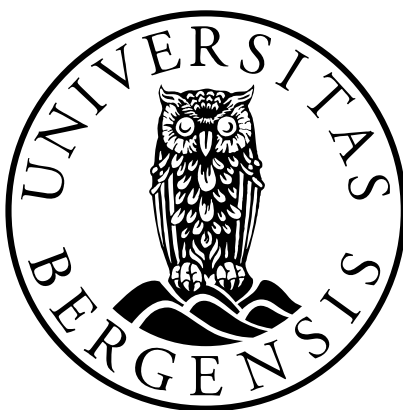


Realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet

*En EØS-rettslig analyse med utgangspunkt i sktl.
§ 10-64 (b)*

Kandidatnummer: 255

Antall ord: 14183



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.22

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning	4
1.1 Bakgrunn, forutsetninger og problemstillingen.....	4
1.2 Avgrensninger	6
1.3 Rettskildebildet.....	6
1.4 Juridisk Metode	8
1.5 Struktur	10
2 Realitetsvilkåret.....	12
2.1 Hva er realitetsvilkårets overordnede vurderingstema?	12
2.1.1 Innledning.....	12
2.1.2 Ordlyd.....	12
2.1.3 Forarbeider, etterfølgende tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis 12	
2.1.4 EØS-retten	14
2.1.5 Konklusjon	16
2.2 Hvor fremtredende må skatteformålet være?	17
2.2.1 Innledning.....	17
2.2.2 Ordlyden og forarbeidene.....	18
2.2.3 Etterfølgende tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis.....	19
2.2.4 EØS-dommer.....	20
2.2.5 Konklusjon	23
2.3 Perspektivet: hvordan skal skatteformålet vurderes?	23
2.3.1 Innledning.....	23
2.3.2 Ordlyd.....	24
2.3.3 Forarbeider, etterfølgende tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis 24	
2.3.4 EØS-dommer.....	25
2.3.5 Konklusjon	26
2.4 Nærmere om vurderingen av vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet».....	27
2.4.1 Innledning.....	27
2.4.2 Hva innebærer momentene som fremgår av forarbeidene?.....	30

2.4.2.1 Om selskapet har lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten.....	30
2.4.2.2 Om selskapets ledelse og ansatte er egnet til å samt faktisk driver virksomheten	31
2.4.2.3 Om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet.....	32
2.4.3 Må den reelle økonomiske aktiviteten forekomme i samme land som etableringen?	32
2.4.3.1 Innledning.....	32
2.4.3.2 Ordlyd.....	33
2.4.3.3 Forarbeidene.....	33
2.4.3.4 Skattemyndighetenes praksis	33
2.4.3.5 EØS-retten	34
2.4.3.6 Konklusjon	36
2.4.4 Konklusjon	37
3 Dokumentasjonskravet	39
3.1 Innledning.....	39
3.2 Hva omfatter dokumentasjonskravet?	40
3.3 Hva skal til for å oppfylle dokumentasjonskravet?	41
3.4 Må opplysningene skattyter legger frem kontrolleres for at dokumentasjonskravet skal være oppfylt?	41
3.4.1 Innledning.....	42
3.4.2 Ordlyd og forarbeider.....	42
3.4.3 EØS-retten	43
3.4.4 Reelle hensyn	46
3.4.5 Konklusjon	47
4 Oppsummering og avslutning	48
Litteraturliste.....	50

1 Innledning

1.1 Bakgrunn, forutsetninger og problemstillingen

Oppgavens tema er vilkårene «*reelt etablert*» og «*reell økonomisk aktivitet*» (realitetsvilkåret) og vilkåret «*dokumenterer*» (dokumentasjonskravet) jf. blant annet skatteloven (sktl.) § 10-64 (b). Om realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet er oppfylt kan ha avgjørende betydning for hvor strengt norske og til dels utenlandske skattytere vil bli beskattet.

Vilkårene går igjen i store deler av den grenseoverskridende skatteretten og kommer til uttrykk i reglene om norsk kontrollerte utenlandske selskap (NOKUS) i sktl. § 10-64 (b), i reglene for grenseoverskridende aksjeutbytte i sktl. § 2-38 (3) og (5), i reglene om grenseoverskridende fisjon og fusjon i sktl. § 11-11 (7), i reglene om exit-beskatning i sktl. § 9-14 (12), i reglene om skattepliktig gevinst ved utflytting av selskap i sktl. § 10-71 (2) og (5) og i bestemmelsene om kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger i sktl. §§ 10-80 (2) (a) og 10-81 (2) (a).

Vilkårene kom inn i norsk rett som følge av EU-domstolens avgjørelse den 12. september 2006 (Cadbury Schweppes).¹ Domstolen kom til at dersom Stobritannias controlled foreign company-regler (CFC-regler) ikke var begrenset til «*wholly artificial arrangements*», så var de i strid med etableringsfriheten. Avgjørelsen fikk ringvirkninger i europeisk skatterett. I Norge ble det klart at en måtte gjøre en rekke endringer for å bringe norske regler i samsvar med EØS-retten.

Wholly artificial arrangements-vurderingen er en ulovfestet omgåelsesregel utviklet av EU-domstolen. Skatteomgåelse innebærer at skattyter tilpasser seg regelverket med det formål å betale mindre skatt.² Slik skatteplanlegging er i utgangspunktet lovlig, men dersom den blir så aggressiv at den kommer i spenning med skattereglenes formål så kan skattemyndighetene gripe inn.³ Essensen i reglene er at dersom skattyters arrangement er rent kunstig og kun forfølger skatteformål, kan skattemyndighetene gripe inn. Skatteomgåelse må skilles fra skatteunndragelse, som foreligger der skattyter oppgir feilaktige eller ufullstendige

¹ C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) (GC)

² Zimmer (2020) s. 22

³ NOU 2016: 5 s.10

opplysninger til skattemyndighetene i forbindelse med skattefastsettingen.⁴ Dokumentasjonskravet eksisterer for å motvirke slik skatteunndragelse.

Oppgavens problemstilling er generell; den er verken avgrenset til en av de spesifikke bestemmelsene hvor vilkårene fremgår eller spesielle typer arrangementer eller selskapsformer som rammes av vilkåret. En forutsetning for å kunne skrive en slik oppgave, er at vilkårene har et entydig innhold uavhengig av lovbestemmelsene.

For realitetsvilkårets vedkommende er ordlyden i samtlige bestemmelser så og si identisk, og alle bestemmelsene henviser uttrykkelig tilbake til § 10-64 (b). Videre fremgår det av forarbeidene at det etter de ulike bestemmelsene skal være «*samme minstekrav*», at det «*ikke har vært tilsiktet noen forskjell*», at vurderingen skal skje på de «*samme retningslinjene*» og «*tilsvarende vilkår*» samt at man skal se til sktl. § 10-64 (b) for «*det nærmere innholdet i hva som ligger i kravet*».⁵ I de nyeste forarbeidene om vilkåret ble det også uttalt at begrepet er en «*rettslig standard, som er i gradvis utvikling*» og at hva som ligger i begrepet vil «*følge den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten*».⁶ Ordlyden og forarbeidene forutsetter følgelig at vilkåret har et generelt innhold. Det er også slik vilkåret praktiseres av skattemyndighetene.⁷ Det vil imidlertid kunne være nyanseforskjeller mellom bestemmelsene. En viktig presisering er at sktl. § 10-64 (b) nesten utelukkende har selvstendig betydning dersom inntekten i lavskattelandet «*hovedsakelig er av passiv karakter*» sml. § 10-64 (a). Dette fordi Norge har inngått skatteavtale med alle EØS-stater bortsett fra Liechtenstein.⁸ Dette er ikke tilfellet for alle de øvrige bestemmelsene, og det er følgelig viktig å ta stilling til hva slags aktive inntekter som omfattes av realitetsvilkåret også.⁹

Det er noe mer uklart om dokumentasjonskravet har et entydig innhold ettersom ingen av de øvrige lovbestemmelsene direkte gjengir vilkåret. De viser imidlertid tilbake til § 10-64 (b), og

⁴ Zimmer (2020) s. 21

⁵ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.1, Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) punkt 9.1, Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.9, Prp. 78 L (2010-2011) punkt 8.5.1.1 og Prop 1 LS (2020-2021) punkt 6.11.4

⁶ Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.11.4

⁷ Se eks. BFU 30/09 «skattedirektoratets vurderinger» avsnitt 16

⁸ Se oversikt over Norges skatteavtaler på <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

⁹ Se eks. fritaksmetoden etter § 2-38 som ikke skiller mellom aktive og passive inntekter

de fleste uttaler også at vurderingen skal skje på «*tilsvarende vilkår*».¹⁰ I det nyeste lovforarbeidet fra 2021 er det også uttalt at «*det samme dokumentasjonskravet*» som gjelder ved NOKUS-reglene og fritaksmetoden skal gjelde.¹¹ Det underbygges av hensynet til sammenheng i regelverket. Det ville være kunstig dersom man skulle kreve at realitetsvilkåret dokumenteres og kontrolleres ulikt avhengig av hvilken bestemmelse det kommer til uttrykk. Det legges dermed til grunn at også dokumentasjonskravet har et generelt innhold.

Oppgavens problemstilling er å fastlegge det nærmere innholdet i realitetsvilkåret og det tilhørende dokumentasjonskravet i norsk skatterett i lys av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

1.2 Avgrensninger

Det finnes flere tilgrensende problemstillinger som ikke vil bli drøftet av hensyn til ordgrense og tidsbruk. For det første vil ikke oppgaven problematisere andre vilkår som fremgår av de enkelte lovbestemmelsene enn realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet. Dette innebærer eksempelvis at verken hva som skal til for å være et «*lavskatteland*» eller hvor et selskap er «*hjemmehørende*» vil drøftes jf. sktl. § 10-64 (b) jf. § 2-38. Oppgaven ville blitt for omfattende dersom den i detalj skulle omtalt de enkelte regelsett. Det vil også avgrenses mot å inngående drøfte etableringer uten fysisk tilstedeværelse, da oppgaven er mer generelt utformet.

Videre er oppgaven avgrenset til etableringsfriheten. Brudd på andre av de fire friheter, som eksempelvis fri flyt av kapital, vil det følgelig avgrenses mot. Dette fordi formålsbetraktninger kan stille seg ulikt avhengig av hvilken av de fire friheter som drøftes, noen aspekter gjelder imidlertid generelt. Avslutningsvis vil det også avgrenses mot å drøfte forholdet mellom EØS-konform fortolkning og legalitetsprinsippet.

1.3 Rettskildebildet

¹⁰ Se sktl. §§ 2-38 (3) og (5), §§ 10-71 (2) og (5), §§ 10-80 (2) (a) og 10-81 (2) (a). Sktl. §§ 11-11 (7) og 9-14 (12) viser kun til § 10-64 (b).

¹¹ Prop 1 LS (2020-2021) punkt 6.11.5

Det fremgår av Grunnloven (Grl.) § 113 at «*myndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov*». Beskatning er et «*inngrep*» i eiendomsretten, og krever følgelig lovhjemmel. At skattlegging krever lovhjemmel, fører til at lovbestemmelsene hvor vilkåret fremgår alltid vil være av relevans samt at slutningene som trekkes fra dem vil veie tungt. I oppgaven vil særlig sktl. § 10-64 (b) stå sentralt. Videre vil også bestemmelsenes forarbeider komme i betraktning. I lys av manglende rettspraksis vil også finansdepartementets etterfølgende tolkingsuttalelser og skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser (BFU) få relevans.¹² Dette fordi man ellers kun ville hatt et bilde av hvordan reglene er ment til å praktiseres, ikke et bilde av hvordan de faktisk praktiseres. Vekten av kildene vil imidlertid være begrenset. Etterfølgende tolkningsuttalelser har i utgangspunktet lite vekt, og ligger trolig nær juridisk teori.¹³ Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser er ikke bindende for domstoler eller skatteklagenemnda, noe som innebærer at deres rettskildemessige vekt vil ligge nærmere juridisk teori og etterarbeider enn rettspraksis.¹⁴ Det er likevel slik at når regler praktiseres likt over tid får man en fast forvaltningspraksis, og i tilfeller hvor rettskildene gir uttrykk for slik fast praksis kan de få mer vekt ut fra forutbergnelighetshensyn.¹⁵

Utgangspunktet er at skatteretten ikke er omfattet av EØS-avtalen. En konsekvens av dette er at norsk rett ikke er fullt ut harmonisert med EUs direktiver og forordninger på skatteområdet.¹⁶ Norsk skatterett må imidlertid holde seg innenfor de rammene EØS-avtalen setter ettersom avtalens hoveddel er inkorporert i norsk rett ved EØS-loven.¹⁷ EØS-avtalens regler om ikke-diskriminering, de fire friheter og statsstøtte setter dermed begrensinger for norsk skatterett.¹⁸ For oppgavens vedkommende er det særlig reglene om de fire friheter som er relevant. EØS-avtalen samt EU- og EFTA-domstolens dommer som utpensler innholdet i de fire friheter vil følgelig være særlig relevante ved fremstillingen. Cadbury Schweppes-dommen vil være sentral da dommen var bakgrunnen for innføringen av realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet i norsk rett. Generaladvokatens uttalelser vil også komme i betraktning. Generaladvokaten har som oppgave å komme med et forslag til avgjørelse i en konkret sak.¹⁹ Hans uttalelser binder

¹² Se skatteforvaltningsloven § 6-1

¹³ Monsen (2012) s. 35 og s. 158

¹⁴ Skatteforvaltningsforskriften § 6-2

¹⁵ Monsen (2012) s. 169

¹⁶ Zimmer (2017) s. 101

¹⁷ E-1/04 (*Fokus Bank*) premiss 20 jf. også C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 40.

¹⁸ Prop.1 LS (2020-2021) punkt 6.6.3

¹⁹ Se eks. C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) under rettens sammensetning hvor de henviser til generaladvokaten

imidlertid ikke EU-domstolen, noe som fører til at de i utgangspunktet har lite rettskildemessig vekt.²⁰ De uttalelsene som brukes i oppgaven er imidlertid uttalelser EU-domstolen har sluttet seg til i sin avgjørelse. En slik legitimering av uttalelsene øker deres rettskildemessige vekt.

Mengden rettskilder skaper noen særlige problemer i drøftelsen. En utfordring er overfloden av rettskilder som gjelder realitetsvilkåret. I et slikt landskap kan det være krevende å velge ut de kildene som har mest relevans. For dokumentasjonskravet er utfordringen det motsatte. En mangel på kilder gjør drøftelsen krevende, og konklusjonene uklare.

