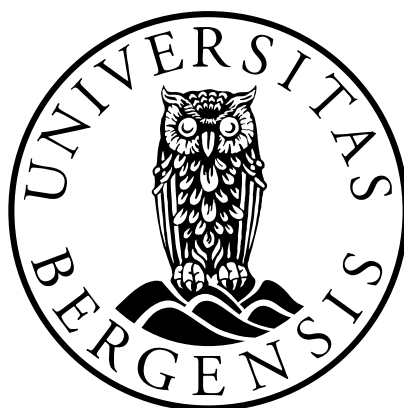


# Vilkåret «reelt etablert» i skatteloven § 2-38

*Har ny praksis fra EU-domstolen betydning for  
innholdet i vilkåret?*

Kandidatnummer: 114

Antall ord: 12162



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.12.2021

# Innholdsfortegnelse

<b>1. Innledning</b> .....	<b>3</b>
1.1 Problemstilling og tema .....	3
1.2 Begrepsbruk .....	4
1.2.1 Misbrukslæren .....	4
1.2.2 De danske dommene.....	4
1.2.3 Presumsjonsprinsippet og prinsippet om en EØS-konform fortolkning.....	4
1.2.4 Legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet.....	5
1.3 Avgrensninger .....	6
1.4 Videre fremgangsmåte.....	6
<b>2. Skatteloven § 2-38 og fritaksmetoden</b> .....	<b>7</b>
2.1 Introduksjon til sktl. § 2-38 .....	7
2.2 Vilkåret «reelt etablert» i § 2-38, tredje ledd, bokstav a og femte ledd .....	7
<b>3. EØS-rettens betydning for vilkåret «reelt etablert»</b> .....	<b>10</b>
3.1 EØS-avtalen .....	10
3.1.1 Hvorfor er praksis fra EU-domstolen relevant for forståelsen av EØS-retten? .....	11
3.2 <i>Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue - C-196/04</i> .....	12
3.3 De danske dommene.....	13
3.3.1 <i>T Denmark and Y Denmark Aps. v Skatteministeriet - C-116/16 og C-117/16</i> .....	13
3.3.2 <i>N Luxembourg 1 m.fl. v. Skatteministeriet - C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16</i>	15
3.3.3 Hvilken betydning fikk de danske dommene for utviklingen av EU-retten? .....	15
3.4 <i>Hvordan påvirker de danske dommene EØS-retten?</i> .....	20
3.4.1 Innledning.....	20
3.4.2 Hvor langt rekker en EØS-konform fortolkning?.....	21
3.4.3 Har legalitetsprinsippet betydning for rekkevidden av en EØS-konform fortolkning?... ..	24
3.5 <i>Hvilke begrensninger medfører legalitetsprinsippet for tolkningen av vilkåret «reelt etablert»?</i>	27
3.5.1 Innledning.....	27
3.5.2 Konkret vurdering.....	27
3.5.3 Konklusjon.....	32
3.6 <i>Konsekvenser</i> .....	33
<b>4. Avsluttende bemerkninger</b> .....	<b>35</b>
4.1 <i>Er de danske dommene relevante for andre lovbestemmelser?</i> .....	35
4.2 <i>Veien videre</i> .....	36
<b>5. Kilderegister</b> .....	<b>38</b>

# 1. Innledning

## 1.1 Problemstilling og tema

Denne masteroppgaven drøfter om vilkåret «reelt etablert» i skatteloven<sup>1</sup> § 2-38, skal tolkes dynamisk, og i den forbindelse hvilken betydning ny praksis fra EU-domstolen har for innholdet i vilkåret.

Skatteretten har, som de fleste andre rettsområder, blitt mer internasjonal de siste tiårene.<sup>2</sup> Norges tilslutning til EØS-avtalen har medført en ‘revolusjon’ i antallet internasjonale rettskilder som den enkelte rettsanvender må forholde seg til.<sup>3</sup> Rettskildebildet på skatterettens område er derfor i dag betydelig mer omfattende og komplisert enn tidligere. De nye rettskildene og aktørene som skaper disse rettskildene medfører også at rettsanvendere står overfor nye juridiske og metodiske problemstillinger.

Det kan hevdes at de juridiske miljøene har håndtert det nye rettskildebildet med vekslende hell. Illustrerende er NAV-saken, som viste at forvaltningen, domstolene og jurister generelt, hadde for dårlig kunnskap om forholdet mellom EØS-retten og intern rett. Konsekvensene feilpraktiseringen fikk for enkelte, viser at dagens rettsanvendere ikke kan overse EØS-retten i sitt daglige virke.<sup>4</sup> Men selv om tilfanget av internasjonale rettskilder øker og kritikken mot manglende kunnskap om EØS-retten er berettiget, er det samtidig viktig at dagens rettsanvendere fortsatt har grunnleggende statsrettslige prinsipper i bakhodet ved anvendelsen av internasjonal rett. Internasjonaliseringen er som regel til fordel for den enkelte, men det er også eksempler på at folkeretten går lengre i subjektens disfavør, enn det som følger av nasjonal rett. Et slik resultat vil i utgangspunktet stride mot det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet i Grunnloven<sup>5</sup> § 113 som oppstiller et krav om kompetanse i intern rett for å gjøre inngrep.

---

<sup>1</sup> Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

<sup>2</sup> Arnesen/Stenvik, s. 148.

<sup>3</sup> Se Arnesen/Stenvik, s. 11 som kaller dagens rettskildebilde en «stille revolusjon».

<sup>4</sup> Se NOU 2020:9 Blindsonen kapittel 17.

<sup>5</sup> Lov 17. mai 1914 om Kongeriket Norges grunnlov (Grunnloven).

Ettersom Norges forhold til EØS-retten har fått mye offentlig oppmerksomhet den siste tiden, er det særlig aktuelt å se nærmere på en problemstilling som har kontaktflater både mot EØS-retten og mot legalitetsprinsippet. Forholdet mellom EØS-retten og det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet har generelt blitt viet lite oppmerksomhet. Oppgaven vil derfor se nærmere på hvilken betydning EØS-retten og legalitetsprinsippet har for tolkningen av vilkåret «reelt etablert» i skatteloven § 2-38.

## 1.2 Begrepsbruk

### 1.2.1 Misbrukslæren

EU-domstolen har gjennom rettspraksis lagt til grunn at det er et «general legal principle that EU law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends». <sup>6</sup> Prinsippet medfører at subjekter ved misbruk av EU-retten ikke har krav på de fordeler som følger av EU-samarbeidet. <sup>7</sup> Denne ulovfestede læren vil i det følgende bli omtalt som «den EU-rettslige misbrukslæren», og må ikke forveksles med den forvaltningsrettslige misbrukslæren som omhandler misbruk av forvaltningsmyndighet. <sup>8</sup> Det nærmere innholdet i den EU-rettslige misbrukslæren vil bli behandlet i punkt 3.2 til 3.3.

### 1.2.2 De danske dommene

Oppgaven vil omtale to rettsavgjørelser fra EU-domstolen som «de danske dommene». Dette er de sammenslåtte sakene C-116/16 og C-117/16 - *T Denmark og Y Denmark Aps.*, og de sammenslåtte sakene C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 - *N Luxembourg 1 m.fl.* Bakgrunnen for betegnelsen skyldes at begge sakene ble sendt fra danske domstoler til EU-domstolen for en prejudisiell avgjørelse.

### 1.2.3 Presumsjonsprinsippet og prinsippet om en EØS-konform fortolkning

---

<sup>6</sup> Se *T Denmark and Y Denmark Aps*, [GC] C-116/16 og C-117/16 avsnitt 70 med videre henvisninger til tidligere praksis.

<sup>7</sup> Se *T Denmark and Y Denmark Aps*, [GC] C-116/16 og C-117/16 avsnitt 72.

<sup>8</sup> Se Eckhoff/Smith s. 410.

Begrepet «presumsjonsprinsippet» vil være et sentralt begrep i den videre fremstillingen. Presumsjonsprinsippet er et tolkningsprinsipp som innebærer at rettsanvendere ved flere mulige tolkninger, skal velge det tolkningsresultat som er i tråd med folkeretten.<sup>9</sup> Ved tolkningen av rettsspørsmål som har en side til EØS-retten, følger det av EØS-avtalens art. 3. at «[a]vtalepartene skal treffe (...) tiltak som er egnet til å oppfylle de forpliktelser som følger av denne avtale». Å tolke intern rett slik at den harmonerer med EØS-avtalen, er klart nok et slikt «tiltak». Et slikt tolkningsprinsipp har fått betegnelsen en EØS-konform fortolkning, og samsvarer i stor grad med presumsjonsprinsippet.

Hvorvidt en EØS-konform fortolkning har større rekkevidde enn presumsjonsprinsippet, er ikke helt klart, men i forarbeidene til EØS-loven<sup>10</sup> legges det til grunn at en EØS-konform fortolkning ikke vil «innebære noen særlig endring i forhold til det som uansett ville ha fulgt av ‘presumsjonsprinsippet’». <sup>11</sup> Høyesterett synes å være enig med forarbeidene, og flertallet i den såkalte *Finanger I*-dommen uttalte litt mer forsiktig at en eventuell motstridsproblematikk må «bero på en anvendelse av anerkjente tolkningsprinsipper». <sup>12</sup> Det er sentralt å understreke at presumsjonsprinsippet i det følgende også er ment å omfatte EØS-konforme fortolkninger, selv om det er noe uenighet om hvorvidt disse to prinsippene har like stor rekkevidde. <sup>13</sup>

#### 1.2.4 Legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet

Det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet er et begrep som står sentralt i oppgaven. Prinsippet er nedfelt i Grunnloven § 113, og har som formål å sikre folkesuverenitet, fremme forutberegnelighet og hindre vilkårlig maktmisbruk. <sup>14</sup> Hensynet til forutberegnelighet er nært beslektet med legalitetsprinsippet, men hensynet til forutberegnelighet utgjør et selvstendig hensyn også på rettsområder utenfor legalitetsprinsippets område. På rettsområder som er omfattet av legalitetsprinsippet, er det imidlertid noe utfordrende å skille mellom de to prinsippene. Årsaken er at hensynet til forutberegnelighet langt på vei kan utledes av legalitetsprinsippet. I det følgende vil derfor legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet bli brukt om hverandre, uten at hensikten er å skille mellom de to begrepene.

---

<sup>9</sup> Se Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I* s. 1826 og Ot.prp. nr. 79 (1991–92) s. 5.

<sup>10</sup> Lov 27 november 1999 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).

<sup>11</sup> Ot.prp. nr. 79 (1991–92) s. 5.

<sup>12</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I* s. 1832.

<sup>13</sup> Se Arnesen/Stenvik, s. 64 flg. for en mer utførlig gjennomgang av prinsippets rekkevidde.

<sup>14</sup> Se bla. Rt. 2014 s. 1105 avsnitt 24-26.

### *1.3 Avgrensninger*

Oppgaven har ikke som formål å gi en fullstendig drøftelse av innholdet i «reelt etablert», men heller drøfte om, og eventuelt i hvor stor grad, vilkåret kan tolkes dynamisk. Vilket «reelt etablert» brukes også flere steder i skatteloven.<sup>15</sup> Oppgaven avgrenses mot å trekke inn drøftelser av vilkåret «reelt etablert», slik det gjelder andre steder i skatteloven, ettersom dette primært har betydning for vilkårets innhold og ikke vilkårets dynamiske karakter. Ytterligere avgrensninger vil det opplyses om underveis i teksten.

### *1.4 Videre fremgangsmåte*

For å plassere emnet i en rettslig kontekst, vil jeg under del 2 kort introdusere vilkåret «reelt etablert» i sktl. § 2-38, tredje ledd. Deretter, under del 3, vil jeg gjennomgå og analysere dommer fra EU-domstolen som er relevante med tanke på tolkningen av vilkåret «reelt etablert». Deretter vil jeg vurdere om legalitetsprinsippet setter grenser for en EØS-konform fortolkning av vilkåret «reelt etablert».

---

<sup>15</sup> Se sktl. § 10-38, §10-64, § 10-71, § 10-80, § 11-11 og § 14-48.

## 2. Skatteloven § 2-38 og fritaksmetoden

### 2.1 Introduksjon til sktl. § 2-38

Hovedregelen etter skatteloven (sktl.) § 5-1 er at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» utløser skatteplikt. Fra denne hovedregelen er det en rekke unntak. Et viktig unntak er den såkalte fritaksmetoden som fremgår av sktl. § 2-38.<sup>16</sup> Hovedformålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning på selskaper.<sup>17</sup> Av § 2-38 første ledd, fremgår «[f]ølgende skattytere er fritatt for skatteplikt av inntekt og har ikke fradragrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf» før det blir presentert en rekke skattesubjekter i bokstavene a) til i). Første ledd representerer subjektssiden av bestemmelsen, Av interesse i denne sammenheng er bokstav a), «selskap mv.». Andre ledd, representerer objektsiden av bestemmelsen, ettersom det viser hvilke inntekter som unntas skatteplikt ved anvendelse av fritaksmetoden. Det er kun «gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv.» og «lovlig utdelt utbytte» som unntas skatteplikt. Oppgaven vil ikke gå nærmere inn på hva som kjennetegner disse inntektene.

