 lyder:

- (1) Når vilkårene i § 16-15 første ledd nr 1 til 4 er oppfylt, skal Foretaksregisteret sende selskapet varsel om dette. I tilfelle som nevnt i § 16-15 første ledd nr 5 sendes 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.

Likvidasjonsbeskatning av selskaper

11. Hvis et aksjeselskap faktisk oppløses, skal selskapet likvidasjonsbeskattes ved at alle selskapets eiendeler realiseres med skatteplikt på selskapets hånd etter skattelovens alminnelige realisasjonsregler i.

12. Før et selskap oppløses, skal det levere selvangivelse og kreve seg forhåndslignet, jf. ligningsloven § 4-7 åttende ledd. For det løpende inntektsår skal forhåndsligningen foretas frem til oppløsningen 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 ved forhåndsligningen, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-2 og 5-30.

13. For aksjonærer som er skattepliktig til Norge vil likvidasjon medføre realisasjonsbeskatning, dvs. gevinst/tap på aksjene blir skattepliktig/fradragsberettiget på aksjonærenes hånd, jf. skatteloven § 10-37.

14. I en uttalelse fra Finansdepartementet 7. mai 1998 er det lagt til grunn at i utflyttingssaker kan likvidasjonsbeskatning skje selv om selskapet faktisk ikke likvideres eller kreves oppløst. I denne forbindelse uttaler Finansdepartementet:

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).

Norsk skattelovgivning for øvrig i 2001 og senere

15. Norsk rett hadde i 2001/2002 ikke lovfestede regler om skatteplikt ved utflytting av selskaper. Beskatningen av Arcade er således begrunnet med at selskapet har selskapsrettslig likvidasjonsplikt, og at utflyttingsskatt kan ilegges basert på de alminnelige regler om realisasjonsbeskatning, jf. ovenfor, og uavhengig av faktisk likvidasjon.

16. Den norske skattelov hadde i 2001/2002 (og har fortsatt) regler om tilbakeføring av avskrivninger når et norsk selskap flytter driftsmidler ut av norsk beskatningsområde, jf. §§ 14-60 flg. Disse regler gjelder imidlertid ikke dersom en rigg har vært gjenstand for alminnelige avskrivninger i Norge i minst åtte år. Dette var tilfelle for Arcades rigger, og disse bestemmelser var følgelig ikke anvendelige.

17. Utflyttingsskatt for selskaper ble lovfestet i 2007 for SE-selskaper og SCE-selskaper. I 2008 ble lovregelen utvidet slik at den også omfatter andre typer selskaper hjemmehørende i Norge, se skatteloven § 10-71 (vedlagt).

18. EFTAs overvåkningsorgan ("ESA") uttalte i 2010 at norsk utflyttingsskatt er i strid med EØS-avtalen. I en grunngitt uttalelse 2. mars 2011 har ESA varslet tiltak dersom ikke norske skatteregler endres.

19. På bakgrunn av et høringsnotat 18. januar 2010 ble norsk skattelovgivning endret med virkning fra 2011, jf. Prop. 78 L (2010-2011), som ble fremlagt 25. mars 2011. Etter endringen skal det ikke lenger utløse noen beskatning om et selskaps hovedkontor flyttes fra Norge til et annet normalskatteland i EØS.

20. I 2008 ble det vedtatt lovhjemmel om realisasjonsoppgjør ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde, se skatteloven § 9-14. Dersom det samtidig med utflyttingen av selskapet skjer uttak av enkeltobjekter fra norsk beskatningsområde, kan beskatning følge av skatteloven § 9-14. Skatteloven § 9-14 vil for et tilfelle som Arcade i første omgang gi skatt på gevinst for en rigg som eies av et selskap hvis hovedsete flyttes fra Norge til Storbritannia, men det innrømmes utsatt innbetaling av slik skatt. Den utlignede skatt etter skatteloven § 9-14 bortfaller dersom driftsmidlet ikke er solgt innen 5 år etter inntektsåret for utflyttingen.

21. Det ble også vedtatt utflyttingsskatt for fysiske personer med virkning fra 2008, jf. skatteloven § 10-70. Etter denne bestemmelse kan beskatningen utsettes til aksjene faktisk realiseres, og skatteplikten bortfaller hvis aksjene ikke har blitt solgt innen fem år fra flytting.

22. Ingen av disse lovbestemmelser er anvendelige ved ligningen av Arcade for 2001/2002, og de er heller ikke påberopt som hjemmel for ligningen.

III Skriftlige innlegg

23. I medhold av artikkel 20 i EFTA-domstolens vedtekter og artikkel 97 i rettergangsordningen er skriftlige innlegg inngitt av:

- Arcade Drilling, representert ved advokatene Hanne Skaarberg Holen, Ulf Werner Andersen og Daniel M. H. Herde, advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, Oslo,
- staten ("saksøkte"), representert ved advokatene Anders Wilhelmsen og Amund Noss, Regjeringsadvokaten,
- 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, representert ved Xavier Lewis, Director, og Florence Simonetti, Deputy Director, Department of Legal and Executive Affairs, og
- Europakommisjonen ("Kommisjonen"), representert ved Richard Lyal, Principal Legal Adviser og Walter Mölls, Legal Adviser, medlemmer av Kommisjonens juridiske tjeneste.

IV Det første spørsmål

Arcade Drilling

24. Arcade gjør gjeldende at faktagrunnlaget for den omstridte utflyttingsbeskatning av Arcade er at selskapet ikke lenger har ledelsesfunksjoner eller driver forretningsvirksomhet i Norge, men i stedet har flyttet disse funksjoner til Storbritannia. I denne sammenheng anfører saksøker at flyttingen av funksjoner enten kan sees som en styrking av eksisterende virksomhet ved et fast driftssted eller som en flytting av selskapets reelle ledelse ("place of effective management"), som begge i prinsippet er beskyttet etter EØS-retten.¹ Av endringsligningen som er til prøving i tingretten fremgår det klart at utskiftingen av norske styremedlemmer med britiske statsborgere, og utskiftingen av den norske administrerende direktør med en direktør bosatt i Storbritannia, var avgjørende for å utløse utflyttingsskatt.

25. I lys av dette og av at Arcade har vært undergitt norsk aksjelovgivning siden 1990 og er registrert i Foretaksregisteret, i tillegg til å ha en forretningsadresse i Norge, drive en rigg og ha sin sentraladministrasjon i Storbritannia, gjør Arcade gjeldende at man har

¹ Det vises til sak 205/84 *Kommisjonen mot Tyskland*, Sml. 1986 s. 3755.

anledning til å påberope seg etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 31 og bestride lovligheten av den ilagte utflyttingsskatt.²

26. Som nevnt i anmodningen fra den nasjonale domstol, gjør Arcade gjeldende at flytting av ledelsesfunksjoner eller operative funksjoner internt i Norge ikke utløser noen form for inntektsskatt som følge av flyttingen. Imidlertid medfører ligningen en umiddelbar beskatning av all urealisert gevinst i Arcade ved flyttingen av funksjoner til Storbritannia, som om selskapet på dette tidspunkt ble oppløst. Arcade anfører at et umiddelbart skattekrav ved utflytting fra en EØS-stat til en annen innebærer diskriminering etter reglene om etableringsfrihet i tilfeller der flytting som foregår innenlands, ikke utløser noen tilsvarende skatt.³ I denne sammenheng anfører saksøker at flytting over landegrensene av selskapets reelle ledelse ("place of effective management") objektivt sett kan sammenlignes med en situasjon der et selskap flytter sin reelle ledelse internt i en EØS-stat.⁴ Rettsregelen som regulerer dette spørsmål er ikke tilstrekkelig klar til at de som rammes av den kan forutberegne sin rettsstilling.

27. Arcade peker på at staten har anført at Arcade etter norsk selskapsrett har plikt til å likvidere selskapet, og følgelig at selskapet skal beskattes som følge av denne plikt. Selv om det er opp til nasjonale domstoler å vurdere hvorvidt det etter norsk rett foreligger en slik plikt, anfører Arcade at dette spørsmål ikke på noen måte er klart, og at de fleste norske teoretikere bestrider det. Videre beskattes ikke norske selskaper på grunnlag av en avviklingsplikt, men på den faktiske avhendelse av eiendeler som et ledd i likvidasjonsprosessen.

28. Arcade gjør gjeldende at beskatningen ikke er en følge av den påståtte selskapsrettslige likvidasjonsplikt, men av anvendelsen av den generelle regel om å hindre omgåelse av skattereglene, som bare kommer til anvendelse i tilfeller av flytting ut av landet. Videre er Arcade et fullt operativt selskap og har aldri blitt anmodet om eller tvunget til avvikling av norske myndigheter. I selskapsrettslig sammenheng har Arcade ikke migrert fra Norge. Selskapet har vært underlagt norsk rett gjennom hele denne periode, og er det fortsatt. Selskapet har oppfylt alle krav som aksjeloven stiller til norske aksjeselskaper, inkludert å ha et forretningskontor i Norge. Videre har selskapet overholdt norske regler om organisering av aksjeselskaper, og reglene om bundet egenkapital osv. Selskapets regnskap har blitt utarbeidet og revidert i samsvar med norsk rett. Det opprettholder sin status som juridisk person i Norge og har gjort dette siden det ble stiftet. Derfor har selskapet kompetanse til å saksøke og til å bli saksøkt for norske domstoler.

29. Arcade anfører at oppfatningen om at EØS-statene har kompetanse til å vedta lovgivning som kan tvinge selskaper til å likvidere, og at utflyttingsbeskatning derfor bør aksepteres som et mindre inngripende tiltak, har blitt forkastet av Den europeiske unions

² Det vises til sak C-371/10 *National Grid Indus*, dom av 29. november 2011, ennå ikke i Sml.

