



BORGARTING LAGMANNSRETT

DOM

Avsagt: 04.11.2022

Saksnr.: 21-101315ASD-BORG/03
22-156827ASD-BORG/03
22-156832ASD-BORG/03

Dommere:

Lagdommer
Lagdommer
Tilkalt dommer,
tingrettsdommer

Anne Cathrine Haug-Hustad
Halvard Leirvik
Tina Bergstrøm

Sak 21-101315ASD-BORG/03

Ankende part Norwegian Air Shuttle ASA

Advokat Hanne Kristin
Skaarberg Holen

Ankemotpart Staten v/Skatteetaten

Advokat Anne Dalheim
Jacobsen

Sak 22-156827ASD-BORG/03

Ankende part Norwegian Ground Handling
AS v/dets konkursbo

Advokat Hanne Kristin
Skaarberg Holen

Ankemotpart Staten v/Skatteetaten

Advokat Anne Dalheim
Jacobsen

Sak 22-156832ASD-BORG/03

Ankende part Norwegian Air Shuttle ASA

Advokat Hanne Kristin
Skaarberg Holen

Ankemotpart Skatteetaten

Advokat Anne Dalheim
Jacobsen

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak, hvor det ble lagt til grunn at konsernforskriftens regler om skattefrihet ikke var anvendelig på gevinster realisert ved salg fra to norske selskaper til irske selskaper i samme konsern. Gevinstene måtte derfor beskattes etter de alminnelige bestemmelsene om gevinstbeskatning i skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Det er på det rene at skatteloven og konsernforskriften etter sin ordlyd ga anvisning på det resultatet som Skatteklagenemnda kom til. Spørsmålet er om Skatteklagenemnda likevel har bygget på feilaktig rettsanvendelse, fordi det å nekte skattefrihet på gevinsten er i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34.

Saksfremstilling

Tingretten har på side 2 flg. gitt en beskrivelse av sakens bakgrunn. De ankende parter har fremholdt at beskrivelsen må suppleres. Beskrivelsen gir likevel en dekkende oversikt over det sentrale faktum i saken og hitsettes:

Det børsnoterte flyselskapet Norwegian Air Shuttle ASA (heretter omtalt som NAS) er morselskap i Norwegian-konsernet. Norwegian Ground Handling AS (tidligere Norwegian Long Haul AS, heretter omtalt som NGH) er et norsk datterselskap som inngår i Norwegian-konsernet.

I 2013/2014 ble det gjennomført restrukturering av Norwegian-konsernet. Som ledd i omorganiseringen ble eiendeler overført fra NAS og NGH til nyetablerte konsernselskaper i Irland. NAS solgte i 2013 flyeiendeler og immaterielle eiendeler, og i 2014 flyeiendeler, til irske datterselskaper mot vederlag i form av fordringer. Fordringene ble konvertert til egenkapital mot utstedelse av vederlagsaksjer i de irske datterselskapene. I 2013 solgte NAS i tillegg flyet LN-NGM til et irsk datterselskap mot kontantvederlag.

I 2013 og 2014 solgte NGH kommersiell langdistansevirksomhet og wet lease-virksomhet til irske datterselskaper mot vederlag i form av fordringer, som ble konvertert til egenkapital mot utstedelse av vederlagsaksjer i de irske datterselskapene.

Alle salg ble foretatt til markedsverdi og genererte gevinster. Ved innlevering av selvangivelsene for 2013 og 2014 påberopte NAS og NGH seg reglene i skatteloven § 11-21 med tilhørende forskrift FSFIN av 19. november 1999 nr. 1158 (heretter omtalt som Konsernforskriften) som grunnlag for skattefritak på gevinstene.

Ved vedtak 3. mars 2017 besluttet Sentralskattekontoret for storbedrifter at NAS' gevinster for 2013 i sin helhet var skattepliktige etter de alminnelige reglene om inntektsbeskatning. NAS' alminnelige inntekt for 2013 ble derfor økt med NOK 2 961 859 502, med løpende inntektsføring over gevinst- og tapskonto for deler av overføringene. Tilsvarende besluttet Sentralskattekontoret i vedtak 8. juni 2018 at gevinster knyttet til overføringene fra NAS til irske datterselskaper i 2014 i sin helhet var skattepliktige. NAS' alminnelige inntekt for 2014 ble derfor økt med NOK 1 172 932 497, med løpende inntektsføring over gevinst- og tapskonto for deler av overføringene.

I vedtak av 8. juni 2018 behandlet Sentralskattekontoret NGHs gevinster for 2013/2014 som skattepliktige etter de alminnelige reglene om gevinstbeskatning. NGHs sin alminnelige inntekt ble dermed økt med NOK 326 000 000 for 2013, og med NOK 10 000 000 for 2014, med løpende inntektsføring over gevinst- og tapskonto.

Etter klager fra NAS og NGH ble Sentralskattekontorets vedtak opprettholdt av Skatteklagenemnda 27. januar 2020. Flertallet i Skatteklagenemnda forutsatte i vedtakene knyttet til NAS' overføringer til irske datterselskaper i 2013 og 2014 at det ble gitt betalingsutsettelse i samsvar med rettspraksis fra EU-domstolen for eiendeler som ikke var driftsmidler, for at ikke kravet i Konsernforskriften § 11-21-1 om at begge selskaper må være norske ikke skulle gjøre en uforholdsmessig restriksjon i strid med etableringsfriheten etter EØS-avtalen.

NAS og NGH tok 25. juni 2020 ut tre separate stevninger for Oslo tingrett mot staten v/Skatteetaten, med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak var ugyldige. Staten påsto seg frifunnet. Oslo tingrett besluttet 4. september 2020 å forene sakene til felles behandling, jf. tvisteloven § 15-6.

Sentralskattekontoret ba i brev 21. september 2020 om at Kemneren i Asker og Bærum tilbød NAS betalingsutsettelse for deler av skattekravet i 2013 og hele 2014. Skatteoppkreverfunksjonen ble 1. november 2020 overført fra Kemneren til Skatteetaten. Ved brev fra Skatteetatens divisjon Skatteinnkreving av 24. november 2020 mottok NAS tilbud om betalingsutsettelse i form av rater over sju år for deler av skatten for 2013 og hele skatten for 2014. Tilbudet om ratebetaling knyttet seg til skatt på gevinst for de av de solgte eiendelene som ikke var driftsmidler. NAS takket ja til, og har benyttet seg av, tilbudet om utsatt betaling av skatten.

For de av de solgte eiendelene som var driftsmidler, har NAS og NGH benyttet seg av adgangen til å føre gevinsten på gevinst- og tapskonto. Gevinsten på driftsmidlene har som følge av dette blitt inntektsført med minst 20 prosent årlig i tråd med reglene i skatteloven §§ 14-44, 14-53 og 14-45.

Oslo tingrett avsa 21. mai 2021 dom med slik slutning:

I sak 20-094310TVI-OTIR/02:

1. Staten ved Skatteetaten frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

I sak 20-094341TVI-OTIR/02:

1. Staten ved Skatteetaten frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

I sak 20-094576TVI-OTIR/02:

1. Staten ved Skatteetaten frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

NGH gikk konkurs 26. mai 2021, altså etter at tingrettens dom var avsagt. Selv om størrelsen på skattekravet ikke har betydning for de spørsmål lagmannsretten skal ta stilling til i saken her, bemerkes at Norwegian-konsernet som sådan gjennomgikk en rekonstruksjon i 2021, hvor store deler av skattekravet – så vidt forstås – bortfalt.

NAS og NGH v/dets konkursbo har i rett tid anket tingrettens avgjørelser til lagmannsretten og har nedlagt påstand om at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldige og at selskapene må tilkjennes saksomkostnader for både tingrett og lagmannsrett. Staten v/Skatteetaten har tatt til motmæle, og har nedlagt påstand om at anken forkastes. Ankesakene ble i tråd med partenes enighet forent til felles behandling, jf. tvisteloven § 15-6, uten at det ble truffet noen formell beslutning om dette.

Under saksforberedelsen for lagmannsretten trakk NAS og NGH inn et nytt krav i ankesaken, ved at det ble krevd dom for at det ved ny skattefastsettelse skal legges til grunn at overføring av de omhandlede eiendeler kan følge reglene i daværende skatteloven § 11-21 med tilhørende forskrift. Staten hadde ikke innvendinger mot at kravet ble behandlet i ankesaken, og lagmannsretten fant at vilkårene for å tillate endringen var oppfylt, jf. tvisteloven § 29-4. Staten har nedlagt påstand om at staten frifinnes for så vidt gjelder dette kravet.

Ankeforhandling ble holdt 22. til 26. august 2022 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte med sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt ett vitne, og for øvrig ført beviser som angitt i rettsboken. Begge parter har etter ankeforhandling ble avholdt innsendt prosesskriv med sine synspunkter på Generaladvokatens forslag til avgjørelse i sak C-707/20 (Gallaher) – en sak som ennå ikke er avgjort av EU-domstolen.

I forbindelse med lagmannsrettens avgjørelse av saksomkostnadsspørsmålet ble det avklart at det måtte treffes særskilt avgjørelse om dette for hver av de tre forente sakene. Partenes kostnadsoppgaver var ikke inndelt i tråd med dette, og lagmannsretten henvendte seg derfor til prosessfullmektigene i e-post 1. november 2022 med spørsmål om dette. Begge prosessfullmektigene sendte svar på henvendelsen innen den fristen som lagmannsretten hadde satt.

De ankende parter, Norwegian Air Shuttle ASA (NAS) og Norwegian Ground Handling AS v/dets konkursbo (NGH), har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak er ugyldige som følge av feil rettsanvendelse. De konserninterne overføringene skulle blitt ansett som skattefrie etter skatteloven § 11-21

med tilhørende forskrift. Det var derfor feil av Skatteklagenemnda å fastsette skattepliktig inntekt på overføringstidspunktene.

Konsernforskriftens avgrensning til kun å gjelde overføringer mellom «norske» aksjeselskaper utgjør en restriksjon på etableringsfriheten som bare kan tillates dersom den er begrunnet i legitime og tvingende allmenne hensyn, er egnet til å ivareta disse hensynene og ikke går lenger enn det som er nødvendig (forholdsmessig) for å ivareta dem. Det er videre et krav om at reglene er klare, presise og forutsigbare for å ikke være i strid med etableringsretten. Ingen av disse vilkårene er oppfylt her.

Avgrensningen av skattefritaket til kun å gjelde overføringer mellom «norske» konsernselskaper er ikke begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Ved lovendring i 2011 la lovgiver uriktig til grunn at vilkåret om at selskapene måtte være «norske» kunne forsvares ut fra hensynet til å sikre det norske skattefundamentet. En slik fiskal begrunnelse er ikke et lovlig hensyn etter EØS-retten. Derimot har EØS-retten akseptert at restriksjoner på etableringsfriheten kan forankres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemslandene. Bostedsvilkåret er imidlertid ikke begrunnet i dette hensynet, og kan derfor ikke opprettholdes med bakgrunn i dette.

Bostedsvilkåret er uansett ikke egnet til å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemslandene. For at egnethetsvilkåret skal være oppfylt, må det konstateres en «genuine risk» mot det hensynet som søkes ivaretatt. En slik risiko foreligger ikke her. Beskatningskompetansen er i dette tilfellet riktig fordelt ved overdragelsene i henhold til skatteavtalen. Konsernforskriften påvirker ikke fordeling av denne. Konsernforskriften innebærer kun at beskatningen utsettes. NAS og NGH er både før og etter overføringene skattepliktig til Norge for all verdiskapning som har skjedd under norsk skattejurisdiksjon. De irske datterselskapene beskattes for verdiskapningen deretter. Overføringene har skjedd til markedsverdi. Beskatningskompetansen er derfor riktig fordelt. Skatteavtalen med Irland er ikke til hinder for at norske myndigheter beskatter NAS og NGHs gevinster knyttet til overføringene på et senere tidspunkt. Det er således ikke behov for å fastsette skatt ut fra en fiksjon om salg, slik tilfellet er f. eks. i sakene om utflyttingsskatt.

Heller ikke rapportering og oppfølging innebærer at det er behov for at skatt fastsettes på overføringstidspunktet. Slike krav vil være ivaretatt ved konsernforskriftens regler om dette. NAS og NGH forblir underlagt norsk beskatningskompetanse også etter den aktuelle transaksjonen. Norge har dessuten indirekte beskatningskompetanse over de overførte eiendelene fordi disse er eid av NAS og NGHs datterselskaper. Norge beholder full jurisdiksjon over NAS og NGH etter overføringene og har samme innfordringsmulighet på skattekrav knyttet til gevinst uavhengig av om overdragelsene skjedde til et norsk eller et irsk datterselskap. Forskriften § 11-21-10 første ledd hjemlet beskatning ved konsernbrudd. Lovgiver sto fritt til å lage nasjonale regler som sikret utøving av beskatningskompetansen i utenlandstilfellene også utover det. At lovgiver ikke har fastsatt noen hjemmel for dette, skyldtes ikke at det ikke var mulig, se til sammenligning § 9-14 niende og tiende ledd.

Arbeidet med å tilpasse konsernforskriften ble imidlertid ikke prioritert. Denne manglende prioriteringen må staten selv bære risikoen for.

Avgrensningen av konsernforskriften til kun å gjelde overdragelser mellom «norske» selskaper påvirker følgelig ikke fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Vilkåret gjør kun at utenlandsoverføringer beskattes tidligere enn det som er nødvendig. Hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen kan kun begrunne restriksjoner i tilfeller hvor hjemstaten mister beskatningskompetanse og hindres i å beskatte inntekter opptjent på sitt territorium på et senere tidspunkt. Det er ikke tilfelle her. Restriksjonen er dermed ikke egnet til å oppnå det tvingende allmenne hensyn som er påberopt som begrunnelse for denne, og må derfor settes til side som ulovlig også på dette grunnlag.

Restriksjonen er under enhver omstendighet ikke nødvendig for å ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Nødvendighetsvilkåret innebærer at myndighetene må velge det tiltaket som i minst mulig grad hindrer etableringsfriheten og samtidig ivaretar tvingende allmenne hensyn. Det er ikke tilfelle her. Etter de konserninterne overføringene til Irland beholdt Norge full og eksklusiv beskatningskompetanse over NAS og NGH for alle gevinster opptjent i Norge. Dette gjaldt også dersom slik beskatning ble utsatt til et senere tidspunkt i tråd med konsernforskriftens hovedregel. Det fantes således alternativer som ville vært like effektive, men mindre inngripende i etableringsfriheten. Den manglende internrettslige beskatningshjemmelen i videresalgstilfeller skyldes lovgivers nedprioritering av arbeidet med tilpasninger av skattereglene til EØS-avtalen, og kan ikke begrunne restriksjonen.