Det kan også bemerkes at tre prosent av utbetalt utbytte likevel skal anses som skattepliktig inntekt, se § 2-38, sjette ledd. Bakgrunnen for denne regelen er i all hovedsak symmetrihensyn, ettersom utgifter til skattefrie inntekter er fradragberettiget etter sktl. § 6-24.<sup>18</sup>

### 2.2 Vilkåret «reelt etablert» i § 2-38, tredje ledd, bokstav a og femte ledd

Skattelovens § 2-38 tredje ledd, bokstav a, representerer et unntak fra fritaksmetoden ved at følgende inntekter og tap ikke omfattes:

«inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt».

---

<sup>16</sup> Fritaksmetoden overtok etter det tidligere RISK-systemet, se Ot.prp.nr.1 (2004–2005) s. 52 flg.

<sup>17</sup> Se HR-2016-586-a avsnitt 22.

<sup>18</sup> Se om bakgrunnen i nærmere redegjørelse i Prop. 1 LS (2011–2012) kapittel 14 og HR-2014-2162-A avsnitt 68-69.

Den relevante inntektstypen for denne fremstillingen er inntekt på eierandel i selskap som er «hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS og som «ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land». Oppgaven avgrenses mot å vurdere om et selskap er «hjemmehørende» i et «lavskatteland».<sup>19</sup> Bestemmelsen i § 2-38, tredje ledd bokstav a oppstiller følgelig to sentrale vilkår for at inntekten skal kvalifisere for skattefritak etter fritaksmetoden. Selskapet må være «reelt etablert» og selskapet må drive en «reell økonomisk aktivitet i et EØS-land». Disse to vilkårene gir uttrykk for den såkalte substansvurderingen. Selv om vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet» i utgangspunktet utgjør to kumulative vilkår, er det i praksis klart at det er en glidende overgang mellom disse to vilkårene. Årsaken er at det er en forutsetning for å være «reelt etablert», at man driver «reell økonomisk aktivitet». Det er derfor mer hensiktsmessig å fokusere på innholdet i vilkåret «reelt etablert». Samtidig skal man heller ikke undergrave at lovgiver har oppstilt to vilkår, og vilkårene må derfor ses i lys av hverandre. Sammenhengen mellom vilkårene medfører derfor at vilkåret om «reell økonomisk aktivitet» ikke vil bli behandlet særlig inngående i det følgende.<sup>20</sup>

Vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet» anvendes også i § 2-38 femte ledd. Forskjellen mellom § 2-38 tredje ledd og femte ledd, beror på om inntekten kommer inn eller ut av Norge. Tredje ledd oppstiller krav til det utdelende selskapet utenfor Norge i EØS, og femte ledd oppstiller krav til det mottakende selskap utenfor Norge i EØS. Utover dette er innholdet i vurderingene helt like, ettersom femte ledd henviser til vurderingen i tredje ledd bokstav a.

Kravet om at selskaper må være «reelt etablert» i EØS for å benytte seg av fritaksmetoden ble inntatt i § 2-38, 1. januar 2008. Før lovendringen var det tilstrekkelig at selskapet var hjemmehørende i et EØS-land for å benytte seg av fritaksmetoden. Ved å oppstille ytterligere krav til selskaper innenfor EØS, ble anvendelsesområdet for fritaksmetoden snevret inn. Bakgrunnen for innstrammingen var ifølge finansdepartementet et resultat «av nyere rettsutvikling innen EU/EØS».<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Se nærmere om lavskattelandvurderingen i sktl. § 10-63 og hjemmehørendebegrepet i sktl. § 2-2, syvende ledd.

<sup>20</sup> Se nærmere om vilkåret «reell økonomisk aktivitet» i Hovland punkt 5.

<sup>21</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 57.



Sentralt i rettsutviklingen i EU/EØS sto avgjørelsen C-196/04 *Cadbury Schweppes* fra EF-domstolen. Avgjørelsen omhandlet hvorvidt de britiske CFC-reglene var i strid med etableringsfriheten etter daværende art. 43 i EU-traktaten. De britiske CFC-reglene (Controlled Foreign Company) er, noe forenklet, Storbritannias svar på de norske NOKUS-reglene.<sup>22</sup> Domstolen la vekt på, med henvisning til hensynet å bekjempe misbruk av EU-retten, at det å nekte «wholly artificial arrangements» frihetene som fulgte av EU-retten, kunne utgjøre egnede og forholdsmessige restriksjoner på etableringsfriheten.<sup>23</sup>

Avgjørelsen fra EU-domstolen fikk stor betydning for anvendelsesområdet for de norske NOKUS-reglene, ettersom disse reglene langt på vei hadde samme formål som de britiske CFC-reglene.<sup>24</sup> Betydningen avgjørelsen fikk for NOKUS-reglene var også relevant for fritaksmetoden, ettersom begge regelsett hadde kontaktflater mot etableringsfriheten i EU og EØS. Etter inntakelsen av vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet», la finansdepartementet til grunn at norsk rett igjen var i tråd med EØS-retten. Dommen vil bli nærmere behandlet i punkt 3.2.

Rent lovteknisk er det interessant at lovgiver fremfor å gjøre som EU-domstolen, nemlig å kreve at selskaper ikke måtte være rent kunstig arrangementer («wholly artificial arrangements»), heller valgte å kreve at de aktuelle selskapene måtte være «reelt etablert» og drive «reell økonomisk aktivitet» for å benytte seg av skattefritaket. Innholdet i formuleringene er ikke nødvendigvis fullstendig overlappende, men hensikten ved lovendringen var like fullt at de to vurderingstema rent innholdsmessig skulle være det samme.<sup>25</sup>

Ny praksis fra EU-domstolen som omhandler begrepet «wholly artificial arrangements», er av særlig interesse for fremstillingen. Denne praksisen er det som innledningsvis ble betegnet som de danske dommene. Spørsmålet i det følgende er hvordan de danske dommene påvirker vilkåret «reelt etablert» i sktl. § 2-38.

---

<sup>22</sup> NOKUS står for Norsk Kontrollert Utenlandsk Selskap, se sktl. §§ 10-60 til §10-68.

<sup>23</sup> *Cadbury Schweppes*, [GC] Se C-196/04 avsnitt 55.

<sup>24</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 57.

<sup>25</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 57.

### 3. EØS-rettens betydning for vilkåret «reelt etablert»

#### 3.1 EØS-avtalen

Sammenhengen mellom vilkåret «reelt etablert» og rettsutviklingen i EU, skyldes i all hovedsak EØS-avtalen. Skatteregler er i utgangspunktet ikke omfattet av avtalen, men etter EFTA-domstolens avgjørelse E-1/04 *Fokus Bank*, er det likevel klart at medlemsstatene må «utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten».<sup>26</sup> Bakgrunnen er at skatteregler kan påvirke frihetene som følger av EØS-avtalen. Et eksempel kan være om norske skatteregler gir norske selskaper skattefordeler som innebærer et økonomisk konkurransefortrinn sammenlignet med selskaper fra andre EØS-land. Norge må derfor ved vedtakelsen av nye skatteregler, vurdere om disse strider med EØS-retten, og må ved utviklingen av EØS-retten, løpende vurdere om utviklingen påvirker allerede eksisterende skatteregler. Det er betydningen av en slik etterfølgende utvikling av EØS-retten som er sentral for temaet i denne fremstillingen. At lovgiver inntok et krav i skatteloven om at selskaper må være «reelt etablert» i EØS for å benytte seg av fritaksmetoden, illustrerer hvordan Norge har måttet forholde seg til EØS-retten.<sup>27</sup>

EØS-avtalen har som formål å innlemme EØS-statene i EU's indre marked, så langt det lar seg gjøre uten at EØS-statene blir medlemmer av EU.<sup>28</sup> For å skape og opprettholde et indre marked er det sentralt at markedet har like regler. Dette er bakgrunnen for det såkalte homogenitetsprinsippet. For å oppnå homogenitet er det sentralt at EØS-statene ikke diskriminerer personer eller selskaper fra andre medlemsland. Kravet til at selskaper må være «reelt etablert» i et EØS-land etter § 2-38, tredje ledd og femte ledd, diskriminerer utenlandske selskaper, ettersom et slikt substanskrav ikke gjelder for norske selskaper. En slik diskriminering er i utgangspunktet i strid med EØS-avtalen, nærmere bestemt reglene om en fri etableringsrett og fri flyt av kapital.<sup>29</sup> En forskjellsbehandling av norske og utenlandske selskaper kan imidlertid rettferdiggjøres hvis den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, er

<sup>26</sup> Sak E-1/04 *Fokus Bank*, avsnitt 20.

<sup>27</sup> Se Ot. prp nr. 1 (2004-2005) s. 52.

<sup>28</sup> Se EØS-avtalens art. 2 og nærmere i Sejersted mfl., s. 86.

<sup>29</sup> Se EØS-avtalens art. 31-35 om etableringsfrihet og art. 40-45 om fri flyt av kapital.

egnet og proporsjonal.<sup>30</sup> For at innholdet i § 2-38, tredje og femte ledd ikke skal utgjøre et traktatbrudd, er Norge derfor i utgangspunktet forpliktet til å gi vilkåret «reelt etablert» et innhold som samsvarer med de restriksjoner som er legitime etter EØS-retten.<sup>31</sup>

EØS-avtalen er en folkerettslig avtale og siden Norge er underlagt det dualistiske prinsipp, må EØS-retten - med unntak av de deler EØS-avtalen som er inntatt i EØS-loven – i utgangspunktet gjennomføres i norsk rett for å få internrettslig virkning.<sup>32</sup> Dersom en egen norsk gjennomføring av EØS-retten ikke var nødvendig for at den skulle få internrettslig virkning, ville EØS-retten ha direkte virkning i norsk rett. At EØS-retten ikke har direkte virkning i norsk rett, ble slått fast i Finanger I-dommen inntatt i Rt. 2000 s. 1811 (s. 1831). Det er samtidig viktig å understreke at EØS-rett som ikke er gjennomført i norsk rett, likevel kan få internrettslig virkning gjennom anvendelsen av en EØS-konform fortolkning. Dette kommer fremstillingen nærmere tilbake til i punkt 3.4.

### 3.1.1 Hvorfor er praksis fra EU-domstolen relevant for forståelsen av EØS-retten?

Det følger av EØS-avtalens fortale avsnitt 16, at avtalepartene plikter å «nå frem til og opprettholde en lik fortolkning og anvendelse av denne avtale og de bestemmelser i Fellesskapets regelverk som i det vesentlige er gjengitt i denne avtale». Videre fremgår det av avtalens art. 6, at avtalen skal tolkes «i samsvar med de relevante rettsavgjørelser som De europeiske fellesskaps domstol har truffet før undertegningen av denne avtale». Sitatet fra fortalen og art. 6 gir uttrykk for det tidligere nevnte homogenitetsprinsippet. Prinsippet innebærer at EØS-retten skal være lik den tilsvarende EU-retten. Selv om ordlyden i EØS-avtalens art. 6 avgrenser mot fremtidig rettspraksis fra EU-domstolen, har Høyesterett likevel lagt betydelig vekt på EØS-relevant praksis fra EU-domstolen som er kommet til etter vedtakelsen av EØS-avtalen i 1992.<sup>33</sup>

Videre skal EFTA-domstolen etter ODA-traktaten art. 3 (2) ta «tilbørlig hensyn til de prinsipper som er fastlagt gjennom de relevante rettsavgjørelser som De europeiske fellesskaps domstol

---

<sup>30</sup> Se EØS avtalens art. 33 og sak E-4/04 *Pedicel*, avsnitt 56.

<sup>31</sup> Se Furuseths lovkommentar til skatteloven § 2-38.

<sup>32</sup> Tradisjonelt ved inkorporasjon, se Ruud og Ulfstein s. 61-62.

