



DOMSTOLENS DOM

7. mai 2008*

*(Etableringsrett – skatteavtale – beregning av maksimalt kreditfradrag for skatt
betalt i en annen EØS-stat – gjeldsrenter og konsernbidrag)*

I sak E-7/07,

ANMODNING til EFTA-domstolen i medhold av artikkel 34 i Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol fra Stavanger tingrett i en sak som står for tingretten, mellom

Seabrokers AS

og

Staten v/Skattedirektoratet

om tolkningen av Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen) artikkel 4 om forbud mot forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet, artikkel 31 om etableringsretten og artikkel 40 om fri bevegelse for kapital i EØS, avsier

DOMSTOLEN,

sammensatt av: Carl Baudenbacher, president, Thorgeir Örlygsson (saksforberedende dommer) og Henrik Bull, dommere,

justissekretær: Skúli Magnússon,

etter å ha tatt i betraktning de skriftlige innleggene fremmet av:

– saksøker, representert ved advokat Thomas Smedsvig,

* Språket i anmodningen om en rådgivende uttalelse: norsk.

- saksøkte, representert ved advokat Amund Noss, Regjeringsadvokaten,
- EFTAs overvåkningsorgan, representert ved Deputy Director Per Andreas Bjørgan, Officer Florence Simonetti og National Expert Ida Hauger, Department of Legal & Executive Affairs, og
- Kommisjonen for De europeiske fellesskap, representert ved Legal Adviser og medlem av Kommisjonens juridiske tjeneste Richard Lyal.

med henvisning til rettsmøterapporten,

og etter å ha hørt muntlige innlegg fra saksøker representert ved Thomas Smedsvig, saksøkte representert ved Amund Noss, Den tyske regjering representert ved Christoph Blaschke, EFTAs overvåkningsorgan representert ved Florence Simonetti, og Kommisjonen for De europeiske fellesskap representert ved Richard Lyal, i rettsmøte den 1. februar 2008,

slik

Dom

I Faktum og saksgang

- 1 Ved brev datert 25. mai 2007, mottatt ved EFTA-domstolen 30. mai 2007, har Stavanger tingrett i medhold av artikkel 34 i Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol forelagt tre spørsmål om tolkningen av EØS-avtalen artikkel 4, 31 og 40 for EFTA-domstolen.
- 2 Spørsmålene har oppstått i en sak mellom Seabrokers AS ("saksøker") og staten v/Skattedirektoratet ("saksøkte") som står for Stavanger tingrett. Saken gjelder en tvist om hvorvidt saksøkers ligning for inntektsåret 2002, på grunnlag av reglene i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven ("FSFIN") om maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i fremmed stat, er forenlig med EØS-avtalen artikkel 4, 31 og 40.
- 3 Saksøker er et aksjeselskap som driver virksomhet med fast eiendom i Norge gjennom et morselskap og fem datterselskaper. Selskapet utvikler og leier ut sine eiendommer, som alle er regulert til kontor/industri. Eiendommene er – eller er i ferd med å bli – utbygd med kontorbygninger finansiert ved lån sikret med pant i eiendommene.
- 4 Saksøker har også en filial i Aberdeen i Det forente kongerike, med skipsmegling som eneste virksomhet. Filialen leier kontorer og har ingen investeringer i fast eiendom, med unntak av en enebolig innkjøpt til bruk for ansatte. Ettersom dens eneste gjeld er driftsgjeld, har filialen lave gjeldsrentekostnader. Da filialen er registrert som en filial av et utenlandsk foretak i Det forente kongerike, har

saksøker levert selvangivelse for filialens virksomhet i Det forente kongerike og blitt skattlagt for dens virksomhet der.

- 5 De to enhetene, dvs. eiendomsvirksomheten i Norge og skipsmeglervirksomheten i Det forente kongerike, drives både etter sin art og lokalisering hver for seg.
- 6 Saksøker brukte den direkte metode i sine regnskap og selvangivelser, noe som innebærer at fradragsposter, både gjeldsrenter og konsernbidrag, ble bokført i det landet hvor utgiftene oppsto og ble betalt. Netto globalinntekt før fradrag for gjeldsrentekostnader og konsernbidrag var NOK 14 787 889, hvorav netto utenlandsinntekt var 63,77166 %, dvs. NOK 9 430 482. Gjeldsrentekostnader inkludert renteutgifter fra utlandet var NOK 2 871 039 og ytte konsernbidrag fra morselskapet til to av datterselskapene i Norge var NOK 2 579 000.
- 7 I inntektsåret 2002 ble saksøkers nettoinntekt fra filialen i Det forente kongerike skattlagt der med en skattesats på 30 %, og saksøker betalte GBP 235 375,20 i skatt i Det forente kongerike. I selvangivelsen til norske skattemyndigheter for det samme inntektsåret krevde saksøker kreditfradrag i norsk skatt med NOK 2 635 023, svarende til skatten betalt i Det forente kongerike.
- 8 Ved vedtak av 13. februar 2004 reduserte Stavanger ligningskontor kreditfradraget for inntektsskatt som saksøkers filial i Aberdeen hadde betalt til britiske skattemyndigheter, til NOK 1 667 373. Ligningskontoret anvendte i denne forbindelse en unntaksregel i FSFIN § 16–28–4 bokstav b. Gjeldsrentekostnader og konsernbidrag ble fordelt i henhold til nettoinntektsprinsippet.
- 9 Tilordningen av de aktuelle utgiftene til saksøkers filial i Det forente kongerike forholdsmessig etter saksøkers inntekt der, fremkom ved at renteutgiftene (NOK 2 871 039) og konsernbidragene (NOK 2 579 000) ble multiplisert med netto utenlandsinntekt (NOK 9 430 482) og dividert med selskapets totale nettoinntekt (NOK 14 787 889). Slik beregnet ble gjeldsrentekostnader tilordnet den britiske filialen NOK 1 830 909 ($2\,871\,039 \times 63,77166\%$) og konsernbidrag NOK 1 644 671 ($2\,579\,000 \times 63,77166\%$). Netto utenlandsinntekt etter fradrag for gjeldsrentekostnader og konsernbidrag ble følgelig NOK 5 954 902 ($9\,430\,482 - (1\,830\,909 + 1\,644\,671)$). For å fastsette maksimalt kreditfradrag ble den beregnede netto utenlandsinntekten multiplisert med skattesatsen for inntektsskatt i Norge (28 %). Kreditfradraget ble følgelig NOK 1 667 373 ($5\,954\,902 \times 28\%$).
- 10 Det er ubestridt mellom partene i saken for tingretten at saksøkers globale skattebyrde var høyere enn den ville ha vært dersom saksøker hadde drevet sin samlede virksomhet i Norge. Saksøker betalte NOK 3 582 248, inkludert den britiske skatt som ikke ble kompensert gjennom kreditfradraget. Dersom saksøker hadde drevet sin samlede virksomhet i Norge, ville skatten ha vært NOK 2 614 598. Det sistnevnte tallet svarer til 28 % av en total nettoinntekt på NOK 9 337 850, dvs. $14\,787\,889 - (2\,871\,039 + 2\,579\,000)$.