EU-domstolens praksis viser at vilkåret er unødvendig og uforholdsmessig. Det er i denne saken ikke snakk om utflytting av selskap på en slik måte at Norge mister beskatningskompetanse, slik tilfellet var i National Grid Indus, Trustees og Wächtler mv. Det er heller ikke snakk om utflytting av eiendeler slik tilfellet var i Kommisjonen mot Danmark, DMC og Verder LabTec mv. Saken her er mest sammenlignbar med Kommisjonen mot Portugal (C-503/14) og A Oy, hvor situasjonen – i likhet med det som er tilfelle her – var at hjemstaten beholdt beskatningskompetansen over personen/selskapet som overførte eiendelen. EU-domstolen ga i disse sakene uttrykk for at hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetanse kunne begrunne regler om beregning av skattebeløpet når staten mistet sin kompetanse etter skatteavtalen til å beskatte forutgående verdiskapning fra eiendelene. Det er ikke tilfelle her. Det foreligger ingen avgjørelser fra EU-domstolen som gjelder et tilsvarende tilfelle som dette. Gevinsten forblir i dette tilfellet underlagt hjemstatens beskatningskompetanse også etter overføringen. Hjemstaten har også indirekte beskatningskompetanse over de overførte eiendelene fordi disse er eid av datterselskaper.

Tilbudet om betalingsutsettelse og om å føre gevinsten på gevinst- og tapskonto gjør ikke restriksjonen forholdsmessig.

Vedtaket legger riktignok til grunn at bostedsvilkåret dels kan opprettholdes fordi reglene om gevinst- og tapskonto medfører utsatt betaling av skatten. Dette er feil rettsanvendelse. EU-domstolen har avvist at en skattemessig ulempe kan nøytraliseres av eventuelle andre skattefordeler. Gevinst- og tapskonto hører til de alminnelige realisasjonsreglene. Reglene gjelder generelt ved salg både til konsernselskaper og tredjeparter, er mindre gunstig enn reglene i konsernforskriften, og er ingen konkret «fordel» tilbudt NAS som reparerer ulempen. Det er klart mer fordelaktig å kunne velge å benytte reglene om skattefrie konserninterne omorganiseringer enn å ikke ha denne valgmuligheten.

Anvendelsesområdet til gevinst- og tapskontoreglene og konsernforskriften er ikke det samme, ettersom det bare er «driftsmidler» som omfattes av reglene om gevinst- og tapskonto. Konsernforskriften omfatter «eiendeler», og omfatter dermed f.eks. fordringer, kontrakter m.v. I denne konkrete saken er således reglene om gevinst- og tapskonto bare anvendelige for deler av overføringene. Konsernforskriftens anvendelsesområde er avgrenset til konserninterne omorganiseringer, og skal legge til rette for en hensiktsmessig konsernstruktur. Lovgiver har lagt til grunn at behovet for slike omorganiseringer er det samme i grenseoverskridende tilfeller, men hadde ikke i 2013/2014 lagt til rette for bruk av konsernforskriften ved grenseoverskridende omorganiseringer. Følgelig hadde lovgiver heller ikke i 2013/2014 tatt stilling til hvilket beskyttelsesnivå som var ønskelig ved konserninterne omorganiseringer som omfattes av EØS-retten. Lovgiver har konsekvent valgt mindre strenge regler enn føring over gevinst- og tapskonto for grenseoverskridende omorganiseringer.

Heller ikke tilbudet om betalingsutsettelse gjør restriksjonen forholdsmessig. Dette tilbudet savner hjemmel i skattebetalingsloven og kan ikke innfortolkes i strid med lovens regler. Skattebetalingsloven §§ 10-1 og 10-53, slik disse lød på vedtakstidspunktet, innebar en umiddelbar betalingsplikt for NAS og NGH. Lovgivningen inneholdt ikke bestemmelser om betalingsutsettelse. Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto er generelle regler som ikke har betydning for saken her, og dekker uansett ikke alle overføringene. Gevinst- og tapskontoreglene er også mindre gunstige enn konsernforskriftens regler. Det følger av EU-domstolens avgjørelser i blant annet Kommisjonen mot Portugal og A Oy at når lovgivningen ikke har uttrykkelige bestemmelser om betalingsutsettelse, er restriksjonen uforholdsmessig. En fakultativ mulighet for å søke om betalingsutsettelse endrer ikke dette. Det er opp til lovgiver å fastsette lengden på betalingsutsettelsen mv. på en slik måte at klarhetskravet er oppfylt. Det er videre slik at betalingsutsettelsen må eliminere likviditetsulempen i sin helhet for at restriksjonen skal anses forholdsmessig. Det er ikke tilfelle her. Det vises i den forbindelse til at før 2020 var hele 166 millioner kroner tvangsinnfordret ved motregning. Betalingsutsettelsen gitt etter vedtakstidspunktet reparerer uansett ikke vedtakets gyldighet idet vedtaket etter sin slutning ga grunnlag for umiddelbar tvangsinnfordring.

Skatteklagenemndas flertall og tingretten la riktignok til grunn at det ikke gjelder EØS-rettslige skranker for skattefastsettelsen, og at det bare er den umiddelbare innfordringen av skatt som ikke kan forsvares som nødvendig. Dette bestrides, som det har fremgått.

Skatteklagenemndas flertall har videre forutsatt at det må innrømmes betalingsutsettelse for at vedtaket skal være forenlig med EØS-retten. Forbeholdet fremgår imidlertid ikke av vedtakets slutning. Henvisningen til rettspraksis gir heller ingen anvisning på hvilke utsettelse som skal til for å ivareta etableringsfriheten. Uansett verken hadde eller har skattebetalingsloven regler som kunne reparere EØS-striden i saken her. Etter skattebetalingsloven § 7-2 skal det foretas ny avregning etter endringsvedtak etter ligningsloven og skatten forfaller tre uker etter utsendelse av skatteoppgjøret uavhengig av klage og rettslige skritt. Disse reglene er lagt til grunn ved skatteetatens avregninger, og det er foretatt innfordring ved tvungen motregning. Først den 24. november 2020 ga skatteetaten et diskresjonært tilbud om betalingsutsettelse for restskatt knyttet til resterende gevinster, og da med sju års avdragsbetaling fra hhv 2013/2014. Det er ikke mulig å innfortolke nødvendige betalingsutsettelse i skattebetalingsloven ved alminnelig tolkning, herunder ved bruk av forrangsbestemmelsen i EØS-lovens § 2 eller presumsjonsprinsippet. Slike betalingsutsettelse forutsetter valg av regler om tidfesting, avregning og periode for betalingsutsettelse, som må foretas av lovgiver.

Skattyterne har krav på klare, presise og forutsigbare regler, og manglende forutsigbarhet om beskatningen er i seg selv en ulempe som hindrer utøvelse av etableringsfriheten. Improviserte utsettelse, som i saken her, reparerer ikke EØS-striden ved bostedsvilkåret. Mangelen på forutberegnelighet vises med all tydelighet idet ulike skattytere har blitt behandlet helt ulikt hva gjelder bruk av konsernforskriften for grenseoverskridende omorganiseringer i 2013/2014.

At føring på gevinst- og tapskonto og en skjønnsmessig gitt betalingsutsettelse ikke medfører at restriksjonen er forholdsmessig, underbygges også av at en slik løsning ikke er i tråd med lovgivers samtidige valg av beskyttelsesnivå. Det vises til skatteloven § 9-14 niende og tiende ledd som ga skattyter ubetinget rett til utsatt forfall av fastsatt skatt frem til videresalg og lempingspraksis etter skatteloven § 11-22 som viser at lovgiver aldri la til grunn at bruk av gevinst- og tapskonto var rett beskyttelsesnivå ved utflytting av selskaper og personer. Statens tilnærming oppfylder heller ikke kravet om konsistens i den nasjonale praktiseringen av regelverket. Det vises til hjelpedokumentets anvisning på ulikt resultat i ulike saker. Tvert imot vil tillatt bruk av konsernforskriften være i tråd med samtykkepraksis etter § 11-22, og vil også være i tråd med lovgivers valg av beskyttelsesnivå for exit-sakene etter dagjeldende § 9-14 og Skatteklagenemndas vedtak i SKN-2013.

Heller ikke innfordringshensyn kan begrunne at forskriften avgrenses til å gjelde norske selskaper. Også ved slike konserninterne overføringer som her forblir skattyter hjemmehørende og rapporteringspliktig i Norge. Av samme grunn kan det ikke stilles krav om raskere betaling av skatten enn ved rent nasjonale omorganiseringer.

Videre er ikke klarhetskravet oppfylt. På grunn av Skatteklagenemndas avgjørelse fra 2013 hadde NAS og NGH en berettiget forventning om at konsernforskriften kunne anvendes på transaksjonene. Også dette tilsier at restriksjonen ikke er nødvendig/forholdsmessig.

Etter EØS-lovens § 2 skal EØS-striden løses ved at etableringsfriheten gis forrang overfor den ulovlig restriktive regelen, som er konsernforskriftens bostedsvilkår. De øvrige reglene i konsernforskriften er anvendelige etter sitt innhold. Dermed skal skatteloven § 11-21 om skattefrie konserninterne overføringer og tilhørende forskrift gis anvendelse for konserninterne overføringer som omfattes av etableringsfriheten. Konsekvensen av at bostedsvilkåret er EØS-stridig er følgelig at konsernforskriften må gis anvendelse på de aktuelle transaksjonene uavhengig av dette vilkåret, jf. EØS-lovens § 2, jf. § 1, slik resultatet ble i SKN-2013.

Til statens anførsler om at konsekvensen av EØS-strid ikke kan bli at vilkåret settes til side bemerkes: Vedtaket skiller mellom fastsettelse og betaling av skatten, og unnlater å se hen til rettsvirkningene av et fastsettelsesvedtak, som er avregning og ubetinget betalingsplikt. Staten hevder at den reelle restriksjonen er innfordringen, som ikke inngår i vedtaket. Synspunktet er ikke korrekt. Skattebetalingsloven har ingen restriksjoner og likebehandler skattevedtak hva gjelder avregning og innfordring. Legalitetsprinsippet begrenser hvor langt presumpsjonsprinsippet kan gis anvendelse ved fortolkningen. I tillegg må løsningen i den enkelte sak følge EØS-rettens krav om rettssikkerhet, klarhet og forutsigbarhet. HR-2019-140-A Yara er ikke sammenlignbar ettersom EØS-retten der hadde en tilsvarende regel som kunne innfortolkes uten lovgivervalg. I dette tilfellet vil en løsning i samsvar med statens syn medføre at domstolens rolle går fra å tolke reglene til å utforme dem. Det er det ikke rettslig grunnlag for, jf. blant annet avgjørelsen fra UK i Gallaher-saken. Det EØS-stridige elementet er i dette tilfellet at bare norske omorganiseringer tillates å bruke konsernforskriften uten at dette kan rettferdiggjøres i tvingende allmenne hensyn. EØS-striden må løses ved at bostedsvilkåret tilsidesettes, fordi det ikke er mulig å tolke nasjonal rett innenfor skrankene av de EØS-rettslige prinsippene som gjelder, jf. C-441/14 Ajos premiss 32-37, C-175/88 Biehl, C-279/93 Schumacker og HR-2021-1453-S. Konsekvensen av EØS-striden må dermed bli at NAS og NGH tillates bruk av konsernforskriftens regler.

De øvrige vilkår i forskriften er ikke til hinder for dette. Kontinuitetsvilkåret i §§ 11-21-3 flg. er ikke til hinder for bruk av forskriften. Vilkåret gjelder kun for norske skatteformål, og regulerer ikke skattemessig gjennomføring i utlandet. Selv om det skulle legges til grunn at vilkåret gjelder i utenlandstilfellene, må det uansett settes til side som EØS-stridig, idet et krav om kontinuitet i grenseoverskridende transaksjoner vil innebære en uforholdsmessig restriksjon på etableringsfriheten. Det vises blant annet til C-285/07 A.T. som underbygger dette. Lagmannsretten må etter dette avsi dom for at NAS og NGH må tillates bruk av konsernforskriftens regler.

Det er nedlagt slik påstand:

Norwegian Air Shuttle ASA:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 27. januar 2020 for inntektsåret 2013 oppheves som ugyldig.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 27. januar 2020 for inntektsåret 2014 oppheves som ugyldig.
3. Ved ny skattefastsettelse skal det legges til grunn at overføring av de omhandlede eiendeler kan følge reglene i daværende skatteloven § 11-21 og tilhørende forskrifter.
4. Ankende part tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Norwegian Ground Handling AS (dets konkursbo):

1. Skatteklagenemndas vedtak av 27. januar 2020 for inntektsårene 2013 og 2014 oppheves som ugyldig.
2. Ved ny skattefastsettelse skal det legges til grunn at overføring av de omhandlede eiendeler kan følge reglene i daværende skatteloven § 11-21 og tilhørende forskrifter.
3. Ankende part tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten v/Skatteetaten, har i det vesentligste gjort gjeldende:

Det er enighet om at det foreligger en restriksjon som består i at NAS og NGH ble skattlagt ut fra alminnelige gevinstbeskatningsregler, og ikke fikk påberope seg konsernforskriften i motsetning til det som var tilfellet ved overføring til norske konsernselskaper. Det er videre enighet om at hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen er et tvingende allment hensyn. Spørsmålet er om restriksjonen faktisk er begrunnet i dette hensynet, og om den er egnet og nødvendig for å oppnå dette.

Restriksjonen er begrunnet i det tvingende allmenne hensynet «balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene». Når eiendeler overføres ut av norske myndigheters skattejurisdiksjon, oppstår det behov for å fastsette den skatt som tilkommer Norge på gevinst oppstått i den tiden eiendelen var underlagt det norske skattesystemet.

Restriksjonen er egnet til å oppnå dette hensynet. Gjennom å avgrense konsernforskriftens skattefritaksregel til kun å gjelde overføringer mellom norske konsernselskaper, sikret en at Norge kunne fastsette skatt på gevinster opparbeidet her på det tidspunkt eiendelen ble overført ut av landet. Regelen er egnet selv om det overdragende selskap forblir hjemmehørende i Norge. En regel om skattlegging ved senere konsernoppbør og ved videresalg fra det utenlandske konsernselskapet, som NAS og NGH tar til orde for, ville ikke vært egnet til å oppnå det samme. Det ville etter en slik regel vært usikkert både om og når skatt på gevinsten kunne fastsettes. EU-domstolen har for øvrig ikke oppstilt noe slikt skille mellom tilfeller hvor eiendeler overføres ut av landet mens skattesubjektet forblir hjemmehørende, og tilfeller der skattesubjektet flytter ut, som motparten forsøker å oppstille. Domstolen har derimot anvendt den samme doktrine både der skattesubjektet

flytter ut og der subjektet forblir hjemmehørende, men eiendeler overføres ut. Det vises til avgjørelsene C-261/11 Kommissjonen mot Danmark, og C-657/13 Verder LabTech som underbygger dette.