<sup>33</sup> Se for eksempel Rt. 2005 s. 1601 *Gule sider* og Rt. 2013 s. 258 som er nærmere behandlet av Mestad, s. 99.

har truffet etter undertegningen av EØS-avtalen, og som berører fortolkningen av EØS-avtalen». Praksis fra EU-domstolen er derfor alltid relevant for EFTA-domstolen på områder hvor EØS-avtalen og EU-felleskapet skal være homogene. Samtidig er det viktig å understreke at praksis fra EU-domstolen som ikke direkte overlapper med EØS-retten også kan være relevant. Dette skyldes at EU-domstolen kan komme med uttalelser på et mer generelt plan som får betydning for EØS-retten. Et godt eksempel i den forbindelse er de danske dommene. Dommene omhandlet i utgangspunktet tolkningen av direktiver som ikke har virkning i norsk rett, men dommen fikk likevel betydning for norske skatteregler. Dette vil fremstillingen gå nærmere inn på i 3.3 følgende.

### *3.2 Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue - C-196/04*

Vilkåret «reelt etablert» ble som tidligere nevnt inntatt som et vilkår i skatteloven § 2-38 som følge av rettsutviklingen i EU, nærmere bestemt C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Ettersom avgjørelsen utgjør bakteppet for den senere rettsutviklingen i de danske dommene, er det hensiktsmessig å se nærmere på avgjørelsen, før fremstillingen tar for seg de danske dommene.

I sak C-196/04 *Cadbury Schweppes* fra 2006, avgjorde EU-domstolen i stor avdeling en sak mellom britiske skattemyndigheter og et multinasjonalt konsern som blant annet produserte snacks. Konsernspissen «Cadbury Schweppes Overseas Ltd.» hadde gjennom et datterselskap indirekte eierskap til to irske datterselskaper. Disse to datterselskapene var å regne som konserninterne finansieringsselskaper og siden de var etablert i Irland, hadde selskapene en gunstig beskatning med en skattesats på om lag 10 %. Grunnen til at saken havnet i EU-domstolen var at det britiske morselskapet ble skattlagt for overskuddet til det ene irske datterselskapet som følge av Storbritannias CFC-regler (Controlled Foreign Corporation).<sup>34</sup> Spørsmålet for domstolen var om etableringsfriheten etter de daværende EF artiklene 43, 49 og 56 var til hinder for nasjonal skattelovgivning, som medførte at et morselskap ble beskattet av overskudd opptjent i et CFC-selskap.<sup>35</sup>

Utgangspunktet for domstolen var at etableringsfriheten gjorde det legitimt for Cadbury-konsernet å ikke betale skatt fra selskapene i Irland til Storbritannia, fordi en slik skatteplikt

---

<sup>34</sup> *Cadbury Schweppes* [GC] C-196/04 avsnitt 13 flg.

<sup>35</sup> *Cadbury Schweppes* [GC] C-196/04 avsnitt 29.

hindret ensartethet innenfor EU-området. For at CFC-reglene skulle kunne begrense etableringsfrihetens rekkevidde, måtte begrensningen rettferdiggjøres «by overriding reasons of public interest» og begrensningene måtte være «appropriate to ensuring the attainment of the objective thus pursued and not go beyond what is necessary to attain».<sup>36</sup> Med utgangspunkt i den domstolsskapte misbrukslæren tok EU-domstolen til orde for at bekjempelsen av «wholly artificial arrangements», kunne legitimere et inngrep i etableringsfriheten.<sup>37</sup> En slik innskrenkning var etter domstolens oppfatning «appropriate to ensuring the attainment of the objective thus pursued and not go beyond what is necessary to attain».<sup>38</sup> Avgjørelsen presiserte dermed innholdet i den EU-rettslige misbrukslæren. Samtidig konstaterer domstolen imidlertid at terskelen for å innskrenke etableringsfriheten er høy; myndighetene får bare sette begrensninger på selskaper som er «wholly artificial».<sup>39</sup> (min kursivering.) Den høye terskelen innebærer at selv om et selskap velger å etablere seg i en medlemsstat som relativt sett har skattefordeler, utgjør en slik omstendighet ikke i seg selv grunnlag for å begrense etableringsfriheten.<sup>40</sup>

Avgjørelsen fikk stor betydning for medlemsstatene i både EU og EØS og disses skatteregler, da avgjørelsen innskrenket virkeområdet til etableringsfriheten. Avgjørelsen ga følgelig nasjonale skattemyndigheter en 'ny' måte å hindre skatteomgåelse på.

### 3.3 *De danske dommene*

#### 3.3.1 *T Denmark and Y Denmark Aps. v Skatteministeriet - C-116/16 og C-117/16*

Innledningsvis er det være grunn til å forklare hvorfor avgjørelsen *T Denmark and Y Denmark Aps.* er relevant for tolkningen av vilkåret «reelt etablert». I avgjørelsen kommer domstolen med uttalelser om hva som kan utgjøre misbruk av EU-retten. Denne vurderingen ligger som nevnt tett opp til hva som er «wholly artificial arrangements», som igjen er bakgrunnen for vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet».<sup>41</sup> Både sak C-116/16 og sak C-117/16

---

<sup>36</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [GC] avsnitt 47

<sup>37</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [GC] avsnitt 55.

<sup>38</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [GC] avsnitt 47.

<sup>39</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [GC] avsnitt 57.

<sup>40</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [GC] avsnitt 50.

<sup>41</sup> Se *Cadbury Schweppes* [GC] C-196/04 avsnitt 55.

ble i 2019 behandlet samlet, ettersom begge sakene omhandlet direktiv 90/435 og de grunnleggende frihetene som skal være sikret ved EU-traktatene. Direktiv 90/435 er det såkalte «mor-datter direktivet» og har som formål å skape likere skatteregler i tilfeller hvor mor- og datterselskaper befinner seg i ulike stater innenfor EU.<sup>42</sup> Direktivet er et skattedirektiv og siden skatteregler i utgangspunktet faller utenfor det som reguleres av EØS-avtalen, har ikke direktivet virkning for Norge. Dommen var en prejudisiell avgjørelse avsagt i stor avdeling etter forespørsel fra danske domstoler.

Faktum i C-116/16 gjaldt et datterselskap til det børsnoterte amerikanske selskapet «Y Ltd», «Y Denmark Aps».<sup>43</sup> Y Ltd. utenlandske datterselskaper var eid av «Y Global Ltd» som var hjemmehørende på Bermuda. Selskapet på Bermuda var primært et holdingselskap, men eide også visse IP-rettigheter som befant seg i konsernet. Som følge av en lovendring i USA ble det mer gunstig å innhente utbytte fra utenlandske datterselskaper til morselskaper i USA.<sup>44</sup> Av den grunn gjennomførte Y-konsernet en restrukturering. Restruktureringen innebar blant annet opprettelsen av et selskap «Y Kypros» som overtok eierskapet for Y Denmark som tidligere var eid av Y Global. Selskapet på Kypros hadde som sitt vesentligste formål å være et holding- og treasury-selskap.<sup>45</sup> Da Y Denmark besluttet å betale ut et utbytte på 75 millioner euro til morselskapet på Kypros, oppsto det problemer. Spørsmålet i saken var om Y Kypros hadde en begrenset skatteplikt til Danmark som følge av at Y Denmark ikke hadde betalt kildeskatt. I de danske skatteavtalene var det et krav om at mottakeren av utbytte måtte være rettmessig eier av utbyttet, og ikke bare et gjennomstrømningselskap. Saken havnet til slutt i domstolene i Danmark og saken ble sendt til EU-domstolen med en anmodning om å avgjøre flere spørsmål prejudisielt.

De faktiske forhold i C-117/16 omhandlet fem private-equity fond som ikke var hjemmehørende i EU/EØS, eller i land som Danmark hadde inngått skatteavtaler med.<sup>46</sup> Fondene opprettet i 2005 en gruppe bestående av flere selskaper som tok sikte på å kjøpe «T Denmark», en stor dansk leverandør av serviceytelser. Fondene opprettet selskapet «N

---

<sup>42</sup> Direktiv 90/435/EØF av 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaper.

<sup>43</sup> Se domstolens gjennomgang av faktum i Y Denmark Aps i, *T Denmark and Y Denmark Aps*. [GC] C-116/16 og C-117/16 avsnitt 37-48.

<sup>44</sup> Navnet på lovendringen var «American Jobs Creation Act of 2004».

<sup>45</sup> At et selskap har en «treasury-funksjon» kan sammenlignes med å være en intern bank i selskapet.

<sup>46</sup> Se domstolens gjennomgang av faktum i T Denmark i, *T Denmark and Y Denmark Aps*. [GC] C-116/16 og C-117/16 avsnitt 49-64.

Luxembourg 2», som kjøpte over 50 % av aksjene til T Denmark.<sup>47</sup> Etter oppkjøpet planla T Denmark å betale ut et utbytte på 800 millioner euro til aksjonærene, og spurte i den forbindelse danske skattemyndigheter om en bindende forhåndsuttalelse. Danske skattemyndigheter svarte at en bindende forhåndsuttalelse ikke kunne gis, da skattemyndighetene ikke var sikre på hvem som faktisk satt igjen med utbyttet dersom det ble utbetalt til N Luxembourg 2. Saken havnet til slutt i domstolene i Danmark og ble i likhet med C-116/16 sendt til EU-domstolen med en anmodning om å avgjøre flere spørsmål prejudisielt.

### 3.3.2 *N Luxembourg 1 m.fl. v. Skatteministeriet* - C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16

På samme måte som C-116/16 og C-117/16 – *T Denmark and Y Denmark Aps.*, er dommen relevant for innholdet i «reelt etablert» fordi domstolen kommer med uttalelser om hva som kan utgjøre misbruk av EU-retten. Vurderingen ligger tett opp til hva som er «wholly artificial arrangements», som igjen er bakgrunnen for vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet». Dommen var en prejudisiell avgjørelse avsagt av EU-domstolen i stor avdeling etter forespørsel fra danske domstoler. Bakgrunnen for avgjørelsen var at flere private-equity fond indirekte eide danske selskaper gjennom selskaper i Luxembourg. Som en følge av en rekke konserninterne lån oppsto det spørsmål om hvorvidt det skulle ilegges kildeskatt på rentene som ble betalt til selskapene som var hjemmehørende i Luxembourg. Danske skattemyndigheter mente at det måtte ilegges kildeskatt, ettersom selskapene i Luxembourg 'bare' var å anse som gjennomstrømmingsselskaper – og ikke den reelle mottakeren av rentebetalingene.<sup>48</sup> Det er også verdt å bemerke at dommen ble avsagt samme dag som den ovennevnte C-116/16 og C-117/16 - *Y Denmark Aps. og T Denmark*, og at noen parter i de to sakene var de samme.

### 3.3.3 Hvilken betydning fikk de danske dommene for utviklingen av EU-retten?

De danske domstolene stilte en rekke spørsmål de ønsket at EU-domstolen skulle ta stilling til. Majoriteten av spørsmålene gjaldt henholdsvis tolkningen av direktiv 90/435 (mor-datter

---

<sup>47</sup> De øvrige aksjonærene i selskapet var flere tusen småsparere.

<sup>48</sup> Se domstolens gjennomgang av faktum i *N Luxembourg 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 30-78.

direktivet) og direktiv 2003/49 (rentedirektivet).<sup>49</sup> Direktivene har som nevnt ikke virkning i norsk rett, men domstolen anvender generelle EU-rettslige prinsipper ved tolkningen av direktivene. Disse generelle prinsippene får betydning utover de konkrete tolkningene av direktivene, nærmere bestemt rekkevidden av de grunnleggende frihetene i EU og den EU-rettslige misbrukslæren. Det forhold at dommene bekrefter hverandre, viser at EU-domstolen har peilet ut en bestemt retning for rettsutviklingen.

Med henvisning til sin tidligere praksis la domstolen til grunn at det er et «general legal principle that EU law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends».<sup>50</sup> I den forbindelse uttalte domstolen at en medlemstat skal nekte å innrømme fordelene som følger av EU-retten, dersom disse fordelene blir påberopt som følge av «abusive or fraudulent ends».<sup>51</sup> EU-domstolen legitimerer med dette at statene kan lage regler som medfører diskriminerende innskrenkninger i etableringsfriheten, forutsatt at reglene har til formål å hindre misbruk av etableringsfriheten. Slike regler kan være å oppstille krav til substans i selskaper, eller at selskapene må bevise hvem som er virkelig rettighetshaver.

Sett fra et norsk perspektiv, er det særlig interessant at domstolen omtaler den EU-rettslige misbrukslæren som et generelt prinsipp i EU-retten. Dette til tross for at læren i de danske dommene kun ble anvendt i forbindelse med tolkningen av direktiver.<sup>52</sup> Tidligere har domstolen mer eller mindre klart antydnet at den EU-rettslige misbrukslæren er et slikt generelt prinsipp. I C-321/05 *Kofoed* fra 2007, som omhandlet skatt på utbytte, blir misbrukslæren omtalt som et generelt prinsipp, men i den senere C-251/16 *Cussens* som omhandlet merverdiavgift på eiendommer, omtaler domstolen ikke læren som et generelt prinsipp, men bare et «princip».<sup>53</sup> Dette til tross for at en rekke spørsmål i *Cussens* omhandlet den EU-rettslige misbrukslæren.<sup>54</sup> Etter de danske dommene er det imidlertid liten tvil om prinsippets status i EU-retten. Dette kommer fremstillingen tilbake til i punkt 3.4.