- 11 Saksøker påklaget den 9. mars 2004 ligningskontorets vedtak til overligningsnemnda, som fastholdt dette ved vedtak av 8. november 2004.
- 12 Saksøker tok ut søksmål ved Stavanger tingrett den 2. februar 2005, i hovedsak med påstand om følgende: 1) Overligningsnemndas vedtak av 8. november 2004 oppheves. 2) Prinsipalt: Ved den nye ligningen legges til grunn at gjeldsrenter og konsernbidrag fullt ut kommer til fradrag ved ligningen i Norge. Subsidiært: Ved ligningen legges til grunn en fordeling av gjeldsrenter og konsernbidrag i forhold til fordelingen av saksøkers bruttoformue i Norge og Det forente kongerike. Saksøkte tok til motmæle med påstand om frifinnelse.
- 13 Under henvisning til EØS-avtalen artikkel 4, 31, 34 og 40 har saksøker for Stavanger tingrett anført at overligningsnemndas vedtak og de norske reglene om beregning av kreditfradrag i FSFIN § 16–28–4, jf. skatteloven §§ 16–21 og 16–28, strider mot EØS-avtalens bestemmelser om ikke-diskriminering og grunnfrihetene. Saksøkte har i sitt tilsvaret anført at de relevante internrettslige skattereglene ikke er i strid med EØS-retten.
- 14 Stavanger tingrett har forelagt følgende tre spørsmål for EFTA-domstolen:
 1. *Er det i strid med EØS-avtalen artikkel 4, 31 eller 40 å tilordne gjeldsrenter til utenlandsinntekten etter nettoinntektsprinsippet ved beregningen av det maksimale kreditfradraget?*
 2. *Er det i strid med EØS-avtalen artikkel 4, 31 eller 40 å tilordne konsernbidrag til utenlandsinntekten etter nettoinntektsprinsippet ved beregningen av det maksimale kreditfradraget?*
 3. *Vil svaret på spørsmål 1 og/eller 2 bli det samme dersom gjeldsrentene og/eller konsernbidraget utelukkende kan knyttes til virksomheten i Norge?*

II Rettslig bakgrunn – nasjonal rett

- 15 I Norge bygger inntektsskatt på nettoinntektsprinsippet. Norske skatteyttere er dessuten underlagt globalinntektsprinsippet, noe som innebærer at de blir beskattet for inntekter oppebåret i Norge og i utlandet. Etter skatteloven § 16–20 første ledd kan imidlertid skatteyterne kreve et kreditfradrag for inntektsskatt betalt til utenlandske skattemyndigheter. Paragraf 16–20 første ledd første punktum (*Skattefradrag for skatt betalt i fremmed stat*) lyder:
 - (1) *Skattyter som nevnt i §§ 2–1 og 2–2 som her i riket må svare skatt av*
 - a. *inntekt med kilde i fremmed stat, eller*
 - b. *formue i fremmed stat,**kan kreve fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er.*

- 16 Etter skatteloven § 16–21 første og tredje ledd kan det bare kreves fradrag for inntektsskatt betalt til utenlandske skattemyndigheter innenfor maksimalt kreditfradrag. Paragraf 16–21 første og tredje ledd (*Begrensninger i fradragsretten – maksimalt kreditfradrag*) lød, på det aktuelle tidspunktet:

(1) Fradrag i norsk inntektsskatt etter § 16–20 kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten. Fradraget er også begrenset til den inntektsskatten som skattyteren har betalt i kildestaten på denne inntekten. Utenlandsk inntektsskatt kan bare komme til fradrag i norsk inntektsskatt.

...

(3) Med utenlandsinntekt og utenlandsformue menes inntekt med kilde i utlandet, som skattlegges i utlandet og som inngår i skattyterens samlede inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge.

- 17 En nærmere klargjøring av beregningen av det maksimale kreditfradraget gis i FSFIN § 16–28–4 (*Tilordning av inntekter og utgifter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag*) som lød, på det aktuelle tidspunktet:

Ved beregningen av det maksimale kreditfradraget etter skatteloven § 16–21 anvendes følgende fremgangsmåte:

- a. Med mindre annet følger nedenfor, skal inntekter og utgifter tilordnes Norge eller utlandet etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret eller utgiften rettmessig er pådratt.*
- b. Utgifter som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet, skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet. Gjeldsrenter som er fradragsberettigede i Norge skal alltid tilordnes slik.*
- c. Utgifter som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet, kan unntaksvis fordeles etter en annen fordelingsnøkkel enn det som følger av bokstav b førte punktum, dersom skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i overensstemmelse med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper og skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel anvendes konsekvent. Dette gjelder ikke gjeldsrenter.*

...

- 18 Kongeriket Norge og Det forente kongerike undertegnet den 12. oktober 2000 en skatteavtale ("skatteavtalen") som har vært gjeldende i Norge siden 1. januar 2001. Skatteavtalen er inkorporert i norsk rett i henhold til lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

- 19 Skatteavtalen artikkel 7 fastsetter at Norge har rett til å beskatte selskaper hjemmehørende i Norge, og at Det forente kongerike i slike tilfeller bare kan beskatte inntekter oppebåret ved et fast driftssted i Det forente kongerike. Artikkel 7 (*Fortjeneste ved forretningsvirksomhet*) lyder:

1. Fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretaket utøver forretnings-

virksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretaket utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i den annen stat, men bare så meget av den som kan tilskrives det faste driftssted.