Restriksjonen er også nødvendig/forholdsmessig. Forholdsmessighetskravet innebærer ikke et krav om at disposisjonen må behandles likt som innenlandske disposisjoner. En restriksjon innebærer per definisjon en forskjellsbehandling. Spørsmålet er imidlertid om forskjellsbehandlingen kan rettferdiggjøres fordi den er forholdsmessig.

EU-domstolen har ved sin vurdering av forholdsmessigheten oppstilt et skille mellom 1) fastsettelse av skattepliktig gevinst og skatt på denne og 2) innkreving av fastsatt skatt. Domstolen har gjentatte ganger slått fast at det er forholdsmessig at statene fastsetter skatt med endelig virkning når eiendeler overføres/selges ut av statens beskatningsområde, jf. f. eks C-371/10 National Grid Indus avsnitt 46. Slik fastsettelse innebærer at gevinsten inngår i selskapets ligning det året eiendelen selges, og at skatten fremgår av skatteoppgjøret samme år.

Dersom det ikke foreligger noe alternativ til at skattefastsettingen foretas i inntektsåret eiendelen selges ut av Norge, blir konklusjonen at fastsettelsen er forholdsmessig. Dersom konsernforskriften gis anvendelse her, vil skattefastsettelsen måtte utstå til et eventuelt konsernopphørstidspunkt eller til det tidspunkt de irske datterselskapene videresolgte eiendelene. Dette ville ha medført en reell risiko for at NAS og NGH ville velge å oppnå endelig skattefrihet på gevinstene ved å videreselge eiendelene fra de irske datterselskapene, ettersom Norge da ikke ville hatt beskatningshjemmel. En slik valgrett har EU-domstolen slått ned på, jf. f. eks C-292/16 A OY. Denne valgfriheten har for øvrig også materialisert seg i saken her ved at flere av eiendelene har blitt videresolgt fra de irske datterselskapene.

EU-domstolen har lagt til grunn at det er forholdsmessig å fastsette skatten med endelig virkning, men at skattyter må gis muligheten for å velge betalingsutsettelse, jf. C-371/10 NGI avsnittene 65-74. Domstolen har i den forbindelse lagt til grunn at det er forholdsmessig å innkreve skatten i lineære avdrag over fem år, jf. C-164/12 DMC med henvisning til øvrig praksis. Lovgiver har på bakgrunn av denne og etterfølgende avgjørelser lagt til grunn at avdragsbetaling over syv år ligger godt innenfor det EØS-retten krever. Dette er fra 2015 innført for de norske reglene om exit-skatt. Rådsdirektiv 2016/1164 av 12. juli 2016 (Skatteunndragelsesdirektivet), bygger på at det gis tilbud om avdragsbetaling over fem år.

NAS og NGH hevder at det ved forholdsmessighetsvurderingen skal sees bort fra at de dels har fått betalingsutsettelse og dels anledning til å føre gevinsten på gevinst- og tapskonto. Selskapene synes å ta til orde for en abstrakt prøving av lovteksten uten at det sees hen til disse forholdene. Det er feilaktig. Lagmannsretten skal ta stilling til gyldigheten av tre vedtak. Det er den konkrete rettsanvendelsen som disse bygger på, som skal prøves. Vedtakene slår – i samsvar med EU-domstolens praksis – fast at skatt på skattepliktig

gevinst ved salg til irske datterselskaper, kan fastsettes, men at innkrevingen må skje innenfor de rammer EØS-retten oppstiller.

Det er neppe relevant å ta stilling til forholdsmessigheten av betalingsordningene i denne saken, som kun gjelder gyldigheten av vedtak om fastsettelse av skatt. Betalingsordningene er imidlertid uansett forholdsmessige. Gevinst på driftsmidlene kunne føres, og ble faktisk ført, på gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-46. Dette innebar en inntektsføring på 20 % årlig, hvilket er i samsvar med EU-domstolens praksis. For gevinst på eiendeler som ikke var driftsmidler, forutsatte Skatteklagenemnda at det fastsatte skattebeløpet ville bli innkrevd i samsvar med EØS-retten. Dette ble fulgt opp av innkrevingsmyndighetene ved at NAS og NGH fikk tilbud om avdragsbetaling over sju år. Betalingsutsettelsen som NAS og NGH har fått, ligger godt innenfor de grenser som EØS-retten oppstiller. Også om det sees hen til betalingsordningene, er følgelig fastsettelsesvedtakene forenlig med EØS-rettens krav.

Det er ikke korrekt at det må sees bort fra at NAS og NGH fikk anledning til å føre gevinsten på gevinst- og tapskonto. Gevinst- og tapskonto er riktignok alminnelige regler som ikke bare tilbys ved grenseoverskridende overføringer. Det er imidlertid ikke holdepunkter for at etableringsfriheten stiller krav til at tilbudet om betalingsutsettelse skal være forankret i én lovbestemmelse som kun kommer til anvendelse i den grenseoverskridende situasjonen. Tvert imot forutsettes det i C-657/13 *Verder LabTec* avsnitt 28-30 at det er den utsettelsen som er gitt, som er relevant. Den betalingsordningen NAS og NGH har fått, representerer en proporsjonal innkreving av skattekravet i henhold til EU-domstolens praksis.

For eiendeler som ikke er driftsmidler, hevder NAS og NGH at norsk rett manglet hjemmel for å tilby avdragsbetaling, og at «beskatningen» derfor var uklar og ikke forutberegnlig. Det vises i den forbindelse til EØS-rettslige krav/prinsipper som likebehandling, klarhetskravet og prinsippet om forutberegnelighet/legal certainty. I tillegg er det vist til SKN-2013, som anføres å innebære at konsernforskriften må gis full anvendelse i denne saken. Verken EØS-retten eller det enkeltstående vedtaket fra Skatteklagenemnda kan lede til en slik konklusjon. Det var ikke uklart eller uforutberegnlig at overføringene var skattepliktige. Skatteplikt fulgte klart av skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 9-2 sammenholdt med EØS-retten. Det er videre ingen grunn til at en eventuell uklarhet om betalingsregelverket skal påvirke gyldigheten av vedtak om fastsettelse av skatt. Ett enkeltstående feilaktig klagenemndsvedtak fra 2013 danner ikke grunnlag for noen berettiget forventning, som kan gi grunnlag for en annen konklusjon.

Det er på det rene at konsernforskriften på daværende tidspunkt ikke hadde en egen bestemmelse om avdragsbetaling, og at man heller ikke hadde noen generell bestemmelse om dette i skattebetalingsloven. Det betyr likevel ikke at det er relevant å vise til praksis fra EU-domstolen om «administrative og diskresjonære tilbud». Saken reiser ikke spørsmål om en nasjonal regel eller ordning der det beror på et administrativt og diskresjonært skjønn om betalingsutsettelse skal gis, men gjelder derimot gjennomføring av EØS-rett i

norsk rett. En eventuell uklarhet om lengden på avdragsordningen er noe helt annet enn at inngrepshjemler er uklare og skjønnspregede. Norwegian gjennomførte også transaksjonene – på tross av det de hevder er en «uklarhet».

Selv om hovedregelen i norsk skatterett er umiddelbar innkreving, jf. skattebetalingsloven § 10-1, er det likevel rom for å innfortolke en adgang til å tilby avdragsbetaling hvor EØS-retten krever det, jf. presumsjonsprinsippet og EØS-loven § 1 og 2.

Innkrevingsmyndighetene er bundet av EØS-retten. Når EØS-retten krever at det gis utsettelse med betalingen, så må betalingsutsettelse gis. I Generaladvokatens uttalelse i sak C-292/16 A OY avsnitt 53 fremgår det også at EU/EØS-retten ikke er til hinder for at rett til betalingsutsettelse innfortolkes av kompetent myndighet. Dette er også i tråd med den rettsanvendelse Høyesterett la til grunn i HR-2019-140-A Yara. Muligheten til å velge avdragsbetaling er en fordel som følger av EØS-retten – og dermed også norsk lov, jf. EØS-lovens §§ 1 og 2. Det er for øvrig vanskelig å se hvordan manglende eksplisitt regulering i lovens ordlyd av avdragsbetaling kunne gi Norwegian forventning om skattefritak.

For det tilfelle at lagmannsretten likevel skulle finne at vedtakene krenker NAS og NGHs etableringsfrihet, kan konsekvensen uansett ikke bli at vilkåret «norske» i konsernforskriften settes til side. Skattelovgivningen må i tilfelle tillempes slik at den blir i samsvar med etableringsfriheten. De norske betalingsreglene må i tilfelle tolkes slik at de blir i samsvar med praksis fra EU-domstolen, slik også Skatteklagenemnda la til grunn. Det er ikke rettslig grunnlag for en løsning hvor lovgiverviljen om gevinstbeskatning ved salg til utenlandske selskaper settes helt til side ved innrømmelse av skattefritak.

Under enhver omstendighet er konsernforskriften ikke anvendelig idet kontinuitetsvilkåret ikke er oppfylt. Vilkåret er en betingelse for å tilstå skatteutsettelse etter forskriften. Det er på det rene at vilkåret ikke er oppfylt, da inngangsverdien hos de irske kjøperselskapene ble satt til transaksjonsprisen. Kontinuitetsvilkåret gjelder både i den innenlandske og grenseoverskridende situasjonen og utgjør ingen restriksjon. I alle tilfelle er det tale om et utslag av ulikheter mellom to lands skattesystemer, og altså en «disparity». Selv om vilkåret skulle anses som en restriksjon, er denne uansett lovlig idet den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, og er egnet og forholdsmessig til å oppnå disse.

Det er for øvrig uriktig at NAS og NGH har vært utsatt for umiddelbar betaling av skatt. Selv om Skattekontoret la til grunn at NAS og NGH ikke hadde krav på utsettelse, var Skatteklagenemnda uenig i dette for så vidt gjaldt den delen av gevinsten som ikke kunne føres på gevinst- og tapskonto. Det sentrale er likevel at det ikke ble foretatt noen faktisk innkreving i perioden mellom Skattekontorets og Skatteklagenemndas vedtak. Dette med unntak av motregningen, som ikke gikk ut over forfalt beløp på gevinst- og tapskonto.

NAS og NGH's skattekrav betales følgelig i henhold til avdragsordningen over sju år og med 20 % årlig for den delen av gevinsten som er ført på gevinst- og tapskonto. Dette er en betalingsordning som oppfyller EU-domstolens føringer. NAS og NGH har derved fått en

skattemessig behandling i tråd med etableringsfriheten da selskapet valgte å etablere seg i Irland og overføre eiendeler dit. Vedtakene er ikke i strid med EØS-retten. De er bygget på å korrekt rettsanvendelse og er derfor gyldige.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ankene forkastes. For øvrig frifinnes staten.
2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsretten bemerker

1. Kort om hva ankesaken gjelder

Som ledd i restrukturering av Norwegian-konsernet overførte NAS og NGH i 2013 og 2014 eiendeler til nyetablerte konsernselskaper i Irland, dels mot kontantvederlag, dels mot vederlag i form av fordringer som ble konvertert til egenkapital mot utstedelse av vederlagsaksjer i de irske datterselskapene. Det er uomtvistet at salgene ble foretatt til markedsverdi og var forretningsmessig begrunnet, samt at de genererte gevinster for NAS og NGH i den størrelsesorden som Skatteklagenemnda la til grunn. Spørsmålet er om Skatteklagenemndas vedtak er ugyldige, fordi det ble lagt til grunn at gevinstene skulle inntektsføres og beskattes i de inntektsårene transaksjonene fant sted, i tråd med de alminnelige reglene om skattlegging av gevinst ved realisasjon i skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, jf. § 9-2. NAS og NGH hevder at det er tilfelle, idet EØS-retten hevdes å gi dem krav på at inntektsføring av gevinsten utskytes til et senere tidspunkt i medhold av reglene i skatteloven § 11-21 med tilhørende forskrift («konsernforskriften»), slik tilfellet er for overføringer mellom norske konsernselskaper. Staten bestrider dette.

Skatteloven § 11-21 og konsernforskriften var, slik de lød på transaksjonstidspunktet, avgrenset til å gjelde overføring av eiendeler mellom «norske» aksjeselskaper i samme konsern. Partene er enige om at disse bestemmelsene etter sin ordlyd ikke var anvendelige på NAS og NGHs overføringer. Spørsmålet er imidlertid om denne forskjellsbehandlingen er i strid med EØS-retten. Lagmannsretten har kommet til at det ikke er tilfelle, og at Skatteklagenemndas vedtak er gyldige. Det er som følge av dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til de spørsmål som ville oppstått dersom EØS-strid hadde blitt konstatert, herunder om dette ville medført at konsernforskriften måtte gis anvendelse på transaksjonene, og om kontinuitetsvilkåret i forskriften i tilfelle ville vært oppfylt.

2. De nasjonale reglene om skattlegging av konserninterne transaksjoner

Ethvert aksjeselskap er å anse som et selvstendig skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2, selv om aksjeselskapet inngår i et konsern. Gevinster ved realisasjon (salg) av eiendeler mellom konsernselskaper er derfor i utgangspunktet skattepliktige etter reglene i skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og § 9-2. Gevinst innvunnet ved salg mellom konsernselskaper skal derfor i

utgangspunktet tidfestes, og altså tas til inntekt, i det året gevinsten tilflyter det overdragende selskap (selgerselskapet), jf. skatteloven § 14-2. For gevinster ved salg av «driftsmidler» gir loven adgang til å føre gevinsten på «gevinst- og tapskonto», noe som for de transaksjoner det her er tale om, innebar en årlig inntektsføring med minst 20 prosent, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd. Ved salg av eiendeler som ikke var driftsmidler, forelå det ikke en tilsvarende mulighet. Gevinst ved salg av slike eiendeler måtte derfor i utgangspunktet tas til inntekt i det året gevinsten ble opptjent, dvs. 2013 og 2014, med forfall tre uker etter at melding om Skattekontorets vedtak om endring var sendt til skattyteren, jf. skattebetalingsloven § 10-1 og § 10-53.

For salg av eiendeler mellom «norske» selskaper som inngikk i samme konsern oppstilte skatteloven § 11-21 med tilhørende forskrift (konsernforskriften) en adgang til å kreve unntak fra disse reglene, slik at gevinsten først ble tatt til beskatning ved senere realisasjon fra det mottakende selskap, eventuelt ved konsernoppheving. På det tidspunkt som her er aktuelt, lød de relevante delene av skatteloven § 11-21 slik:

§ 11-21. Skattefri overføring av eiendeler mv. mellom selskaper

(1) Departementet kan gi forskrift om at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kan overføres uten å utløse skattlegging i følgende tilfeller:

a. Fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også når morselskapet ikke er hjemmehørende i riket, og når selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-1 første ledd er morselskap.

...

(2) Ved overføring etter første ledd skal skatteposisjoner knyttet til eiendelene følge eiendelene uendret...

(3) Departementet kan i konkrete saker samtykke i overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper som omfattes av første ledd a. Det kan settes vilkår for samtykket etter denne bestemmelsen.

(4) Bestemmelsen i tredje ledd gjelder tilsvarende ved realisasjon etter uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf. § 9-14 tiende ledd.