For å avgjøre om det foreligger et misbruk av EU-retten, skal det ifølge EU-domstolens praksis foretas en to-leddet vurdering; en objektiv- og subjektiv vurdering.<sup>55</sup> Det skal ses hen til «a

---

<sup>49</sup> Direktiv 2003/49/EF av 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties.

<sup>50</sup> *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16 Avsnitt 70.

<sup>51</sup> *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16 Avsnitt 72.

<sup>52</sup> *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16 Avsnitt 101.

<sup>53</sup> Se *Cussens*, [C5] C-251/16 avsnitt 30 og 31 og *Kofoed*, [C5] C-321/05 avsnitt 38.

<sup>54</sup> Se *Cussens*, [C5] C-251/16 avsnitt 25, 27.

<sup>55</sup> Se bla. *Emsland-Stärke*. [GC] C-110/99.



combination of objective circumstances in which, despite formal observance of the conditions laid down by the EU rules, the purpose of those rules has not been achieved”.<sup>56</sup> Et eksempel kan være at en utenlandsk person formelt inngår et ekteskap med en EU-borger for å kunne benytte seg av EUs frie flyt av personer.<sup>57</sup> I et slikt tilfelle vil ekteskapet formelt være inngått, men formålet bak reglene er ikke fulgt. Tilsvarende gjelder dersom et selskap benytter seg av etableringsfriheten utelukkende for å spare skatt. Hva gjelder den subjektive vurderingen, skal det ses hen til om det var subjektets “intention to obtain an advantage from the EU rules by artificially creating the conditions laid down for obtaining it”.<sup>58</sup> Med andre ord skal det vurderes om subjektets hensikt var å misbruke EU-retten for å oppnå en fordel. Disse to undersøkelsene vil, etter EU-domstolens oppfatning, gi svar på om det er et misbruk av EU-retten. Det er grunn til å understreke at den objektive testen vil kunne gi veiledning for den subjektive testen, ettersom objektive forhold kan gi veiledning for om det foreligger en hensikt om misbruk. De to vurderingene vil i praksis derfor kunne gli over i hverandre.

Sentralt i de danske dommene var at EU-domstolen ga veiledning på hvilke elementer som kunne utgjøre misbruk av EU-retten.<sup>59</sup> Domstolen uttalte i den forbindelse at en gruppe selskaper kan anses som et “artificial arrangement” dersom gruppen ikke er «set up for reasons that reflect economic reality, its structure is purely one of form and its principal objective or one of its principal objectives is to obtain a tax advantage running counter to the aim or purpose of the applicable tax law».<sup>60</sup> Videre uttaler domstolen at et slikt “artificial arrangement” kan foreligge dersom det brukes såkalte gjennomstrømmingsselskaper. Slike selskaper kjennetegnes ved at de er plassert mellom selskapet som betaler renter på lån og selskapet som er reell rettighetshaver av renteinntektene, slik at reell eier unngår skatt på inntekten.<sup>61</sup> Tilsvarende gjelder dersom et selskap er plassert mellom det utdelende selskap og selskapet som er reell rettighetshaver av utbyttet.<sup>62</sup> Domstolen fremhever at et annet kjennetegn er dersom selskapets eneste funksjon er å motta renter eller utbytte, og deretter videreføre disse til den rettmessige eieren eller andre gjennomstrømmingsselskaper kort tid etter de er blitt mottatt.<sup>63</sup> Videre fremheves det også at det er relevant hvorvidt selskapet har noen faktisk rådighet over de

---

<sup>56</sup> Se *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16, avsnitt 97.

<sup>57</sup> Dette var situasjonen i Sak E-1/20 Kerim.

<sup>58</sup> Se *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16, avsnitt 97.

<sup>59</sup> *N Luxembourg, 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 124 og *T Denmark og Y Denmark Aps* [GC] C-116/16 og C-117/16 avsnitt 97.

<sup>60</sup> *N Luxembourg, 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, avsnitt 127.

<sup>61</sup> *N Luxembourg 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, avsnitt 127.

<sup>62</sup> *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16 avsnitt 100.

<sup>63</sup> *N Luxembourg 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 128.

midlene som kommer inn i selskapet, hvor lenge selskapet sitter med midlene og om det er forskjellige kontrakter som er involvert i transaksjonen som åpner for en gjennomstrømning.<sup>64</sup> Domstolen presiserte også at misbrukslæren kommer til anvendelse «even in the absence of provisions of national law providing for such refusal».<sup>65</sup> EU-domstolen mener med andre ord at det ikke er nødvendig for myndighetene å ha hjemmel i intern rett for å nekte fordelene dersom det foreligger misbruk.

Sammenlignet med *Cadbury Schweppes*, hvor det bare skulle legges til grunn en objektiv og subjektiv test, gir de danske dommene mer veiledning for når det foreligger et misbruk av EU-retten. Ved at domstolen ser hen til konkrete omstendigheter for å avgjøre om det foreligger et misbruk, blir vurderingen mindre skjønnspreget. For eksempel ved om selskaper i strukturen bare utgjør gjennomstrømningsselskaper. Dommene gjør det derfor i visse tilfeller enklere å avgjøre hvilke selskapskonstruksjoner som utgjør et misbruk av EU-retten. Samtidig er det grunn til å understreke at det fortsatt er andre måter å misbruke etableringsretten på. Eksistensen av gjennomstrømningsselskaper er i større grad bare et praktisk relevant eksempel EU-domstolen fremhever som konstruksjoner som kan utgjøre misbruk.

Når det gjelder terskelen for å konstatere at det foreligger misbruk av EU-retten i skattesaker, er den etter domstolens synspunkt overtrådt når arrangementet «devoid of *any economic and commercial justification*, with the essential aim of benefiting from an improper advantage».<sup>66</sup> (mine kursiveringer) Det er med andre ord ikke tilstrekkelig at for eksempel en transaksjon eller et selskap mangler et fornuftig formål. Arrangementet må mangle *ethvert* forretningsmessig fornuftig formål. Tolkes uttalelsen antitetisk, vil transaksjoner eller selskapsstrukturer som fremstår som et misbruk av EU-retten, likevel være vernet av etableringsfriheten dersom arrangementet også har et annet og mer fremtredende formål enn å omgå skatteregler. At terskelen er høy, støttes også av at EU-domstolen på generelt grunnlag har tolket unntak fra hovedregler snevert og utgangspunkter utvidende.<sup>67</sup> Dette gjør seg særlig gjeldene ved tolkningen av unntak fra de grunnleggende frihetene i EU. Ettersom anvendelsen av den EU-rettslige misbrukslæren gjør unntak fra hovedregelen om en fri etableringsrett, må det derfor oppstilles en høy terskel.

---

<sup>64</sup> *N Luxembourg 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 131 følgende.

<sup>65</sup> *N Luxembourg 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 102.

<sup>66</sup> Se *T Denmark og Y Denmark Aps.*, [GC] C-116/16 og C-117/16, avsnitt 98.

<sup>67</sup> Se for eksempel *Depesme og Kerrou* [C5] C-403/15, avsnitt 58 og, *Tele2 Sverige*, [GC] C-698/15. Se nærmere om tematikken i Fredriksen og Mathisen (2019) s. 412.

For å illustrere terskelen er følgende eksempel hensiktsmessig. Forretningsmessige grunner kan tilsi at det er mer gunstig å selge en virksomhet ut av EU-området fra Kypros enn fra Sverige. Det kan derfor være hensiktsmessig å opprette et selskap på Kypros som ligger mellom de reelle eierne av salgsobjektet og selve salgsobjektet. Hvis det videre legges til grunn at Kypros relativt sett har mer gunstige skatter enn Sverige, vil ikke skatteomgåelse være hovedformålet med etableringen på Kypros i et slikt tilfelle. Da spiller det i prinsippet ingen rolle hvorvidt selskapet på Kypros bare er opprettet rent formelt eller er et gjennomstrømmingsselskap, ettersom skatteomgåelse ikke er «the essential aim» med etableringen. Tilsvarende vil kunne gjøre seg gjeldene dersom flere selskaper fra ulike EU-land blir konsolidert under et 'tomt' holdingselskap med flere eiere.

Når det gjaldt bevisbyrden for om det forelå et gjennomstrømmingsselskap, la domstolene denne over på skattesubjektene. Dette innebar at skattesubjektene måtte bevise at mottakeren av inntektene var virkelig rettighetshaver (beneficial owner) for å unngå at mottakeren ble ansett for å være et gjennomstrømmingsselskap.<sup>68</sup> Bakgrunnen for at bevisbyrden ble lagt på selskapene, var ifølge domstolen at det i visse tilfeller kunne være umulig for nasjonale skattemyndigheter å vite hvem som var den reelle rettighetshaver.<sup>69</sup> I praksis vil en slik bevisbyrde tvinge selskaper som i realiteten er gjennomstrømmingsselskaper til å ha substans, ettersom det blir mindre gunstig å anvende slike selskaper i selskapsstrukturer. Dette vil igjen lede til at bruken av gjennomstrømmingsselskaper blir et mindre attraktivt virkemiddel for å omgå skatteregler.

Fra et norsk perspektiv er det interessant at EU-domstolen fremfor å utvikle «wholly artificial arrangements»-normen, i større grad gir veiledning på innholdet i den EU-rettslige misbrukslæren. Domstolen anvendte riktignok begrepet «artificial arrangements» i drøftelsen av hva som kunne utgjøre misbruk, men avsto fra å bruke begrepet «wholly» artificial arrangements. Det kan derfor synes som om EU-domstolen har tatt et steg tilbake fra presiseringen av misbrukslæren som ble lagt til grunn i *Cadbury Schweppes*. Når domstolens tilnærming til omgåelse nå har et mindre kasuistisk preg, blir det muligens lettere å hindre omgåelse, ettersom skattemyndigheter ikke er bundet til å vurdere om det foreligger et «wholly

---

<sup>68</sup> Se *T Denmark og Y Denmark Aps* [GC] C-116/16 og C-117/16, avsnitt 115-120 og *N Luxembourg mf.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 140-145.

<sup>69</sup> Se *N Luxembourg mfl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, avsnitt 143.

artificial arrangement» for å nekte subjektene EU-felleskapets friheter. Konsekvensene av de danske dommene er derfor at skattemyndigheter nå har flere reelle valgmuligheter for å hindre omgåelse. Hvilke utslag rettsutviklingen i EU får for vilkåret «reelt etablert» kommer oppgaven tilbake til.

Det er også betimelig å spørre hvorfor domstolen velger å gå i retning av en innstramning av frihetene. Ved å stille strengere krav til selskaper innad i EU, forsøker EU å hindre at inntektene forsvinner skattefritt, eller for lavt skattet, til andre land utenfor EU. Deler av svaret ligger nok derfor i at EU i de senere årene har arbeidet med å sørge for at inntekter opptjent i EU-stater, faktisk skattlegges i EU-området. Her kan ATA-direktivet som ble vedtatt i 2016, nevnes som et eksempel.<sup>70</sup> Utviklingen i EU, er også en del av en global utvikling i retning av å hindre skatteomgåelse. I den forbindelse kan det vises til OECD's arbeid om å innføre en global minimumsskatt.<sup>71</sup> Når man i tillegg kan legge til grunn at EU-domstolen er en rettspolitisk aktiv domstol, er det naturlig at domstolen følger EU's mer generelle retning.<sup>72</sup> Det bør derfor ikke komme som noen overraskelse om EU-domstolen i fremtiden fortsetter å utvikle misbrukslæren for å redusere muligheten for skatteomgåelse.

### *3.4 Hvordan påvirker de danske dommene EØS-retten?*

#### 3.4.1 Innledning

For å avgjøre hvordan rettsutviklingen i EU påvirker intern norsk rett, må det først klarlegges hvordan rettsutviklingen påvirker EØS-retten. Ettersom den EU-rettslige misbrukslæren omhandler rekkevidden av EU's friheter, vil de danske dommene også være relevante for rekkevidden av de tilsvarende frihetene i EØS-avtalen. Den tidligere homogenitetsmålsetningen tilsier derfor at misbrukslæren gjør seg gjeldene som et generelt prinsipp ved tolkningen av EØS-avtalens friheter. I en rådgivende uttalelse til Borgarting lagmannsrett i forbindelse med en sak som omhandlet konsernbidrag, la EFTA-domstolen til grunn at: «EFTA-statene står fritt til å vedta regler som har som mål å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse [...] Dette er en umiddelbar konsekvens av forbudet mot

---

<sup>70</sup> Direktiv (EU) 2016/1164. om regler til bekjempelse af metoder til skatteundgåelse. (ATA star for Anti-Tax Avoidance).