2. Når et foretak i den kontraherende stat utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der, skal det, med forbehold om bestemmelsen i punkt (3) i denne artikkel, i hver av de kontraherende stater tilskrives det faste driftssted den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet hvis det hadde vært et særskilt og selvstendig foretak som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende vilkår og som opptrådte helt uavhengig i forhold til det foretak hvis faste driftssted det er.

3. Ved beregningen av et fast driftssteds fortjeneste skal det innrømmes fradrag for utgifter som er påløpt i forbindelse med det faste driftssted, herunder en rimelig andel av direksjons- og alminnelige administrasjonskostnader påløpt foretaket som en helhet, uansett om de er påløpt i den kontraherende stat hvor det faste driftssted ligger eller andre steder.

4. Ingen fortjeneste skal henføres til et fast driftssted utelukkende i anledning av dettes innkjøp av varer for foretaket.

5. Ved anvendelse av de forestående punkter skal den fortjeneste som tilskrives det faste driftssted fastsettes etter den samme fremgangsmåte hvert år, med mindre det er fyldestgjørende grunn for noe annet.

6. Hvor fortjenesten omfatter inntekter eller formuesgevinst som er særskilt omhandlet i andre artikler i denne overenskomst, skal bestemmelsene i disse artikler ikke berøres av reglene i nærværende artikkel.

- 20 For at dobbeltbeskatning skal unngås, har norske skatteyttere etter skatteavtalen rett til kreditfradrag for inntektsskatt betalt i Det forente kongerike. Skatteavtalen artikkel 28 (Unngåelse av dobbeltbeskatning) lyder:

1. Med forbehold om bestemmelsene i Det Forente Kongerikes lov om godskriving mot britisk skatt av skatt som skal betales i et område utenfor Det Forente Kongerike (dog uten å påvirke bestemmelsene i dette punkts alminnelige retningslinjer), skal følgende gjelde:

(a) Norsk skatt som skal betales i henhold til Norges lover og overensstemmende med bestemmelsene i denne overenskomst, enten direkte eller gjennom avkorting, av fortjeneste, inntekt eller skattbar gevinst fra kilder i Norge (unntatt når det gjelder dividender, skatt som skal betales av det overskudd hvorav dividenden utdeles), skal godskrives mot enhver britisk skatt beregnet av den samme fortjeneste, inntekt eller skattbare gevinst som er grunnlaget for beregningen av den norske skatt;

...

2. Med forbehold av bestemmelsene i Norges lovgiving om godskriving mot norsk skatt av skatt som skal betales i et område utenfor Norge (dog uten å påvirke bestemmelsene i dette punkts alminnelige retningslinjer), skal følgende gjelde:

(a) Når en person bosatt i Norge oppebærer inntekt eller eier formue som i henhold til bestemmelsene i denne overenskomst kan skattlegges i Det Forente Kongerike, skal Norge innrømme:

- i. som fradrag i den skatt som ilegges vedkommende persons inntekt et beløp som tilsvarer den skatt som er betalt til Det Forente Kongerike på denne inntekten,
- ii. som fradrag i den skatt som ilegges vedkommende persons formue et beløp som tilsvarer den skatt som er betalt til Det Forente Kongerike på disse deler av formuen.

Slikt fradrag skal imidlertid ikke overstige den del av inntektsskatten eller formuesskatten, beregnet før fradrag er gitt, som kan henføres henholdsvis til den inntekt eller de samme deler av formuen som kan skattlegges i Det Forente Kongerike.

(b) Når, i henhold til enhver bestemmelse i denne overenskomst, inntekt som oppebæres eller formue som eies av en person bosatt i Norge er unntatt fra beskatning i Norge, kan Norge likevel ved beregningen av skatten på denne persons gjenværende inntekt og formue ta i betraktning den unntatte inntekt eller formue.

3. Ved anvendelse av punkt (1) denne artikkel skal inntekt, fortjeneste og formuesgevinst som tilkommer en person bosatt i Det Forente Kongerike og som kan skattlegges i Norge overensstemmende med denne overenskomst, anses for å skrive seg fra kilder i Norge.

- 21 I beregningen av hvilket kreditfradrag en skatteyder har krav på etter skatteavtalen artikkel 28 anvender norske skattemyndigheter skattelovens og FSFINs bestemmelser om maksimalt kreditfradrag, sitert ovenfor.

III Rettslig bakgrunn – EØS-rett

- 22 EØS-avtalen artikkel 4 lyder:

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

- 23 EØS-avtalen artikkel 31 første ledd lyder:

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 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.

...

24 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 ene 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.

25 EØS-avtalen artikkel 40 lyder:

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

- 26 Det vises til rettsmøterapporten for en mer utførlig redegjørelse for det rettslige rammeverket, sakens faktum, saksgangen og de skriftlige innleggene fremmet for EFTA-domstolen, som i det følgende bare vil bli omtalt eller drøftet i den utstrekning det er nødvendig for EFTA-domstolens begrunnelse.

IV Rettens bemerkninger

Innledning

- 27 Tingretten viser til EØS-avtalen artikkel 4, 31 og 40 i sine spørsmål. EFTA-domstolen bemerker at saken gjelder et tilfelle der et selskap i én EØS-stat (hjemstaten) oppretter en filial i en annen EØS-stat (vertsstaten) og driver deler av sin virksomhet gjennom denne filialen. I slike tilfeller berører de aktuelle reglene i saken for tingretten i første rekke den frie etableringsretten. Reglene må derfor vurderes etter EØS-avtalen artikkel 31. Skulle reglene ha restriktive virkninger for den frie bevegeligheten for kapital, vil disse virkningene være den uunngåelige følgen av en eventuell hindring for etableringsretten, og de kan derfor ikke begrunne en selvstendig vurdering etter EØS-avtalen artikkel 40, sml. sak C-231/05 Oy AA, Sml. 2007 s. I-6373 (avsnitt 23 og 24). Videre får EØS-avtalen artikkel 4 bare selvstendig anvendelse der særskilte bestemmelser mot forskjellsbehandling ikke får anvendelse, se sak E-10/04 Piazza, EFTA Court Report 2005 s. 76 (avsnitt 31). EFTA-domstolen vil derfor bare vurdere de forelagte spørsmålene etter EØS-avtalen artikkel 31.
- 28 Den frie etableringsretten etter EØS-avtalen innebærer en rett for selskaper som er opprettet i samsvar med en EØS-stats lovgivning og har sitt vedtekts-

bestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak i EØS, til å utøve sin virksomhet i en annen EØS-stat gjennom en filial etablert der, se EØS-avtalen artikkel 34. 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, sml. sak C-298/05 *Columbus Container Services*, dom av 6. desember 2007, ennå ikke i Sml. ("*Columbus Container*" avsnitt 33) og sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 31). Det faktum at saksøker er et norsk selskap kan derfor ikke være til hinder for at det gjør gjeldende reglene om fri etableringsrett mot Norge, ettersom selskapet har utøvet sin frie etableringsrett i Det forente kongerike.

- 29 Tre spørsmål er forelagt for EFTA-domstolen. Spørsmål 1 og 2 gjelder samme rettslige problemstilling, nemlig tilordning av utgifter i overensstemmelse med nettoinntektsprinsippet ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for skatt som et selskap har betalt i en fremmed stat. Imidlertid skjelnes det mellom de to aktuelle formene for utgifter, nemlig gjeldsrenter og konsernbidrag. I spørsmål 3 utbes svar på spørsmål 1 og 2 basert på den forutsetning at de aktuelle utgiftene utelukkende er knyttet til selskapets virksomhet i Norge. Tatt i betraktning hva saken gjelder, og det ovenfor beskrevne forholdet mellom spørsmålene, vil spørsmål 3 bli besvart sammen med henholdsvis spørsmål 1 og 2.

Første spørsmål – gjeldsrentekostnader

- 30 Lest sammen gjelder spørsmål 1 og 3 i korthet hvorvidt det er i strid med EØS-avtalen artikkel 31 at en EØS-stat ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i en annen EØS-stat tilordner et selskaps gjeldsrentekostnader til inntekt ervervet ved en filial i den andre staten, og hvorvidt svaret avhenger av om utgiftene utelukkende er knyttet til virksomheten i den førstnevnte staten.
- 31 Saksøker fremholder at selv om direkte beskatning faller innenfor medlemsstatenes kompetanse, må denne kompetansen likevel utøves på en måte som er forenlig med EØS-avtalen. EØS-avtalen artikkel 31 og 34 forbyr hjemstaten å legge hindringer i veien for at dens statsborgere eller selskaper stiftet i samsvar med dens lovgivning etablerer seg i en annen EØS-stat, og i så henseende skjelnes det ikke ettersom om virksomheten drives gjennom agenturer, filialer eller datterselskaper. I motsetning til selskaper som driver virksomhet bare i Norge, og norske selskaper som etablerer et datterselskap i en annen EØS-stat, fratas norske selskaper som driver virksomhet gjennom en filial i en annen EØS-stat, fordelen ved fullt skattefradrag. Ifølge saksøker innebærer dette en forskjellsbehandling som resulterer i en skattemessig ulempe.
- 32 Den ovennevnte forskjellsbehandlingen kan ifølge saksøker ikke forklares med forskjellig skattesatser i Norge og Det forente kongerike og/eller med at

inntekten fra det faste driftsstedet blir beregnet på forskjellig måte i henholdsvis Norge og Det forente kongerike. Som en følge av dette kan selskaper avholdes fra å utøve sin virksomhet gjennom filialer i andre EØS-stater. Denne skattemessige behandlingen utgjør således en restriksjon på den frie etableringsretten i strid med EØS-avtalen artikkel 31. Saksøker viser til sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819 ("*de Groot*"), hvoretter medlemsstatene ikke kan frata en borger fordelene ved et skattefradrag basert på den antagelse at han vil motta et lignende fradrag i en annen stat hvor han har arbeidet. Slik saksøker ser det, skiller dessuten de rettslige og faktiske omstendighetene i denne saken seg fra sak C-336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793 ("*Gilly*"), og saksøkte kan derfor ikke støtte seg på den saken.

- 33 Saksøkte anfører at en EØS-stat står fritt til å skattlegge globalinntekten til hjemmehørende selskaper og viser i så henseende til *Gilly*. Saksøkte bygger sine innlegg på to hovedanførsler. For det første foreligger det ingen plikt etter EØS-avtalen til å gi lettelser for dobbeltbeskatning, og de aktuelle norske skattereglene kan derfor ikke anses å være i strid med EØS-avtalen på det grunnlag at utenlandsk skatt ikke fullt ut kommer til fradrag. For det andre skyldes den forskjellen i skattebyrde som saksøker påberoper seg, utelukkende at saksøker er utsatt for inntektsbeskatning i to forskjellige skattesystemer. I denne henseende påpeker saksøkte at skattesatsen i Norge er 28 % mens den britiske skattesatsen er 30 %, og at kreditfradraget er begrenset til den norske skattesatsen anvendt på den utenlandske inntekten. Saksøkte anfører også at nettoinntekten fra den britiske filialen beregnes annerledes i Det forente kongerike enn i Norge.
- 34 Ifølge saksøkte er de aktuelle norske skattereglene ikke diskriminerende. En skatteyder som opererer i to skattejurisdiksjoner, er i en annen og objektivt sett forskjellig situasjon enn en som mottar hele sin inntekt i én stat. Det er derfor ikke relevant å sammenligne saksøkers globale skattebyrde med skattebyrden til et selskap som driver all sin virksomhet i Norge. Med henvisning til sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml 2006 s. I-10967, hevder saksøkte at det bør ses bort fra skatt betalt til Det forente kongerike når man sammenligner saksøker med et selskap som driver all sin virksomhet i Norge. Til slutt bestrider saksøkte at EF-domstolens *resonnement* i *de Groot* bør være relevant, ettersom den saken gjelder personlige fradrag og relaterer seg til praksis fra EF-domstolen om hjemstatens og kildestatens forpliktelser med hensyn til slike fradrag.
- 35 Saksøktes syn deles i hovedsak av Den tyske regjering.
- 36 EFTAs overvåkningsorgan ("*ESA*") bemerker at det er opp til EØS-statene å treffe nødvendige tiltak for å forhindre dobbeltbeskatning, særlig ved å anvende fordelingskriteriene man holder seg til i internasjonal skattepraksis. Ikke desto mindre er statene forpliktet til å overholde EØS-retten når de utøver sin beskatningsmyndighet, og de kan ikke innføre diskriminerende ordninger i strid med grunnfrihetene. Reglene om beregning av kreditfradrag må derfor overholde EØS-avtalen artikkel 31 som forbyr restriksjoner på den frie

etableringsretten, ut over dem som uunngåelig følger av det faktum at skattesystemene er nasjonale.

