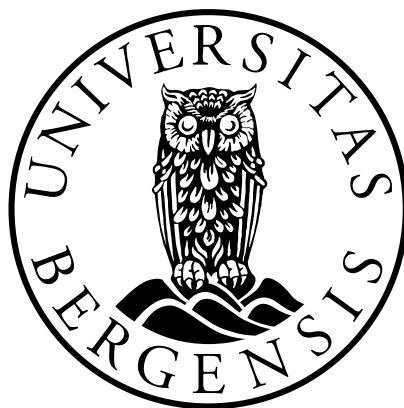


EØS-konform tolkning av etableringskravet i skatteloven § 10-80

*Har utviklingen i EU-retten gjort
etableringskravet overflødig?*

Kandidatnummer: 114

Antall ord: 10 068



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2024

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Tema.....	3
1.2 Problemstilling av avklaringer	3
1.2.1 Overskuddsflytting og tynn kapitalisering	3
1.2.2 Innledende om etableringskravet I sktl. § 10-80	5
1.2.3 Veien videre	6
1.3 Avgrensninger	7
1.4 Bakgrunnen for innføringen av § 10-80.....	7
1.5 Sentrale hensyn	9
1.5.1 Overordnet om skatterettslige hensyn	9
1.5.2 Effektivitet og nøytralitet	10
1.5.3 Skatteevneprinsippet	10
1.5.4 Forhindring av skatteomgåelse og overskuddsflytting.....	11
1.5.5 Hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom stater	11
1.5.6 Hensynet til å sikre norsk skatteproveny.....	11
2 Skatteloven § 10-80.....	13
2.1 Overordnet.....	13
2.2 Kumulative vilkår i første led.....	13
2.2.1 Det alminnelige skatterettslige rentebegrepet	14
2.2.2 Nærstående	15
2.3 Alternative vilkår for debitorretsen	16
2.3.1 Bokstav a	16
2.3.2 Bokstav b.....	16
2.3.3 Bokstav c	17
2.3.4 Bokstav d.....	17
2.4 Etableringskravet.....	18
2.4.1 § 10-80 andre ledd bokstav a.....	18
2.4.2 Etableringskravets bakgrunn	19
2.4.3 Tolkningsmomenter fra forarbeidene	20

2.4.4	Brisal-dommen	21
2.4.5	Cadbury Schweppes-dommen	22
2.5	Etableringsfrihetens formål	24
3	Eu-domstolens utvikling av substanskravet	27
3.1	Hvilken vekt har etterfølgende EU-praksis?	27
3.2	Utviklingen I EU-retten	28
3.3	Vurderingstemaet I misbrukslæren	29
4	Hvilken betydning har utviklingen for etableringskravet?	33
	Litteraturliste	35

1 Innledning

1.1 Tema

Temaet for oppgaven er etableringskravet i Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.) § 10-80 andre ledd bokstav a.

1.2 Problemstilling av avklaringer

Oppgavens problemstilling er hvordan etableringskravet i sktl. § 10-80 andre ledd bokstav a skal tolkes EØS-konformt, som følge av praksisen etter C-196/04 (*Cadbury Schweppes*).¹

Ettersom § 10-80 ble tilføyd skatteloven som et virkemiddel mot overskuddsflytting,² vil det først gjøres rede for begrepet overskuddsflytting (**pkt. 1.2.1**). Deretter vil det bli gjort rede for problemstillingens aktualitet (**pkt. 1.2.2**).

1.2.1 Overskuddsflytting og tynn kapitalisering

Overskuddsflytting foretas som regel ved bruk av selskaper. Innenfor rettsvitenskapen beskriver uttrykket «selskap» en organisasjonsform.³ Organisasjon betyr i denne sammenheng virksomheter.⁴ Uttrykket virksomhet kan defineres som «juridiske personer som produserer varer eller tjenester»,⁵ og det kan videre skilles mellom «private og offentlige virksomheter, kommersielle, ikke-kommersielle og ideelle».⁶ § 10-80 er myntet på å forhindre overskuddsflytting av private, kommersielle selskaper, og videre i oppgaven henvises det til denne typen selskaper når det skrives «selskap».

¹ Dom av 12. september 2006 [GC], *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, EU:C:2006:544

² Prop. 1 LS (2020-2021) om Skatter, avgifter og toll 2021, pkt. 6.1 første avsnitt

³ Beate Sjøfjell, «selskap (jus)» i Store norske leksikon, 26. juni 2022, https://snl.no/selskap_-_jus (lest 24. januar 2024)

⁴ Jan F. Haugseth «organisasjon» i Store norske leksikon, 25. august 2023, <https://snl.no/organisasjon> (Lest 5. februar 2024)

⁵ Jusleksikon.no, «virksomhet» i Store norske leksikon, 4. mai 2023, <https://snl.no/virksomhet> (Lest 5 februar 2024)

⁶ Ibid.

Selskap tjener vanligvis penger ved omsetning av varer eller tjenester.⁷ I dagligtalen kalles de verdiene aksjeselskaper tjener for inntekt. Omsetning fører som regel med seg kostnader, og når disse trekkes fra inntekten, utgjør resultatet enten overskudd eller underskudd.⁸ I skattemessig sammenheng referer imidlertid begrepet overskudd til skattepliktig inntekt fratrukket fradragsberettigede utgifter. Et selskaps overskudd er gjenstand for beskatning, jf. sktl. kapittel 6.

Siden beskatning reduserer verdiene som tilfaller et selskaps eiere/deltakere, er det logisk at selskaper tilpasser seg skattereglene for å redusere skattebyrden. Så lenge denne tilpasningen er rettslig akseptabel kalles den for skatteplanlegging.⁹ Skatteplanlegging er «lovlig tilpasninger til internrettslige regler eller utnyttelse av ulikheter i flere lands regelverk, for å ikke betale mer skatt enn nødvendig».¹⁰ Er tilpasningen ikke rettslig akseptabel kalles den for ulovlig skatteomgåelse eller skatteunndragelse.¹¹ I gråsonen mellom lovlig og ulovlig tilpasning faller såkalt «aggressiv skatteplanlegging».¹² Skattereglenes formål gir som regel retningslinjer for grensedragningen,¹³ men i mange situasjoner kan denne likevel være utfordrende.

Overskuddsflytting er en form for aggressiv skatteplanlegging,¹⁴ og kan defineres som flytting av overskudd fra norske selskaper til kreditorselskaper som typisk er hjemmehørende i et lavskatteland.¹⁵ En metode for å flytte overskudd fra et norsk selskap til et selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland, er at selskapet hjemmehørende i lavskattelandet låner penger til det norske selskapet. Det norske selskapet betaler så tilbake lånet, med renter. Denne varianten av overskuddsflytting kalles «tynn kapitalisering».¹⁶ Renteutgiftene til det norske selskapet vil redusere overskuddet, og i tillegg kunne være fradragsberettiget.¹⁷

⁷ Se definisjonen av omsetning i Lov 19. juni 2009 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven – mval.) § 1-3 (1) bokstav a

⁸ Henry Langseth, «overskudd» i Store norske leksikon, 11. oktober 2021, <https://snl.no/overskudd> (Lest 5. februar 2024)

⁹ Henrik Skar, «skatteplanlegging» i Store norske leksikon, 18. juli 2022, <https://snl.no/skatteplanlegging> (Lest 27.03.2024)

¹⁰ NOU 2019:15, Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt; Forslag til opplysningsplikt om skattearrangement, side 141

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

¹³ NOU 2019:15, Side 144

¹⁴ NOU 2022:20, Et helhetlig skattesystem, side 153-155

¹⁵ Definisjon fra, Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*, 8. utgave, Universitetsforlaget (2023), s. 432

¹⁶ NOU 2019:15, Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt; Forslag til opplysningsplikt om skattearrangement, side 147

¹⁷ Ref. definisjonen av overskudd nevnt ovenfor og reglene om fradrag for gjeldsrenter i sktl. § 6-40

Renteinntektene i lavskattelandet skattlegges av myndighetene der, etter det aktuelle landets regler. Disse reglene medfører som regel svært lav eller ingen skatt. På denne måten får skattebesparelsen ved overskuddsflytting gjennom tynn kapitalisering dobbel effekt.

1.2.2 Innledende om etableringskravet I sktl. § 10-80

Overskuddsflytting strider mot flere av de bakenforliggende hensyn som begrunner norsk skattelovgivning, og derfor finnes det regler som forsøker å forhindre at overskudd flyttes ut av Norge.¹⁸ I oppgavens **pkt. 1.4** vil det redegjøres for noen sentrale hensyn bak denne lovreguleringen. Sondringen mellom skatteplanlegging og skatteomgåelse, kan være særlig utfordrende i relasjon til overskuddsflytting.¹⁹ Norske lovbestemmelser som skal forhindre overskuddsflytting åpner derfor i liten grad for skjønnsmessige vurderinger.²⁰ Et unntak er imidlertid vilkåret «reelt etablert og reell økonomisk aktivitet» (heretter etableringskravet) som går igjen i flere av disse reglene.²¹

Norge er forpliktet til å utforme sin internrett slik at den ikke står i konflikt med Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen), jf. EØS-avtalen artikkel 3. Ved motstrid skal lovbestemmelser som er ment å ivareta Norges forpliktelser etter EØS-avtalen gis forrang over andre lovbestemmelser, jf. Lov 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-loven – EØSl.) § 2.

Kort forklart innebærer EØS-avtalen at Norge får delta i det indre europeiske markedet, og som en del av dette indre markedet er Norge forpliktet til å respektere «de fire friheter».²² De fire friheter skal sikre fri flyt av varer, personer, tjenester og kapital mellom EU/EØS-landene, jf. EØS-avtalen art. 1 andre ledd. Det er flere eksempler på konkrete rettigheter som er utledet fra de fire friheter. En av disse konkrete rettighetene er etableringsfriheten.²³

Etableringsfriheten følger av EØS-avtalen art. 31 (jf. art. 34 for selskaper), og forbyr

¹⁸ NOU 2019:15, s. 143

¹⁹ NOU 2019:15, s. 141 (forutsatt at overskuddsflytting ofte skjer ifm. aggressiv skatteplanlegging)

²⁰ Se. f.eks. Prop. 1 LS (2013-2014), Skatter, avgifter og toll 2014, s. 109

²¹ F.eks. sktl. §§ 2-38, 10-64 og 10-80

²² Olav Fagelund Knudsen, «EØS-avtalen» i Store norske leksikon, 14. februar 2024, https://snl.no/E%C3%98S-avtalen?gad_source=1&gclid=CjwKCAjwh4-wBhB3EiwAeJspD6LfVZrJ9TXRAHTIC2Y5Ln1rMIsDbDNjpUth0Wi32DG7sHZt_iaFhoCXukQAvD_BwE (Lest 27.03.2024)

²³ LB-2023-34315 – UTV-2023-1232, pkt. 3.3.1 andre avsnitt

restriktive regler på etableringsadgangen i EØS-land. Norsk lovregulering kan derfor ikke være utformet på en måte som gjør det mindre attraktivt å etablere seg i et annet EØS-land enn Norge.²⁴ Selv om EUs skatteregler ikke er inntatt i EØS-avtalen er Norge uansett forpliktet til å respektere etableringsfriheten ved utformingen av skatteregler.²⁵

§ 10-80 er ment å forskjellsbehandle forskjellige skattesubjekter, avhengig av om de er hjemhørende i et lavskatteland. Hvis lavskattelandet er et EØS-land, skal etableringskravet hindre bestemmelsen fra å kolliderer med etableringsfriheten.²⁶ Når etableringskravet skal sikre Norges EØS-rettslige forpliktelser, kan EU-domstolens avgjørelser være relevante tolkningsmomenter, som følge av homogenitetsprinsippet.²⁷ Homogenitetsprinsippet «tilsier at EØS-avtalens bestemmelser skal ha samme innhold som de sentrale bestemmelsene i EF-traktaten»²⁸. Derfor må EU-praksis vektlegges, hvis den kaster lys over hvordan etableringsfriheten praktiseres i EU.²⁹

Norske myndigheter la vurderingstemaet i Cadbury Schweppes-dommen til grunn ved innføringen av etableringskravet.³⁰ EU-domstolen har imidlertid avklar dette vurderingstemaet i påfølgende avgjørelser, og etter disse avklaringene virker ikke norsk praksis å samsvare med EU-domstolens. Som følge av denne praksisen er det uklart om norske myndigheter har lagt en EØS-stridig forståelse til grunn ved innføringen av sktl. § 10-80.³¹ I denne oppgaven skal det avklares om vurderingstemaet i sktl. § 10-80 samsvarer med EU-domstolens praksis.