<sup>71</sup> I juni 2021 ble G7 landene enige om en global skattesats, se «Grønt lys til «historisk» global skattereform», 10.07.21. <https://e24.no/naeringsliv/i/4zzkX9/groent-lys-til-historisk-global-skattereform> (hentet 23.11.2021)

<sup>72</sup> Sejersted mfl., s. 44.

misbruk av rettigheter, som er et grunnleggende prinsipp i EØS-retten (...)».<sup>73</sup> Uttalelsen viser at EFTA-domstolen allerede før de danske dommene ble avsagt, har lagt til grunn at det eksisterer en misbrukslære som et «generelt prinsipp i EØS-retten». Uttalelsen viser også at EFTA-statene står fritt til å vedta regler som har som mål å hindre misbruk av EØS-retten. Dette er vesentlig forskjellig fra de danske dommene, ettersom EU-domstolen la til grunn at statene uten hjemmel i intern rett, kunne nekte subjekter frihetene dersom det ble konstatert misbruk.<sup>74</sup>

Praksis fra Høyesterett tilsier at misbrukslæren skal være en del av EØS-loven. I Rt. 2005 s. 1365 *Finanger II*, ble det lagt til grunn at EØS-loven § 1 må tolkes slik at den omfatter det generelle EU-rettslige prinsippet om statens erstatningsansvar.<sup>75</sup> Høyesteretts synspunkt på EØS-loven § 1, er i litteraturen blitt tolket som at også andre EØS-rettslige prinsipper anses som gjennomført i intern norsk rett gjennom EØS-loven § 1.<sup>76</sup> Dermed vil det EØS-rettslige prinsippet om forbud mot misbruk av EØS-retten gjelde som norsk rett i medhold av EØS-loven § 1. Fremstillingen avgrenses imidlertid mot å behandle dette nærmere, ettersom temaet ikke påvirker tolkningen av vilkåret «reelt etablert». Det kan likevel vises til Fredriksen og Mathisen som behandler hvilken status generelle prinsipper har i EØS-retten.<sup>77</sup>

Det neste spørsmålet er derfor hvilken virkning de danske dommene har på tolkningen vilkåret «reelt etablert». Utgangspunktet er som nevnt at rettsutviklingen i EU- og EØS-retten skal være styrende for innholdet i vilkåret.<sup>78</sup> For å avgjøre om man skal legge dette utgangspunktet til grunn, vil fremstillingen i det følgende se nærmere på de to tolkningsprinsippene, en EØS-konform fortolkning og legalitetsprinsippet.

### 3.4.2 Hvor langt rekker en EØS-konform fortolkning?

I en tolkningsprosess hvor det er flere tolkningsalternativer, plikter rettsanvendere som nevnt å legge til grunn en tolkning som er i tråd med EØS-retten.<sup>79</sup> Utgangspunktet er derfor at vilkåret «reelt etablert» skal tolkes til å ha et innhold som er homogent med rettsutviklingen i de danske

---

<sup>73</sup> Se sak E-15/16 *Yara International* avsnitt 49.

<sup>74</sup> *N Luxembourg 1 m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 avsnitt 102.

<sup>75</sup> Rt. 2005 s. 1365 *Finanger II*, avsnitt 52.

<sup>76</sup> Se nærmere i Fredriksen og Mathisen (2014) s. 276, Arnesen/Stenvik s. 13, og s. 122-147 og Arnesen (2021) siste avsnitt.

<sup>77</sup> Fredriksen og Mathisen *EØS-rett*, 2. utg. Bergen 2014 s. 276 flg.

<sup>78</sup> Graver, s. 87.

<sup>79</sup> Se punkt 1.3.3.

dommene. Det er viktig å understreke at EØS-avtalen bare pålegger statene å ha regler som ikke bryter med EØS-retten. Tolkningsprinsippet kommer derfor bare til anvendelse når det foreligger et tolkningsalternativ som ikke samsvarer med EØS-retten. Vilkåret «reelt etablert» er et slik tilfelle som åpner for flere tolkninger, herunder tolkninger som ikke er i tråd med EØS-retten. Sentralt for å kartlegge hvor langt rettsanvendere plikter å tolke norsk rett EØS-konformt, er Høyesteretts praksis. Fremstillingen vil derfor i det følgende gjennomgå enkelte relevante høyesterettsavgjørelser som gir veiledning på hvor EØS-konformt Høyesterett har tolket norsk rett, og hvor grensen for en EØS-konform fortolkning eventuelt må trekkes.

Den første avgjørelsen er Rt. 2004 s. 122 *Norsk Dental depot*. Spørsmålet for Høyesterett var om en tannlege hadde et erstatningskrav mot en produsent av tannrestaureringsmaterialer. Bakgrunnen for erstatningskravet var at tannlegen utviklet allergi etter å ha brukt tannrestaureringsmaterialene og måtte av den grunn slutte i yrket. Ved vurderingen av om produsenten var erstatningspliktig, viste Høyesterett til at selv om ulovfestet objektivt ansvar kunne tjene som ansvarsgrunnlag for produsenten, måtte ansvaret begrenses til det som fulgte av produktansvarsloven.<sup>80</sup> Grunnen til at det ulovfestede objektive ansvaret ikke kunne påberopes, var at produktansvarsloven var inntatt som følge av et totalharmoniseringsdirektiv i EU. Høyesterett uttalte i den forbindelse at «tidligere norsk praksis vedrørende ulovfestet objektivt ansvar ikke kan påberopes hvis ansvaret etter denne praksis går lenger enn etter direktivets artikkel 6».<sup>81</sup> Avgjørelsen viser at Høyesterett vil fravike egen praksis for å tolke en rettsregel EØS-konformt.

Den andre avgjørelsen er Rt. 2006 s. 1473 *Livbøye*. Spørsmålet i saken var om registrering av avbildning av en livbøye som varemerke skulle kjennes ugyldig etter varemerkeloven § 14 nr. 7. Ved å vise til at det hadde skjedd en avklaring i EU's regelverk om varemerker, la Høyesterett til grunn at «det i dag må være riktig å tolke lovteksten i lys av den forståelse som kommer til uttrykk i praksisen fra OHIM».<sup>82</sup> Deretter fravek Høyesterett den innarbeidede forståelsen av lovens ordlyd, til fordel for en innskrenkende tolkning som var i samsvar med EU og EØS-retten.

---

<sup>80</sup> Rt. 2004 s. 122 *Norsk Dental depot* avsnitt 31

<sup>81</sup> Rt. 2004 s. 122 *Norsk Dental depot* avsnitt 31.

<sup>82</sup> Rt. 2006 s. 1473 *Livbøye* avsnitt 45 og 55. OHIM står for "European Union Intellectual Property Office".

De to ovennevnte dommene viser at Høyesterett har strukket seg langt for å tolke norsk rett i tråd med de forpliktelser som følger av EØS-avtalen.<sup>83</sup> Hverken tidligere praksis eller lovens ordlyd synes å være til hinder for EØS-konforme tolkninger. Spørsmålet blir deretter hvor grensen for en EØS-konform fortolkning må trekkes.

Hvor langt Høyesterett er villig til å tolke intern rett EØS-konformt, illustreres godt med den såkalte *Finanger*-dommen.<sup>84</sup> Spørsmålet i saken var om en kvinne hadde rett på erstatning som følge av en bilulykke hvor hun var en av passasjerene. Etter daværende bilansvarslov hadde ikke kvinnen rett på erstatning, siden hun visste at sjåføren var beruset. Et slikt unntak fra erstatning fantes ikke etter det EØS-rettslige motorvogndirektivet. Førstvoterende på vegne av flertallet på ti dommere uttalte at «[o]rdlyden [...] setter etter min mening en grense for anvendelsen av presumsjonsprinsippet» og videre at løsningen av motstrids spørsmålet måtte «bero på en anvendelse av anerkjente tolkningsprinsipper».<sup>85</sup> Høyesterett kom frem til at bilansvarsloven hadde en ordlyd som ikke gjorde det mulig ved «fortolkning ut fra anerkjente tolkningsprinsipper å komme til et resultat som ikke står i motstrid til det pålegg som EØS-direktivene inneholder».<sup>86</sup> Resultatet ble derfor at kvinnen ikke fikk erstatning ettersom endringen av bilansvarsloven var en oppgave som måtte tilfalle lovgiver.

*Finanger I*-dommen viser at Høyesterett setter grenser for en EØS-konform fortolkning når motstriden mellom norsk rett og EØS-rett er så betydelig at bruken av «anerkjente tolkningsprinsipper», ikke gjør det mulig å tolke EØS-konformt. For å ytterligere illustrere hvor langt Høyesterett mener «anerkjente tolkningsprinsipper» rekker, kan det vises til at Høyesterett i avgjørelsen uttalte at «bare dersom Stortinget helt klart har gitt uttrykk for at en lov skal anvendes på en viss måte uten hensyn til om dette er i strid med internasjonale forpliktelser, eller dersom vedkommende lovbestemmelse ellers ville vært helt uten innhold, vil norske domstoler føle seg tvunget til å anvende loven i strid med folkeretten».<sup>87</sup> Sammenholder man uttalelsene i *Finanger I* med *Livbøye*- og *Norsk dental depot*-avgjørelsene, viser avgjørelsene at det generelt skal mye til før Høyesterett setter grenser for EØS-konforme tolkninger. I

---

<sup>83</sup> Se nærmere om avgjørelsene i Fredriksen s. 454-456 og om tema mer generelt i Arnesen/Stenvik s. 149 flg.

<sup>84</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I*.

<sup>85</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I* (s. 1831-1832).

<sup>86</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I* (s. 1833).

<sup>87</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I*, (s. 1840).

realiteten kreves det nok at det ikke kan være rom for en EØS-konform fortolkning, for at en løsning som samsvarer med EØS-retten ikke aksepteres av Høyesterett.<sup>88</sup>

Høyesteretts strenge tolkning samsvarer også godt med EFTA-domstolens oppfatning av hvor langt en EØS-konform fortolkning rekker. EFTA-domstolen har lagt til grunn at rettsanvendere «must, as far as possible, apply the methods of interpretation recognised by national law in order to achieve the result sought by the relevant rule of EEA law».<sup>89</sup> Uttalelsen viser at EFTA-domstolen - på samme måte som Høyesterett - krever at rettsanvenderen må strekke seg så langt det er mulig innenfor rammen av alminnelig juridisk metode for å oppnå et EØS-konformt resultat. Uttalelsen viser samtidig at EFTA-domstolen vil akseptere tolkninger i strid med EØS-forpliktelsene, der det viser seg umulig å oppnå samsvarende fortolkninger ved hjelp av etablerte tolkningsprinsipper. Dette medfører også at EFTA-domstolen er klar på at EØS-retten ikke har direkte virkning i norsk rett.<sup>90</sup>

Det er viktig å understreke at ingen av de ovennevnte høyesterettsavgjørelsene gjaldt rettsspørsmål som var på legalitetsprinsippets område. Høyesterett uttalte likevel i *Finanger I*-dommen at den «norske rettsregel vil yte liten motstand hvis det er tale om konflikt med en folkerettslig forpliktelse som gir borgerne beskyttelse mot inngrep fra det offentlige, mens motstanden vil være større der en slik forpliktelse griper inn i private rettsforhold».<sup>91</sup> Uttalelsen kan tas til inntekt for at Høyesterett er mindre tilbøyelige til å tolke EØS-konformt på legalitetsprinsippets område. Spørsmålet i det følgende er om legalitetsprinsippet vil begrense en rettsanvenders plikt til å tolke vilkåret «reelt etablert» EØS-konformt.

### 3.4.3 Har legalitetsprinsippet betydning for rekkevidden av en EØS-konform fortolkning?

Som nevnt innledningsvis, kreves det etter Grl. § 113 at myndighetenes «inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov». Selv om lovteksten i Grl. § 113 gir anvisning på at lov alltid kreves, kan det bemerkes at kravet til lovhjemmel ikke alltid gjelder på legalitetsprinsippets område.<sup>92</sup> For skatterettens vedkommende er det imidlertid klart at det kreves hjemmel i lov for

---

<sup>88</sup> I samme retning, se Bergo kapitel 6.5.

<sup>89</sup> Se sak E-1/07 *Straffesak mot A*, avsnitt 39.

<sup>90</sup> Se også sak E-4/01 *Karlsson*, avsnitt 28-29.

<sup>91</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I* (s. 1828).