- 37 Ufordelaktig skattemessig behandling som følger av direkte eller indirekte diskriminering forårsaket av reglene i én jurisdiksjon, og ikke simpelthen av ulikheter i eller delingen av jurisdiksjon mellom to lands skattesystemer, bryter ifølge ESA med EØS-avtalen artikkel 31, med mindre behandlingen kan rettferdiggjøres.
- 38 Der utgifter er uløselig knyttet til virksomheten i Norge, vil den aktuelle beregningsmetoden etter ESAs oppfatning innebære at et selskap med et driftssted i en annen EØS-stat vil få en mindre skattefordel av disse utgiftene enn om selskapet kun hadde drevet i Norge. Dette vil utgjøre skattemessig forskjellsbehandling i strid med EØS-avtalen artikkel 31. Anvendelsen av de bestridte skattereglene i den foreliggende saken innebærer at skattegrunnlaget for det norske hovedkontoret øker med et beløp lik fradraget tilordnet den britiske filialen. Etter ESAs oppfatning er dette tilfellet sammenlignbart med det som ble vurdert i *de Groot*, og EF-domstolens betraktninger i den saken er anvendelige i denne saken. Hvis utgiftene er uløselig knyttet til virksomheten i Norge, vil staten der filialen er etablert, når denne staten utøver sin begrensede beskatningsmyndighet i henhold til internasjonal skattepraksis, ikke ta i betraktning disse kostnadene på grunn av mangel på samhörighet med inntekten ervervet der filialen er etablert. Dette kan avholde norske selskaper fra å opprette, anskaffe eller opprettholde en filial i en annen EØS-stat, og reglene utgjør således en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.
- 39 På den annen side, når det for å beregne maksimalt kreditfradrag gjøres fradrag i utenlandsinntekten for utgifter som ikke utelukkende er knyttet til aktiviteten i Norge, er ESA av den oppfatning at det ikke foreligger noen restriksjon på norske selskapers frie etableringsrett etter EØS-avtalen artikkel 31.
- 40 Kommisjonen for De europeiske fellesskap ("Kommisjonen") fremholder at ved å tilordne en del av renteutgiftene til saksøkers skotske filial har norske skattemyndigheter redusert den skatt som skulle betales av filialen, og dermed saksøkers kreditfradrag i Norge. Kommisjonen anfører at med mindre forskjellen i skattemessig behandling av saksøker i denne saken og et selskap som driver virksomhet kun i Norge, motsvares av en objektiv og relevant forskjell i selskapenes situasjon, utgjør behandlingen diskriminering i strid med EØS-avtalen artikkel 31.
- 41 Kommisjonen påpeker at gjeldsrentekostnader, som er fradragsberettigede i Norge, etter de aktuelle beregningsreglene alltid må tilordnes Norge og det aktuelle fremmede landet forholdsmessig etter hvor selskapets nettoinntekt er ervervet, uavhengig av hvilket formål gjelden ble pådratt for. Ifølge Kommisjonen er en slik beregning diskriminerende. Å fordele gjeldsrentekostnader uavhengig av hvilket formål gjelden ble pådratt for, motsvares ikke av skatteysterens situasjon. Dette strider mot EØS-avtalen artikkel 31. Etter

Kommisjonens oppfatning er logikken i *de Groot* overførbar til den aktuelle saken i den grad denne logikken viser at en stat ikke kan inndra vanlige skattefordeler der en skattebetaler har inntekt som skattlegges i en annen stat.

- 42 Hvis renteutgiftene derimot knytter seg til finansielle forpliktelser pådratt for selskapet som helhet, er Kommisjonen av den oppfatning at et forholdsmessig beløp ganske visst burde tilordnes inntekten ervervet i Det forente kongerike.
- 43 EFTA-domstolen bemerker at norsk inntektsskatt, som forklart ovenfor, bygger på nettoinntektsprinsippet. En inntektsskatt på 28 % ilegges hjemmehørende skatteyteres nettoinntekt etter fradrag for slike utgifter som gjeldsrenter. Dette fradraget for utgifter er med andre ord til skatteyters fordel, ved at det reduserer skattegrunnlaget.
- 44 Videre er det etter globalinntektsprinsippet slik at hjemmehørende skatteyttere med inntekt både i Norge og i utlandet beskattes på sin samlede nettoinntekt i Norge og utlandet. Når en hjemmehørende skatteyter har inntekt i en annen stat (vertsstaten) som skattlegger denne inntekten, innebærer globalinntektsprinsippet dobbeltbeskatning.
- 45 For å lette slik dobbeltbeskatning gir Norge et kreditfradrag for skatt betalt i vertsstaten, men bare inntil et maksimumsbeløp, jf. skatteloven § 16–21 første og tredje ledd og FSFIN § 16–28–4. Dette beløpet beregnes til 28 % av skatteyterens nettoinntekt i vertsstaten etter fradrag for en andel av utgifter slik som gjeldsrenter, forholdsmessig etter den delen av globalinntekten som er oppebåret i vertsstaten. Dette fradraget for utgifter ved beregningen av det maksimale kreditfradraget er til ulempe for skatteyteren. Når skatteyteren har inntekt som er skattbar i vertsstaten, vil enhver økning i gjeldsrentekostnadene redusere det maksimale kreditfradraget som gis for å kompensere for skatt ilagt i vertsstaten.
- 46 Som et resultat av dette kan en skatteyter, slik som i den foreliggende saken, ende opp med å ha betalt mer i skatt i vertsstaten enn det Norge kompenserer for ved kreditfradrag. Dette er tilfellet hvis vertsstaten ikke gir fradrag for de aktuelle utgiftene ved beregningen av grunnlaget for skatt på skatteyternes inntekt. Virkningen kan inntre selv om skattesatsen i vertsstaten er den samme som, eller lavere enn, i Norge. Det avhenger av hvor store utgiftene er og størrelsen på nettoinntekten i vertsstaten i forhold til den globale nettoinntekten.
- 47 Faktisk sett er dette det samme som om Norge, for slike skatteyttere, ville gi fradrag bare for en andel av utgifter slik som gjeldsrenter, ved beregningen av den globale nettoinntekt som det utlignes norsk inntektsskatt på (jf. avsnitt 43–44 ovenfor). Dette innebærer at de norske reglene om maksimalt kreditfradrag potensielt gir seg mer tyngende utslag for skatteyttere med inntekt ervervet gjennom en filial i en annen EØS-stat enn tilfellet hadde vært for disse skatteytterne hvis de ikke hadde utøvet sin etableringsrett. Etter at kreditfradraget er gitt i den norske globalinntektsskatten kan det være at disse