Det fulgte av bestemmelsen at departementet kunne gi forskrift om at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kunne overføres i flere ulike typetilfeller «uten å utløse skattlegging», men slik at skatteposisjonen fulgte med eiendelene uendret. Et av disse typetilfellene var ved overdragelse av eiendeler «[f]ra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen».

Slike regler ble gitt ved forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven 19. november 1999 nr. 1158 § 11-21-1 flg. (konsernforskriften). Formålet med forskriften var å legge til rette for at konserner kunne gjennomføre hensiktsmessige omorganiseringer uten skattlegging. Gjennom forskriften ble det derfor gitt adgang for selskap i samme konsern til å overføre eiendeler og gjeld i sin virksomhet til andre konsernselskaper uten en slik omgående skattlegging som de alminnelige regler om gevinst ved realisasjon ville ha medført. Isteden skulle skatteposisjonene knyttet til de overførte eiendelene forbli uendret og følge eiendelene over til mottakerselskapet. Plikten til å skatte av gevinst på eiendelene falt således ikke bort, men ble utsatt til et senere tidspunkt hvor eiendelen ble realisert eller det mottakende selskapets konserntilknytning ble brutt ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller på annen måte.

Konsekvensen av å være omfattet av forskriften var følgelig at eiendeler mv. kunne overføres mellom konsernselskapene uten at det utløste beskatning for det overdragende selskapet, jf. § 11-21-2. Forutsetningen for skattefritaket var imidlertid at overføringen ble gjennomført i samsvar med bestemmelsene i §§ 11-21-3 til 11-21-8, herunder at vederlaget for den overførte eiendelen var lovlig. Det var videre et vilkår at det mottakende selskapet (kjøperselskapet) forble en del av konsernet på en slik måte som definert i § 11-21-1 også etter overføringen. Det mottakende selskapet måtte videre stille sikkerhet for skatt som ville kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene. Ligningsmessig inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag på det mottakende selskaps hånd skulle settes lik de ligningsmessig bokførte verdier hos det overdragende selskap på overføringstidspunktet, jf. § 11-21-3. Det mottakende selskap – kjøperselskapet – måtte videre tre inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser knyttet til det overførte, jf. § 11-21-5. Dette innebar f.eks. at gevinst ved et eventuelt senere salg fra det mottakende selskap ville bli satt til differansen mellom det overdragende selskaps inngangsverdi og salgsprisen ved videresalget fra det mottakende selskapet. Dersom senere transaksjoner brakte det mottakende selskapet ut av konserntilknytningen, skulle videre den «fritatte inntekten» tas til beskatning i det overdragende selskap (altså selgerselskapet) i konsernopphørsåret, jf. § 11-21-10.

En absolutt betingelse for å omfattes av forskriften var at det var tale om overføringer av eiendeler mellom «norske» konsernselskaper. Overføringene fra NAS og NGH til irske konsernselskaper var således ikke omfattet av forskriften. Spørsmålet er om en slik forskjellsbehandling mellom norske konsernselskaper og NAS og NGHs overføringer til sine utenlandske konsernselskaper er i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

3. Etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34 og dens betydning på skatterettsområdet

Skatterettsområdet er ikke harmonisert innenfor EØS. Det tilkommer derfor medlemsstatene å definere kriteriene for fordelingen av beskatningskompetanse enten gjennom inngåelse av dobbeltbeskatningsavtaler eller gjennom ensidige foranstaltninger,

jf. blant annet C-231/05 (Oy AA) avsnitt 49. Gjennom rettsavgjørelser fra EU- og EFTA-domstolen har det imidlertid blitt klarlagt at EU-/EØS-retten stiller visse krav til medlemsstatene også på skatterettens område, for å unngå at skatteregler medfører ulovlige hindringer for borgernes utnyttelse av de fire frihetene i EØS-avtalen.

En av disse frihetene er etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34, som gir EØS-borgere/selskaper rett til å etablere seg i en annen EØS-stat enn sin egen. Reglene om etableringsfriheten i EØS-avtalen er identiske med reglene i EU-traktaten artikkel 49, og skal fortolkes likt, jf. C-261/11 (Kommissjonen mot Danmark) avsnitt 42, med det forbehold som er oppstilt i avsnitt 44 i samme avgjørelse. EU-domstolens uttalelser om EU-traktaten artikkel 49 gjelder derfor tilsvarende ved fortolkningen av EØS-avtalen artikkel 31 for de spørsmål det er tale om i denne saken.

EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34 oppstiller etter sin ordlyd krav om at EØS-borgere sikres nasjonal behandling ved etablering i en annen medlemsstat. Det er i praksis lagt til grunn at bestemmelsene i tillegg innebærer et forbud mot at opprinnelsesmedlemsstaten legger hindringer i veien for at dens statsborgere eller selskaper stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer seg i en annen medlemsstat, jf. C-646/15 (Trustees) avsnitt 27, slik det her er spørsmål om.

EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34 forbyr enhver restriksjon på etableringsfriheten innenfor EØS-området. Alle tiltak som kan hindre utøvelsen av etableringsfriheten, eller gjøre utøvelsen av den mindre interessant, er å anse som restriksjoner, jf. blant annet C-371/10 (National Grid Indus) avsnitt 35 og 36 samt E-14/15 (Holship) avsnitt 115. Det er på det rene at en ulik skattemessig behandling av interne og grensekryssende transaksjoner vil kunne være å anse som en restriksjon på etableringsfriheten.

Det er videre på det rene at en restriksjon som hindrer utøvelse av etableringsfriheten likevel vil være lovlig, dersom den kan rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn, er egnet til å sikre oppnåelsen av det fastsatte mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå dette, jf. blant annet C-371/10 (National Grid Indus) avsnitt 42 med videre henvisninger. Det er videre et vilkår at restriksjonen heller ikke medfører et uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten, jf. Fredriksen m.fl.: EØS-rett (3. utg.) side 114 flg. Det må ved vurderingen sees hen til at EU-domstolen har lagt til grunn at unntak fra etableringsfriheten skal tolkes strengt, jf. C-646/15 Trustees avsnitt 27.

Bevisbyrden for at vilkårene for å anse restriksjonen som lovlig er oppfylt, påhviler staten, jf. blant annet C-110-05 Commission v. Italy avsnitt 62. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

4. Etableringsfriheten kommer til anvendelse

Etableringsfriheten gjelder ikke i rent interne situasjoner, jf. Rt-2005-607 avsnitt 66. For at etableringsfriheten overhodet skal komme til anvendelse må saken inneholde

grenseoverskridende elementer. Slike elementer foreligger klart i saken her, ved at NAS og NGH har foretatt grensekryssende aktivitet ved å etablere datterselskaper i en annen EØS-stat og overføre eiendeler dit. Det er følgelig på det rene at etableringsfriheten kommer til anvendelse.

5. *Det foreligger en restriksjon på etableringsfriheten*

Det er på det rene at det i dette tilfellet foreligger en restriksjon på etableringsfriheten, ved at innenlandske overføringer – som følge av konsernforskriftens avgrensning til kun å gjelde overføringer mellom «norske» konsernselskaper – gis en mer gunstig skattemessig behandling enn det som er tilfelle for konserninterne overføringer til selskaper i andre EØS-land: Ved overføringer fra et norsk selskap til et konsernselskap som er skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, fastsettes det skatt på eventuell gevinst i transaksjonsåret. Ved konserninterne overføringer innen riket har selskapene derimot anledning til å be om at skattefastsettelsen utsettes i medhold av konsernforskriftens bestemmelser. Denne forskjellsbehandlingen gjør det mindre attraktivt å etablere konsernselskaper i andre EØS-land, og er derfor å anse som en *restriksjon* på etableringsfriheten.

Spørsmålet er om restriksjonen likevel er lovlig fordi den kan rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn, er egnet til å sikre oppnåelsen av det fastsatte mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå dette.

Lagmannsretten har – som det vil fremgå – kommet til at den restriksjonen som denne saken gjelder er lovlig, idet den kan rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn, og også er egnet og forholdsmessig.

6. *Er restriksjonen lovlig?*

6.1 Er restriksjonen begrunnet i det tvingende allmenne hensynet «sikre en balansert beskatningskompetanse mellom statene»?

Grunnforutsetningen for at en restriksjon kan anses lovlig er at den er begrunnet i et tvingende allment hensyn. Hvilke hensyn som er å anse som tvingende allmenne hensyn som kan begrunne restriksjoner i etableringsfriheten, er fastlagt gjennom EU- og EFTA-domstolens praksis. Det er ut fra denne praksisen på det rene at risikoen for et lavere skatteproveny ikke er et tvingende allment hensyn som kan begrunne en restriksjon på etableringsfriheten, jf. blant annet C-446/03 (Marks & Spencer) avsnitt 44. Dette hensynet er imidlertid ikke påberopt i denne saken.

Det tvingende allmenne hensynet som staten har påberopt seg her, er hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene. Det er ikke tvilsomt at dette er å anse som et tvingende allment hensyn, som etter sin art kan begrunne

restriksjoner på etableringsfriheten, jf. blant annet C-371/10 (National Grid Indus) avsnitt 45 og C-657/13 (Verder LabTec) avsnitt 42 med videre henvisninger.

EØS-retten gir ingen garanti for skattenøytralitet ved grenseoverskridende disposisjoner, jf. C-371/10 (National Grid Indus) avsnitt 62. Statene har både etter nasjonal og internasjonal rett kompetanse til å beskatte skattesubjekter som har sitt hjemsted på vedkommende stats territorium og den økonomiske aktivitet som utøves, herunder skattepliktig inntekt eller gevinst som er opptjent, på dette territoriet. Beskatningskompetansen fordeles – både etter intern og internasjonal rett – ut fra territorielle kriterier, hvor beskatningskompetansen i hovedsak tilligger den staten der skattesubjektet har sitt hjemsted og utøver sin økonomiske aktivitet. For gevinstbeskatning gjelder det samme, ved at den staten hvor gevinsten er opptjent, har kompetanse til å beskatte denne.

Dette «territorialprinsippet» knyttet til statenes beskatningskompetanse inneholder imidlertid en tidsmessig komponent: I tilfeller hvor skattesubjektet eller kapitalgjenstanden flyttes til en annen medlemsstat vil opprinnelsesstatens beskatningskompetanse kunne opphøre i og med flyttingen. EU-domstolen har som følge av dette anerkjent at medlemsstatene – ut fra hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen – kan ha behov for å utøve sin beskatningskompetanse ved å fastsette skatt i forbindelse med utflyttingen.

EU-domstolen har derfor lagt til grunn at hensynet til å sikre balansert fordeling av beskatningskompetansen kan begrunne at medlemsstaten, når selve skattesubjektet flytter, utøver sin beskatningskompetanse ved – på utflyttingstidspunktet – å fastsette skatt på kapitalgevinster som er oppstått på dens territorium i den perioden hvor skattesubjektet hadde sitt skattemessige hjemsted der, jf. blant annet C-371/10 (National Grid Indus) avsnitt 46, hvor det uttales:

46 Et selskaps flytning af sit faktiske hovedsæde fra en medlemsstat til en anden betyder ikke, at oprindelsesmedlemsstaten skal give afkald på sin ret til at beskatte en kapitalgevinst, der er opstået inden for rammerne af dens beskatningskompetence før nævnte flytning (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sml. I, s. 11673, præmis 59). Domstolen har således fastslået, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmessig komponent, nemlig den skattepligtiges skattemæssige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de latente kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor de udflyttes (jf. N-dommen, præmis 46). En sådan foranstaltning har nemlig til formål at hindre situationer, som kan gøre indgreb i oprindelsesmedlemsstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område, og kan således begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. *Marks & Spencer-dommen*, præmis 46, og *Oy AA-dommen*, præmis 54, samt dom af 21.1.2010, sag C-311/08, *SGL*, Sml. I, s. 487, præmis 60).

Det ble i samme avgjørelse lagt til grunn at hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen kunne begrunne skattefastsettelse i forbindelse med utflytting også for urealiserte, altså latente, kapitalgevinster. Det vises til avsnitt 49, hvor det uttales om dette:

49 National Grid Indus' argument om, at den i hovedsagen omhandlede beskatning ikke kan begrundes, idet den rammer en latent kapitalgevinst og ikke en realiseret kapitalgevinst, kan ikke tiltrædes. Som de forskjellige regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, således har understreget, har en medlemsstat ret til at beskatte den økonomiske værdi, der er skabt ved en latent kapitalgevinst på dens område, selv hvis den omhandlede kapitalgevinst endnu ikke faktisk er realiseret

Det samme er lagt til grunn også i etterfølgende avgjørelser, blant annet C-64/11 (Kommissjonen mot Spania) og C-646/15 (Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements). I den sistnevnte avgjørelse fremgår om dette:

52 I det foreliggende tilfælde fremgår det af Domstolens praksis, at en trusts flytning af sit hovedsæde fra en medlemsstat til en anden ikke betyder, at oprindelsesmedlemsstaten skal give afkald på sin ret til at beskatte en kapitalgevinst, der er opstået inden for rammerne af dens beskatningskompetence før nævnte flytning. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmessig komponent, nemlig den skattepligtiges skattemæssige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de urealiserede kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor den skattepligtige flytter. En sådan foranstaltning har til formål at hindre situationer, som kan gøre indgreb i oprindelsesmedlemsstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område, og kan således begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

Det er følgelig på det rene at hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene kan begrunne at medlemsstaten - i tilfeller hvor skattesubjekter flytter ut – på utflyttingstidspunktet fastsetter skatt på gevinster som er oppstått på den aktuelle statens territorium. Adgangen til slik fastsettelse gjelder selv om gevinsten på dette tidspunktet ennå ikke er realisert.

EU-domstolen har i praksis lagt til grunn at det samme gjelder hvor skattesubjektet forblir hjemmehørende i medlemsstaten, men hvor kun eiendeler flyttes ut av medlemsstatens beskatningsområde. I sak C-261/11 (Kommissjonen mot Danmark) tok EU-domstolen stilling til om en regel om beskatning av urealiserte kapitalgevinster ved selskapers overføring av aktiva til en annen medlemstat, kunne begrunnes i det tvingende almenne hensynet balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene. Om dette uttalte EU-domstolen:

35 Det bemærkes indledningsvis, at rækkevidden af det i dommen i sagen National Grid Indus fastslåede princip ikke er begrænset til urealiserede kapitalgevinster, der er opstået på en medlemsstats område og realiseret efter overdragelsen af aktivet til en anden medlemsstat (jf. dommen i sagen National Grid Indus, præmis 68 og 70).

36 Det må derudover understreges, at når beløbet for skatten af de urealiserede kapitalgevinster af aktiverne fastsættes endeligt på det tidspunkt, hvor et selskab overfører disse aktiver til en anden medlemsstat, har den omstændighed, at visse af disse aktiver muligvis ikke afstås efter deres overførsel til værtsmedlemsstaten, ikke i sig selv den virkning at fratage oprindelsesstaten muligheden for at opkræve dette beløb.

