



E-7/07/21

RETTSMØTERAPPORT

i sak E-7/07

ANMODNING til EFTA-domstolen i medhold av artikkel 34 i Avtalen mellom EFTA-landene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol fra Stavanger tingrett, Norge, i en sak for denne mellom

Seabrokers AS

og

Staten v/Skattedirektoratet

vedrørende tolkning av EØS-avtalen artikkel 4 om forbud mot nasjonalitetsbasert diskriminering, artikkel 31 om fri etableringsrett innen EØS og artikkel 40 om fri bevegelighet av kapital.

I Innledning

1. Ved brev av 25. mai 2007, mottatt ved EFTA-domstolen 30. mai 2007, har Stavanger tingrett anmodet om en rådgivende uttalelse i en verserende sak mellom Seabrokers AS ("saksøker") og staten v/Skattedirektoratet ("saksøkte").

II Faktum og saksgang

2. Saken gjelder en tvist om hvorvidt beregning av skatt på grunnlag av bestemmelsene 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 av 26. mars 1999 nr. 14 ("FSFIN") om maksimalt kreditfradrag for betalt skatt i fremmed stat er forenlig med EØS-avtalen artikkel 4, 31 og 40.

3. Saksøker driver i Norge et eiendomsselskap som utvikler og leier ut sin eiendom der. Samtlige eiendommer 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 som kun driver skipsmeglervirksomhet. Filialen leier kontorer og har ingen investeringer i fast eiendom, med unntak av en enebolig innkjøpt til bruk for ansatte. Siden 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 drives atskilt både med hensyn til arten og lokaliseringen av virksomheten de driver.

6. Saksøker har brukt den direkte metode i sine regnskap og selvangivelser, noe som betyr at fradragspostene, både gjeldsrenter og konsernbidrag, ble bokført i det landet hvor kostnaden oppsto og ble forbrukt.

7. For inntektsåret 2002 betalte saksøker til britiske skattemyndigheter GBP 235 375,20 i kildeskatt av det overskuddet som ble beregnet ved det faste driftsstedet i Aberdeen. I selvangivelsen til norske skattemyndigheter for inntektsåret 2002 krevde saksøker kreditfradrag i norsk skatt med NOK 2 635 023, som tilsvarte kildeskatten betalt i Det forente kongerike.

8. Ved vedtak av 13. februar 2004 reduserte Stavanger likningskontor kreditfradraget for inntektsskatt som saksøkers filial i Aberdeen hadde betalt til britiske skattemyndigheter, til NOK 1 667 373. Nedsettelsen var basert på en beregning av maksimalt kreditfradrag i henhold til nettoinntektsprinsippet. Likningskontoret anvendte i denne forbindelse en unntaksregel i FSFIN § 16–28–4 bokstav b, som har hjemmel i skatteloven.

9. I vedtaket fordelte likningskontoret gjeldsrenter og konsernbidrag i henhold til nettoinntektsprinsippet. Ved beregningen av maksimalt kreditfradrag multipliseres rentekostnader og ytet konsernbidrag med netto utenlandsinntekt og divideres med selskapets totale nettoinntekt. Beregningen av maksimalt kreditfradrag fremkom slik (i NOK):

Globalinntekt før fradrag for rentekostnader fra utlandet	14 787 889
Utenlandsinntekt før fradrag for rentekostnader	9 430 482
Gjeldsrenter inkludert rentekostnader fra utlandet	2 871 039
Ytet konsernbidrag	2 579 000

Andel gjeldsrenter til fordeling:

$$(9\,430\,482 \times 2\,871\,039) / 14\,787\,889 = 1\,830\,909$$

Konsernbidrag til fordeling:

$$(9\,430\,482 \times 2\,579\,000) / 14\,787\,889 = 1\,644\,671$$

Utenlandsinntekt	9 430 482
- rentefradrag	1 830 909
- konsernbidrag	1 644 671
= Netto utenlandsinntekt	5 954 902

Maksimalt kreditfradrag oppnås ved å multiplisere netto utenlandsinntekt med skattesatsen for inntektsskatt i Norge: NOK 5 954 902 x 28 % = NOK 1 667 373.

10. Saksøker påklaget likningen den 9. mars 2004. I klagen ble det anført følgende: 1) Likningskontorets vedtak innebar dobbeltbeskatning. Filialens inntekter i Det forente kongerike beskattes fullt ut i Det forente kongerike. Gjeldsrenter og konsernbidrag som utelukkende er relatert til virksomheten i Norge, anses ikke fradragsberettigede i Det forente kongerike. Ved at norske likningsmyndigheter likevel tilordner en vesentlig andel av disse poster til Det forente kongerike, økes skattegrunnlaget i Norge tilsvarende uten hensyn til den skatt som er betalt i Det forente kongerike. 2) Likningskontorets vedtak innebærer diskriminering i strid med så vel EØS-avtalen som skatteavtalen mellom Norge og Det forente kongerike. Å etablere en virksomhet i et annet EØS-land skal ikke øke den totale skatekostnaden i forhold til om virksomheten var etablert i Norge. 3) Det er i strid med regelverket når kreditmetoden anvendes slik at skattegrunnlaget utvides ved at betalt skatt i Det forente kongerike ikke kommer til fradrag ved beregnet norsk skatt av globalinntekt.

11. Likningskontorets vedtak ble fastholdt av overlikningsnemnda i Stavanger i vedtak av 8. november 2004. I sitt vedtak fastslo overlikningsnemnda at kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet, skal tilordnes Norge eller Det forente kongerike forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet (nettoinntektsprinsippet), jf. FSFIN § 16–28–4 bokstav b. Overlikningsnemnda fant ikke grunnlag for en alternativ fordeling av konsernbidraget i henhold til forskriften § 16–28–4 bokstav c. Saksøkers anførsel om at beskatningen var i strid med EØS-avtalen ble ikke vurdert.

12. Saksøker tok ut søksmål ved Stavanger tingrett den 2. februar 2005, med følgende påstand: 1) Overlikningsnemndas vedtak av 8. november 2004 oppheves. 2) Prinsipalt: Ved den nye likningen legges til grunn at gjeldsrenter og konsernbidrag fullt ut kommer til fradrag ved likningen i Norge. Subsidiært: at det legges til grunn en fordeling av gjeldsrenter og konsernbidrag i forhold til fordelingen av saksøkers bruttoformue i Norge og Aberdeen.

13. Saksøkte tok til motmæle i tilsvaret den 4. mars 2005 med påstand om frifinnelse.

14. Med henvisning til EØS-avtalen artikkel 4, 31, 34 og 40, har saksøker for Stavanger tingrett anført at overlikningsnemndas 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. Staten har i sitt tilsvaret anført at de relevante internrettslige skattereglene ikke er i strid med EØS-retten.

III Spørsmål

15. Følgende spørsmål er forelagt 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?

IV Rettslig bakgrunn

Norsk rett

Regler for kreditfradrag etter norsk rett

16. Etter skatteloven § 16–20 første ledd har skattytere krav på kreditfradrag for inntektsskatt betalt til utenlandske skattemyndigheter. Paragraf 16–20 første ledd (*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. ...

17. 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*) lyder:

(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 og formue i utlandet, som skattlegges i utlandet og som inngår i skattyterens samlede inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge.

18. En nærmere klargjøring av beregningen av det maksimale kreditfradrag gis i FSFIN § 16–28–4 (*Tilordning av inntekter og utgifter ved beregningen av maksimalt skattefradrag*) som lyder:

Ved beregningen av det maksimale skattefradraget 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 b første 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.