skatteyderne faktisk sett ikke nyter godt av samme fradrag for utgifter som skatteyder med samme totale inntekt, men ervervet kun i Norge. Dette setter skatteyder med en filial i en annen EØS-stat i en mindre gunstig stilling alene fordi de har benyttet seg av etableringsretten etter EØS-avtalen.

- 48 EØS-avtalen forplikter ikke avtalepartene til å gi lettelse for dobbeltbeskatning i Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, og avtalen fastlegger heller ingen kriterier for tilordning av myndighet, avtalepartene imellom, ved avskaffelse av dobbeltbeskatning. Avtalepartene har følgelig bibeholdt sin myndighet til å fastsette tilknytningskriteriene ved fordeling av sin skattejurisdiksjon, blant annet gjennom bilaterale avtaler. Men med hensyn til utøvelsen av den således fordelte beskatningsmyndigheten, må EØS-statene, som nevnt ovenfor, overholde EØS-reglene. Særlig tillater en slik fordeling av beskatningsmyndigheten ikke at statene innfører diskriminering som strider mot EØS-reglene, sml. sak C-170/05 *Denkavit*, Sml. 2006 s. I-11949 (avsnitt 43 og 44).
- 49 Ved skatteavtalen har Norge og Det forente kongerike fordelt sin beskatningsmyndighet. Norge utøver den således fordelte myndigheten ved å anvende bestemmelsene om maksimalt kreditfradrag i skatteloven og FSFIN. Denne utøvelsen av beskatningsmyndighet må, som nevnt ovenfor, være i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Saksøktens anførsel om at de aktuelle skattereglene ikke kan anses å være i strid med EØS-avtalen ettersom det ikke kan utledes noen plikt til å gi lettelse for dobbeltbeskatning av avtalen, kan følgelig ikke føre frem.
- 50 Følgelig må det vurderes om regler som begrenser maksimalt kreditfradrag, slik som reglene det gjelder i saken for tingretten, begrenser den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31. I så henseende minnes det om at alle tiltak som kan hindre eller gjøre utøvelsen av den frie etableringsretten etter EØS-avtalen mindre attraktiv, må anses å utgjøre restriksjoner etter EØS-avtalen artikkel 31, sml. *Columbus Container* (avsnitt 34) og også sak E-2/06 *ESA mot Norge*, EFTA Court Report 2007 s. 164 (avsnitt 64).
- 51 EFTA-domstolen bemerker at en tyngre skattebyrde, forårsaket av at skatteyder blir underlagt to skattesystemer, som sådan kan avholde selskaper fra å gjøre bruk av den frie etableringsretten etter EØS-avtalen. Imidlertid følger det av bemerkningene i avsnitt 48 ovenfor at hindringer for den frie etableringsretten som alene er en følge av forskjeller mellom statenes skattesystemer, ligger utenfor EØS-avtalens anvendelsesområde, sml. også i den retning *Gilly* (avsnitt 47 og 48).
- 52 Den forskjellen mellom saksøkters faktiske skattebyrde og skattebyrden saksøker ville ha hatt dersom saksøker hadde drevet sin samlede virksomhet i Norge, som forårsakes av forskjellen i skattesatser mellom de to respektive skattesystemene (28 % og 30 %), utgjør følgelig ikke en hindring for den frie etableringsretten. Imidlertid forklarer dette bare en brøkdel av saksøkters ekstra

skattebyrde, sammenlignet med hva saksøker ville ha betalt dersom den samlede virksomheten hadde vært drevet i Norge, jf. avsnitt 10 ovenfor. Det meste av forskjellen skyldes reglene om tilordning av utgifter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag, se avsnitt 45–47 ovenfor. For å fastslå om en slik ulempe kun er en følge av at to stater anvender hvert sitt skattessystem på samme tilfelle, eller utgjør en restriksjon på den frie etableringsretten som omfattes av EØS-avtalen artikkel 31, må det gjøres en bedømmelse av hvorvidt et selskap med en filial i en annen EØS-stat er i en situasjon som, med hensyn til disse utgiftene, objektivt sett er sammenlignbar med situasjonen til et selskap som driver all sin virksomhet i hjemstaten.