1.2.3 Veien videre

Etter at oppgaven avgrenses (**pkt. 1.3**), vil bakgrunnen for innføringen av sktl. § 10-80 analyseres (**pkt. 1.4**). I oppgavens hoveddel tolkes § 10-80 ved bruk av alminnelig juridisk metode (**pkt. 2**). Det vil først gjøres rede for vilkårene i § 10-80 første ledd (**pkt. 2.1**), og

²⁴ *Cadbury Schweppes* [GC], C-196/04, avsnitt 42

²⁵ LB-2023-34315 – UTV-2023-1232, pkt. 3.3.1 andre avsnitt

²⁶ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatter, avgifter og toll 2021, s. 13

²⁷ *Ibid.* s. 13

²⁸ Ot.prp. nr. 92 (2008-2009), Om lov om endring i folketrygdloven m.m. (etablering av en ordning for refusjon av pasienters utgifter til helsehjelp i andre EØS-land), s. 13-14

²⁹ Se f.eks. LB-2023-34315 – UTV-2023-1232, pkt. 3.4.4, tredje avsnitt

³⁰ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatter, avgifter og toll 2021, s. 135-136

³¹ Peter Hammerich Vibeke K. Svendsby, «Verdipapirfond og etableringsvilkåret» *Skatt* (2014), nr. 2 s. 60-62, på s. 60. (Oppfatningen om at feil vurderingstema er lagt til grunn ble presentert i denne artikkelen allerede i 2014)

deretter for vilkårene i § 10-80 andre ledd bokstav a (**pkt. 2.2**). Videre vil relevante forarbeidsuttalelser analyseres (**pkt. 2.3**), før etableringsfriheten, som følger av EØS-avtalen art. 31, jf. art. 34, blir gjort nærmere rede for (**pkt. 2.4**). Etter at gjennomgangen av norske rettskilder, analyseres relevante avgjørelser fra EU-praksis (**pkt. 3**). Til slutt presenteres noen betraktninger om hvilke konsekvenser denne praksisen kan ha for etableringskravet (**pkt. 4**).

1.3 Avgrensninger

Skatteloven § 10-80 er den senest innført bestemmelsen som inkluderer etableringskravet. Derfor er en analyse av etableringskravet i denne bestemmelsen egnet til å avklare oppgavens problemstilling. En konsekvens av å fokusere på § 10-80 er imidlertid at oppgaven avgrenses mot andre bestemmelser i skatteloven som inkluderer etableringskravet.

I tillegg sktl. § 10-80 en del av et omfattende og komplisert regelsett. Derfor vil det kun gjøres kort rede for de forskjellige vilkårene i bestemmelsens første ledd (i **pkt. 2.1**), og spesielt vil alternativene i første ledd bokstav a-d behandles overfladisk. Unntakene i andre ledd bokstav b-e behandles ikke, siden disse ikke er relevante for oppgavens tema.

1.4 Bakgrunnen for innføringen av § 10-80

Før innføringen av § 10-80 var det ingen særskilt hjemmel for norske myndigheter til å ilegge kildeskatt på renter.³² Kildeskatt på renter ble vurdert én gang tidligere, i 1912, men ikke innført.³³ Begrunnelsen for avgjørelsen den gang var at kildeskatt på renter «antagelig ville være negativt for kapitaltilgangen til Norge ...».³⁴ Når kildeskatt på renter ble vurdert på nytt i NOU 2014:13, var det imidlertid som et virkemiddel mot overskuddsflytting.³⁵

I NOU 2014:13 hadde utvalget fått som mandat å vurdere endringer i selskapsskatten som følge av at skattegrunnlaget var blitt mer mobilt.³⁶ De konkluderte med at selskapsskatten i

³² NOU 2014:13 om Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, s. 193

³³ Høringsnotat om kildeskatt på renter og royalty mv., <https://www.regjeringen.no/contentassets/4f8043c0fbb14fdcaa0a6db2ef1db02d/horingsnotat---kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv.pdf> (27. februar 2020), i fotnote på side 9

³⁴ Ibid. i fotnote på side 9

³⁵ Prop. 1 LS (2020-2021) om Skatter, avgifter og toll 2021, s. 95

³⁶ NOU 2014:13 om Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, s. 18

Norge (da 28%) burde reduseres, og at «andre skatter og avgifter» burde få en viss økning.³⁷ Dette skyldes at utvalget i kap. 3 kom frem til at en relativt høy selskapsskatt kunne virke hemmende på norsk næringsliv. Ifølge utvalget kunne en reduksjon av selskapsskatten føre til mindre kapitalisering gjennom gjeld, til fordel for egenkapital.³⁸

Blant de «andre skatter og avgifter» ble kildeskatt på renter vurdert nærmere under pkt. 7.4.³⁹ Når det gjelder forholdet til EØS-retten, uttalte utvalget at siden renteinntekter til en norsk långiver utløser skatteplikt i Norge, vil «kildeskatt på renteinntekter til mottaker i et EØS-land [...] i utgangspunktet ikke medføre forskjellsbehandling i strid med EØS-retten».⁴⁰ Forskjellsbehandling ble likevel vurdert som en problemstilling, siden långiver i en EØS-stat ikke kunne fradra kostnader forbundet med renteinntekten.

Utvalgets konklusjon var dermed at en intern hjemmel for kildeskatt på renter burde innføres. Anbefalingen var at denne burde gå så langt som mulig i å effektivt fastsette skatteplikt på renteinntekter til utenlandsk långiver, men likevel «slik at regelen ligger innenfor rammene som følger av EØS-avtalen».⁴¹ Selv om utvalget anerkjente at innføringen av bestemmelsen ikke ville kunne forhindre alle tilfeller av overskuddsflytting, talte effekten den kunne ha i «særlige tilfeller» for innføring.⁴²

Et uttalt eksempel på et slikt tilfelle er ved såkalt gjeldsskifting, som er når flernasjonale konserner øker verdien på rentefradrag (f.eks. ved å plassere gjelden i Norge).⁴³ Rentebegrensningsregelen i sktl. § 6-41, forhindrer ikke denne formen for overskuddsflytting, siden konsernets samlede gjeld ikke øker ved å flytte den hit.⁴⁴ En regel som hjemler kildebeskatning av renteinntekter, ble derfor antatt å utfylle rentebegrensningsregelen i slike tilfeller.

I Meld. St. 4 (2015-2016) fulgte finansdepartementet opp oppfordringene gitt i NOU 2014:13. Departementet var enig i synspunktene skatteutvalget hadde om EØS-avtalens innvirkning på

³⁷ Ibid. s. 116

³⁸ Ibid. s. 154

³⁹ Ibid. s. 194

⁴⁰ Ibid. s. 194

⁴¹ Ibid. s. 195

⁴² Ibid. s. 195

⁴³ Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021, s. 103

⁴⁴ Høringsnotat – kildeskatt på renter og royalty mv.,

<https://www.regjeringen.no/contentassets/4f8043c0fbb14fdcaa0a6db2ef1db02d/horingsnotat---kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv.pdf>, (27.02.2020), side 18

norske myndigheters handlingsrom, til å forhindre oversuddsflytting.⁴⁵ Derfor fulgte departementet opp skatteutvalgets forslag om å innføre en bestemmelse om kildeskatt på renter (sammen med royalty og leieinntekter fra bestemte leieobjekter) ved å gi en sammenfallende anbefaling.⁴⁶

I Innst. 273 S (2015-2016) tilrådte Finanskomiteén Stortinget å innføre en hjemmel for kildeskatt på renter.⁴⁷ Komiteén uttalte at manglende «kildeskatt på renter, sammen med et omfattende skatteavtalenettverk, kan [...] gjøre Norge til et attraktivt gjennomstrømningsland for slike inntekter», og at det allerede forelå «indikasjoner på at dette er tilfellet».⁴⁸ Komiteéns avgjørelse om å utrede innføring av en regel om kildeskatt på renter ble ikke presentert i et høringsnotat før 27. februar 2020. Bestemmelsen ble tilføyd skatteloven ved Lov av 21. desember 2020 om endringer i skatteloven.

1.5 Sentrale hensyn

1.5.1 Overordnet om skatterettslige hensyn

Det norske skattesystemet er bevisst utformet for å oppnå noen få mål.⁴⁹ I NOU 2022:20, pkt. 5.2 uttales det at hovedmålene i skattesystemet bør være å finansiere offentlige utgifter, omfordele inntekt og formue, samt korrigere markedssvikt.⁵⁰ Når disse hovedmålene skal oppnås gjennom skattesystemet, må skattebyrden fordeles mellom skattesubjektene. Fordelingen baseres på etablerte prinsipper og hensyn.⁵¹ Blant disse etablerte prinsippene kan det skilles mellom adferdsregulerende og rettferdighetsbaserte hensyn. Under rettferdighetsbaserte hensyn kan det videre skilles mellom effektivitetshensyn og fordelingshensyn (rettferdighetshensyn).⁵² Flere skatterettslige hensyn er aktuelle for oppgavens tema, derfor følger en kort gjennomgang av enkelte av dem.