(d) Når ektefeller leverer egen selvangivelse skal det ved beregningen av det maksimale skattefradrag legges til grunn at vedkommende lignede i klasse 1. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge, fordeles etter dennes nettoinntekt i henholdsvis Norge og utlandet.

Norges skatteavtale med Det forente kongerike

19. Kongeriket Norge og Det forente kongerike undertegnet en skatteavtale den 13. oktober 2000 ("skatteavtalen") som har vært gjeldende i Norge siden 1. januar 2001. Skatteavtalen er inkorporert i norsk rett gjennom lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. Reglene i skatteavtalen artikkel 28 er gjennomført i norsk rett i skatteloven §§ 16–20 flg.

20. Skatteavtalen artikkel 7 bestemmer at Norge har beskatningsretten til selskaper som er hjemmehørende i Norge, og at Det forente kongerike i slike saker kun har beskatningsrett for inntekter som er 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 forretningsvirksomhet 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 en kontraherende stat utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der, skal det, med forbehold av 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 administrasjonsutgifter 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 foranstående 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.
21. Norske skattytere er underlagt globalinntektsprinsippet, noe som betyr at de blir beskattet for inntekter som er oppebåret i Norge og i utlandet. For at dobbeltbeskatning skal unngås, har norske skatteyttere etter skatteavtalen rett til kreditfradrag for inntektsskatt som er betalt til 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;
 - (b) Når det gjelder en dividende som utdeles av et selskap hjemmehørende i Norge til et selskap hjemmehørende i Det Forente Kongerike og dette kontrollerer direkte eller indirekte minst 10 pst. av de stemmeberettigede aksjer i det selskap som utdeler dividenden, skal det ved godskrivningen tas i betraktning (i tillegg til enhver norsk skatt som det kan tillates godskrivelse for etter bestemmelsene i underpunkt (a) i dette punkt) den norske skatt som skal betales av selskapet av det overskudd hvorav dividenden utdeles.
 2. Med forbehold av bestemmelsene i Norges lovgivning 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 oppbæres 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.

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 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 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.

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 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.

25. EØS-avtalen 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.

V Skriftlige innlegg

26. I medhold av artikkel 20 i vedtektene for EFTA-domstolen og artikkel 97 i rettergangsordningen er skriftlige innlegg mottatt fra:

- saksøker, representert ved høyesterettsadvokat Thomas Smedsvig,
- saksøkte, representert ved advokat Amund Noss, Regjeringsadvokaten,
- EFTAs Overvåkingsorgan (ESA), 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 (Kommisjonen), representert ved Legal Adviser og medlem av Legal Service Richard Lyal.

Saksøker

27. Saksøker fremholder at de norske reglene om kreditfradrag, og måten disse har blitt praktisert av norske skattemyndigheter på, innebærer en restriksjon i strid med EØS-avtalen artikkel 4, 31 og 40.

28. Med hensyn til sakens faktiske bakgrunn forklarer saksøker at selskapets rentekostnader på eiendomsgjeld (NOK 2 778 369) i sin helhet er pådratt i Norge. Saksøker forklarer også at saksøker, innen grensene av sin nettoinntekt i Norge (NOK 2 579 000), overførte overskuddet som konsernbidrag til sine to datterselskaper i Norge. De norske skattemyndighetene fordelte saksøkers fradragsberettigede rentekostnader (NOK 2 871 039) mellom virksomheten i

Norge og Det forente kongerike basert på den forholdsmessige andelen av globalinntekten (Norge: 36,22834 % og Det forente kongerike: 63,77166 %). Fordelingen hadde som følge at de fradragsberettigede rentekostnadene pådratt ved eiendom i Norge ble redusert (med NOK 1 830 909), og at den skattepliktige inntekten i Norge økte, basert på den antagelse at fradrag skulle bli gitt i utlandet. Dermed ble nettoinntekten før konsernbidrag i Norge økt (fra NOK 2 579 038 til NOK 4 409 957), til tross for det faktum at saksøker ikke kunne få fradrag for de reduserte rentekostnadene i Det forente kongerike. De fradragsberettigede konsernbidragene ble også fordelt på samme måte som rentekostnadene, noe som førte til en økning av den skattepliktige nettoinntekten i Norge (med NOK 1 644 628), igjen basert på den antagelse at fradrag skulle bli gitt i utlandet.

29. Ifølge saksøker beregnet de norske skattemyndighetene den totale skattbare inntekten for saksøker slik (i NOK):

	Norge	Det forente kongerike	Globalinntekt
Overskudd før rentekostnader	5 357 407	9 430 482	14 787 889
Renter:			
- rentekostnader på skatter / bankgebyrer	0	-92 670	-92 670
- rentekostnader på eiendomsgjeld	-2 778 369	0	-2 778 369
Nettoinntekt før konsernbidrag	2 579 038	9 337 812	11 916 850
Konsernbidrag	-2 579 000	0	-2 579 000
Skattbar nettoinntekt	38	9 337 812	9 337 850

30. Saksøker setter opp følgende tabell for beregningen av nettoskatt ved anvendelse av kreditmetoden (i NOK):

Beregning av norsk skatt på globalinntekt

	Norge	Det forente kongerike	Globalinntekt	Betalt skatt
Skatt i hvert land	0	2 635 023		2 635 023
Global inntektsskatt betalt til Norge (28 %)			2 614 598	2 614 598
Sum betalt skatt før kreditfradrag				5 249 621

Beregning av kreditfradrag

Totalinntekt Det forente kongerike	9 430 482
Kreditfradrag rentekostnader (63,77166 %)	-1 830 909
Kreditfradrag konsernbidrag (63,77166 %)	-1 644 671
Beregnet nettoinntekt tilordnet utlandet	5 954 902

31. Saksøker forklarer deretter, med tall, den samlede skatten saksøker betalte etter kreditfradraget. Skatten beregnet av norske skattemyndigheter på nettoinntekten tilregnet utlandet (Det forente kongerike) beløp seg til (NOK 5 954 902 x 28 %) NOK 1 667 373 (kreditfradraget), mens skatten faktisk betalt i Det forente kongerike var NOK 2 635 023. Skatten betalt i Norge (28 %) var NOK 2 614 598 - 1 667 373 = 947 225. Den samlede skatten som saksøker betalte, beløp seg dermed til NOK 2 635 023 + 947 225 = 3 582 248.

32. Saksøker påpeker at skatten betalt i Det forente kongerike ikke er påvirket av de norske skattemyndigheters beregning av kreditfradraget. Hvis virksomheten i Norge hadde vært den eneste virksomheten, ville ikke saksøker skyldt noe i skatt. Dersom filialen i Det forente kongerike hadde vært et datterselskap, ville den eneste skatten for virksomheten der vært den britiske skatten (30 % av britisk nettoinntekt). Følgelig er skattekostnadene høyere kun fordi saksøker driver virksomhet både i Norge og gjennom et filialskontor i Det forente kongerike. Hvis hele virksomheten hadde vært drevet kun i Norge, ville den totale skatten ha vært NOK 2 614 598, ikke NOK 3 582 248. Derfor er resultatet i dette tilfellet en økt skattekostnad på NOK 967 650, som hadde vært unngått dersom saksøker ikke hadde drevet noe virksomhet i Det forente kongerike.