1.4 Juridisk Metode

Når man skal tolke norsk lov vil man anvende alminnelig norsk juridisk metode. Det internasjonale element i oppgaven reiser imidlertid noen særlige tolkningsproblemer.

EØS-avtalens institusjonelle rammeverk er organisert i et topilarsystem.²¹ Den ene pilaren utgjør EU og den andre pilaren utgjør EFTA-statene. Hovedmålet med EØS-avtalen var å knytte EFTA-landene Norge, Island og Liechtenstein til EUs indre marked, som består av EU-landene.²² Målsetningen forutsetter at EØS-regelverk som er hentet fra EU-retten tolkes og anvendes EU-konformt.²³ På det vis blir rettstilstanden i EU-pilaren og EFTA-pilaren lik. Målsetningen om en slik ensartethet mellom EU- og EØS-retten kalles for homogenitetsprinsippet.²⁴ Prinsippet er trygt forankret i en rekke EØS-rettslige kilder.²⁵ En viktig presisering er at prinsippet ikke innebærer at et rettsspørsmål får samme løsning i EØS som i EU, til tross for at det setter en presumpsjon for det.²⁶ Om homogenitet blir tolkningsresultatet avhenger av fortolkningen av det aktuelle rettsgrunnlaget etter anerkjent juridisk metode.

²⁰ Hovland (2012) s. 277

²¹ Fredriksen (2018) s. 137

²² EØS-avtalen art. 1 (1)

²³ Fredriksen (2018) s. 49

²⁴ Fredriksen (2018) s. 50

²⁵ Se bl.a. fortalen til EØS-avtalen femte betraktning, EØS-avtalen art. 1 nr. 1 jf. art. 6 og ODA art. 3 nr. 2

²⁶ Fredriksen (2018) s. 55

Ved tolkningen av EU-rettslige kilder må en anvende EU-domstolens egne tolkningsmetode, som EFTA-domstolen har adoptert.²⁷ Metoden særpreges ved at den er dynamisk, kontekstuell og formålsrettet.²⁸ Dette innebærer først og fremst at de hensynene som bærer de fire frihetene gis stor vekt ved tolkningen.²⁹ Andre viktige aspekter ved tolkningslæren er at EU-domstolen legger stort vekt på tidligere avgjørelser og ikke skiller vesentlig mellom ratio decidendi-uttalelser og obiter dicta-uttalelser slik man gjør etter norsk juridisk metode.³⁰

Når en så kommer til et EØS-rettslig tolkningsresultat må en vurdere om det norske tolkningsresultatet er i tråd med eller utenfor rammene dette setter. Dersom norsk rett er tvetydig følger det av prinsippet om EØS-konform fortolkning at en skal velge det tolkingsalternativet som samsvarer med EØS-retten. EFTA-domstolen uttalte i *Karlsson* at

*«it is inherent in the general objective of the EEA Agreement of establishing a dynamic and homogenous market, in the ensuring emphasis on the judicial defence and enforcement of the rights of individuals, as well as in the public international law principle of effectiveness that national courts will consider any relevant element of EEA law, whether implemented or not, when interpreting national law».*³¹ (mine uthevinger)

EØS-avtalen omfatter etter dommen en plikt til å ta hensyn til EØS-rettslige forpliktelser, både de som er gjennomført i nasjonal rett og de som ikke er det. Videre ble det uttalt i *Straffesak mot A* at når man tolker nasjonal rett må man ikke bare ta hensyn til EØS-retten, men strekke seg «*as far as possible*» for å nå frem til en EØS-konform fortolkning.³² Formuleringen er gjentatt i en rekke saker. Høyesterett aksepterte allerede før EFTA-domstolens uttalelser en plikt til slik EØS-konform fortolkning i *Finanger I*-dommen.³³ Trolig fordi de la til grunn at det nasjonale presumpsjonsprinsippet rekker like langt.³⁴ Om dette er tilfellet har vært problematisert i teorien, men en slik vurdering faller utenfor oppgavens omfang.³⁵ Nyere

²⁷ Se eksempelvis E-1/04 (*Fokus Bank*) premiss 22 samt den etterfølgende drøftelsen

²⁸ Zimmer (2017) s. 103

²⁹ Se eks. C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 52 flg.

³⁰ Hovland (2012) s. 276

³¹ E-4/01 (*Karlsson*) premiss 28

³² E-1/07 (*Straffesak mot A*) premiss 39

³³ Rt.2000 s.1811 (P) (*Finanger I*) på s. 1829

³⁴ Rt.2000 s.1811 (P) (*Finanger I*) på s. 1829

³⁵ Se eks. Fredriksen (2018) s. 385

praksis fra Høyesterett viser imidlertid at prinsippet står sterkt i norsk rett og at selv et klart prejudikat kan fravikes til fordel for en EØS-konform fortolkning.³⁶

Dersom det ikke er mulig å tolke norsk lov i samsvar med EØS-retten følger det av EØS-loven § 2 at EØS-retten får forrang. Bestemmelsen innebærer at den norske lovbestemmelsen settes til side for EØS-retten. Bestemmelsen er imidlertid sjelden brukt da motstrid vanligvis bortfortolkes i praksis.

Vanligvis når man skal vurdere om norsk rett er i samsvar med EØS-retten, så må man se til den konkrete lovbestemmelsen. Dette innebærer at en hadde måttet foreta en separat vurdering for hver enkelt lovbestemmelse hvor vilkårene fremgår. Videre ville man ha måttet ta stilling til andre vilkår enn realitetsvilkåret, og om dette kan anses dokumentert. Dersom man eksempelvis skulle ha tatt stilling til om NOKUS-reglene er i strid med EØS-retten måtte man først vurdert om bestemmelsen utgjør en restriksjon i de fire friheter, deretter om formålet bak NOKUS-reglene er legitimt, om reglene er egnet til å oppnå dette formålet og så om reglene går lengre enn nødvendig for å oppnå formålet.³⁷ Oppgaven er imidlertid avgrenset til realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet. Vurderingen av om norsk rett er i samsvar med EØS-retten vil dermed bli en mer konkret vurdering av innholdet i realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet hvor en fastlegger vilkårets innhold etter norsk rett for så å se om det praktiseres likt i EØS-retten.

Ettersom realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet er «allmenne» vilkår, vil kilder som hører til de ulike bestemmelsene kunne brukes uavhengig av hverandre. Videre vil innholdet det redegjøres for i oppgaven være relevant for alle bestemmelsene. Ved redegjørelsen vil det tas utgangspunkt i sktl. § 10-64 (b) da det var denne som først innførte vilkårene, og det er denne de øvrige bestemmelsene viser tilbake til.

1.5 Struktur

I det videre vil oppgaven først klarlegge innholdet i realitetsvilkåret. Under drøftelsen vil det ses på hva som er vilkårets overordnede vurderingstema, hvor stort skattemotivet må være,

³⁶ Rt.2006 s.1473 (A) (*Vesta Forsikring*) premiss 62

³⁷ Se eks. C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 43 og 47

hvilket perspektiv man skal anlegge i vurderingen av skattemotivet samt nærmere på hvordan en vurderer «*reelt etablert*» og «*reell økonomisk aktivitet*» jf. bla. sktl. § 10-64 (b). Deretter vil oppgaven redegjøre for dokumentasjonskravet. Under drøftelsen vil det ses til hva som skal fremlegges av opplysninger når man «dokumenterer», hvor mye som skal dokumenteres før man anses å ha lagt frem tilstrekkelig med opplysninger til å oppfylle kravet samt om kontroll er nødvendig for at noe skal anses som dokumentert. Avslutningsvis vil oppgavens funn kommenteres.

2 Realitetsvilkåret

2.1 Hva er realitetsvilkårets overordnede vurderingstema?

2.1.1 Innledning

En problemstilling som må avklares i relasjon til vurderingen av realitetsvilkåret er hva som er det overordnede vurderingstemaet en skal ta stilling til i vurderingen av om vilkåret er oppfylt.

2.1.2 Ordlyd

Det fremgår av sktl. § 10-64 (b) at et selskap eller en innretning må være «*reelt (...) etablert*» i en EØS-stat samt drive «*reell økonomisk aktivitet*» der for å oppfylle realitetsvilkåret.

En alminnelig språklig forståelse av «*reelt (...) etablert*» taler for at en formell selskapsregistrering i en EØS-stat sitt foretaksregister ikke er tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret.³⁸ Det må kreves noe mer av selskapet for at det skal anses som en realitet, en form for faktisk eksistens. Vilket om «*reell økonomisk aktivitet*» taler etter en ordlydstolkning for at det må forekomme inntektsbringende aktivitet på et visst nivå. Ordlyden avskjærer følgelig inaktive selskaper.

Vilkårene peker samlet sett på at man må påvise at selskapet eller innretningen har en faktisk og økonomisk eksistens. En isolert tolkning av bestemmelsens vilkår taler følgelig for at det overordnede vurderingstemaet er om skattyter har tilstrekkelig tilknytning til etableringsstaten i form av substans.

2.1.3 Forarbeider, etterfølgende tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis

Forarbeidene til bestemmelsen angir hvilke momenter som skal ha vekt i vurderingen av om skattyter har tilstrekkelig tilknytning til etableringsstaten i form av substans, og synes dermed

³⁸ Se også Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.11.4

å underbygge at det overordnede vurderingstemaet er om selskapet har tilstrekkelig tilknytning til etableringsstaten.³⁹

Finansdepartementet har imidlertid i brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009 uttalt seg om tolkningen av fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38 i lys av EU-domstolens dommer Cadbury Schweppes og Aberdeen.⁴⁰

*«Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten».*⁴¹ (mine uthevinger)

I uttalelsen virker finansdepartementet å innfortolke et subjektivt vilkår om et skattemotiv. Uttalelsen indikerer at det overordnede vurderingstemaet er om skattyters formål var å oppnå en uberettiget skattefordel. Lignende betraktninger er gjentatt av departementet ved flere anledninger.⁴²

Skattemyndighetene har i sin praksis vist til disse uttalelsene og uttalt seg i samme retning

*«I sitt brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009, innfortolker også Finansdepartementet et skatteomgåelsesmotiv som del av reelt etablert kravet».*⁴³

I Bindende forhåndsuttalelse avgitt 1. juli 2016 viser skattemyndighetene til en rettsutvikling på området og uttaler at

³⁹ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

⁴⁰ C-196/04 (GC) (Cadbury Schweppes) og C-303/07 (Aberdeen)

⁴¹ Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009, gjengitt i UTV-2009-1280

⁴² Eks. UTV-2010-1240 punkt 4, Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2

⁴³ BFU 8/2016 under «kravet om «reelt etablert»» avsnitt 3

«basert på foranliggende rettsutvikling er **det sentrale ved vurdering av kravet til reelt etablert om det foreligger et skatteomgåelsesmotiv**, eller om det er andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapene er blitt etablert i den aktuelle staten. **For å kunne fastslå et skatteomgåelsesmotiv** må en altså kunne svare bekreftende på følgende to spørsmål:

1. Foreligger det betydelige skattefordeler ved strukturen?

2. Dersom det foreligger betydelige skattefordeler, er det skattefordelene som er grunnlaget for etableringen av strukturen?»⁴⁴ (mine uthevninger)

I samme retning uttaler skattemyndighetene seg senest i Bindende forhåndsuttalelse avgitt 5. februar 2021

«oppsummert er problemstillingen om det foreligger **et fullstendig kunstig arrangement som har til formål å omgå nasjonal skatt**, eller om det foreligger objektive omstendigheter som sannsynliggjør at Datter anses å være reelt etablert i EØS-landet».⁴⁵ (mine uthevninger)

Lignende formuleringer er gitt flere ganger tidligere også.⁴⁶ Finansdepartementets tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis peker følgelig mot oppnåelse av en urettmessig skattefordel som det overordnede vurderingstemaet.

2.1.4 EØS-retten

I forarbeidene til innføring av kildeskatt på renter, royalty og leieinnbetalinger fra 2021 er det uttalt at realitetskravet er en «*rettslig standard*» som er i gradvis utvikling og som skal følge «*den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten*».⁴⁷ Det er dermed naturlig å se til EU-domstolens praksis.

⁴⁴ BFU 8/2016 under «kravet om «reelt etablert»» avsnitt 12-14

⁴⁵ BFU 3/2021 punkt 2.2.2

⁴⁶ Se eks. BFU 2/2014 under «3. Skattemotiv» første avsnitt, BFU 6/2011 under «skattedirektoratets vurderinger» avsnitt 20, BFU 5/2012 under «Skatteomgåelsesmotiv for eierstruktur gjennom Nederland» avsnitt 1 flg. og BFU 3/2016 under «Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?» avsnitt 21

⁴⁷ Prop. 1 LS (2020-2021) punkt. 6.11.4

Det fremgår av Cadbury Schweppes-dommen at det overordnede vurderingstemaet er om det eksisterer et «*wholly artificial arrangement solely for tax purposes*». ⁴⁸ I dommen er det videre uttalt at

*«in order to find that there is such an arrangement there must be, in addition to a **subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage**, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by community law, the objective pursued by freedom of establishment (...) has not been achieved»*.⁴⁹ (mine uthevinger)

Uttalelsen indikerer at et «*wholly artificial arrangement*» foreligger der skattyter hadde som formål å oppnå en skattemessig fordel, som er uberettiget fordi den ikke samsvarer med etableringsrettens formål.

Lignende uttalelser er gjengitt i en rekke andre EU-dommer, og er senest gjentatt i Lexel, som ble avsagt 20. januar 2021.⁵⁰

*«the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, **with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.** (...) In order to determine whether a transaction represents a purely artificial arrangement **entered into for tax reasons alone** (...)*.⁵¹ (mine uthevinger)

EFTA-domstolen har kommet med lignende uttalelser. I de forente sakene Fred Olsen ble det uttalt at dersom et CFC «*til tross for tilstedeværelsen av skattemessige motiver, faktisk er etablert i EØS-vertsstaten og utøver reell økonomisk aktivitet som finner sted i EØS-området*» kan ikke NOKUS-reglene anvendes.⁵² Videre var «*det avgjørende (...) det faktum at*

⁴⁸ C-196/04 (GC) (Cadbury Schweppes) premiss 61

⁴⁹ C-196/04 (GC) (Cadbury Schweppes) premiss 64

⁵⁰ Se eksempelvis C-255/02 (GC) (Halifax) premiss 75, C-110/99 (Emsland Stärke) premiss 53, C-282/12 (Itelcar) premiss 34, C-524/04 (GC) (Thin Cap) premiss 72 og 74, C-182/08 (Glaxo Wellcome) premiss 89

⁵¹ C-484/19 (Lexel) premiss 49-50

⁵² E-3/13 og E-20/13 (Fred Olsen) premiss 181

*virksomheten, sett fra et objektivt ståsted, ikke har noen annen fornuftig forklaring enn å sikre en skattemessig fordel.»*⁵³ (mine uthevinger)

EØS-retten taler følgelig for at det overordnede vurderingstemaet er et formål om å oppnå en uberettiget skattefordel.