<sup>92</sup> Se Eckhoff/Smith s. 346-347.



å gjøre inngrep. Hvor klar hjemmel i lov som kreves, er derimot et annet spørsmål. Etter den såkalte Fjordlaks-dommen inntatt i Rt. 1995 s. 530 skal kravet til lovhjemmel nyanseres «blant annet ut fra hvilket område en befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er overfor den som rammes».<sup>93</sup> Fjordlaks-dommen viser at Høyesterett har en pragmatisk tilnærming til hjemmelskravet. Høyesterett har derfor ved en rekke anledninger beveget seg ganske langt vekk fra det lovteksten gir anvisning på.<sup>94</sup> Ettersom vilkåret «reelt etablert» er et vilkår som kan utløse skatteplikt, blir spørsmålet hvor klar lovhjemmel som kreves for å pålegge skatteyteren en slik skatteplikt.

I en sak som omhandlet avsetning til et konsolideringsfond uttalte en enstemmig Høyesterett i Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe* at:

«Den lovforståelse som staten hevder, er (...) verken i loven eller i dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk i både rettspraksis og i teori».<sup>95</sup>

Som nevnt er skillet mellom legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet i forvaltningsretten stort sett overlappende.<sup>96</sup> Uttalelsen fra Høyesterett kan derfor tas til inntekt for at legalitetsprinsippet har en sentral betydning på skatterettens område og må «tillegges betydelig vekt».<sup>97</sup>

Høyesteretts holdning til legalitetsprinsippet som tolkningsprinsipp i skatteretten er muligens blitt noe oppmyket i etterkant av *Ytterbøe*-dommen. I Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II* som gjaldt saldoavskrivninger, uttalte Høyesterett at «legalitetsprinsippet på skatterettens område ikke står like sterkt når det gjelder periodisering av kostnader som når det gjelder skatteplikt».<sup>98</sup> Høyesterett presiserer samtidig i det samme avsnittet at «hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil». Uttalelsene fra Høyesterett viser at legalitetsprinsippet generelt har en sentral plass på skatterettens område, men at prinsippet ikke nødvendigvis har en like fremtredende plass når det gjelder periodisering. Hva gjelder

---

<sup>93</sup> Rt. 2005 s. 577 *Fjordlaks*, (s. 537).

<sup>94</sup> Se Rt. 1995 s. 530 *Fjordlaks*, Rt. 1998 s. 929, Rt. 2001 s. 382 og Rt. 2002 s. 1298 *Polarlaks II*, som eksempler. Se nærmere i Mestad s. 84.

<sup>95</sup> Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe* (s. 1298).

<sup>96</sup> Se punkt 1.4.4.

<sup>97</sup> Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe* (s. 1298).

<sup>98</sup> Se Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II* avsnitt 34.

legalitetsprinsippets plass i omgåelsestilfeller, kan det vises til den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen, som viser at Høyesterett ikke har lagt særlig vekt på legalitetsprinsippet i omgåelsestilfeller.<sup>99</sup> På en annen side er omgåelsesnormen nå blitt lovfestet i sktl. § 13-2 og § 13-3. I forarbeidene til § 13-2 blir det tatt til orde for at en lovfesting av omgåelsesnormen «vil avklare forholdet til legalitetsprinsippet. Selv om dette kanskje ikke har så stor praktisk betydning, er det av atskillig betydning prinsipielt».<sup>100</sup> Bakgrunnen for å lovfeste normen viser at lovgiver mente det var prinsipielt uholdbart å ha en ulovfestet lære som legitimerer betydelige inngrep i den enkeltes rettssfære. Det må derfor kunne legges til grunn at legalitetsprinsippet i dag skal vektlegges også der staten gjør inngrep i forbindelse med omgåelse.

Selv om legalitetsprinsippet utgjør et sentralt tolkningsprinsipp og skranke for tolkningen av «reelt etablert», må man samtidig erkjenne at alt rettstoff i realiteten ikke er like tilgjengelig. Det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet er til sammenligning på langt nær like dominerende for tolkningen av lovtekst som det strafferettslige legalitetsprinsippet.<sup>101</sup> Det må derfor aksepteres at det på visse rettsområder kreves dypere innsikt i rettskildene for å forutberegne rettsstillingen sin. Høyesterett har som nevnt også et pragmatisk forhold til legalitetsprinsippet, og gitt at inngrepet § 2-38 legitimerer, 'bare' berører økonomiske verdier, spiller legalitetsprinsippet en mer tilbaketrukket rolle. Videre kan det også bemerkes at inngrepet som § 2-38, hjemler, bare kan gjøres gjeldene overfor selskaper.<sup>102</sup> Sammenlignet med tilfeller hvor inngrepet ville ha rammet fysiske personer, har selskaper ikke i like stor grad behov for beskyttelse. På generelt grunnlag vil selskaper ha større ressurser til å forutberegne sin rettsstilling. Behovet for beskyttelse for inngrep er dermed ikke like stort. Samtidig er det utfordrende å skissere på generelt grunnlag hvor sterkt legalitetsprinsippet gjør seg gjeldene.

Ser man på legalitetsprinsippet og prinsippet om en EØS-konform fortolkning under ett, reduserer legalitetsprinsippet rettsanvenders mulighet til å tolke EØS-konformt. Rettsstoff med én side til EØS og én til legalitetsprinsippet må derfor oppfylle to krav, både kravet til legalitet og de krav som stilles til innholdet etter EØS-retten. Knut Bergo har formulert dette illustrerende ved å forklare at rettsstoffet må ha dobbel hjemmel.<sup>103</sup> Dette samsvarer med Finanger-dommen hvor Høyesterett tok til orde for at motstanden mot en tolkning i tråd med

---

<sup>99</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 59.

<sup>100</sup> Se NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten, s. 11 og kap 6.1. og Prop 98 L (2018-2019) s. kap 6.2.

<sup>101</sup> Se Grl. § 96.

<sup>102</sup> Se § 2-38, første ledd.

<sup>103</sup> Se Bergo s. 236.

folkerettslige forpliktelser «vil være større der en slik forpliktelse griper inn i private rettsforhold».<sup>104</sup> Arnesen og Stenvik har med henvisning til *Finanger I*-dommen tatt til orde for at gjennomslagskraften for presumsjonprinsippet beror på «en konkret vurdering av innrettelseshensynet».<sup>105</sup> Vilkåret «reelt etablert» er så vagt og uklart at det utenfor legalitetsprinsippet område ville ha vært uproblematisk å tolke vilkåret i lys av rettsutviklingen i EU.<sup>106</sup> Legalitetsprinsippet er dermed i praksis det tolkningsprinsippet som vil begrense hva som kan utledes av vilkåret «reelt etablert». Spørsmålet i det følgende er om og eventuelt hvilke begrensninger legalitetsprinsippet konkret medfører for tolkningen av vilkåret «reelt etablert».

### *3.5 Hvilke begrensninger medfører legalitetsprinsippet for tolkningen av vilkåret «reelt etablert»?*

#### 3.5.1 Innledning

Måten legalitetsprinsippet påvirker tolkningen av vilkåret «reelt etablert», illustreres godt med Rt. 2014 s. 1281. Rettsspørsmålet var hvorvidt en byggmester skulle betale merverdiavgift for uttak av varer i forbindelse med oppføring av egen privatbolig. I forbindelse med drøftelsen av hvorvidt det var et strengt legalitetsprinsipp i skatte- og avgiftsretten la en enstemmig Høyesterett til grunn at «[l]egalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven (Grl.) § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstilstand må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne».<sup>107</sup> I det følgende vil fremstillingen med utgangspunkt i den ovennevnte vurderingen Høyesterett gir anvisning på, vurdere om «reelt etablert» kan tolkes så dynamisk som det kreves for å være i tråd med gjeldene EØS-rett.

#### 3.5.2 Konkret vurdering

Innledningsvis kan det være grunn til å understreke hvilket tolkningsresultat en EØS-konform fortolkning av vilkåret «reelt etablert» tilsier. Sentralt i de danske dommene var at

---

<sup>104</sup> Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I*, (s. 1833).

<sup>105</sup> Arnesen/Stenvik s. 121.

<sup>106</sup> Se punkt 3.4.3.

<sup>107</sup> Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 47-48.

skattesubjektet måtte bevise om mottakeren av pengestrømmene var virkelig rettighetshaver. Videre ble det også presisert nærmere hva som kan utgjøre et «artificial arrangement». Et EØS-konformt tolkningsresultat av vilkåret «reelt etablert», skal derfor basere seg på disse elementene.

Utgangspunktet for å avgjøre hvilke begrensninger legalitetsprinsippet medfører for tolkningen av vilkåret, er lovteksten i § 2-38. Vilkalet «reelt etablert» har en ordlyd som må karakteriseres som vid og uklar. Dette gjør det utfordrende å avgjøre hvor ordlyden setter grenser for hva som omfattes av vilkåret. Isolert tilsier uklarheten at en dynamisk tolkning ikke vil være i strid med legalitetsprinsippet. Samtidig er det viktig å understreke at uklarheten ikke er betydelig, noe som begrenser hvor dynamisk det er mulig å tolke vilkåret. Selv om en lovtekst er vid eller uklar, vil den likevel sette grenser for hvilke tolkninger av lovteksten som er akseptable. Hva det innebærer at selskapet er «reelt», gir ordlyden liten veiledning på, utover at etableringen ikke bare må være rent formell. Bruken av «etablert» gir imidlertid noe mer veiledning. En naturlig språklig forståelse av «etablert» gir anvisning på en fysisk og permanent tilstedeværelse. I forarbeidene gis det anvisning på en vurdering som forenelig med en naturlig språklig forståelse av vilkåret, ettersom det der fremgår at det skal ses hen til 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».<sup>108</sup>

Sammenligner man vilkåret «reelt etablert» med vurderingsnormen fra *Cadbury Schweppes* - «wholly artificial arrangements» - er disse to begrepene ikke gjensidig utlukkende. Dette gjelder også dersom man ser på vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet» samlet. Begrepet «reelt etablert» gir i større grad anvisning på den fysiske etableringen sammenlignet med begrepet «wholly artificial». Bakgrunnen for inntakelsen av vilkåret tilsier likevel at begrepene er ment å være samsvarende. Dette fremgår klart av forarbeidene.<sup>109</sup> I den forlengelse bør derfor utviklingen av innholdet i begrepet «wholly artificial arrangements», også få betydning for utviklingen av innholdet i «reelt etablert». Sammenhengen mellom vilkåret og EU-retten, gir skattesubjektene en oppfordring til å se hen til hva som er gjeldene rett i EU ved kartleggelsen av innholdet i «reelt etablert». Siden sammenhengen fremgår tydelig av forarbeidene, bidrar dette i en viss grad til å fremme forutberegnelighet. Dette utgjør et viktig

---

<sup>108</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 58.

<sup>109</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 59.

argument, ettersom Høyesterett normalt legger stor vekt på forarbeidsuttalelser ved behandlingen av skatterettslige spørsmål.<sup>110</sup>

Samtidig er § 2-38 en utpreget positivrettslig bestemmelse. Den inneholder en detaljert oppregning av hvilke skattytere, inntekter og tap som er ment omfattet.<sup>111</sup> Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket tilsier derfor at «reelt etablert» ikke bør tolkes dynamisk. Dette hensynet har tradisjonelt blitt vektet tungt av Høyesterett i skatterettslige spørsmål.<sup>112</sup> Når man videre kan legge til grunn at § 2-38 generelt er en teknisk lovbestemmelse, vil en dynamisk tolkning gjøre bestemmelsen ytterligere teknisk og dermed mindre forutberegnelig. Både bestemmelsens generelle kompleksitet og detaljerte regulering tilsier derfor at det har formodningen mot seg å tolke bestemmelsen dynamisk og utvidende.<sup>113</sup> Tilsvarende synspunkt legges også til grunn av Høyesterett i HR-2018-2433-A (Yara) avsnitt 53-56.<sup>114</sup> Avgjørelsen omhandlet hvorvidt skattemyndighetene hadde kompetanse til å skatlegge et termineringsgebyr, og har dermed begrenset overføringsverdi for dette spørsmålet. Likevel viser avgjørelsen Høyesteretts generelle syn på § 2-38 og kan derfor tas til inntekt for at utvidende og dynamiske tolkninger av bestemmelsen generelt ikke bør foretas.

Det skatterettslige formålet med vilkåret «reelt etablert», er ifølge forarbeidene å «hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen».<sup>115</sup> Ettersom de danske dommene i større grad hindrer skatteomgåelse, tilsier både vilkårets folkerettslige og skatterettslige formål at «reelt etablert», må tolkes på en måte som gjør at rettsutviklingen i de danske dommene omfattes. Ved en slik tolkning oppnår man både å hindre skatteomgåelse og å være i tråd med EØS-retten.