⁴⁵ Meld.St.4 (2015-2016) Bedre skatt: en skattereform for omstilling og vekst, s. 13-14

⁴⁶ Ibid. s. 13-14

⁴⁷ Innst. 273 S (2015-2016), Innstilling til finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst, s. 32

⁴⁸ Ibid. s. 32

⁴⁹ NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem, s. 83

⁵⁰ Ibid, punktliste s. 83

⁵¹ Ibid. s. 83

⁵² Ibid. s. 83 (Fordelingshensyn kan også omtales som rettferdighetshensyn, se Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, s. 29)

1.5.2 Effektivitet og nøytralitet

Når effektivitetshensyn vektlegges er dette som følge av at skattereglene påvirker skattesubjektenes økonomiske avgjørelser.⁵³ Som følge av dette kan skatteregler gå utover samfunnsøkonomien. En effektiv skatteregel påvirker derfor ikke skattesubjektenes avgjørelser i en retning som har negativ innvirkning på samfunnsøkonomien.⁵⁴ For å unngå at skattesubjektenes økonomiske avgjørelser påvirkes av skattereglene burde de være nøytrale.⁵⁵ Med nøytrale skattereglene vil det ikke ha betydning for skattesubjektene hvilken av de skattemessige kategoriene som gjør seg gjeldende.⁵⁶

For å oppnå nøytralitet kan det mer spesifikke hensyn som samordning, kontinuitet og symmetri vektlegges.⁵⁷ Blant disse er særlig symmetrihensyn aktuelle for oppgavens tema. Symmetrihensyn tilsier at inntekter og kostnader burde speile hverandre.⁵⁸ Symmetriske skatteregler innebærer derfor at kostnader som er tilknyttet skattepliktig inntekt fører til fradrag. Retten til fradrag for gjeldsrenter står imidlertid i en særstilling, da disse alltid kan fradras skatteyterens inntekt, jf. sktl. § 6-40 (1). Når det gjelder overskuddsflytting ved betaling av gjeldsrenter er det derfor ikke nødvendig å påvise at rentekostnadene er tilknyttet inntekt for å få fradrag. Den nevnte dobbel-effekten av overskuddsflytting kan derfor regnes som en konsekvens av mangel på symmetri i det norske skattesystemet.

1.5.3 Skatteevneprinsippet

Under kategorien fordelingshensyn har særlig skatteevneprinsippet hatt betydning for utformingen av skattelovgivning.⁵⁹ Kort fortalt innebærer skatteevneprinsippet at skattesubjektene skal belastes med skatteplikt etter hvilken evne de har til å bære denne belastningen.⁶⁰ Overordnet fremstår det som om internasjonal skatteplanlegging først og fremst foretas av store konserner. Det er rimelig å anta at dette har sammenheng med de høye kostnadene knyttet til planleggingen. En konsekvens av dette er at internasjonal skatteplanlegging er forbeholdt de skattesubjektene som har størst evne til å bære skattebyrde.

⁵³ Ibid. s. 84

⁵⁴ Ibid. s. 84

⁵⁵ Ibid. s. 84

⁵⁶ Ibid. s. 84

⁵⁷ Ibid. s. 84

⁵⁸ Ibid. s. 84

⁵⁹ Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave (2021), Universitetsforlaget, s. 30

⁶⁰ NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem, s. 83

Det samsvarer derfor dårlig med skatteevneprinsippet når disse skattesubjektene reduserer sin skattebyrde gjennom overskuddsflytting.

1.5.4 Forhindring av skatteomgåelse og overskuddsflytting

Selv om § 10-80 har som formål å forhindre overskuddsflytting, er den ikke ment å forhindre skatteomgåelse.⁶¹ Dette er en konsekvens av at overskuddsflytting ikke nødvendigvis regnes som skatteomgåelse. Denne formen aggressiv skatteplanlegging er likevel uønsket av norske myndigheter, siden den «uthuler skattegrunnlaget og undergraver skattesystemets legitimitet».⁶² Dersom de rammede transaksjonene hadde vært regnet som omgåelsestilfeller, ville de blitt fanget opp av de generelle omgåelsesreglene i skatteloven. Hvis § 10-80 i realiteten ikke kan forhindre slike tilfeller av overskuddsflytting, kan innføringen av bestemmelsen fremstå som overflødig.

1.5.5 Hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom stater

Hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom stater, kan sees i sammenheng med hensynet til å forhindre dobbel ikke-beskatning. Hensynet til å forhindre dobbel ikke-beskatning er det mest tungtveiende hensynet bak skatteavtaler mellom stater.⁶³ Som regel skyldes dobbel ikke-beskatning at ett land har frasagt seg myndigheten til å skattlegge en bestemt inntekt, samtidig som den samme inntekten ikke skattlegges av et annet landets myndigheter. Å balansere beskatningskompetansen innebærer at den fordeles forholdsmessig mellom statene, avhengig av hvor beskatningsgrunnlaget er oppstått. Dette hensynet er anerkjennes av EU-domstolen som et hensyn som legitimt kan begrunne en restriksjon av EU/EØS-rettigheter.⁶⁴

1.5.6 Hensynet til å sikre norsk skatteproveny

Hensynet til å sikre skatteproveny anerkjennes ikke av EU-domstolen, som et tvingende allment hensyn som kan rettferdiggjøre en restriksjon på etableringsfriheten.⁶⁵ Samtidig kan

⁶¹ NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem, s. 158

⁶² Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021, s. 104

⁶³ NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem, s. 152

⁶⁴ Sak E-3/21, *PRA Group Europe mot Norge*, EFTA, avsnitt 40

⁶⁵ *Ibid.*, avsnitt 49

det være vanskelig å se at ikke alle skatteregler nettopp skal sikre skatteproveny. Formålene som nevnes under **pkt. 1.5.1** kan ikke oppnås dersom skatteyterne kan planlegge seg vekk fra skatteplikt. Det er vanskelig å forstå EU-domstolens argumentasjon for skillet mellom hensynet til å sikre skatteproveny og hensynet til å forhindre overskuddsflytting mellom EØS-land. Nyere praksis kan imidlertid tilsi en oppmykning fra EU-domstolen på dette punktet.⁶⁶ Siden sktl. § 10-80 hviler på hensynet til å forhindre overskuddsflytting, behandles imidlertid ikke dette skillet ytterligere.

⁶⁶ Zimmer, Frederik, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017, s. 118

2 Skatteloven § 10-80

2.1 Overordnet

Kildeskatt på renter etter sktl. § 10-80 følger som nevnt «kildeprinsippet», i motsetning til «residensprinsippet».⁶⁷ Kildeprinsippet innebærer at det er myndigheten i investeringslandet som har beskatningsmyndighet.⁶⁸ På denne måten kan kildebeskatning regnes som en skatt for bruk av investeringslandets marked.⁶⁹

Skatteloven § 10-80 inneholder to ledd, der det første leddet inneholder kumulative vilkår for hvem som er pliktig å svare kildeskatt på renter. I tillegg er det opplistet fire alternative vilkår i bokstav a-d. Dersom vilkårene i bestemmelsens første ledd er oppfylt, kan unntakene i andre ledd likevel gjøre at selskapet ikke er skattepliktig. Etableringskravet i andre ledd bokstav a er ett av disse unntakene, og behandles i **pkt. 2.2**. Før unntaket behandles gjøres det kort rede for vilkårene i hovedregelen **pkt. 2.1**.

2.2 Kumulative vilkår i første led

Det fremgår av det første vilkåret i bestemmelsen at den kun gjelder for selskaper eller innretninger, jf. ordlyden «selskap eller innretning». Ordlyden tilsier at den skal tolkes slik at den ikke gjelder for personlige skatteyttere. I Prop. 1 LS (2020-2021), s. 96, uttaler Finansdepartementet at den generelle hjemmelen for kildeskatt på renter er sktl. § 2-3, første ledd.⁷⁰ Denne bestemmelsen gjelder for «[p]erson, selskap eller innretning». Når det i § 10-80, første ledd, kun refereres til «[s]elskap eller innretning», er det naturlig å forstå bestemmelsen som avgrenset mot «person». Videre i oppgaven vil kun ordet «selskap» brukes for å referere til vilkåret «selskap eller innretning».

Det andre vilkåret i bestemmelsens første ledd avgrenser rekkevidden ytterligere til selskap eller innretning «hjemhørende i et lavskatteland, jf. § 10-63». Det følger av sktl. § 10-63 at lavskatteland er «land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller

⁶⁷ NOU 2014:13 om Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, s. 63

⁶⁸ Ibid. s. 63

⁶⁹ Ibid. s. 63

⁷⁰ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatter, avgifter og toll 2021, s. 96

innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemhørende i Norge.» Ordlyden «samlede overskudd» tilsier at ikke bare beskatningen av renter spesifikt, men av overskudd generelt, som er gjenstand for vurdering. Siden denne forståelsen ikke avgrenses i § 10-80, legges det til grunn at det samme skal gjelde der.

2.2.1 Det alminnelige skatterettslige rentebegrepet

Bestemmelsen gjelder etter tredje vilkår for «renter av gjeld». Ordlyden tilsier at det ikke er enhver rente som omfattes, men kun renter «av gjeld». Utover dette er det lite veiledning å hente fra ordlyden, men i bestemmelsens forarbeider er det gitt tydelige retningslinjer for hvordan uttrykket skal tolkes. Det uttales at vilkåret skal tolkes i samsvar med det alminnelig skatterettslige rentebegrepet.⁷¹ Det alminnelige skatterettslig rentebegrepet er redegjort for i prinsipputtalelsen USKD-2016-48,⁷² og det henvises til denne prinsipputtalelsen i departementets høringsforslag behandlet i Prop. 1 LS (2020-2021).⁷³ Skattedirektoratet uttaler i prinsipputtalelsens pkt. 4 at «renter av gjeld» som utgangspunkt kan defineres som «ytelse til långiveren som vederlag for kredittytelse.»⁷⁴ Andre kostnader for låntakeren kan imidlertid også omfattes av rentebegrepet.⁷⁵ Alle kostnader dekket av låntaker i forbindelse med «anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen» er relevante for vurdering opp mot gjeldsbegrepet.⁷⁶ Om slike kostnader skal omfattes av rentebegrepet må vurderes konkret, og under den konkrete vurderinger oppstilles det tre hovedspørsmål.⁷⁷

Det første spørsmålet er om det foreligger et gjeldsforhold, basert på tolkning av «den enkelte avtale eller stiftelsesgrunnlaget».⁷⁸ Hvis en gjeldsforpliktelse på noe tidspunkt er etablert, er utgangspunktet «at alle kostnader ytet til långiver i denne forbindelse anses som rentekostnader.»⁷⁹ Forutsatt at det foreligger en gjeldsavtale, er det andre spørsmålet hvilke kostnader som er vederlag for kredittytelsen. Kreditors kostnader til f.eks. rådgivning kan

⁷¹ Ibid. s. 111

⁷² USKD-2016-46 – UTV-2016-851

⁷³ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatt, avgift og toll 2021, s. 111

⁷⁴ USKD-2016-46 – UTV-2016-851, pkt. 4, andre avsnitt

⁷⁵ Ibid. andre avsnitt

⁷⁶ Ibid., underoverskrift: *Hvilke ytelser til långiver er vederlag for kredittytelsen?*, andre avsnitt

⁷⁷ Ibid., pkt. 4 tredje avsnitt

⁷⁸ Ibid., underoverskrift: *Foreligger det et gjeldsforhold?*, første avsnitt

⁷⁹ Ibid, andre avsnitt

regnes som slikt vederlag, dersom kostnaden lempes over på debitor.⁸⁰ Avgjørende er «det underliggende forholdet som er grunnlaget for omkostningen som belastes låntaker.»⁸¹

Som utgangspunkt vil ikke kostnader til andre enn långiver omfattes av rentebegrepet.⁸² Unntaket er dersom kostnaden har tilknytning til at en annen enn långiver påtar seg risiko for mislighold, og det fører til en reduksjon i renten.⁸³ Et eksempel som nevnes er garantiordninger.⁸⁴ I tillegg kan betalinger direkte til tredjepersoner regnes som kostnader tilknyttet kredittjenesten, forutsatt at betalingene er vederlag for avtale, der tredjeperson har en resultatforpliktelse overfor långiver.⁸⁵ Slike betalinger regnes som en betaling til långiver og er dermed også omfattet av rentebegrepet.⁸⁶

2.2.2 Nærstående

En tredje avgrensning følger av vilkåret «nærstående» i § 10-80 første ledd og innebærer at det kun er gjeldsrenter mottatt fra «nærstående» selskap som utløser kildeskatt. Vilkåret er definert særskilt i sktl. § 10-82. Etter ordlyden i § 10-82, «som nærstående etter §§ 10-80 [...] regnes:», følger det at den særskilt definerer vilkåret i § 10-80.