- 53 Partene i saken for tingretten strides om hvorvidt de aktuelle utgiftene utelukkende knytter seg til saksøkers virksomhet i Norge, eller om det ikke lar seg gjøre å knytte utgiftene til noen bestemt virksomhet. Bedømmelsen av faktum på dette punktet ligger til tingretten.
- 54 EFTA-domstolen bemerker i så henseende at når utgifter er knyttet til inntekten til et selskaps filial i en annen EØS-stat, svarer det til skatteyderens situasjon å tilordne utgiftene til inntekten fra filialens virksomhet, ved beregningen av det maksimale kreditfradraget. Disse utgiftene oppstår utelukkende som følge av filialens virksomhet og er ikke knyttet til inntekten som skatteyderen har opptjent i hjemstaten. Dette innebærer at en slik skatteyder ikke er i en sammenlignbar situasjon med en skatteyder som har pådratt seg alle sine utgifter i hjemstaten. Når en skatteyder er underlagt beskatning i to ulike jurisdiksjoner, kan skatteyderen ikke forvente samme skattemessige behandling fra hjemstatens side med hensyn til utgifter knyttet til filialen som med hensyn til utgifter knyttet til virksomheten i hjemstaten. I den utstrekning vertsstaten ikke gir fradrag for utgifter utelukkende knyttet til filialens inntekt når filialens inntektsskatt beregnes, er altså byrden dette resulterer i for skatteyder alene en følge av at de to statene utøver hvert sitt skattesystem på samme tilfelle, og den utgjør ingen restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.
- 55 Likeledes, når utgifter ikke kan knyttes til noen bestemt del av virksomheten til et selskap som driver en del av sin virksomhet gjennom en filial i en annen EØS-stat, motsvares det av skatteyderens situasjon å tilordne utgiftene forholdsmessig etter netto globalinntekt fordelt på henholdsvis hjemstat og vertsstat. Heller ikke i dette tilfellet er skatteyderen i en sammenlignbar situasjon med en skatteyder hvis utgifter utelukkende er knyttet til hjemstaten. Hvis vertsstaten ikke gir et tilsvarende forholdsmessig fradrag for utgifter når filialens inntektsskatt beregnes, er byrden dette resulterer i for skatteyder alene en følge av at de to statene utøver hvert sitt skattesystem på samme tilfelle, og den utgjør ingen restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.
- 56 På den annen side er et selskap som driver all sin virksomhet i hjemstaten og har alle sine gjeldsrentekostnader knyttet til den staten, og et selskap som driver sin virksomhet i hjemstaten samt gjennom en filial i en annen EØS-stat (vertsstaten), men som har alle sine gjeldsrentekostnader knyttet til hjemstaten,

i en sammenlignbar situasjon med hensyn til disse utgiftene. Således bør selskapene få samme skattemessige behandling i hjemstaten med hensyn til disse utgiftene. Som beskrevet i avsnitt 46 og 47 ovenfor, sikrer ikke de aktuelle reglene dette.

- 57 Følgelig utgjør det en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31 å tilordne gjeldsrentekostnader som utelukkende er knyttet til skatteyers virksomhet i hjemstaten, til inntekten til en filial som ligger i en annen EØS-stat, ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.
- 58 I anmodningen om en rådgivende uttalelse oppgir Stavanger tingrett at dersom beregningen av maksimalt kreditfradrag blir ansett å utgjøre en restriksjon, vil saksøkte påberope seg at restriksjonen lar seg rettferdiggjøre av allmenne hensyn. Imidlertid inneholder anmodningen ikke noe informasjon om hvilke hensyn dette kunne være, og partene har heller ikke kommentert dette. Derfor har EFTA-domstolen ikke de nødvendige forutsetninger for å vurdere slike hensyn og må begrense seg til å konkludere med at de aktuelle norske reglene utgjør en restriksjon.
- 59 I lys av det ovenstående er svaret på første spørsmål at en EØS-stat som, i sin anvendelse av nettoinntektsprinsippet, ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i en annen EØS-stat tilordner en andel av et selskaps gjeldsrentekostnader til inntekt ervervet ved selskapets filial i den andre EØS-staten, hindrer den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31 for så vidt kostnadene bare kan knyttes til selskapets virksomhet i den førstnevnte staten.

Annet spørsmål – konsernbidrag

- 60 Lest sammen gjelder spørsmål 2 og 3 i korthet om det er i strid med EØS-avtalen artikkel 31 at en EØS-stat ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i en annen EØS-stat tilordner en andel av konsernbidrag ytt mellom selskaper under sin egen beskatningsmyndighet, til inntekt ervervet ved en filial i den andre EØS-staten.
- 61 Saksøker, saksøkte, Den tyske regjering og ESA argumenterer mer eller mindre på samme måte med hensyn til konsernbidrag som med hensyn til gjeldsrentekostnader, som beskrevet i avsnitt 31–39 ovenfor. ESA bemerker videre at tanken med reglene om konsernbidrag er å tillate selskaper innenfor samme konsern å overføre fortjeneste fra ett selskap til et annet, vanligvis for å dekke tap pådratt av mottagerselskapet. Slik ESA forstår det, kan konsernbidrag etter norsk rett i utgangspunktet bare ytes hvis både giver og mottager er norske selskaper. Ettersom konsernbidrag bare ytes i tilfeller der kapitaloverføringen skjer mellom norske skattesubjekter, innebærer den overordnede logikken i systemet at konsernbidrag som saksøker har ytt, aldri vil være fradrags-

berettigede i Det forente kongerike der den nødvendige samhörigheten mellom skattesubjektene ikke er til stede.