2.1.5 Konklusjon

Ordlyden av «*reelt etablert*» og «*reell økonomisk aktivitet*» indikerer at det overordnede vurderingstemaet er om selskapet utøver genuin økonomisk aktivitet med tilstrekkelig nær tilknytning til vertsstaten. Etterfølgende tolkningsuttalelser og etterarbeider peker derimot hen på et langt videre vurderingstema, som reiser spørsmål om hvorvidt skattyter hadde som formål å oppnå en skattemessig fordel som må anses som uberettiget. På legalitetsprinsippets område er det som utgangspunkt naturlig å legge større vekt på ordlyden enn slike etterfølgende uttalelser.⁵⁴ Det er dermed vanskelig å vektlegge slutningen fra kildene om at det tilsynelatende skal innfortolkes et subjektivt vilkår i norsk rett.

Det fremgår imidlertid av forarbeidene til bestemmelsen om NOKUS-beskatning at formålet med innføringen av sktl. § 10-64 (b) i norsk rett var å få reglene om bl.a. NOKUS-beskatning i tråd med EØS-retten slik denne er tolket i Cadbury Schweppes-dommen.⁵⁵

Uttalelsene gir uttrykk for en klar lovgivervilje om at norsk rett skal tilsvare EØS-retten slik den fremgår av Cadbury Schweppes-dommen. Videre uttales det under redegjørelsen av Cadbury Schweppes-dommen at for at en restriksjon i etableringsretten skal kunne rettfærdiggjøres så er det et krav om at den «*er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer med formål om å omgå den nasjonale lovgivning*».⁵⁶ (mine uthevinger) Lovgiver virker dermed å tolke EØS-retten slik den fremgår av Cadbury Schweppes-dommen som at det overordnede vurderingstemaet er om etableringen har et formål om en urettmessig skattefordel, noe som taler for at det også er dette som skal fremgå av norsk rett.

⁵³ E-3/13 og E-20/13 (*Fred Olsen*) premiss 175 med henvisning til generaladvokat Poiares Maduros forslag til avgjørelse i sak C-255/02 (GC) (*Halifax*) premiss 70-71

⁵⁴ Grl. § 113

⁵⁵ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

⁵⁶ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.3

I ettertid har det også kommet senere uttalelser fra lovgiver. I forarbeidene til innføring av kildeskatt på renter, royalty og leieinnbetalinger fra 2021 er det uttalt at realitetskravet er en «*rettslig standard*» som er i gradvis utvikling og som skal følge «*den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten*».⁵⁷ Det taler for at lovgiver også i dag har den samme intensjon om et samsvar. EØS-retten gir, som vist ovenfor, uttrykk for at det avgjørende er om man har hatt formål om å oppnå en uberettiget skattemessig fordel.

Konklusjonen er derfor at bestemmelsens overordnede vurderingstema er om skattyters formål var å oppnå en uberettiget skattemessig fordel. Norsk rett kan tolkes EØS-konformt og er følgelig i teorien i samsvar med EØS-retten. Videre fremgår det av skattemyndighetenes praksis gjennomgått ovenfor at regelen også praktiseres EØS-konformt.

Det overordnede vurderingstemaet er imidlertid kun et utgangspunkt. For å ta stilling til dette spørsmålet, må en rekke delspørsmål besvares; og det er disse delspørsmålene som er temaet i det følgende.

2.2 Hvor fremtredende må skatteformålet være?

2.2.1 Innledning

Det første spørsmålet det overordnede vurderingstemaet reiser, er hvor fremtredende skatteformålet må være for at etableringen skal være tilstrekkelig skattemessig motivert til å bli rammet av realitetsvilkåret.

Når man skal se på hvor stort skatteformålet er, må dette holdes opp mot andre formål, eksempelvis forretningsformål eller personlige formål.⁵⁸ Det som skal vurderes her er bestemt hvor stort skattemotivet må være sett opp mot de forretningsmessige formål bak etableringen. Det kan tenkes ulike løsninger for hvor fremtredende et skatteformål må være.

⁵⁷ Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.11.4

⁵⁸ Se eks. UTV-2009-1280 hvor det er uttalt at det avgjørende må være at en helhetsvurdering viser at «*det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken*» til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten

En mulig løsning er at en etablering skal anses som tilstrekkelig skattemessig motivert i alle tilfeller der skattemessige betraktninger har spilt inn; altså ethvert skattemotiv er tilstrekkelig uten hensyn til hvor lite fremtredende det er ved siden av andre formål. Resultatet vil for eksempel kunne være at en etablering som er 10% skattemessig motivert og 90% forretningsmessig motivert er tilstrekkelig skattemotivert til å bli rammet av realitetsvilkåret.

En annen løsning kan være en hovedformålstest. Da er det avgjørende om forretningsmessige grunner veier tyngre enn skattemotivet. Sagt med andre ord, hvis årsaken til etableringen er 60% forretningsmessige grunner og 40% skattemotiv, så er ikke skattemotivet tilstrekkelig stort. Dersom årsaken til etableringen derimot er 60% skattemotiv og 40% forretningsmessige så er skattemotivet tilstrekkelig stort. Grensen ved en hovedformålslære vil i praksis gå ved at skattemotivet må være mer enn 50% større enn det forretningsmessige motivet bak etableringen.

En tredje mulig løsning er en betingelsestest. Dette innebærer at etableringen utelukkende må ha vært skattemessig motivert. En slik tolkning innebærer i praksis at dersom en kan påvise en hvilken som helst forretningsmessig grunn bak etableringen så vil ikke skattemotivet være tilstrekkelig. Sagt med andre ord så må skattemotivet i slike tilfeller være 100%.

De ulike løsningene kan best illustreres igjennom et eksempel. Peder Ås etablerer et fotoselskap i Irland. Etableringen innebærer skattemessige fordeler på 54% og forretningsmessige fordeler på 46%. I et slikt tilfelle ville Peder Ås ha hatt tilstrekkelig skattemotiv etter alternativ 1, fordi skattemotivet utgjør en andel av den totale mengden motiv. Etter hovedformålslæren ville han også ha hatt et tilstrekkelig skattemessig motiv, da 54% er mer enn 50%. Peder Ås ville imidlertid ikke hatt et tilstrekkelig skattemessig motiv etter læren om et utelukkende skattemotiv, fordi det kan påvises forretningsmessige fordeler på 46%.

Spørsmålet blir så hvilken av disse mulige løsningene som skal legges til grunn for hvor fremtredende Peder Ås sitt skatteformål må være.

2.2.2 Ordlyden og forarbeidene

Skatteloven § 10-64 (b) angir kun at skattyter må være «*reelt (...) etablert*» og drive «*reell økonomisk aktivitet*» i etableringsstaten for å være omfattet av realitetsvilkåret. Disse vilkårene

sier imidlertid ingenting om nøyaktig hvor fremtredende skatteformålet må være. Spørsmålet er heller ikke berørt i lovforarbeidene til bestemmelsene som inneholder realitetskrav. Finansdepartementets etterfølgende tolkningsuttalelser og Skattemyndighetenes bindende forhåndsuttalelser kan gi veiledning. Som understreket under oppgavens punkt 1.3 har kildene begrenset vekt. I mangel av øvrige kilder må de imidlertid få en fremtredende rolle i å avklare rettstilstanden.

2.2.3 Etterfølgende tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis

Finansdepartementet uttalte i 2011 at

*«(e)tter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektive konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes **klart** at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller et annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper. Hvis det på den annen side synes **klart** at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene».*⁵⁹ (mine uthevinger)

Uttalelsen om en «klar» skattemessig motivasjon bak etableringen utelukker den første alternative løsningen skissert ovenfor om at et lite skattemotiv er tilstrekkelig. Uttalelsen kan imidlertid tolkes i retning av at skatteformålet må ha vært det viktigste, men ikke eneste formålet; altså en form for hovedformålstest. Den er likevel noe tvetydig da den ikke utelukker læren om et utelukkende skattemotiv.

I Bindende forhåndsuttalelse avgitt 23. februar 2016 viste skattedirektoratet til finansdepartementets uttalelse om at det måtte foretas en avveining mellom skatteformålet og de forretningsmessige formål. Deretter uttalte de at utgangspunktet for vurderingen måtte være at

⁵⁹ Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2

«(...) dersom etableringen gir en skattemessig fordel, må det vurderes om etableringen var **klart skattemessig motivert**. Dersom etableringen var **klart skattemessig motivert**, må det dernest vurderes om etableringen likevel er reell fordi selskapet driver reell økonomisk aktivitet i etableringsstaten». ⁶⁰ (mine uthevninger)

Skattedirektoratets uttalelse er tvetydig på samme vis som finansdepartementet. Uttalelsen om et «klart» eller «betydelig» skattemessig motiv går igjen i en rekke saker. ⁶¹ Under den konkrete vurderingen i samme sak ble det imidlertid uttalt at

«Etableringen av Holding i Nederland med eiere lokalisert flere steder i og utenfor Europa for å gjennomføre et oppkjøp synes, slik Skattedirektoratet vurderer foreliggende tilfelle, **hovedsaklig begrunnet** i andre hensyn enn rent skattemessige forhold». ⁶² (mine uthevninger)

Uttalelsen taler for en hovedformålslære. Når de øvrige uttalelsene om et «klart» skatteformål er tvetydige virker dette å oppklare tvetydigheten. Videre er det også i flere av de øvrige uttalelser som bruker uttrykket «klart» skattemessig motiv også vist til at «hovedsakelig» skattemessig motiv i den konkrete vurderingen. ⁶³ Uttalelsene lest i sammenheng virker således å tale for en hovedformålslære etter norsk rett.

Som tidligere nevnt fører imidlertid uttalelser i forarbeidet om at realitetskravet er en «rettslig standard» som skal tilsvare innholdet i EU-retten til enhver tid til at det ikke kan konkluderes med hva innholdet i realitetskravet etter norsk rett er uten å se til EU-retten. ⁶⁴ Det er dermed naturlig å se til hva EØS-retten samlet sier om spørsmålet, og da særlig EU-domstolen.

2.2.4 EØS-dommer

⁶⁰ BFU 3/2016 under «Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet» avsnitt 21

⁶¹ Eks. BFU 8/2016 under «Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?» siste avsnitt, BFU 3/2021 punkt 2.2.2 , BFU 2/2017 under «Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?» siste avsnitt

⁶² BFU 3/2016 under «Vurderingen av om realitetsvilkåret er oppfylt i dette tilfellet» avsnitt 9

⁶³ Eks. BFU 8/2016 under «Vurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt i dette tilfellet» siste punktum, BFU 2/17 under «Vurdering av om realitetskravet er oppfylt i dette tilfellet» avsnitt 5 og 11

⁶⁴ Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.11.4

I Cadbury Schweppes formulerte retten som nevnt vurderingstemaet «*wholly artificial arrangements solely for tax purposes*».⁶⁵ (mine uthevinger) Ordet «*solely*» tilsier at den skattemessige motivasjon må ha vært det eneste formålet. Dette støttes videre også av at det senere er uttalt at dersom det kan påvises objektive faktorer som vises at etableringen utøver «*any genuine economic activity in the territory of the host member state*» så er ikke etableringen tilstrekkelig skattemotivert.⁶⁶ (mine uthevinger)

EFTA-domstolen er i Fred Olsen-saken enda mer konkret og uttaler at «*det avgjørende er det faktum at virksomheten, sett fra et objektivt ståsted, ikke har noen annen fornuftig forklaring enn å sikre en skattemessig fordel.*»⁶⁷ (mine uthevinger) Uttalelsen taler for at sålenge det kan påvises en fornuftig forklaring for etableringen i en eller annen form så er ikke skattemotivet tilstrekkelig. Dommen taler følgelig for et utelukkende skattemotiv.

Både Fred Olsen og Cadbury Schweppes henviste i sine betraktninger om det subjektive skatteformål til Halifax.⁶⁸ I dommen ble det uttalt at

«*(...) it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. As the Advocate General observed in point 89 of his Opinion, the prohibition of abuse is not relevant where the economic activity carried out may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages.*»⁶⁹ (mine uthevinger)

Uttrykket «*essential aim*» tilsier at skatteformålet må ha vært hovedgrunnen til etableringen. Dette underbygges av at det i den danske språkversjonen uttales at skatteformålet må være «*hovedformålet*» med etableringen. Uttrykket lest isolert taler følgelig for en hovedformålslære. Uttrykket lest i sammenheng med andre setning gjør imidlertid uttalelsen tvetydig. Andre setning tilsier, i likhet med Fred Olsen og Cadbury Schweppes, at enhver annen forklaring for etableringen er tilstrekkelig for at etableringen ikke oppfyller det subjektive vilkåret. Andre setning taler således for et utelukkende skatteformål.

⁶⁵ C-196/04 (GC) (Cadbury Schweppes) premiss 61

⁶⁶ C-196/04 (GC) (Cadbury Schweppes) premiss 68 jf. premiss 64

⁶⁷ E-3/13 og E-20/13 (Fred Olsen) premiss 175 med henvisning til generaladvokat Poiares Maduros forslag til avgjørelse i C-255/02 (Halifax) premiss 70 og 71

⁶⁸ C-255/02 (Halifax)

⁶⁹ C-255/02 (Halifax) premiss 75

EU-domstolen viser i sin begrunnelse til premiss 89 i generaladvokat Poiares Maduros forslag til avgjørelse i Halifax-dommen. Generaladvokaten avviser en hovedformålstest, fordi han mener det ville gitt skattemyndighetene i de enkelte medlemsstatene for mye makt i form av skjønn, noe som hadde ført til lite forutberegnelighet for skattyter. Generaladvokaten mente dermed at man måtte kreve et utelukkende skattemotiv.⁷⁰ Da EU-domstolen slutter seg til uttalelsen, må man anta at de er enig og ikke har ment være tvetydige i formuleringen av sine premisser.