37 Medlemsstaterne – som har ret til at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område – er således berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for denne beskatning end den faktiske afståelse for at sikre beskatningen af aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end beskatning på tidspunktet for overførslen.

38 Den omstændighed, at de løsninger, som vælges i andre medlemsstater, kan være anderledes end den, som Kongeriget Danmark måtte vælge, er uden betydning for dets mulighed for – efter overførslen af et aktiv til en anden medlemsstat – at opkræve skat af de urealiserede kapitalgevinster af dette aktiv, eftersom den endelige fastsættelse af beløbet for beskatningen sker på tidspunktet for denne overførsel.

...

EU-domstolen kom riktignok i den aktuelle saken til at den danske regelen utgjorde et uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten. Denne konklusjonen synes imidlertid ikke forårsaket av at gevinstbeskatningen ble fastsatt på tidspunktet for utflyttingen, men derimot – som lagmannsretten vil komme tilbake til – at skattebeløpet også ble oppkrevd på dette tidspunktet. Det vises til avsnitt 46 til 48 i avgjørelsen om dette.

At fastsettelse av skatt på gevinst på eiendeler på det tidspunkt disse flyttes ut av medlemsstatens beskatningsområde kan være begrunnet i hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene, underbygges også av EU-domstolens avgjørelse i C-591/13 (Kommissjonen mot Tyskland). Saken gjaldt i korte trekk en regel om henstand med skattlegging av kapitalgevinster i innenlandske tilfeller dersom gevinsten ble reinvestert i visse erstatningsgoder, mens slik henstand ikke ble gitt dersom reinvestering skjedde i erstatningsgoder som var omfattet av aktivmassen i et fast driftssted utenfor Tyskland. Spørsmålet for EU-domstolen var om en slik forskjellsbehandling var forenlig med etableringsfriheten. Når det gjaldt spørsmålet om regelen kunne begrunnes i hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom medlemsstatene, uttalte EU-domstolen:

68 I den foreliggende sag bemærkes, at der er tale om beskatning af de kapitalgevinster, der følger af afhændelsen af det erstattede gode, og som er blevet genereret inden for rammerne af Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence. I denne henseende bemærkes, at Kommissionen ikke har bestridt denne medlemsstats ret til at beskatte disse kapitalgevinster.

69 I overensstemmelse med den retspraksis, der er anført i denne doms præmis 65, kan en under Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence henhørende

geninvestering af kapitalgevinster med henblik på erhvervelse af erstatningsgoder, der er tiltænkt en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på en anden medlemsstats område, således ikke indebære, at Forbundsrepublikken Tyskland skal give afkald på sin ret til at beskatte de kapitalgevinster, som er genereret inden for rammerne af dens beskatningskompetence, inden disse bliver flyttet uden for dens område, med den begrundelse, at de er blevet geninvesteret med henblik på erhvervelsen af sådanne erstatningsgoder.

70 Selv hvis det antages, at Forbundsrepublikken Tyskland som følge af geninvesteringen af kapitalgevinsterne hidrørende fra afhændelsen af de erstattede goder med henblik på erhvervelsen af erstatningsgoder, der er omfattet af en skattepligtig persons faste driftssted beliggende uden for det tyske område, ikke har ret til at beskatte de gennem disse erstatningsgoder genererede indtægter, fratages medlemsstaten ikke af denne grund sin ret til at beskatte de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af de erstattede goder, og som inden denne geninvestering er blevet genereret inden for rammerne af medlemsstatens beskatningskompetence på dens område. Denne ret udøves i øvrigt gennem den øjeblikkelige beskatning af de nævnte kapitalgevinster i forbindelse med en sådan geninvestering.

71 I den foreliggende sag er det i denne henseende uden betydning, om der er tale om en latent eller realiseret kapitalgevinst. For så vidt angår den ene eller den anden af disse kapitalgevinster er det eneste, der har betydning, at tilsvarende transaktioner foretaget inden for en medlemsstats rent nationale rammer, i modsætning til en grænseoverskridende transaktion, ikke ville have medført en øjeblikkelig beskatning af disse kapitalgevinster.

72 Selv om en beskatning af de omhandlede kapitalgevinster i forbindelse med geninvesteringen af disse med henblik på erhvervelse af erstatningsgoder uden for det nationale område kan begrundes i hensynet til at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, går en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede – som indebærer, at der i alle tilfælde foreskrives en øjeblikkelig opkrævning af skatten på disse kapitalgevinster i forbindelse med deres geninvestering uden for det nationale område – under alle omstændigheder, og således som det fremgår af denne doms præmis 67, videre end nødvendigt for at opnå målet om at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, idet der foreligger foranstaltninger, som er mindre indgribende for etableringsfriheden end en øjeblikkelig beskatning.

EU-domstolen kom – som det fremgår – i den konkrete saken til at inngrepet i etableringsfriheten var uforholdsmessig som følge av at tyske myndigheter i alle tilfeller foretok en øjeblikkelig innkreving av skatten. Det fremgår likevel at domstolen la til grunn at selve skattefastsettelsen, altså at det på utflyttingstidspunktet ble fastsatt skatt på den gevinst på eiendelen som var opptjent innenfor rammene av Tysklands beskatningskompetanse, kunne begrunnes i hensynet til å sikre fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene.

Det samme ble lagt til grunn også i C-657/13 (Verder Lab Tec). Spørsmålet EU-domstolen der tok stilling til, var om det var forenlig med etableringsfriheten at nasjonal rett foreskrev at overførsel av aktiva fra et driftssted i Tyskland til den samme virksomhets faste driftssted i en annen medlemsstat, var å anse som uttak til ikke-erhvervsmessig formål, slik at en ikke-realiseret kapitalgevinst på det overførte aktiva måtte beskattes over en periode

på ti år, mens tilsvarende overføring internt i riket var å anse som skattefri. I avgjørelsen uttalte domstolen følgende knyttet til spørsmålet om en slik forskjellsbehandling kunne begrunnes i hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene:

43 For det andet har en medlemsstat i henhold til det skattemæssige territorialprincippet i tilfælde af overførsel af aktiver til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat ret til på tidspunktet for overførslen at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået på dets område før den pågældende overførsel. En sådan foranstaltning tilsigter at forhindre situationer, som kan bringe oprindelsesstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence i forbindelse med aktiviteter gennemført på dens område i fare (jf. i denne retning dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).

44 Den i hovedsagen omhandlede overførsel af aktiver fra Forbundsrepublikken Tyskland til en anden medlemsstat kan således ikke medføre, at den første medlemsstat skal afstå fra sin beskatningsret i forhold til kapitalgevinster, som er opstået, mens den har haft beskatningskompetence, forud for overførslen af disse ud af medlemsstatens område.

45 I øvrigt er medlemsstaterne, som har ret til at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område, berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for denne beskatning end den faktiske realisering af disse kapitalgevinster for at sikre beskatningen af disse aktiver (dom *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

Det samme ble lagt til grunn også i C-296/16 A OY som gjaldt et tilfelle hvor kapitalgevinst, oppstått ved at et selskaps ikke-hjemhørende faste driftssted – sammen med tilførsel av aktiva – ble overført til et ikke-hjemhørende selskap, ble skattlagt ved at skatt ble fastsatt og oppkrevd i overføringsåret. EU-domstolen fant også i det tilfellet at beskatningen var begrunnet i hensynet til å opprettholde fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og uttalte om dette:

31 For det andet har en medlemsstat i henhold til det skattemæssige territorialprincippet i tilfælde af overførsel af et ikke-hjemmehørende fast driftssted i forbindelse med tilførsel af aktiver til et ikke-hjemmehørende selskab ret til på tidspunktet for overførslen at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået inden for dens beskatningskompetence før den pågældende tilførsel. En sådan foranstaltning tilsigter at forhindre situationer, som kan bringe denne første medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence i forbindelse med aktiviteter gennemført inden for denne kompetence i fare (jf. i denne retning dom af 21.5.2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

32 Overførslen af et hjemmehørende selskaps ikke-hjemmehørende faste driftssted i forbindelse med tilførsel af aktiver til et ikke-hjemmehørende selskab kan således ikke medføre, at den pågældende medlemsstat skal afstå fra sin beskatningsret i forhold til kapitalgevinster, som er opstået, mens den har haft beskatningskompetence, forud for denne tilførsel (jf. i denne retning dom af 21.5.2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 44).

Sammenfatningsvis må det etter dette legges til grunn at hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene kan begrunne at skatt fastsettes på det tidspunktet eiendeler overføres ut av en medlemsstats beskatningsområde, og at dette gjelder selv om skatt på tilsvarende overføringer internt i medlemsstaten ikke ville ha blitt skattlagt. Lagmannsretten finner det i lys av dette klart at en slik regel som en her står overfor, hvor skatt på gevinst fastsettes på det tidspunktet eiendelene overføres ut av riket, i prinsippet kan begrunnes i dette tvingende allmenne hensynet.

I lys av NAS og NGHs anførsler må det imidlertid tas stilling til om den aktuelle regelen også rent faktisk er begrunnet i dette hensynet.

Det er på det rene at lagmannsretten – ved vurderingen av hva som er formålet med regelen – ikke bundet av det som er uttalt om dette i forarbeidene. Det følger av EU-domstolens avgjørelser blant annet i C-49/98 og C-71/98 Finalarte avsnitt 40 flg. og C-164/99 Portugaia avsnitt 27 flg. at forarbeidene kan gi en indikasjon på tiltakets formål, men at målsettingen likevel må fastlegges ut fra en objektiv vurdering av hvilke målsetninger eller virkninger det nasjonale tiltaket rent faktisk fremmer. Også Wenneraas: Handbook of EEA Law, side 218 flg. og Sunde/Sørebø: Tjenesteloven side 116 flg. underbygger dette. Hvilke mål regelen forfølger, må etter dette fastlegges ut fra en objektiv vurdering av hvilke målsetninger og virkninger den faktisk fremmer.

Det er på det rene at Norge etter territorialprinsippet har rett til å fastsette skatt på, og altså har beskatningskompetanse over, kapitalgevinster som er opptjent innenfor norsk beskatningsområde på det tidspunktet hvor eiendelen selges ut av landet. Det er videre på det rene at regelen om fastsettelse av skatt på dette tidspunktet kan begrunnes i hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Dette fordi en ved å foreta slik fastsettelse på utflytningstidspunktet oppstiller et klart skille – og altså en klar fordeling – mellom når norsk beskatningsmyndighet over objektet opphører og når beskatningsmyndigheten overføres til en annen medlemsstat.

Lagmannsretten finner det, i motsetning til hva NAS og NGH har anført, klart at regelen om umiddelbar fastsettelse av skatt på konserninterne overføringer til utlandet også rent faktisk er begrunnet i dette hensynet.

I forarbeidene knyttet til vedtagelsen av skatteloven § 11-21 første ledd bokstav c, d og e inntatt i Prop.78 L (2010-2011) kapittel 3 Bakgrunn og målsetninger uttales:

I en stadig mer åpen økonomi er det også viktig at skattereglene ikke legger unødvendige hindre for å gjennomføre forbedringer i organiseringen i grenseoverskridende tilfeller. I denne proposisjonen foreslås flere endringer for å legge til rette for omorganisering og omdanning over landegrenser. Det er blant annet ønskelig med tilpasning av skattereglene til endrede selskapsregler om fusjon og fisjon over landegrensene for europeisk selskap (SE-selskap) og europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak). Større grad av likebehandling av nasjonale

og internasjonale transaksjoner bidrar også til å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser. Behovet for å legge til rette for omdanning og omorganisering må avveies mot hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet, slik at inntekt og formue som er opptjent i Norge også kommer til beskatning her. Forslagene som fremmes, ivaretar dette hensynet.

Også for øvrig gir forarbeidene uttrykk for at hensynet til å ivareta balansert fordeling av beskatningskompetansen har stått sentralt ved fastsettelsen av reglene på dette området. Det vises blant annet til følgende uttalelse i tilknytning til vedtagelsen av skatteloven § 11-21 første ledd bokstav c, i samme proposisjon hvor det fremgår:

Departementet er kommet til at skattereglene for slik omorganisering i stor grad bør bygge på de reglene som gjelder for skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde i skatteloven § 9-14. Dette innebærer at de eiendeler mv. som ved overføringen til et nystiftet datterselskap mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, skal anses realisert dagen før overføringen, jf. § 9-14 første ledd...

Også forarbeidene til den samtykkebestemmelsen som utgjorde forløperen til konsernforskriften i lov 9. juni 1961 nr. 16 («omdanningsloven») avsnitt I § 2 inntatt i Ot.prp.nr. 52 (1989-1990) punkt 1.2.6 underbygger at regelen om umiddelbar fastsettelse av skatt i utenlandstilfellene er begrunnet i hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen. Her uttales:

Departementet anser det ønskelig å få gjennomført en enklere saksbehandling for tilfelle hvor aktiva overføres mellom selskaper innen samme konsern og på en slik måte at konsernet som helhet ikke kommer i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. I disse tilfelle synes det unødvendig å kreve redegjørelse for sannsynlig effektiviseringsgevinst eller vurdere andre næringspolitiske aspekter. Det foreslås derfor en ny bestemmelse i loven av 1961 som gir departementet fullmakt til ved forskrift eller enkeltvedtak å fritta for skatteplikt som utløses ved transaksjoner mellom skattesubjekter som har samme eiere, når skatteposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke endres. Det er en forutsetning at skattefundamenter ikke overføres til utlandet.

Det kan hevdes at formuleringen «skattefundamenter» henspeiler på hensynet til statens skatteproveny, som ikke er et lovlig hensyn etter EØS-retten. Lagmannsretten finner imidlertid at formuleringen ikke kan forstås slik, men at det derimot er hensynet til å utøve den beskatningskompetansen som etter territorialprinsippet tilligger Norge, som her omtales.

At regelen om at skatt på gevinst ved overføring av eiendeler til utlandet fastsettes på overføringstidspunktet er begrunnet i det sistnevnte hensynet, underbygges også av Prop. 120 LS (2014-2015) kapittel 12.2 Gjeldende rett, hvor det fremgår:

Reglane om konserninterne overføringar gjeld med nokre få unntak ikkje for transaksjonar over landegrensene. Unntaka finst i skattelova § 11-21 første ledd

bokstav c, doge, jf. skattelovforskrifta § 11-21. Desse unntaka er nærare omtala i Prop.78 L (2010-2011),jf. kapitel 12. Særleg aktuell i denne samanhengen er unntaket i første ledd bokstav c som allereie har ei kopling til reglane om uttak frå norsk skattleggjingsområde i skattelova § 9-14. Føresegna i første ledd bokstav c gjeld der eit aksjeselskap overfører eigedelar mv. ved ein fast driftsstad i utlandet til eit nyoppretta dotterselskap i den same staten. Dei andre unntaka i skattelova § 11-21 gjeld tilfelle der eigedelen mv. blir overført til eit selskap som er skattepliktig til Noreg.