33. Slik saksøker ser det, spør den nasjonale domstolen i det vesentlige om EØS-avtalens bestemmelser om fri etableringsrett og fri bevegelighet av kapital, under slike omstendigheter som i den aktuelle saken, er til hinder for at lovgivning eller praksis i en EØS-stat innskrenker retten til et selskap fra den staten til å få skattefradrag for kostnader pådratt av selskapet med hensyn til gjeldsrenter i den staten og konsernbidrag til datterselskaper i den staten, fordi selskapet også driver virksomhet i en annen EØS-stat.

34. Saksøker fremholder at selv om direkte beskatning hører inn under medlemsstatenes kompetanse, må denne kompetansen likevel utøves på en måte som er i overensstemmelse med EØS-avtalen.¹

35. Ifølge saksøker gir EØS-avtalen artikkel 31 statsborgere av EØS-statene fri etableringsrett, noe som inkluderer retten til å starte og utøve næringsvirksomhet, og til å opprette og lede foretak, på de vilkår som etableringsstaten har fastsatt for egne borgere. Dette innebærer, i henhold til EØS-avtalen artikkel 34, en rett for selskaper som er stiftet i overensstemmelse med lovgivningen i en EØS-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen EØS, til å utøve virksomhet i den angjeldende EØS-stat gjennom et datterselskap, en filial eller et agentur.² Disse bestemmelsene forbyr opprinnelsesstaten å legge hindringer i veien for at dens statsborgere, eller selskap som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer seg i en annen EØS-stat.³ Saksøker understreker at EØS-avtalen ikke skjelner mellom virksomhet drevet gjennom agenturer, filialer eller datterselskaper.

36. Når det gjelder den aktuelle skattemessige behandlingen, uttaler saksøker at etter norsk skatterett er gjeldsrenter og konsernbidrag ytet i Norge fullt ut fradragsberettiget i inntekt i Norge. Den aktuelle lovgivningen og praksisen innebærer at gjeldsrenter og konsernbidrag ytet i Norge skal fordeles på utenlandsinntekten forholdsmessig etter den skattbare inntekten i de to statene. Følgelig, i motsetning til selskaper som driver virksomhet kun i Norge eller 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 fradrag. Dette innebærer en forskjellsbehandling som resulterer i en

¹ Saksøker viser bl.a. til forente saker C-397/98 og C-410/98 *Metallgesellschaft m.fl.*, Sml. 2001 s. I-1727 (avsnitt 29), sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 29), sak C-196/04 *Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas*, Sml. s. I-7995 (avsnitt 40), sak C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Sml. 2007 s. I-2647 (avsnitt 21) og sak C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* Sml. 2007 s. I-2107 (avsnitt 25).

² Saksøker viser til sak C-307/97 *Saint-Gobain*, Sml. 1999 s. I-6161 (avsnitt 35), sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 30), sak C-471/04 *Keller Holding*, Sml. 2006 s. I-2107 (avsnitt 29) og sak C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Sml. 2007 s. I-2647 (avsnitt 25).

³ Saksøker viser til sak C-264/96 *ICI*, Sml. 1998 s. I-4695 (avsnitt 21), sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 31) og sak C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Sml. 2007 s. I-2647 (avsnitt 26).

skattemessig ulempe. Som en konsekvens av denne forskjellen kan morselskaper avholdes fra å utøve sin virksomhet gjennom filialer i andre EØS-stater.⁴ Således utgjør denne skattemessige behandlingen en restriksjon på den frie etableringsretten.⁵

37. Saksøker bestrider saksøktes argumenter om at de aktuelle kreditreglene ikke påvirker saksøkers rett til inntektsfradrag i selskapets globalinntekt på grunn av det faktum at saksøker har mottatt fullt inntektsfradrag for gjeldsrenter og konsernbidrag ved den norske likningen av selskapets globalinntekt. Etter saksøkers syn er dette villedende og saken uvedkommende. I så henseende gjør saksøker gjeldende at saksøkte overser det faktum at den britiske skatten ikke er påvirket av fradraget beregnet i Norge. Saksøker påpeker også at det ikke er bestridt av saksøkte at globalskatten økes ved beregningen av den skatten de norske skattemyndighetene krever. Dessuten, og ikke minst, har beregningen av kreditfradraget resultert i en mye høyere skatt for saksøker sammenlignet med et selskap som driver den samme virksomheten kun i Norge eller gjennom et datterselskap i Det forente kongerike. Følgelig er saksøktes påstand om at saksøker betaler mindre skatt enn andre skattebetalere med tilsvarende inntekt fra virksomhet drevet utelukkende i Norge, uriktig.

38. Ifølge saksøker kan ikke det faktum at saksøker ikke mottar fullt fradrag for inntektsskatt betalt i Det forente kongerike, forklares med forskjellig skattesats i Norge og Det forente kongerike og/eller at inntekten fra det faste driftsstedet blir beregnet på forskjellig måte i henholdsvis Norge og Det forente kongerike. For det første utgjør ulikheten i satser (30 % i Det forente kongerike og 28 % i Norge) en ubetydelig forskjell i denne sammenheng. For det annet er den marginale forskjellen i skattesatser irrelevant siden forskjellen i betalt skatt alene er forårsaket av fordelingen av en forholdsmessig andel av kostnadene pådratt i Norge til filialen i Det forente kongerike. Saksøker viser til sak C-385/00 *de Groot*, hvoretter medlemsstatene ikke kan frata en statsborger fordelene av et skattefradrag basert på den antagelse at han vil motta et lignende fradrag i den andre staten hvor han arbeidet.⁶ Dessuten, slik saksøker ser det, skiller de juridiske og faktiske omstendighetene i denne saken seg fra sak C-336/96 *Gilly*, og derfor kan ikke saksøkte støtte seg på den saken.⁷

39. Ifølge saksøker har ikke saksøkte påberopt seg noe som kan rettferdiggjøre den aktuelle skattemessige behandlingen. Tvert imot har den norske lovgiveren, slik saksøker ser det, innrømmet at den relevante lovgivningen kan innebære en restriksjon i strid med EØS-avtalen. Saksøker viser blant annet til *høringsnotat om*

⁴ Saksøker viser til sak C-168/01 *Bosal*, Sml. 2003 s. I-9409 (avsnitt 27).

⁵ Saksøker viser til sak C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Sml. 2007 s. I-2647 (avsnitt 36).

⁶ Sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819 (avsnitt 85 og 87).

⁷ Sak C-336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793.

unngåelse av internasjonal dobbeltbeskatning fremmet av Finansdepartementet i forbindelse med en nylig revurdering av kreditmetoden.⁸ Slik saksøker ser det, erkjenner departementet i dette høringsnotatet at de gjeldende reglene ikke lykkes i å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

40. Saksøker påpeker at departementet, til tross for erkjennelsen av at reglene ikke i praksis forhindrer dobbeltbeskatning og følgelig diskriminering, valgte å opprettholde reglene om fordeling av gjeldsrenter da endringer i skatteloven og tilhørende forskrifter ble vedtatt 15. juni 2007. I den forbindelse siterer saksøker Ot.prp. nr. 20 (2006–2007) side 19. Saksøker fremholder at når regler faktisk virker på denne måten i enkeltsaker, må de settes til side som stridende mot EØS-avtalen. Saksøker fremholder at grunnene som er gitt for ikke å endre de gjeldende reglene kun er av teknisk art. Videre hevder saksøker at hindringer for den frie bevegelse av arbeidstakere ikke kan rettferdiggjøres med argumenter om sammenheng i EØS-statens skattesystem eller med det siktemål å forenkle og samordne inndrivning av inntektsskatt, eller med tekniske vanskeligheter.⁹ Når det gjelder konsernbidrag, bemerker saksøker at departementet foreslo endringer i de nåværende reglene og dermed erkjente, og handlet på grunnlag av, det faktum at praktiseringen av de tidligere reglene innebar en diskriminerende behandling av selskaper med virksomhet på tvers av landegrensar, som brøt EØS-avtalen.¹⁰

41. Saksøker hevder også at logikken i endringene i lovgivningen er inkonsistent når det gjelder fordelingen av gjeldsrenter. I den forbindelse bemerker saksøker blant annet at det ble gjort endringer for lønsmottakere og pensjonister, men ikke for virksomheter, med det resultat at skattebetalere i sistnevnte gruppe uttrykkelig behandles annerledes enn skattebetalere som tilhører førstnevnte gruppe, selv om de er i samme situasjon.