³ Sak C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, Sml. 2004 s. I-2409, og sak C-470/04 *N*, Sml. 2006 s. I-7409.

⁴ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 38).

domstol ("EU-domstolen").⁵ Dette kan også ses på som et spørsmål om rekkevidden av artikkel 34 kan være snevrere i saker hvor statene kan likvidere selskapet, men ennå ikke har gjort dette. Videre anføres det at EU-domstolen klart har skilt mellom selskapsrettslige regler som definerer nødvendig tilknytning, og skatteregler som innebærer at flytting av et selskaps ledelse får skattemessige konsekvenser.⁶

30. Følgelig utgjør beskatning av et selskap en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, uavhengig av om 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. Derfor må første del av det første spørsmål fra den nasjonale domstol besvares bekreftende. Arcade bemerker også at EØS-retten kan påvirke reglene om reorganisering av selskaper.⁷ Etter Arcades oppfatning bør forutberegnelighetsprinsippet medføre at likvidasjonsskatten bør være avhengig av faktisk likvidering. I motsatt fall er det mulig at man ender opp med en situasjon hvor likvidasjonsskatt i rent interne tilfeller blir ilagt kun hvor selskaper faktisk blir likvidert, mens en annerledes og diskriminerende regel vil gjelde for grenseoverskridende tilfeller. Etter Arcades syn bør alle de alminnelige regler om likvidering i aksjeloven gjelde også i en grenseoverskridende situasjon.

31. Når det gjelder den andre del av det første spørsmål, anfører Arcade at en endring av ligningen for Arcade utløser umiddelbar beskatning av selskapet, uten mulighet for utsettelse med skattebetalingen. Slik Arcade ser det, har EU-domstolen allerede vurdert hva det innebærer at det ikke gis et valg mellom umiddelbar og utsatt beskatning av urealisert gevinst. EU-domstolen har konkludert med at artikkel 49 i traktaten om Den europeiske unions virkemåte ("TEUV") må tolkes slik at den ikke tillater lovgivning i en medlemsstat å kreve umiddelbar betaling på flyttetidspunktet av skatt på urealisert kapitalgevinst vedrørende eiendeler i et selskap som flytter sin reelle ledelse ("place of effective management") til en annen medlemsstat.⁸ I lys av dette må utflyttingsbeskatning uten mulighet for utsettelse med skattebetalingen til realisasjonstidspunktet, som i den foreliggende sak, betraktes som uforholdsmessig.

32. Arcade foreslår følgende som svar på det første spørsmål:

Det er en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, å kreve umiddelbar beskatning av et selskap uten hensyn til om nasjonal rett innebærer en plikt til å likvidere selskapet, for det tilfelle at selskapet ikke er under likvidasjon, fordi selskapet har flyttet sin reelle ledelse fra Norge til en annen EØS-stat.

⁵ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 29).

⁶ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 31).

⁷ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 30).

⁸ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (slutningens punkt 2).

Den norske stat

33. Staten gjør gjeldende at et selskap som i henhold til nasjonal rett har en plikt til å likvidere selskapet, ikke kan påberope seg etableringsfriheten for å unngå de skattemessige konsekvenser av denne plikt. Et selskap som ikke oppfyller kravene i nasjonal lovgivning, kan ikke påberope seg etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 34, ettersom det ikke lenger anses som ”opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat”.

34. Det anføres at selskaper kun eksisterer i kraft av den selskapslovgivning de er stiftet etter, og at det ikke foreligger noen bestemmelse som tillater at selskaper kan eksistere utenfor grunnlaget for deres eksistens, nemlig den enkelte EØS-stats selskapsrett. Følgelig har EU-domstolen i en rekke saker uttalt at medlemsstatene har myndighet til å bestemme de krav et selskap må oppfylle for å beholde sin status som lovlig stiftet foretak etter medlemsstatens nasjonale rett, og dermed for å kunne nyte etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.⁹

35. Den norske stat anfører at det etter rettspraksis må skilles mellom på den ene side et selskap som, uavhengig av om dets hovedsete flyttes til en annen EØS-stat, beholder sin status som et lovlig stiftet selskap etter denne stats lovgivning, og på den annen side et selskap som flytter sitt hovedsete til en annen EØS-stat, men som etter hjemstatens lovgivning ikke lovlig kan gjøre dette og samtidig beholde sin status som et lovlig stiftet selskap. Slik den norske stat ser det, kan førstnevnte bygge på etableringsfriheten til å flytte sitt hovedsete, mens sistnevnte ikke kan det.

36. Et mulig unntak fra den siste kategori kan komme til anvendelse dersom et selskap ønsker å bli omdannet til et selskap underlagt selskapslovgivningen i tilflytningsstaten, og selskapslovgivningen i tilflytningsstaten tillater dette. I så fall kan selskapet påberope seg etableringsfriheten.¹⁰ Imidlertid finner den norske stat at dette unntaket ikke kommer til anvendelse i den foreliggende sak, ettersom Arcade ikke ønsker å omdannes til et selskap underlagt lovgivningen i en annen EØS-stat, men ønsker å forbli et norsk selskap. I denne situasjon har Norge myndighet til å bestemme om selskapet kan flytte sitt hovedsete til en annen stat og samtidig beholde sin status som et lovlig stiftet aksjeselskap etter norsk rett.

37. Den norske stat anfører at de skattemessige konsekvenser av plikten til å likvidere selskapet ikke kan gi noe annet resultat. Ettersom hver EØS-stat har myndighet til å bestemme at et selskap som flytter sitt hovedsete til en annen EØS-stat skal likvideres, må EØS-statene også ha myndighet til å likvidasjonsbeskatte selskapet når det likvideres.

⁹ Det vises til sak 81/87 *Daily Mail and General Trust plc*, Sml. 1988 s. 5483 (avsnitt 19); sak C-210/06 *Cartesio*, Sml. 2008 s. I-9641 (avsnitt 109-110 og 111-112), og *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 26-28).

¹⁰ Det vises til *Cartesio*, som omtalt over (avsnitt 111-112).

38. Det forhold at Arcade, eller nærmere bestemt generalforsamlingen i Arcade, ikke har overholdt likvidasjonsplikten, kan ikke under noen omstendighet innebære at Arcade kan påberope seg etableringsfriheten, mens et annet hypotetisk selskap som behørig har overholdt sine forpliktelser i henhold til norsk aksjeselskapslovgivning, ikke kan det. Den norske stat gjør gjeldende at likvidasjonsbeskatningen er en direkte og nødvendig konsekvens av plikten til å likvidere selskapet.

39. Videre kan det ikke være av noen betydning at norske selskapsmyndigheter ikke har truffet særskilte tiltak for å avdekke selskapets brudd på likvidasjonsplikten, eller ikke aktivt har krevd likvidasjon av Arcade. Dersom dette skulle anses å ha betydning, ville det ikke ha noen konsekvenser for selskapet om det – i dette tilfelle hypotetiske – administrative organ unnlot å avdekke selskapets brudd på selskapsretten. Det kan ikke forventes eller kreves av nasjonal lovgivning at belastningen med å følge opp et selskaps overholdelse av den slags plikter pålegges et administrativt organ. Det må være selskapenes eget ansvar å overholde sine plikter etter nasjonal rett.

40. Når det gjelder underspørsmålet til første spørsmål, er den norske stat av den oppfatning at det er uten betydning at betaling av likvidasjonsskatten ikke utsettes til faktisk realisasjon finner sted. Så snart selskapet flyttet sitt hovedsete til en annen stat, var det ikke lenger et lovlig stiftet aksjeselskap i Norge og burde derfor vært likvidert. Flyttingen av selskapets hovedsete anses, for skatteformål, som faktisk realisasjon av selskapets eiendeler. Å utsette betaling til det ikke lenger lovlig stiftede aksjeselskap faktisk realiserer sine eiendeler, ville innebære at man så bort fra den norske rettsregel som sier at et selskap ikke kan flytte sitt hovedsete til en annen stat og fortsette å være et lovlig stiftet selskap, slik at denne regel ville blitt uten innhold.

41. Den norske stat erkjenner at det følger av rettspraksis at en EØS-stat ikke kan nekte status som juridisk person for en juridisk person som eksisterer i kraft av selskapsretten i en annen EØS-stat.¹¹ Det gjøres imidlertid gjeldende at denne rettspraksis ikke har noen betydning i den foreliggende sak ettersom den ikke gjelder selskapslovgivningen i tilflytningsstaten, men selskapslovgivningen i den stat selskapet har sin opprinnelse (Norge).

42. Når det gjelder Arcades argumenter om at likvidasjonsbeskatningen behandler flytting av et hovedsete fra Norge til Storbritannia mindre gunstig enn tilsvarende flytting internt i Norge, gjør den norske stat gjeldende at sammenligningen ikke er relevant. Dersom situasjonen skal sammenlignes med en tilsvarende intern hendelse, må den interne hendelse være beskatningen 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

¹¹ Det vises til sak C212/97 *Centros*, Sml. 1999 s. I-1459; C-208/00 *Überseering*, Sml. 2002 s. I-9919, og sak C-167/01 *Inspire Art*, Sml. 2003 s. I-10155.

plikten til å likvidere som utløser likvidasjonsbeskatning, ikke flyttingen av hovedsetet som sådan.