I § 10-82 første ledd bokstav a-c oppstilles det tre alternativer for når et selskap skal regnes som nærstående. Etter bokstav a er «selskap som betaleren direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent», nærstående. Det samme gjelder om selskapet «direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren med minst 50 prosent», jf. bokstav b. Alle selskap som et annet nærstående selskap etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50%, er også nærstående, jf. bokstav c. Etter ordlyden likestilles eierskap og kontroll, og det fremstår derfor som at det ikke er avgjørende med direkte eierskap. Dette tilsier at formålet er å omfatte tilfeller der kreditorselskapet kan påvirke debitorselskapets avgjørelser. Det følger også av forarbeidene at vilkåret «kontrollerer» ble inkludert med denne forståelsen som formål.⁸⁷

⁸⁰ Ibid., underoverskrift: *Hvilke ytelser til långiver er vederlag for kredittytelsen?*, tredje avsnitt

⁸¹ Ibid. fjerde avsnitt

⁸² Ibid. underoverskrift: *Hvilke ytelser til andre enn långiver er vederlag for kredittytelsen?*, første avsnitt

⁸³ Ibid. andre avsnitt

⁸⁴ Ibid. andre avsnitt

⁸⁵ Ibid. tredje avsnitt

⁸⁶ Ibid. tredjeavsnitt

⁸⁷ Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021, s. 113

Når det gjelder tidspunktet for eierskap eller kontroll følger det av § 10-82 andre ledd, at «dersom kravet til eierskap eller kontroll er eller har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret før betalingen er tidfestet», vil selskapet regnes som nærstående. I tilknytning til § 10-80 er derfor tidfestingstidspunktet for renteinntekten avgjørende.

2.3 Alternative vilkår for debitorretsen

2.3.1 Bokstav a

I tillegg til de generelle vilkårene om at «nærstående» selskap må være «hjemhørende i et lavskatteland», må et av fire alternative vilkår i § 10-80 første ledd bokstav a-d være oppfylt. Alle de alternative vilkårene i bokstav a-d omhandler det nærstående debitorselskapet.

Etter det første alternativet omfattes nærstående debitorselskaper «som nevnt i § 2-2 første ledd». I § 2-2 er det opplistet «selskaper m.v.» som «er hjemhørende i riket», i bokstav a-h. Listen i bokstav a-h gjelder for juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter. Et eksempel på slikt selskap er aksjeselskap, nevnt nevnes i bokstav a. Aksjonærene i et aksjeselskap skattlegges derfor ikke for selskapets inntekt, men heller først når inntekten deles ut til dem som overskudd.⁸⁸

2.3.2 Bokstav b

§ 10-80, første ledd bokstav b, henviser til selskaper nevnt i § 10-40, og denne bestemmelsen definerer hvilke selskapsformer som skal skattlegges etter reglene i §§ 10-41 til 10-49. Det følger av § 10-40 første ledd at disse bestemmelsene gjelder for «deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og [...] stille deltakere». Som følge av dette gjelder § 10-80 også der nærstående debitorselskap som ikke er selvstendige skattesubjekter omfattes av § 10-80 første ledd bokstav b.

Det spesifiseres imidlertid i § 10-40 andre ledd, at den ikke gjelder for «samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt i selskapsloven § 1-1 (4)», og heller ikke for «selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentlige av

⁸⁸ Jf. reglene i sktl. §§ 10-10 til 10-13

kraftproduksjonen på selvstendig basis.» Det henvises til hele § 10-40 i § 10-80 første ledd bokstav b, og derfor legges det til grunn at disse ikke er omfattet.

Det følger videre av § 10-80 første ledd bokstav b, at «tilsvarende utenlandsk selskap eller innretning» omfattes, så langt «minst en av deltakerne skattlegges i Norge etter reglene i §§ 10-40 til 10-49». Ordlyden tilsier at hele selskapet vil bli skattepliktig dersom kun én av deltakerne skattlegges i Norge. Likevel følger det av forarbeidene at bokstav b skal tolkes slik at kun en forholdsmessig del av rentebetalingen, tilsvarende deltakerandelen som er skattepliktig i Norge, skal være gjenstand for kildeskatt.⁸⁹ Begrunnelsen for denne innskrenkningen av ordlyden er at deltakere som ikke kan skattlegges i Norge heller ikke har rett på fradrag for rentekostnadene, og derfor reduseres faren for overskuddsflytting gjennom tynn kapitalisering.⁹⁰ Det har heller ikke betydning hvor selskapet er hjemhørende, eller om det driver virksomhet i Norge eller i utlandet.⁹¹

2.3.3 Bokstav c

Etter bokstav c omfattes også nærstående selskap «som er skattepliktig etter Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (Petroleumsskatteloven - petrsktl.) § 1, jf. § 2». Etter petroleumsskatteloven kan selskaper skattlegges for inntekt i forbindelse med «undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid [...]», jf. petrsktl. § 1. Særreguleringen i petroleumsskatteloven antas inkludert i sktl. § 10-80, fordi petroleumsskatteloven geografisk utvider den alminnelige norske beskatningsmyndigheten for selskaper som driver nærmere spesifisert petroleumsvirksomhet.⁹²

2.3.4 Bokstav d

Det siste alternativet, i bokstav d, omfatter nærstående debitorselskaper som «er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b [...]», men kun «når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge». Etter dette alternativet omfattes også norske skattesubjekter med «begrenset skatteplikt».⁹³ Begrunnelsen for avgrensningen i dette

⁸⁹ Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021, s. 109

⁹⁰ Ibid. se advokatforeningens uttalelse på s. 109

⁹¹ Ibid. s. 109

⁹² Innst. O. nr. 33 (1984-85) s. 9

⁹³ Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021, s. 109

alternativet må antas å være den samme som i bokstav c. Dersom betalingen ikke tilordnes virksomheten i Norge, kan det heller ikke kreves fradrag for rentekostnadene. Etter forarbeidene må vilkåret «skattepliktig til Norge» vurderes konkret basert på om selskapet driver virksomhet i her.⁹⁴ Relevante momenter er «omfanget av kundekontakt, kontraktsinngåelser og oppdrag i Norge».⁹⁵

Bestemmelsen det henvises til, § 2-3 først ledd bokstav b, gjelder blant annet for filialer. Departementet uttaler i forarbeidene at alternativet i bokstav d er myntet på å fange opp rentebetalinger fra norske selskaper til filialer.⁹⁶ Det samme gjelder i tilfeller der et utenlandsk kreditorselskap betaler renter til et selskap hjemhørende i et lavskatteland, og rentebetalingen «etter sin art kan tilordnes det faste driftsstedet i Norge».⁹⁷ Det fremgår av bestemmelsens forarbeider, at formålet med å inkludere bokstav d var å unngå omgåelser gjennom bruk av filialer.⁹⁸

2.4 Etableringskravet

2.4.1 § 10-80 andre ledd bokstav a

Dersom vilkårene gjennomgått under **pkt. 2.1** er oppfylte, plikter i utgangspunktet kreditorselskapet å svare kildeskatt. Et slikt tilfelle kan for eksempel foreligge dersom et kreditorselskap hjemhørende i et lavskatteland, mottar rentebetalinger fra et datterselskap, og dette datterselskapet er et norsk aksjeselskap, jf. sktl. § 2-2, jf. § 10-80 første ledd bokstav a. Hvis det morselskapet er hjemhørende i Irland, og renteinntektene faller inn under kategorien «trading income», skattlegges renteinntekten med en sats på 12,5%.⁹⁹ Denne satsen gjelder for eksempel dersom kreditorselskapet fungerer som et konserns «treasury company».¹⁰⁰ I så

⁹⁴ Se f.eks. UTV-2008-531 (gjaldt spørsmål om arbeidsutleie relatert til sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, men det legges til grunn at reglene harmonerer på dette punktet)

⁹⁵ Ibid. 7. avsnitt, se henvisninger til RT-1918-474, RT-1925-431, RT-1928-1108, RT-1997-653, RT-1997-1646 og RT-2001-512.

⁹⁶ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatter, avgifter og toll 2021, s. 109

⁹⁷ Ibid. s. 109

⁹⁸ Ibid. s. 109

⁹⁹ Revenue Irish Tax and Customs, 19. oktober 2023, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporation-tax/basis-of-charge.aspx> (Lest 23.03.2024)

¹⁰⁰ Tax and duty manual, «What constitutes a trade? Part-02-02-06», sist oppdatert februar 2024 <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-02/02-02-06.pdf> (Lest 23.03.2024)

fall regnes Irland som et lavskatteland etter sktl. § 10-63 lavskatteland.¹⁰¹ Alle vilkårene i § 10-80 første ledd er da oppfylt.

I denne situasjonen kan imidlertid unntaket i § 10-80 andre ledd bokstav a medføre at det irske kreditorselskapet ikke er forpliktet til å betale kildeskatt. Unntaket gjelder dersom kreditorselskapet er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b», og Irland er et EØS-land.¹⁰² For at det irske selskapet ikke skal være pliktig å betale kildeskatt på renteinntektene må det derfor være «reelt etablert» og drive «reell økonomisk aktivitet» i Irland. Ordlyden i bokstav a tilsier at det er to vilkåret som må være oppfylte hver for seg. Hva som gjør en etablering og økonomisk aktivitet «reell», er vanskelig å tolke ut fra ordlyden. Som nevnt omtales både «reelt etablert og reell økonomisk aktivitet» under ett som etableringskravet.