42. Saksøker foreslår at spørsmålene besvares som følger:

Spørsmål 1:

Artikkel 31, 40 og 34 er til hinder for regler og praksis som de aktuelle i denne saken, hvorved et selskap mister, ved beregningen av inntektsskatten det skal betale i sin hjemstat, en del av de fradragsberettigede gjeldsrentene og dermed en del av selskapets skattefordel, fordi selskapet i

⁸ Saksøker siterer punkt 4.1 i notatet.

⁹ Saksøker viser til sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819.

¹⁰ Saksøker viser til side 21 i Ot.prp.nr. 20 (2006–2007). Saksøker bemerker også at kreditmetoden vil bli behandlet av EF-domstolen i den pågående sak C-298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co*. Saksøker viser videre til generaladvokatens innstilling av 29. mars 2007 i den samme saken, som etter saksøkers oppfatning konkluderte med at bruken av kreditmetoden i stedet for unntaksmetoden for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning, utgjør en krenkelse av den frie etableringsretten etter EF-traktaten.

løpet av det aktuelle året også mottok inntekt gjennom en filial i en annen medlemsstat som ble beskattet i den staten.

Spørsmål 2:

Artikkel 31, 40 og 4 er til hinder for regler og praksis som de aktuelle i denne saken, hvorved et selskap mister, ved beregningen av inntektsskatten det skal betale i sin hjemstat, en del av det fradragsberettigede konsernbidraget og dermed en del av selskapets skattefordel, fordi selskapet i løpet av det aktuelle året også mottok inntekt gjennom en filial i en annen medlemsstat som ble beskattet i den staten.

43. Skulle domstolen ikke svare bekreftende på spørsmålene overfor, bes domstolen i det tredje spørsmålet om å vurdere hvorvidt svarene vil bli annerledes gitt det faktum at gjeldsrentene og konsernbidraget kun kan knyttes til virksomheten som er drevet i Norge, og derfor ikke er fradragsberettiget i Det forente kongerike. I så fall foreslår saksøker at spørsmålene besvares som følger:

Spørsmål 1:

Artikkel 31, 40 og 4 er til hinder for regler og praksis slik som de aktuelle i denne saken, hvorved et selskap mister, ved beregningen av inntektsskatten det skal betale i sin hjemstat, en del av de fradragsberettigede gjeldsrentene som utelukkende er pådratt ved dets investeringer i denne staten og dermed del av selskapets skattefordel, fordi selskapet i løpet av det aktuelle året også mottok inntekt gjennom en filial i en annen medlemsstat som ble beskattet i den staten og hvis virksomhet ikke var knyttet til investeringene i hjemstaten.

Spørsmål 2:

Artikkel 31, 40 og 4 er til hinder for regler og praksis slik som de aktuelle i denne saken, hvorved et selskap mister, ved beregningen av inntektsskatten det skal betale i sin hjemstat, en del av det fradragsberettigede konsernbidraget som utelukkende er gitt til datterselskaper i denne staten og dermed del av selskapets skattefordel, fordi selskapet i løpet av det aktuelle året også mottok inntekt gjennom en filial i en annen medlemsstat som ble beskattet i den staten og hvis virksomhet ikke var knyttet til investeringene i hjemstaten.

Saksøkte

44. Saksøkte fremholder at den norske lovgivningen angående maksimalt kreditfradrag er i overensstemmelse med EØS-avtalen.

45. Saksøkte forklarer at norsk inntektsskatt er beregnet etter globalinntektsprinsippet. Følgelig ble saksøkers globalinntekt, inkludert inntekt oppebåret fra det faste driftsstedet i Det forente kongerike, tatt med i beregningen. Saksøker fikk deretter fullt inntektsfradrag for alle globale kostnader, inkludert gjeldsrenter og konsernbidrag. Ifølge saksøkte er denne skattemessige behandlingen identisk med den skattemessige behandlingen av et selskap uten inntekt fra utlandet. Siden saksøker også er gjenstand for beskatning i Det forente kongerike, er saksøker berettiget etter norsk rett til et kreditfradrag i skatten som skal betales til Norge. Kreditfradraget ble beregnet i henhold til reglene i FSFIN om maksimalt kreditfradrag. Det bestrides ikke at den totale globale skattebyrden for saksøker er høyere enn den for et selskap som driver all sin virksomhet i Norge.

46. Saksøkte fremholder at saksøkers utenlandske skatt ikke kom til fradrag fullt ut av to grunner. For det første er skattesatsen i Norge 28 %, mens den britiske skattesatsen er 30 %, og skattefradraget er begrenset til norsk skattesats pålagt den utenlandske inntekten. For det annet er nettoinntekten fra den britiske filialen beregnet forskjellig i Det forente kongerike og i Norge. Saksøker fikk ingen fradrag for gjeldskostnader eller konsernbidrag i Det forente kongerike. Norge fordelte imidlertid en del av saksøkers gjeld- og konsernbidragskostnader til Det forente kongerike ved beregningen av saksøkers utenlandske inntekt. Dette forklares ved følgende tabell (i NOK):

Sammenligning med et selskap som driver all sin virksomhet i Norge

	Saksøker	Et selskap som driver all sin virksomhet i Norge
Alminnelig norsk inntektsskatt	2 614 598	2 614 598
Norsk kreditfradrag	-1 667 373	Kommer ikke til anvendelse
Skatt betalt til Norge	=947 225	=2 614 598
Skatt betalt til Det forente kongerike	+2 635 023	Kommer ikke til anvendelse
Global skatt	=3 582 248	=2 614 598

47. Når det gjelder EØS-retten som skal anvendes, hevder saksøkte at det følger av rettspraksis fra EF-domstolen at når reglene om fri etableringsrett får anvendelse, skal det nasjonale tiltaket vurderes etter disse reglene, selv om reglene om fri bevegelighet av kapital i prinsippet også kunne anvendes. Etter saksøktes

oppfatning er vurderingstemaet det samme under begge regelsettene.¹¹ Uansett foreligger det, etter saksøktes oppfatning, ingen forskjellsbehandling i den foreliggende saken, og EØS-avtalen artikkel 4 kommer derfor ikke til anvendelse.

48. Saksøkte hevder at en EØS-stat har frihet til å beskatte globalinntekten til selskaper hjemmehørende der.¹² Dette resulterer i en rettslig dobbeltbeskatning, som åpenbart er en hindring for etableringen av en utenlandsk filial. EØS-statene er imidlertid ikke forpliktet etter EØS-avtalen til å eliminere slik dobbeltbeskatning. EØS-retten inneholder ikke noen regel vedrørende spørsmålet om hvilken av de to statene som skal forhindre dobbeltbeskatning. De eneste tilgjengelige løsningene er bilaterale skatteavtaler og unilaterale regler om lettelse i hjemstaten.