43. Den norske stat er også uenig i Arcades påstand om at beskatningen i nærværende sak er et rent skatterettslig spørsmål, og at en selskapsrettslig bestemmelse ikke kan rettferdiggjøre likvidasjonsbeskatningen. Det anføres at likvidasjonsbeskatningen er en direkte og nødvendig konsekvens av plikten til å likvidere selskapet, ikke av flyttingen av selskapets hovedsete som sådan. Likvidasjonsbeskatningen kan ikke utlignes uten at det også tas hensyn til den underliggende regel i aksjelovgivningen, som er grunnlaget for etableringen av likvidasjonsplikten og dermed plikten til å betale likvidasjonsskatt.

44. Etter den norske stats syn synes Arcades argument i denne sammenheng å gjelde om Arcade har brutt norsk lov om aksjeselskaper eller ikke. Igjen må det understrekes at dette er et spørsmål som Oslo tingrett må avgjøre i hovedsaken. Videre er den norske stat ikke enig i at likvidasjonsskatten er en større belastning for Arcade enn faktisk likvidasjon ville vært. Etter statens syn er likvidasjonsbeskatningen av Arcade i den foreliggende sak helt i tråd med den likvidasjonsskatt som ville være ilagt dersom Arcade var blitt likvidert ved utflyttingen fra Norge. For skatteformål anses Arcade å være likvidert før skatteplikten til Norge opphørte.

45. Den norske stat anfører videre at et annet skattemessig resultat ikke er relevant som sådan. EØS-avtalen garanterer ikke at flytting av selskapets hovedsete til en annen medlemsstat vil være uten skattemessige virkninger.¹² Dersom EFTA-domstolen anser at et annet skattemessig resultat er relevant, må det være opp til den nasjonale domstol å vurdere om en slik forskjell er relevant i nærværende sak.

46. På grunnlag av det ovenstående konkluderer regjeringen med at den norske stat har myndighet til å bestemme hvilken tilknytning et selskap må ha til Norge for å beholde sin status som et lovlig stiftet aksjeselskap etter norsk rett. Et selskap som ikke har den nødvendige tilknytning, er ikke lenger et selskap ”opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat”, jf. EØS-avtalen artikkel 34 og TFEU artikkel 54, og kan dermed ikke påberope seg etableringsfriheten til å omgå likvidasjonsplikten og den tilhørende likvidasjonsskatt.

47. Den norske stat foreslår at det første spørsmål besvares på følgende måte:

Et selskap som etter nasjonal rett har en likvidasjonsplikt som følge av at dets hovedsete er flyttet til en annen EØS-stat, kan ikke påberope seg EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, for å unngå de skattemessige konsekvenser av likvidasjonsplikten. Ettersom selskapet har en likvidasjonsplikt, er det uten betydning at det ikke gis utsettelse på skatten.

¹² Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over, og den rettspraksis som det vises til der.

Finlands regjering

48. Finlands regjering anser at det følger av fast rettspraksis fra EU-domstolen at Arcade ikke kan påberope seg etableringsfriheten når det følger av nasjonal selskapslovgivning at et selskap som flytter sin reelle ledelse til Storbritannia, ikke kan beholde sin status som et norsk selskap og dermed må likvideres.¹³

49. For å underbygge dette anfører Finlands regjering at det følger av rettspraksis at en EØS-stat har myndighet til å definere både hvilken tilknytning som kreves for at et selskap skal betraktes som stiftet etter nasjonal lovgivning og som sådan kunne nyte etableringsfriheten, og hva som kreves for at selskapet senere skal kunne opprettholde denne status.¹⁴ En EØS-stat kan derfor underlegge selskaper som er stiftet etter dens lovgivning begrensninger på retten til å beholde sin status som juridisk person etter denne lovgivning, dersom selskapets reelle ledelse ("place of effective management") flyttes til utlandet.¹⁵

50. Finlands regjering gjør gjeldende at det fremgår av anmodningen om rådgivende uttalelse at situasjonen i den foreliggende sak i bunn og grunn er den samme som i *Cartesio*.¹⁶ Men ettersom Arcades siktemål ikke var å komme inn under en annen selskapslovgivning, men å flytte selve selskapet, brøt selskapet den tilknytning som kreves i selskapslovgivningen i stiftelsesstaten. Det følger derfor av den omtalte rettspraksis at EØS-avtalen artikkel 31 og 34 ikke er til hinder for nasjonal lovgivning som innebærer at et selskap som reelt sett flytter sitt hovedkontor må avvikles, med de konsekvenser som nødvendigvis er forbundet med likvidasjon, herunder beskatning av urealisert kapitalgevinst. Et selskap som etter slik lovgivning har en likvidasjonsplikt, kan ikke påberope seg EØS-avtalen artikkel 31 og 34 for å unngå de skattemessige konsekvenser av slik likvidasjon.

51. Finlands regjering anfører at EFTA-domstolen bør gi følgende svar på det første spørsmål den er forelagt:

EØS-avtalen artikkel 31 og 34 er ikke til hinder for at nasjonale skattemyndigheter kan likvidasjonsbeskatte et selskap som flytter sitt reelle hovedkontor fra Norge til en annen EØS-stat, uten mulighet for utsettelse med skattebetalingen, dersom det etter nasjonal selskapsrett foreligger en plikt til å likvidere selskapet som følge av flyttingen.

¹³ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 26).

¹⁴ Det vises til *Cartesio*, som omtalt over (avsnitt 110).

¹⁵ Det vises til *Überseering*, som omtalt over (avsnitt 70).

¹⁶ Det vises til *Cartesio*, som omtalt over.

Frankrikes regjering

52. Frankrikes regjering er enig med Finlands regjering i at det følger av rettspraksis at etableringsfriheten ikke gir et selskap stiftet etter en EØS-stats nasjonale rett anledning til å beholde denne status dersom selskapet bryter tilknytningen som kreves etter denne stats nasjonale rett for å beholde statusen. Dermed kan EØS-opprinnelsesstaten kreve avvikling eller likvidasjon av det aktuelle selskap.¹⁷

53. Det anføres imidlertid også at en EØS-stiftelsesstat, når den krever avvikling eller likvidasjon av selskapet, ikke kan hindre selskapet i å flytte til en annen EØS-stat og omdannes til et selskap underlagt lovgivningen i sistnevnte EØS-stat, i den utstrekning denne lovgivning tillater dette. I en slik situasjon beholder selskapet sin status som juridisk person og omdannes til et selskap underlagt lovgivningen i EØS-vertsstaten så snart det ikke lenger oppfyller vilkårene fastsatt i lovgivningen i EØS-opprinnelsesstaten for å kunne betraktes som en juridisk person.¹⁸

54. Under slike omstendigheter kan selskapet påberope seg etableringsfriheten hjemlet i EØS-avtalen artikkel 31 i et vertsstatsperspektiv for å bestride lovligheten av kravet om å avvikle i opprinnelsesstaten. Imidlertid må en slik flytting med umiddelbar virkning for selskapets status som juridisk person fra opprinnelsesstaten til vertsstaten være hjemlet i lovgivningen i sistnevnte stat på en måte som tillater selskapet å beholde sin opprinnelige juridiske person uten å måtte bli opprettet på ny.

55. Frankrikes regjering anfører at den foreliggende sak ikke gjelder en slik situasjon, siden det fremgår av anmodningen at Arcade ikke har til hensikt å bli omdannet til et selskap underlagt britisk lovgivning. I så tilfelle kan EØS-stiftelsesstaten kreve avvikling eller likvidasjon av selskapet uten at selskapet kan påberope seg etableringsfriheten for å bestride lovligheten av avviklings- eller likvidasjonsplikten. Dersom selskapet ved flytting verken beholder sin status som selskap i EØS-stiftelsesstaten eller omdannes til et selskap underlagt lovgivningen i EØS-vertsstaten, vil det ikke lenger eksistere som selskap. Dermed vil det ikke lenger være dannet i samsvar med lovgivningen i en EØS-stat og heller ikke kunne påberope seg etableringsfriheten overfor stiftelsesstaten.

56. Dersom EØS-vertsstaten ikke tillater et selskap stiftet etter lovgivningen i en annen EØS-stat å bli omdannet til et selskap underlagt dens lovgivning når selskapet flytter sitt hovedkontor til denne stats territorium, vil selskapets aksjonærer ikke ha annet valg enn å danne et nytt selskap i EØS-vertsstaten. Dette nye selskap vil ikke kunne påberope seg etableringsfriheten for å bestride den plikt til avvikling eller likvidasjon som EØS-opprinnelsesstaten påla det tidligere selskap; plikten til å avvikle eller likvidere

¹⁷ Det vises til *Daily Mail*, som omtalt over (avsnitt 23-24); *Cartesio*, som omtalt over (avsnitt 110-113), og *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 27-33).

¹⁸ Det vises til *Cartesio* (avsnitt 112).

gjelder ikke for det nydannede selskap, men for det gamle. Med andre ord er diskontinuitet i selskapets juridiske personlighet til hinder for at det nye selskap kan påberope seg etableringsfriheten for å bestride lovligheten av det tidligere selskaps plikt til avvikling eller likvidasjon i EØS-opprinnelsesstaten.

57. Frankrikes regjering foreslår at EFTA-domstolen bør besvare det første spørsmål som følger:

Et selskap behørig stiftet etter lovgivningen i en EØS-medlemsstat, som flytter sitt reelle hovedkontor til en annen medlemsstat uten at det tillates å beholde sin status som selskap underlagt lovgivningen i opprinnelsesstaten, kan ikke påberope seg EØS-avtalen artikkel 31 overfor denne medlemsstat for å bestride lovligheten av plikten til å likvidere og til å betale en likvidasjonsskatt på urealisert kapitalgevinst i tilknytning til sine eiendeler, selv om det ikke gis noen utsettelse med skattebetalingen.