2.4.2 Etableringskravets bakgrunn

Som tidligere nevnt fører homogenitetsprinsippet til at EU-domstolens praksis har rettskildemessig vekt ved tolkningen av norske rettsregler, hvis disse skal ivareta Norges EØS-rettslige forpliktelser. I de samme tilfellene kan homogenitetsprinsippet også gi denne praksisen betydning for lovgiver ved innføringen av norske bestemmelser. Blant EU-praksisen som hadde betydning ved innføringen av § 10-80 står C-196/04 *Cadbury Schweppes* i en særstilling.¹⁰³ Til tross for at etableringskravet skal legge vurderingstemaet i denne avgjørelsen til grunn fraviker departementet dette til en viss grad. Ved innføringen av § 10-80 hadde norske myndigheter anledning til å presisere vurderingstemaet «wholly artificial arrangements», og på denne måten sikre at Norges EØS-rettslige forpliktelser ble ivaretatt ved anvendelse av bestemmelsen. Departementet presiserer imidlertid ikke vurderingstemaet, og det kan derfor spørres om potensialet for disharmoni med EU-retten er tilstrekkelig vurdert. For det første er temaet for vurderingen ikke om det aktuelle selskapet er et fullstendig kunstig arrangement, men heller om det er reelt etablert. For det andre tilsier momentene det henvises til at fysiske faktorer vektlegges i større grad enn det enn EU-domstolen legger opp til. I følgende punkt analyseres forarbeidene til § 10-80, for å avklare departementets forståelse av vurderingstemaet i *Cadbury Schweppes*-dommen.

¹⁰¹ Jf. sktl. §10-80 første ledd, første punktum, jf. § 10-63

¹⁰² Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet, fortale, første avsnitt

¹⁰³ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatter, avgifter og toll 2021, s. 135

2.4.3 Tolkningsmomenter fra forarbeidene

Det fremgår av forarbeidene at etableringskravet er en rettslig standard, som utvikler seg i takt med EU-praksis.¹⁰⁴ Derfor skal vurderingstemaet som legges til grunn ved vurderingen av om etableringskravet er oppfylt samsvare med den til enhver tid gjeldende EU-praksis. Det fremstår som om Departementet legger til grunn at det ikke er skjedd vesentlig rettsutvikling i EU, når det henvises til NOKUS-reglens forarbeider for avklaringer av etableringskravet.¹⁰⁵ Dette samsvarer imidlertid med at det henvises til § 10-64, i § 10-80 andre ledd bokstav a. Det ville vært lite praktisk om etableringskravet hadde forskjellig innhold i de forskjellige bestemmelsene, og det virker som om problemet er forsøkt løst ved å påpeke at etableringskravet er en rettslig standard.

Når det gjelder selve vurderingstemaet uttales det at oppfyllelse av etableringskravet skal baseres på en konkret vurdering av om selskapet «[...] gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv.»¹⁰⁶ Relevante momenter i denne vurderingen er; «om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger.»¹⁰⁷ I tillegg må det vurderes «om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet», og «[d]ersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.»¹⁰⁸

Forarbeidsuttalelsene tilsier at det ikke er mulig for et selskap å være oppfylle etableringskravet uten å kunne påvise tilstrekkelig fysisk etablering. Fokuset på fysiske faktorer er blitt kritisert,¹⁰⁹ og det er senere avklart hvilken fysisk tilstedeværelse som kreves av for eksempel aksjefond.

¹⁰⁴ Ibid. s. 136

¹⁰⁵ Ibid. s. 136

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.1 (2007-2008), Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer, s. 59

¹⁰⁷ Ibid. s. 59

¹⁰⁸ Ibid. s. 59

¹⁰⁹ Se f.eks. Peter Hammerich Vibeke K. Svendsby, «Verdipapirfond og etableringsvilkåret» *Skatt* (2014), nr. 2 s. 60-62, på side 60. (Oppfatningen om at feil vurderingstema er lagt til grunn ble presentert i denne artikkelen allerede i 2014)

2.4.4 Brisal-dommen

Saksforholdet i Brisal-dommen var at et portugisisk selskap (Brisal – Auto Estradasdo Litoral S.A.) hadde lånt penger fra en irsk bank (KBC Finance Ireland). Brisal ble pålagt å tilbakeholde portugisisk kildeskatt på 15% av lånebetalingene. Denne skatten var en bruttoskatt. Dersom långiver hadde vært hjemhørende i Portugal hadde skatteplikten hatt en sats på 25%, og vært en nettoskatt. Spørsmålet som ble fremlagt for EU-domstolen var om en brutto kildeskatteordning utgjorde en restriksjon på friheten til å yte tjenester.

EU-domstolen besvarte spørsmålet med at det ikke uten videre strider med EU-retten dersom det foreligger en restriksjon på en EU-rettighet.¹¹⁰ Dette gjelder også der det er ulike muligheter til å kreve fradrag i skatt basert på nasjonal tilhørighet (slik som etter § 10-80).¹¹¹ I Brisal-dommen henviser EU-domstolen til en særskilt vurdering for å avgjøre om en restriksjon strider med EU-retten.¹¹² Denne vurderingen er toleddet.¹¹³ For det første må regelen være begrunnet i tvingende allmenne hensyn. For det andre må den ikke gå lenger enn nødvendig for å oppnå formålet bak regelen.¹¹⁴ I Brisal-dommen var resultatet av denne vurderingen at «[...] hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom stater [...]», som et allment tvingende hensyn bak regelen, kunne aksepteres.¹¹⁵ Det at skatteyder hjemhørende i et annet EØS-land var nødt til å betale en bruttoskatt, i motsetning til portugisiske skatteytere, medførte imidlertid at bestemmelsen gikk lenger enn nødvendig.¹¹⁶

Siden sktl. § 10-80 er basert på kildeprinsippet, er det kanskje nærliggende å tro at den skal sikre en rettferdig fordeling av beskatningskompetanse. Det fremgår imidlertid av forarbeidene at bestemmelsen ikke er begrunnet i dette hensynet, siden bestemmelsen kun gjelder for skattesubjekter som er hjemhørende i lavskatteland.¹¹⁷

Finansdepartementet vurderte hvorvidt det som følge av Brisal-dommen skulle innføres en alternativ nettobeskatningsmetode for skatteytere hjemhørende i et annet EØS-land.¹¹⁸ Som

¹¹⁰ Prop. 1 LS (2020-2021), Skatter, avgifter og toll 2021, s. 135

¹¹¹ Ibid. s. 135

¹¹² Ibid. s. 135

¹¹³ Ibid. s. 135

¹¹⁴ Ibid. s. 135

¹¹⁵ Ibid. s. 135

¹¹⁶ Ibid. s. 135

¹¹⁷ Ibid. s. 136

¹¹⁸ Ibid. s. 136

følge av at § 10-80 kun skulle gjelde for lavskatteland ble forslaget ansett som ineffektiv og ble derfor skrinlagt til fordel for etableringskravet.¹¹⁹

2.4.5 Cadbury Schweppes-dommen

Saksforholdet i denne dommen var at Cadbury Schweppes-konsernet hadde etablert to datterselskap i Irland med formål om å utnytte landets fordelaktige skatteregler.¹²⁰ Britiske myndigheter henviste til de britiske CFC-reglene (Controlled foreign company), og krevde selskapsskatt fra det britiske morselskapet.¹²¹ Da det britiske morselskapet påklaget skattevedtaket, ble det fremlagt spørsmål for EU-domstolen for å avklare de EU-rettslige sidene av saken.¹²²

I avgjørelsen ga EU-domstolen en rekke prinsipielle uttalelser om når en restriksjon på etableringsfriheten kan aksepteres. Det ble fastslått at det ikke kan pålegges skatteyster hjemhørende i et annet EØS-land en strengere skatt kun fordi skattenivået i det andre EØS-landet er lavere.¹²³ Det var heller ikke tilstrekkelig at foretakets datterselskap utsettes for en lavere skattebelastning i et annet EØS-land, vil derfor ikke i seg selv rettferdiggjøre en restriksjon i form av strengere beskatning av det nasjonale foretaket.¹²⁴

EU-domstolen uttalte imidlertid at regler som har til hensikt å forhindre en spesifikk type skatteomgåelse oppfyller kravet til tvingende allmenne hensyn.¹²⁵ Det spesifikke tilfellet i denne sammenhengen innebærer at den hjemhørende skatteyster oppretter en enhet i et EØS-land med lavere skattenivå, med hovedformål om å gjennomføre kunstige transaksjoner til dette landet.¹²⁶

Dersom nasjonale regler har som formål å forhindre slik omgåelse, må de kun ramme «[...] wholly artificial arrangements aimed at circumventing the application of the legislation of the

¹¹⁹ Ibid. s. 136

¹²⁰ *Cadbury Schweppes* [GC], C-196/04, avsnitt 23

¹²¹ Ibid. avsnitt 20

¹²² Ibid. avsnitt 28

¹²³ Ibid. avsnitt 36

¹²⁴ Ibid. avsnitt 49

¹²⁵ Ibid. avsnitt 48

¹²⁶ Ibid. avsnitt 48

Member State concerned [...]».¹²⁷ Departementet har i forarbeidene til § 10-80 oversatt dette til «[...] fullstendig kunstige arrangementer med formål om å omgå nasjonal lovgivning».¹²⁸ EU-domstolen ga videre føringer for vurderingen av om et slikt arrangement foreligger. For det første skal formålet bak etableringsfriheten særlig vektlegges.¹²⁹ Dette formålet blir formulert som «[å tillate dem med nasjonal tilhørighet til en medlemsstat å delta, på stabil og vedvarende basis, i andre medlemsstaters økonomiske liv enn vedkommende sin opphavsstat og gjennom dette profittere] (min oversettelse)».¹³⁰ Når det gjelder etableringer som ikke er vernet uttales det at formålet bak etableringsfriheten kun tilsier at selskapet beskyttes, hvis etableringen i et annet EØS-land er gjennomført for å drive reell økonomisk aktivitet fra et fast etablert driftssted der.¹³¹ Normen «wholly artificial arrangements» omtales gjerne som en vurdering av substans.¹³²

Det er tydelig at formuleringen i den norske bestemmelsen er hentet fra denne uttalelsen, om når etableringsfrihetens formål tilsier vern. Ved å anvende denne formuleringen direkte virker det imidlertid som om departementet har hoppet bukk over andre vesentlige vilkår, som må oppfylles for at en restriksjon på etableringsfriheten skal aksepteres. Helt vesentlig er det at etableringskravet i norsk rett ikke innebærer en vurdering av om formålet med etableringen var å omgå nasjonale regler. For å nekte et selskap vern holder det altså ikke at etableringen fremstår som et fullstendig kunstig arrangement. Avgjørelsen i Cadbury Schweppes åpner for at myndigheten i medlemsstatene kan innføre regler som skal forhindre overskuddsflytting på visse vilkår. Det virker imidlertid som om etableringskravet i norsk rett er bygget på en presumsjon om at etableringsfriheten først trer i kraft der en etablering kan regnes som «reell».