- 62 ESA er av den oppfatning at et norsk selskap som etablerer en filial i utlandet, vil utsettes for en ulempe hvis selskapet ikke kan trekke fra i sin inntekt i Norge samme beløp i utgifter som det hadde kunnet trekke fra hvis det ikke hadde utøvet sin frie etableringsrett. En slik ulempe forårsakes av måten de aktuelle nasjonale skattebestemmelsene behandler utgifter knyttet til virksomheten i Norge på, nærmere bestemt som utgifter som for en del må tilskrives filialen. Denne skattemessige forskjellsbehandlingen kan motvirke at norske selskaper oppretter, erverver eller opprettholder en filial i en annen EØS-stat, og utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.
- 63 Ifølge Kommisjonen gjelder skattelovens bestemmelser om konsernbidrag utelukkende for selskaper med inntekt som er skattbar i Norge. Norge ville ikke gitt fradrag for konsernbidrag ytt til et selskap i Det forente kongerike, og Norge kan heller ikke forvente at Det forente kongerike gir et slikt fradrag. Kommisjonen fremholder videre at den tilordningen av konsernbidrag som annet spørsmål viser til, forårsaker diskriminering i strid med EØS-avtalen artikkel 31 på samme måte som tilordningen av gjeldsrentekostnader. En slik tilordning motsvares ikke av skatteyterens situasjon og strider mot prinsippet om skattesystemers indre sammenheng, som tjener til å beskytte nasjonale beskatningsordningers indre systematikk så lenge de ikke ordnes slik at de begunstiger nasjonale situasjoner eller aktører. Ifølge Kommisjonen må det være mulig for en skatteyder å påberope seg dette prinsippet for å sikre at skattereglene anvendes på en sammenhengende måte og i overensstemmelse med logikken i systemet. Dessuten kan EØS-statene ikke på en kunstig måte øke sitt skattegrunnlag ved faktisk å utvide konsernbidragsordninger til å dekke inntekt ervervet i en annen EØS-stat.
- 64 EFTA-domstolen bemerker at ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for saksøkers skatt betalt i Det forente kongerike, anvendte saksøkte FSFIN § 16–28–4 bokstav b. Således ble en del av konsernbidragene ytt fra saksøker til to av datterselskapene i Norge tilordnet inntekten til saksøkers filial i Det forente kongerike. Som en følge av dette fikk saksøker faktisk sett ikke fradrag i sin samlede skattepliktige inntekt for det samme beløpet i konsernbidrag som hvis saksøker hadde drevet sin samlede virksomhet i Norge. De norske reglene om maksimalt kreditfradrag virker på samme måte med hensyn til forholdsmessig tilordning av konsernbidrag som med hensyn til gjeldsrentekostnader. Det vises til avsnitt 45–47 ovenfor.
- 65 For å fastslå hvorvidt dette utgjør en restriksjon på den frie etableringsretten må det gjøres en bedømmelse av hvorvidt et selskap med en filial i en annen EØS-stat er i en situasjon som, med hensyn til konsernbidrag som en utgiftspost, objektivt sett er sammenlignbar med situasjonen til et selskap som har all sin virksomhet i hjemstaten, se avsnitt 52 ovenfor.

- 66 Anmodningen fra tingretten inneholder ikke informasjon om skattelovens vilkår for å gjøre fradrag for konsernbidrag når det gjelder inntektsskatt. Etter skriftlige og muntlige innlegg fremmet for EFTA-domstolen ser det imidlertid ut til at konsernbidrag trekkes fra giverens skattbare inntekt og legges til mottagerens skattbare inntekt, forutsatt at begge selskaper er underlagt norsk beskatningsmyndighet. Et slikt system med konserninterne transaksjoner tjener som regel til å redusere skatteulempen innen et konsern ved å la selskapene i konsernet utligne fortjeneste og tap. Logikken bak ikke å tillate fradrag for konsernbidrag ytt til selskap i utlandet, er som regel å forhindre selskaper fra fritt å velge hvilken stat fortjenesten skal skattlegges i.
- 67 Ved sammenligning av to selskaper som yter konsernbidrag til datterselskaper i sin hjemstat, settes ikke ett av selskapene i noen annen stilling med hensyn til konsernbidragene ved det faktum at selskapet har en filial i en annen EØS-stat. Eksistensen av den utenlandske filialen har ingen betydning for hjemstatens mulighet til å skattlegge konsernbidragene på mottagerselskapenes hånd. Begge selskaper bør således få den samme skattemessige behandlingen med hensyn til konsernbidragene. Som beskrevet i avsnitt 46 og 47 ovenfor, sikrer ikke de aktuelle reglene dette.
- 68 I lys av det ovenstående svarer det ikke til skatteyderens situasjon å tilordne konsernbidrag til inntekten til en filial som ligger i en annen EØS-stat, under slike omstendigheter som i den foreliggende sak. EFTA-domstolen konkluderer derfor med at det i et tilfelle som den foreliggende sak utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31 å tilordne konsernbidrag til inntekten til en filial som ligger i en annen EØS-stat, ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.
- 69 I anmodningen om en rådgivende uttalelse oppgir Stavanger tingrett at dersom beregningen av maksimalt kreditfradrag blir ansett å utgjøre en restriksjon, vil saksøkte påberope seg at restriksjonen lar seg rettferdiggjøre av allmenne hensyn. Imidlertid inneholder anmodningen ikke noe informasjon om hvilke hensyn dette kunne være, og partene har heller ikke kommentert dette. Derfor har EFTA-domstolen ikke de nødvendige forutsetninger for å vurdere slike hensyn og må begrense seg til å konkludere med at de aktuelle norske reglene utgjør en restriksjon.
- 70 I lys av det ovenstående er svaret på annet spørsmål at en EØS-stat som, i sin anvendelse av nettoinntektsprinsippet, ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i en annen EØS-stat tilordner en andel av et selskaps utgifter i form av konsernbidrag ytt til andre selskaper under den førstnevnte statens beskatningsmyndighet til inntekt ervervet ved selskapets filial i den andre EØS-staten, hindrer den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31.

V Saksomkostninger

- 71 Omkostningene som er påløpt for Den tyske regjering, ESA og Kommisjonen, som har fremmet innlegg for EFTA-domstolen, kan ikke kreves dekket. Ettersom foreleggelsen for EFTA-domstolen utgjør et ledd i behandlingen av saken som står for Stavanger tingrett, ligger det til tingretten å ta en eventuell avgjørelse om saksomkostninger for partene i den saken.

På dette grunnlaget avgir

DOMSTOLEN,

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

- 1. En EØS-stat som, i sin anvendelse av nettoinntektsprinsippet, ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i en annen EØS-stat tilordner en andel av et selskaps gjeldsrente-kostnader til inntekt ervervet ved selskapets filial i den andre EØS-staten, hindrer den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31 for så vidt kostnadene bare kan knyttes til selskapets virksomhet i den førstnevnte staten.**
- 2. En EØS-stat som, i sin anvendelse av nettoinntektsprinsippet, ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i en annen EØS-stat tilordner en andel av et selskaps utgifter i form av konsernbidrag ytt til andre selskaper under den førstnevnte statens beskatningsmyndighet til inntekt ervervet ved selskapets filial i den andre EØS-staten, hindrer den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31.**

Carl Baudenbacher

Thorgeir Örlygsson

Henrik Bull

Avsagt i åpen rett i Luxembourg den 7. mai 2008.

Skúli Magnússon

Justissekretær

Carl Baudenbacher

President