Uttalelsen fra Halifax er ikke bare gjengitt i Fred Olsen-dommen og Cadbury Schweppes-dommen. Lignende formuleringer går igjen i hele EU-retten. I Glaxo Wellcome-saken uttalte domstolen at det subjektive vilkår var rettet mot etableringer «*whose only purpose is*» å unngå skatt.⁷¹ Videre er den tilsvarende formuleringen «*the sole purpose*» inntatt i praksis om inngrep i retten til fri kapitalbevegelse.⁷²

Den 20. januar 2021 kom det en ny dom fra EU-domstolen som er enda klarere i formuleringen.⁷³ Lexel handlet om svenske skattemyndigheters avslag om fradrag for renteutgifter betalt til et selskap hjemmehørende i Frankrike utgjorde en ulovlig restriksjon i etableringsfriheten. Domstolen uttalte at

«(...) *to determine whether a transaction represents a purely artificial arrangement entered into for tax reasons alone, the taxpayer must be given an opportunity, without being subject to undue administrative constraints, to provide evidence of any commercial justification that there may have been for that arrangement*».⁷⁴ (mine uthevinger)

EU-domstolen og EFTA-domstolens praksis taler altså for at dersom det kan påvises et annet motiv enn det skattemessige så er ikke skattemotivet tilstrekkelig. Kildene taler følgelig for et utelukkende formål om en skattefordel.

⁷⁰ Generaladvokat Poiares Madurs forslag til avgjørelse i C-255/02 (*Halifax*) premiss 89

⁷¹ C-182/08 (*Glaxo Wellcome*) premiss 89

⁷² C-282/12 (*Itelcar*) premiss 34

⁷³ C-484/19 (*Lexel*)

⁷⁴ C-484/19 (*Lexel*) premiss 50 med videre henvisning til C-524/04 (*Thin Cap*) premiss 82

2.2.5 Konklusjon

Norske rettskilder peker samlet sett i retning av et krav om en hovedformålslære. EØS-rettslige kilder peker i retning av et krav om et utelukkende skatteformål. Kildene kan følgelig synes å peke på at man krever mindre skattemotiv for at en etablering ikke skal anses som reell etter norsk rett enn i EØS-retten.

Etter norsk rett har man et krav om en EØS-konform fortolkning av loven, noe som er fremhevet av lovgiver etter forarbeidsuttalelsene om at realitetskravet er en «*rettslig standard*» som skal tolkes i tråd med den til enhver tid gjeldende EU-retten.⁷⁵ Når lovteksten og forarbeidene er åpne er det mulig å tolke vekk den ulikheten skattemyndighetenes praksis tilsynelatende legger opp til slik at norsk rett i teorien er EØS-konform. Dette i lys av sistnevnte uttalelsers vekt.

Problemet er imidlertid at skattemyndighetenes uttalelser frem til 2021 tilsynelatende legger til grunn en lavere terskel enn EØS-retten vedrørende hva som er tilstrekkelig skattemotiv. Som nevnt, tilsier disse kildene at det er tilstrekkelig med et mer eller mindre overveiende skatteformål. Dersom regelen praktiseres i samsvar med uttalelsene – altså dersom en regel gis anvendelse på tilfeller der disposisjonen har forretningsmessige grunner for seg – kan det spørres om praktiseringen av realitetsvilkåret er EØS-stridig.

2.3 Perspektivet: hvordan skal skatteformålet vurderes?

2.3.1 Innledning

Skattyters formål med en disposisjon kan fastslås på flere måter. Det går imidlertid et hovedskille mellom en objektiv og en subjektiv vurdering.

En subjektiv vurdering innebærer at man vurderer hva den konkrete skattyters intensjoner var med akkurat denne disposisjonen. Under den objektive vurderingen spør man derimot hva skattytere i denne situasjonen normalt har som formål. Spørsmålet er hvilket av disse perspektivene som skal anlegges når man vurderer skattyters formål med etableringen.

⁷⁵ Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.11.4

2.3.2 Ordlyd

Skatteloven § 10-64 (b) viser til at man må ha en etablering med fysisk og økonomisk substans. Den er imidlertid taus vedrørende spørsmålet om hvilket perspektiv man skal legge til grunn for formålsvurderingen.

2.3.3 Forarbeider, etterfølgende tolkningsuttalelser og skattemyndighetenes praksis

Forarbeidene uttaler at man må foreta en «*konkret vurdering*» av vilkårene i sktl. § 10-64 (b) samt i § 2-38 hvor «*relevante momenter*» er

*«om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet».*⁷⁶ (mine uthevninger)

Uttalelsen ramser kun opp objektive momenter for vurderingen, og kan tolkes i retning av et objektivt perspektiv. Vekten av uttalelsen er imidlertid begrenset da det står at momentene bare er «*relevante*» noe som tyder på at listen ikke er uttømmende. Det er dermed ikke klart om også subjektive momenter er relevante.

Det fremgår imidlertid av finansdepartementets etterfølgende tolkningsuttalelser av 29. september 2009 at det må foretas en helhetsvurdering av om det kan påvises

*«tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten».*⁷⁷ (mine uthevninger)

⁷⁶ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1 og 14.4.2

⁷⁷ Finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009 gjengitt i Meld. St. 11 (2010-2011) under punkt 9.8.2

Uttalelsen peker i retning av at det kun er objektive faktorer som har vekt under skattemotivvurderingen, og at skattemotivvurderingen følgelig er objektiv. Uttalelsen er fulgt opp i praksis av skattemyndighetene igjennom skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser. Det fremgår av en uttalelse avgitt 5. februar 2021 at

*«det må foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet ved at det ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være om det ved en helhetsvurdering kan påvises **tilstrekkelig objektive omstendigheter** til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er etablert i den aktuelle staten. Til tross for at etableringen er gunstig skattemessig, kan den være reell hvis **objektive omstendigheter** støtter andre forretningsmessige grunner for etableringen».*⁷⁸

Lignende uttalelser om et krav til «objektive omstendigheter» som støtter andre forretningsmessige grunner bak etableringen enn skattemotivet er gjengitt i en rekke andre bindende forhåndsuttalelser.⁷⁹ Uttalelsene fra skattemyndighetene taler for at motivasjonsvurderingen er objektiv.

2.3.4 EØS-dommer

Det fremgår av Cadbury Schweppes-dommen at

*«there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, **objective circumstances** showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment, as set out in paragraphs 54 and 55 of this judgement, has not been achieved».*⁸⁰ (mine uthevinger)

⁷⁸ BFU 3/2021 punkt 2.2.2

⁷⁹ BFU 2/2017 punkt 3.2, BFU 8/2016 under «hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?» avsnitt 15, BFU 3/2016 under «hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?» avsnitt 10, BFU 4/2015 under «Oppfyller Lux Holding kravet til reelt etablert?» punkt B, første avsnitt

⁸⁰ C-196/04 (GC) (Cadbury Schweppes) premiss 64

Videre er det uttalt at denne vurderingen må være «*based on objective factors which are ascertainable by third parties with regard, in particular, to the extent to which the CFC physically exists in terms of premises, staff and equipment*».⁸¹ (mine uthevinger)

Uttalelsen fra dommen taler for en objektiv vurdering av skattemotivet. Lignende uttalelser går igjen i en rekke EU-dommer. I *The CFC and Divided Group Litigation* er det uttalt at det må foreligge «*objective factors which are ascertainable by third parties*».⁸² I *Halifax*, som gjaldt abuse of rights-doktrinen, har man valgt formuleringen «*objective factors*».⁸³ I *Thin Cap* ble formuleringen «*objective and verifiable elements*» brukt.⁸⁴ I *Emsland-Stärke*, som gjaldt abuse of rights-doktrinen, ble formuleringen «*objective circumstances*» brukt.⁸⁵

Også EFTA-domstolen har sluttet seg til synspunktet og uttalt at det må påvises «*objektive omstendigheter*».⁸⁶ EFTA-domstolens uttalelser taler dermed også for en objektiv vurdering av skattemotivet.

2.3.5 Konklusjon

Rettskildene ovenfor taler for at man anlegger et objektivt perspektiv ved vurderingen av skattemotivet både i norsk rett og i EØS-retten. Dette innebærer at norsk rett er i samsvar med EØS-retten i teorien. Videre viser praksis fra skattemyndighetene at norsk rett også praktiseres EØS-konformt.

Konklusjonen er videre nødvendig i lys av dokumentasjonskravet i sktl. § 10-64 (b). Kravet gjelder både i norsk rett og EØS-retten. Etter kravet må man dokumentere faktorene man vektlegger i realitetsvurderingen. En slik dokumentasjon vil være vanskelig å fremskaffe samt kontrollere for subjektive faktorer.

Å anvende et objektivt perspektiv for vurderingen av skattemotivet vil trolig ikke innebære en stor forskjell fra å anvende et subjektivt perspektiv. Riktignok blir problemformuleringen

⁸¹ C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 67

⁸² C-201/05 (*The CFC and Divided Group Litigation*) premiss 79 og 81 jf. 86

⁸³ C-255/02 (*Halifax*) Premiss 75

⁸⁴ C-524/04 (*Thin Cap*) premiss 92

⁸⁵ C-110/99 (*Emsland-Stärke*) premiss 52

⁸⁶ E-3/13 og E-20/13 (*Fred Olsen*) premiss 174

annerledes, samt at rent subjektive bevis ikke kan brukes i en objektiv vurdering. Til tross for dette vil trolig utfallet av en slik vurdering bli likt i de fleste tilfeller uavhengig av om man anvender et objektivt eller subjektivt perspektiv.

Forskjellen vil trolig kun innebære ulike resultater i tilfeller hvor skattyter har atypiske motiver bak sin etablering. Slike atypiske motiver kan eksempelvis være at skattyter har etablert seg i et lavskattelend, som eksempelvis Irland, fordi han har irsk slekt fremfor at han har et skattemotiv. Dersom man anlegger et subjektivt perspektiv vil man vektlegge slike motiv. Ved et objektivt perspektiv vil derimot ikke et slikt motiv ha noe relevans eller vekt, noe som vil påvirke konklusjonen.

2.4 Nærmere om vurderingen av vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet»

2.4.1 Innledning

Videre må det vurderes hva som skal til av objektive omstendigheter for at en etablering skal oppfylle realitetsvilkåret. Skatteloven § 10-64 (b) viser at et selskap eller en innretning må være «*reelt (...) etablert*» og utøve «*reell økonomisk aktivitet*» for å være omfattet av EØS-unntaket til NOKUS-reglene.

En alminnelig språklig forståelse av sktl. § 10-64 (b) taler for at realitetskravet består av to kumulative vilkår. Dette grunnet bruken av ordet «og» mellom «*reelt er etablert*» og «*reell økonomisk aktivitet*». Ordlyden peker med andre ord på at det skal foretas to separate vurderinger under realitetskravet. Til tross for at ordlyden av bestemmelsen taler for at det eksisterer to separate vilkår viser forarbeidene til bestemmelsen at «*for at etableringen og virksomheten skal anses reell (...)*» for så å liste opp hvordan en vurderer realiteten igjennom en «*konkret vurdering*».⁸⁷ Formuleringen samt de etterfølgende retningslinjene for vurderingen viser til en overlappende og samlet vurdering av de to vilkårene. Dette innebærer at momentene om fysisk og økonomisk eksistens går inn i hverandre og kan påvirke hverandre.

Ordlyden er taus vedrørende hvordan en skal vurdere om realitetskravet er oppfylt. Av forarbeidene fremgår det imidlertid at realitetskravet innebærer at «*selskapet gjennom sin*

⁸⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

*ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv».*⁸⁸ Uttalelsen er inspirert av Cadbury Schweppes-dommens uttalelser om at etableringsrettens formål er sentralt når en skal vurdere om et inngrep i etableringsretten kan rettferdiggjøres.⁸⁹ Formålet med realitetsvilkåret er å avgjøre om skattefordelen man har fått er i samsvar med etableringsfriheten. Dersom man har brukt etableringsfrihetens vern til å omgå skattereglene for å få en fordel retten ikke legger opp til bør man ikke vernes av reglene.

Cadbury Schweppes er det uttalt at etableringsfrihetens formål er

*«(h)aving regard to that objective of **integration in the host Member State**, the concept of establishment within the meaning of the Treaty provisions on freedom establishment involves **actual pursuit of an economic activity through a fixed establishment in that state for an indefinite period**»⁹⁰ (mine uthevinger)*

Uttalelsen er gjentatt i en rekke EU-dommer.⁹¹ Den er også gjengitt i forarbeidene til § 10-64 (b).⁹² Uttalelsen taler for at alle objektive omstendigheter som kan si noe om i hvilken grad skattyter har slått seg ned i landet og faktisk driver virksomhet der, er relevante for vurderingen. Forarbeidene bekrefter dette og uttaler at «*relevante momenter*» er

*«(...) om selskapet disponerer over **lokaler, inventar og utstyr** i etableringsstaten, om selskapet har **fast ansatt ledelse og øvrige ansatte** i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har **tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt** til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk **treffer beslutninger**. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved **påviselige inntekter fra egen virksomhet**». (mine uthevinger)⁹³*

⁸⁸ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

⁸⁹ C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 52-54 jf. 66, med videre henvisninger til C-221/89 (*Factortame*) premiss 20 og C-246/89 (*Kommisjonen mot Storbritannia*) premiss 21

⁹⁰ C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 54

⁹¹ Eks. C-221/89 (*Factortame*) premiss 20 og C-246/89 (*Kommisjonen mot Storbritannia*) premiss 21

⁹² Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

⁹³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

Påpekingen før opplistingen av momenter om at de er «*relevante*» taler for at listen ikke er uttømmende. Dette samsvarer godt med Cadbury Schweppes, hvor det ble uttalt at man «*in particular*» skulle se på faktorer som «*premises, staff and equipment*».⁹⁴

Momentene legger mye vekt på selskapets fysiske eksistens. Det er særlig problematisk for de etableringsformene som gjerne ikke har en slik fysisk eksistens slik som eksempelvis holdingselskaper, verdipapirfond og internetselskaper. Problematikken understrekes ved at norske skattemyndigheter i en periode etter innføringen av bestemmelsen behandlet momentene som vilkår. Dette førte til at Norge ble klaget inn for ESA for brudd på EØS-avtalen.⁹⁵ Finansdepartementet presiserte dermed at det skal foretas en «*helhetsvurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt i det konkrete tilfellet*».⁹⁶ Det er dermed viktig å huske på at punktene i forarbeidene er momenter, ikke vilkår.⁹⁷

Finansdepartementet uttalte etter at Norge ble klaget inn for ESA at momentenes «*relevans og vekt (kan) variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes*».⁹⁸ Det ble også vist til at Cadbury Schweppes-dommens premisser er farget av det konkrete tilfellet som ble vurdert i dommen.⁹⁹ Det innebærer at en ikke kan vurdere realitetskravets innhold alene ut fra Cadbury Schweppes-dommen, slik man i stor grad har gjort tidligere. En slik praksis ville være EØS-stridig. Man må derfor se på helheten av hvordan realitetsvilkåret har utviklet seg i EU når man vurderer kravets innhold i praksis. Dette underbygges ved at det i nyeste forarbeidene som har kommet om kravet uttales at begrepet er en «*rettslig standard*» som er i gradvis utvikling og at hva som ligger i begrepet vil følge den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten.¹⁰⁰

Momentene er imidlertid et godt utgangspunkt for å illustrere hva som skal til for å være reelt etablert på generell basis. Nedenfor skal forfatteren dermed dels problematisere momentene

⁹⁴ C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 67

⁹⁵ Meld.st.nr.11 (2010-2011) punkt 9.8.2

⁹⁶ UTV-2009-1280

⁹⁷ Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2

⁹⁸ Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2

⁹⁹ Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2

¹⁰⁰ Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.11.5

og dels utdype hvordan de vil fungere i rettsanvendelsesprosessen. Ved vurderingen er det sentralt å sammenligne med lignende etableringer.¹⁰¹

2.4.2 Hva innebærer momentene som fremgår av forarbeidene?

2.4.2.1 Om selskapet har lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten

Det første momentet er om selskapet har lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten. Momentet virker i utgangspunktet enkelt å vurdere. Et eksempel kan være at Peder Ås starter et fotoselskap i Irland. Dersom selskapet verken har et fotostudio, fotoutstyr, utstyr til etterbehandling av bilder eller ansatte fotografer så vil det tale mot at selskapet er en reell etablering og heller peke mot at det er en falsk front for et gjennomstrømmingsselskap.