49. Slik saksøkte ser det, er det klart ut fra rettspraksis fra EF-domstolen at selv om det å avskaffe dobbeltbeskatning er ett av EF-traktatens mål, jf. nå EF-traktaten artikkel 293, er den ikke i seg selv en multilateral skatteavtale. Den gir ikke enkeltpersoner rettigheter som de kan påberope seg for sine nasjonale domstoler.¹³ Derfor er det i det indre marked en objektiv forskjell mellom en skattebetaler som holder seg hjemme og en skattebetaler som utsetter seg selv for to skattejurisdiksjoner. Saksøkte påpeker også at EØS-avtalen ikke inneholder noen bestemmelse tilsvarende EF-traktaten artikkel 293 annet strekpunkt. Derfor er ikke avskaffelse av dobbeltbeskatning eller harmonisering av skattegrunnlaget eller skattesatsene i EØS-statene et av formålene med EØS-avtalen.

50. Siden det ikke kan oppstilles noen forpliktelse til å gi lettelse for dobbeltbeskatning etter EØS-avtalen, kan ikke norske kreditregler anses å være i strid med avtalen på grunnlag av at ikke all utenlandsk skatt kommer til fradrag. I så henseende hevder saksøkte at mens EØS-avtalen krever at statene sikrer like vilkår for innenlandske og grenseoverskridende investeringer innenfor sin egen skattejurisdiksjon, pålegger den dem ikke en forpliktelse til å harmonisere sine skattegrunnlag og skattesatser. Dersom EØS-avtalen skulle bli tolket slik at all utenlandsk skatt skulle komme til fradrag i hjemstaten (i dette tilfellet Norge), kunne avtalen faktisk regnes som en multilateral skatteavtale. Hjemstaten ville ikke lenger ha frihet til å bestemme sin skattebyrde ved å fastsette sitt eget skattegrunnlag og sine egne skattesatser.

¹¹ Saksøkte viser til generaladvokat Geelhoeds innstilling i sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967 (avsnitt 14 og 15).

¹² Saksøkte viser til sak C-336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793 og sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967.

¹³ Saksøkte viser til sak C-336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793 (avsnitt 14, 16, 17, 23 og 24), sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967 (avsnitt 21 og 22), sak C-170/05 *Denkavit*, Sml. 2006 s. I-11949 (avsnitt 43) og sak C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Sml. 2007 s. I-2107 (avsnitt 49).

51. Saksøkte fremholder at de norske kreditreglene ikke er diskriminerende. Slik saksøkte ser det, er det ikke relevant å sammenligne saksøkers globale skattebyrde med skattebyrden til et selskap som driver all sin virksomhet i Norge. En skattebetaler som er utsatt for to skattejurisdiksjoner er i en annen og objektivt sett forskjellig situasjon enn en som mottar all sin inntekt i én stat. Saksøkte viser til EF-domstolens begrunnelse i *Kerckhaert*¹⁴ og konkluderer med at skatt betalt til Det forente kongerike bør det ses bort fra ved sammenligningen av et selskap som driver all sin virksomhet i Norge, og saksøker. Kreditreglene påvirker ikke saksøkers rett til inntektsfradrag i selskapets globalinntekt. Det som skiller saksøker fra et selskap som driver all sin virksomhet i Norge, er at saksøker i tillegg til inntektsfradragene får et kreditfradrag for skatt betalt i utlandet.

52. Videre påpeker saksøkte i så henseende at den norske lovgivningen ikke gjør noen negativ forskjell på innenlandske og grenseoverskridende situasjoner. Saksøkte hevder at flere tidligere dommer fra EF-domstolen og EFTA-domstolen vedrørende godtgjørelsessystemer og grenseoverskridende konsernbidrag derfor ikke er relevante for den foreliggende saken.¹⁵

53. Til slutt bestrider saksøkte at EF-domstolens resonnement i sak C-385/00 *de Groot* bør anvendes i foreliggende sak. I så henseende påpeker saksøkte at saken gjelder personlige fradrag og relaterer seg til rettspraksis fra EF-domstolen vedrørende forpliktelsene til hjemstaten og kildestaten i forhold til slike fradrag.¹⁶ De aktuelle fradragene i denne saken er derimot rentekostnader og konsernbidrag, og det foreligger ingen lignende rettspraksis fra EF-domstolen om slike kostnader. Hensett til det ovennevnte foreslår saksøkte å besvare spørsmålene som følger:

(1) Det er ikke i strid med EØS-avtalen artikkel 4, 31 eller 40 å tilordne, etter nettoinntektsprinsippet, gjeldsrenter til utenlandsinntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

(2) Det er ikke i strid med EØS-avtalen artikkel 4, 31 eller 40 å tilordne, etter nettoinntektsprinsippet, konsernbidrag til utenlandsinntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

(3) Svaret på spørsmål 1 er det samme selv om gjeldsrentene kun kan knyttes til virksomheten i Norge. Svaret på spørsmål 2 er det samme selv om konsernbidragene utelukkende kan knyttes til virksomheten i Norge.

¹⁴ Saksøkte viser til sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967 (avsnitt 15–18).

¹⁵ Derfor er dommene i sak C-35/98 *Verkooijen*, Sml. 2000 s. I-4071, sak C-315/02 *Lenz*, Sml. 2004 s. I-7063 og sak C-319/02 *Manninen*, Sml. 2004 s. I-7477 etter saksøktes oppfatning ikke relevante for den foreliggende saken. Videre vises det til sak E-1/04 *Fokus Bank*, EFTA Ct. Rep. 2004 s. 11 og sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837.

¹⁶ Saksøkte viser til sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819 (avsnitt 88–91).

EFTAs overvåkingsorgan

54. Slik EFTAs overvåkingsorgan ("ESA") ser det, bør den aktuelle saken, som angår en påstått restriksjon på etableringen av en filial i en annen EØS-stat, vurderes kun etter EØS-avtalen artikkel 31, fordi enhver restriksjon på den frie etableringsretten kan medføre restriksjoner på den frie bevegelighet av kapital. Følgelig er det ikke grunn til en selvstendig prøving på grunnlag av EØS-avtalen artikkel 40.¹⁷ Dessuten kommer EØS-avtalen artikkel 4 bare til anvendelse når særskilte bestemmelser som skal forhindre diskriminering, ikke kommer til anvendelse.

55. Etter ESAs syn kan spørsmålene forelagt for domstolen omformuleres på følgende måte: 1) Utgjør fordelingen av fradragsberettigede kostnader til en utenlandsk filial av et norsk selskap, når det gjelder beregning av kreditfradraget, en restriksjon på den frie etableringsretten, når fordelingen kommer til anvendelse på kostnader som ikke er økonomisk knyttet til virksomheten i Norge? 2) Utgjør fordelingen av fradragsberettigede kostnader til en utenlandsk filial av et norsk selskap, når det gjelder beregning av kreditfradraget, en restriksjon på den frie etableringsretten, når fordelingen kommer til anvendelse på kostnader som utelukkende er knyttet økonomisk til virksomheten i Norge?