EFTAs overvåkningsorgan

58. ESA gjør gjeldende at det nå følger av rettspraksis at når et selskap faller inn under en stats jurisdiksjon, skal jurisdiksjonen utøves i samsvar med etableringsretten. Med andre ord skal EØS-statene i det minste anvende kravet om tilknytning på en måte som respekterer de grunnleggende friheter.

59. Når det gjelder denne sak, anfører ESA at likvidasjonsskatten er et fremmedelement hva angår kravet om tilknytning. Etter ESAs oppfatning er norsk selskapslovgivning i utgangspunktet basert på stiftelsesprinsippet, og typisk for dette er at et selskap ikke opphører å eksistere selv om dets hovedsete flyttes utenlands.

60. I den foreliggende sak gjør ESA gjeldende at selskapet rent faktisk aldri ble likvidert. Her peker ESA på at det i anmodningen fra den nasjonaledomstol opplyses at tvangsoppløsning etter aksjeloven bare kan gjennomføres etter varsling til selskapet med frist for retting og beslutning av tingretten. I saken her synes det imidlertid som om norske selskapsmyndigheter aldri har funnet brudd på norsk selskapslovgivning, eller inngitt en klage på dette, eller krevet at Arcade skulle likvideres. Den eneste reaksjon fra norske myndigheter på selskapets flytting av hovedsete synes å være illeggingen av en skatt. I mellomtiden er selskapet fortsatt registrert i det norske Enhetsregister og synes å oppfylle alle de krav aksjeloven stiller med hensyn til kapital og revisjon av regnskapene. Følgelig fortsatte selskapet å eksistere både rettslig og faktisk.

61. ESA anfører at uansett hvordan den nasjonale domstol i siste instans vil tolke § 2-2 i den norske aksjelov, er det klart at Arcade aldri opphørte å eksistere etter norsk rett. Selskapet bør derfor ses som en juridisk person som oppfyller kriteriene fastsatt i EØS-

avtalen artikkel 34, og bør som sådan i prinsippet kunne dra fordel av etableringsfriheten.¹⁹

62. ESA antar at formålet med norske myndigheters brede tolkning av aksjeloven § 2-2 nr. 2 ikke nødvendigvis er å innføre et ytterligere krav om tilknytning, men snarere å ilegge en skatt på kapitalgevinst på selskaper som flytter sitt hovedsete og dermed forlater norsk beskatningsområde. ESA gjør gjeldende at de to tolkningsuttalelser fra henholdsvis Justisdepartementet og Finansdepartementet innebærer at utflyttingsskatt skal betales dersom et selskap som er etablert i en jurisdiksjon basert på stiftelsesprinsippet, flytter sin reelle ledelse ("place of effective management") utenlands.

63. ESA anser at likvidasjonsskatten som ble ilagt ved skifte av skattemessig hjemsted er fremmedartet eller et utenforliggende element hva angår de rettsregler som regulerer flytting av selskaper. I denne sammenheng anfører ESA at utenforliggende regler som kommer i tillegg til kravet om tilknytning (nemlig stiftelsessted i et system basert på stiftelsesprinsippet), ikke bør falle utenfor virkeområdet for etableringsfriheten.

64. I motsatt fall kunne en utflyttingsskatt blitt ilagt uten å bli betraktet som en begrensning på etableringsfriheten dersom den regel i aksjeloven som kommer til anvendelse tillater skifte av etableringssted, selv om selskapet aldri opphører å eksistere. Men dersom en stat ilegger en skatt uavhengig av selskapslovgivningen, ville en slik skatt anses som en begrensning på etableringsfriheten. Tilsvarende situasjoner vil dermed bli behandlet forskjellig etter EØS-retten alt etter som staten velger å knytte utflyttingsskatten på kunstig vis til selskapslovgivningen eller vedta den som en ren utflyttingsskatt.

65. Dersom EFTA-domstolen legger til grunn at selv om statene fritt kan bestemme under hvilke omstendigheter et selskap fortsetter å eksistere, skal ethvert fremmedelement, som en utflyttingsskatt som ikke har noen tilknytning til selskapets faktiske eksistens, falle inn under etableringsfrihetens virkeområde, anfører ESA at utflyttingsskatten i den foreliggende sak ble ilagt et selskap som hadde flyttet sitt hovedkontor og følgelig hadde endret sitt skattemessige hjemsted. En tilsvarende flytting av hovedkontor internt på norsk territorium ville ikke utløst skatt på urealisert kapitalgevinst.

66. Hadde selskapet beholdt sitt hjemsted i Norge, ville ingen gevinst blitt ansett som opptjent eller bli beskattet før, og bare dersom, selskapet faktisk hadde realisert de aktuelle eiendeler. Videre innebærer likvidasjonsskatten Arcade ble ilagt en umiddelbar beskatning av en potensiell kapitalgevinst i tilfelle av en hypotetisk avhendelse av de to

¹⁹ Det vises til uttalelse fra generaladvokat Jääskinen i sak C-378/10 VALE, avgitt 15. desember 2011, ennå ikke i Sml. (avsnitt 44-46, 50 og 68).

riggene selskapet eier. Ligningen har utløst krav om umiddelbar betaling av utflyttingsskatt, uten utsettelse.

67. ESA hevder at den norske praksis også behandler flytting ut av landet av et selskaps hjemsted ved flytting av dets hovedsete som en skattbar hendelse, mens tilsvarende innenlandsk flytting ikke beskattes. Bevegelser over landegrensene fører derfor til tidligere beskatning enn en rent innenlandsk flytting av hovedsete.

68. Det at denne skatt er knyttet til eiendelenes markedsverdi på utflyttingstidspunktet, kan potensielt føre til beskatning av et høyere beløp enn den faktiske gevinst som eventuelt oppnås dersom eiendelene realiseres på et senere tidspunkt. Videre blir det ikke tatt i betraktning at verdien av eiendelene faktisk kan falle i perioden mellom utflyttingstidspunktet og det tidspunkt da eiendelene faktisk realiseres.²⁰

69. Det kan også hende at eiendelene aldri blir realisert, for eksempel når kapitalvarer er fullt utnyttet over hele sin økonomiske levetid og deretter blir helt avskrevet. I slike tilfeller kan deres sluttverdi til og med være negativ dersom avhendelsen innebærer kostnader.

70. Ifølge anmodningen fra den nasjonale domstol er likevel beregningen og beskatningen i den foreliggende sak endelig etter nasjonal rett. Dette medfører at det utflyttende selskap beskattes på grunnlag av en hypotetisk urealisert gevinst til tross for at faktisk gevinst ved en senere realisasjon er usikker eller kan være langt lavere eller ikke oppstå i det hele tatt (dersom realisasjonen av eiendelen fører til et tap). Dersom selskapet i stedet holder seg i Norge, vil slike forhold derimot bli tatt i betraktning når eventuell gevinst beregnes. Dermed kan bestemmelsene om utflyttingsskatt innebære at et selskap som utøver sin etableringsfrihet beskattes høyere enn et selskap som forblir i Norge, og/eller beskattes på gevinst som det faktisk aldri vil få.

71. Det anføres at denne forskjellsbehandling er til ulempe ved flytting over landegrensene, en ulempe som i et økonomisk perspektiv til og med kan få følger for selskapets eksistens . På grunn av dens avskrekkende virkning, vil en endelig oppgjørsskatt som i denne sak lett kunne være til hinder for utøvelsen av den etableringsfrihet som er tilsikret i EØS-retten, og den representerer derfor en restriksjon på denne frihet.

72. ESA foreslår følgende som svar på det første spørsmål:

Et selskap stiftet etter lovgivningen i en EØS-stat, som flytter sin reelle ledelse ("place of effective management") til en annen EØS-stat, kan påberope seg EØS-

²⁰ Det vises til sak C-470/04 N, Sml. 2006 s. I-7409 (avsnitt 54).

avtalen artikkel 31 for å bestride lovligheten av en likvidasjonsskatt det er ilagt av sin opprinnelsesstat i forbindelse med flyttingen av den reelle ledelse dersom:

- den bestemmelse som kommer til anvendelse i opprinnelsesstatens selskapslovgivning bare fastsetter at selskaper stiftet etter denne statens lovgivning skal ha sitt forretningskontor i denne stat,*
- faktisk likvidasjon av det aktuelle selskap verken var krevd eller gjennomført ved tvang av vedkommende myndigheter i opprinnelsesstaten, med det resultat at selskapet fortsatte å eksistere i vedkommende stats foretaksregister og fortsatte å utføre sin virksomhet.*

Europakommisjonen

73. Ifølge Kommisjonen har EU-domstolen konsekvent lagt til grunn at hvorvidt TEUV artikkel 49 får anvendelse på et selskap som søker å påberope seg etableringsfriheten, er et prejudisielt spørsmål som utelukkende kan avgjøres ved henvisning til gjeldende nasjonal lovgivning. Det vil si at før den aktuelle bestemmelse kan anvendes, må det først fastslås, i lys av vilkårene fastsatt i TEUV artikkel 54, at selskapet faktisk kan påberope seg denne frihet.²¹

74. Kommisjonen anfører at en EØS-stat har myndighet til å definere den tilknytning som er påkrevet av et selskap stiftet etter dens interne rett, og bare et selskap som dermed har juridisk personlighet, kan påberope seg etableringsretten. En EØS-stat kan dermed sette som vilkår for at et selskap stiftet etter dens nasjonale lovgivning skal kunne beholde sin status som juridisk person etter denne stats lovgivning, at selskapets reelle ledelse ("place of effective management") forblir i staten.