Den generelle avgrensinga i reglane om konserninterne overføringar mot grenseoverskridande transaksjonar er grunnlagt i omsynet til det norske skattegrunnlaget. Grunngevinga byggjer på at eigedelar med latente gevinstar elles kunne bli overført til selskap i utlandet, slik at ein lett kunne ha mista skattegrunnlaget. Avgrensinga mot utlandet gjeld og for overføringar innanfor EØS-området. Det er omsynet til å tryggje det norske skattegrunnlaget som gjer at reglane og kan avgrense mot overføringar til selskap innanfor EØS, utan at dette kjem i strid med EØS-avtalen.

Videre uttales i kapittel 12.3 i same proposisjon:

Departementet har kome til at ein i større utstrekning kan opne for konserninterne overføringar til selskap i utlandet med utsett skattebetaling. I dag gir reglane i skattelova § 11-21 mv. berre i nokre avgrensa tilfelle moglegheit til å overføre eigedelar mv. til eit selskap i utlandet på slike vilkår. Ei slik utviding vil harmonere med eit underliggjande føremål om stor grad av nøytral handsaming av selskap i konsern, samanlikna med der verksemd blir utøvd i eitt selskap. Etter departementet si vurdering kan ein mjuke opp i reglane samstundes som skattegrunnlaget ikkje går tapt. Ein foreslår at det skal gjerast gjennom ei kopling til reglane om uttak av eigedelar mv. frå norsk område for skattleggjing, jf. skattelova § 9-14.

Disse uttalelsene fremkommer riktignok i tilknytning til endringer av skatteloven § 11-21, som ikke var gjeldende i de transaksjonsårene som denne saken omhandler.

Lagmannsretten finner det likevel ut fra en samlet vurdering klart at regelen om umiddelbar skattlegging i utenlandstilfellene også på dette tidspunkt – altså i 2013 og 2014 – rent faktisk var begrunnet i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Restriksjonen er følgelig begrunnet i et tvingende allment hensyn, og kan ikke settes til side som ulovlig på dette grunnlaget.

6.2 Er restriksjonen egnet?

Restriksjonen er – som det har fremgått – begrunnet i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. At restriksjonen som gjør inngrep i etableringsfriheten er begrunnet i et slikt tvingende allment hensyn, er imidlertid ikke tilstrekkelig til at denne kan rettfærdiggjøres. Tiltaket må i tillegg være egnet, altså tjenlig, som middel til å nå målet. Egnethetstesten er ikke særlig streng. Det er ikke et krav om at tiltaket er mer virkningsfullt eller effektivt enn andre mulige tiltak, kun at det er tjenlig, jf. Fredriksen/Mathisen: EØS-rett (4. utg.) side 119.

Om egnethetsvurderingen i tilfeller hvor skatt ilegges i forbindelse med at et skattesubjekt flytter ut av en medlemsstats beskatningsområde, uttalte EU-domstolen i C-371/10 (National Grid Indus):

47 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at National Grid Indus efter flytningen af selskabets faktiske hovedsæde til Det Forenede Kongerige i henhold til overenskomstens artikel 7, stk. 1, skal anses for et selskab, der er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat. Da National Grid Indus som følge af denne flytning af hjemsted ophørte med at oppebære skattepligtig indkomst i Nederlandene, blev der i henhold til Wet IB's artikel 16 pålagt en exitskat for så vidt angår latente kapitalgevinster af aktiver, som selskabet havde i Nederlandene på tidspunktet for flytningen af selskabets hjemsted til Det Forenede Kongerige. De kapitalgevinster, som realiseres efter denne flytning, beskattes i henhold til overenskomstens artikel 13, stk. 4, i sidstnævnte medlemsstat.

48 Med hensyn til disse forhold er en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de omhandlede medlemsstater. En exitskat, der pålægges på tidspunktet for et selskabs flytning af sit faktiske hovedsæde, har nemlig til formål i oprindelsesmedlemsstaten at indkomstbeskatte ikke-realiserede kapitalgevinster, der er opstået inden for rammerne af medlemsstatens beskatningskompetence før nævnte flytning. Latente kapitalgevinster af økonomiske aktiver beskattes således i den medlemsstat, hvor de er opstået. Kapitalgevinster, der realiseres efter nævnte selskabs flytning af hjemsted, beskattes udelukkende i værtsmedlemsstaten, hvor de er opstået, hvilket gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne.

I saken C-657/13 (Verder Lab Tec), som gjaldt utflytning av eiendeler, uttalte EU-domstolen tilsvarende om egnethetsvurderingen:

46 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning omfatter tilfælde af overførsel af aktiver til et fast driftssted beliggende på en anden medlemsstats område end Forbundsrepublikken Tyskland, hvis indtægter er fritaget fra beskatning i denne sidstnævnte medlemsstat.

47 Opgørelsen af de ikke-realiserede kapitalgevinster af disse overførte aktiver, som er opstået før overførslen, mens Forbundsrepublikken har haft beskatningskompetencen, samt beskatningen heraf tilsigter således at sikre beskatningen af disse ikke-realiserede kapitalgevinster, som er opstået, mens denne medlemsstat har haft beskatningskompetencen. Beskatningen af indtægter af de pågældende aktiver, som er opstået efter en sådan overførsel, henhører under den anden medlemsstat, på hvis område det pågældende faste driftssted er beliggende. En skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, er således egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de omhandlede medlemsstater.

I saken C-296/16 A OY uttales om det samme:

33 I det foreliggende tilfælde forholder det sig således, at eftersom overførslen af et ikke-hjemmehørende driftssted til et ligeledes ikke-hjemmehørende selskab i

forbindelse med tilførsel af aktiver medfører, at Finland mister enhver forbindelse med dette driftssted og følgelig mister sin kompetence til at beskatte kapitalvinding af dette faste driftssteds aktiver efter transaksjonen, skal det fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellom medlemsstatene.

NAS og NGH har bestridt at egnethetsvilkåret er oppfylt. De har pekt på at overføringen av eiendeler til de irske datterselskapene ikke innebar at Norge mistet beskatningskompetansen over NAS og NGH. Det er videre vist til at overføringene skjedde til markedsverdi og at beskatningskompetansen følgelig var riktig fordelt etter skatteavtalen. NAS og NGH er etter overføringen fremdeles skattepliktig til Norge for all verdiskapning som har skjedd her, mens de irske datterselskapene er skattepliktige for verdiskapning deretter. Skatteavtalen med Irland er ikke til hinder for at gevinsten beskattes på et senere tidspunkt i tråd med konsernforskriftens regler. NAS og NGH fremholder derfor at det ikke var behov for at Norge fastsatte skatt gevinst på disse eiendelene på utflyttingstidspunktet for å ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemslandene. De viser til at Norge beholdt beskatningskompetansen over dem, og også for de inntekter de måtte motta fra sine irske datterselskaper. Det forelå følgelig ingen «genuine risk» mot det hensynet som påberopes. Det samme underbygges etter deres syn av at Norge kunne ha fastsatt regler som innebar at skattlegging av gevinst på overføringen først skulle skje ved et eventuelt videresalg fra de irske datterselskapene.

Lagmannsretten finner det – i motsetning til hva NAS og NGH har anført – klart at regelen om at skatt skulle fastsettes på det tidspunkt eiendelene ble solgt ut av norsk beskatningsområde, var egnet til å ivareta hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemslandene.

Det er på det rene at Norge etter territorialprinsippet hadde rett til å fastsette skatt på, og altså hadde beskatningskompetanse over, de gevinster som NAS og NGH hadde oppjent på de aktuelle eiendelene i den perioden disse befant seg innenfor norsk beskatningsområde. Norge hadde følgelig rett til å fastsette skatt på disse gevinstene på det tidspunktet hvor de aktuelle eiendelene ble solgt ut av landet. Det er videre på det rene at regelen om at skatt skulle fastsettes på dette tidspunktet, var egnet til å ivareta hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Dette fordi en ved å foreta slik fastsettelse på overføringstidspunktet oppstilte et klart skille – og altså en klar fordeling – mellom når norsk beskatningsmyndighet over de aktuelle eiendelene opphørte og beskatningsmyndigheten ble overført til en annen medlemsstat.

Regelen er egnet til å ivareta dette hensynet, selv om NAS og NGH forble underlagt norsk beskatningsmyndighet etter overføringene, og selv om Norge kunne ha fastsatt regler om skattlegging ved et eventuelt senere videresalg fra de irske datterselskapene. Det vises foruten til avgjørelsen i nevnte *Verder Lab Tec* også til C-646/15 (*Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*) hvor det uttales følgende om en slik situasjon:

53 Domstolen har imidlertid præciseret, at formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kun kan begrunde en national foranstaltning, når den medlemsstat, på hvis område indtægterne er opstået, rent faktisk er forhindret i at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til de pågældende indtægter (dom af 23.1.2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 56).

54 I hovedsagen har Panayi-trustees imidlertid anført, at Det Forenede Kongerige, selv hvis der ikke foretages en øjeblikkelig beskatning af de pågældende kapitalgevinster i anledning af en flytning af de i hovedsagen omhandlede trusters hovedsæder, ikke vil være forhindret i at beskatte disse kapitalgevinster af Panayi-trusternes aktiver, eftersom det i section 87 i TCGA bestemmes, at kapitalgevinster, der realiseres af ikke-hjemmehørende trustees og uddeles til hjemmehørende begunstigede i form af kapitalbetalinger, vil kunne beskattes hos disse begunstigede.

55 Således som generaladvokaten har anført i punkt 50 i forslaget til afgørelse, kan en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, idet den helt og holdent overlader den beskatningskompetence, som den omhandlede medlemsstat har bevaret, til trustees' og de begunstigedes skøn, ikke anses for tilstrækkelig med henblik på at opretholde denne medlemsstats kompetence til at beskatte kapitalgevinster, der er opstået på dens område.

56 Følgelig må det fastslås, at en medlemsstats lovgivning, der i en situation som den i hovedsagen omhandlede foreskriver en beskatning af urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i en trust i anledning af, at trustens hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat, selv om den førstnævnte medlemsstat har mulighed for at bevare en eventuel beskatningskompetence med hensyn til disse kapitalgevinster, er egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, såfremt førstnævnte medlemsstat mister sin kompetence til at beskatte disse kapitalgevinster efter flytningen.

Generaladvokatens udtalelse i punkt 50, som det vises til i afsnitt 55 i avgjørelsen, lyder slik:

50. What distinguishes the power of taxation which the United Kingdom retains after the transfer of the trust's place of effective management, however, is that it is solely dependent on the decisions of the trust and of the beneficiaries. This is a point that was also made by the Commission and the United Kingdom at the hearing. If the trust does not make any payments to beneficiaries resident in the United Kingdom, or if the beneficiaries move away from the United Kingdom, as is the case here, the United Kingdom's residual power of taxation is inoperative. Consequently, it is no longer within that Member State's discretion to decide whether a right to tax may still be exercised. This equates to the situation where a Member State's autonomous right to tax ceases to exist as a result of the transfer of the place of effective management.

Det må i lys av de nevnte uttalelsene legges til grunn at egnethetskriteriet er oppfylt, selv om medlemsstaten etter at eiendelene er overført til en annen medlemsstat fremdeles innehar beskatningsmyndighet over skattesubjektet. Det er heller ikke til hinder for at egnethetskriteriet anses oppfylt om medlemsstaten kunne ha fastsatt regler om skattlegging av gevinsten beroende på hvordan skattsubjektet senere velger å disponere.

Det vises til allerede siterte avsnitt 56 hvor det fremgår at muligheten for å «bevare en eventuel beskatningskompetence med hensyn til disse kapitalgevinster» ikke er til hinder for at egnethetskriteriet anses oppfylt.

At gevinsten i dette tilfellet – gitt at konsernforskriftens bestemmelser ble gitt anvendelse – kunne vært beskattet ved et eventuelt konsernbrudd, eller ved at det ble fastsatt regler om at gevinsten først skulle skattlegges ved et eventuelt videresalg fra de irske konsernselskapene, er følgelig ikke til hinder for at egnethetskriteriet er oppfylt.

Lagmannsretten finner etter dette at regelen om fastsettelse av skatt på overføringstidspunktet er egnet til å ivareta hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom statene. Heller ikke på dette punkt er restriksjonen følgelig å anse som et ulovlig inngrep i etableringsfriheten.

6.3 Er restriksjonen nødvendig?

For å anses som lovlig må skatteregelen ikke gå lenger enn det som er «nødvendig» for å nå de legitime mål som er nevnt. Ved nødvendighetsvurderingen har EU-domstolen oppstilt et skille mellom fastsettelsen av skatten og innkrevingen av skattebeløpet. Det vises blant annet til C-371/10 (National Grid Indus), hvor domstolen uttalte om dette:

50 Det skal endvidere undersøges, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, den forfølger (dom af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

51 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning finder både fastsættelsen af den skyldige skat og opkrævningen af denne sted på det tidspunkt, hvor det omhandlede selskab ophører med at oppebære skattepligtig indkomst i Nederlandene, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for selskabets flytning af sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat. Med henblik på at bedømme, om en sådan lovgivning er forholdsmæssig, må der sondres mellem fastsættelsen af skattebeløbet og dets opkrævning.

Når det gjaldt fastsettelsen uttalte EU-domstolen:

52 Som generaladvokaten har anført i punkt 55 og 56 i forslaget til afgørelse, overholder fastsættelsen af skattebeløbet på det tidspunkt, hvor et selskab flytter sit faktiske hovedsæde, proportionalitetsprincippet i forhold til formålet med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, som er i oprindelsesmedlemsstaten at beskatte kapitalgevinster, der er opstået inden for rammerne af denne medlemsstats beskatningskompetence. Det står nemlig i rimeligt forhold til formålet, at oprindelsesmedlemsstaten med henblik på at sikre udøvelsen af sin beskatningskompetence fastsætter den skat, som skal betales af latente kapitalgevinster, der er opstået på dens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence over det omhandlede selskab ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for selskabets flytning af sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat.

Det ble følgelig ansett som proporsjonalt i forhold til formålet at medlemsstaten fastsatte skatt på de kapitalgevinster som hadde oppstått innenfor rammene av dens beskatningskompetanse på det tidspunktet kompetansen opphørte, nemlig på på utflytningstidspunktet.

Når det gjaldt betydningen av eventuelle verdisvingninger etter dette tidspunktet, uttalte domstolen:

58 Eftersom inkomsten for et selskab, der har flyttet sit faktiske hovedsæde, efter denne flytning i en situation som den i hovedsagen foreliggende kun vil blive beskattet af værtsmedlemsstaten i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, tilkommer det ligeledes, henset til ovennævnte forbindelse mellem et selskabs aktiver og dets skattepligtige indkomst, og dermed af hensyn til symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud, sidstnævnte medlemsstat i sin skatteordning at tage hensyn til de værdiudsving i det omhandlede selskabs aktiver, som er opstået efter det tidspunkt, hvor oprindelsesmedlemsstaten mistede enhver skattemæssig tilknytning til nævnte selskab.