56. ESA gjør gjeldende at skattesystemet til en medlemsstat i utgangspunktet ikke faller inn under EØS-avtalen, men at statene må utøve sin beskatningsmyndighet på en måte som er i overensstemmelse med EØS-retten.¹⁸

57. ESA fremholder at rettslig dobbeltbeskatning, med sine iboende negative virkninger på EØS-avtalens funksjon, ikke er i strid med noen bestemmelse i EØS-retten, inkludert EØS-avtalen artikkel 31. I den forbindelse minner ESA for det første om at EØS-avtalen ikke inneholder noen bestemmelse tilsvarende EF-traktaten artikkel 293, som krever forhandlinger med sikte på å avskaffe dobbeltbeskatning. Uansett har EF-domstolen gjennomgående holdt fast ved at denne bestemmelsen definerer et mål, og ikke er ment å oppstille en direkte anvendelig rettsregel.¹⁹ For det annet, etter EF-domstolens rettspraksis, fastsetter ikke fellesskapsretten på sitt nåværende stadium noen generelle kriterier for fordeling av medlemsstatenes kompetanse i forhold til avskaffelse av dobbeltbeskatning innen fellesskapet.²⁰ Følgelig er det opp til statene å treffe nødvendige tiltak for å forhindre dobbeltbeskatning, særlig ved å anvende fordelingskriteriene som følges i internasjonal skattepraksis. Således har EF-

¹⁷ ESA viser til sak C-231/05 *Oy AA*, dom av 18. juli 2007, ennå ikke i Sml. (avsnitt 24).

¹⁸ ESA viser bl.a. til sak E-1/01 *Hörður Einarsson*, EFTA Ct. Rep. 2002 s. 1 (avsnitt 17), sak E-1/03 *EFTAs overvåkingsorgan mot Island*, EFTA Ct. Rep. 2003 s. 143 (avsnitt 26) og sak C-319/02 *Manninen*, Sml. 2004 s. I-7477 (avsnitt 19).

¹⁹ ESA viser til sak C-336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793 (avsnitt 15 og 16).

²⁰ ESA viser til sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967 (avsnitt 22 og 23).

domstolen anerkjent at statene har kompetanse til å inngå bilaterale avtaler for å redusere eller avskaffe dobbeltbeskatning.²¹ Disse konvensjonene har til formål å fjerne eller bøte på den negative virkningen som sameksistensen av nasjonale skattesystemer har for det indre markedes funksjon.²²

58. ESA hevder at EØS-statene likevel er forpliktet til å rette seg etter EØS-retten når det gjelder utøvelsen av sin beskatningsmyndighet, og at de ikke kan innføre diskriminerende ordninger i strid med grunnfrihetene.²³ ESA konkluderer med at reglene om beregning av kreditfradrag derfor ikke må utgjøre diskriminering eller en restriksjon på den frie etableringsretten som fastsatt i EØS-avtalen 31.

59. Ifølge saksøker garanterer EØS-avtalen artikkel 31 statsborgere av EØS-statene fri etableringsrett, noe som inkluderer retten til å starte og utøve næringsvirksomhet, og til å opprette og lede foretak, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere. Dette innebærer, i overensstemmelse med EØS-avtalen artikkel 34, en rett for selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en EØS-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen EØS, til å utøve virksomhet i en annen EØS-stat gjennom et datterselskap, en filial eller et agentur. Selv om reglene om fri bevegelighet hovedsakelig tar sikte på å sikre at utenlandske statsborgere og selskaper blir behandlet på samme måte i vertsstaten som statsborgere av den staten, forbyr reglene også opprinnelsesstaten å oppstille hindringer for at en av dens statsborgere eller et selskap som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, og som for øvrig er omfattet av definisjonen i EØS-avtalen artikkel 31, etablerer seg i en annen EØS-stat.²⁴

60. ESA utleder fra EF-domstolens rettspraksis at, i mangel av harmonisering av nasjonale tiltak faller de vanskeligheter for de næringsdrivende som kan følge av forskjeller i medlemsstatenes beskatningsordninger, utenfor EØS-avtalens virkeområde.²⁵ Restriksjoner som uunngåelig resulterer fra det faktum at skattesystemer er nasjonale, anses ikke som restriksjoner på den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31. Ufordelaktig skattemessig behandling som følger av direkte eller skjult diskriminering forårsaket av reglene i én jurisdiksjon, og ikke kun av ulikheter i eller delingen av skattejurisdiksjon

²¹ ESA viser til sak C336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793 (avsnitt 23).

²² ESA viser til sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967 (avsnitt 21).

²³ ESA viser til sak E-1/04 *Fokus Bank*, EFTA Ct. Rep. 2004 s. 11 (avsnitt 20–21), sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819 (avsnitt 94) og sak C-265/04 *Bouanich*, Sml. 2006 s. I-923 (avsnitt 50).

²⁴ ESA viser til sak C-81/87 *Daily Mail og General Trust*, Sml. 1988 s. 5483 (avsnitt 16) og sak C-200/98 *X og Y mot Riksskatteverket*, Sml. 1999 s. I-8261 (avsnitt 26).

²⁵ ESA viser til sak C-336/96 *Gilly*, Sml. 1998 s. I-2793 (avsnitt 47 og 48) og generaladvokat Póiaras Maduros innstilling i sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 23).

mellom to lands skattesystemer, krenker EØS-avtalen artikkel 31 med mindre den kan rettferdiggjøres.

61. ESA vurderer først hvorvidt de norske kreditreglene utgjør en restriksjon på den frie etableringsretten i en situasjon hvor gjeldsrenter og konsernbidrag ikke kan knyttes til noen bestemt virksomhet i Skottland eller i Norge.

62. ESA påpeker at skattereglene som undersøkes her, har som formål å fjerne eller dempe virkningene av dobbeltbeskatning ved å gi et skattefradrag begrenset til den skatten i Norge som faller på andelen av inntekten fra utlandet. Den underliggende logikken ser etter ESAs oppfatning ut til å være at forskjeller i den samlede skattebyrden som stammer fra to EØS-staters samtidige utøvelse av sin skattemessige suverenitet, ikke skal bæres av Norge. Da EØS-stater ikke er forpliktet til å avskaffe dobbeltbeskatning, følger det at de ikke tvinges av EØS-avtalen til å gi full skattelettelse når de tar i bruk metoder for å lempe på dobbeltbeskatning.

63. Det faktum at Norge ikke gir skattefradrag for kostnader som ikke er tilknyttet noen bestemt inntekt, utgjør etter ESAs oppfatning ikke en restriksjon på den frie etableringsretten for norske selskaper.

64. ESA bemerker at mangelen på fullt fradrag kunne føre til en større samlet skattebyrde for et norsk selskap med en filial i Det forente kongerike enn for selskaper som kun er basert i Norge, hvis kostnadene tilordnet filialen i Det forente kongerike ikke er fullt ut fradragsberettigede der. I den foreliggende situasjonen ville imidlertid en slik forskjell skyldes ulikhetene i de to skattesystemene når det gjelder skattesats og fradragsregler.²⁶

65. ESA konkluderer med at når kostnader som ikke alene er tilknyttet virksomheten i Norge, trekkes fra den beskattede inntekten i utlandet ved beregningen av kreditfradraget, er det ingen restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.

66. ESA vurderer så situasjonen hvor gjeldsrenter og konsernbidrag kan knyttes utelukkende til virksomheten i Norge. ESA hevder at under slike omstendigheter ville metodene for beregning av kreditfradraget innebære at et selskap med et driftssted i en annen EØS-stat, ville få en mindre skattefordel av disse kostnadene enn om selskapet kun hadde drevet i Norge. Etter ESAs mening innebærer dette en skattemessig forskjellsbehandling i strid med artikkel 31.