Et særlig spørsmål melder seg imidlertid vedrørende momentets nedre grense. Et eksempel på dette kan være dersom et selskap eier en fotoboks i utlandet. I praksis vil dette bare innebære aktivitet i form av at man har en fotoboks stående i staten som man har eierskap til. Man trenger nesten aldri å være der og gjøre noe, kun ved eksempelvis vedlikehold dersom man gjør dette selv. Å drive slik virksomhet vil dermed innebære en ganske liten tilknytning til staten. Vilåret må imidlertid ses opp mot hvordan en slik spesiell type virksomhet vanligvis drives. Å drive en fotoboks innebærer stort sett ikke mer enn å eie den. Dersom man aksepterer at en innlending driver slik virksomhet er det ingenting som skiller han fra utlendingen. Det taler for at selv virksomheter med en beskjeden fysisk tilknytning kan være tilstrekkelig tilknyttet etter momentet dersom virksomheten har den tilknytningen slike virksomheter normalt har.

Det er imidlertid ikke slik at man alltid krever ansatte, inventar og utstyr. Momentet har dermed ikke alltid relevans. I en stortingsmelding fra 2009 blir det vist til finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009 og uttalt at «*som eksempel blir det vist til at norske aksjefond ikke tillates å ha ansatte. I stedet må driften av fondet ivaretas av ansatte i et forvaltningsselskap. Man kan de heller ikke kreve at tilsvarende utenlandske aksjefond må ha ansatte for å oppfylle realitetskravet*».¹⁰² Det avgjørende må følgelig være hva som kreves av tilsvarende selskap, det er ikke i alle selskaps natur å ha egne ansatte.

¹⁰¹ Eks. BFU 30/2009 under «skattedirektoratets vurderinger» avsnitt 18, Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2 og UTV-2010-1240

¹⁰² Meld. St. 11 (2010-2011) punkt 9.8.2

2.4.2.2 Om selskapets ledelse og ansatte er egnet til å drive, samt faktisk driver virksomheten

Et spørsmål som melder seg for de ansatte er om det har noe å si at en ansatt er bosatt i en stat utenfor EØS-området, men reiser til en stat i EØS-området for å jobbe der. Et eksempel på dette kan være dersom skattyter driver virksomhet i Polen, men har ansatte som bor i Ukraina. Det avgjørende er om de ansatte utfører virksomhet i staten, da bør det være irrelevant hvor de oppholder seg når de ikke utfører virksomheten.

Et moment som taler mot tilstrekkelig tilknytning når det gjelder øvrige ansatte kan være at de ansatte ikke har tilstrekkelige kvalifikasjoner. Dette vil være tilfellet dersom et selskap har mange mennesker som formelt er ansatt, men ingen som kan gjøre det arbeidet den økonomiske aktiviteten krever. For call-sentere vil man normalt forvente at ansatte kan besvare spørsmål fordi de har fått en viss kursing eller opplæring. Dersom de ansatte ikke kan svare noe særlig på spørsmålene fra innringer og bare setter deg videre og videre til neste person kan dette dermed tale mot tilstrekkelig tilknytning.

Problemstillingen om bosetting er trolig mer relevant for ledelsen. Det ligger i styrevirksomhetens natur at denne kan utøves fra forskjellige land. Dersom man ikke har noen reell ledelse innenfor EØS-området vil det tale mot etablering. Dette vil typisk være tilfellet der ledelsen sitter i et land utenfor EØS-området og utøver all styrevirksomheten der. En slik vurdering vil måttet gjøres opp mot hvor mye styrevirksomhet det er vanlig at ledelsen utfører i landet sett opp mot lignende selskaper.

Videre vil det være et moment som taler mot tilknytning dersom det eksisterer en ledelse i EØS-området, men denne ledelsen hele tiden må få nye fullmakter til å gjennomføre det som er naturlig å forvente at en person i en slik stilling normalt gjør. Et eksempel på dette kan være at man har ansatt en person i rollen som daglig leder ved etableringen i etableringsstaten. Dersom denne daglige lederen har en subsidiær arbeidsavtale som i praksis innebærer at han må hente inn samtykke fra sjefer utenfor EØS-området for alle mulige beslutninger en daglig leder vanligvis har rett til å foreta alene taler det for at tilknytningen til staten ikke er tilstrekkelig. I slike tilfeller er beslutningene til virksomheten reelt sett tatt i utlandet, noe som taler for lite tilknytning.

2.4.2.3 Om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet

Det sentrale ved momentet synes å være at det utøves en aktivitet som er egnet til å generere inntekter ut fra en objektiv vurdering jf. uttalelsene om forretningsmessig formål.¹⁰³

Et spørsmål som kan stilles angående den økonomiske substans er om det må kreves at selskapet har påviselige inntekter fra egen virksomhet. Spørsmålet er krevende å besvare, fordi rettskildene ikke gir klare bidrag. Muligens må det skilles mellom ulike typer selskaper. For eksempel kan det være naturlig for nyoppstartede selskaper å ikke ha inntekter i begynnelsen. Når man har startet noe nytt tar det gjerne litt tid før det begynner å generere inntekter. Hvis man eksempelvis starter et selskap som skal selge yogautstyr, så vil det ta litt tid før selskapet får goodwill i form av en mer kjent merkevare folk har et forhold til. Det må likevel trolig kunne kreves at inntekter begynner å komme inn på et visst tidspunkt. Dette fordi at dersom man skal ha en økonomisk substans så bør en tjene penger.

Et annet spørsmål som kan reises er om de inntektene selskapet tjener må overstige utgiftene selskapet har. Spørsmålet er med andre ord om selskapet må drive med overskudd. Det kan være vanskelig å fastslå om et selskap må drive med overskudd og eventuelt når man skal foreta en vurdering av om selskapet driver med overskudd. Som forklart ovenfor vil ikke oppstartselskaper alltid ha inntekter i starten, de vil dermed ikke drive med overskudd. Det antas at det avgjørende må være om tilsvarende selskaper må forventes å gå med overskudd. Dersom det ikke finnes en rimelig forklaring på hvorfor skattyters selskap går i underskudd mens tilsvarende selskaper går i overskudd kan det tale for at selskapet er etablert kun for å akkumulere tap, for å utnytte et lands gunstige fradragsregler, og følgelig ikke er en reell etablering.

2.4.3 Må den reelle økonomiske aktiviteten forekomme i samme land som etableringen?

2.4.3.1 Innledning

¹⁰³ UTV-2009-1280, BFU 8/2016 under «krevet om «reelt etablert»» avsnitt 12-14, C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 68, C-484/19 (*Lexel*) premiss 50

En særlig problemstilling realitetsvilkåret reiser er om aktiviteten et selskap driver for å oppfylle kravet til substans, og følgelig være en realitet, må drives i samme EØS-stat som selskapet er etablert i.

2.4.3.2 Ordlyd

Det fremgår av sktl. § 10-64 (b) at et selskap må være «*reelt (...) etablert i en EØS-stat og (drive) reell økonomisk aktivitet der*» (min utheving). En alminnelig språklig forståelse av bestemmelsen tilsier at etableringsobjektet og etableringsstaten må være sammenfallende.¹⁰⁴ Ordlyden av sktl. §§ 10-71 (2) og (5), 9-14 (12) og 11-11 (7) trekker i samme retning.

Det fremgår imidlertid av sktl. §§ 2-38 (3) og (5) at et selskap må være «*reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land*» (min utheving). En alminnelig språklig forståelse av bestemmelsen taler for at det er tilstrekkelig at den økonomiske aktiviteten forekommer innenfor EØS-området. Tilsvarende formulering er tatt inn i sktl. §§ 10-80 og 10-81. Ordlyden av bestemmelsene peker i ulik retning og gjør dermed at spørsmålet om hvor den økonomiske aktivitet skal foregå er uklart.

2.4.3.3 Forarbeidene

Det fremgår imidlertid av forarbeidene at selskapet må delta «*på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv*» etter § 10-64 (b).¹⁰⁵ (min utheving) Uttalelsen trekker i retning av at etableringsstaten og den økonomiske aktiviteten må være sammenfallende. Videre har finansdepartementet senere uttalt at et reelt etablert selskap må «*drive reell økonomisk aktivitet i sin EØS-hjemstat*» for å omfattes av fritaksmetoden.¹⁰⁶ (min utheving) Uttalelsen trekker i samme retning som lovforarbeidene til § 10-64 (b), men i en annen retning enn ordlyden i fritaksmetoden.¹⁰⁷ Forarbeidene trekker i retning av at etableringsstat og økonomisk aktivitet må være sammenfallende.

2.4.3.4 Skattemyndighetenes praksis

Skatte-ABC er en håndbok for skattemyndighetene som beskriver de materielle skattereglene. Da den brukes som håndbok er den egnet til å gi et syn på hvordan reglene praktiseres. Det

¹⁰⁴ Begrepsbruken er hentet fra Farstad (2010)

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1

¹⁰⁶ Meld. St. 4 (2015-2016) punkt 9.2.3 som viser til punkt 9.2.1

¹⁰⁷ Sktl. § 2-38 (3) og (5)

fremgår av Skatte-ABC at selskapet må «(...) være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i etableringslandet». ¹⁰⁸ (mine uthevinger) Uttalelsen kan peke i retning av at etableringen og den økonomiske aktiviteten må forekomme i samme land. Uttalelsen har like mye vekt som en administrativ uttalelse. ¹⁰⁹

I etterkant av de øvrige forarbeidsuttalelsene er det imidlertid blitt uttalt at realitetsvilkåret er en rettslig standard som er i gradvis utvikling og som skal følge «*den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten*». ¹¹⁰ (mine uthevinger) Det er følgelig naturlig å videre se til hva EU- og EFTA-domstolen har uttalt vedrørende spørsmålet.

2.4.3.5 EØS-retten

Det fremgår av Cadbury Schweppes at realitetskravet innebærer at et CFC. er «*actually established in the host member state and carries on genuine economic activity there*». ¹¹¹ (mine uthevinger) Uttalelsen taler for at den økonomiske aktiviteten må foregå i samme land som etableringen. ¹¹²

EFTA-domstolen uttalte imidlertid i Fred Olsen at kommisjonen som svar på muntlig spørsmål fra domstolen har angitt at det «*ikke er et krav at den økonomiske virksomhet finner sted i EØS-staten der enheten er etablert. Det er tilstrekkelig at de finner sted i EØS-området*». ¹¹³ (mine uthevinger) Videre er det gjentatt senere i dommen at det er tilstrekkelig for å oppfylle realitetskravet at et CFC «*til tross for tilstedeværelsen av skattemessige motiver, faktisk er etablert i EØS-vertsstaten og utøver reell økonomisk virksomhet som finner sted i EØS-området*». ¹¹⁴ (mine uthevinger) Uttalelsene sett i sammenheng taler for at EFTA-domstolen legger til grunn at det er tilstrekkelig for å oppfylle realitetskravet at aktiviteten finner sted innenfor EØS-området, ikke nødvendigvis i etableringsstaten.