75. Slik Kommisjonen ser det, betyr dette ikke at en EØS-stat ganske enkelt kan forby "utflytting" av et selskap stiftet etter dens lovgivning eller knytte plikter til slik utflytting, uten hensyn til eventuelle plikter etter EU- eller EØS-retten. En EØS-stat kan nekte å tillate at et selskap underlagt dens lovgivning beholder denne status dersom selskapet flytter sitt hovedsete til en annen EØS-stat, siden den da bryter den nødvendige tilknytning. Den kan imidlertid ikke, ved å kreve avvikling eller likvidasjon av selskapet, hindre at et selskap omdannes til et selskap underlagt lovgivningen i den annen EØS-stat, dersom denne lovgivning tillater dette.²²

76. Selv om en EØS-stat gjør status som juridisk person etter dens selskapslovgivning betinget av at selskapet har sitt hovedkontor på dens territorium, kan et selskap stiftet etter denne lovgivning derfor flytte sitt hovedkontor samtidig som det omdannes til et

²¹ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 26-27); *Daily Mail*, som omtalt over (avsnitt 19-23); *Überseering*, som omtalt over (avsnitt 67-70), og *Cartesio*, som omtalt over (avsnitt 109).

²² Det vises til *Cartesio*, som omtalt over (avsnitt 111-112).

selskap undergitt lovgivningen i EØS-tilflytningsstaten. Under disse omstendigheter har selskapet anledning til å påberope seg etableringsfriheten for å bestride tiltak som søker å forhindre eller utgjør et hinder for slik flytting.

77. Om Arcade omdannes til et britisk selskap, kan det derfor påberope seg etableringsfriheten for å bestride kravet om betaling av likvidasjonsskatt. Om det ikke gjør det, og om det ikke flytter sin sentrale ledelse og styring tilbake til Norge, vil – fortsatt under den forutsetning at norske skattemyndigheter har rett i at norsk aksjelovgivning krever at et selskaps hovedkontor skal være lokalisert på nasjonalt territorium – oppløsning av selskapet ikke være til å unngå. Som det er redegjort for over, er et slikt tiltak ikke som sådan en restriksjon i strid med EØS-avtalen. Enhver ordinær skattekonsklusjon av slik oppløsning vil heller ikke utgjøre en restriksjon. Spørsmålet om utsatt innbetaling av skatt er i denne hypotese ikke relevant, for det vil da ikke finnes noen skattyter som betaling kan utsettes for.

78. Det er i den foreliggende sak relevant at norske myndigheter med ansvar for å forvalte aksjeselskapslovgivningen ikke har iverksatt noe tiltak for å kreve at Arcade oppløses eller endrer sin status i tiden etter at selskapets sentrale ledelse ble flyttet til Storbritannia. Skattemyndighetene fattet endringsvedtaket ca. åtte år etter flyttingen. Under disse omstendigheter kan det tenkes å være tvilsomt om det i realiteten er noe selskapsrettslig hinder for flyttingen, og følgelig noen begrunnelse for skattevedtaket. Dette er spørsmål som hører under den nasjonale domstol. Videre følger det at en oppløsning og en tilknyttet skatteplikt bare kan oppstå nå; det synes ikke å være noe grunnlag for et skattekrav basert på en hendelse – oppløsning – som ikke fant sted for ti år siden.

79. I den utstrekning Arcade er berettiget til å påberope seg etableringsfriheten på grunnlag av at selskapet er omdannet til et britisk selskap, oppstår spørsmålet om, og i hvilken utstrekning, Norge er berettiget til å ilegge skatt med henvisning til at selskapets hovedkontor er flyttet fra Norge ("utflyttingsskatt"). Anmodningen fra Oslo tingrett inneholder ingen slik hypotese av den gode grunn at dette ikke er en del av saken den nå har til behandling. For fullstendighetens skyld vil Kommisjonen likevel kort kommentere dette punkt.

80. Flytting av et selskaps hovedsete eller eiendeler kan utløse et skattekrav ved utflytting som ikke pålegges selskaper som ikke flytter sitt hovedsete, sin virksomhet eller sine eiendeler (eller som bare flytter dem innenfor nasjonalt territorium). Sistnevnte betaler skatt kun når eiendelenes verdi realiseres, for eksempel når de avhendes. Dette skattekrav oppstår senere, noen ganger mye senere. En slik forskjellsbehandling er uten tvil en hindring for den frie bevegelse. Den setter selskaper som flytter i en klart mer ugunstig stilling enn selskaper som ikke utøver sin rett til fri bevegelse.

81. Kommisjonen foreslår følgende som svar på det første spørsmål fra den anmodende domstol:

a) EØS-avtalen artikkel 31 må tolkes slik at den ikke er til hinder for at en EØS-stat kan ilegge likvidasjonsskatt i tilfeller der selskapet har tapt sin juridiske status som selskap i denne stat og som en følge av dette er blitt oppløst, på grunn av at selskapets hovedkontor er flyttet fra denne stat til en annen EØS-stat.

b) EØS-avtalen artikkel 31 må tolkes slik at den er til hinder for at en EØS-stat kan pålegge likvidasjonsplikt og en derav følgende likvidasjonsskatt på grunnlag av flyttingen av et selskaps hovedkontor fra denne stat til en annen EØS-stat der selskapet, uten å være oppløst, er blitt et selskap etter lovgivningen i sistnevnte stat.

V Det andre spørsmål

Arcade Drilling

82. Dersom saken vurderes å være en skattesak, gjør Arcade gjeldende at verken en balansert fordeling av beskatningsmyndighet eller forebygging av omgåelse av skattereglene utgjør et tvingende allment hensyn som begrunner utflyttingsskatt i denne sak. Videre er restriksjonen ikke egnet til å nå målet om å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet, idet utenlandske selskaper skattemessig hjemmehørende i Norge ikke var underlagt skatten. En slik forskjellsbehandling er også et brudd på prinsippet om likebehandling i EU-retten. Dersom saken motsetningsvis regnes som en sak etter selskapsretten, er rettferdiggjøring begrunnet i skatteformål ikke relevant. Uansett anfører Arcade at beskatningen er uforholdsmessig ettersom den ikke tillater skattyteren å velge mellom umiddelbar eller utsatt beskatning.²³

83. Arcade anfører videre at beskatningen er basert på en fiksjon om at selskapet er likvidert. Det hevdes at om selskapet faktisk hadde blitt likvidert, ville dette utgjort en skattbar hendelse både i Storbritannia og i Norge. Norske skattemyndigheter ville i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia ha måttet gi et fradrag i norsk skatt for skatt betalt på samme inntekt i Storbritannia. Faktisk ville den norske stat bare ha kunnet innkreve det beløp av skatten ilignet i Norge som overskrider ilignet skatt i Storbritannia. I stedet innebærer ligningen i den foreliggende sak at urealiserte kapitalgevinster undergis full beskatning, uten hensyn til Storbritannias beskatningsrett.

84. Etter Arcades oppfatning viser dette klart at norsk utflyttingsbeskatning ikke er basert på et sammenhengende territorialprinsipp men snarere er fiskalt begrunnet. Arcade

²³ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over.

anfører at EU-domstolen aldri har akseptert opprettholdelse av skatteprovenyet som et tvingende allment hensyn i noen skattesak. Derfor kan ikke alene et tap av inntekter i en EØS-stat, fordi en skatteyder har flyttet sitt skattemessige hjemsted til en annen EØS-stat med et annet skattesystem som kanskje er gunstigere for ham, ikke i seg selv begrunne en restriksjon på etableringsfriheten. Når det gjelder skatteunndragelsesargumentet som den norske stat har fremsatt, anfører Arcade videre at dette ble forkastet allerede i *National Grid Indus*.²⁴

85. Arcade anfører at det bør bemerkes at Stortinget har vedtatt nye regler om utflyttingsskatt som trådte i kraft i 2011, om flytting av skattemessig hjemsted for norske aksjeselskaper. Etter de nye regler har selskaper anledning til å utsette beskatning av urealisert gevinst til realisasjonen faktisk finner sted. Selv der det faktisk foreligger en plikt til å likvidere et norsk selskap som følge av flytting av dets reelle ledelse ("place of its effective management"), utløses det etter den nye lovgivning ikke noen umiddelbar skatteplikt. Etter Arcades oppfatning viser dette tydelig at allokeringen av beskatningsmyndighet, eller til og med hensynet til å hindre skatteomgåelse, ikke på noen måte krever umiddelbar beskatning slik norske skattemyndigheter har krevd i denne sak.

86. Arcade gjør følgelig gjeldende at svaret på det andre spørsmål fra den anmodende domstol bør besvares som følger:

EØS-avtalen artikkel 31 må tolkes slik at den er til hinder for at en medlemsstat kan ha en lovgivning som fastsetter umiddelbar innkreving av skatt på urealisert kapitalgevinst knyttet til et selskaps eiendeler dersom selskapet flytter sin reelle ledelse ("place of effective management") til en annen medlemsstat, på det tidspunkt flyttingen finner sted.

Den norske stat

87. Dersom EFTA-domstolen kommer til at likvidasjonsbeskatningen av Arcade utgjør en restriksjon, gjør Norges regjering gjeldende at likvidasjonsbeskatningen er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, nemlig målet om å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene og målet om å unngå omgåelse av nasjonal lovgivning. Det gjøres gjeldende at begge disse mål er legitime.²⁵

88. Etter regjeringens syn kan den regel i aksjeloven som fastsetter hvilken tilknytning et selskap må ha for at det skal beholde sin status som et lovlig stiftet selskap, klart begrunnes i målet om å beskytte selskapets kreditorer, ansatte og andre interessenter i selskapet, og den må anses som egnet og nødvendig for å nå dette mål. Dette fremgår

²⁴ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 84).