Når det gjelder innholdet i selve vurderingen av om et selskap er «reelt etablert» viser forarbeidene til at det kreves:

«at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante

---

<sup>110</sup> Se som eksempel Rt. 1997 s. 1602 *Bodø/Glimt* - hvor Høyesterett blant annet la vekt på forarbeidene til den ikke vedtatte skatteloven.

<sup>111</sup> Se også HR-2018-2433-A, avsnitt 54.

<sup>112</sup> Se bla Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe*, Rt. 2004 s. 344 *Pryme* og Rt. 1977 s. 566 *Winther*. Fredrik Zimmer går nærmere inn på dommene i Zimmer, s. 62.

<sup>113</sup> Se LB-2020-79857 punkt 3.3 som er av samme oppfatning.

<sup>114</sup> Se HR-2018-2433-A, avsnitt 54-56.

<sup>115</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 59.

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. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet». <sup>116</sup>

Gitt det store antallet vurderingsmomenter som opprampses, gir det anvisning på en fast vurdering. Dersom lovgiver ønsket en ikke-uttømmende liste over vurderingsmomenter, kunne lovgiver enkelt ha presisert dette i forarbeidene. Riktignok presiserer forarbeidene at det skal foretas en konkret vurdering, men denne konkrete vurderingen må gjøres innenfor rammen av de momenter som opprampses i forarbeidene.

Da fritaksmetoden i 2004 ble inntatt i sktl. § 2-38, la finansdepartementet til grunn at rekkevidden for fritaksmetoden må skje under «iaktakelse av den videre rettsutvikling innenfor EØS». <sup>117</sup> Rettsutviklingen i EØS ble i 2007 også iaktatt av lovgiver, ettersom inntakelsen av vilkåret «reelt etablert» hadde som formål å «bringe norske skatteregler om gevinst og utbytte i samsvar med EØS-avtalens prinsipp om de fire friheter». <sup>118</sup> Det er derfor tvilsomt at hensikten med å innta vilkåret 'bare' var å ta igjen rettsutviklingen i EU, ettersom lovgiver er klar over EU-rettens dynamiske karakter. Samtidig fremgår det ikke av forarbeidene hvor langt man kan tolke bestemmelsen dynamisk, før det er nødvendig med en lovrevisjon. Videre kan det legges til at ettersom loven faktisk ble endret i 2007, kan det tas til inntekt for at en «iaktakelse av den videre rettsutvikling innenfor EØS» primært er en lovgiveroppgave.

Ser man på omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 og § 13-3 utgjør denne en generell hjemmel for inngrep ved omgåelse i skatteretten. Ved anvendelse av § 13-2 skal det - på samme måte som ved tolkningen av om et selskap er «reelt etablert» - ses hen til objektive og subjektive momenter ved disposisjonen. <sup>119</sup> Det kan følgelig tenkes at noen tilfeller vil omfattes av både § 13-2 og § 2-38. Spørsmålet blir i så fall hvor nødvendig det er å tolke «reelt etablert» dynamisk

---

<sup>116</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 58.

<sup>117</sup> Ot. prp nr. 1 (2004-2005) s. 68.

<sup>118</sup> Ot. prp nr. 1 (2007-2008) s. 59.

<sup>119</sup> Se sktl. § 13-2 andre og tredje ledd.

dersom skattemyndigheter like gjerne kunne hindret omgåelsen ved bruk av § 13-2. De vurderinger som fremgår av de danske dommene, vi passe inn under denne normen, all den tid det etter § 13-2 bokstav c, skal ses hen til om «disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen». Bruken av gjennomstrømmingsselskaper vil kunne være en «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen». Det er her grunn til å understreke at Norge ikke plikter å gi vilkåret «reelt etablert» et innhold som følger EØS-retten, men plikter å ha regler som medfører at Norge er homogene med EØS-retten. Det å tolke «reelt etablert» dynamisk er bare én måte å oppnå homogenitet på. Dersom § 13-2 omfattes av rettsutviklingen, er det ikke nødvendig å tolke vilkåret «reelt etablert» dynamisk, da hensynet til homogenitet ikke kommer på spissen.

Når det gjelder forvaltningspraksis knyttet til vilkåret, har både finansdepartementet og skattedirektoratet, med henvisning til EU-domstolens praksis, lagt til grunn en dynamisk forståelse av vilkåret i tråd med en EØS-konform fortolkning.<sup>120</sup> Samtidig er det hittil ingen kjent forvaltningspraksis som har vurdert rettsutviklingen i EU knyttet til det tema denne fremstillingen behandler.

Ifølge Finansdepartementet i statsbudsjettet for 2021, er vilkåret «reelt etablert» en «rettslig standard, som er i gradvis utvikling. Hva som ligger i begrepet vil følge den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten».<sup>121</sup> Finansdepartementet viser tydelig gjennom uttalelsen at praksis fra EU-domstolen, herunder de danske dommene, skal være bestemmende for innholdet i vilkåret. Uttalelsen drøfter ikke forholdet rettsutviklingen kan ha til legalitetsprinsippet, snarere tvert imot. Vekten av etterarbeider er noe begrenset, men sammenholdt med den forvaltningspraksisen som foreligger, er det klart at rettsoppfatningen både hos Finansdepartementet og Skattedirektoratet er at vilkåret skal tolkes som EU-domstolen tolker «wholly artificial arrangements». Dersom man gjør som Finansdepartementet og legger til grunn at all relevant EØS-rett er styrende for innholdet i vilkåret, vil EØS-retten være mer overnasjonal enn det som var intensjonen ved inngåelsen av avtalen. Dette gjør seg særlig gjeldene på legalitetsprinsippets område og er i seg selv et argument for å være forsiktig med å redusere legalitetsprinsippets rolle ved tolkninger.

---

<sup>120</sup> Se for eksempel UTV-2009-1280, BFU 2/14 og BFU 4/15 for ytterligere eksempler på forvaltningspraksis som legger til grunn en dynamisk forståelse av vilkåret.

<sup>121</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) s. 135.

### 3.5.3 Konklusjon

Legalitetsprinsippet hindrer naturligvis ikke i seg selv en dynamisk tolkning av vilkåret «reelt etablert». Ordlyden åpner for en dynamisk tolkning og forarbeidene legger, om noe uklart, til grunn at rettsutviklingen i EØS skal ha betydning for tolkningen av vilkåret. Det må derfor anses som sikkert at deler av rettsutviklingen i de danske dommene er relevant for tolkningen av vilkåret «reelt etablert». Konkret gjelder det for de deler av dommene som utgjøre presiserende tolkninger av hva som ligger i «artificial arrangements».<sup>122</sup>

Det er samtidig klart at de danske dommene også omhandler den mer generelle EU-rettslige misbrukslæren – og ikke spesifikt hva som utgjør «wholly artificial arrangements». Forskjellen mellom den EU-rettslige misbrukslæren og «wholly artificial arrangements» er at førstnevnte er et generelt prinsipp som kan rettferdiggjøre restriksjoner, og sistnevnte er en akseptert restriksjon som springer ut av prinsippet.<sup>123</sup> Riktignok er det en nær sammenheng mellom hva som utgjør et misbruk og hva som er et «wholly artificial arrangements», og i praksis vil tilfeller som er «wholly artificial arrangements» normalt også være et misbruk av EU-retten. Etter min mening er det imidlertid ikke riktig å forstå EU-retten slik at alt som utgjør misbruk av EU-retten i skattesaker, nødvendigvis medfører at det foreligger et «wholly artificial arrangement», ettersom misbrukslæren er mer vidtrekkende.

Det å innfortolke et krav som innebærer at skattesubjektet må bevise hvem som er virkelig rettighetshaver faller derfor utenfor det som omfattes av vilkåret «reelt etablert». En slik test vil befinne seg for langt fra det vilkårets ordlyd åpner for, til tross for at ordlyden riktignok er vid og klar. Etersom ingen relevante rettskilder forut for vedtakelsen av vilkåret gir holdepunkter for en slik vurdering, vil en slik tolkning av vilkåret gå på tvers av hensynet til forutberegnelighet. Dersom selskapet er fysisk etablert og ikke har som sitt hovedformål å unngå skatt, opptreer man i tråd med en naturlig forståelse av vilkåret, forarbeidene og *Cadbury Schweppes*. Konklusjonen må derfor være at de danske dommene har begrenset betydning for tolkningen av vilkåret «reelt etablert».

Konklusjonen er ikke helt uangripelig. Det er mulig å argumentere for at sammenhengen mellom «wholly artificial arrangements» og den EU-rettslige misbrukslæren er så overlappende

---

<sup>122</sup> Se *N Luxembourg, I m.fl.*, [GC] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, avsnitt 127 flg.

<sup>123</sup> Se *Cadbury Schweppes*, [GC] C-196/04, avsnitt 55.



at domstolens presiseringer av hva som utgjør et misbruk, også vil ha betydning for innholdet i «wholly artificial arrangements». Selv om man legger betydelig vekt på en slik argumentasjon, er det likevel min mening at legalitetsprinsippet er til hinder for å innfortolke den omvendte bevisbyrden som ble lagt til grunn i de danske dommene.

### 3.6 Konsekvenser

Legger man til grunn at legalitetsprinsippet begrenser relevansen av de danske dommene ved tolkningen av «reelt etablert», får dette flere konsekvenser. For det første vil norsk rett være i strid med EØS-avtalens formål om homogenitet, med mindre man har andre inngrepshjemler. I prinsippet kan dette lede til at ESA bringer Norge inn for EFTA-domstolen med et traktatbruddsøksmål for brudd på lojalitetsplikten.<sup>124</sup> Om rettsutviklingen i EU derimot anvendes fullt ut ved utpenslingen av vilkåret, godtar man i prinsippet at EØS-retten får direkte virkning i norsk rett. Et slikt resultat vil i så fall avvike fra det Høyesterett la til grunn i *Finanger I*-dommen og EFTA-domstolens sak E-9/97 *Sveinbjörnsdóttir*.<sup>125</sup> For forvaltningen vil eventuelle forvaltningsvedtak som vektlegger hvem som er reell rettighetshaver i en vurdering av om et selskap er «reelt etablert», ha en materiell feil. Skattemyndighetene har med andre ord ikke hjemmel til å vektlegge alt som fremgår i de danske dommene ved vurderingen av om selskapet er «reelt etablert». Konsekvensen kan dermed bli ressurskrevende prosesser for både myndigheter og skattesubjekter.

For skattesubjektenes vedkommende vil konsekvensene av konklusjonen i utgangspunktet være en mer forutberegnelig rettsstilling. De kan i større grad stole på den vurdering som ordlyden og forarbeider gir anvisning på. Samtidig er det hevet over enhver tvil at EU-retten generelt har betydning for vilkårets innhold. Vil subjektene forutberegne sin rettsstilling, blir de derfor tvunget til å ta stilling til den etterfølgende EU-retten. I den forlengelse kan det være vanskelig for subjektene å vurdere om legalitetsprinsippet setter grenser for rettsutviklingen. Mange vil nok heller foretrekke å være på den sikre siden, og heller tolke vilkåret «reelt etablert» mer EØS-konformt enn det som tillates. I realiteten er problemet kanskje derfor ikke av så stor praktisk betydning.

---

<sup>124</sup> Se ODA-traktaten artikkel. 31.

<sup>125</sup> Rt. 2001 s. 1811 *Finanger I* (s. 1826).

På den andre siden kan det hende at fraværet av homogenitet mellom Norge og EU skaper tilpasningsmuligheter for skattesubjektene. Dersom skattesubjektene er klar over at skattemyndigheter ikke kan kreve at subjektene må bevise at mottakeren er reell rettighetshaver, kan dette åpne opp for (uønskede) tilpasninger. Samtidig er det relevant å påpeke at § 13-2, som nevnt i punkt 2.5.2 også vil kunne utgjøre en begrensning i slike tilfeller.

## 4. Avsluttende bemerkninger

### *4.1 Er de danske dommene relevante for andre lovbestemmelser?*

Avslutningsvis fremstår det for undertegnede sannsynlig at de danske dommene i realiteten får betydning for skattesubjektene. Det må understrekes at problemstillingen ligger utenfor oppgavens tema, men i lys av drøftelsen overfor, er det nærliggende å reise enkelte spørsmål med tilgrensende problemstillinger.