Det er flere dommer i EU-domstolen som kan tale til støtte for EFTA-domstolens tolkning. Centros gjaldt et dansk ektepar som startet et selskap i Storbritannia for å så å drive virksomhet

¹⁰⁸ Skatte-ABC 2021/2022 punkt 4.1

¹⁰⁹ Zimmer (2018) s.59 med henvisninger til Rt.2005 s.577 (*Baker Hughes II*) og Rt.2008 s.1307 (*Alvdal Bygg*)

¹¹⁰ Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.11.4

¹¹¹ C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 75

¹¹² Farstad (2010) s. 116 går i samme retning

¹¹³ E-3/13 og E-20/13 (*Fred Olsen*) premiss 99

¹¹⁴ E-3/13 og E-20/13 (*Fred Olsen*) premiss 181

i Danmark gjennom en filial.¹¹⁵ Danske myndigheter nektet å registrere filialen i Danmark, fordi selskapet til ekteparet ikke drev virksomhet i England hvor de var etablert, men kun i Danmark. EU-domstolen uttalte først at det at et selskap velger å etablere seg i den staten som har en mest gunstig lovgivning for dem ikke utgjør misbruk av etableringsfriheten.¹¹⁶ Videre presiserte de at

*«the provisions of the Treaty of freedom of establishment are intended specifically to enable companies formed in accordance with the law of a member state and **having their registered office, central administration or principal place of business within the Community to pursue activities in other Member States through an agency, branch or subsidiary**».*¹¹⁷ (mine uthevinger)

Videre presiserer domsstolen at *«the fact that a company **does not conduct any business in the Member State where its branch is established is not sufficient to prove the existence of abuse or fraudulent conduct**»* som hadde tillatt en medlemsstat å fravike den beskyttelsen etableringsfriheten gir.¹¹⁸ (mine uthevinger)

Uttalelsen taler for at det er tilstrekkelig at aktiviteten foregår i EØS. Lignende uttalelser er gitt i Segers.¹¹⁹ Inspire Art handlet om en nederlandsk skattyter som etablerte et selskap i Storbritannia for så å opprette en filial i Nederland hvor all virksomheten foregikk. EU-domstolen kom også her til at slike etableringer er beskyttet av etableringsfriheten, til tross for at det ikke foregikk noe aktivitet i etableringsstaten.¹²⁰ Uttalelsenes vekt begrenses noe ved at de er avsagt under den delen av dommen som omhandler abuse of rights-doktrinen. Abuse of rights-doktrinen er EU-domstolens ulovfestede misbruksregel og innebærer at dersom man blir ansett å misbruke en rettighet så vil man ikke lengre beskyttes av rettigheten.¹²¹ Misbruksdoktrinen er en del av EØS-avtalens hoveddel og følgelig norsk rett jf. EØS-loven § 1. Ved opprettelsen av *«wholly artificial arrangements»*-vurderingen i Cadbury Schweppes viste imidlertid domstolen til Emsland-Stärke og Halifax som omhandlet doktrinen.¹²² Dette fordi skatteomgåelse ved opprettelse av *«wholly artificial arrangements»* trolig også utgjør

¹¹⁵ C-212/97 (*Centros*)

¹¹⁶ C-212/97 (*Centros*) premiss 27

¹¹⁷ C-212/97 (*Centros*) premiss 26-27

¹¹⁸ C-212/97 (*Centros*) premiss 29

¹¹⁹ C-79/85 (*Segers*) premiss 16

¹²⁰ C-167/01 (*Inspire Art*) premiss 105

¹²¹ Hovland (2012) s. 278 og C-33/74 (*Van Binsbergen*) hvor læren ble introdusert

¹²² C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 64 med videre henvisning til C-110/99 (*Emsland-Stärke*) premiss 52-53 og C-255/02 (*Halifax*) premiss 74-75

misbruk av etableringsfriheten. Synspunktet har støtte i Generaladvokat Léger sitt forslag til avgjørelse, hvor han uttaler at «wholly artificial arrangement»-vurderingen er utformet etter inspirasjon fra «abuse of rights»-doktrinen, og at konklusjonen dermed ville blitt den samme uavhengig av hvilken vurdering man bruker.¹²³ Følgelig kan misbrukslæren brukes til å utpense innholdet også i «wholly artificial arrangements»-vurderingen.¹²⁴

2.4.3.6 Konklusjon

Norsk rett og Cadbury Schweppes-dommen virker å tale for at den økonomiske aktiviteten må foregå i samme land som man er etablert. Fred Olsen og de ovenfor nevnte dommene om etableringsfriheten virker derimot å tale for at den økonomiske aktiviteten kan foregå hvor som helst innenfor EØS-området.

Når man leser EU-domstolens avgjørelser er det viktig å merke seg at de kun forholder seg til de spørsmål og det faktum som er lagt frem for dem.¹²⁵ Dette innebærer at domstolens premisser er farget av den konkrete saken de tar stilling til. Et viktig poeng i denne sammenheng er at EU-domstolen i Cadbury Schweppes-dommen ikke trengte å ta stilling til om resultatet hadde blitt annerledes dersom den økonomiske aktiviteten foregikk i en annen stat enn etableringsstaten. Dette fordi i det konkrete tilfellet var det etablert to datterselskaper i Irland, og den økonomiske aktiviteten også foregikk herfra. Det kan tale for at EU-domstolen i sine uttalelser ikke har ment å ta stilling til spørsmålet om hvor den økonomiske aktiviteten skal foregå.¹²⁶ Hilling konkluderte ved sin drøftelse av svensk rett i 2013 for at rettstilstanden var uklar, noe som taler for at også hun ser det slik.¹²⁷

Fred Olsen er en EFTA-dom og har dermed lite vekt i EU-retten fordi EU-domstolen i praksis har forrang dersom det oppstår motstrid.¹²⁸ Til tross for dette taler argumentasjonen ovenfor for at EU-domstolen ikke tok stilling til spørsmålet i Cadbury Schweppes og at det følgelig ikke eksisterer motstrid mellom EFTA-domstolen og EU-domstolen. Dette underbygges også ved at EFTA-domstolen i Fred Olsen bygget på kommisjonens syn på spørsmålet.¹²⁹ EFTA-domstolens uttalelse virker dermed å bygge på at de hadde et syn om at spørsmålet var uavklart

¹²³ Generaladvokat Léger sitt forslag til avgjørelse i C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) premiss 118

¹²⁴ O'Shea (2007) s. 30 antyder det samme

¹²⁵ TFEU art. 267 og Sejerstad (2011) s.138 flg.

¹²⁶ Passalacqua (2008) s. 386

¹²⁷ Hilling (2013) s. 294

¹²⁸ Sejerstad (2011) s. 159

¹²⁹ E-3/13 og E-20/13 (*Fred Olsen*) premiss 99

i praksis og at de gav uttrykk for det som tilsynelatende ble ansett som gjeldende EU-rett, noe som styrker vekten av deres dom noe. Videre er Fred Olsen i tråd med etableringsfrihetens formål og innhold slik den er beskrevet ovenfor i EU-domstolens dommer Centros, Segers og Inspire Art. EU-domstolen legger i sin metode stor vekt på en formålsrettet tolkning. Når en slik tolkning peker i retning av resultatet i Fred Olsen er dette tungtveiende. EØS-retten gir følgelig uttrykk for at realitetskravet ikke innebærer at krav om at den økonomiske aktiviteten må skje i samme EØS-land som selskapet er etablert.

Ordlyden i de ulike bestemmelsene samt forarbeidene sett i sammenheng gir et tvetydig bilde av spørsmålet i norsk rett. Det virker imidlertid ikke som om lovgiver har ment at ulikheten i ordlyden skulle ha en reell forskjell. Dersom man ønsket at den økonomiske aktivitet skulle blitt vurdert ulikt fra bestemmelse til bestemmelse burde dette vært kommentert i forarbeidene. Prinsippet om EØS-konform fortolkning samt det norske presumpsjonsprinsippet taler med tyngde for at man legger til grunn den forståelsen som er i tråd med EØS-retten. Dette gjør seg særlig gjeldende når lovgiver har uttalt at realitetsvilkåret er en «*rettslig standard*» som til enhver tid har det samme innholdet som i EU-retten, samt at den EØS-konforme tolkningen er til borgerens gunst.¹³⁰ Lovgiver har med uttalelsen tatt hensyn til at EU-retten er dynamisk og legger opp til at norsk rett er i tråd med denne dynamiske utviklingen. At lovgiver i flere av lovbestemmelsene, og særlig de nyeste, har valgt en formulering som er i tråd med EØS-retten underbygger dette videre.¹³¹ Det legges følgelig til grunn at norsk rett i teorien er i tråd med EØS-retten. Ordlyden i øvrige bestemmelser bør imidlertid oppdateres til å tilsvare den i bl.a. sktl. §§ 10-81 og 10-82 for å gjøre dette mer klart, samt også å understreke realitetsvilkårets entydige innhold.

Forfatteren har ikke funnet noen klare kilder på hvordan spørsmålet praktiseres i Norge. Dersom de praktiseres i tråd med uttalelsene i Skatte-ABC kan det imidlertid spørres om praksisen kan være EØS-stridig.

2.4.4 Konklusjon

¹³⁰ Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.11.4 jf. Rt.2000 s.1811 (P) (*Finanger I*) s.1830-1832

¹³¹ Se bl.a. sktl. §§ 10-80 (2) (a) og 10-81 (2) (a).

Det er krevende å si noe konkret om hva som skal til for å oppfylle vilkårene, da kravene til fysisk og økonomisk substans vil variere fra etablering til etablering. Oppgaven har fokusert på de momentene forarbeidene skisserer. Disse er imidlertid ikke uttømmende, og ei heller treffende for alle etableringer. Dette gjelder særlig de etableringene uten fysisk tilstedeværelse. Momentene fra forarbeidene er egnet til å gi et generelt inntrykk av hvordan realitetsvurderinger foretas og hva slags spørsmål som kan oppstå. Det er imidlertid krevende å si noe nærmere om hva som ligger i dem da dette vil variere fra etablering til etablering. Det at hvor den økonomiske aktivitet skal foregå virker å kunne praktiseres ulikt i Norge og EØS, kan være problematisk.

3 Dokumentasjonskravet

3.1 Innledning

Utgangspunktet i norsk skatterett er at en skattyter ikke trenger å dokumentere at lovens vilkår er oppfylt for at en rettsvirkning skal inntre. Utgangspunktet følger av lovens system, det settes gjennomgående ikke slike vilkår. Skattefastsettingsprosessen har gjennomgått en enorm teknologisk utvikling de siste tiårene. I dag behandles de fleste skatteopplysninger automatisk i et datasystem. Det er kun dersom skattyter tas ut til kontroll at han må dokumentere fastsettingen. Et eksempel på dette er at dersom skattyter krever fradrag etter sktl. § 6-1, så trenger han kun å fylle ut at han har hatt kostnader i skattemeldingen før fradraget blir innvilget.

Noen steder i loven er det imidlertid gjort unntak fra dette utgangspunktet, blant annet finnes det et dokumentasjonskrav i sktl. § 10-64 (b).¹³² Her står det at et selskap kan bli unntatt fra NOKUS-beskatning hvis «*deltakeren dokumenterer*» at selskapet eller innredningen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, og at «*Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når deltakeren legger fram erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig.*»

En alminnelig språklig forståelse av bestemmelsen tilsier at skattyter må kunne fremlegge dokumenter som beviser at han oppfyller realitetsvilkåret. Formålet med en dokumentasjonsplikt er at skattemyndighetene skal ha mulighet til å føre kontroll med opplysningene som blir gitt.¹³³ Dette for å motvirke skatteunndragelse. Formålet står særlig sterkt på det internasjonale området. Ordlyden taler for at skattyter har bevisbyrden, noe som også er bekreftet i en rekke norske og EØS-rettslige kilder.¹³⁴

¹³² Se eks. sktl. §§ 10-47 (4), § 13-1 (2) og § 16-30 jf. FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift § 16-30-1

¹³³ Ot.prp.nr.1 (2007-2008) punkt 14.4.1

¹³⁴ Se bl.a. Ot.prp.nr.1 (2007-2008) punkt 14.4.1, C-524/04 (*Thin Cap*) premiss 82, C-311/08 (*SGI*) premiss 71, C-282/12 (*Itelcar*) premiss 37, C-112/14 (*Kommisjonen mot S og I*) premiss 27 jf. 28, C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 70.

Norge har i dag skatteavtaler med alle EØS-stater bortsett fra Liechtenstein.¹³⁵ Fra 2012 har vi imidlertid en «*annen folkerettslig overenskomst*» med dem; altså avtale om informasjonsutveksling i skattesaker.¹³⁶ Den praktiske relevansen av siste punktum er derfor svært liten, og det vil følgelig avgrenses mot en nærmere redegjørelse i den videre drøftelsen.

Et spørsmål som kunne vært reist er om dokumentasjonskravet innebærer diskriminering mellom innenlandsk og utenlandsk skattyter. Utenlandsk skattyter må dokumentere at selskapet er reelt etablert for å havne i samme skatteposisjon som en tilsvarende innenlands skattyter.¹³⁷ EU-domstolen har imidlertid akseptert et slik krav i praksis.¹³⁸

3.2 Hva omfatter dokumentasjonskravet?

Skattyter må altså dokumentere at han er «reelt (...) etablert» og driver «reell økonomisk aktivitet» jf. sktl. § 10-64 (b). Spørsmålet er hva det innebærer skattyter må «*dokumentere*» at realitetskravet er oppfylt.

Hvorvidt realitetsvilkåret er oppfylt beror på en rettslig vurdering: ulike momenter må avveies mot en rettslig terskel. Dokumentasjonskravet er derimot et bevisspørsmål. Vilkåret «*deltakeren dokumenterer*» dreier seg kort sagt om å dokumentere det faktumet som ligger til grunn for den rettslige vurderingen, ikke å dokumentere den rettslige vurderingen under realitetskravet.¹³⁹

Skattyter skal under dokumentasjonskravet følgelig bevise at de faktiske forhold som ligger til grunn for vurderingen av realitetsvilkåret er korrekte. Slik man ser ovenfor under drøftelsen av realitetsvilkåret er slike omstendigheter de objektive forhold som kan bevise at selskapet har substans. Slike forhold kan eksempelvis være hvor mange ansatte etableringen har og om de ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner. Eksempel på dokumentasjon som kan fremlegges for å underbygge slike bevisfakta er papirer på betalt arbeidsgiveravgift samt ansattes vitnemål.

¹³⁵ Se oversikt over inngåtte skatteavtaler på <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

¹³⁶ Agreement between Norway and Liechtenstein for the exchange of information relating to tax matters ith protocol

¹³⁷ Brænd (2012) punkt 3.2

¹³⁸ C-196/04 (GC) (*Cadbury Schweppes*) premiss 70

¹³⁹ Sktl. § 10-64 (b)

3.3 Hva skal til for å oppfylle dokumentasjonskravet?

Et annet spørsmål som kan reises i relasjon dokumentasjonskravet er hvor terskelen ligger for at realitetsvilkåret skal anses som «*dokumenter(t)*» jf. sktl. § 10-64 (b). Sagt med andre ord er problemet hvor mange faktorer skattyter må dokumentere for å oppfylle dokumentasjonskravet.

Verken ordlyden, forarbeidene eller øvrige rettskilder gir noen veiledning ved løsning av spørsmålet. Heller ikke EU-retten bidrar til å løse spørsmålet.

Det er imidlertid fastslått ovenfor at det skattyter skal dokumentere er de faktiske omstendighetene som er lagt til grunn i den rettslige vurderingen som fører til at realitetsvilkåret er oppfylt. Dermed er det nærliggende å anta at skattyter må dokumentere så mange av de påberopte objektive forholdene som kreves for at realitetskravet skal være oppfylt. Som tidligere fastslått vil vurderingen av om realitetsvilkåret er oppfylt være konkret, og hva som skal til for å oppfylle vilkåret kan variere ut fra etableringsform. Det er dermed slik at det ikke kan settes en generell grense for hvor mange forhold som skal kreves dokumentert da dette vil variere fra etablering til etablering. Noen ganger kan være tilstrekkelig å kunne dokumentere ett forhold, andre ganger kan det være tilstrekkelig å dokumentere tre forhold og noen ganger må alle forhold skattyter har påberopt kunne dokumenteres. Konklusjonen er uklar grunnet mangelen av kilder på området.