²⁵ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 45 og 84), og den rettspraksis som det vises til der.

blant annet av de prosedyrer som må følges når et SE-selskap flytter fra en EØS-stat til en annen.²⁶

89. Norges regjering anfører videre at den mulige restriksjon må være den skattemessige konsekvens av likvidasjonsplikten, nemlig likvidasjonsskatten. Det anføres at likvidasjonsbeskatning av et selskap som har brutt sin plikt til å likvidere, kan begrunnes i hensynet til å hindre omgåelse av nasjonal lovgivning. Den aktuelle norske skatteregel vil komme til anvendelse i tilfeller der faktisk likvidasjon unnlates, og regelen er ment å hindre omgåelse av den tilhørende likvidasjonsskatt som ellers ville oppstå. Anvendelse av denne skatteregel vil være aktuelt også i ikke-grenseoverskridende situasjoner, der unnlatelse 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 unnlatelsesarrangementer av den aktuelle type, er klart egnet til og nødvendig for å hindre omgåelse av likvidasjonsbeskatningen.

90. Når det gjelder målet om å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene, anfører regjeringen at likvidasjonsbeskatning er en direkte og nødvendig konsekvens av vedkommende selskaps brudd på norsk aksjelov. Derfor kan skatten ikke betraktes som en "utflyttingsskatt", men som en likvidasjonsskatt. Regjeringen anfører at å konkludere med at de skattemessige konsekvenser av plikten til å likvidere utgjør en restriksjon som ikke kan rettferdiggjøres, ville innebære at man så bort fra regelen i norsk aksjelovgivning som fastsetter hvilken tilknytning et selskap må ha til Norge for å beholde sin status som et lovlig stiftet selskap. Dette ville være i strid med fast rettspraksis, som tilsier at EØS-statene har myndighet til å definere den tilknytning som kreves for å beholde statusen som et lovlig stiftet selskap etter nasjonal lovgivning.

91. Uansett mener regjeringen at likvidasjonsbeskatning kan rettferdiggjøres med grunnlag i målet om å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene i tilfeller der plikten til å likvidere har oppstått som følge av at et selskap har flyttet sitt hovedsete til en annen EØS-stat.

92. Videre er det mål som nås ved å beskatte selskaper som ikke lenger kan eksistere etter norsk lovgivning fordi de har flyttet sitt hovedsete til en annen stat, at verdier som selskapet har generert mens det var et lovlig stiftet norsk selskap, blir beskattet i Norge. I denne sammenheng er målet om å bevare allokeringen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene et legitimt mål.²⁷ Siden Arcade etter utflyttingen ikke lenger var skattepliktig til Norge, var likvidasjonsbeskatningen på utflyttingstidspunktet derfor egnet til å oppnå

²⁶ Det vises til artikkel 8 i rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 av 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE), EFT 2001 L 294 av 10.11.2001, s. 1-21.

²⁷ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 45-46), og den rettspraksis som det vises til der.

det aktuelle mål.²⁸ Regjeringen mener også at dette tiltak er nødvendig for å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene, dvs. at samme beskyttelsesnivå ikke kan oppnås med mindre inngripende virkemidler.

93. Regjeringen anfører at å anvende samme *resonnement* på den foreliggende sak som i *National Grid Indus*, ville innebære at det blir nødvendig å fastsette skattebeløpet umiddelbart, men at Arcade burde kunne velge mellom umiddelbar og utsatt betaling av skatten til tidspunktet for en etterfølgende realisasjon ved avhendelse osv.²⁹

94. Siden Arcade etter flyttingen ikke lenger er et lovlig stiftet selskap etter norsk lov, ligger denne sak imidlertid åpenbart annerledes enn *National Grid Indus*. Derfor er det ikke relevant å trekke opp et skille mellom fastsettelsen av skattebeløp og innkrevingen av skatten. Den umiddelbare innkreving av skatten må derfor også anses som nødvendig for å kunne forfølge målet om å bevare allokeringen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene.

95. Om EFTA-domstolen av en eller annen grunn skulle mene at skillet mellom fastsettelsen av skattens beløp og innkrevingen av skatten er relevant i den foreliggende sak, peker regjeringen 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.³⁰ Også av denne grunn er det i saken her ikke relevant å skille mellom fastsettelse av skattebeløp og innkreving av skatten.

96. Dersom EFTA-domstolen er uenig i dette, mener regjeringen 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*.

97. Når det gjelder målet om å hindre omgåelse av likvidasjonsskatt, anføres det at den nasjonale skatteregel som kommer til anvendelse på unnlatesarrangementer av den aktuelle type, klart er nødvendig for å nå dette mål. I den foreliggende sak er det mål som forfølges ikke å hindre en eventuell fremtidig skatteomgåelse, men en omgåelse som allerede har funnet sted. Norges regjering anfører at dette åpenbart er annerledes enn i tilfellene behandlet i EU-domstolens rettspraksis, der det har blitt lagt til grunn at målet om å hindre eventuell fremtidig skatteomgåelse ikke krever umiddelbar beskatning av et

²⁸ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 47-48).

²⁹ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 52-64 og 65-75).

³⁰ Det vises motsetningsvis til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 78).

selskaps flytting av hovedsete til en annen medlemsstat.³¹ Ettersom omgåelsen i foreliggende sak allerede har funnet sted, er umiddelbar likvidasjonsbeskatning nødvendig.

98. Norges regjering foreslår at det andre spørsmål besvares på følgende måte:

For det tilfelle at den nasjonale domstol skulle komme til at EØS-avtalen artikkel 31 jf. 34 kommer til anvendelse, kan likvidasjonsbeskatningen anses å være egnet og nødvendig for å forfølge målet om å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene og hindre omgåelse av nasjonal lovgivning, hvis konkrete anvendelse den nasjonale domstol skal foreta en endelig bedømmelse av i hovedsaken.

Finlands regjering

99. For det tilfelle at EFTA-domstolen skulle mene at EØS-avtalen artikkel 31 og 34 kommer til anvendelse og at det foreligger en restriksjon, anfører Finlands regjering at den kan rettferdiggjøres ut fra målet om å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene.

100. Til støtte for dette argument anfører regjeringen for det første at å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene er et legitimt mål som kan rettferdiggjøre restriksjoner på etableringsfriheten.³² Dernest er det klart at en lovgivning hvor flytting av hovedsete medfører beskatning av urealisert kapitalgevinst er egnet til å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom de berørte EØS-stater.³³ For det tredje må det vurderes om en lovgivning som den hovedsaken gjelder, går lenger enn det som er nødvendig for å nå sitt mål. I siste instans er det den nasjonale domstol som må foreta denne vurdering på bakgrunn av alle sakens fakta.

101. Finlands regjering anfører videre at det i *National Grid Indus* ble trukket et skille mellom fastsettelsen av skatt og innkrevingen av skatten.³⁴ Det anføres at det fremgår klart av denne dom at å fastsette skattebeløpet på det tidspunkt et selskaps reelle ledelse ("place of effective management") flyttes, er i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet.³⁵

³¹ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 83-84).

³² Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 45); sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 45), og sak C-231/05 *Oy AA*, Sml. 2007 s. I-6373 (avsnitt 51).

³³ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 48).

³⁴ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 51).

³⁵ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 52).

102. Når det gjelder inndrivelsen av skatten, fastslo EU-domstolen i nevnte sak at sammenlignet med en umiddelbar betalingsplikt, ville en nasjonal lovgivning som ga et utflyttende selskap valget mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling av skattebeløpet, utgjøre et tiltak som, selv om det var egnet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet medlemsstatene imellom, ville utgjøre et mindre inngrep i etableringsfriheten.³⁶ Det ble videre fastslått at en forholdsmessig løsning kunne bestå i å inndrive skattekravet på tidspunktet for den faktiske realisasjon i vertsmedlemsstaten. Et selskap vil dermed kunne unngå de kontantstrømproblemer som umiddelbar inndrivelse av skatten kan medføre.³⁷

103. Finlands regjering er imidlertid av den oppfatning at omstendighetene i denne sak skiller seg fra situasjonen i *National Grid Indus* idet Arcade ikke lenger er et lovlig stiftet selskap etter norsk rett, siden hovedkontoret rent faktisk ble flyttet. Etter norsk aksjelovgivning må et selskap som flytter sitt hovedkontor likvideres. Ettersom likvidasjon er den prosess som et selskap opphører med og selskapets eiendeler og eiendom omfordes i, anfører Finlands regjering at likvidasjon av selskapet kan anses som realisasjon av selskapets eiendeler i betydningen av dommen i *National Grid Indus*. I saker der det utflyttende selskap er satt i likvidasjon (enten frivillig eller fordi det ikke oppfyller kriteriene i nasjonal selskapslovgivning), er det dermed ikke nødvendig å skille mellom fastsettelsen av skattebeløpet og inndrivelsen av skatten.

104. Dessuten bør det nevnes at det samarbeid mellom rette myndigheter i EU-medlemsstatene som ble innført ved direktiv 77/799/EØF³⁸ og 2008/55/EF³⁹, ikke finnes mellom Norge og Storbritannia. Det anføres at EU-domstolen ved flere anledninger har tatt hensyn nettopp til dette faktum i sin vurdering av forholdsmessigheten ved potensielle restriksjoner på de grunnleggende rettigheter som EØS-avtalen sikrer. Finlands regjering anfører at dette forhold også bør tas i betraktning i vurderingen av om forholdsmessighetsprinsippet er til hinder for umiddelbar inndrivelse av den aktuelle skatt. I mangel av det samarbeid som ble innført ved ovennevnte direktiver, bør den nasjonale domstol vurdere om slike samarbeidsforpliktelser finnes mellom vedkommende myndigheter i de berørte EØS-stater, som gir de nasjonale skattemyndigheter reelle muligheter til å sikre faktisk inndrivelse av kravet i tilfelle av utsatt betaling av skattebeløpet.