59 Under disse omstændigheder er oprindelsesmedlemsstaten, i modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet, ikke forpligtet til at tage hensyn til eventuelle valutatab, som er indtrådt i tidsrummet mellem National Grid Indus' flytning af sit faktiske hovedsæde til Det Forenede Kongerige og tilbagebetalingen eller afhændelsen af den fordring, som nævnte selskab har. Den skat, som skal betales af latente kapitalgevinster, fastsættes nemlig på det tidspunkt, hvor oprindelsesmedlemsstatens beskatningskompetence over det omhandlede selskab ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for nævnte selskabs flytning af sit hjemsted. Både oprindelsesmedlemsstatens hensyntagen til valutagevinster og valutatab, der er opstået efter flytningen af det faktiske hovedsæde, risikerer ikke blot at bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, men kan ligeledes føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt fradrag af tabene. Det ville bl.a. være tilfældet, såfremt et selskab, der har en fordring i engelske pund som den i hovedsagen omhandlede, flyttede sit hjemsted i en medlemsstat, der har euro som valuta, til en anden medlemsstat i euroområdet.

...

64 Det fremgår af det ovenstående, at artikel 49 TEUF ikke er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvorefter skattebeløbet for latente kapitalgevinster af aktiverne i et selskab fastsættes endeligt – uden at hverken kurstab eller kapitalgevinster, der kan realiseres senere, tages i betragtning – på det tidspunkt, hvor selskabet på grund af flytningen af sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat ophører med at oppebære skattepligtig indkomst i førstnævnte medlemsstat. Det er herved uden betydning, at de beskattede latente kapitalgevinster hænger sammen med en valutagevinst, der som følge af de skatteregler, der gælder i værtsmedlemsstaten, ikke kommer til udtryk dér.

Eventuelle verditap etter utflytningstidspunktet skulle følgelig ikke tas i betraktning ved fastsettelsen av skattebeløpet.

Også C-581/17 (Wächtler) underbygger at det ut fra hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene er forholdsmessig å fastsette skatt på utflyttingstidspunktet, dog slik at det må innrømmes betalingsutsettelse knyttet til innkrevningen for å unngå et uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten. Her uttales om dette:

64 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at selv om fastleggelsen af størrelsen af den pågældende skat på tidspunktet for flytningen af bopælen til Schweiz er en foranstaltning, der er egnet til at sikre opfyldelsen af formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem dette land og Forbundsrepublikken Tyskland, kan dette formål derimod ikke begrunde, at det er umuligt at indrømme henstand med betalingen af denne skat. En sådan henstand indebærer nemlig ikke, at Forbundsrepublikken Tyskland til fordel for Det Schweiziske Forbund giver afkald på sin kompetence til at beskatte de kapitalgevinster, der er skabt i den periode, hvor indehaveren af de pågældende selskabsandele var fuldt skattepligtig i Tyskland.

Wächtler-saken gjaldt riktignok exit-skatt i forbindelse med at en person endret skattemessig bopel til en annen medlemsstat. Synspunktet må imidlertid gjelde tilsvarende også i en situasjon som den foreliggende.

At det er forholdsmessig å fastsette skatt på det tidspunktet skattesubjektet eller det objektet som det er tale om å gevinstbeskatte flyttes ut, underbygges også av C-164/12 (DMC). Det ble også der lagt til grunn at det var forholdsmessig å fastsette skatt på utflyttingstidspunktet, dog slik at det måtte innrømmes betalingsutsettelse for å unngå uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten. EU-domstolen uttalte følgende i tilknytning til dette:

60 Indledningsvis bemærkes, at det står i rimeligt forhold til formålet, at en medlemsstat med henblik på at sikre udøvelsen af sin beskatningskompetence fastsætter den skat, som skal betales af latente kapitalgevinster, der er opstået på dens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence over den omhandlede investor ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet, hvor nævnte investor omdanner de andele, som han ejer i et kommanditselskab, til andele i et kapital selskab (jf. i denne retning dommen i sagen National Grid Indus, præmis 52).

61 For så vidt angår opkrævningen af den skat, der skal betales af latente kapitalgevinster, har Domstolen fastslået, at den skattepligtige bør gives muligheden for at vælge mellem på den ene side den umiddelbare betaling af skatten på de latente kapitalgevinster af andele, som den pågældende ejer, og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning, der finder anvendelse (jf. i denne retning dommen i sagen National Grid Indus, præmis 73, og dom af 6.9.2012, sag C-38/10, Kommissionen mod Portugal, EU:C:2012:521, præmis 31 og 32).

Det samme ble lagt til grunn også i C-591/13 (Kommissjonen mot Tyskland) og C-261/11 (Kommissjonen mot Danmark). Heller ikke i disse sakene ble nødvendigheten av å fastsette skatt på gevinst på overføringstidspunktet bestridt. Det var derimot den øyeblikkelige innkrevningen av skattebeløpet som ble ansett problematisk, jf. henholdsvis avsnitt 72 og 48 i avgjørelsene.

I C-657/13 (Verder Lab Tec) uttales videre om det samme:

48 Hva angår forholdsmessigheten af den i hovedsagen omhandlede ordning bemærkes indledningsvis, at det står i et rimeligt forhold til formålet, at en medlemsstat med henblik på at sikre udøvelsen af sin beskatningskompetence fastsætter den skat, som skal betales af ikke-realiserede kapitalgevinster, der er opstået på dens område af aktiver overført ud af dens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence i forhold til de pågældende aktiver ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for overførslen af de omhandlede aktiver ud af denne medlemsstats område (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Spanien, C-64/11, EU:C:2013:264, præmis 31, og DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

49 Hva angår opkrævningen af en sådan skat har Domstolen allerede fastslået, at den skattepligtige person bør gives muligheden for at vælge mellem på den ene side den øyeblikkelige betaling af denne skat og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den gældende nationale lovgivning (dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

Det vises videre til C-296/16 (A OY) og C-503/14 (Kommissjonen mot Portugal) som gir uttrykk for det samme.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at det er å anse som nødvendig – og står altså i et rimelig forhold til formålet om å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen – at medlemsstatene fastsetter skatt på kapitalgevinst oppstått på dens område på det tidspunkt eiendelen som gevinsten er knyttet til, overføres ut av medlemstatens område.

Det foreligger ikke særlige forhold som skulle tilsi en annen konklusjon i saken her. Skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og § 9-2 ga hjemmel for å skattlegge gevinster opptjent i Norge på det tidspunktet den eiendelen som gevinsten var knyttet til, ble solgt ut av norsk beskatningsområde. Etter overføringen mistet Norge kompetansen til å skattlegge ytterligere verdistigning. Fastsettelse av skatt på overføringstidspunktet innebar således at det ble oppstilt et klart skille for når norsk beskatningskompetanse opphørte, og denne tillå irlske myndigheter. Fastsettelse av skatt på overføringstidspunktet ga således både skattesubjektene og myndighetene klarhet og forutberegnelighet hva gjaldt fordeling av beskatningskompetansen. NAS og NGH har ikke sannsynliggjort at det fantes mindre inngripende tiltak som kunne ivareta dette hensynet like effektivt. Det må etter dette legges til grunn at fastsettelse av skatt i overføringsåret på gevinster knyttet til de eiendeler som NAS og NGH overførte til sine irske datterselskaper i 2013 og 2014 var nødvendig og heller ikke utgjorde noe uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten.

Skatteklagenemndas vedtak om fastsettelse av skatt for disse årene gikk følgelig ikke ut over det som var nødvendig for å oppnå det legitime formålet. Vedtakene er derfor på dette punkt gyldige.

6.4 Særlig om nødvendighetsvurderingen knyttet til innkrevingen av skattebeløpet

Skatteklagenemndas vedtak overfor NAS og NGH gjaldt kun fastsettelse av skatt. Det kan i lys av dette spørres om forhold knyttet til den senere innkrevingen av skattebeløpet kan gi grunnlag for å sette fastsettelsesvedtaket side som ugyldig. Lagmannsretten finner, i lys av NAS og NGHs anførsler, grunn til å ta stilling til om det foreligger forhold knyttet til innkrevingen som medfører at en likevel står overfor en restriksjon i strid med etableringsfriheten.

Skatteklagenemndas flertall var ved fastsettelsesvedtaket kjent med at EU-domstolen i praksis har oppstilt rammer for innkreving av skattebeløpet for at denne ikke skal anses for å utgjøre et uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten. Flertallet uttalte derfor i vedtaket følgende om dette:

Nemndas medlemmer Folkvord, Furuseth og Ongre bemerket at for eiendeler som ikke er driftsmidler og dermed ikke kan føres på gevinst- og tapskonto, er det en forutsetning at skattepliktige gis betalingsutsettelse i samsvar med rettspraksis fra EU-domstolen, jf. blant annet C-371/10 National Grid Indus, C-503/14 Kommisjonen mot Portugal og C-164/12 DMC, for at kravet til at begge selskapene må være norske ikke skal utgjøre en uforholdsmessig restriksjon.

Det er på det rene at innkrevingsmyndighetene har forholdt seg til disse forutsetningene: NAS og NGH har fått anledning til å føre de delene av gevinsten som er knyttet til driftsmidler på gevinst- og tapskonto, mens de for de øvrige deler har fått tilbud om betalingsutsettelse i form av ratebetaling over sju år.

NAS og NGH har takket ja til å benytte seg av disse mulighetene for betalingsutsettelse. Det fastsatte skattebeløpet har som følge av dette blitt betalt dels ved føring på gevinst- og tapskonto, dvs. en årlig inntektsføring på 20 %, dels ved ratebetaling over sju år. Det er riktignok foretatt en motregning knyttet til innkrevingen, men slik at denne beløpsmessig ikke gikk utover det som uansett ville fulgt av tilbudet om ratebetaling og føring over gevinst- og tapskonto.

Spørsmålet er om den betalingsutsettelsen som NAS og NGH har fått, utgjør en forholdsmessig foranstaltning for å oppnå formålet om balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene.

Det må ut fra EU-domstolens praksis legges til grunn at en øyeblikkelig innkreving av skattebeløpet på utflyttingstidspunktet, uten at det gis mulighet for betalingsutsettelse, er å anse som et uforholdsmessig inngrep i etableringsfriheten – iallfall hvor det er tale om

skattlegging av latente, ikke realiserede kapitalgevinster. I C-371/10 (National Grid Indus) uttales om dette:

81 Selv hvis det antages, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er egnet til at opnå formålet om at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem, bemærkes imidlertid, at kun fastsættelsen af skattebeløbet på tidspunktet for et selskabs flytning af sit faktiske hovedsæde, og ikke beløbets øjeblikkelige opkrævning, skal anses for ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre et sådant formål.

82 En udskudt opkrævning af nævnte skat berører nemlig ikke den forbindelse, der i nederlandsk lovgivning findes mellem på den ene side den skattefordel, der består af en skattefritagelse for latente kapitalgevinster af aktiver, når et selskab oppebærer skattepligtig indkomst i den omhandlede medlemsstat, og på den anden side modstykket til nævnte fordel, som er en skattebyrde, der fastsættes på det tidspunkt, hvor det omhandlede selskab ophører med at oppebære en sådan indkomst.

...

85 Det følger således af det foregående, at en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skat på latente kapitalgevinster af aktiverne i et selskab, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, øjeblikkeligt opkræves på samme tidspunkt som nævnte flytning, er uforholdsmæssig.

Det samme ble lagt til grunn også i C-646/15 (Trustees), hvor det uttales:

59 Imidlertid fremgår det af de sagsakter, der er forelagt Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udelukkende foreskriver en øjeblikkelig opkrævning af den pågældende skat. Det følger heraf, at en sådan lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, og derfor udgør en uberettiget hindring af etableringsfriheten.

60 Denne vurdering kan ikke drages i tvivl med henvisning til, at kapitalgevinsterne under omstændighederne i hovedsagen blev realiseret, efter at skattebeløbet var blevet fastsat, men før det forfalt, idet den i hovedsagen omhandlede lovgivnings uforholdsmæssighed skyldes det forhold, at denne lovgivning ikke giver den skattepligtige mulighed for at udskyde tidspunktet for opkrævningen af den skyldige skat.

Også her ble det følgelig lagt til grunn at en øyeblikkelig innkreving av skattebeløpet var å anse som uforholdsmessig. Tilsvarende ble lagt til grunn også i C-164/12 (DMC):

61 For så vidt angår opkrævningen af den skat, der skal betales af latente kapitalgevinster, har Domstolen fastslået, at den skattepligtige bør gives muligheden for at vælge mellem på den ene side den umiddelbare betaling af skatten på de latente kapitalgevinster af andele, som den pågældende ejer, og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning, der finder anvendelse (jf. i denne retning dommen i sagen National Grid Indus, præmis 73, og dom af 6.9.2012, sag C-38/10, Kommissionen mod Portugal, EU:C:2012:521, præmis 31 og 32).

Når det gjaldt lengden på betalingsutsettelsen, uttalte EU-domstolen i den samme avgjørelsen:

62 Henset til den omstændighed, at risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, stiger i takt med tidens gang, udgør en ratebetaling over fem år af den skat, der skal betales, inden den faktiske realisering af de latente kapitalgevinster i denne forbindelse en passende og proportional foranstaltning med henblik på at virkeliggøre formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

Også i C-657/13 (Verder Lab Tec) ble det samme lagt til grunn, jf. avsnitt 49 flg. Hva gjaldt lengden på den betalingsutsettelsen som burde gis for at restriksjonen skulle anses forholdsmessig, uttalte EU-domstolen:

51 I det foreliggende tilfælde reiser der sig således et spørsmål om, hvorvidt en opkrævning af den omhandlede skat i rater over ti år kan udgøre en forholdsmessig foranstaltning for at nå formålet med opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellom medlemsstaterne.

52 Det skal i denne forbindelse blot bemærkes, at en opkrævning af skatten på ikke-realiserede kapitalgevinster i rater over fem år i stedet for en umiddelbar beskatning er blevet betraktet som en foranstaltning, der står i rimeligt forhold til at nå dette formål (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 64). En opkrævning af skatten på ikke-realiserede kapitalgevinster i rater over ti år således som den i hovedsagen omhandlede kan, således som generaladvokaten har anført i punkt 72 og 73 i sit forslag til afgørelse, dermed kun betragtes som en foranstaltning, der står i et rimeligt forhold til at nå dette formål.

Lagmannsretten har ved vurderingen sett hen til C-581/17 (Wächtler) avsnitt 68, som NAS og NGH har vist til, men finner ikke at denne medfører noen annen løsning. Saken gjaldt en spesiell situasjon hvor rentefri utsettelse ble gitt ved utflytting til alle andre EU-/EØS-stater enn utflyttingslandet Sveits, og gjaldt dessuten innkreving av skatt på en latent kapitalgevinst i motsetning til det som det her er tale om. Lagmannsretten finner følgelig ikke at avgjørelsen kan forstås slik at EU-domstolen fraviker at et tilbud om avdragsbetaling over 5-10 år er å anse som et proporsjonalt tiltak, slik domstolen la til grunn i Verder Lab Tec og DMC.