Forarbeidsuttalelsene det henvises til er fra 2007, og det rimelig å anta at fysiske kjennetegn på reell etablering var mer reliable momenter da, enn nå. Siden 2007 har den teknologiske utviklingen gjort det mulig å opprette heldigitale selskaper. I dag er det for eksempel forholdsvis enkelt å jobbe hjemmefra, og det kan stilles spørsmål ved om etableringskravet derfor begrenser muligheten til å etablere seg i et andre EØS-land. Et selskap som i

¹²⁷ Ibid. avsnitt 51

¹²⁸ Prop. 1 LS (2020-2021), s. 136

¹²⁹ *Cadbury Schweppes* [GC], C-196/04, avsnitt 52

¹³⁰ Ibid. avsnitt 53

¹³¹ Ibid. avsnitt 54

¹³² Solfrid Brænd, «Reelle selskapsetableringer – avgrensningen av NOKUS-reglens anvendelsesområde og forholdet til EØS-avtalen», i *Skatterett*, nr. 01 (2012)

utgangspunktet er heldigitalisert må etter dagens regler sørge for fysisk tilknytning til etableringsstaten for å oppfylle etableringskravet. Et krav om tilstrekkelig etablering kan derfor være dårlig egnet til å sikre at Norge overholder sine EØS-rettslige forpliktelser. Det er mulig departementet har forsøkt å moderere fokuset på graden av etablering når det uttales at EØS-unntaket ikke skal gjelde der «etableringen i EØS-lavskatteland er rent formell og ikke innebærer reell økonomisk aktivitet». Fokuset på fysiske faktorer er samtidig forståelig, all den tid det er vanskelig å finne andre faktorer som indikerer statlig tilknytning. Likevel er det vanskelig å se for seg at EU-domstolen hadde akseptert at et heldigitalt selskap ikke ble regnet som reelt etablert som følge av manglende fysisk tilhørighet. EU-domstolen anerkjente så tidlig som i 2002 at internasjonalisering og digitalisering vanskeliggjør vurderingen av etableringsfrihetens rekkevidde.¹³³ Det fremstår derfor usannsynlig at vurderingstemaet EU-domstolen oppstiller i Cadbury Schweppes ikke tok høyde for digital utvikling.

Når utviklingen i EU-retten i tiden etter Cadbury Schweppes-dommen fastholder betydning til formålet bak den aktuelle etableringen kan mye som tyde på at den forståelsen som er lagt til grunn ved innføringen av sktl. §10-80, ikke er egnet til å ivareta Norges EØS-rettslige forpliktelser. Før den videre utviklingen i EU-retten analyseres under **pkt. 3**, analyseres vurderingstema i Cadbury Schweppes-dommen nærmere, i lys av formålet bak etableringsfriheten.

2.5 Etableringsfrihetens formål

Etableringsfriheten er som nevnt traktatfestet i EØS-avtalen art. 31, og er derfor en del av norsk lov, jf. EØSl. § 1. Artikkelen oppstiller forbud mot å innføre eller praktisere regler som innebærer en restriksjon av etableringsfriheten, og etter art. 34 gjelder etableringsfriheten også for selskaper.¹³⁴ Det følger av art. 31 at det ikke skal «være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium».¹³⁵ Etableringsadgangen omfatter «adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, særlig selskaper som definert i artikkel 34 annet ledd, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter

¹³³ Dom av 5. november 2002 [GC], *Überseering BV v Nordic Construction GmbH*, C-208/00, EU:C:2002:632, avsnitt 51

¹³⁴ EFTA- grunnitt uttalelse 052/23/COL, Pkt. 5.2.1 første avsnitt

¹³⁵ Lov 27.11.1992 nr.109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v., del I, art. 31

for egne borgere [...]».¹³⁶ Selskap defineres i art. 34 annet ledd som «selskaper i sivil- eller handelsrettslig forstand, herunder også kooperative selskaper, samt andre juridiske personer i offentlig eller privatrettslig forstand, untatt dem som ikke driver ervervsmessig virksomhet.»¹³⁷

Når det gjelder inkluderingen av selskaper i art. 34 første ledd, heter det at «selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt foretak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene.»

Selv om ordlyden fremstår å kun forby medlemsstatene å utøve restriksjoner overfor etablerende fra andre medlemsstater, forbyr den også restriktiv praksis overfor hjemhørende som har etablert seg i en annen medlemsstat.¹³⁸ Etableringsfriheten gjelder også dersom et hjemhørende selskap oppretter et sekundært selskap i en annen medlemsstat, jf. art. 31 første ledd annet punktum.¹³⁹

Etableringsfriheten grenser nedover mot friheten til å yte tjenester,¹⁴⁰ og grensedragningen mellom de to EU-rettighetene var oppe til vurderingen i sak C-55/94.¹⁴¹ Etableringsfriheten blir uttalt å ha stor rekkevidde, og innebærer en rett til langvarig og vedvarende deltakelse i medlemsstatenes økonomiske liv.¹⁴² Når det skal avgjøres om en aktivitet utgjør en etablering eller en midlertidig tjenesteytelse, vil aktivitetens varighet være et moment.¹⁴³ I tillegg er aktivitetens regelmessighet, periodisitet og kontinuitet relevante momenter.¹⁴⁴ I lys av uttalelsene i Cadbury Schweppes-dommen, hvor det fremgår at etableringsfriheten blant annet skal muliggjøre deltakelse i det økonomiske liv i en annen medlemsstat på stabil og vedvarende basis, kan momentene i grensedragningen i C-55/94 vise hvilken tidsmessige tilstedeværelse som kreves for at etableringen er vernet.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid. art. 34 annet ledd

¹³⁸ Se f.eks. Dom av 7. april 2005 [GC], *Marks & Spencer plc v David Hasley (HM Inspector of Taxes)*, C-446/03, EU:C:2005:201 avsnitt 31

¹³⁹ *Cadbury Schweppes* [GC], C-196/04, avsnitt 41

¹⁴⁰ Ibid. avsnitt 26

¹⁴¹ Dom av 30. november 1995 [GC], *Gebhard v Consoglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, C-55/94, EU:C:1995:41, avsnitt 27

¹⁴² Ibid. avsnitt 25

¹⁴³ Ibid. avsnitt 27

¹⁴⁴ Ibid. avsnitt 27

Det fremgår av ordlyden i art. 31 at etableringsfriheten skal sikre lik behandling av utenlandske og nasjonale personer som etablerer seg i et EØS-land.¹⁴⁵ Dette kalles prinsippet om «nasjonal behandling» av etablerende fra andre medlemsstater.¹⁴⁶ Etableringsfriheten går lenger enn å oppstille et diskrimineringsforbud - den oppstiller et restriksjonsforbud. Dette fremgår ikke bare av artikkelens ordlyd, men også av uttalelser fra EU-domstolen.¹⁴⁷ Som nevnt ovenfor vil en restriktiv regel kun aksepteres dersom den er begrunnet i allment tvingende hensyn, regelen er egnet til å oppnå dette formålet og den ikke går lenger enn nødvendig. EU-domstolen har i en rekke uttalelser også lagt til grunn at de rettighetene som følger av EØS-samarbeidet ikke kan misbrukes for å omgå nasjonale regler.¹⁴⁸

Når det gjelder uttalelsene i Cadbury Schweppes om at etableringsfrihetens vern kan stå seg i tilfeller der en etablering har skattebesparelse som hovedformål, fremstår det avgjørende å være om den etablerte også driver reell økonomisk aktivitet. En forutsetning for å nyte etableringsfrihetens vern, er følgelig at rettigheten faktisk benyttes til det den er ment for. Retten er benyttet etter sitt formål der et EØS-subjekt etablerer seg i en annen medlemsstat for å drive økonomisk aktivitet der. Det er altså hvorvidt formålet med etableringen er å drive økonomisk aktivitet i etableringsstaten som er avgjørende for om det foreligger etableringsvern.

Når Cadbury Schweppes-dommen leses i lys av etableringsfrihetens formål fremstår momentene om fysisk tilstedeværelse som underordnet formålet med etableringen. Når fysiske faktorer vurderes, sammen med andre faktorer, er det for å avgjøre om selskapet «is a fictitious establishment not carrying out any genuine economic activity in the territory of the host member state».¹⁴⁹ Som eksempel på tilfeller på der faktorene tilsier at det foreligger et fullstendig kunstig arrangement, nevnes postkasseselskaper.¹⁵⁰

Utviklingen av den rettslige standarden som er etableringskravet i norsk rett må vurderes etter påfølgende praksis fra EU-domstolen. Derfor vil neste del av oppgaven omhandle senere avgjørelser fra EU-domstolen.

¹⁴⁵ Se f.eks. LB-2023-34315 – UTV-2023-1232, pkt. 3.3.1 avsnitt 3

¹⁴⁶ Dom av 12. Juli 1984 [C5], *Ordre des Avocats au Barreau de Paris v Klopp*, C-107/83, EU:C:1984:270, avsnitt 7

¹⁴⁷ f.eks. Ibid. avsnitt 24

¹⁴⁸ *Cadbury Schweppes* [GC], C-196/04, avsnitt 35

¹⁴⁹ Ibid. avsnitt 68

¹⁵⁰ Ibid. avsnitt 68

3 Eu-domstolens utvikling av substanskravet

3.1 Hvilken vekt har etterfølgende EU-praksis?

Som nevnt ovenfor gjelder et generelt prinsipp om at norske rettsregler må være utformet på en måte som ikke kolliderer med EØS-avtalen. At dette gjelder på skatterettens område er også uttrykkelig utalt av EFTA-domstolen.¹⁵¹ EØS avtalens bestemmelser skal også «fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser som De europeiske felleskaps domstol har truffet før undertegningen av denne avtale», jf. EØS-avtalen art. 6. For sktl. § 10-80 sin del er kan etterfølgende praksis vektlegges både som følge av homogenitetsprinsippet og som følge av uttalelser i forarbeidene.

Samtidig følger det av det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet at inngrep mot rettssubjekter krever hjemmel i lov. Etter Kongeriket Norges grunnlov av 17. mai 1814 (Grunnloven- Grl.) § 113 må «[m]yndighetenes inngrep overfor den enkelte ha grunnlag i lov». Å ilegge skatteplikt utgjør et slikt «inngrep».¹⁵² En konsekvens av det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet er derfor at ordlyden skal veie tungt ved tolkningen av § 10-80.¹⁵³ Ordlyden i etableringskravet er imidlertid såpass generell at den enkelt kan føre til tolkningstvill. I så fall følger det av høyesterettspraksis at «[...] tolkningstvill må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildedefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne».¹⁵⁴

Å tolke bestemmelser hvis formål er å sikre Norges EØS-rettslige forpliktelser slik at de harmonerer med EU-retten, er et velkjent tolkningsprinsipp i norsk rett. Sammenholdt med forarbeidsuttalelsene er det derfor lite som taler for at legalitetsprinsippet forhindrer norske rettsanvendere fra å vektlegge EU-domstolens etterfølgende avgjørelser. Høyesterett virker også å strekke ordlyden langt for å tolke norske lovbestemmelser EØS-konformt.¹⁵⁵ I Finanser I-dommen uttaler Høyesterett at grensen for EØS-konform fortolkning skal trekkes

¹⁵¹ Sak E-1/04 *Fokus Bank*, avsnitt 20.

¹⁵² Se f.eks. Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 48.

¹⁵³ *Ibid.* avsnitt 48

¹⁵⁴ *Ibid.* avsnitt 48

¹⁵⁵ Se f.eks. avgjørelsene i Rt. 2004 s. 122 og Rt. 2006 s. 1473

der den ikke kan utledes ut fra «anerkjente tolkningsprinsipper».¹⁵⁶ Hvorvidt Legalitetsprinsippet forhindrer norske rettsanvendere fra å tolke sktl. § 10-80 EØS-konformt kommer jeg tilbake til under **pkt.4**.