³⁶ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 73).

³⁷ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 68).

³⁸ Det vises til rådsdirektiv 77/799/EØF av 19. desember 1977 «om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter», EFT 1977 L 336, s. 15, som endret ved rådsdirektiv 92/12/EØF av 25. februar 1992, EFT 1992 L 76, s. 1.

³⁹ Det vises til rådsdirektiv 2008/55/EF av 26. mai 2008 «om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger», EUT 2008 L 150, s. 28, som i sin tur er blitt erstattet av rådsdirektiv 2010/24/EU av 16. mars 2010 «om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger», EUT 2010 L 84, s. 1.

105. Som konklusjon ber Finlands regjering EFTA-domstolen å besvare det andre spørsmål slik:

For det tilfelle at EFTA-domstolen kommer til at det foreligger en restriksjon, kan denne rettferdiggjøres ut fra målet om å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene. Den nasjonale lovgivning saken gjelder er egnet til å sikre oppnåelse av nevnte mål. Det er opp til den nasjonale domstol under hensyn til de faktiske forhold i saken å forsikre seg om – – at umiddelbar betaling av likvidasjonsskatt ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål.

Frankrikes regjering

106. Dersom det andre spørsmål må besvares, anfører Frankrikes regjering at plikten til å betale den aktuelle skatt er begrunnet i det tvingende allmenne hensyn at det er nødvendig å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene, forutsatt at den nasjonale lovgivning er egnet til å oppnå sitt mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig for dette.⁴⁰

107. I denne sammenheng anføres det at å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene er et legitimt mål.⁴¹ Frankrikes regjering anfører videre at det følger av *National Grid Indus* at Norge har anledning til å beskatte urealisert kapitalgevinst i tilknytning til eiendelene til et selskap stiftet etter norsk rett på det tidspunkt dets beskatningsmyndighet overfor selskapet opphører å eksistere, f.eks. når dette selskap flytter sitt reelle hovedkontor til en annen EØS-stat.⁴²

108. Det gjøres gjeldende at selv om norsk skattelovgivning ble endret i 2010 slik at et selskap i prinsippet ikke lenger blir skattepliktig når det flytter sitt hovedkontor fra Norge til en annen stat i EØS-området, så følger det ikke av denne lovendring at norske skatteregler som gjaldt i 2001-2002 går lenger enn det som er nødvendig for å sikre en balansert allokering av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene. I denne sammenheng bør det understrekes at nasjonal lovgivning ikke kan betraktes som uforholdsmessig bare fordi reglene ble endret i en mer liberal retning.⁴³

⁴⁰ Det vises til sak E-8/04 *EFTAs overvåkningsorgan mot Liechtenstein*, EFTA Ct. Rep. 2005 s. 46 (avsnitt 23), og den rettspraksis som det vises til der, og for sammenligning, *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 42), og den rettspraksis som det vises til der.

⁴¹ Det vises til sak C-470/04 *N*, som omtalt over (avsnitt 42), og *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 45).

⁴² Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 42-86).

⁴³ Det vises til uttalelse fra generaladvokat Kokott i sak C-498/10 *X*, avgitt 21. desember 2011, ennå ikke i Sml. (avsnitt 45).

109. Videre anfører Frankrikes regjering at det er irrelevant at likvidasjonsbeskatningen av Arcade medfører at en del av verdistigningen på eiendelene i perioden 1995–2002 kunne ha blitt beskattet både i Norge og i Storbritannia. Frankrikes regjering hevder at EØS-retten ikke er til hinder for internasjonal juridisk dobbeltbeskatning.

110. For det andre anføres det at den skatt et selskap ilegges på urealisert kapitalgevinst av EØS-opprinnelsesstaten, kan utlignes endelig på det tidspunkt selskapet flytter sitt hovedkontor til en annen EØS-stat, uten at sistnevnte EØS-stat må ta hensyn til eventuelt senere verdifall eller verdistigning.

111. For det tredje kan EØS-opprinnelsesstaten måtte tilby vedkommende selskap å velge mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling av skattebeløpet. Men dersom utsatt skattebetaling innrømmes, kan EØS-opprinnelsesstaten på den ene side kreve betaling av renter, og på den annen side også treffe de nødvendige tiltak for å forebygge risikoen for at skatten ikke skal bli inndrevet.

112. Når det gjelder dette siste, kan EØS-opprinnelsesstaten kreve en bankgaranti fremlagt.⁴⁴ Frankrikes regjering mener at EØS-fraflyttingsstaten også burde kunne kreve at et selskap som nylig er etablert i en annen EØS-stat, utpeker en representant som skal være solidarisk ansvarlig for betaling av skatt selskapet er skyldig.

113. På grunnlag av det ovenstående foreslår Frankrikes regjering det følgende som svar på spørsmålene stilt av Oslo tingrett:

EØS-avtalen artikkel 31 er ikke til hinder for at en EØS-stat kan ha en lovgivning som legger selskaper stiftet etter nasjonal rett utflyttingsskatt på det tidspunkt dets reelle hovedkontor flyttes til en annen medlemsstat, uten å ta hensyn til eventuelt senere verdifall eller verdistigning, forutsatt at det gis utsettelse på betalingen av skatten. Dersom det imidlertid gis utsettelse på betalingen av skatten, kan opprinnelsesmedlemsstaten kreve betaling av renter og en bankgaranti fremlagt eller utpeking av en representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av skatt selskapet er skyldig.

EFTAs overvåkningsorgan

114. ESA anfører at for at en restriksjon på etableringsfriheten skal kunne rettferdiggjøres i et tvingende allment hensyn, må det aktuelle tiltak være egnet til å nå målet og ikke gå lenger enn det som er nødvendig for dette. ESA anfører videre at det følger av dommen i *National Grid Indus* at å bevare fordelingen av beskatningsmyndighet mellom statene er et legitimt mål.

⁴⁴ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 74).

115. I mangel av ensartede eller harmoniserende tiltak gjør ESA gjeldende at EØS-statene fortsatt har myndighet til å definere, gjennom traktat eller ensidig handling, kriteriene for fordeling av deres beskatningsmyndighet, særlig med sikte på å unngå dobbeltbeskatning.⁴⁵ I denne sammenheng kan ikke flytting av den reelle ledelse ("place of effective management") for et selskap fra én EØS-stat til en annen, som medfører at selskapet opphører å være skattemessig hjemmehørende i den første stat, bety at opprinnelsesstaten må oppgi sin rett til å beskatte en kapitalgevinst som oppsto innenfor dens beskatningsområde før flyttingen.

116. ESA hevder at dette er grunnen til at enkelte EØS-stater har valgt å ha regler om utflyttingsbeskatning. Utflyttingsbeskatning som anvendes i forbindelse med emigrasjon av et selskap er basert på det internasjonalt anerkjente territorialprinsipp sammen med en tidskomponent og i hovedsak tjener til å fordele beskatningsmyndighet. Den tar sikte på å sikre at hele fortjenesten opparbeidet i et selskap i den periode det er skattepliktig i en stat, også blir skattlagt der. For dette formål anses enhver urealisert kapitalgevinst opparbeidet til dette punkt å være realisert per utflyttingsdato.⁴⁶

117. I den foreliggende sak anfører ESA at både norsk og britisk lovgivning inneholder 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 selskapet har sin ledelse ("place of management"). Dette betyr at så lenge ledelsen var i Norge, var Arcade skattemessig hjemmehørende der og betalte skatt på inntekt og kapitalgevinst i Norge selv om selskapets faktiske eiendeler var lokalisert i Storbritannia.

118. Da Arcade flyttet sin ledelse til Storbritannia og ble skattemessig hjemmehørende der, ble Norge derfor i prinsippet berettiget til å beskatte enhver urealisert kapitalgevinst som hadde oppstått på dens beskatningsområde før flyttingen.

119. For å kunne vurdere forholdsmessigheten av en slik lovgivning hevder ESA at det er nødvendig å trekke et skille mellom fastsettelsen av skattebeløpet og innkrevingen av skatten.

120. Når det gjelder den endelige fastsettelse av skattebeløpet på det tidspunkt et selskap flytter sin ledelse til en annen EØS-stat, anfører ESA at det følger av *National Grid Indus* at opprinnelsesstaten har overholdt forholdsmessighetsprinsippet dersom den med sikte på å ivareta utøvelsen av sin beskatningsmyndighet endelig fastsetter – uten å ta hensyn til eventuelt verdifall eller verdistigning som måtte inntreffe senere – den skatt

⁴⁵ *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 45). ESA bemerker videre at EØS-statene vanligvis vil finne veiledning i internasjonal praksis og mønsteravtalene utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).

⁴⁶ Det vises til uttalelse fra generaladvokat Kokott i *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 47).

som er skyldig på urealisert kapitalgevinst som var oppstått på dens territorium på det tidspunkt da dens beskatningsmyndighet overfor det aktuelle selskap opphører å eksistere.

121. Når det gjelder senere tap, gjør ESA gjeldende at vertsstaten vanligvis ligner et selskaps eiendeler og gjeld til markedsverdi når selskapet første gang blir skattepliktig i denne stat. Dermed vil man kunne unngå dobbeltbeskatning, og senere tap i vertsstaten vil bli tatt hensyn til. Dessuten er en slik beskatning tillatt etter de skatteavtaler som er basert på OECDs mønsteravtale.