Dette kan best illustreres med et eksempel. Skattyter påberoper seg seks forhold som han mener fører til at han skal anses som reelt etablert. I den konkrete saken er tilstrekkelig at fem av disse må foreligge for at realitetskravet skal foreligge materielt sett. Dersom skattyter i et slikt tilfelle kan dokumentere fem av forholdene har han dokumentert at realitetskravet er oppfylt. Dersom han derimot kun kan dokumentere fire av forholdene vil han ikke ha dokumentert at realitetskravet er oppfylt. Dersom han kan dokumentere seks av forholdene har han dokumentert at realitetskravet er oppfylt og mer til.

3.4 Må opplysningene skattyter legger frem kontrolleres for at dokumentasjonskravet skal være oppfylt?

3.4.1 Innledning

I utgangspunktet kan norske myndigheter i medhold av skatteavtale kontrollere alle forholdene som faller under realitetsvilkåret, både informasjon etableringsstaten allerede besitter samt informasjon etableringsstaten må samle inn.¹⁴⁰ Plikten til informasjonsdeling gjelder imidlertid ikke ubegrenset.¹⁴¹ Videre kan det være variasjoner fra mønsteravtalen i de enkelte skatteavtalene.

Til tross for at norske myndigheter i utgangspunktet kan kontrollere alle forholdene som faller under realitetskravet kan det dermed oppstå tilfeller hvor etableringsstatens skattemyndigheter ikke kan gi fra seg informasjonen Norge ønsker å kontrollere eller ikke får tak i informasjonen. Spørsmålet er om skattemyndighetene i slike tilfeller kan se bort fra dokumentasjonen skattyter har lagt frem med den begrunnelse at dokumentasjonen ikke kan kontrolleres og opplysningene dermed ikke kan anses som «*dokumentert*» etter sktl § 10-64 (b). Spørsmålet har vært reist i teorien, men står ubesvart.¹⁴²

Som det fremgår av drøftelsen under realitetsvilkåret, vil en lang rekke momenter kunne være relevante ved vurderingen av om kravet er oppfylt. Et eksempel på dokumentasjon etableringsstatens myndigheter lettere kan bekrefte er om selskapet har hatt skattepliktig inntekt og om de ansatte mottar lønn. Andre opplysninger vil det derimot være vanskelig for skattemyndighetene i etableringsstaten å bekrefte, eksempelvis hvilken kompetanse de ansatte har, hva eventuelle fullmakter går ut på og om de ansatte faktisk treffer beslutninger.¹⁴³ Slik informasjon har skattemyndighetene vanligvis ikke, og det vil kunne være vanskelig for dem å fremskaffe den. Slike forhold er likevel relevante i en realitetsvurdering.

3.4.2 Ordlyd og forarbeider

Det fremgår av sktl. § 10-64 (b) at skattyter må «*dokumentere*» at selskapet eller innretningen oppfyller realitetsvilkåret «*og*» at Norge kan kontrollere informasjonen. En alminnelig språklig forståelse taler for at dokumentasjon «*og*» kontroll er kumulative vilkår. Det virker følgelig som om en opplysning må kontrolleres for at den skal anses «*dokumentert*».

¹⁴⁰ OECDs mønsteravtale av 2017 artikkel 26 (1) og (4)

¹⁴¹ OECDs mønsteravtale av 2017 artikkel 26 (3) jf. (4).

¹⁴² Zimmer (2017) s. 357

¹⁴³ Zimmer (2017) s. 357 går i samme retning

Videre fremgår det av forarbeidene at

«I henhold til EF-domstolens avgjørelse kan det kreves at den norske deltakeren dokumenterer at etableringen og den økonomiske virksomheten til selskapet i den andre EØS-staten er reell. Det er forutsatt at denne dokumentasjonen kan kontrolleres av myndighetene ved hjelp av avtaler om samarbeid og utveksling av opplysninger på skatteområdet mellom medlemsstatene, (...). Hensynet til effektiv kontroll av oppgitte opplysninger vil følgelig bare kunne ivaretas i den grad Norge ved skatte- og bistandsavtaler har etablert en gjensidig forpliktelse til informasjonsutveksling. Departementet antar derfor i at i tilfeller hvor norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, er forpliktelsene etter EØS-avtalen ikke til hinder for et krav om at andelshaver må fremlegge verifikasjon fra den annen stats skattemyndigheter av den oppgitte dokumentasjonen.»¹⁴⁴ (mine uthevninger)

Fremhevingen om at kontroll gjelder som en forutsetning for at dokumentasjonskravet er oppfylt, kan trekke i retning av at en opplysning ikke kan anses som dokumentert dersom den ikke også kan kontrolleres. Det støttes også av betegnelsen om at andre alternativ er «et krav» for å oppfylle dokumentasjonskravet. Forarbeidets vekt begrenses imidlertid av at de uttaler seg generelt om et krav til kontroll, men ikke om hva som er tilfellet der slik kontroll ikke kan gjennomføres.

Til tross for at ordlyden og forarbeidene kan trekke i retning av et krav om kontroll for at en opplysning skal anses som dokumentert så finnes det ingen norske rettskilder som direkte tar stilling til spørsmålet. Siden formålet med å innføre realitetsvilkåret og dokumentasjonskravet var å bringe norsk rett i samsvar med EØS-retten er det naturlig å se til EU-domstolens praksis.¹⁴⁵

3.4.3 EØS-retten

¹⁴⁴ Ot.prp. nr.1 (2007-2008) punkt 14.4.1

¹⁴⁵ Ot.prp. nr.1 (2007-2008) punkt 14.4.1

EU-domstolen har avsagt flere dommer om et krav til effektiv kontroll av skatteopplysninger. Dommene beror i sin kjerne på en avveining av hensynet til en effektiv kontroll av skatteopplysninger mot hensynet til den av de fire friheter det er gjort inngrep i. Hvilket av hensynene som veier tyngst varierer fra dom til dom.

I Rimbaud kom EU-domstolen til at et krav om effektiv kontroll av skatteopplysninger legitimerte inngrep i retten til fri flyt av kapital. EU-domstolen viste til at Liechtenstein som EFTA-stat ikke var omfattet av EU sitt informasjonsutvekslingsdirektiv og at det heller ikke forelå informasjonsutvekslingsavtaler mellom landene.¹⁴⁶ Følgelig kunne ikke Frankrike drive effektiv kontroll av skatteopplysninger.¹⁴⁷ Det var dermed legitimt med et inngrep i retten til fri flyt av kapital.¹⁴⁸

I C-48/11 (A), som gjaldt en tvist mellom Finland og Norge, uttalte EU-domstolen at EUs informasjonsutvekslingssystem ikke gjaldt for EFTA-stater som Norge. Men at Norge og Finland hadde en skatteavtale, og at dersom denne rakk like langt som EUs informasjonsutvekslingssystem (noe de fleste skatteavtaler gjør) kunne man ikke legitimere et inngrep i etableringsfriheten av hensynet til effektiv kontroll av skatteopplysninger.¹⁴⁹ Domstolen viste under sin begrunnelse til ELISA-dommen, som gjaldt to EU-land og følgelig EUs interne informasjonsutvekslingssystem. EU-domstolen virker dermed å likestille avtaler som tilbyr samme vern som EUs informasjonsutvekslingssystem med EUs eget system. Om dette systemet uttales det i ELISA at dersom man unntaksvis ikke kan uthente informasjonen som er relevant (samme unntak som er i skatteavtalene), så er det ingen grunn til at ikke skattyter skal få legge frem bevisene for en alminnelig bevisvurdering.¹⁵⁰ Dermed ble det i ELISA konkludert med at

*«the fact that it may be **impossible directly** to request the cooperation of the tax authorities of the Grand Duchy of Luxembourg may make it more difficult to check information. However, **that difficulty cannot justify a categorical refusal to grant a tax benefit** in respect of investments made by investors from that Member State. When the*

¹⁴⁶ C-72/09 (Rimbaud) premiss 41

¹⁴⁷ C-72/09 (Rimbaud) premiss 43

¹⁴⁸ C-72/09 (Rimbaud) premiss 44

¹⁴⁹ C-48/11 (A) premiss 37-38 med henvisning til C-451/05 (ELISA) premiss 98-101. Se også C-72/09 (Rimbaud) premiss 47-48 sml. kommentarene til OECDs mønsteravtale av 2017, artikkel 26, s. 487 flg.

¹⁵⁰ C-451/05 (ELISA) premiss 94 og 95 sml. OECDs mønsteravtale av 2017 artikkel 26 (3)

holding companies incorporated under Luxembourg law apply for exception from the disputed tax, the French tax authorities may request those companies themselves to provide the evidence which they consider they need to be fully satisfied as to the transparency of those companies' rights of ownership and the structure of their shareholdings".¹⁵¹ (mine uthevinger)

C-48/11 (A) og ELISA skiller seg fra Rimbaud ved at det eksisterte et system for informasjonsutveksling, enten internt i EU eller et i medhold av andre folkerettslige avtaler. I slike tilfeller virker EU-domstolen å legge til grunn at man ikke kan ha et absolutt krav om kontroll. Dersom systemet ikke tillater staten å gi ut opplysningen etter unntaksregler så kan man ikke hindre skattyter fra å legge frem bevis som staten kan se på etter en alminnelig bevisvurdering. Dommene taler lest i sammenheng for at det ikke kan oppstilles et krav til kontroll av opplysninger der skatteavtalene går like langt som EU-retts informasjonsutvekslingssystem.

Videre er det i Thin Cap uttalt at

«As the Advocate General stated at point 67 of his Opinion, national legislation which provides for a consideration of objective and verifiable elements in order to determine whether a transaction represents a purely artificial arrangement, entered into for tax reasons alone, is to be considered as not going beyond what is necessary to prevent abusive practices where, in the first place, on each occasion on which the existence of such an arrangement cannot be ruled out, the taxpayer is given an opportunity, without being subject to undue administrative constraints to provide evidence of any commercial justification that there may have been for that arrangement".¹⁵² (mine uthevinger)

Uttalelsen om «undue administrative constraints» er gjentatt en rekke ganger i EU-domstolens praksis, senest i Lexel avsagt 20. januar 2021.¹⁵³ Uttalelsen gjelder ikke direkte kravet om kontroll av opplysninger, men retten om at skattyter skal kunne fremlegge dokumentasjon. I den sammenheng er det uttalt at det ikke må være for krevende for skattyter fremskaffe

¹⁵¹ C-451/05 (ELISA) premiss 98

¹⁵² C-524/04 (Thin Cap) premiss 82

¹⁵³ C-484/19 (Lexel) premiss 50, C-282/12 (Itelcar) premiss 37

informasjonen, men ikke noe om hva som skal til for at dette skal være tilfellet. EU-domstolen slutter seg imidlertid til Generaladvokat Geelhoed sitt forslag til avgjørelse hvor det er utdypet hva slike «*undue administrative constraints*» kan være.

«It must be possible for a taxpayer to show that, although the terms of its transaction were not arm's length, there were nonetheless genuine commercial reasons for the. Transaction other than obtaining a tax advantage.» Samt at “*The information required to be provided by the taxpayer in order to rebut the presumption should not be disproportionate or mean that it is excessively difficulty or impossible to do so*”.¹⁵⁴

Uttalelsen kan peke i retning av at det ikke kan eksistere krav som gjør det «*excessively difficult or impossible*» for skattyter å dokumentere at han er reelt etablert. Det vil være tilfellet dersom myndighetene krever en kontroll av dokumentasjonen som det i praksis vil være umulig å få, da gjør man det i praksis «*impossible*» for skattyter å dokumentere at etableringen er reell.

Ingen av uttalelsene i EU-domstolen tar direkte stilling til det konkrete spørsmålet. De virker imidlertid å trekke i retning av at det i tilfeller hvor man har et informasjonsutvekslingssystem i form av skatteavtaler som går like langt som EUs eget system, så vil det ikke være legitimt å stille opp et krav om kontroll dersom etableringsstaten etter disse avtalene ikke kan kreve utlevert opplysningene. Det er krevende å besvare problemstillingen, fordi verken norske eller EU-rettslige kilder gir noe klart svar.

3.4.4 Reelle hensyn

På en side kan man si at et å fjerne et krav til kontroll utenlands ikke fjerner enhver mulighet for effektiv kontroll av skatteopplysninger. Dersom man ikke får bekreftet dokumentasjonen i etableringsstaten kan skattemyndighetene foreta en alminnelig bevisvurdering. Slike bevisvurderinger anses som tilstrekkelige stort sett ellers i det norske rettssystemet. Dersom dokumentasjonen ikke fremstår som overbevisende har skattemyndighetene mulighet til å forkaste den. En alminnelig bevisvurdering kan imidlertid åpne for omgåelsesmuligheter ved at skattyter kun velger å legge frem dokumentasjon på opplysninger han vet det vil være

¹⁵⁴ Generaladvokat Geelhoeds forslag til avgjørelse i C-524/04 (*Thin Cap*) premiss 66

krevene å få bekreftet i utlandet. Deretter kan han fabrikker informasjon som fremstår som overbevisende og følgelig få en skattefordel han ikke skulle ha hatt.

Det er likevel lite trolig at lovgiver har ment å lage en regel med momenter man ikke kan dokumentere i praksis. En slik regel ville vært problematisk i lys av formålet bak EØS-avtalen og etableringsfriheten da den ville hindret reelle etableringer i å få det vernet de har krav på og følgelig være en trussel mot det frie handelsområdet.

3.4.5 Konklusjon

Konklusjonen er usikker da man ikke har noen sikre kilder, verken i EØS eller Norge. De norske kildene man har virker imidlertid å peke i retning av et ubetinget krav til kontroll, mens EU-domstolen ikke virker å operere med et slikt krav der det foreligger skatteavtaler som gir et tilstrekkelig informasjonsutvekslingssystem. Løsningen som har de beste grunner for seg virker imidlertid å være at dersom man ikke får utlevert opplysningene etter de avtalene man har så kan ikke norske myndigheter kreve kontroll for at skattyter skal få legge sin dokumentasjon til grunn. I slike tilfeller må de foreta en vurdering på basis av alminnelig bevisbedømmelse.

4 Oppsummering og avslutning

Realitetsvilkåret består av en sammensatt vurdering. Det overordnede vurderingstemaet er om skattyters formål var å oppnå en skattefordel som må anses som uberettiget fordi den er i strid med etableringsrettens formål.