3.2 Utviklingen I EU-retten

Utviklingen av normen «wholly artificial arrangements» har gått i en retning det ikke virker som om norske myndigheter var bevisst ved innføringen av sktl. § 10-80. Formuleringen «reelt etablert og reell økonomisk aktivitet» virker å bygge på en oppfatning av at avgjørelsen i Cadbury Schweppes-dommen gir medlemsstatene rett til å innføre tiltak mot overskuddsflytting som går utover omgåelsestilfeller. EU-domstolen virker imidlertid å ha beveget seg vekk fra substansvurderingen det legges opp til i Cadbury Schweppes-dommen, til fordel for en mer generell misbrukslære.¹⁵⁷

I sakene *T & Y Denmark Aps* (C-116/16 og 117/16) og *N Luxembourg 1 mfl* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16) (heretter T & Y og N-dommene) tok EU-domstolen stilling til spørsmål om hvorvidt Danmark kunne ilegge selskaper hjemhørende i andre medlemsland skatteplikt, som følge av at disse selskapene ikke var reelle rettighetshavere.¹⁵⁸ EU-domstolen uttaler at det etter rettspraksis er et generelt prinsipp om at EU-retten ikke gir vern for misbruk eller for å oppnå uredelige mål (heretter misbrukslæren).¹⁵⁹ Blant den praksisen det henvises til er Cadbury Schweppes-dommen, og dette tyder på at EU-domstolen hadde til hensikt å presisere vurderingstemaet som er relevant for vurderingen av etableringskravet. Det listes opp en rekke områder inne EU-retten der misbrukslæren gjelder, herunder skatterett.¹⁶⁰

Uttalelsene i dommene knytter seg til tolkningen av Direktiv 90/435,¹⁶¹ og dette direktivet er ikke inntatt i EØS-avtalen. Når det er mye som tyder på at misbrukslæren er en utvikling av substanskravet vil avgjørelsene likevel regnes som en del av gjeldende standard ved

¹⁵⁶ Rt. 2000 s. 1811, på s. 1831

¹⁵⁷ Senest i Dom av 7. mars 2024 [C3], *Feudi di San Gregorio Aziende SpA v Agenzia delle Entrate*, C-341/22, EU:C:2024:210, avsnitt 36

¹⁵⁸ Dom av 26. februar 2019 [GC], *T Danmark og Y Danmark v Skatteministeriet*, samlet behandling av C-116/16 og 117/16, EU:C:2019:135, avsnitt 2

¹⁵⁹ Ibid. avsnitt 70

¹⁶⁰ Ibid. avsnitt 74

¹⁶¹ Direktiv 90/435/EØF av 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber.

tolkningen av etableringskravet i sktl. § 10-80.¹⁶² At misbrukslæren er relevant på en rekke forskjellige rettsområder gjør at det også er mulig å hente relevante uttalelser fra EU-praksis som hverken gjelder etableringsfriheten eller kildeskatt. Selv når disse avgjørelsene ikke gjelder spørsmålet om hvorvidt det foreligger et fullstendig kunstig arrangement, kan de gi veiledning om hvordan EU-domstolen resonnerer når misbrukslæren anvendes. I neste del av oppgaven analyseres EU-domstolens anvendelse av misbrukslæren for å identifisere vurderingstema, og retningslinjer.

I en periode etter T & Y og N-dommene var det noe uklart om retningslinjene for anvendelse av misbrukslæren endret vurderingstemaet etter Cadbury Schweppes-dommen.¹⁶³ I avgjørelsen C-341/22 (*Feudi*), som omhandlet polske MVA-regler, uttalte EU-domstolen at «[...] the principle that abusive practices are prohibited, which applies to the sphere of VAT, bars *wholly artificial arrangements* which do not reflect economic reality and are set up with the sole aim of obtaining a tax advantage [...] (min kursivering)».¹⁶⁴ Uttalelsen klargjør en rekke forhold. For det første er det tydelig at substansvurderingen foretas som et ledd i vurderingen av om det foreligger misbruk. Dette følger av at ordene «wholly artificial arrangements» brukes. EU-domstolen har tidligere bruk formuleringen «artificial arrangements», slik at det kan ha vært uklart om vurderingstemaet i Cadbury Schweppes-dommen var endret. I lys av denne uttalelsen er det klart nok at uttalelsene i T & Y og N-dommene faktisk utgjør presiseringer som er relevante for tolkningen av etableringskravet i sktl. § 10-80.

3.3 Vurderingstemaet I misbrukslæren

I avgjørelsene *T & Y* og *N Luxembourg I* gir EU-domstolen en rekke veiledende uttalelser for hvordan det skal vurderes om det foreligger misbruk. Misbrukslæren kommer til anvendelse dersom et EU-subjekt påberoper seg en EU-rettighet for å oppnå en fordel på en måte som strider med rettighetens formål.¹⁶⁵

¹⁶² Samme oppfatning av EU-domstolens retningsvalg i, Magnus Quam Sveberg, «Vilkåret «reelt etablert» i skatteloven § 2-38, legalitetsprinsippet og prinsippet om en EØS-konform fortolkning», *Skatterett Vol. 41 Iss. 1* 2022 s. 93-121, på s. 101-103

¹⁶³ Ibid. s. 14

¹⁶⁴ *Feudi* [C3], avsnitt 36

¹⁶⁵ *T & Y Denmark* [GC] C-116/16 og C-117/16, avsnitt 76

Misbrukslæren vil ikke bare komme til anvendelse når oppnåelse av en skattefordel er det eneste formålet, men også når *hovedformålet* med en transaksjon er å oppnå en skattefordel.¹⁶⁶ Samtidig viderefører EU-domstolen standpunktet fra Cadbury Schweppes-dommen om at det på generelt grunnlag ikke medfører en presumsjon om misbruk at skatteyder har søkt det skattesystemet som er mest fordelaktig.¹⁶⁷ Misbruk foreligger kun der den aktuelle transaksjonen er økonomisk kunstig og utformet for utelukkende å omgå nasjonal lovgivning.¹⁶⁸ Det uttales flere ganger i avgjørelsen at nasjonale myndigheter ikke behøver hjemmel i nasjonal lovgivning for å nekte rettigheter der misbruk foreligger.¹⁶⁹ I tillegg uttales det at nasjonale myndigheter har plikt til å nekte den som misbruker EU-regler den aktuelle rettigheten.¹⁷⁰

Etter misbrukslæren skal det gjøres en konkret vurdering med objektive og subjektive elementer.¹⁷¹ Det objektive elementet omhandler om formålet bak en rettighet ikke gjør seg gjeldende, til tross for at de formelle kravene for å tildeles rettigheten er til stede. Når EU-domstolen gir konkrete momenter for vurderingen, er det uttalte målet å avgjøre hvorvidt det foreligger «an artificial arrangement».¹⁷² Dette innebærer at selskapet påviselig må drive reell økonomisk aktivitet.¹⁷³ Det er et moment hvorvidt begrunnelsen for arrangementet ikke reflekterer den økonomiske realiteten. Andre momenter er dersom strukturen kun er formalistisk eller et av hovedformålene bak arrangementet er å oppnå en skattefordel i strid med de hensyn som begrunner anvendelige skatteregler. Momentene vil for eksempel tilsi misbruk i tilfeller der det er satt opp gjennomstrømningsselskaper.¹⁷⁴ Det er også relevant å vurdere direkte om det er tale om et gjennomstrømningsselskap. Faktorer som indikerer at det er tilfellet, er at det mottakende selskapet ikke har økonomisk nytte av midlene, og at de ikke har rett til å bruke dem.¹⁷⁵ Nærhet i tid mellom lovendringer som kan ha negativ skattemessig betydning for selskapsgruppen, og forberedelser til komplekse transaksjoner eller

¹⁶⁶ Ibid. avsnitt 79

¹⁶⁷ Ibid. avsnitt 81

¹⁶⁸ Ibid. avsnitt 81

¹⁶⁹ Ibid. avsnitt 84-85

¹⁷⁰ Ibid. avsnitt 92

¹⁷¹ Ibid. avsnitt 97

¹⁷² Ibid. avsnitt 100

¹⁷³ Ibid. avsnitt 104

¹⁷⁴ Ibid. avsnitt 104

¹⁷⁵ Ibid. avsnitt 105

konsernerne lån, kan også vektlegges. Det subjektive elementet handler om hvorvidt EU-rettigheten bevisst er forsøkt utnyttet for å oppnå en fordel.¹⁷⁶

EU-domstolen fikk spørsmål om hvorvidt det har betydning at reelle rettighetshaver er hjemhørende i en tredjestat som har inngått skatteavtale med medlemsstaten, slik at transaksjonen uansett ikke hadde ført til skatteplikt om den var direkte mellom debitor og reell rettighetshaver. EU-domstolen besvarte spørsmålet avkrefte, og uttalte at misbrukslæren kan anvendes så lenge formålet med arrangementet er tilknyttet misbruk.¹⁷⁷

Når det gjelder renteinntekter spesifikt vil faktorer ved vurderingen av om det foreligge reell økonomisk aktivitet være tilknyttet «[...]the management of the company, to its balance sheet, to the structure of its costs and to expenditure actually incurred, to the staff that it employs and to the premises and equipment that it has.»¹⁷⁸ Disse momentene ligner på momentene det henvises til i forarbeidene til sktl. § 10-80. En vesentlig forskjell er vektleggingen av fysiske tilstedeværelsen i etableringsstaten.

I en avgjørelse fra 2022 vurderte EU-domstolen hvorvidt de engelske CFC-reglene var i samsvar med de kravene etableringsfriheten oppstiller etter Cadbury Schweppes-dommen.¹⁷⁹ EU-domstolen kom frem til at reglene ikke utgjorde en restriksjon av etableringsfriheten, da de var utformet slik at kun transaksjoner klassifisert som overskuddsflytting utløste særskilt skatteplikt. Det fremstår her som om EU-domstolens resonnement er medlemsstatene ikke er forpliktet til å rettferdiggjøre regler som skal forhindre misbruk, siden regler som skal forhindre misbruk ikke overhodet ikke utgjør en restriksjon.¹⁸⁰

I saken C-114/22 argumenteres det på en måte som støtter oppfatningen om at det har skjedd et retningskifte.¹⁸¹ Spørsmålet i sak C-114/22 var om nasjonale regler som forhindret fradrag for inngående MVA gikk utover det som var nødvendig, og dermed ikke kunne rettferdiggjøre et inngrep i rettigheter etter Direktiv 2006/112/EC.¹⁸² Etter dommens premisser kan ikke den nasjonale gjennomføringen av EU-regler som skal forhindre skatteomgåelse/-svik, basere seg

¹⁷⁶ Ibid. avsnitt 97

¹⁷⁷ Ibid. avsnitt 108-110

¹⁷⁸ Dom av 26. februar 2019 [GC], *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark 1, Z Denmark A/S v Skatteministeriet*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 behandlet sammen, EU:C:2019:134, avsnitt 131

¹⁷⁹ Dom av 8. juni 2022 [C5], *United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and ITV plc v European Commission*, T-363/19 og T-456/19, EU:T:2022:349, avsnitt 197

¹⁸⁰ Ibid. avsnitt 201

¹⁸¹ Dom av 25. mai 2023 [C10], *Dyrektor Isby Administracji Skarbowej w Warszawie*, C114/22

¹⁸² Ibid. avsnitt 1

på en annen vurdering enn i misbrukslæren. Dersom regelen baserer seg på et annet vurderingstema vil den gå utover det som er nødvendig.¹⁸³ Når substanskravet er en del av misbrukslæren fremstår det sannsynlig det samme ville blitt lagt til grunn ved en vurdering av etableringskravet i sktl. § 10-80.