At tilbud om ratebetaling over fem år er proporsjonalt og forenlig med etableringsfriheten, underbygges også av rådsdirektiv 2016/1164 av 12. juli 2016 om «rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market» (ATAD-direktivet) artikkel 5. Her er det for tilfeller hvor skattesubjektet flytter til en annen medlemsstat, såkalt exit-taxation, lagt til grunn at skattesubjektet skal gis rett til utsatt betaling av exit-skatt ved å gis tilbud om avdragsbetaling i fem år. Avdragsbetaling over fem år anses følgelig som et proporsjonalt tiltak i exit-tilfellene. Det er vanskelig å se at det foreligger grunner som tilsier en annen løsning i et tilfelle som det foreliggende.

Det samme underbygges også av Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett side 347, hvor det uttales:

National Grid-dommen gjaldt gevinst på en eiendel som før eller siden ville bli realisert. Det er blitt hevdet at dommen ikke kunne være avgjørende for eiendeler som sannsynligvis aldri vil bli realisert. Men dette synspunktet ble avvist av EU-domstolen, jf. sak C-261/11 Komm. mod Danmark, der det gis uttrykk for at statene kan knytte skattleggingen til andre begivenheter enn salg av eiendelen. I forlengelsen av dette utviklet EU-domstolen en praksis om at det ville være forholdsmessig om skattebetalingsplikten ble fordelt over et antall år, jf. sak C-164/12 DMC, der tyske regler om fordeling av innbetalingen over fem år ble godtatt som forholdsmessig. Denne rettsutviklingen er nå stadfestet i Rådsdirektiv 2016/1164 om skatteomgåelse Art. 5(2), der det legges opp til at utflyttingsskatt skal betales over fem år.

Etter gjeldende norsk rett kan det kreves utsettelse med betalingen av utflyttingsskatten, men likevel slik at skatten skal betales med like store beløp over syv år fra og med uttaksåret, jf. sktl. 9-14, 9. ledd, 1. og 2. punktum.

Denne regelen må anses å være i overensstemmelse med EØS-retten...

Lagmannsretten finner etter dette at tilbud om avdragsbetaling over en periode på fem år eller mer er å anse som et forholdsmessig tiltak, og ikke i strid med etableringsfriheten. Det tilbudet om utsatt betaling av skatten som NAS og NGH har fått, ligger innenfor dette, og utgjør dermed en forholdsmessig foranstaltning for å nå formålet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene.

Lagmannsretten finner – i motsetning til hva NAS og NGH har anført – ikke at Skatteklagenemndas vedtak kan settes til side som ugyldig fordi det på tidspunktet for skattefastsettelsen ikke fantes eksplisitte regler i norsk lov som ga NAS og NGH krav på utsatt betaling av skattebeløpet i et tilfelle som det foreliggende. EØS-retten kan ikke forstås slik at retten til tilbud om betalingsutsettelse må fremgå av en hjemmel som kun er myntet på det aktuelle tilfelle. Det er tilstrekkelig at den nasjonale rett inneholder regler som gir adgang til å gi tilbud om utsatt betaling, og at denne adgangen også faktisk benyttes.

Det er på det rene at norsk lov ga hjemmel for tilbud om utsatt betaling, og at slikt tilbud også rent faktisk ble gitt. Hjemmelen for tilbudet var dels de generelle reglene om gevinst- og tapskonto i skatteloven § 14-45, dels en tolkning av skattebetalingslovens betalingsbestemmelser i § 10-1 sammenholdt med de krav om betalingsutsettelse som oppstilles etter EØS-retten, jf. EØS-loven § 2. Dette hjemmelsgrunnlaget var tilstrekkelig klart til å oppfylle de eventuelle krav som EØS-retten måtte oppstille til klarhet, og oppfylte også de krav til forutberegnelighet som eventuelt kan oppstilles. Både NAS og NGH hadde på transaksjonstidspunktet en forventning om å bli behandlet i samsvar med EØS-rettens krav. En slik behandling har de i dette tilfellet fått.

Skatteklagenemndas vedtak i sak SKN-2013 er vurdert, men medfører ikke noen annen løsning. Når det gjelder betydningen av dette vedtaket, vises til følgende begrunnelse på side 26 i Skatteklagenemndas vedtak, som er dekkende også for lagmannsrettens syn:

Sekretariatet bemerker at hensynene til forutberegnelighet, likhet og innrettelse tilsier at ligningspraksis i utgangspunktet er en relevant rettskilde i skatteretten. Et gjennomgående trekk ved rettspraksis fra Høyesterett er likevel at ikke all ligningspraksis blir *tillagt vekt* som rettskilde. For at ligningspraksis skal tillegges vekt, må den ha foreligget over et visst tidsrom, den må være konsekvent og ofte forekommende, jf. blant annet Rt-1996-369, Rt-2001-1444 og Rt-1992-1379. Tilsvarende fremgår av juridisk litteratur, jf. Lærebok i skatterett, 7. utgave (2014), Frederik Zimmer, side 55:

"[...] Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsistens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært til grunn)."

I Høyesterettspraksis er det lagt til grunn at ligningspraksis må ha varighet over flere år for at den kan vektlegges som rettskilde. Høyesterett har ikke fastsatt det eksakte antall år som kreves, men i flere dommer har ligningspraksis som strekker seg over 5 - 12 år blitt underkjent av Høyesterett, jf. blant annet Rt-1975-992, Rt-1996-369 og Rt-2003-183. Når det gjelder kravet om konsekvent ligningspraksis, er det i Rt-1982-1330 og Rt-2001-1444 uttalt at praksisen må være "nokså konsekvent" for at den kan tillegges vekt. Ligningspraksisen må likevel være ofte forekommende, noe som innebærer at det rettsspørsmål som det er dannet ligningspraksis for må være av et visst omfang.

Ut fra disse momentene mener sekretariatet at vedtaket fra Skatteklagenemnda v/ SFS har svært begrenset vekt når det skal vurderes om skatteloven § 11-21 jf. konsernforskriftens bestemmelser var EØS-stridige i inntektsåret 2013. Vedtaket er datert 7. november 2013, noe som innebærer at den påberopte praksisen ikke hadde varighet over flere år pr. inntektsåret 2013. Som påpekt av sentralskattekontoret gjennomførte selskapet overdragelsen av flyeiendeler og immaterielle eiendeler den 31. desember 2013, og på dette tidspunktet var Skatteklagenemndas vedtak ikke rettskraftig. Fristen for at Skattedirektoratet kunne kreve overprøving i Riksskattenemnda var fire måneder etter at vedtaket ble truffet, jf. dagjeldende ligningslov § 9-6 nr. 5 b. Dette innebærer at fristen for overprøving ikke hadde gått ut pr. 31. desember 2013, slik som påstått av selskapet på side 4 i klagen. I tillegg kan sekretariatet ikke se at det finnes andre vedtak fra skattekontorene eller Skatteklagenemnda som gir uttrykk for at skatteloven § 11-21 og konsernforskriftens bestemmelser er i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 34 ved grenseoverskridende transaksjoner. Ligningspraksis om dette rettsspørsmålet er derfor svært begrenset.

...

Sekretariatet forstår disse uttalelsene som at departementet ikke deler Skatteklagenemnda v/SFS sin rettsoppfatning om at skatteloven § 11-21 og konsernforskriftens bestemmelser er i strid med etableringsretten etter EØS-avtalen. Som påpekt ovenfor har praksisen som kommer til uttrykk i vedtaket ikke en varighet over flere år, og det finnes heller ikke andre vedtak fra skattekontorene eller Skatteklagenemnda som behandler spørsmålet om skatteloven § 11-21 og konsernforskriften er i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31 jf. artikkel 34. Sekretariatet mener derfor at vedtaket ikke kan legges til grunn som gjeldende rett i inntektsåret 2013, slik som påstått av selskapet.

Heller ikke NAS og NGHs anførsler om at betalingsordningene ikke tilfredsstillende kravet til konsistens, kan etter lagmannsrettens syn føre frem. Lagmannsretten har ved vurderingen sett hen til skatteloven § 9-14 niende og tiende ledd og lempingspraksis etter skatteloven § 11-22, som NAS og NGH har vist til for å underbygge sin anførsel om dette. Skatteloven § 9-14 gjaldt regulering av skatteplikt på eiendeler som «tas ut av norsk beskatningsområde», og er ikke sammenlignbar med en situasjon hvor det er tale om skatteplikt ved faktisk realisasjon, slik en står overfor her.

Skatteloven § 11-22 omfattet, så vidt forstås, også tilfeller som det foreliggende. Bestemmelsen åpnet for at departementet kunne samtykke til at inntekt ved realisasjon av særskilt angitte objekter skulle være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere sats når realisasjonen var ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv. Et slikt samtykke kunne gis også ved realisasjon etter uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde etter § 9-14 tiende ledd, jf. § 11-22 femte ledd. Så vidt forstås, kunne NAS og NGH ha søkt om skattefritak etter denne bestemmelsen på overføringstidspunktet. Slik søknad ble imidlertid ikke innsendt. At NAS og NGH ikke oppnådde skattefritak etter denne bestemmelsen – dersom praksis etter bestemmelsen skulle tilsi det – er således en konsekvens av at slik søknad ikke ble sendt, og ikke et uttrykk for manglende konsistens i regelverket. Lagmannsretten finner uansett ikke sannsynliggjort at en slik søknad ville ha ledet til skattefrihet for de transaksjonene en her står overfor.

Som det har fremgått, har lagmannsretten for sin avgjørelse av saken ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på saken C-707/20 (Gallaher) som står for EU-domstolen, men som ennå ikke er avgjort. Dette fordi den praksis som allerede foreligger fra EU-domstolen etter lagmannsrettens syn har vært tilstrekkelig til å avgjøre de spørsmål som denne saken reiser.

6.5 Konklusjon

Lagmannsretten finner samlet sett at det ikke foreligger noe ulovlig inngrep i NAS og NGHs etableringsfrihet - verken hva gjelder fastsettelsen av skatt eller den etterfølgende innkreving av denne. Skatteklagenemndas vedtak overfor NAS og NGH er følgelig gyldige. Anken blir etter dette å forkaste. Staten må videre frifinnes for påstanden punkt 3 om at det ved ny skattefastsettelse skal legges til grunn at overføring av eiendelene skal følge reglene i skatteloven § 11-21 med tilhørende forskrifter, dvs. konsernforskriften.

7. Sakskostnader

Ankesaken gjelder som det har fremgått tre selvstendige saker som har blitt forent til felles behandling i medhold av § 15-6. Det skal i en slik situasjon treffes særskilt avgjørelse om sakskostnadene i hver sak, jf. Rt-2015-317 avsnitt 19, Rt-2014-731 avsnitt 18 og Rt-2011-841 avsnitt 82.

Staten v/Skatteetaten har fått fullt medhold i sin argumentasjon og har dermed «vunnet» alle de tre ankesakene. Staten har derfor i utgangspunktet krav på full erstatning for sine sakskostnader både for tingrett og lagmannsrett i alle tre sakene, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. § 20-9 annet ledd. Lagmannsretten har vurdert, men finner ikke at det foreligger slike tungtveiende grunner som gjør det rimelig at verken NAS eller NGH fritas fra erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Saken har, selv om den har vært tidkrevende å behandle, ikke budt på tvil. Heller ikke styrkeforholdet mellom partene eller sakens velferdsmessige betydning tilsier fritak fra erstatningsansvaret. Lagmannsretten har ved vurderingen sett hen til om Skatteklagenemndsvedtaket fra 2013 ga grunnlag for en uklarhet som ga NAS og NGH en rimelig grunn til å prøve saken for domstolene, men finner at det ikke er tilfellet. Tvert imot finner lagmannsretten at Skatteklagenemndas vedtak i de foreliggende sakene sammenholdt med praksis fra EU-domstolen ikke ga grunnlag for tvil knyttet til om NAS og NGH hadde blitt behandlet i tråd med de skranker etableringsfriheten oppstiller, verken på det tidspunktet anke ble inngitt eller da søksmål ble anlagt.

Staten har fremlagt sakskostnadsoppgave for lagmannsretten for alle de tre ankesakene på totalt 539 200 kroner. For tingretten fremla staten sakskostnadsoppgave på totalt 717 750 kroner for de tre sakene. Sakskostnadene er i sin helhet salær til prosessfullmektig. Sakene er etter det opplyste fordelt med så vidt forstås fordelt med 40 % på hver av sakene overfor NAS og 20 % på saken knyttet til NGH. Kostnadene i hver av sakene hvor NAS er part utgjør etter dette 287 100 kroner for tingretten og 215 680 kroner for lagmannsretten. Kostnadene i saken hvor NGH er part utgjør da 143 550 kroner for tingretten og 107 840 kroner for lagmannsretten.

Nødvendigheten av sakskostnadene er ikke bestridt, verken for tingretten eller lagmannsretten. Sakskostnadene er høye for begge instanser, men saken har vært omfattende og har fordret gjennomgang av et omfattende faktisk og juridisk materiale. Lagmannsretten finner ut fra en samlet vurdering at kostnadene både hva gjelder ting- og lagmannsrettsbehandlingen må anses rimelige og nødvendige ut fra sakens omfang og betydning, jf. tvisteloven § 20-5. Erstatning for sakskostnader tilkjennes etter dette som krevd.

Dommen er enstemmig.

DOMSSLUTNING

I sak 21-101315ASD/BORG/03

1. Anken forkastes. For øvrig frifinnes staten.
2. I sakskostnader for tingretten betaler Norwegian Air Shuttle ASA 287 100 kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra denne dommen er forkynt.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Norwegian Air Shuttle ASA 215 680 kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra denne dommen er forkynt.

I sak 22-156827ASD-BORG/03

1. Anken forkastes. For øvrig frifinnes staten.
2. I sakskostnader for tingretten betaler Norwegian Ground Handling AS v/dets konkursbo 143 550 kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra denne dommen er forkynt.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Norwegian Ground Handling AS v/dets konkursbo og Norwegian Air Shuttle AS én for begge, begge for én 107 840 kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra denne dommen er forkynt.

I sak 22-156832ASD-BORG/03

1. Anken forkastes. For øvrig frifinnes staten.
2. I sakskostnader for tingretten betaler Norwegian Air Shuttle ASA 287 100 kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra denne dommen er forkynt.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Norwegian Air Shuttle ASA 215 680 kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra denne dommen er forkynt.

Anne Cathrine Haug-
Hustad

Halvard Leirvik

Tina Bergstrøm

Som følge av sakens omfang og andre presserende arbeidsoppgaver, er dommen ikke avsagt innen lovens frist, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd.

Dokument i samsvar med original:
Beate Kyung Næss