122. ESA anfører at dommen EU-domstolen avsa i *National Grid Indus* innebærer at gevinst hos et selskap som flytter sin reelle ledelse og derved blir skattemessig hjemmehørende i en annen stat, etter flyttingen beskattes utelukkende i vertsstaten, i samsvar med det skattemessige territorialprinsipp knyttet til en tidskomponent. Av hensyn til forbindelsen mellom et selskaps eiendeler og dets skattbare overskudd, og for å ivareta symmetrien mellom retten til å beskatte gevinst og muligheten for tapsfradrag, er det vertsstaten som i sitt skattesystem må ta hensyn til svingninger i verdien av selskapets eiendeler som oppstår etter den dato da opprinnelsesstaten taper all skattemessig tilknytning til selskapet.⁴⁷

123. Følgelig anfører ESA at hensikten med den endelige oppgjørsskatt er å opprettholde balansen i fordelingen av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene, og at den er egnet til å nå dette mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig.

124. Når det gjelder den umiddelbare innkreving av skatten på det tidspunkt selskapet flytter sin ledelse til en annen EØS-stat, anfører ESA at umiddelbar betaling av skatten, selv om selskapets eiendeler ennå ikke er og potensielt aldri vil bli realisert, nok vil kunne føre til kontantstrømproblemer.⁴⁸ Imidlertid har EU-domstolen merket seg at situasjonen vedrørende et selskaps eiendeler kan fremstå som så kompleks at det er nær umulig å foreta en nøyaktig sporing av alle selskapets anleggs- og omløpsmidler før den urealiserte kapitalgevinst som er inkorporert i eiendelene er realisert. Videre vil slik sporing innebære et arbeid som vil legge en betydelig eller endog for stor belastning på det aktuelle selskap.

125. I andre situasjoner kan selskapets eiendeler være av en slik art og et slikt omfang at det er lett å foreta sporing over landegrensene av de enkelte eiendeler som kapitalgevinst ble fastsatt for på det tidspunkt da selskapet flyttet sin ledelse til en annen stat. Under disse omstendigheter vil en nasjonal lovgivning som tilbyr et selskap som flytter sin ledelse til en annen stat valget mellom umiddelbar betaling av skattebeløpet, som er en ulempe for kontantstrømmen i selskapet men fritar det for senere administrative

⁴⁷ Det vises til uttalelse fra generaladvokat Kokott i *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 76–78), og dommen i saken (avsnitt 58).

⁴⁸ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 65–86).

belastninger, og utsatt betaling av skattebeløpet, eventuelt sammen med renter, være et tiltak som vil utgjøre et mindre inngrep i etableringsfriheten enn en automatisk og umiddelbar plikt til å betale utflyttingsskatten. Dersom et selskap skulle anse at den administrative belastning i forbindelse med utsatt innkreving ville være for stor, kan det velge å betale skatten umiddelbart.

126. ESA anfører at den norske lovgivning som kommer til anvendelse i den foreliggende sak, slik den tolkes av norske myndigheter, krever umiddelbar inndrivelse av likvidasjonsskatten på urealisert kapitalgevinst vedrørende eiendeler i et selskap som flytter sin reelle ledelse til en annen EØS-stat, på det tidspunkt flyttingen finner sted. ESA anfører at plikten til umiddelbar betaling er uforholdsmessig, og viser til *National Grid Indus*. Etter ESAs oppfatning bør selskaper som flytter sin reelle ledelse til en annen EØS-stat gis mulighet til å velge mellom minst to alternativer: Enten umiddelbar betaling av skatten eller utsatt betaling, eventuelt med renter. Muligheten for utsatt betaling forutsetter at opprinnelsesstaten underrettes om realisasjonen av eiendelene og vil være i stand til faktisk å inndrive skatten.

127. I denne sammenheng nevner ESA at Norge har inngått skatteavtaler med alle de andre EØS-stater unntatt Liechtenstein, som inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling. Tretten av avtalene inneholder også bestemmelser om gjensidig bistand i forbindelse med inndrivelse av skattekrav. Videre er Norge part i overenskomsten av 1988 om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, utarbeidet i samarbeid mellom Europarådet og OECD, som elleve andre EU-medlemsstater for tiden er parter i. Denne avtale åpner for alle mulige former for samarbeid statene imellom i forbindelse med utligning og innkreving av skatt. Samarbeidet dekker alt fra utveksling av informasjon til inndrivelse av utenlandske skattekrav.

128. ESA erkjenner at dersom et selskap flytter til en EØS-stat som norske skattemyndigheter på grunn av mangelen på relevante avtaler ikke kan anmode om bistand fra i forbindelse med inndrivelse av skyldig skatt, kan det være vanskelig å inndrive skatten hvis selskapet ikke lenger har en filial, et datterselskap eller noen eiendeler i norsk jurisdiksjon. Selv der selskapet flytter til en stat som har inngått en skatteavtale med Norge som inneholder bestemmelser om gjensidig bistand, kan eiendelenes art og omfang gjøre det vanskelig å spore dem over landegrensene. I slike tilfeller vedgår ESA at dersom selskapene velger å utsette betalingen av skatten, bør Norge ha anledning til å ta hensyn til risikoen for at skatten ikke blir inndrevet, gjennom tiltak som krav om en bankgaranti.⁴⁹

129. Som konklusjon foreslår ESA at det andre spørsmål besvares som følger:

⁴⁹ *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 73-74).

EØS-avtalen artikkel 31 må forstås slik:

- at den ikke er til hinder for at en EØS-stat kan ha en lovgivning som tillater endelig fastsettelse av skatt på urealisert kapitalgevinst knyttet til et selskaps eiendeler, uten hensyn til eventuelt verdifall eller verdistigning som måtte inntreffe senere, på det tidspunkt da selskapet, fordi dets reelle ledelse ("place of effective management") er flyttet til en annen EØS-stat, ikke lenger har gevinst som er skattbar i den første stat;

- at den er til hinder for at en EØS-stat kan ha en lovgivning som fastsetter umiddelbar innkreving av skatt på urealisert kapitalgevinst knyttet til eiendeler i et selskap som flytter sin reelle ledelse til en annen medlemsstat, på det tidspunkt flyttingen finner sted.

Europakommisjonen

130. Når det gjelder i hvilken utstrekning EØS-statenes interesse av å sikre sin mulighet til å beskatte gevinst som er oppstått på deres territorium kan rettferdiggjøre en hindring for den frie bevegelse, anfører Kommisjonen at i den utstrekning det er mulig for fraflytningsstaten å sikre inndrivelse av skattekravet ved andre midler, er umiddelbar betaling av skatt ved utflyttingen av selskapet eller av de berørte eiendeler ikke berettiget. Det er tilstrekkelig at skattekravet beregnes og innkreves på et senere tidspunkt, dvs. på det tidspunkt da gevinsten normalt skulle blitt beskattet.

131. Kommisjonen bemerker at dette spørsmål er grundig behandlet i *National Grid Indus*, der det ble lagt til grunn at en medlemsstat har anledning til å kreve skatt på kapitalgevinst (herunder tilbakeføring av avskrivningsfradrag) som er oppstått på dens territorium, og kan for å gjøre dette, beregne det skattebeløp som er skyldig på utflyttingstidspunktet. Det ville imidlertid være uforholdsmessig å kreve umiddelbar betaling så lenge det er mulig å verifisere eiendelenes fortsatte eksistens og tilstand. Den faktiske betaling av skatt bør utsettes til slikt tidspunkt da et sammenlignbart selskap som ikke har flyttet, ville betalt skatt for samme eiendeler.⁵⁰

132. Kommisjonen erkjenner at dommen i *National Grid Indus* delvis er basert på eksistensen av rådsdirektiv 2008/55/EF av 26. mai 2008 "om gensidig bistand ved inndrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger" i Den europeiske union,⁵¹ og at mangelen på et slikt instrument i forholdet mellom EUs medlemsstater og EFTA-statene kunne tale for umiddelbar betaling, med den begrunnelse at det ikke kan foreligge noen tilsvarende garanti for inndrivelse av skattefordringen. Etter omstendighetene i den foreliggende sak, der selskapets viktigste eiendeler på ethvert relevant tidspunkt var lokalisert utenfor Norge, er

⁵⁰ Det vises til *National Grid Indus*, som omtalt over (avsnitt 42 flg.).

⁵¹ EUT 2008 L 150, s. 28.

det imidlertid ikke klart hvilken reell forskjell det kan være mellom situasjonen før og etter flyttingen når det gjelder muligheten for å inndrive skatten. Enda viktigere er det at både Storbritannia og Norge har ratifisert protokollen til endring av overenskomst om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, utarbeidet i samarbeid mellom Europarådet og OECD, som også omhandler inndrivelse av skattekrav (se artikkel 11). Konklusjonene til EU-domstolen i *National Grid Indus* kan derfor i sin helhet overføres til omstendighetene i denne sak.

133. Kommisjonen foreslår følgende som svar på det andre spørsmål:

Der et selskap har flyttet sitt hovedkontor fra én EØS-stat til en annen EØS-stat og er omdannet til et selskap i den sistnevnte stat, må EØS-avtalen artikkel 31 tolkes slik at den er til hinder for umiddelbar innkreving av skatt på urealisert kapitalgevinst i tilknytning til selskapets eiendeler. På det tidspunkt hovedkontoret flyttes kan imidlertid den første stat endelig fastsette beløpet av skatten på urealisert kapitalgevinst, uten å ta hensyn til eventuelt verdifall eller verdistigning som måtte inntreffe senere.

Páll Hreinsson
Forberedende dommer