Som nevnt under punkt 2.5.2, er sktl. § 13-2 utformet slik at bestemmelsen kan tolkes på en måte som kan omfatte rettsutviklingen i EU, herunder de danske dommene. I § 13-2 tredje ledd, gis det anvisning på en rekke momenter som skal vektlegges i en totalvurdering. Av særlig interesse i denne sammenheng er at de momentene som nevnes i tredje ledd ikke er uttømmende, på grunn av formuleringen «blant annet». En slik ikke-uttømmende liste åpner for å vektlegge momenter som blir fremholdt som relevante av EU-domstolen. Her vil rommet for å tolke EØS-konformt være større sammenlignet med vilkåret «reelt etablert», ettersom ordlyden åpner for å vektlegge andre momenter. Samtidig kan det stilles spørsmål ved om § 13-2 i det hele tatt kommer til anvendelse, dersom man først er kommet frem til at et selskap er «reelt etablert» etter § 2-38. Dette skyldes at de to bestemmelsene i et tilfelle som reguleres av begge lovbestemmelser vil være overlappende.

Et annet alternativ er at rettsutviklingen i de danske dommene omfattes av EØS-loven § 1. Siden den EØS-rettslige misbrukslæren – som tidligere nevnt - er et generelt prinsipp i EØS-retten, vil den som gjelde som norsk rett, jf. EØS-loven § 1.<sup>126</sup> Dette kan medføre at EØS-loven § 1 og sktl. § 2-38 kan være motstridende, ettersom et selskap kan misbruke EØS-retten selv om det er «reelt etablert» etter sktl. § 2-38. Etter EØS-loven § 2, fremgår det at «[b]estemmelser i lov som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen, skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold». EØS-loven § 2 tilsier derfor at EØS-loven § 1 har forrang foran § 2-38, ettersom § 1 «tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen». Dersom EØS-rettslige generelle prinsipper kan tjene som hjemmelsgrunnlag for

---

<sup>126</sup> Se punkt 3.4.1.

staten gjennom EØS-loven § 1, er det etter mitt syn en betydelig retningsforandring for norsk forvaltningsrett. Oppgaven avgrenses mot å vurdere problemstillingen nærmere, men det kan nevnes at det relative kravet til lovhjemmel, etter mitt syn også må gjelde der hvor EØS-loven muligens hjemler inngrep. Som problemstillingene overfor skisserer, er det grunn til å tro at rettsutviklingen i EU også vil måtte hensyntas i norsk rett, selv om det kan være uklart hvordan og på hvilken måte dette skal implementeres i norsk rett på en slik måte at balansen opprettholdes.

## 4.2 *Veien videre*

Både skatteretten og EØS-retten har utviklet seg siden vilkåret «reelt etablert» ble inntatt i skatteloven i 2008. Vurderingen av vilkåret som ble lagt til grunn i 2008, er ikke den samme vurderingen som skal gjøres i dag. Dette er i seg selv et argument for en lovendring. Ettersom skatteretten er et internasjonalt rettsområde som kontinuerlig utvikles, må det forventes at lovgiver også følger opp rettsutviklingen med lovgivning. Primært for å ivareta befolkningens krav til forutberegnelighet, men også av hensyn til å ivareta Norges folkerettslige forpliktelser. På nåværende tidspunkt kan det synes som Norge sliter med begge deler.

Et relevant spørsmål som kan stilles er hvor grensen skal gå for en dynamisk tolkning, dersom den mot formodning ikke allerede er nådd. Det er utfordrende å forutsi hvordan EU-retten utvikler seg, men at utviklingen vil fortsette i retning av å forsøke å hindre skatteomgåelse synes likevel klart. EØS-samarbeidet er - til forskjell fra EU ikke et overnasjonalt samarbeid - noe som medfører et større press på lovgiver om å oppdatere EØS-relevant lovgivning. Lovgiver justerer riktignok ofte lovgivning av hensyn til EØS, men den ovennevnte drøftelsen viser at det på legalitetsprinsippets område stilles strengere krav til lovgivers vilje til lovrevisjon. Rettsanvendere kan ikke løse all motstridsproblematikk på legalitetsprinsippets område i like stor grad som på andre rettsområder.<sup>127</sup>

Hvorvidt en lovendring er den eneste måten de danske dommene får virkning for innholdet i «reelt etablert» er tvilsomt. Dersom Høyesterett kommer med en avklaring, vil hensynet til forutberegnelighet bli ivaretatt i betydelig større grad enn det som nå er tilfellet. Etter min mening vil en avklaring i Høyesterett være tilstrekkelig, ettersom vilkårets ordlyd er såpass uklar. En avklaring av spørsmålet vil også kunne få betydning for hvordan rettsanvendere mer

---

<sup>127</sup> Se punkt 3.4.2 og 3.4.3.

generelt skal balansere de tidvis motstridene forpliktelsene til en EØS-konform fortolkning og en tolkning i tråd med legalitetsprinsippet. Dersom Høyesterett aksepterer en dynamisk tolkning av vilkåret, vil man ved nyere rettsutvikling igjen bli nødt til å få en høyesterettsavklaring. En avklaring i Høyesterett er etter mitt syn derfor ikke en hensiktsmessig måte å løse problemet på. Det foreligger imidlertid ingen aktuelle saker i underrettene, så en avklaring vil nok ikke komme med det første. Et annet alternativ er at finansdepartementet og forvaltningspraksis fortsetter å tolke vilkåret dynamisk. Etterhvert som forvaltningspraksisen blir konsistent og omfattende nok, rettskildebildet være tilstrekkelig forutberegnelig for skattesubjektene. Frem til dette tidspunktet vil det ikke være rettskildemessige holdepunkter for en så dynamisk tolkning som EØS-retten krever.

## 5. Kilderegister

### Litteratur

- Arnesen (2021) Finn Arnesen, *Karnov lovkommentar: EØS-loven - EØSI 1992, Lovkommentar 1 til § 1*, DOI: [https://lovdata.no/pro/COMMENT/karnov/1992-11-27-109\\_p1.n1/1](https://lovdata.no/pro/COMMENT/karnov/1992-11-27-109_p1.n1/1) (hentet 29. november 2021).
- Arnesen/Stenvik Finn Arnesen og Are Stenvik, *Internasjonalisering og juridisk metode, Særlig om EØS-rettens betydning i norsk rett*, 2. utgave, Universitetsforlaget, 2015 kapitel 1-6.
- Bergo Knut Bergo, *Tolking og anvendelse av lov, forskrift og forarbeider* i «*Juridisk metode og tenkemåte*, Jørn Øyrehagen Sunde (red.) og Alf Petter Høgberg, Universitetsforlaget, 2019, s. 177-238.
- Eckhoff/Smith Torstein Eckhoff og Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, 11. utgave, Universitetsforlaget, 2018, s. 340-350.
- Fredriksen Halvard Haukeland Fredriksen, *Høyesterett som EØS-domstol i Rettsavklaring og rettsutvikling*. Festskrift til Tore Schei, Gunnar Bergby (red.), Magnus Matningsdal (red.), Jens Edvin A. Skoghøy (red.), Toril M. Øie (red.) Universitetsforlaget, 2016, s. 437- 463.
- Fredriksen og Mathisen (2014) Hallvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 2. utg., Fagbokforlaget, 2014, s. 276.
- Fredriksen og Mathisen (2019) Halvard Haukeland Fredriksen, og Gjermund Mathisen, *EU-rett som norsk kilde i Juridisk metode og tenkemåte*, Jørn Øyrehagen Sunde (red.) og Alf Petter Høgberg, Universitetsforlaget, 2019, s. 387-419.

- Furuseth Eivind Furuseth, Karnov lovkommentar: *Skatteloven - sktl 1999, Lovkommentar 1 til § 2-38*, DOI: [https://lovdata.no/pro/COMMENT/karnov/1999-03-26-14\\_k2\\_b5c816e8\\_p2-38.n1/6](https://lovdata.no/pro/COMMENT/karnov/1999-03-26-14_k2_b5c816e8_p2-38.n1/6) (hentet 6. desember 2021).
- Graver Hans Petter Graver, *Alminnelig forvaltningsrett*, 5. utgave, Universitetsforlaget, 2019 s. 80-90.
- Hovland Øyvind Hovland, NOKUS-reglene og fritaksmetodens krav til «reelt etablert» og forholdet til EØS-avtalen, *Skatterett 2012/4*.
- Mestad Ola Mestad, «*Rettens kilder og anvendelse*» i *Juridisk metode og tenkemåte*, Jørn Øyrehagen Sunde (red.) og Alf Petter Høgberg (red), Universitetsforlaget, 2019.
- Ruud og Ulfstein Morten Ruud og Geir Ulfstein, *Innføring i folkerett*, 5. utgave, Universitetsforlaget, 2018 s. 60-70.
- Sejersted mfl. Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyn, Olav Kolstad, *EØS-rett*, 3. utgave, Universitetsforlaget, 2011.
- Zimmer Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget, 2018, s 25-108.

## **Lovgivning**

Lov 17. mai 1914 om Kongeriket Norges grunnlov (Grunnloven).

Lov 26. mars 1999 nr. 26 om skatt av formue og inntekt, (skatteloven).

Lov 27 november 1999 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v, (EØS-loven).

## **Traktater**

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde - EØS-avtalen.

Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol, med protokollene 1 – 7 - ODA-traktaten.

## **Forarbeider**

### *Lovproposisjoner*

Ot.prp.nr.16 (1991–1992) Oppfølging av skattereformen 1992.

Ot.prp.nr.72 (1991–1992) Om lov om lovvalg i forsikring, lov om gjennomføring i norsk rett av EØS-avtalens vedlegg V punkt 2 om fri bevegelighet for arbeidstakere m.v innenfor EØS og lov om endringer i enkelte lover som følge av EØS-avtalen.

Ot. prp. nr. 79 (1991-1992) Om lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), mv.

Ot.prp.nr.16 (1991–1992) Oppfølging av skattereformen 1992.

St.prp.nr. 100 (1991–1992) Samtykke til ratifikasjon av Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), undertegnet i Oporto 2. mai 1992.

Ot.prp.nr.1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005.

Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

Prop.98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel.

Prop.1 LS (2011–2012) Statsbudsjett 2012.

Prop.1 LS (2020-2021) Statsbudsjett 2021.

### *Norges offentlige utredninger*

NOU 2012:2 Utenfor og innenfor (europautredningen).

NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten.

NOU 2020:9 Blindsonen.

### **Avgjørelser fra Høyesterett**

Rt. 1977 s. 566 (Winther)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1995 s. 530 (Fjordlaks)

Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt)



Rt. 2000 s. 1811 (Finanger I)  
Rt. 2001 s. 382  
Rt. 2002 s. 1298  
Rt. 2004 s. 122 (Norsk dental depot)  
Rt. 2004 s. 344 (Pryme)  
Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II)  
Rt. 2005 s. 1365 (Finanger II)  
Rt. 2005 s. 1601 (Gule sider)  
Rt. 2006 s. 1473 (Livbøye)  
Rt. 2013 s. 258  
Rt. 2014 s. 1105  
HR-2016-586-A  
HR-2018-2433-A

### **Avgjørelser fra Lagmannsretten**

LB-2020-79857

### **Avgjørelser fra EU-domstolen**

C-110/99 - *Emsland-Stärke v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, [GC] 14.12.00

C-196/04 - *Cadbury Schweppes plc. and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, [GC] 12.09.06

Forente saker C-203/15 og 698/15 *Tele2 Sverige v. Post- och telestyrelsen*, [GC] 21.12.16

Forente saker C-401/15 til 403/15 *Depesme, Kerrou and others v. Ministre de l'Enseignement supérieur et de la recherche*, [C5] 15.12.16

Forente saker C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 - *N Luxembourg I and Others v. Skatteministeriet*, [GC] 26.02.19

Forente saker C-116/16 og C-117/16 – *Y Denmark Aps. and T Denmark v. Skatteministeriet*, [GC] 26.02.19

### **Direktiver**

Rådets direktiv 90/435/EØF av 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

Rådets direktiv 2003/49/EF av 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater.

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

### **Avgjørelser fra EFTA-domstolen**

E-9/97 – Sveinbjörnsdóttir mot Island.

E-4/01 - Karlsson mot Island.

E-1/04 - Fokus Bank mot Den norske stat v/Skattedirektoratet.

E-4/04 - Pedicel mot Sosial- og helsedirektoratet.

E-1/07 - A mot Fürstliches Landgericht (Princely Court of Justice) Liechtenstein.

E-15/16 - Yara International ASA mot Den norske stat.

Sak E-1/20 Kerim mot Den norske stat.

### **Administrative uttalelser og bindende forhåndsuttalelser**

#### *Finansdepartementets uttalelser*

UTV-2009-1280

#### *Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser*

BFU-2014-2

BFU-2015-4

### **Nettsider**

NTB-AFP, «Grønt lys til «historisk» global skattereform». E24, 10. juli 2021, <https://e24.no/naeringsliv/i/4zzkX9/groent-lys-til-historisk-global-skattereform> (lest 23.11.2021).