EØS-retten virker å legge til grunn at man ved vurderingen må kunne konstatere at skattyter har hatt 100% skattemotivasjon for at etableringen ikke skal være en realitet. I norsk rett kan det se ut som om vi krever noe mindre ved å anvende en hovedformålstest under motivasjonsvurderingen. EØS-retten legger tilsynelatende til grunn en høyere terskel for at en etablering ikke skal være reell enn hva vi gjør i norsk rett. En slik uoverensstemmelse kan repareres ved å tolke norsk rett EØS-konformt. Dersom man i norsk rett har praktisert, og fortsetter å praktisere regelen med en hovedformålstest, slik uttalelsene fra skattemyndighetenes praksis kan tilsi, vil dette kunne være problematisk i lys av Norges EØS-rettslige forpliktelser. En slik praksis vil kunne føre til at etableringer som EØS-retten hadde ansett som reelle, ikke blir ansett som reelle etter norsk rett.

Skattyters formål bak etableringen vurderes objektivt ved å se på selskapets fysiske og økonomiske substans. Substansvurderingen handler om å fastslå selskapets tilknytning til etableringsstaten. En substansvurdering er krevende å uttale seg generelt om, fordi kravene vil variere med etableringsform og virksomhetstype. Norge hadde tidligere en EØS-stridig praksis under substansvurderingen når man nærmest anvendte momentene i forarbeidene som vilkår. Praksisen endret seg etter at Norge ble klaget inn for ESA. Det kan likevel se ut som om norsk rett fortsatt er noe strenge under substanskravet ved å tilsynelatende legge til grunn at den økonomiske aktiviteten må skje i samme land som etableringen, mens EØS-retten tilsynelatende anser det som tilstrekkelig at den økonomiske aktiviteten må foregå innenfor EØS-området.

Dokumentasjonskravet handler om at skattyter skal dokumentere det faktum som ligger til grunn for realitetsvurderingen. Det er følgelig skattyter som har bevisbyrden ved vurderingen av om hans etablering er en realitet.

Norsk rett legger tilsynelatende til grunn et krav om at en opplysning skattyter legger frem må kontrolleres med myndighetene i etableringsstaten før den kan anses å være dokumentert. Et slikt krav kan synes å være noe strengt i forhold til EØS-retten da det i praksis vil kunne føre til at det er umulig for skattyter å dokumentere at etableringen er reell. Til tross for at de norske rettskildene på området kan antyde et ubetinget krav til kontroll, er det ikke sikkert at dokumentasjonskravet praktiseres slik. Dersom det ikke kan foretas en kontroll vil antageligvis skattemyndighetene og domstolene akseptere en alminnelig bevisvurdering. Det er videre heller ikke sikkert at enhver opplysning skattyter legger frem, kontrolleres med etableringsstaten da dette ville vært svært ressurskrevende. I praksis legger dermed trolig skattemyndighetene til grunn dokumentasjonen skattyter legger frem med mindre det finnes forhold som gir dem grunn til å kontrollere den. En slik praktisering av regelen vil være i tråd med EØS-rettens krav.

Litteraturliste

Lover

Grunnloven (Grl.)

Lov 17.05.1814 Kongeriket Norges
Grunnlov

EØS-loven (EØSl.)

Lov 27.11.1992 nr. 109 om
gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i
avtale om det europeiske økonomiske
samarbeidsområde.

Skatteloven (Sktl.)

Lov 26.3.1999 nr. 14 om skatt av formue
og inntekt

Skatteforvaltningsloven (Sktfvl.)

Lov 27.05.2016 nr. 14 om
skatteforvaltning

Forskrifter

FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

Forskrift 22.11.1999 nr. 1160 fastsatt av
Skattedirektoratet til utfylling og
gjennomføring mv. av skatteloven av 26.
mars 1999 nr. 14

Skatteforvaltningsforskriften

Forskrift 23.11.2016 nr. 1360 til
skatteforvaltningsloven

Forarbeider og etterarbeider

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)

Skatte- og avgiftsopplegget 2008 –
lovendringer.

Ot.prp. nr. 31 (2007-2008)	Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)
Meld. St. 11 (2010-2011)	Evaluering av skattereformen 2006
Meld. St. 4 (2015-2016)	Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst
NOU 2016: 5	Omgåelsesregel i skatteretten – lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten.
Prop. 1 LS (2020-2021)	For budsjettåret 2021 – Skatter, avgifter og toll 2021

Traktater

TFEU	<i>Treaty of the Functioning of the European Union</i> , undertegnet: 25.03.1957, Roma, ikrafttredelsesdato: 01.01.1958 (lest på eurlex.europa.eu)
EØS-avtalen	<i>The EEA Agreement</i> , undertegnet: 2.05.1992, Porto, Portugal, ikrafttredelsesdato: 01.01.1994 (sitert fra: lovdata)
ODA	<i>Agreement between the EFTA States on the establishment of a surveillance authority and a court of justice, with protocols 1-7</i> , undertegnet: 02.05.1992, Oporto, ikrafttredelsesdato: 01.01.1994 (publisert: Overenskomster 1994 s. 144)

Informasjonsutvekslingavtale Liechtenstein

Agreement between Norway and Liechtenstein for the exchange of information relating to tax matters ith protocol, undertegnet: 17.12.2010, Paris, ikraftredelsesdato: 31.03.2012 (publisert: Overenskomst med fremmede stater 2012, s. 387)

OECDs mønsteravtale av 2017

Model Tax Convention on Income and on Capital, versjon av 21. November 2017 (siteret fra oecd.org)

Høyesterettspraksis

Alvdal Bygg

Rt.2008 s.1307 (A)

Baker Hughes II

Rt.2005 s.577 (A)

Finanger I

Rt.2000 s.1811 (P)

Vesta Forsikring

Rt.2006 s.1473 (A)

EU-domstolens avgjørelser

A

Dom av 12. juli 2012, C-48/11, *Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö mot A oy*, ECLI:EU:C:2012:485

Aberdeen

Dom av 18. juni 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy mot Finland*, ECLI:EU:C:2009:377

Cadbury Schweppes

Dom av 12. september 2006, C-196/04 (GC), *Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot*

	<i>Commissioners of Inland Revenue,</i> ECLI:EU:C:2006:544
Centros	Dom av 9. mars 1999, C-212/97, <i>Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen,</i> ECLI:EU:C:1999:126
ELISA	Dom av 11. oktober 2007, C-451/05, <i>Européenne et Lucembourgeoise d'investissements SA (ELISA) mot Directeur général des impôts og Ministère public,</i> ECLI:EU:C:2007:594
Emsland-Stärke	Dom av 14. desember 2000, C-110/99, <i>Emsland-Stärke GmbH mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas,</i> ECLI:EU:C:2000:695
Factortame	Dom av 25. juli 1991, C-221/89, <i>The Queen mot The Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Limited and Others,</i> ECLI:EU:C:1991:320
Glaxo Wellcome	Dom av 17. september 2009, C-182/08, <i>Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG mot Finanzamt München II,</i> ECLI:EU:C:2009:559
Halifax	Dom av 21. februar 2006, C-255/02 (GC), <i>Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd og County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise,</i> ECLI:EU:C:2006:121
Inspire Art	Dom av 30. september 2013, C-167/01, <i>Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam mot Inspire Art Ltd,</i> ECLI:EU:C:2003:512
Itelcar	Dom av 3. oktober 2013, C-282/12, <i>Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda mot Fazenda Pública,</i> ECLI:EU:C:2013:629

Kommisjonen mot S og I	Dom av 7. mars 2014, C-112/14, <i>European Commission mot United Kingdom of Great Britain og Northern Ireland</i> , ECLI:EU:C:2014:2369
Kommisjonen mot Storbritannia	Dom av 4. oktober 1991, C-246/89, <i>Commission of the European Communities mot United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland</i> , ECLI:EU:C:1991:375
Lexel	Dom av 20. januar 2021, C-484/19, <i>Lexel AB mot Skatteverket</i> , ECLI:EU:C:2021:34
Rimbaud	Dom av 28. oktober 2010, C-72/09, <i>Etablissements Rimbaud SA mot Directeur général des impôts og Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence</i> , ECLI:EU:C:2010:645
Segers	Dom av 10. Juli 1986, C-79/85, <i>D. H. M. Segers mot Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank- en Verzekeringswezen, Groothandel en Vrije Beroepen</i> , ECLI:EU:C:1986:308
SGI	Dom av 21. januar 2010, C-311/08, <i>Société de Gestion Industrielle SA (SGI) mot Etat belge</i> , ECLI:EU:C:2010:26
The CFC and Dividend Group Litigation	Dom av 23. April 2008, C-201/05, <i>The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue</i> , ECLI:EU:C:2008:239
Thin Cap	Dom av 13. mars 2007, C-524/04 (GC), <i>Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue</i> , ECLI:EU:C:2007:161
Van Binsbergen	Dom av 3. desember 1974, C-33/74, <i>Johannes Henricus Maria van Binsbergen mot Bestuur van de Bedrijfsvereniging</i>

voor de Metaalnijverheid,
ECLI:EU:C:1974:131

Generaladvokatens uttalelser

Cadbury Schweppes

Opinion of Advocate general Philippe Léger 2. May 2006 in case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes overseas ltd. V. commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:278

Halifax

Opinion of Advocate general Poiares Maduros 7. April 2005 in case C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services ltd and County Wide Property investments ltd V. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:200

Thin Cap

Opinion of Advocate general Geelhoed 29. June 2006 in case C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation V. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:436

EFTA-domstolens avgjørelser

Fokus Bank

Dom av 23. november 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA mot den norske stat v/ Skattedirektoratet*

Fred Olsen

Dom av 9. juli 2014, de forente saker E-3/13 og E-20/13, *Fred Olsen m.fl. og Petter Olsen m.fl. mot den norske stat v/ Sentralskattkontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet*

Karlsson	Dom av 30. mai 2002, E-4/01, <i>Karl K. Karlsson mot Island</i>
Straffesak mot A	Dom av 3. oktober 2007, E-1/07, <i>A mot Liechtenstein v/ Fürstliches Landgericht</i>

Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser

BFU 30/2009	Om et investeringsselskap i et EØS-land kan anses som reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der. Avgitt 19.11.2009
BFU 6/2011	Kildeskatt på utbytte til morselskap i UK. Avgitt 10.03.2011
BFU 5/2012	Om et nederlandsk datterselskap var «reelt etablert». Avgitt 29.02.2012
BFU 2/2014	Er Holding Ltd «reelt etablert» (hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS). Avgitt 29.02.2014
BFU 4/2015	Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Luxembourg. Avgitt 16.04.2015
BFU 3/2016	Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Nederland. Avgitt 23.02.2016
BFU 8/2016	Spørsmål om tre holdingselskap var reelt etablert i Nederland. Avgitt 01.07.2016
BFU 2/2017	Om et holdingselskap anses for å være reelt etabler i Irland. Avgitt 29.03.2017

BFU 3/2021

Om utdeling skal klassifiseres som utbytte eller innbetalt kapital etter skatteloven § 10-11 og om utdelende selskap anses reelt etablert. Avgitt 05.02.2021

Artikler

Brænd (2012)

Brænd, Solfrid, «Reelle selskapsetableringer - avgrensningen av NOKUS-reglens anvendelsesområde og forholdet til EØS-avtalen», *Skatterett*, nr. 01/2012 (volum 31) s. 22-42 (sitert fra Idunn)

Farstad (2010)

Farstad, Snorre, «Er tilknytningskravet etter skatteloven § 2-38 tredje eller femte ledd strengere enn tilknytningskravet i EØS-avtalens regler om etableringsrett? Forholdet mellom EF-domstolens avgjørelser i Aberdeen og Cadbury Schweppes», *Skatterett*, nr. 02/2010 (volum 29) s. 157-177 (sitert fra Idunn)

Hilling (2013)

Hilling, Maria, “Justifications and Proportionality: An analysis of the ECJ’s assessment of national rules for the Prevention of tax avoidance”, *Intertax*, volume 41, nr. 5 (2013) s.294-307 (sitert fra Lund University sin Research Portal)

Hovland (2012)

Hovland, Øyvind, «NOKUS-reglene og fritaksmetodens krav til «reelt etablert» og forholdet til EØS-avtalen», *Skatterett*, nr. 04/2012 (volum 31) s. 273-326 (sitert fra Idunn)

O’Shea (2007)

O’Shea, Tom, “The UK’s CFC rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation?”, *EC Tax review*, volume 16 nr. 1 (2007) s. 13-33 (sitert fra Kluwer Law Online)

Passalaqua (2008)

Passalaqua, Anna B. Scapa og Lars A. Henie, "The Norwegian CFC Rules after the Cadbury Schweppes Case", *Intertax*, volume 36, nr. 8/9 (2008), s.379-388 (sitert fra Kluwer Law Online)

Bøker

Fredriksen (2018)

Fredriksen, Halvard Haukeland og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 3. utgave, Bergen: Fagbokforlaget, 2018

Monsen (2012)

Monsen, Erik, *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk*, 1. utgave, 3. opplag, Bergen: Cappelen Damm, 2012

Sejerstad (2011)

Sejerstad, Fredrik, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad og Olav Kolstad, *EØS-rett*, 3. utgave, Oslo: Universitetsforlaget 2011

Zimmer (2017)

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017

Zimmer (2018)

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, 2. opplag, Oslo: Universitetsforlaget, 2018

Zimmer (2020)

Zimmer, Fredrik, *Skatteparadis*, Oslo: Universitetsforlaget, 2020

Uttalelser fra finansdepartementet

UTV-2009-1280

Finansdepartementets brev av 29. september 2009, § 2-38: *Utalandske*

*selskaper i EØS som subjekt og objekt
under fritaksmetoden*

UTV-2010-1240

Finansdepartementets brev av 5. juli 2010,
*Spørsmål om utenlandske
holdingselskaper hjemmehørende i EØS
og forholdet til bestemmelsen om
lavskatteland i skatteloven § 2-38 tredje
ledd*

Internettbaserte kilder

Oversikt over inngåtte skatteavtaler

[https://www.regjeringen.no/no/tema/
okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/
skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/
Id417330/](https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/Id417330/)

Annet

Skatte-ABC

Håndbok for skattemyndighetene av
2021/2022, publisert 24. november 2021
(lest på skatteetaten.no)

OECD-kommentarene

Model Tax Convention on Income and
Capital: Condensed Version 2017, OECD
Comitee of Fiscal Affairs, publisert 18.
Desember 2017 (lest på oecd.org)