¹⁸³ Ibid. avsnitt 50

4 Hvilken betydning har utviklingen for etableringskravet?

I Skatte-ABC 2023-2024 legges de samme momentene som i forarbeidene fra 2007 til grunn for vurderingen av etableringskravet.¹⁸⁴ Det kan tyde på at skattemyndighetene enten ikke er klar over utviklingen i EU-retten, eller at de mener utviklingen ikke påvirker etableringskravets vurderingstema.

Hvis momentene i forarbeidene legges til grunn, er vurderingstemaet ved tolkningen av etableringskravet i sktl. § 10-80 om et selskap regnes som «reelt etablert». Det er relativt uproblematisk å tolke bestemmelsen i samsvar med substansvurderingen i *Cabury Schweppes-dommen*. Å tolke etableringskravet slik vil imidlertid ikke samsvare med nåværende standard i EU-retten, og derfor heller ikke sikre at Norge overholder sine EØS-rettslig forpliktelser.

Som følge av den nevnte EU-praksisen, utgjør substansvurderingen kun ett av flere kumulative vilkår etter misbrukslæren.¹⁸⁵ Når misbrukslæren anvendes er målet med substansvurderingen å avgjøre om et selskap må regnes som et fullstendig kunstig arrangement. Dette avgjøres ved å vurdere objektive faktorer. Faktorene som er nevnt i EU-praksisen er ikke orientert rundt fysisk tilstedeværelse, da målet ikke er å avgjøre om selskapet må regnes som fysisk etablert. Målet er å avgjøre om det driver reell økonomisk aktivitet, da dette tilsier at selskapet er vernet av etableringsfriheten. I motsatt tilfelle kan selskapet være et kunstig arrangement, og dermed ikke verneverdig. Formålet bak etableringsfriheten er å sikre at EU-subjekter fritt kan drive økonomisk aktivitet i hele EU-området. Dersom et selskap påberoper seg etableringsfriheten, skal substansvurderingens vurderingstema derfor være om etableringen er gjennomført for å drive økonomisk aktivitet i etableringsstaten.

Det er ikke bare det objektive vilkåret som må være oppfylt, men også det subjektive. Det subjektive vilkåret er at subjektet bevisst har oppfylt vilkår for vern etter EU-retten på kunstig

¹⁸⁴ *Skatte-ABC 2023-2024*, Pkt. U-18-5.1

vis, med intensjon om misbruk av den. Siden det subjektive vilkåret må baseres på objektive synbare faktorer, vil momentene for det objektive vilkåret også kaste lys over hvorvidt det foreligger en misbruksintensjon. I relasjon til sktl. § 10-80 må derfor de samme objektive elementene tale for at formålet med etableringen var å misbruke etableringsfriheten, for å omgå kildeskatt på de aktuelle rentebetalingsene.

Dersom etableringskravet tolkes EØS-konformt kan det også argumenteres for at det samtidig, i praksis, blir innholdsløst. Som nevnt i oppgavens innledning kan det være tilfeller av overskuddsflytting gjennom aggressiv skatteplanlegging som ikke omfattes av omgåelsesreglene. Et av hovedformålene med å innføre § 10-80 var at bestemmelsen skulle forhindre slik overskuddsflytting. Misbrukslæren har imidlertid mye til felles med omgåelsesregelen i sktl. § 13-2. Hovedformålet må ha vært å oppnå en skattefordel, og det må gjøres en totalvurdering basert på relativt sammenfallende momenter. En konsekvens av EØS-konform fortolkning kan derfor være at etableringskravet ikke tilfører noe til § 10-80. De tilfellene som fanges opp av etableringskravet hadde uansett blitt fanget opp av omgåelsesreglene.

En annen løsning kan være å tolke etableringskravet som en presisering av omgåelsesreglene. I så fall kan det spørres hvorfor det ikke er omgåelsesreglene som tolkes i samsvar med misbrukslæren. Hvis misbrukslæren hadde vært anvendt ved bruk av omgåelsesreglene hadde dette også reflektert vurderingstemaet bedre enn ordlyden i etableringskravet.

Skatteloven § 10-80 har som formål å forhindre overskuddsflytting. Derfor må ikke bestemmelsen rettferdiggjøres, så lenge etableringskravets vurderingstema samsvarer med misbrukslæren. Selv om det vanligvis legges til grunn at lovgiver har vært klar over eksisterende EU-praksis ved innføringen av lovbestemmelser, er det vanskelig å anta at det er tilfellet for § 10-80. For at bestemmelsen ikke skal være EØS-stridig kan det argumenteres for at departementet må tas på ordet, når det i forarbeidene uttaler at etableringskravet er en rettslig standard som skal følge EU-retten. Uansett kan det være problematisk å tolke «reelt etablert» i samsvar med misbrukslæren, uten å gå utover det som kan aksepteres av utvidende tolkning. Hvorvidt det må gjøres en lovendring for at etableringskravet skal kunne tolkes i samsvar med EU-praksis, eller om det eventuelt må avklares i Høyesterett, er imidlertid vanskelig å svare på.

Litteraturliste

Norske rettskilder

Lover

Grunnloven	Kongeriket Norges grunnlov av 17. mai 1814 (Grl.)
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt (sktl.)
Petroleumsskatteloven	Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petrsktl.)
EØS-loven	Lov 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØSl.)

Forarbeider

Ot.prp.nr.1 (2007-2008)	Skatte- og avgiftsopplegget 2008 –lovendringer
Ot.prp. nr. 92 (2008-2009)	Om lov om endring i folketrygdloven m.m. (etablering av en ordning for refusjon av pasienters utgifter til helsehjelp i andre EØS-land
Meld.St.4 (2015-2016)	Bedre skatt: en skattereform for omstilling og
NOU 2014: 13	om Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi
NOU 2019: 15	Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt; Forslag til opplysningsplikt om skattearrangement
NOU 2022: 20	Et helhetlig skattesystem
Prop. 1 LS (2020-2021)	Skatt, avgift og toll 2021
Prop. 1 LS (2013-2014)	Skatter, avgifter og toll 2014

Prinsipputtalelser

UTV-2008-531

USKD-2016-46 – UTV-2016-851

Høyesterettsdommer

Rt. 2000 s. 1811

Rt. 2004 s. 122

Rt. 2006 s. 1473

Rt. 2014 s. 1281

Underrettspraksis

LB-2023-34315 – UTV-2023-1232

Internasjonale rettskilder

Traktater

EØS-avtalen

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde

Dommer fra EU-domstolen

Cadbury Schweppes

Dom av 12. september 2006 [GC], *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, EU:C:2006:544

Gebhard

Dom av 30. november 1995 [GC], *Gebhard v Consoglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, C-55/94, EU:C:1995:41, avsnitt 27

T & Y Denmark

Dom av 26. februar 2019 [GC], *T Danmark og Y Danmark v Skatteministeriet*, samlet behandling av C-116/16 og 117/16, EU:C:2019:135

N Luxembourg 1	Dom av 26. februar 2019 [GC], <i>N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark 1, Z Denmark A/S v Skatteministeriet</i> , samlet behandling av C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134
Feudi	Dom av 7. mars 2024 [C3], <i>Feudi di San Gregorio Aziende SpA v Agenzia delle Entrate</i> , C-341/22, EU:C:2024:210
Überseering	Dom av 5. november 2002 [GC], <i>Überseering BV v Nordic Construction GmbH</i> , C-208/00, EU:C:2002:632
Marks & Spencer	Dom av 7. april 2005 [GC], <i>Marks & Spencer plc v David Hasley (HM Inspector of Taxes)</i> , C-446/03, EU:C:2005:201
Klopp	Dom av 12. Juli 1984 [C5], <i>Ordre des Avocats au Barreau de Paris v Klopp</i> , C-107/83, EU:C:1984:270
ITV	Dom av 8. juni 2022 [C5], <i>United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and ITV plc v European Commission</i> , T-363/19 og T-456/19, EU:T:2022:349

EU-direktiver

Rådskonferansen (EU) 90/435/EF av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning for mor- og datterselskaper

Rådskonferansen (EU) 2006/112/EF av 28 november 2006 om et felles system for merverdiavgift

Avgjørelser fra EFTA-domstolen

Sak E-3/21, *PRA Group Europe mot Norge*, EFTA

Sak E-1/04 *Fokus Bank*, EFTA

Litteratur

Bøker

Zimmer, Frederik, Internasjonal Inntektsskatterett, 5. utg., Universitetsforlaget 2017

Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*, 8. utgave, Universitetsforlaget (2023)

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget (2021)

Artikler i tidsskrift

Brænd, Solfrid, «Reelle selskapsetableringer – avgrensningen av NOKUS-reglens anvendelsesområde og forholdet til EØS-avtalen», i *Skatterett*, nr. 01/2012

Hammerich, Peter, Vibeke K. Svendsby, «Verdipapirfond og etableringsvilkåret» *Skatt* (2014), nr. 2 s. 60-62

Sveberg, Magnus Quam, «Vilkåret «reelt etablert» i skatteloven § 2-38, legalitetsprinsippet og prinsippet om en EØS-konform fortolkning», i *Skatterett Vol. 41 Iss.1* 2022 s. 93-121

Nettsider

- Sjøfjell, Beate, «selskap (jus)» i Store norske leksikon, 26. juni 2022, https://snl.no/selskap_-_jus (lest 24.januar 2024)
- Haugseth, Jan F. «organisasjon» i Store norske leksikon, 25. august 2023, <https://snl.no/organisasjon> (Lest 05.02.2024)
- Ukjent forfatter, Jusleksikon.no, «virksomhet» i Store norske leksikon, 4. mai 2023, <https://snl.no/virksomhet> (Lest 5 februar 2024)
- Langseth, Henry «overskudd» i Store norske leksikon, 11. oktober 2021, <https://snl.no/overskudd> (Lest 5. februar 2024)
- Skar, Henrik, «skatteplanlegging» i Store norske leksikon, 18. juli 2022, <https://snl.no/skatteplanlegging> (Lest 27.03.2024)

- Knudsen, Olav Fagelund, «EØS-avtalen» i Store norske leksikon, 14. februar 2024, https://snl.no/E%C3%98S-avtalen?gad_source=1&gclid=CjwKCAjwh4-wBhB3EiwAeJsppD6LfVZrJ9TXRAHTlC2Y5Ln1rMIsDbDNjpUth0Wi32DG7sHZtiaFhoCXukQAvD_BwE (Lest 27.03.2024)
- Revenue Irish Tax and Customs, 19. oktober 2023, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporation-tax/basis-of-charge.aspx> (Lest 23.03.2024)
- Tax and duty manual, «What constitutes a trade? Part-02-02-06», sist oppdatert februar 2024 <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-02/02-02-06.pdf> (Lest 23.03.2024)