²⁶ ESA viser til sak C-513/04 *Kerckhaert*, Sml. 2006 s. I-10967 (avsnitt 20) vedrørende en ulempe som følge av to staters parallelle utøvelse av sin skattemessige suverenitet.

67. ESA understreker at dersom visse kostnader kan knyttes utelukkende til selskapets virksomhet i Norge, betyr dette at selv om selskapet ikke hadde noen filial (verken i Norge eller i Det forente kongerike), ville det oppebåret nøyaktig like store kostnader. Dessuten vil ikke slike kostnader øke eller avta i forhold til filialens inntekt. ESA bemerker også at slike kostnader ikke vil være fradragsberettigede i inntekten til filialen ved beregningen av skatten som skal betales i Det forente kongerike.

68. I den foreliggende situasjonen er virkningen av de norske skattereglene at kostnader som anses å delvis kunne tilordnes filialen i Det forente kongerike, er fradragsberettigede i skatten som skal betales i Norge bare i forhold til inntekten til det norske hovedkontoret. Dette betyr at skattegrunnlaget for det norske hovedkontoret øker med et beløp tilsvarende fradraget som er tilordnet den britiske filialen. Etter ESAs oppfatning er denne situasjonen sammenlignbar med den som ble vurdert i *de Groot*, og EF-domstolens betraktninger i den saken er anvendelige i denne saken.²⁷ ESA bemerker at dersom kostnadene er uløselig knyttet til virksomheten i Norge, ville staten hvor filialen er etablert, når den utøver sin begrensede beskatningsmyndighet i henhold til internasjonal skattepraksis, ikke ta de kostnadene i betraktning, på grunn av den manglende sammenheng mellom dem og inntekten opptjent på territoriet til filialen.

69. ESA hevder at et norsk selskap som etablerer en filial i utlandet, vil utsettes for en ulempe siden det ikke vil kunne trekke fra i sin inntekt i Norge det samme kostnadsbeløpet som det ville ha trukket fra dersom det ikke hadde utøvet sin frie etableringsrett. Denne ulempen er, etter ESAs oppfatning, ikke en følge av ulikheter mellom skattesystemene til de to involverte landene, men av måten de omstridte nasjonale skattereglene behandler kostnader knyttet til virksomheten i Norge på. Dette kan avholde norske selskaper fra å opprette, anskaffe eller opprettholde en filial i en annen EØS-stat. Reglene utgjør følgelig en restriksjon på den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31.

70. ESA foreslår å besvare de omformulerte spørsmålene på følgende måte:

1) EØS-avtalen artikkel 31 er ikke til hinder for nasjonale skattebestemmelser, slik som de aktuelle i denne saken, hvorved en del av de fradragsberettigede utgiftene som ikke er økonomisk knyttet til hovedkontorets virksomhet, fordeles til en filial opprettet i en annen avtalepart ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

2) Nasjonale skattebestemmelser, slik som de aktuelle i denne saken, hvorved en del av de fradragsberettigede kostnadene som er økonomisk knyttet utelukkende til hovedkontorets virksomhet, fordeles til en filial

²⁷ ESA viser til sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819.

opprettet i en annen avtalepart ved beregningen av maksimalt kreditfradrag, utgjør en restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31. Det er opp til den nasjonale domstolen å vurdere hvorvidt restriksjonen kan rettferdiggjøres.

Kommisjonen for De europeiske fellesskap

71. Hva angår EØS-retten som skal anvendes, hevder Kommisjonen for De europeiske fellesskap ("Kommisjonen") at det ikke er nødvendig å undersøke det generelle diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen artikkel 4 separat. Videre er den relevante friheten etableringsfriheten fastslått i EØS-avtalen artikkel 31, mens den frie bevegelse av kapital, som er beskyttet av EØS-avtalen artikkel 40, bare er påvirket på underordnet vis.²⁸

72. Kommisjonen gjør gjeldende at skattesystemet til en EØS/EFTA-stat i utgangspunktet ikke faller innenfor EØS-avtalen, men at statene likevel må utøve sin beskatningsmyndighet i overensstemmelse med EØS-retten.²⁹

73. Når det gjelder etableringsfriheten, uttaler Kommisjonen at dens formål er å sikre fordelene av nasjonal behandling i vertsstaten, ved å forby enhver diskriminering basert på selskapers hjemsted.³⁰ Likeledes forbyr EØS-avtalen artikkel 31 opprinnelsesstaten i å hindre at en av dens statsborgere eller et selskap opprettet i samsvar med dens lovgivning etablerer seg i en annen EØS-stat.³¹

74. I den foreliggende saken har saksøker blitt rammet av dobbeltbeskatning på grunn av det faktum at deler av saksøkers inntekt er opptjent i en annen EØS-stat, mens et selskap som kun driver virksomhet i Norge, kan nyte godt av fullt fradrag for de aktuelle kostnadene. Med mindre denne forskjellsbehandlingen relaterer seg til en objektiv og relevant forskjell i selskapenes situasjon, utgjør den diskriminering i strid med EØS-avtalen artikkel 31. Alternativt, hvis et selskap som saksøker og et selskap som kun driver i Norge, er i forskjellige situasjoner, må enhver forskjellsbehandling tilsvare den forskjellen i situasjonen.³²

75. Kommisjonen undersøker først beregningen av maksimalt kreditfradrag i Norge i forhold til kostnader vist til i det første spørsmålet, altså gjeldsrenter.

²⁸ Kommisjonen viser til sak C-231/05 *Oy AA*, dom av 18. juli 2007, ennå ikke i Sml. (avsnitt 23–24).

²⁹ Kommisjonen viser til sak E-6/98 *Norge mot EFTAs overvåkingsorgan*, EFTA Ct. Rep. 1999 s. 74 (avsnitt 34), sak E-1/01 *Hörður Einarsson*, EFTA Ct. Rep. 2002 s. 1 (avsnitt 17) og sak E-1/03 *EFTAs overvåkingsorgan mot Island*, EFTA Ct. Rep. 2003 s. 143 (avsnitt 26).

³⁰ Kommisjonen viser til sak C-446/04 *Test Claimants FII*, Sml. 2006 s. I-11753 (avsnitt 40).

³¹ Kommisjonen viser til sak C-264/96 *ICI*, Sml. 1998 s. I-4695 (avsnitt 21) og sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 31).

³² Når det gjelder diskrimineringsbegrepet, viser Kommisjonen til sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, Sml. 1999 s. I-2651 (avsnitt 26).

Dersom rentekostnadene relaterer seg til finansielle forpliktelser pådratt for selskapet som helhet, er det Kommisjonens oppfatning at et forholdsmessig beløp klart nok bør tilordnes inntekten opptjent i Det forente kongerike. I så fall ville det være opp til saksøker å fremme et slikt krav overfor britiske myndigheter. Om rentekostnadene kun relaterer seg til virksomheten i Norge eller ikke, er imidlertid et faktisk spørsmål som det må være opp til den nasjonale domstolen å avgjøre. Derfor er Kommisjonens innlegg avgitt under den forutsetning at de omstridte rentekostnadene ble pådratt utelukkende av grunner som relaterer seg til saksøkers norske næringsvirksomhet.

76. Kommisjonen fremholder at norske skattemyndigheter, ved å tilordne deler av rentekostnadene til den skotske filialen, reduserte skattebeløpet som skulle betales av den filialen og dermed kreditfradraget som skulle gis saksøker i Norge. Reglene om beregningen av kreditfradraget foreskriver at gjeldsrentekostnadene, som er fradragsberettigede i Norge, alltid må tilordnes Norge eller det andre aktuelle landet forholdsmessig etter hvor selskapets nettoinntekt er opptjent, uten hensyn til hvor gjelden var pådratt. Kommisjonen er av den mening at en slik beregning er diskriminerende. Å fordele gjeldsrentekostnader uavhengig av det formål gjelden var pådratt for, korresponderer ikke med skattebetalers situasjon.

77. Kommisjonen påpeker at Norge har anerkjent at det er et disincentiv mot å drive virksomhet i et annet land iboende i (rettslig) dobbeltbeskatning, ved at Norge sammen med Det forente kongerike har fastsatt regler i skatteavtalen for å unngå slik dobbeltbeskatning. Disse reglene fordeler beskatningsmyndigheten og gir vertsstaten beskatningsrett for inntekter fra et fast driftssted under hensyntagen til et forholdsmessig beløp av skattebetalers generalomkostninger. Hjemstaten er til gjengjeld forpliktet til å gi et kreditfradrag i den betalte skatten, skjønt ikke mer enn beløpet den ville beskattet den samme inntekten med.

78. Kommisjonen hevder at det å fordele rentekostnader til filialen på den måten som er nedfelt i den norske lovgivningen og anvendt i den foreliggende saken, er i strid med fordelingen av beskatningsmyndighet som er fastsatt i skatteavtalen. Den tar ikke hensyn til regelen om at kun kostnader som er pådratt filialen er fradragsberettigede i den staten der filialen ligger. Denne metoden er også i strid med EØS-avtalen artikkel 31 fordi den behandler et selskap som benytter seg av sin frie etableringsretten mindre fordelaktig enn et selskap som kun driver i Norge. Den kan videre også anses som stridende mot artikkel 31 fordi den oppstiller et betydelig hinder for grenseoverskridende næringsvirksomhet. Det er ingen opplagt rettferdiggjøringsgrunn for et slikt hinder, og så langt har ikke de norske skattemyndighetene påberopt seg noen.

79. Etter Kommisjonens oppfatning er logikken bak dommen i *de Groot*,³³ som saksøker støtter seg på, overførbar til denne saken i den grad den viser at en stat ikke kan fjerne normale skattefordeler i de tilfellene hvor en skattebetaler har inntekt som er beskattet i en annen stat.

80. Kommisjonen hevder at forskjellen i skattesatser mellom de to involverte statene ikke kan være årsaken til den betydelige reduksjonen som ble gjort i kreditfradragets størrelse. Denne forskjellen korresponderer klart nok med tilordningen av deler av rentekostnadene til den britiske inntekten. I den utstrekning de aktuelle rentekostnadene relaterer seg til en gjeld som kun er pådratt av grunner som relaterer seg til den norske virksomheten, er fordelingen av en del av dem til filialen i Skottland for å beregne kreditfradraget for skatt betalt av filialen, i strid med EØS-avtalen 31.

81. Med hensyn til kostnadene vist til i annet spørsmål, altså konsernbidrag, påpeker Kommisjonen at selv om Det forente kongerike hadde hatt et tilsvarende konsernbidragssystem, ville Det forente kongerike ikke vært forpliktet etter EØS-avtalen 31 til å inkludere i systemet et bidrag gjort til et selskap i Norge.³⁴ Dette stemmer for øvrig overens med systemet den norske lovgivningen selv fastsetter, som kun gjelder for selskaper og skattbar inntekt i Norge. Norge ville ikke ha gitt fradrag for et konsernbidrag til et selskap i Det forente kongerike, og Norge kan heller ikke forvente at Det forente kongerike gir et slikt fradrag.

82. Følgelig, på samme måte som tilordningen av en del av de særskilte kostnadene fra hovedkontoret til det faste driftsstedet i en annen EØS-stat forårsaker diskriminering i strid med EØS-avtalen artikkel 31 som beskrevet over, er også tilordningen av en del av konsernbidraget til filialen diskriminerende, anfører Kommisjonen.

83. Kommisjonen hevder at en slik tilordning ikke korresponderer med skattebetalers situasjon, da den ikke tar hensyn til det faktum at skattebetaleren ikke kan trekke fra noen del av konsernbidraget i filialens vertstat. Med dette har Norge, på en indirekte måte, i virkeligheten lagt beslag på en del av skattegrunnlaget som er lagt til Det forente kongerike etter skatteavtalen.

84. Videre gjør Kommisjonen gjeldende at tilordningen av en del av konsernbidragene til filialen i Det forente kongerike strider mot prinsippet om skattemessig sammenheng, som tjener til å beskytte "de nationale

³³ Sak C-385/00 *de Groot*, Sml. 2002 s. I-11819.

³⁴ Kommisjonen viser til sak C-231/05 *Oy AA*, dom av 18. juli 2007, ennå ikke i Sml.

beskatningsordningers indre systematikk”, så lenge de ikke ”begunstiger nationale situationer eller operatører”.³⁵

85. Kommisjonen anfører at prinsippet om skattemessig sammenheng vanligvis har blitt fremmet av nasjonale skattemyndigheter som en rettferdiggjøring for ordninger som er ugunstige for skattebetalere som driver virksomhet på tvers av landegrensene. På samme måte må det være mulig for skattebetaleren å påberope seg sammenhengsbegrepet for å sikre at skattereglene anvendes på en konsistent måte og i overensstemmelse med logikken i systemet. Denne tilnærmingen kan ses i visse av EF-domstolens dommer.³⁶

86. Etter Kommisjonens oppfatning er gruppefradragssystemet anvendt i den foreliggende saken basert på en avveining som utføres alene på nasjonalt plan for å sikre at ikke noe av skattegrunnlaget går tapt. Skattegrunnlagets fullstendighet er blitt anerkjent som et legitimt hensyn.³⁷ EØS-stater får ikke på kunstig måte øke sine skattegrunnlag ved i virkeligheten å utvide konsernbidragssystemet til å omfatte inntekt opptjent i en annen EØS-stat.

87. Kommisjonen gjør gjeldende at den aktuelle fordelingen av saksøkers konsernbidrag følgelig er i strid med EØS-avtalen artikkel 31.

88. Kommisjonen foreslår at spørsmålene besvares som følger:

1. EØS-avtalen artikkel 31 er til hinder for nasjonale skattebestemmelser som, for å beregne maksimalt kreditfradrag, tilordner en del av gjeldsrentene betalt av et selskap til inntekt opptjent gjennom et fast utenlandsk driftssted, i den grad gjeldsrentene ikke i realiteten må tilordnes næringsvirksomheten ved det faste utenlandske driftsstedet.

2. EØS-avtalen artikkel 31 er til hinder for nasjonale skattebestemmelser som, for å beregne maksimalt kreditfradrag, tilordner en del av konsernbidragene gitt av et selskap til inntekt opptjent gjennom et fast utenlandsk driftssted.

Thorgeir Örlygsson
Forberedende dommer

³⁵ Kommisjonen viser til generaladvokat Poiares Maduros instilling i sak C-446/03 *Marks & Spencer*, Sml. 2005 s. I-10837 (avsnitt 66).

³⁶ Kommisjonen viser til sak C-234/01 *Gerritse*, Sml. 2003 s. I-5933 og sak C-319/02 *Manninen*, Sml. 2004 s. I-7477.

³⁷ Kommisjonen viser til sak C-231/05 *Oy AA*, dom av 18. juli 2007, ennå ikke i Sml.